



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.010018/2003-41
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.442 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 13 de maio de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LATAPACK-BALL EMBALAGENS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2003

DCOMP. NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CRÉDITO PELA AUTORIDADE DE ORIGEM.

Como a existência e quantificação dos alegados créditos de IRPJ decorrentes de equívoco quanto à aplicação do regime de competência e não de caixa, além do fato de que a tributação de receitas de variação cambial não fora objeto de análise, cabe à unidade de origem proceder tal verificação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões, quanto ao mérito, a Conselheira Edeli Pereira Bessa e o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) contra o Acórdão n.º 1201-003.087, de 14/08/2019, recurso que está fundamentado no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

DCOMP. NECESSIDADE DE ANÁLISE DO CRÉDITO PELA AUTORIDADE DE ORIGEM.

Como a existência e quantificação dos alegados créditos de IRPJ decorrentes de equívoco quanto à aplicação do regime de competência, e não caixa, na tributação de receitas de variação cambial não foram objeto de análise, cabe à unidade de origem proceder tal verificação com a prolação de novo despacho decisório, devendo o rito processual ser retomado desde seu início.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em DAR PROVIMENTO PARCIAL ao RECURSO VOLUNTÁRIO, para que a DRF analise a liquidez do indébito, considerando a tributação das variações cambiais por regime de caixa e, em seguida, prolate novo despacho decisório, devendo o rito processual ser retomado desde seu início.

O presente processo tem por objeto PER/DCOMP transmitido em 16/10/2003, por meio do qual a contribuinte pretendeu quitar débito de IRPJ/estimativa de fevereiro de 2003 com crédito de pagamento a maior de IRPJ/estimativa referente ao mês de março do mesmo ano (volume 1, e-fls. 33 a 38).

Como a compensação estava sendo realizada após o vencimento da obrigação, o valor do débito no PER/DCOMP foi acrescido de multa e juros de mora.

Na mesma data de transmissão do PER/DCOMP, a contribuinte protocolizou petição em que solicitou sua homologação, informando, entre outras coisas, que o referido pagamento a maior de estimativa decorria do fato de ela ter computado as receitas de variações cambiais pelo regime de competência, e não pelo regime de caixa.

O PER/DCOMP não foi homologado pela Delegacia de origem. O referido órgão concluiu pela inexistência de pagamentos a maior de IRPJ/estimativa sobre as variações cambiais ativas, uma vez que ao efetuar o primeiro recolhimento no ano-calendário de 2003, relativo ao imposto sob o regime de estimativa, e ter considerado nesse cálculo as receitas das referidas variações sob o regime de competência, a contribuinte teria exercido neste momento (do recolhimento) o direito de opção para o reconhecimento das receitas das variações monetárias previsto no artigo 30 da Medida Provisória n.º 2.158-31/2001, opção esta que não poderia ser alterada para o regime de caixa com o fito de se gerar um recolhimento indevido do IRPJ, porquanto tal opção seria definitiva e irretratável para todo o ano-calendário de 2003.

Examinando a impugnação da contribuinte, a Delegacia de Julgamento seguiu os mesmos passos da Delegacia de origem, e manteve a negativa em relação ao PER/DCOMP.

Já a decisão de segunda instância (acórdão ora recorrido), ao julgar o recurso voluntário da contribuinte, entendeu que não havia no texto legal ou no texto infralegal qualquer definição acerca do momento e forma da pessoa jurídica tributada pelo lucro real exercer a referida opção no decorrer do ano calendário; e que também não era possível aferir, apenas com base nos recolhimentos mensais do IRPJ, qual de fato teria sido o regime eleito pelo contribuinte para tributar suas receitas de variação monetária ativa.

Além disso, citou a Solução de Consulta Interna Cosit n. 15/11, para explicitar que até 31 de dezembro de 2010, o contribuinte podia alterar durante o período de apuração a opção do regime de tributação das variações cambiais (caixa x competência), desde que seus efeitos fossem aplicados a todo o ano-calendário.

E, admitindo a possibilidade de existência do referido crédito, o acórdão recorrido deu provimento parcial ao recurso voluntário, para que a DRF analisasse a liquidez do indébito, considerando a tributação das variações cambiais por regime de caixa e, em seguida, prolatasse novo despacho decisório, com o rito processual sendo retomado desde o seu início.

Nesta fase de recurso especial, a PGFN suscita divergência, defendendo em síntese a impossibilidade de se reconhecer indébito com base na adoção do regime de caixa para as variações cambiais ativas, tendo em vista as circunstâncias do caso concreto, eis que ao efetuar o pagamento das estimativas, a contribuinte teria firmado a opção pelo regime de competência para a tributação dessas receitas, em caráter irrevogável.

No recurso especial, a PGFN alega que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que foi dada em outros processos, quando admitiu a possibilidade de se reconhecer **pagamento a maior de estimativa baseado no cômputo de variação cambial pelo regime de caixa** no contexto específico destes autos.

Foi dado seguimento ao recurso, conforme despacho exarado em 20/01/2020 pelo Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

O reconhecimento da alegada divergência jurisprudencial está embasado em parecer assim fundamentado:

[...]

I – Identificação das matérias de divergência suscitadas no Recurso Especial

Trata-se da comprovação de suposto indébito de estimativas, que o contribuinte pretende utilizar como crédito em compensação. O contribuinte alegou erro na apuração (e pagamento) de estimativas – variações cambiais teriam sido tributadas pelo regime de competência, quando deveria ser adotado o regime de caixa, no exercício de opção facultada pelo art. 30 da MP nº 2.158-35/01.

Analisado o recurso, verifica-se que a divergência refere-se *ao momento* em que se consolida a *opção* pelo regime de tributação de variações cambiais (competência ou caixa): quando do pagamento da estimativa, ou apenas na entrega da DIPJ.

II - Dos pressupostos de admissibilidade do Recurso Especial

[...]

Indicação da legislação objeto de divergência jurisprudencial

Art. 30, MP nº 2.158-31/2001; arts. 1º, 2º, 3º e 28 da Lei nº 9.430/96; e arts. 4º, 17, 18 e 49 da IN SRF nº 93/2007.

[...]

III – Exame da admissibilidade do Recurso Especial

[...]

A divergência é suscitada neste contexto específico:

1. pedido de compensação, em que o crédito alegado é pagamento indevido ou a maior de estimativas;
2. o contribuinte sustenta que os referidos pagamentos indevidos ou a maior decorreram de equívoco no cálculo de estimativas, pois as variações cambiais teriam sido tributadas pelo regime de competência, quando o correto seria o regime de caixa.

O Recurso Especial ora em exame afirma que, diante do mesmo contexto, o acórdão recorrido e o paradigma adotaram entendimentos divergentes. A Recorrente descreve a divergência nestes termos:

“O v. acórdão recorrido entendeu que embora o contribuinte tenha efetuado o pagamento de estimativas com base no regime de competência, a variação cambial deve se submeter à tributação segundo o regime de caixa.

(...)

Diverso é o entendimento firmado no acórdão nº 1801-002.275 (...)

(...)

Verifica-se que os acórdãos confrontados tratam de processos referentes ao mesmo contribuinte em situações fáticas bastante semelhantes.

O suposto indébito surgiria de recolhimentos de estimativas que abrangeriam variações cambiais de direitos e obrigações calculadas com base no regime de competência, quando teria, então, optado naquele ano-calendário, pela sua apuração pelo regime de caixa, como facultaria o art. 30 da MP nº 2.158-35/01 – ocasionando o recolhimento excessivo.

Nos Despachos Decisórios se entendeu que o contribuinte, quando efetuou o recolhimento de estimativa mensal dos tributos, apurada pelo regime de competência, teria exercido a opção de sua adoção, vinculante para todo o ano-calendário. Insurge-se a Contribuinte alegando que tal opção é feita apenas com a entrega da DIPJ do período, na qual teria escolhido por apurar a tributação de tais eventos de variação monetária por meio do regime de caixa, evidenciando recolhimentos a maior.

Ocorre que sobre a mesma base fática, os acórdãos confrontados adotaram soluções divergentes.

De um lado, embora o contribuinte tenha efetuado o pagamento de estimativas com base no regime de competência, o acórdão recorrido entendeu que a variação cambial deve se submeter à tributação segundo o regime de caixa.

De outro lado, o acórdão paradigma entendeu que ao efetuar o pagamento das estimativas, o contribuinte firmou a opção pelo regime de competência para a tributação das variações cambiais ativas. Esta tese encontra amparo no raciocínio de que como as antecipações fazem parte da apuração do tributo, a opção é exercida com o pagamento da estimativa. Se não fosse assim, não haveria razão para a disciplina do § 4º, II, da MP nº 2.158-35/2001, que permite a alteração do regime no decorrer do ano calendário. Ou seja, se o regime não pudesse ser exercido com o recolhimento das antecipações mensais, não haveria razão para a existência de norma que possibilita a alteração do regime no decorrer do ano calendário.”

Passamos ao exame da divergência invocada, mediante o confronto entre a decisão recorrida e o paradigma.

Destacam-se trechos do acórdão recorrido relevantes e suficientes para o exame da divergência.

[...]

Com base nos excertos acima, identificam-se os fundamentos e conclusões do acórdão recorrido:

- o art. 30 da MP nº 2.158-31/2001 e as normas regulamentadoras vigentes não definiam o momento nem a forma em que se dá a opção do contribuinte, entre os regimes de caixa ou de competência, para tributação das variações monetárias;
- o contribuinte podia alterar durante o ano-base a opção quanto ao regime de tributação das variações cambiais (caixa x competência), desde que seus efeitos fossem aplicados a todo o ano-calendário;
- no período examinado não era possível aferir, apenas com base nos recolhimentos mensais do IRPJ, o regime eleito pelo contribuinte;

Conclusão: o processo deve retornar à unidade de origem para exame da certeza e liquidez do crédito, considerando a tributação das variações cambiais por regime de caixa e emissão de novo despacho decisório com análise da liquidez do indébito, retomando-se o rito processual desde o início.

Veja-se que o colegiado *a quo* decidiu a questão do regime aplicável, determinando que fosse considerada a tributação das estimativas pelo regime de caixa, mas nem por isso reconheceu a existência do crédito alegado, cujo valor e disponibilidade ainda dependiam de exame e pronunciamento da Receita Federal. Por este motivo, determinou-se o retorno do processo à DRF para análise da *liquidez* do suposto indébito, antes prejudicada, assegurado o direito de defesa frente ao novo despacho decisório.

Este, portanto, o entendimento manifestado na decisão recorrida.

Passamos ao exame do paradigma, acórdão nº 1801-002.275. Trata-se de decisão proferida no âmbito de processo de interesse do mesmo sujeito passivo, que também versa sobre compensação de suposto indébito de estimativa(s) – naquele caso, do ano-calendário 2004.

Reproduzimos trechos relevantes do voto condutor do paradigma:

[...]

Verifica-se que o paradigma entende que o contribuinte optou pelo regime de competência na data do pagamento da primeira estimativa (cujo cálculo computou variações cambiais). Tanto é assim que afirma que o contribuinte pretende mudar o regime das antecipações mensais *de forma retroativa*, e que tal alteração é vedada pela legislação. Portanto, o paradigma situa o momento da opção no pagamento, e não na entrega da DIPJ, como pretendia o contribuinte naquele processo.

Ademais, o paradigma nega a *possibilidade de mudança de regime ao longo do ano*, hipótese expressamente admitida pelo acórdão recorrido (desde que os efeitos fossem aplicados a todo o ano-calendário).

Assim sendo, consideramos demonstrada a divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o paradigma, quanto *ao momento* em que se opera a opção do contribuinte entre o regime de caixa ou de competência, para tributação das variações monetárias, bem como quanto à *possibilidade de alteração do regime ao longo do ano*.

Devidamente intimado, o contribuinte apresentou contrarrazões suscitando o não conhecimento do recurso especial, tendo em vista a ausência de demonstração analítica dos pontos do paradigma que especificamente divergiram do acórdão, bem como a pretensão de discussão acerca de matéria não prequestionada (artigo 28 da Lei n. 9.430/1996). Quanto ao mérito requer seja mantido o acórdão recorrido com a negativa de provimento do especial interposto pela PGFN.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

Conheço do recurso, porque ele preenche os requisitos de admissibilidade.

São improcedentes as preliminares de não conhecimento do recurso suscitadas pela contribuinte em sede de contrarrazões.

Em primeiro lugar, cabe observar que a demonstração analítica da divergência varia caso a caso, dependendo da complexidade da situação, eis que a norma regimental (RICARF) não exige uma forma específica para essa demonstração.

Ademais, o próprio teor do Despacho de Exame de Admissibilidade, conforme transcrito no relatório acima, evidencia que a PGFN não se limitou a transcrever as decisões, sem demonstrar analiticamente quais os pontos no paradigma colacionado que divergiriam dos pontos específicos do v. acórdão recorrido na interpretação do artigo 30 da MP nº 2.158-31/2001, ao contrário do que alega a contribuinte.

Vale ainda mencionar que o paradigma apresentado tratou do mesmo sujeito passivo, do mesmo tipo de crédito, e examinou controvérsia idêntica à que se estabeleceu no presente processo, com diferença apenas em relação ao período de apuração do crédito, e isso, por si só, já facilita bastante a demonstração da divergência, tendo em vista os **diferentes resultados das decisões cotejadas**.

O fato de a PGFN fazer menção ao art. 28 da Lei 9.430/1996 (entre outros dispositivos correlatos da mesma lei) também não prejudica a admissibilidade do recurso, pela alegada falta de prequestionamento.

Vê-se que tanto a controvérsia desenvolvida nos presentes autos quanto a divergência apontada **demandam verificar se a opção pelo regime de apuração do IRPJ/CSLL (apuração trimestral ou anual com recolhimento de estimativas) tem alguma relação com a opção pelo regime de reconhecimento das variações cambiais (caixa ou competência)**.

Aliás, o acórdão recorrido foi bem expresso em relação a esse ponto, no sentido de uma resposta negativa para essa indagação:

Tema dos mais controversos diz respeito ao momento e reconhecimento da receita oriunda da variação cambial ativa. A partir da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 determinou-se a possibilidade de o contribuinte optar pelo regime de competência ou regime de caixa, que assim dispunha:

[...]

Em que pese o entendimento proferido pela r. DRJ, entendo que ele não mereça prosperar. Os dispositivos transcritos, seja da Lei nº 9.430/96, seja da IN SRF 93/97 dizem respeito (à) opção a ser exercida pelo contribuinte entre o regime de apuração trimestral ou anual, com recolhimento em estimativas mensais.

No caso, o acórdão (recorrido) estava refutando o entendimento proferido pela DRJ no sentido de que “sendo a Contribuinte pessoa jurídica tributada com base no lucro real, e

tendo exercido a opção de recolhimento do IRPJ pela estimativa mensal (...) é lícito se concluir que ao fazer o recolhimento da estimativa do IRPJ, incluindo no seu cálculo o valor das variações monetárias ativas pelo regime de competência, ao invés do regime de caixa, neste momento ela exerceu a opção de reconhecimento pelo regime de competência previsto no artigo 30, §2º, da MP nº 2.158-31, de 2001”.

O referido art. 28 da Lei 9.430/1996 simplesmente estende algumas regras de apuração e pagamento do IRPJ para a CSLL, e sua citação tem apenas o sentido de dizer que as considerações feitas em relação à opção pelo lucro real (trimestral ou anual) e seu reflexo na opção prevista no artigo 30, §2º, da MP nº 2.158-31/2001, também valeriam para a CSLL.

E cabe lembrar que **o indébito em questão é de estimativa de IRPJ** (e não de CSLL), de modo que a simples menção ao art. 28 é ainda menos relevante para o exame de admissibilidade do recurso, e em nada interfere no seu resultado.

Assim, tenho como corretas as razões pelas quais o recurso especial foi admitido, relativamente à matéria em pauta, de modo que as preliminares de não conhecimento devem ser rejeitadas.

2. Mérito

Já está bem claro a divergência jurisprudencial que surgiu, em relação ao PER/DCOMP objeto destes autos, o qual diz respeito à possibilidade ou não de a contribuinte adotar o regime de caixa para a tributação das variações cambiais. Esse, por enquanto, é o aspecto principal que está condicionando a análise da existência ou não do alegado direito creditório, decorrente de pagamento a maior de estimativa.

Com a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (última reedição da MP nº 2.158, ainda vigente), estabeleceu-se a tributação das variações cambiais pelo regime de caixa como regra geral, facultando-se ao contribuinte a opção pelo regime de competência:

Art.30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

§1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no **caput** deste artigo, segundo o regime de competência.

§2º A opção prevista no § 1º aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

§3º No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subsequentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

Penso que o acórdão recorrido analisou mais adequadamente a questão aqui colocada. É importante reproduzir o voto que fundamenta essa decisão:

MÉRITO – MOMENTO DE RECONHECIMENTO DA VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA

Tema dos mais controversos diz respeito ao momento e reconhecimento da receita oriunda da variação cambial ativa. A partir da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 determinou-se a possibilidade de o contribuinte optar pelo regime de competência ou regime de caixa, que assim dispunha:

[...]

Em que pese o entendimento proferido pela r. DRJ, entendo que ele não mereça prosperar. Os dispositivos transcritos, seja da Lei nº 9.430/96, seja da IN SRF 93/97 dizem respeito opção a ser exercida pelo contribuinte entre o regime de apuração trimestral ou anual, com recolhimento em estimativas mensais.

E embora o raciocínio da Recorrente de que o momento da opção é posterior aos recolhimentos das estimativas ou das parcelas de PIS/COFINS, com a entrega da DIPJ, isto não significa dizer que o raciocínio adotado pela RFB, esteja correto, qual seja, de considerar o pagamento em que se computaram receitas decorrentes de variação cambial ativa como opção do contribuinte, haja a vista a ausência de previsão legal que assim o determine.

Da leitura do art. 30, acima transcrito, verifica-se que a regra é o regime de caixa, podendo à **opção da pessoa jurídica**, as ser considerada segundo o regime de competência". É o que dispõe o art. 13 da IN SRF 247/2002: (destaques acrescidos)

[...]

Como se percebe, não há, no texto legal ou no texto infralegal que o regulamenta, qualquer definição acerca do momento e forma da pessoa jurídica tributada pelo lucro real exercer a referida opção no decorrer do ano calendário. Também não é possível aferir, apenas com base nos recolhimentos mensais do IRPJ, qual de fato teria sido o regime eleito pelo contribuinte para tributar suas receitas de variação monetária ativa.

Vale destacar que a Solução de Consulta Interna Cosit n. 15/11 dispôs expressamente que até 31 de dezembro de 2010, o contribuinte podia alterar durante o período de apuração a opção do regime de tributação das variações cambiais (caixa x competência), desde que seus efeitos fossem aplicados a todo o ano-calendário, conforme ementa abaixo:

Solução de Consulta Interna Cosit n. 15/11

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ementa: Até 31 de dezembro de 2010, o contribuinte podia alterar durante o período de apuração a opção do regime de tributação das variações cambiais (caixa x competência), desde que seus efeitos fossem aplicados a todo o ano-calendário.

A partir de 1º de janeiro de 2011, com a nova redação dada ao art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, pela Lei nº 12.249, de 2010, a opção pelo regime de tributação das variações cambiais (caixa e competência) deve ser exercida em janeiro do ano-calendário ou no mês do início de atividades, sendo irretratável, salvo em situação de elevada oscilação da taxa de câmbio.

Nesse contexto, inexistiam meios para que as autoridades fiscais aferissem o regime escolhido pelo contribuinte para apuração de sua receita de variação cambial até que fosse instituído campo para tal opção na DCTF, o que somente ocorreu em janeiro de 2011.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao RECURSO VOLUNTÁRIO, para que a DRF analise a liquidez do indébito, considerando a tributação das variações cambiais por regime de caixa e, em seguida, prolate novo despacho decisório, devendo o rito processual ser retomado desde seu início.

Realmente, a opção que a contribuinte faz pelo regime de apuração do IRPJ (real trimestral; real anual com estimativas; ou presumido) não pode ser confundida com a opção prevista no referido art. 30 da MP 2.158-35/2001, específica para a tributação das variações cambiais.

Nesse sentido, vale registrar que a Lei nº 12.949/2010 incluiu vários parágrafos ao mencionado art. 30 da MP 2.158-35/2001, que ficou com a seguinte redação, para incidência a partir de 2011:

Art.30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

§1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no **caput** deste artigo, segundo o regime de competência.

§2º A opção prevista no § 1º aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

§3º No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subsequentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

§4º A partir do ano-calendário de 2011: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - o direito de efetuar a opção pelo regime de competência de que trata o § 1º somente poderá ser exercido no mês de janeiro; e (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

II - o direito de alterar o regime adotado na forma do inciso I, no decorrer do ano-calendário, é restrito aos casos em que ocorra elevada oscilação da taxa de câmbio.(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

§5º Considera-se elevada oscilação da taxa de câmbio, para efeito de aplicação do inciso II do § 4º, aquela superior a percentual determinado pelo Poder Executivo. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010) (Vide Decreto nº 8.451, de 2015)

§6º A opção ou sua alteração, efetuada na forma do § 4º, deverá ser comunicada à Secretaria da Receita Federal do Brasil: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - no mês de janeiro de cada ano-calendário, no caso do inciso I do § 4º; ou (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

II - no mês posterior ao de sua ocorrência, no caso do inciso II do § 4º. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

§7º A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto no § 6º. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

Em relação ao paradigma, já mencionei que aquela decisão tratou do mesmo sujeito passivo, do mesmo tipo de crédito, e examinou controvérsia idêntica à que se estabeleceu no presente processo, com diferença apenas em relação aos períodos de apuração do crédito.

Naquele outro caso, os pagamentos a maior correspondiam a outros períodos do mesmo ano-calendário de 2003, e também à CSLL, com PER/DCOMPs apresentados em 29/01/2004.

Mas vê-se que o paradigma praticamente embasou sua argumentação nos parágrafos que foram incluídos pela Lei nº 12.249/2010, com vigência somente a partir de 2011.

No paradigma, por exemplo, refutou-se a ideia de que a opção se daria com a apresentação da DIPJ, porque isso “entraria em conflito com o referido dispositivo do §4º, II, da MP nº 2.158-35, de 2001, que aponta explicitamente a possibilidade de alteração do regime no decorrer do ano-calendário, ou seja, aplicando-se às antecipações mensais”.

O paradigma também registra que a alteração do regime no decorrer do ano-calendário só seria admitida nos casos em que ocorra elevada oscilação da taxa de câmbio, o que não teria se dado na espécie.

Não podemos perder de vista, todavia, que tanto o paradigma quanto o acórdão recorrido trataram de fatos ocorridos bem antes da vigência desses parágrafos que foram inseridos pela Lei nº 12.949/2010.

E em relação ao conteúdo original do art. 30 da MP 2.158-35/2001, o voto que orientou o paradigma afirma apenas que “a leitura desse dispositivo (§§2º e 3º), na sua redação original de 2001, deixa claro que, uma vez adotado um regime de apuração (caixa ou competência), esse regime deve ser aplicado para todo o ano-calendário, podendo ser mudado apenas para os anos seguintes”.

A Solução de Consulta Interna Cosit nº 15/11, citada pelo recorrido, esclarece que essa não é a leitura correta do texto original do referido dispositivo legal.

O que o texto original diz é que o mesmo regime de reconhecimento das variações cambiais deverá ser aplicado para todo o ano-calendário. Ou seja, a contribuinte não pode adotar regime de caixa para um mês e regime de competência para outro mês do mesmo ano-calendário.

A referida solução de consulta também deixa claro que o entendimento defendido pelo paradigma, ou seja, de que a opção se dá com o primeiro pagamento feito no ano, de que essa opção é irrevogável a partir daí, etc., vale somente a partir de 01/01/2011.

Aliás, isso já está bem expresso no próprio §4º do art. 30 da MP 2.158-35/2001, que foi inserido pela Lei nº 12.949/2010.

E a ressalva do §3º (também no texto original), em relação aos anos-calendário subsequentes, não endossa a tese contida no paradigma.

A situação também está esclarecida na referida solução de consulta:

15.4. Não se pode inferir, tampouco, que o § 3º restrinja a alteração de opção ao ano-calendário subsequente, pois ele apenas determina uma condição para alteração de opção em ano-calendário posterior:

“Art. 30.

§3º No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subsequentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.”

15.5. O dispositivo é destinado, tão somente, a resguardar a necessidade de oferecimento imediato ao fisco de saldos não tributados em anos anteriores quando da utilização de regime diverso. Repare que é perfeitamente adequado ao sistema entender que, caso houvesse uma alteração de opção dentro do próprio ano calendário, o próprio §2º já resguardaria a necessidade de oferecimento imediato de saldos não tributados dentro do período, por determinar que a opção “aplicar-se-á a todo o ano-calendário”.

É que como estamos tratando do regime de reconhecimento de variação cambial (caixa ou competência), uma alteração desse regime em um ano normalmente vai ter reflexos em outros anos. E o referido §3º apenas estabelece que a Receita Federal expedirá normas para os devidos ajustes tributários decorrentes dessa mudança de regime no desenrolar dos anos, caso isso ocorra.

Vale novamente transcrever a conclusão da referida Solução de Consulta Interna nº 15 – Cosit, de 13/09/2011:

Solução de Consulta Interna Cosit n. 15/11

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ementa: Até 31 de dezembro de 2010, o contribuinte podia alterar durante o período de apuração a opção do regime de tributação das variações cambiais (caixa x competência), desde que seus efeitos fossem aplicados a todo o ano-calendário.

A partir de 1º de janeiro de 2011, com a nova redação dada ao art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, pela Lei nº 12.249, de 2010, a opção pelo regime de tributação das variações cambiais (caixa e competência) deve ser exercida em janeiro do ano-calendário ou no mês do início de atividades, sendo irretratável, salvo em situação de elevada oscilação da taxa de câmbio.

Finalmente, registro que toda essa controvérsia se deu porque a contribuinte, na mesma data em que transmitiu o PER/DCOMP, também protocolizou uma petição para informar, entre outras coisas, que o referido pagamento a maior de estimativa decorria do fato de ela ter computado as receitas de variações cambiais pelo regime de competência, e não pelo regime de caixa (que como dito, era a regra geral).

E, na linha das observações feitas pelo acórdão recorrido, não fosse essa petição, realmente não seria muito fácil aferir, apenas com base nos recolhimentos mensais do IRPJ, qual de fato teria sido o regime eleito pelo contribuinte para tributar suas receitas de variação monetária ativa.

Entendo, portanto, que o acórdão recorrido não merece nenhum reparo.

Desse modo, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob