



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10580.010019/2003-95
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº **1802-002.502 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 03 de março de 2015
Matéria COMPENSAÇÃO
Recorrente LATAPACK-BALL EMBALAGENS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003

ESTIMATIVA MENSAL. BASE DE CÁLCULO. CÔMPUTO DE VARIAÇÃO CAMBIAL. REVISÃO DE CÁLCULO PELO REGIME DE CAIXA ANTES DA MANIFESTAÇÃO DA OPÇÃO. POSSIBILIDADE. PAGAMENTO A MAIOR DE ESTIMATIVA. COMPENSAÇÃO.

A legislação não previa código de recolhimento específico para indicar qual dos regimes previstos no art. 30 da MP nº 2.158-31/2001 (caixa ou competência) tinha sido adotado pela Contribuinte para fins de tributação de suas variações cambiais. Antes de qualquer manifestação sobre essa opção (que no caso se dava com a entrega da DIPJ), poderia a contribuinte refazer a apuração dos tributos computando as variações cambiais pelo regime de caixa. Afastado o fundamento que levou à negativa do crédito, devem os autos retornar à Delegacia de origem, para que seja reexaminada a Declaração de Compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em DAR provimento PARCIAL ao recurso, para devolver os autos à Delegacia de origem, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencida a conselheira Ester Marques Lins de Sousa, que negava provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa – Presidente e Relator.

Processo nº 10580.010019/2003-95
Acórdão n.º **1802-002.502**

S1-TE02
Fl. 120

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José de Oliveira Ferraz Corrêa, Ester Marques Lins de Sousa, Henrique Heiji Erbano, Nelso Kichel, Luis Roberto Bueloni Santos Ferreira e Gustavo Junqueira Carneiro Leão.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA, que manteve a negativa de homologação em relação a declaração de compensação – DCOMP apresentada pela Contribuinte, nos mesmos termos que já havia decidido anteriormente a Delegacia de origem (DRF Salvador/BA).

Os fatos que deram origem ao presente processo estão assim descritos no relatório da decisão recorrida, Acórdão nº 15-12.267, às fls. 72 a 82:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta pela Interessada contra o Despacho de fl. nº 48, expedido pelo Serviço de Orientação e Análise Tributária (SEORT) da Delegacia da Receita Federal de Salvador — Bahia, o qual, a vista do Parecer nº 026/2005 — SEORT-PJ, prolatado em 11/02/2005 (doc. de folhas n.ºs. 46 a 48), não homologou a compensação declarada na “DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (“PER/DCOMP”) nº 07289.53406.161003.1.3.04-0574, onde consta dois débitos no valor total de R\$ 522.137,38, sendo um no valor de R\$ 359.774,97 (Principal: R\$ 312.250,45; Multa Mora: R\$ 39.156,21; e Juros: R\$ 8.368,31); e outro no valor de R\$ 162.362,41 97 (Principal: R\$ 156.659,99; Multa Mora: R\$ 4.135,82; e Juros: R\$ 1.566,60) sob o código “2484 CSLL — DEMAIS PJ QUE APURAM O IRPJ COM BASE EM LUCRO REAL — ESTIMATIVA MENSAL”, e a utilização de um crédito no valor original de R\$ 490.131,78, como também, indeferiu o pedido de reconhecimento de crédito tributário ali inserido no valor original de R\$ 681.847,40, relativo a alegado recolhimento a maior realizado em 30/05/2003, da CSLL sob o mesmo código “2484”, incluso no DARF de R\$ 747.811,99 (docs. de fls. n.ºs. 29 a 34, 42 e 43).

2. De acordo com o referido Parecer 026/2005 — SEORT-PJ, o indeferimento do “PER/DCOMP” foi em razão do referido órgão entender pela inexistência de pagamentos indevidos da CSLL sobre as variações cambiais ativas, uma vez que ao efetuar o primeiro recolhimento no ano-calendário de 2003, relativo à contribuição sob o regime de estimativa, e no seu cálculo considerado as receitas das referidas variações sob o regime de competência, teria, neste momento (do recolhimento) exercido o direito de opção para o reconhecimento das receitas das variações monetárias previsto no artigo 30, da Medida Provisória nº 2.158-31, de 2001, opção esta que não pode ser alterada para o regime de caixa com o fito de se gerar um recolhimento indevido de CSLL, porquanto tal opção seria definitiva e irretratável para todo o ano-calendário de 2003.

3. Ciente em 28/02/2005, a Interessada, devidamente representada, no dia 30/03/2005, protocoliza petição junto à Repartição competente, onde, citando doutrina e jurisprudência,

contesta o referido Despacho, alegando, em síntese, que (docs. de fls. n.ºs. 06 a 27 e 49 a 66):

3.1. em 16/10/2003, enviou eletronicamente a Declaração de Compensação nº 07289.53406.161003.1.3.04-0574, na qual informou a compensação de débito de CSLL relativo ao período de apuração de agosto de 2003, no valor original de R\$ 522.137,38, com valor a ser restituído em decorrência de recolhimento indevido e/ou a maior efetuado a título de CSLL;

3.2. não obstante as razões expendidas, o pedido de ressarcimento foi indeferido, sob o argumento equivocadamente de que não houve recolhimento indevido, tendo em vista que 'no momento em que efetuou o primeiro recolhimento OPTANDO PELO REGIME DE COMPETÊNCIA para o reconhecimento destas receitas, os valores foram devidos em consonância com este regime'. A r. decisão afirmou, ainda, que a Requerente teria confundido o conceito de ano-calendário e de exercício, contudo, não há qualquer fundamento para o indeferimento do seu direito à compensação, conforme restará amplamente demonstrado;

3.3. nos termos da legislação vigente, a "Manifestação de Inconformidade" ora apresentada instaura a fase litigiosa do processo administrativo de compensação e suspende a exigibilidade do crédito tributário objeto do pedido de compensação;

3.4. conforme o disposto nos arts. 177 e 187, §1º, da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das Sociedades Anônimas), para efeitos contábeis ela está obrigada a registrar suas receitas pelo regime de competência;

3.5. "em relação à determinação da base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, decorrente das receitas relativas à variação cambial, no entanto, é permitida a opção pelo regime de caixa ou de competência nos termos do artigo 30, da Medida Provisória - MP nº 2.258- 35/01";

3.6. estando obrigada, para efeitos contábeis, ao reconhecimento das receitas pelo regime de competência, nos primeiros meses do ano-calendário de 2003, efetuou, equivocadamente, recolhimento de tributos calculados com base no regime de competência, em relação às receitas decorrentes de variações cambiais;

3.7. não há no citado artigo 30 da MP nº 2.258-35, de 2004 nem tampouco em atos administrativos infra-legais editados pela Secretaria da Receita Federal — SRF, "qualquer regulamentação acerca de quando e de que forma a pessoa jurídica tributada pelo lucro real poderá exercer a referida opção, no decorrer do ano calendário";

3.8. "tão somente com a entrega da correspondente Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ do exercício é que a referida opção será formalizada perante a SRF, indicando, conseqüentemente, qual o regime de

reconhecimento de receitas adotado no período-base, pela pessoa jurídica tributada pelo lucro real". Neste sentido vide ementa de decisão proferida pelo Egrégio Conselho de Contribuintes (fl. nº 57);

3.9. "vale ressaltar que a Instrução Normativa SRF nº 345, de 28 de julho de 2003 (D.O.U. 08/08/2004) estabeleceu, exclusivamente para as pessoas Jurídicas tributadas pelo lucro presumido ou optantes pelo SIMPLES, que a mudança durante o ano-calendário implicará no reconhecimento das receitas auferidas e não recebidas no mês de dezembro do ano-calendário anterior àquele em que ocorrer a mudança de regime";

3.10. "ao optar pelo regime de caixa para a composição das bases de cálculo dos tributos federais mencionados constatou a existência de recolhimentos indevidos e a maior que, a toda evidência, poderá ser compensado com outros tributos e contribuições administrados pela SRF, conforme disposto nos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430/96";

3.11. a legislação não estabelece como deverá ser efetuada a opção pelo regime de caixa ou de competência, por isso se mostra equivocada a recorrida decisão proferida pela DRF, pois "quando a legislação quis estabelecer que o pagamento representava a manifestação pela opção por um regime de tributação, o fez expressamente em relação à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido, nos termos do disposto no art. 26, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996";

3.12. "inexiste previsão legal de que o 'primeiro recolhimento' implique em opção pela apuração da CSLL pelo regime de caixa ou de competência";

3.13. "não resta dúvida de que o recolhimento efetuado com base no regime de competência não configura a opção pelo regime de competência, a qual somente ocorrerá com a entrega da Declaração de Imposto de Renda pelo contribuinte";

3.14. as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, nos termos da legislação comercial e do artigo 9º, da Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1994, do Conselho Federal de Contabilidade — CFC, devem observar o regime de competência, o qual reclama o reconhecimento de receitas e despesas no período em que ocorrerem, independentemente de sua realização por caixa;

3.15. "o princípio da competência, como é fato notório, dentre outros princípios que norteiam a contabilidade, é o que se sobressai. Todavia, como adverte o Conselho Federal de Contabilidade, 'tal fato não resulta em posição de supremacia hierárquica em relação aos demais princípios, pois o status de todos é o mesmo, precisamente pela sua condição científica' (Princípios Fundamentais da Contabilidade e Normas Brasileira de Contabilidade — Ed. Atlas, 1995, p. 45)";

3.16. "se de um lado é certo que em face do regime de competência o reconhecimento das receitas deve-se fazer independentemente de seu recebimento, não menos certo é que todos os demais princípios são igualmente aplicáveis na determinação do lucro líquido, especialmente, no que tange ao caso em questão, o princípio do conservadorismo ou da prudência, assim expresso na já citada Resolução do CFC:

'Art. 10 — O princípio da prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do Passivo sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido'."

3.17. "o princípio da competência deve ser aplicado em conjunto com o princípio da prudência (e não com desprezo deste), dado que a contabilização deve obedecer a todos os preceitos contábeis, não se podendo aplicar um ao mesmo tempo em que outro é desrespeitado (Lei da S.A. art. 177)";

3.18. "dai o acerto de Eliseu Martins ao dizer:

Regime de Competência não é apropriação, pura e simples, das receitas financeiras por decorrência do tempo. Exige-se o cumprimento de todas as condicionantes que a teoria contábil nos impõe, e, entre elas, a do alto grau de certeza de recebimento. Nos casos de operações com clientes com dificuldades de mensurar pagamento, deve-se cessar a apropriação de receita financeira 'pro rata tempore' deixando-se para reconhecê-la, prudentemente, apenas no efetivo recebimento' (Regime de Competência nas Receitas das Instituições Financeiras, in Boletim Temática Contábil da IOB — Informações Objetivas, nº 36/90)."

3.19. "ou seja, o mero vínculo jurídico (entre credor e devedor) sem a correspondente substância econômica não tem o condão de surtir efeitos contábeis. Assim, se existe o direito ao crédito, mas não há razoável certeza de sua realização ou do 'quantum' realizável, afigura-se descabido atribuir-lhe a natureza de receita";

3.20. "o câmbio, hoje, é fato notório, em face de sua liberação pelo Banco Central e das incertezas da economia brasileira, está sujeito a toda sorte de flutuação/especulação, sendo assim impossível afirmar-se, com razoável segurança, qual será a taxa vigente no momento da liquidação dos contratos pactuados pela empresa";

3.21. "nesse contexto, a aplicação do princípio da competência, em conjunto com o da prudência, recomenda que as receitas somente sejam reconhecidas quando de sua liquidação";

3.22. "nem se diga que, do ponto de vista tributário, seria imperioso o reconhecimento de variação cambial, mesmo se utilizando de taxa cambial hoje sabidamente volátil e de

impossível certeza quanto a sua manutenção, ao argumento de que em matéria tributária o regime de competência seria de absoluta aplicação”;

3.23. *"o lucro líquido, como já assinalado, a par da aplicação do regime de competência, dever ser apurado com observância a todos os princípios de contabilidade geralmente aceitos (Lei das S.A., art. 177). E os princípios de contabilidade, todos eles, em face do Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 6º, § 1º), em matéria tributária, estão juridicizados e, portanto, são de compulsória observância seja para o contribuinte, seja para o fisco”;*

3.24. *"por outro lado, abstrações feitas à Ciência Contábil e aos princípios e postulados que a regem, se é notória, como de fato é, a incerteza quanto a efetiva determinação do quantum da receita que se realizará, não se pode afirmar, antes da liquidação dos contratos, o seu efetivo valor, vale dizer, a base de cálculo dos tributos incidentes sobre a receita e faturamento, o que evidentemente impede a caracterização do fato tributável.”*

4. *Finalizando requer a reforma do referido Despacho para que seja homologada a compensação realizada, e, conseqüentemente, seja extinto o crédito tributário objeto da compensação nos termos do artigo 156, inciso II, do Código Tributário Nacional — CTN.*

Como já mencionado, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA manteve a negativa em relação à compensação, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003

DIREITO A RESTITUIÇÃO. TRIBUTO E CONTRIBUIÇÃO. VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS. TAXA DE CAMBIO. REGIME DE COMPETÊNCIA. OPÇÃO.

Incabível o direito à restituição de tributo ou contribuição calculado com base nas variações monetárias ativas em função da taxa de câmbio, oferecidas à tributação com base no regime de competência, cuja opção é exercida quando a pessoa jurídica, sujeita à apuração do imposto pelo lucro real, realiza o recolhimento da CSLL pela sistemática de estimativa mensal aplicável para todo o Ano-calendário em que se deu o primeiro recolhimento.

Rest/Ress. Indeferido - Comp. não homologada

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 18/04/2007, a Contribuinte apresentou em 15/05/2007 o recurso voluntário de fls. 84 a 98, onde reitera os mesmos argumentos de sua impugnação, conforme descrito nos parágrafos anteriores.

Processo nº 10580.010019/2003-95
Acórdão n.º **1802-002.502**

S1-TE02
Fl. 126

Este é o Relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Relator.

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

No presente processo, a Contribuinte questiona decisão que não homologou a declaração de compensação nº 7289.53406.161003.1.3.04-0574, por ela apresentada em 16/10/2003, na qual utilizou um alegado crédito decorrente de pagamento a maior referente à estimativa de CSLL do mês de abril/2003, no valor de R\$ 681.847,40.

Os débitos objeto da compensação são as estimativas de CSLL dos meses de julho e agosto do mesmo ano de 2003.

A Contribuinte alega desde o início que a razão do pagamento a maior foi o fato de ela ter apurado os tributos nos primeiros meses de 2003 computando a variação cambial ativa pelo regime de competência, em vez de utilizar o regime previsto no art. 30 da MP 2.158-35/2001 (regime de caixa).

A Delegacia de origem não homologou a compensação, com o entendimento de que a Contribuinte, ao efetuar o primeiro recolhimento no ano-calendário de 2003, relativo à contribuição sob o regime de estimativa, considerando as receitas das referidas variações sob o regime de competência, teria, neste momento (do recolhimento) exercido o direito de opção para o reconhecimento das receitas das variações monetárias, conforme o art. 30 da Medida Provisória nº 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 de CSLL, porquanto tal opção seria definitiva e irretratável para todo o ano-calendário de 2003.

Posteriormente, ao examinar a manifestação de inconformidade da Contribuinte, a Delegacia de Julgamento (DRJ) primeiramente fixou os limites do litígio:

[...]

7. Registre-se, também, que os alegados recolhimentos realizados a maior objeto do Pedido de Compensação não foram examinados por parte da Autoridade “a quo” no tocante à certeza e liquidez dos valores, a qual limitou-se a se manifestar sobre a alegada existência do direito de compensar, sem, entretanto, adentrar ao mérito dos valores (cálculo, efetividade dos recolhimentos, oferecimento dos valores à tributação, montante da pretendida exclusão de receita, etc), razão pela qual, tal verificação, ou seja, a alegada existência dos valores recolhidos e objeto do Pedido de Restituição, NÃO ESTÁ EFETIVAMENTE DEMONSTRADA, e assim, a lide se prende a definir exclusivamente se o momento da opção previsto no artigo 30, da citada MP, é a data do recolhimento indicada no r. Despacho, ou a data da entrega da DIPJ, como defende a Interessada.

8. Portanto, caso seja aqui considerada consistente a tese da Contribuinte de que o momento da opção seria na DIPJ, e de que os recolhimentos teriam sido decorrentes de alegado erro, entendo que o processo deve retornar à DRF para que na execução se apure a certeza e liquidez do alegado indébito tributário pleiteado, ou seja, se os valores reclamados correspondem ao tributo incidente sobre o resultado das operações de câmbio apurado pelo regime de competência como aqui ora alegado.

[...]

E na sequência de sua decisão, a DRJ/Salvador manteve a negativa em relação à compensação, adotando as mesmas razões já manifestadas pela Delegacia de origem.

Na presente fase recursal, a questão que se coloca é a mesma, ou seja, verificar em que medida a regra do art. 30 da MP nº 2.158-31/2001 permite ou não a caracterização do alegado indébito, decorrente de pagamento a maior de estimativa de CSLL do mês de abril/2003.

Em seu recurso voluntário, a Contribuinte alega, entre outras razões:

- que o recolhimento indevidamente efetuado por ela não implica em opção irretratável pelo regime competência, para fins de cômputo das variações cambiais;
- que não há no texto legal, nem tampouco em atos administrativos infra-legais editados pela Secretaria da Receita Federal, qualquer regulamentação acerca de quando e de que forma a pessoa jurídica tributada pelo lucro real poderá exercer a referida opção;
- que não é sequer possível a identificação, com base no mero recolhimento do tributo, do regime eleito pelo contribuinte para tributação de sua receita de variação cambial;
- que no presente caso, a questão foi trazida à baila pelo próprio contribuinte, no momento em que apresentou pedido de restituição e compensação dos valores recolhidos a maior;
- que se as autoridades fiscais não tem meios para aferir o regime escolhido pelo contribuinte para apuração de sua receita de variação cambial antes da entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ, não há fundamento que ampare o entendimento no sentido de que o momento do exercício da opção entre o regime de caixa e competência ocorre quando do recolhimento do tributo;
- que tão-somente com a entrega da correspondente DIPJ do exercício é que a referida opção será formalizada perante a SRF, indicando, conseqüentemente, qual o regime de reconhecimento de receitas adotado no período-base pela pessoa jurídica tributada pelo lucro real.

De fato, a legislação não prevê código de recolhimento específico para indicar qual dos regimes previstos no art. 30 da MP nº 2.158-31/2001 (caixa ou competência) foi adotado pela contribuinte para fins de tributação de suas variações cambiais.

Penso que tanto a Delegacia de origem, quanto a Delegacia de Julgamento estenderam indevidamente a aplicação da regra contida no art. 3º, parágrafo único, da Lei 9.430/1996, que não foi prevista para a situação aqui examinada.

A opção que é feita pelo primeiro pagamento (manifestada pelo código de recolhimento), e que é irretratável para o restante do ano-calendário, diz respeito apenas ao regime de apuração do lucro (lucro presumido, lucro real trimestral ou lucro real anual).

Para o ano-calendário em questão (2003), antes da entrega da DIPJ realmente não havia previsão de nenhuma outra manifestação específica da Contribuinte para o Fisco sobre a opção/forma de tributação de suas variações cambiais (caixa ou competência).

E se não havia manifestação dessa opção, nada podia impedir que ela fosse revista, desde que realizada de modo retroativo e uniforme para todo o ano-calendário.

A Delegacia de Julgamento argumenta que a referida opção também alcança as contribuições PIS e COFINS, que tem fatos geradores mensais, e que, portanto, não cabia o entendimento de que a opção só poderia ser feita na entrega da DIPJ, cuja apresentação, via de regra, se dá após o encerramento do ano-calendário. Até lá, nesse caso, não se poderia exigir nenhum dos dois regimes para fins de apuração das referidas contribuições, o que, segundo a DRJ, seria um verdadeiro contra-senso.

Não é o caso de não se poder exigir a devida apuração e recolhimento das contribuições PIS e COFINS antes da entrega da DIPJ. Tivesse havido um procedimento de fiscalização das referidas contribuições no decorrer do ano-calendário de 2003, abrangendo fatos geradores mensais desse mesmo ano, nada impediria que a Contribuinte fosse intimada a manifestar expressamente sua opção para a tributação das variações cambiais.

Mas não é essa a situação sob exame. No caso dos autos, a informação é de que a Contribuinte fez recolhimentos de tributos no início do ano computando as variações cambiais pelo regime de competência, e que antes de qualquer manifestação sobre essa opção (que no caso se deu com a entrega da DIPJ), refez a apuração desses tributos computando as variações cambiais pelo regime de caixa, o que, a meu ver, era perfeitamente possível.

Atualmente, a Lei nº 12.249/2010, procurando afastar as polêmicas sobre essa questão, acrescentou ao art. 30 da referida MP nº 2.158-31/2001 os §§ 4º a 7º:

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)

§ 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)

(Grifei)

Esses novos dispositivos foram regulamentados pela Instrução Normativa RFB nº 1.079, de 3 de novembro de 2010, que elegeu a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) como o meio para a manifestação das opções previstas no art. 30 da MP nº 2.158-31/2001.

O novo regramento vem confirmar o que havíamos dito anteriormente.

A DCTF passou a configurar, desde o ano-calendário 2011, a base material pela qual a Contribuinte manifesta e ao mesmo tempo concretiza a sua opção para a tributação das variações cambiais.

Mas antes do ano-calendário de 2011, o único documento que era enviado rotineiramente ao Fisco e que explicitava a forma de tributação das variações cambiais era a DIPJ, de modo que, não havendo nenhum procedimento de ofício no curso dos fatos, a apuração dos tributos poderia ser revisada até a apresentação daquela declaração.

Destaco que o novo texto legal ainda prevê, diante de certas circunstâncias, mesmo depois de manifestada a opção, a possibilidade de se alterar o regime de competência para o regime de caixa.

Se o regramento atual do art. 30 da MP nº 2.158-31/2001, que passou a definir precisamente o momento e a forma para a manifestação da opção de tributação das variações cambiais, admite a alteração do regime de competência para o regime de caixa mesmo depois de formalizada a opção (ainda que diante de certas circunstâncias), não há porque não admitir isso no regramento anterior, especialmente quando a revisão na apuração dos tributos foi realizada antes de qualquer manifestação da Contribuinte nesse sentido (que se deu apenas com a apresentação da DIPJ).

Desse modo, entendo que não pode subsistir o fundamento adotado para a negativa da compensação pleiteada, tanto pela Delegacia de origem, quanto pela Delegacia de Julgamento.

Conforme já mencionado, a questão até agora debatida e examinada nos presentes autos implicou apenas em verificar em que medida a regra do art. 30 da MP nº 2.158-31/2001 permitiria ou não a caracterização do alegado indébito, decorrente de pagamento a maior de estimativa de CSLL do mês de abril/2003.

Não houve até o momento nenhuma análise sobre a certeza e liquidez do alegado recolhimento a maior (que abrangesse o cálculo do tributo, a efetividade dos recolhimentos, o oferecimento dos valores à tributação, o montante da pretendida exclusão de receita, etc.), o que demanda o retorno dos autos à Delegacia de origem, para que tais pontos sejam agora examinados.

Nesse contexto, é importante destacar que a compensação sob exame envolve crédito e débitos de estimativa de CSLL, do mesmo ano-calendário de 2003. O crédito é referente à estimativa de abril/2003, e os débitos são referentes às estimativas de julho e agosto/2003, todos relativos à CSLL.

Isso traz uma particularidade relevante, porque na sistemática de apuração anual todos os recolhimentos de estimativa feitos ao longo do ano contribuem igualmente nesta apuração, independentemente do mês a que se refira cada um deles.

Tanto a apuração final (ajuste anual) quanto os balancetes mensais de suspensão/redução de tributo são cumulativos, computando-se neles todos os fatos e recolhimentos ocorridos a partir de primeiro de janeiro até o último dia do período a que se refiram.

Assim, pela própria sistemática dos sucessivos Balancetes de suspensão/redução ao longo do mesmo ano, e do próprio ajuste anual, um eventual excesso de estimativa acaba sendo absorvido nos meses posteriores, para, ao final, ser levado como dedução no ajuste anual, independente do mês a que se refira. Para tanto, não seria nem mesmo necessária a apresentação de PER/DCOMP.

Com efeito, a Contribuinte tem o direito de computar o alegado excedente relativo ao mês de abril/2003 na apuração de ajuste (caso ele seja confirmado), seja como estimativa de abril, seja como estimativas de julho e agosto.

E a implicação do controvertido encontro de contas objeto destes autos também não foi examinado sob essa ótica, ou seja, sob a ótica dos reflexos que ele pode produzir em relação à CSLL devida no ano-calendário de 2003, já que as estimativas mensais são meras antecipações desse tributo.

No caso em análise, a Contribuinte, ao deslocar o recolhimento de abril para julho/agosto, computou acréscimos moratórios sobre os débitos (inclusive a multa de mora), o que, em princípio, reduziria a participação das estimativas (rubrica principal) na apuração do ajuste anual.

São essas as considerações que entendo oportunas.

Deste modo, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para afastar o óbice em relação à possibilidade de adoção do regime de caixa para a apuração da estimativa de CSLL do mês de abril/2003, devolvendo os autos à Delegacia de origem (DRF Salvador/BA) para reexame da compensação.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa