



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

Processo nº 10580.720923/2007-36
Recurso nº 177.642 Voluntário
Acórdão nº 1102-00.246 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de julho de 2010
Matéria IRPJ E REFLEXO
Recorrente NACIONAL IGUATEMI EMPREENDIMENTOS SOCIEDADE ANÔNIMA
Recorrida 3A. TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO /RJIC

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

ADIÇÕES. VARIAÇÕES CAMBIAIS PASSIVAS POSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO DOS SEUS EFEITOS PELO REGIME DE COMPETÊNCIA - A opção contida no § 2º. do artigo 30 da MP 2158-35 de 2001, para reconhecimento dos efeitos das VCP pelo regime de competência, só tem validade quando for observada em todo ano-calendário, nos termos do § 1º. desse dispositivo.

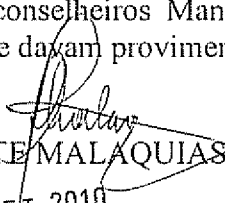
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002 LANÇAMENTO REFLEXO

Inexistindo fatos específicos a serem apreciados, estendem-se ao lançamento reflexo os efeitos da decisão prolatada no lançamento matriz.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os conselheiros Manoel Mota Fonseca, Silvana Rescigno Barreto e João Carlos Lima Junior que davam provimento ao recurso.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO –Presidente e Relatora

EDITADO EM: 01 SET 2010

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (Presidente da Turma), João Otavio Opperman Thomé, Silvana Rescigno Barreto, José Sergio Gomes (Suplente convocado), Manoel Mota Fonseca e João Carlos Lima Junior (Vice-Presidente).

Relatório

NACIONAL IGUATEMI EMPREENDIMENTOS SOCIEDADE ANÔNIMA teve contra si lavradas as exigências para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica-IRPJ, fls.8/12, e para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL fls.13/18, fato gerador ocorrido em 31.12.2002, lavrados em 28.09.2007 pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Salvador-BA.

Consigna o lançamento que a Contribuinte deduziu no período o valor de R\$ 4.013.525,91, a título de Variações Cambiais Passivas (linha 32 da ficha 6 A da DIPJ/2003, às fls.123), sem observar o comando do art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001.

Ainda, durante o ano calendário, realizou balanços/balancetes de suspensão, posto que não optou pelo regime de estimativas, apurou seu resultado através do lucro real anual, e apenas em alguns meses do ano calendário de 2002 realizou ajustes das variações monetárias pelo regime de competência, sem observar o comando dos parágrafos 2º, 3º e 5º do artigo 2º da Instrução Normativa SRF nº 345/2003.

Irresignada a Contribuinte apresenta impugnação às fls. 167/187, documentos anexos fls. 186/200, onde narra que em 23.07.1998 e 03.08.1998 contratou empréstimos em dólar norte-americano, com vencimentos em 05.09.2003.

E que na forma do artigo 30 da MP1858-10 de 20/10/199, as variações monetárias passaram a ser regidas pelo regime de caixa, regra que vigorou até a 14ª edição da citada MP (nº 1991-14, de 11.02.2000, atual MP 2.158-35, de 24.08.2001), quando, então, os parágrafos acrescentados ao citado artigo permitiram que a pessoa jurídica optasse, a partir de 01.01.2000, por submeter as variações cambiais ao regime de competência.

Repisa que, do mesmo modo como dito na fase inquisitória, como lhe facultava a lei, no ano-calendário de 2002, em que estava submetido à apuração do lucro real anual, optara por reconhecer, pelo regime de competência, as variações cambiais relativas aos empréstimos obtidos, contabilizando em 2002 as despesas correspondentes, embora as obrigações só tenham sido liquidadas em 05.09.2003.

O art. 30 da dita MP outorgou um direito incondicional à opção pelo regime de competência, por isto os dispositivos da IN SRF nº 345/2003, art.2º e §§, invocados pela fiscalização, não se aplicariam ao seu caso, porque versam, apenas, sobre as hipóteses de mudança no regime de reconhecimento das variações cambiais.

Deixar de reconhecer a variação cambial em alguns dos meses de 2002 não desfaria a sua opção pelo regime de competência, cabendo ao fiscal apenas verificar, nos meses que assim não procedeu, seus efeitos tributários.

Corroborar sua tese o oferecimento à tributação em 2003, quando, ao liquidar os empréstimos externos, reconheceu receita de variação cambial no valor de R\$ 1.522.691,43 (em razão da queda do dólar entre o final de 2002 e 05.09.2003, data da liquidação dos empréstimos), variação que só existiu porque atualizou a dívida até o final de 2002.

A prevalecer o entendimento do fisco deveria ser observada a impossibilidade de alterar o regime de apuração de receitas e despesas e simplesmente ignorar o impacto dessa mudança para nos exercícios posteriores. Por isso, ao não alocar no ano de 2003 (de efetivo pagamento das obrigações) as variações cambiais não reconhecidas em 2002,

e ao deixar de recompor ambos os períodos, para então efetuar o lançamento de forma justa, a fiscalização violou normas de ordem pública (art.6º, § 4º a 7º do Decreto-lei nº 1.598/1977).

Procedimento previsto no item 6.3 do Parecer Normativo CST nº 57, de 16.01.1979, cuja orientação foi reafirmada no item 7 do PN-CST nº 02, de 28.08.1996, na linha de vários julgados administrativos, cujas ementas reproduz e comenta para concluir que eles respaldariam seu pedido pela improcedência dos lançamentos.

Sobreveio a decisão, fls.216/226, acórdão 12-22.544 - 3ª Turma da DRJ/RJ01, de 22/01/2009, assim ementado e decidido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2002 **ADIÇÕES. VARIAÇÕES CAMBIAIS PASSIVAS. REGIME DE CAIXA.**

No regime de caixa, as despesas com variações cambiais passivas, de que trata o artigo 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, só podem ser deduzidas do lucro líquido no período-base em que as operações que lhe deram causa forem liquidadas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2002 **LANÇAMENTO REFLEXO.**

Inexistindo fatos específicos a serem apreciados, estendem-se ao lançamento reflexo os efeitos da decisão prolatada no lançamento matriz.

Acordam os membros desta Turma, por unanimidade de votos, julgar procedentes os lançamentos de IRPJ, no valor de R\$ 1.662.387,90, e de CSLL, no valor de R\$ 619.961,33, aí incluídos juros de mora e multa de ofício (75%).

Dê-se ciência e intime-se para pagamento, ressalvando-se ao interessado o direito de recurso voluntário, no prazo e na forma da lei, ao órgão julgador de segunda instância administrativa.

Ao Serviço de Controle e Acompanhamento Tributário - Secat da DRF/Salvador-BA, para ciência ao interessado e demais providências cabíveis.

Ciente da decisão em 18/02/2009, conforme fls. 227, inconformada, a Contribuinte opõe o recurso de fls.246/268, onde narra todo procedimento e, quanto aos fatos, informa que em 23/07.1998 e 03/08/1998, na condição de mutuária, celebrou com o Banque Safra Luxembourg S.A. (BANCO SAFRA) contratos de empréstimo externo nos valores de US\$ 2.300.000,00 e US\$ 1.000.000,00, respectivamente. Após algumas prorrogações, ambos os contratos passaram a ter vencimento previsto para 05.09.2003.

Parte do empréstimo de US\$ 2.300.000,00, no valor de US\$ 400.000,00, foi inteiramente assumida pela Ricshopping Empreendimentos e Participações Ltda. (RICSHIPPING), por meio de instrumento particular de contrato de assunção Parcial de Dívida, de 27.07.1998 (DOC. 02 anexado à impugnação), lhe restando uma dívida efetiva no montante de US\$ 2.900.000,00.

Como a dívida fora contraída em moeda estrangeira, era passível de gerar despesas ou receitas de variação cambial, conforme o dólar norte-americano se valorizasse ou se desvalorizasse em relação ao real.

Até o final de 1999, ante ausência de norma excepcional em sentido contrário, as variações cambiais obedeciam o regime de competência.

Com a edição da MP n.º 1.858-10, de 29/10/1999, as pessoas jurídicas passariam a ter que reconhecer tais variações somente no momento da liquidação de seus respectivos direitos ou obrigações, ou seja, passar-se-ia a adotar o regime de caixa, regra que vigorou até a 14ª edição da citada MP (n.º 1991-14, de 11.02.2000, atual MP 2.158-35, de 24.08.2001), quando, então, os parágrafos acrescentados ao citado artigo permitiram que a pessoa jurídica optasse, a partir de 01.01.2000, por submeter as variações cambiais ao regime de competência.

Repisa o argumento (dito exaustivamente expendido durante a fase inquisitória) de que estava sujeita à apuração do IRPJ e da CSL com base no lucro real anual, e validamente optou por reconhecer as variações cambiais de seus direitos e obrigações (incluindo as decorrentes de seus empréstimos com o BANCO SAFRA) pelo regime de competência.

Embora tais empréstimos externos somente foram liquidados em 05/09/2003, contabilizou já em 2002, nos meses de junho, agosto, setembro, outubro e dezembro, despesas e receitas que representaram no exercício R\$ 4.013.525,91 de despesas consideradas indevidamente deduzidas.

Com efeito, a fiscalização considerou inválida sua opção pelo regime de competência e sujeitou-a à regra geral do regime de caixa. Como consequência, adiciona ao lucro líquido do referido exercício todo o valor contabilizado em 2002, para apuração do lucro real.

Reclama, replicando o termo de verificação fiscal, sua impugnação e a decisão combatida, para afirmar que fez sua opção pelo regime de competência, valendo-se do artigo 30 da MP 2.158-35/01, atualmente em vigor.

Contudo, a autoridade julgadora de 1ª instância concluiu, equivocadamente, que as regras procedimentais e condições de gozo da prerrogativa do artigo 30 antes transcrito e mencionado, seriam aquelas fixadas nos §§ 2º, 3º, 4º e 5º do art. 2º da Instrução Normativa SRF n.º 345, de 28.07.2003, que supostamente restaram ofendidas, no seu caso.

Conforme adiante comprovaria, no que acrescentam à mencionada MP, tais dispositivos não se aplicariam. Transcreve toda instrução normativa para dizer que o § 2º apenas repete a ressalva feita pela MP de que a opção do contribuinte é válida para todo o ano-calendário, ao passo que os §§ 3º, 4º e 5º são aplicáveis apenas na hipótese em que há mudança no regime de reconhecimento das variações cambiais. A própria DECISÃO reconhece o alcance limitado dos referidos dispositivos, como se verifica no seguinte trecho:

"34 Como se vê no sobretscrito § 3º, a própria MP autorizou a Secretaria a disciplinar a matéria, motivo de edição da Instrução Normativa SRF n.º 345, de 28 de julho de 2003 (expressamente invocada pela autuante), que assim dispõe, verbis

(...)

3.5. Observe-se que, de acordo com a norma produzida, em caso de mudança para o regime de competência, devem ser computadas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em 31 de dezembro do ano anterior ao da opção, as variações monetárias incorridas até essa data, inclusive as de períodos anteriores."(Destakes das razões oferecidas)

Assim, considerando que nos anos anteriores a 2002 vinha reconhecendo as variações cambiais de seus direitos e obrigações pelo regime de competência deixaria sem efeito os dispositivos invocados pela DECISÃO que em nada justificam ou contribuem para a manutenção dos AUTOS.

Esta observando, apenas, a falta do reconhecimento, nos resultados de alguns meses do ano calendário, dos efeitos das variações monetárias, para respaldar a exigência. Mas, o suposto erro não "desfaria " ou invalidaria sua opção pelo regime de competência, nem poderia forçá-la a ingressar no regime de caixa.

Ilógico se concluir que estaria no regime de caixa, quando reconhece resultados de variação cambial em diversos meses do ano, sem que no período houvesse liquidação da correspondente dívida em moeda estrangeira.

A escrituração dos resultados não pode ser simplesmente ignorada. Pelo contrário, deve ser reconhecida como evidência da sua opção pelo regime de competência. Nesse sentido, a própria DECISÃO reconhece que, na ausência de lei dispondo sobre a matéria, o regime de reconhecimento das variações cambiais dos direitos e obrigações da Contribuinte deve ser aferido a partir da verificação de sua escrituração, transcreve o item 39 da decisão:

"39 Pois bem. Não tendo, a lei, cogitado de forma ou modo específico, de exteriorização ou de manifestação de opção pelo regime, este, para fins de variações cambiais, deve ser extraído da escrituração da pessoa jurídica, como faz a autuante

À fiscalização não cabe questionar a sua opção, mas tão-somente apurar os eventuais montantes que, em consonância com o regime escolhido, teriam escapado à tributação em alguns dos meses de 2002.

E sendo o lançamento realizado em dezembro de 2002, todo o efeito da variação cambial no referido exercício fiscal (ou seja, o efeito da taxa de câmbio entre 01.01.2002 e 31.12.2002) foi computado para fins de demonstração dos resultados.

Ainda que não houvesse lançado contabilmente, em todos os meses de 2002, as variações monetárias, seria inegável que reconheceu seus efeitos ao longo de todo o exercício fiscal de 2002. (E o lançamento diz respeito, exclusivamente ao fato gerador de 31.12.2002 e, repita-se, em 31.12.2002 os resultados foram afetados pelo resultado líquido – despesas menos receitas – das variações cambiais verificadas ao longo de todo aquele ano calendário, em função do regime de competência.

A legitimidade de sua opção pode ser confirmada na verificação do procedimento adotado no ano seguinte. Ao liquidar os empréstimos externos reconheceu uma receita de variação cambial, no valor de R\$ 1.522.691,43, em razão da queda do dólar norte-americano frente ao real, entre o final de 2002 e o dia 05.09.2003, data da liquidação dos contratos.



Inobservar esses fatos macula o procedimento e obriga sua revisão.

Invoca, pela teoria da eventualidade, a tese da "TOTAL IMPROCEDÊNCIA DOS AUTOS POR INFRINGIREM O ART. 6º, §§ 4º, 5º, 6º e 7º DO DECRETO-LEI (DL) Nº 1.598/77 E O PN-CST Nº 02/96, ante o reconhecimento da receita de R\$ 1.522.691,43 em 2003

Repete que a decisão atacada não observou este fato e mesmo que a decisão, no item 55 consigne que não houve informação na DIPJ do ano-calendário de 2003 o montante de variação cambial ativa por ela reconhecido no período, o oferecimento à tributação de tal montante (R\$ 1.522.691,43) foi devidamente comprovado pela RECORRENTE mediante apresentação de cópia do seu Livro Razão, anexada como DOC. 03 da sua impugnação.

Ressalta que a DECISÃO reconhece que a suposta variação cambial indevidamente reconhecida pela RECORRENTE em 2002 deveria ter sido alocada para o ano de 2003, mas, equivocadamente, atribui à RECORRENTE tal providência:

"53. Por fim, se o interessado, por força das contrapartidas das despesas que registrou em alguns meses do ano-calendário de 2002, apurou receita de variação cambial no ano-calendário de 2003, como afirma o interessado, fê-lo por sua própria conta e risco, devendo providenciar as alterações devidas na Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ), correspondente"

Ao considerar que a Contribuinte se sujeita ao regime de caixa, a própria fiscalização deveria ter quantificado a variação cambial da dívida dos empréstimos com o BANCO SAFRA entre o período de 31.12.2001 e 05.09.2003, verificando que, sob esse regime, faria jus ao reconhecimento de uma despesa de R\$ 1.743.480,00.

Tivesse a fiscalização recomposto os exercícios de 2002 e 2003 resultaria a diferença entre: (i) de um lado, o resultado das receitas e despesas de variação cambial efetivamente reconhecidas pela Contribuinte, por competência, entre 31.12.2001 e 05.09.2003 (despesa de R\$ 4.013.525,91 + receita de R\$ 1.522.691,43 = despesa de R\$ 2.490.834,48); e (ii) de outro lado, o valor que, pelo regime de caixa, poderia ter sido reconhecido em 05.09.2003 (R\$ 1.743.480,00).

Mas a DECISÃO manteve o entendimento da fiscalização sob o fundamento de que não haveria previsão legal para a autoridade tributária refazer os períodos de apuração da RECORRENTE

"48 Nesses moldes, não há previsão legal para que a autoridade tributária refaça os períodos de apuração atual e seguintes, de sorte a acolher as despesas incorridas em face da (digamos assim) "adoção parcial" valor que excedesse a despesa cambial efetivamente interessado

49 Tal equivaleria a assumir a posição de legislador em lugar de acatar a norma legal - que só cedeu da opção pelo regime de competência ou de caixa -, perscrutar apenas acerca dos efeitos tributários da opção por este ou aquele regime, procedimento para o qual, definitivamente, no que tange à variação cambial, não há previsão na lei"

Ignorar que, pelo regime de caixa, poderia ter reduzido em R\$ 1.743.480,00 o seu lucro líquido do ano-calendário de 2003 e, conseqüentemente, pago menos IRPJ e CSL neste exercício, a autuação violou norma de observância obrigatória pela Administração

Pública quando do lançamento tributário, qual seja, o art. 6º, §§ 4º a 7º, do DL nº 1.598/77. Transcreve os dispositivos para invocar a existência de postergação, no caso dos autos e a necessidade de sua observância.

Por conseguinte, os lançamentos somente poderiam ter sido feitos pelos seus valores líquidos, ou seja, após compensados os valores de variação cambial (receita financeira) oferecidos indevidamente à tributação no ano-calendário de 2003, que não deveriam tê-lo sido em face da aplicação do regime de caixa em 2002.

O disposto no item 6.3 do Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação (PN-CST) nº 57, de 16.01.1979, esclarece o alcance do art. 6º do DL nº 1.598/77.

Deixando a fiscalização de recompor os resultados dos anos-calendário de 2002 e 2003, impõe-se o reconhecimento da improcedência e o cancelamento dos AUTOS por expressa violação ao art. 6º, § 6º, do DL nº 1.598/77 e ao PN-CST nº 02/96, conforme exemplificam os julgados proferidos nos acórdãos nº 101-95212, de 19.10.2005, nº 108-08924, de 27.07.2006, 108-08698, de 26.01.2006, 108-06411, de 20.02.2001, 101-92164, de 14.07.1998, 101-85.908, de 20.03.1995, 105-12516, 107-08188, CSRF nº 01-05.164, de 29.11.2004, dos quais replica as ementas e as comenta como suporte à sua pretensão.

Resume seu pedido nos seguintes pontos:

a) o não-reconhecimento de variação cambial em alguns dos meses do ano de 2002 não tem o condão de "desfazer" ou invalidar a opção pelo regime de competência, cabendo à fiscalização, tão-somente, apurar o eventual montante que, em consonância com o regime escolhido, teria sido deixado de ser oferecido à tributação em alguns dos meses do ano em questão,

b) a legítima opção pelo regime de competência em 2002 pode ser depreendida a partir da verificação do procedimento adotado pela RECORRENTE no ano seguinte; com efeito, em 2003, ao liquidar os empréstimos externos, a RECORRENTE reconheceu uma significativa receita de variação cambial em razão do fato de ela ter calculado tal variação partindo do valor atualizado - por competência - de sua dívida no final de 2002,

c) ao não recompor os resultados dos anos-calendário de 2002 e 2003, a fiscalização violou normas de observância obrigatória pela Administração Pública quando do lançamento tributário, quais sejam, o art. 6º, § 6º, do DL nº 1.598/77 e o PN-CST nº 02/96

Despacho de encaminhamento às fls. 273.

É este o Relatório.



Voto

Conselheiro Ivete Malaquias Pessoa Monteiro , Relator

O litígio decorre da irresignação da Contribuinte com a exigência fiscal decorrente da dedução, em dezembro de 2002, do valor de R\$ 4.013.525,91, a título de Variações Cambiais Passivas (linha 32 da ficha 6 A da DIPJ/2003, às fls.123), que no dizer do agente fiscal, não observou o comando normativo do art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001.

A Recorrente em 23.07.1998 e 03.08.1998 contratou empréstimos em dólar norte-americano, com vencimentos em 05.09.2003.

A legislação de regência determinava, nesses casos, que os efeitos das variações monetárias, daí decorrentes, desde a edição da MP1858-10 de 20/10/1999, fossem computados na forma determinada naquele dispositivo. O artigo 30, as submetia ao regime de caixa, regra que vigorou até a 14ª edição dessa MP (nº 1991-14, de 11.02.2000, atual MP 2.158-35, de 24.08.2001). Os parágrafos acrescentados ao citado artigo permitiram à pessoa jurídica optar, a partir de 01.01.2000, por submeter as variações cambiais ao regime de competência, mas, para tanto, impôs limitações, como se vê da leitura dos dispositivos.

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 A 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

Ou seja, permitiu que os efeitos dessas operações observassem o regime de competência, mas esta opção valeria para todo ano calendário

No caso dos autos durante todo aquele ano-calendário de 2002 o Contribuinte realiza balanços/balancetes de suspensão, posto que havia optado por realizara a apuração dos lucros, pelo regime do “lucro real anual”. Todavia, só nos meses de junho, agosto, setembro, outubro e dezembro ele realiza os lançamentos das variações monetárias pelo regime de competência, sem observar o comando do próprio parágrafos 2º, da MP 2.158-35, acima transcrita, replicados no § 3º, 4º, e 5º do artigo 2º na INSRF 345/2003, dispositivo invocado no termo de verificação fiscal.



No dizer da Contribuinte, o fato de não reconhecer as variações cambiais nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, julho e novembro de 2002 não "desfaz" ou invalida a sua escolha por contabilizar esses resultados pelo regime de competência, cabendo à fiscalização, tão-somente, apurar o eventual montante que, em consonância com o regime escolhido, teria sido deixado de fora na tributação devida nos períodos.

E mais, no tocante ao cabimento dos comandos da INSRF 345/2003, no que acrescentam à mencionada MP, tais dispositivos não se aplicariam. Porque o § 2º apenas repete a ressalva feita pela MP de que a opção do contribuinte é válida para todo o ano-calendário, ao passo que os §§ 3º, 4º e 5º são aplicáveis, apenas, na hipótese em que há mudança no regime de reconhecimento das variações cambiais, fato que diz "reconhecido na própria decisão".

No meu entender, nesta afirmação, não vejo discordância entre a decisão e as razões oferecidas no recurso voluntário. Porque o comando da INSRF 345/2003, nos parágrafos 4º e 5º, só veio dar cumprimento ao § 3º do artigo 30 da MP 2158-35 (orientando procedimentos) como se depreende da leitura dos dispositivos mencionados, a conferir:

IN SRF 345/03 - de 28.07.2003 D.O.U.: 08.08.2003

(...)

Art. 2º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função de taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação

§ 1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias de que trata o caput poderão ser consideradas, na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, segundo o regime de competência.

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

§ 3º Na hipótese de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias previsto no caput para o regime de competência, deverão ser computadas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em 31 de dezembro do período de encerramento do ano precedente ao da opção, as variações monetárias incorridas até essa data, inclusive as de períodos anteriores.

§ 4º Na hipótese de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias pelo regime de competência para o regime previsto no caput, no período de apuração em que ocorrer a liquidação da operação, deverão ser computadas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL as variações monetárias relativas ao período de 1º de janeiro do ano-calendário da opção até a data da liquidação.

§ 5º As variações monetárias relativas a anos-calendário anteriores ainda não computadas em virtude de mudança de

critério de reconhecimento em data anterior à da publicação desta Instrução Normativa deverão ser computadas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL até 31 de dezembro de 2003

Na verdade a Contribuinte não observou o disposto no § 2º do artigo 2º . a Instrução Normativa 345/03, acima reproduzida, estando correta a conclusão do fisco em relação ao fato.

Quanto a existência da possível postergação, peço vênia ao Conselheiro João Otávio Opperman Thomé para incorporar nestas razões o voto vista produzido, por bem esclarecerem a questão, no seguinte teor:

Pedi vistas dos presentes autos para verificar a possibilidade de ter ocorrido a postergação do pagamento do imposto, conforme alegação feita pela recorrente em atenção ao princípio da eventualidade.

Sobre o assunto, assim dispõe o Decreto-Lei nº 1 598/77

“Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido, ou b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base

§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º. § 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência ”

O primeiro passo para que se cogite aplicar o tratamento tributário de postergação do pagamento do imposto a determinada ocorrência, portanto, é identificar a receita ou despesa cujo reconhecimento na contabilidade foi indevidamente antecipado ou postergado, verificando claramente de que período de apuração para qual período de apuração tal fato se deu



Engana-se quem pensa que somente ocorreriam efeitos adversos ao fisco no caso de postergação de receita ou de antecipação de despesa ou custo. É necessário verificar quais foram os efeitos tributários provocados por tal postergação ou antecipação, quer de receita, quer de despesa. Como exemplo, considere-se a possibilidade de um contribuinte ter antecipado receita, que deveria ter sido reconhecida no período 2, para o período 1, sendo que no período 1 este contribuinte declarou prejuízo fiscal, e no período 2 apurou lucro real. Ora, nestas circunstâncias, a inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita (que foi antecipada), constitui fundamento para lançamento de imposto, nos termos do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77 antes citado, porque houve redução indevida do lucro real no período 2, ainda que o fato que tenha provocado esta redução tenha sido uma antecipação de receita

Esta observação nos leva ao cerne da questão. O art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77 trata de todas as hipóteses em que a inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita ou despesa dá suporte ao lançamento fiscal. Porém, há circunstâncias em que este lançamento fiscal será de redução indevida do lucro real, e há circunstâncias em que ele será apenas de postergação do pagamento do imposto.

Para que se dê o tratamento tributário de postergação do pagamento do imposto a determinada ocorrência, portanto, não basta apenas identificar a receita ou despesa cujo reconhecimento na contabilidade foi indevidamente antecipado ou postergado, e os períodos de apuração – do qual e para o qual – tal fato se deu. É necessário verificar, também, se houve pagamento de imposto em período posterior ao período-base da postergação ou antecipação de receita ou despesa. Se, por exemplo, o contribuinte somente apurou prejuízos fiscais nos períodos subsequentes ao período-base, então não há que se falar em postergação do imposto, conforme bem esclarece, neste sentido, o Parecer Normativo Cosit nº 2 de 28.08.1996, entendimento do qual também não diverge a jurisprudência deste Conselho.

Mas isto só também não basta, é necessário ir além. É necessário verificar quais foram os efeitos tributários que decorreram da postergação ou antecipação de receita ou despesa, em todos os períodos de apuração, a partir do período-base daquela postergação ou antecipação, até o último período de apuração anterior ao lançamento fiscal. É necessário identificar em quais períodos posteriores ao período-base houve pagamento a maior de imposto, cuja causa deste pagamento a maior seja justamente aquela postergação ou antecipação de receita ou despesa. Não basta ainda, portanto, apenas identificar que houve pagamento de imposto em período posterior, e que este imposto pago é em montante superior ao imposto que foi indevidamente reduzido no período anterior. É necessário demonstrar que aquele imposto pago em período posterior, independente do seu montante, corresponde efetivamente a um imposto pago a maior do que o que seria devido naquele período

posterior se não tivesse havido aquela postergação ou antecipação original da receita ou despesa.

Resumindo, a tarefa de demonstrar que ocorreu postergação do pagamento do imposto compreende três etapas:

identificar a receita ou despesa cujo reconhecimento na contabilidade foi indevidamente antecipado ou postergado, e identificar de que período de apuração para qual período de apuração tal fato se deu,

identificar se houve períodos de apuração, posteriores ao período-base da postergação ou antecipação de receita ou despesa, e até o último período de apuração anterior ao lançamento fiscal, em que tenha sido apurado lucro e que, por conta disto, tenha havido pagamento de imposto,

demonstrar, por meio da reconstituição completa dos resultados fiscais do contribuinte, a partir do período-base daquela postergação ou antecipação, até o último período de apuração anterior ao lançamento fiscal, que houve pagamento de imposto a maior, em período posterior, causado por aquela postergação ou antecipação de receita ou despesa

A tarefa de demonstrar que ocorreu postergação do pagamento do imposto é, portanto, bastante complexa, mas dela não pode se afastar nem o fisco, caso estejam presentes os elementos concretos, nem o contribuinte, no caso de entender que o procedimento lhe seria aplicável, mas o fisco não o tenha feito. Neste sentido, cito a jurisprudência a seguir:

“POSTERGAÇÃO — ALEGAÇÃO — FALTA DE COMPROVAÇÃO. A simples alegação em tese da ocorrência da postergação não é suficiente para desconstituir o lançamento. A postergação, alegada como matéria de defesa deve vir acompanhada da prova de sua ocorrência.” (Acórdão 103-23 627, de 13 de novembro de 2008)

“GLOSA DE PREJUÍZOS FISCAIS - INOBSERVÂNCIA DO LIMITE DE 30% - POSTERGAÇÃO - COMPROVAÇÃO – A inobservância do limite de trinta por cento na compensação de prejuízos fiscais e bases negativas pode revelar, tão-somente, postergação do pagamento do imposto, vez que a antecipação da redução da base de cálculo decorrente de tal procedimento guarda semelhança com o registro antecipado de uma despesa. Porém, tanto em uma situação como na outra, cabe ao contribuinte demonstrar, por meio de documentação hábil e idônea, que o imposto que deixou de ser pago em um período foi, em período subsequente, devidamente quitado em razão da superveniência de resultados fiscais positivos.” (Acórdão 105-17.260, de 15 de outubro de 2008)

Por outro lado, demonstrado no caso concreto que houve a postergação do pagamento do imposto, mas que tal não foi apurada pelo fisco, que efetuou o lançamento fiscal por redução indevida do lucro real, é caso de exoneração do lançamento quanto à parcela relativa ao imposto cuja postergação foi demonstrada, posto que não é possível corrigir o lançamento fiscal nesta parte. Neste sentido, cito a jurisprudência a seguir:

"IRPJ - CORREÇÃO MONETÁRIA - DIFERENÇA IPC/BTNF - POSTERGAÇÃO. Não prevalece a exigência do crédito tributário apurado em face da glosa da dedução imediata da correção monetária devedora relativa à diferença IPC/BTNF se, por ocasião do lançamento de ofício, o contribuinte já tinha adquirido o direito de deduzir o valor correspondente a 85% dessa diferença, e a Fiscalização deixou de observar os efeitos da antecipação indevida da despesa, para efetuar o lançamento relativo à postergação do imposto, como determina o art 6º, §§ 5º, 6º e 7º do Decreto-lei 1.598, de 1977 " (Acórdão 107-09.434, de 26 de junho de 2008)

*"LIMITAÇÃO À COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS — POSSIBILIDADE DE EFEITOS DE POSTERGAÇÃO — COBRANÇA EM DUPLICIDADE — IMPOSSIBILIDADE — Restando **provado** que, até a data da autuação, deixou o contribuinte de compensar prejuízos fiscais observando o limite de 30% do lucro líquido ajustado, em razão do saldo dos mesmos ter se esgotado ou diminuído por compensação anterior integral e indevida, o lançamento de ofício deve considerar os efeitos da postergação de pagamento de tributos, pois não se pode exigir tributos em duplicidade. Não sendo este Conselho autoridade lançadora, competente para promover a constituição de crédito tributário, cancela-se a autuação*

Recurso provido. " (Acórdão CSRF 01-04 872, de 16 de fevereiro de 2004)

A fiscalização, bem como a decisão recorrida, não deram tratamento de postergação ao caso concreto, e sua posição está adequadamente fundamentada, porque, no caso dos autos, sequer é possível ultrapassar a primeira etapa do processo antes referido.

De fato, como aqui se estaria supostamente tratando de uma postergação de despesa, pergunto: qual é a despesa que, indevidamente registrada de forma antecipada na contabilidade em 2002, poderia ser corretamente registrada na contabilidade em 2003?

Com certeza, não é o valor de R\$ 4.013.525,91, que corresponde ao "saldo de despesas" registrado contabilmente pela recorrente em 2002, ou seja, o resultado das variações cambiais passivas menos as variações cambiais ativas por ela registradas.

A uma, porque, em sendo de caixa o regime aplicável em 2002, o valor a ser lançado como receita ou despesa em 2003 dependerá, no mínimo, da variação da taxa de câmbio ocorrida entre 31/12/2001 e a data da liquidação. Digo no mínimo, porque, na verdade, há de se verificar inclusive qual foi o regime de reconhecimento das variações monetárias em períodos anteriores a 2002, na verdade, desde o início do contrato em questão. Conforme o regime adotado nos períodos anteriores a 2002, a data a partir da qual se deveria calcular a variação cambial para registrar a receita ou despesa em 2003 irá retroceder no tempo, afetando o valor final desta receita ou

despesa, de modo que não há segurança para determinar qual é o valor da despesa indevidamente registrada de forma antecipada na contabilidade em 2002 que poderia ter sido corretamente registrado na contabilidade em 2003

A duas, porque o valor de R\$ 4.013.525,91 sequer corresponde à variação cambial ocorrida em 2002. De fato, sendo o valor do dólar em 31/12/2001 igual a 2,3204, e em 31/12/2002 igual a 3,5333 (cotações de fechamento 'Ptax' conforme página do Banco Central do Brasil <http://www4.bcb.gov.br>), desconsideradas as flutuações mensais da moeda, haveria um "saldo de despesas" (variações cambiais passivas menos variações cambiais ativas) da ordem de R\$ 3.517.410,00 a ser computado em 2002, relativos ao empréstimo de US\$ 2.900.000,00, e não de R\$ 4.013.525,91.

Por outro lado, desde a impugnação argumenta também a recorrente que, ao liquidar o empréstimo, teria reconhecido uma receita de variação cambial no valor de R\$ 1.522.691,43 em 2003, receita esta que só teria ocorrido justamente devido ao fato de ela ter observado o regime de competência em 2002, o que fez o saldo da conta passiva relativa ao empréstimo estar atualizado até 31/12/2002. Segundo a recorrente, tal valor corresponderia à variação do real frente ao dólar americano no período compreendido entre 31/12/2002 e 05/09/2003.

Aqui, novamente há obstáculos a que se levem tais alegações em consideração. Tomando-se a cotação do dólar em 31/12/2002, igual a 3,5333, e em 05/09/2003, igual a 2,9216 (cotações de fechamento 'Ptax' conforme página do Banco Central do Brasil <http://www4.bcb.gov.br>), e desconsideradas as flutuações mensais da moeda, se aceitássemos como correta a alegação da recorrente de que o saldo do contrato estaria atualizado até 31/12/2002, deveria haver um saldo de receitas (variações cambiais ativas menos variações cambiais passivas) da ordem de R\$ 1.773.930,00 a ser computado em 2003, relativos ao empréstimo de US\$ 2.900.000,00, e não de R\$ 1.522.691,43. De qualquer forma, esta alegação da recorrente é infirmada pela sua própria DIPJ/2004, relativa ao ano calendário 2003, vide fls. 207 a 211. Conforme ali se verifica, e antes já havia apontado a autoridade julgadora de primeira instância, não há qualquer registro de variação cambial, quer ativa, quer passiva, no ano de 2003.

Ou seja, a recorrente não consegue comprovar suas alegações quanto a uma eventual receita que teria sido indevidamente reconhecida, nem demonstrar qual o valor da despesa que, tendo sido antecipadamente reconhecida, poderia ser no momento oportuno reconhecida, a fim de que, a partir dela, se calculasse qual a parcela do lançamento fiscal à qual se deveria dar o tratamento de postergação.

Digo a parcela porque, acaso houvesse a efetiva comprovação do valor da despesa indevidamente antecipada que a recorrente teria direito a registrar em 2003, então seria possível passar às etapas seguintes do processo de verificação da postergação. Neste caso, então, cumpre observar que a recorrente poderia se beneficiar do tratamento da postergação de pagamento do



imposto somente com relação a uma pequena parcela do lançamento fiscal, que teria, assim, de ser exonerada

Para demonstrá-lo, tome-se como exemplo o lançamento do IRPJ. Conforme o Demonstrativo de Apuração do Imposto de Renda, fls. 11, a glosa da despesa de variação cambial em 2002, após as compensações de prejuízos do período e dos períodos anteriores, gerou um valor tributável de R\$ 2 768.005,01. No ano de 2003, independentemente de se perquirir se estão corretos os valores de receitas e despesas cambiais registrados neste ano, o fato é que o lucro real declarado pela recorrente foi somente de R\$ 317.855,39. Portanto, seria somente com relação ao eventual imposto pago relativo a este lucro real declarado que se poderia dar o tratamento de postergação

Isto porque, acaso se pudesse concluir que a recorrente fizesse jus ao registro de despesas em 2003 em montante superior ao seu lucro real declarado em 2003, então o efeito tributário decorrente do reconhecimento em 2003 daquela despesa indevidamente antecipada seria o de que não teria havido o pagamento deste imposto relativo a este lucro real declarado em 2003. No mais, o reconhecimento daquela despesa em 2003 somente faria surgir um prejuízo fiscal naquele ano, prejuízo este que nenhuma diferença faria com relação ao seu direito de compensar prejuízos nos anos posteriores de 2004, 2005, e 2006, anos nos quais apresentou lucro real, conforme suas DIPJ, porque, para compensar prejuízos nestes anos, já dispunha a recorrente de um saldo de prejuízos mais do que suficiente, oriundos de 2000 e 2001. Dito de outra forma, o imposto devido, e declarado pela recorrente, em 2004, 2005, e 2006, não seria de nenhuma forma reduzido por algum reconhecimento de despesa em 2003 que não foi feito contabilmente mas que pudesse tê-lo sido naquele ano. Ou seja, nenhum outro efeito tributário, além de um eventual imposto pago relativo ao lucro real declarado de 2003, teria sido verificado entre os anos calendário de 2002 e 2006, por conta desta postergação de despesa. E suspender-se-ia a análise de uma eventual postergação em 2006, porque o lançamento fiscal foi feito em 2007. Então, somente sobre aquela pequena parcela de imposto pago relativo ao lucro real declarado de 2003 é que seria possível dar tratamento de postergação, cancelando-se então o lançamento fiscal sobre esta parcela. Mas tudo isto, conforme dito, somente se aplicaria se houvesse a comprovação do valor da despesa que, antecipadamente registrada, poderia ser no momento oportuno reconhecida, o que não é o caso dos presentes autos

Nesta ordem de juízos, NEGÓ provimento ao recurso interposto pela Contribuinte.


Ivete Malaquias Pessoa Monteiro