



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

Processo n° 10932.000125.2008-38
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° **1101-00.649 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 16 de janeiro de 2012
Matéria IRPJ E OUTRO
Recorrente CONCESSIONÁRIA ECOVIAS DOS IMIGRANTES S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e Outro

Ano-calendário: 2003

Ementa: VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. REGIME DE CAIXA. REGIME DE COMPETÊNCIA. OPÇÃO.

As variações cambiais ativas constituem receitas que, em regra, devem ser reconhecidas segundo o regime de caixa, a teor do artigo 30 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, ressalvada ao contribuinte a possibilidade de eleição expressa do regime de competência. Não se presta a evidenciar esta opção, no entanto, a simples declinação equivocada, nos Livros Razão e Diário, de receitas auferidas pela competência, nos meses de janeiro e março do ano-calendário, tão logo se constate a inexistência de reflexos desta claudicação no LALUR, na DCTF e na DIPJ correlatos, de um lado, e assim que apurado que os recolhimentos estimados se pautaram pelo regime de caixa, de outro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário e NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício. Divergiu o conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, que negava provimento ao recurso voluntário, substituindo a conselheira Edeli Pereira Bessa, que se declarou impedida. Ausente, justificadamente, a conselheira Nara Cristina Takeda Taga, substituída pelo conselheiro João Carlos de Figueiredo Neto.

(assinado digitalmente)

VALMAR FONSECA DE MENEZES

Presidente

(assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Valmar Fonseca de Menezes, Benedicto Celso Benício Júnior, Eduardo Martins Neiva Monteiro, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, José Ricardo da Silva e João Carlos de Figueiredo Neto.

Relatório

Trata o presente processo de Autos de Infração relativos a Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, formalizando crédito tributário original no valor total de R\$ 72.778.869,78 (setenta e dois milhões, setecentos e setenta e oito mil, oitocentos e sessenta e nove reais e setenta e oito centavos), com os acréscimos legais cabíveis até 30/06/2008, em virtude de falta de recolhimento decorrente da mudança de opção em relação ao regime de reconhecimento de variações cambiais sobre as obrigações em moeda estrangeira. Considerando que o contribuinte teria feito a opção pelo regime de competência em fevereiro/2003, a autoridade lançadora classificou de indevida a exclusão de R\$ 90.686.112,26, promovida na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 2003.

Cientificado da exigência em 03/07/2008, o contribuinte, por seus advogados e procuradores, apresentou em 01/08/2008 a impugnação de fls. 1202/1221, na qual alega, em síntese, o que segue:

- Relata que em decorrência de *contrato de empréstimo ("Contrato") (doc. nº 9) junto ao Banco Interamericano de Desenvolvimento ("BID")*, celebrado para o custeio de obras nas rodovias que administra, e frente às oscilações da taxa de câmbio, *auferiu diversos resultados positivos decorrentes da valorização da moeda nacional frente ao Dólar Norte-Americano, os quais foram regularmente registrados na contabilidade, e regularmente oferecidos a tributação, com atenção ao regime de caixa conforme lhe faculta a legislação aplicável.* Todavia, a D. Fiscalização Federal, considerando que *a inobservância do regime de competência teria implicado na falta de recolhimento de tributos, exigiu tais valores com o acréscimo de multa de ofício e juros à taxa SELIC;*

- Como questão prejudicial, aponta a *decadência do direito de lançamento do fisco com relação aos ganhos de variação cambial relativos às competências de janeiro a junho de 2003*, conforme entendimento do Conselho de Contribuintes que cita, acerca da aplicação do art. 150, §4º do CTN na apuração mensal do lucro real;

- No mérito, defende a *correta adoção do regime de caixa com relação aos ganhos de variação cambial*, abordando a faculdade introduzida pelo art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, em comparação com o regime de competência imposto pelo art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976;

- Assevera que *ao aplicar as referidas regras ao caso da Requerente, a D. Fiscalização Federal considerou que o mero lançamento equivocado de valores relativos a variação cambial em conta de IRPJ e CSLL apagar (contas n's 210501001 e 210501005), nos meses de janeiro e fevereiro de 2003, bastaria para caracterizar a escolha do contribuinte pelo regime de competência*. E acrescenta que, *apesar do lançamento equivocado em contas de tributos a pagar (que foi prontamente corrigido após sua detecção, em março de 2003)*, verifica-se nesse período que **a Requerente não efetuou recolhimento IRPJ ou CSLL e nem, tampouco, praticou qualquer ato formal (entrega de DCTF, PER/DCOMP etc.) que indicasse ao fisco a sua opção por um ou outro método de reconhecimento fiscal das variações cambiais**;

- Centra, assim, a discussão no fato de o *registro de um mero lançamento em conta de tributos a pagar, no Livro Razão, ser suficiente para formalizar, perante o fisco, uma eventual escolha da Requerente pelo regime de competência*, asseverando que *a escolha do regime fiscal depende de comunicação ao fisco, e as comunicações oficiais entre os contribuintes e a Receita Federal do Brasil ocorrem apenas por meio de pagamento de tributos (DARF) ou entrega de obrigações acessórias (DCTF, PER/DCOMP etc.)*;

- Cita, como exemplo, a opção pela sistemática do Lucro Real ou Presumido, *manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário*;

- E, não obstante sua opção jamais tenha sido manifestada à Receita Federal do Brasil, na medida em que em janeiro e fevereiro de 2003 não efetuou quaisquer recolhimentos de IRPJ ou CSLL, bem como não transmitiu Declaração com indicação de sua escolha, *a D. Fiscalização Federal pretende se valer exclusivamente de um lançamento incorreto, e tempestivamente corrigido, no Livro Razão da Requerente para lhe imputar uma opção pelo regime de competência*;

- Acrescenta que *todos esses documentos fiscais (recolhimentos, lançamentos em DCTF, DIPJ ou documento de compensação) somente confirmam e refletem, de maneira consistente, a escolha do contribuinte pelo regime de caixa*. Por sua vez, o lançamento contábil para tanto não se presta, pois, *além de o registro das referidas variações segundo o regime de competência ser prática obrigatória para fins contábeis e societários (mas não fiscais, frise-se), também não se verifica previsão legal no sentido de a contabilização de valores em registros privados da empresa se traduzir em mecanismo de escolha do contribuinte quanto a regime fiscal de recolhimento de tributos*. Até porque, *se os registros contábeis e societários também produzissem efeitos diretos na esfera tributária, não existiria razão para a existência do LALUR*, ou mesmo

para o dispositivo legal em questão *oferecer ao contribuinte uma opção entre os regimes de caixa e competência*. Neste sentido, inclusive, são as lições de Hiromi Higuchi, citadas pelo impugnante;

- Com referência ao recolhimento relativo ao mês de fevereiro de 2003, afirma que tal não ocorreu, pois os valores apurados em janeiro de 2003 foram quitados mediante DCOMP em 14/05/2003 (processo administrativo nº 13819.001471/2003-13);

- Demais disto, *a apuração dos valores compensados em maio de 2003 (referentes a janeiro de 2003) não levam em consideração o reconhecimento de quaisquer efeitos de variação cambial segundo o regime de competência*, o que só confirma a aplicação do regime de caixa;

- Conclui, assim, pela regularidade da exclusão promovida em 2003, *uma vez que sua opção pelo regime de caixa para a tributação desses ganhos implica na necessidade de controle extra contábil dos referidos valores*;

- Ainda, aborda *a inexigibilidade de valores de principal e multa punitiva de 75% no caso de aplicação do regime de competência*, pois mesmo que se admitisse a obrigatoriedade de reconhecimento dos ganhos de variação cambial em 2003, a autuação se mostraria improcedente, *uma vez que a D. Fiscalização Federal exigiu o recolhimento de valores que já foram quitados pelo contribuinte nos anos-calendário de 2004 a 2006*;

- Apresenta planilhas para demonstrar os pagamentos do empréstimo em referência, o que, no regime de caixa, implicou o oferecimento à tributação dos ganhos auferidos pelo contribuinte com a desvalorização do dólar Norte-Americano;

- Destaca a afirmação da Fiscalização, no sentido de que a modificação da opção caracteriza postergação de tributos, e reporta-se ao disposto no art. 273, §§ 1º e 2º do RIR, de 1999, *que não foi seguido pela D. Fiscalização Federal quando da lavratura do presente auto de infração*;

- Conclui que não poderiam ser desconsiderados os valores *que a Requerente espontaneamente recolheu nos períodos de 2004 a 2006, especialmente por se tratar do mesmo Contrato, e da quitação dos mesmos montantes de principal que deram origem aos ganhos tributáveis ora exigidos na competência de 2003*, e reporta-se ao dever da D. Fiscalização de apurar o valor líquido devido pelo contribuinte, nos termos do Parecer COSIT nº 02, de 1996.

- Cita jurisprudência pacífica do Conselho de Contribuintes *sobre a necessidade de imputação dos valores já recolhidos pelo contribuinte em outras competências* e acrescenta que considerando que os valores *recolhidos ou compensados pela Requerente nos anos de 2004 a 2006 são suficientes para quitar o valor de principal que seria devido em 2003, impõe-se que a presente autuação fiscal sequer poderia ter exigido a multa de ofício de 75% prevista no artigo 44 da Lei nº9.430/96 (docs. les 29 a 33)*;

- No máximo, cogita do cabimento *de juros de mora, pela taxa SELIC, de maneira proporcional à postergação do pagamento*, excluindo também a multa moratória, *por se equacionarem a verdadeira denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN*;

- Ainda, classifica de ilegal e inconstitucional a aplicação do regime de competência no reconhecimento de ganhos de variação monetária veiculado no art. 30 da Medida Provisória nº 2.158-75, de 2001, dada a volatilidade das taxas de câmbio, de maneira que o contribuinte somente saberá se auferiu ganho (desvalorização da moeda estrangeira) ou prejuízo (valorização da moeda estrangeira) no dia em que efetivamente liquidar a sua obrigação junto à contraparte estrangeira. Cita julgado do Superior Tribunal de Justiça neste sentido e conclui pela ofensa aos princípios constitucionais da capacidade contributiva, isonomia, não-confisco e propriedade, além do conceito constitucional de renda;

- Por fim, classifica de confiscatória, abusiva, extorsiva e expropriatória a penalidade aplicada, na medida em que além de não ter havido fraude ou sonegação, acompanhadas de dolo ou má-fé, o valor exigido a título de multa punitiva é extremamente elevado, ultrapassando os limites da razoabilidade e proporcionalidade. Também excessivos seriam os juros de mora, porque calculados com base na taxa SELIC, já afastada pelo Superior Tribunal de Justiça, não obstante a posição sumulada pelo Primeiro Conselho de Contribuintes. Demais disto, sua aplicação sobre a multa de ofício é, também, inaceitável, por se caracterizar agravamento da sanção, e não ter amparo legal, como já manifestado pelo Conselho de Contribuintes;

- Pede, assim, a improcedência do lançamento fiscal e o seu cancelamento, ou, caso assim não se entenda, que seja determinada a realização de diligência para apurar o valor efetivamente devido, após a imputação das parcelas pagas nos anos-calendário de 2004 a 2006.

Em 28/01/2009 os autos retornaram em diligência à autoridade lançadora, nos seguintes termos (fls. 1975/1976):

“Trata o presente processo de Autos de Infração formalizando crédito tributário no valor total de R\$ 72.778.869,78, com o acréscimo de multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora, em virtude da falta de recolhimento de IRPJ e CSLL, decorrente da mudança de opção quanto ao regime de reconhecimento de variações cambiais sobre as obrigações em moeda estrangeira.

Considerando que o contribuinte formalizou a opção, na apuração do débito de janeiro/2003, pelo regime de competência, a Fiscalização reputou indevida a exclusão de R\$ 90.686.112,26 promovida na apuração do lucro real no ano-calendário de 2003.

Em sua impugnação, o contribuinte, dentre outros argumentos, assevera que todos os ganhos auferidos pelo contribuinte com a desvalorização do Dólar Norte-Americano já foram oferecidos à tributação, pelo IRPJ e CSLL, ao longo dos anos-calendário de 2004 a 2006, de forma que a aplicação do regime de

competência não deveria se limitar à glosa da exclusão promovida no ano-calendário 2003. Entende que, uma vez confirmada a adição de tais valores ao lucro real e à base de cálculo da CSLL de períodos posteriores, necessária seria a imputação dos valores recolhidos nestes períodos de apuração aos valores aqui lançados, para exigência, apenas, das parcelas remanescentes não recolhidas.

E, para provar tais recolhimentos, o impugnante apresenta:

- *Cópia autenticada da tradução juramentada de contrato firmado entre a autuada, o Banco Interamericano de Desenvolvimento e o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social — BNDES, em 30/03/2001 (fis. 1277/1349), relativamente ao Projeto de Estrada com Pedágio da Ecovias dos Imigrantes, com custo total de \$496.800.000 (quatrocentos e noventa e seis milhões e oitocentos mil dólares), sendo que à fl. 1281 consta que tal contrato teve a finalidade de estabelecer:*

- *determinadas declarações, acordos, ocorrências de inadimplimento, recursos e outros termos e condições com relação aos Empréstimos e ao Projeto.*

- *Planilhas intituladas PAGTO EMPRESTIMO BID, demonstrando a origem da dívida que teria sido paga em 19/03/2004, 15/11/2004, 16/05/2005, 16/11/2005, 15/05/2006, 13/11/2006 e 04/12/2006, e o cálculo da variação cambial correspondente, incorrida até tais datas, comparando-a com valor em reais do passivo contábil/provisão em 31/12/2002 (fls. 1270/1276);*

- *Cópias autenticadas de DCTFs apresentadas para os períodos de apuração de 2003 e 2004, recolhimentos de estimativas de IRPJ e CSLL em 2005 e 2006, DCTF de novembro/2005 e DIPJ do ano-calendário 2004, 2005, 2006 (fls. 1350/1769);*

- *Cópia autenticada do LALUR e do denominado Livro Apuração da Contribuição Social sobre Lucro Líquido — CSLL, com registros de 2002, 2003, 2004, 2005 e 2006 (fls. 1770/1955); Demonstrativo Pagamento IRPJ e CSLL desmembrando a variação cambial, no qual confronta o IRPJ e CSLL pagos em 2004, 2005 e 2006 com os valores devidos a partir da base de cálculo sem variação cambial (fl. 1956/1959);*

- *Demonstrativo correspondente Termo Verificação e Constatação fiscal apurado pela fiscalização, de IRPJ e CSLL para apurar os juros sobre a variação cambial contemplada dentro dos pagamentos de 2004, 2005 e 2006 (fl. 1960), posteriormente substituído pela planilha de fl. 1963. Às fls.*

1855/1857, 1877/1879, 1900/1903, 1922/1926 e 1946/1950, vê-se que nas cópias autenticadas da Parte B do LALUR e do Livro Apuração da Contribuição Social sobre Lucro Líquido — CSLL, o contribuinte, dentre outros valores, registrou a débito da conta Variação Cambial Controle Iniciado Ano Base 2003 — Regime de Caixa a exclusão aqui questionada de R\$ 90.686.112,26, sob o histórico valor ref. Saldo cta 31.12.01.002/003 de despesa variação cambial ano/03 cta 31.12.01.002/03 credora devido a contabilização reversão passivo/provisão financ. BID. Na seqüência, há registros a crédito, de 2003 a 2006, correspondentes a realização variação cambial oper. liquidadas referentes a contrato BID, além de outros a título de valor ref. Saldo cta 31.12.01.002 e 004 despesa variação cambial ano base de 2004 devido.

Todavia, tais lançamentos no LALUR, dissociados de seu suporte documental e da escrituração contábil, não são suficientes para afirmar se há registros a crédito na parte B do LALUR que corresponderiam à adição dos valores antes excluídos, em razão da adoção do regime de caixa. De outro lado, não se vê nos autos qualquer intimação neste sentido, para que o contribuinte demonstrasse tais fatos no curso do procedimento fiscal.

Assim, considerando o disposto no art. 18 do Decreto 70.235, de 1972, ENCAMINHO o presente processo ao SEFIS da DRF/São Bernardo do Campo para que informe se há parcelas da exclusão de R\$ 90.686.112,26 — glosada na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário 2003 — incluídas na base de cálculo destes tributos em períodos subseqüentes, e, em caso positivo, individualizando-as por período de apuração e confirmando se neles houve recolhimento a título de IRPJ e CSLL

Do resultado da diligência o contribuinte deverá ser cientificado, sendo-lhe reaberto o prazo de impugnação para, se for de seu interesse, complementar suas razões iniciais.

Em atendimento ao que solicitado, a autoridade lançadora juntou os elementos de fls. 1967/4618 e lavrou Termo de Encerramento de Diligência Fiscal assim informando:

Diante disso, lavramos o Termo de Início de Procedimento Fiscal de (fls. 1978/1979), intimando o contribuinte a apresentar no prazo de 20 (vinte) dias, os elementos abaixo especificados, referentes

ao processo administrativo nº 10932.000125/2008-38:

1) — Planilha indicando de se há parcelas da exclusão de R\$ 90.686.112,26, a título de variações cambiais sobre empréstimos em moeda estrangeira — glosada na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano calendário 2003 — incluídas na base de cálculo destes tributos a partir de janeiro de 2004 até o mês de liquidação total acompanhada da memória de cálculo dos respectivos valores adicionados e excluídos, que deverão ser individualizados por período de apuração;

2) — Cópias das guias de recolhimentos dos tributos (IRPJ e CSLL) e respectivas DCTF'S onde os valores foram declarados;

3) — Planilha dos empréstimos em moeda estrangeira, abertos em 2003, até a data da extinção, acompanhados dos respectivos comprovantes de liquidação;

4) Arquivos magnéticos da contabilidade validados pelo sistema SINCO/COIVTABIL, a partir de janeiro de 2004 até o mês em que ocorreu a liquidação dos empréstimos em moeda estrangeira.

O contribuinte tomou ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal em 26/03/2009, e em 14/04/2009, atendeu à intimação através do expediente de (fls. 1982/1985), onde esclarece alguns pontos e junta documentos, em resumo, discriminados abaixo:

a) "... que a glosa objeto da autuação fiscal ora em discussão (R\$ 90.686.112,26) está inclusa no montante do total dos ganhos de variação cambial auferidos no ano-calendário de 2003 (R\$ 103.544.217,44), conforme demonstrado na planilha Financiamentos em Moeda Estrangeira existentes em 31.12.2003". (fls. 1991);

b) "... que os referidos ganhos de variação cambial têm por origem os diversos financiamentos contraídos pela empresa para o giro de seu negócio, conforme demonstrados na planilha Movimentação dos Empréstimos em Moeda Estrangeira de (fls. 1992/1995)";

c) "... junta as planilhas que demonstram a movimentação dos referidos valores de 2003 em seu LALUR durante todo o período de maturação dos financiamentos ("Variação cambial Operações Liquidadas referente Adições e Exclusões DIPJ" de (fls. 1996/2002), bem como planilha que demonstra a variação cambial acumulada no período até o respectivo pagamento ("Pagamentos de Financiamentos Realizados de 2003 a 2007 e

Respectivos Resultados de Variação Cambial", de (fls.2003);

d) "junta planilha consolidada com a "demonstração resumida" do completo esgotamento dos valores glosados (variação cambial de 2003) durante os exercícios seguintes, conforme planilha "Valor da Variação Cambial de Financiamentos Registrada em 2003", de (fls. 2004)";

e) "em comprovação do recolhimento do IRPJ e CSLL incidentes sobre o reconhecimento dos ganhos de variação cambial atribuíveis ao exercício de 2003 (R\$ 90.686.112,26) durante os anos calendários seguintes, junta cópias dos contratos de câmbio de pagamento das parcelas dos empréstimos contraídos e das guias DAR?, PER/DCOMPs e DCTFs aplicáveis, de (lis. 2005/4405);

Examinando a documentação apresentada pelo contribuinte, e considerando as informações extraídas do LALUR e do denominado Livro de Apuração da Contribuição Social sobre Lucro Líquido — CSLL, das Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica — DIPJ, elaboramos o Quadro Demonstrativo abaixo, para demonstrar as parcelas tributadas incluídas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL nos anos calendários 2004,2005 e 2006, referente à exclusão de R\$ 90.686.112,26 — glosada na apuração da base de cálculo destes tributos — no ano calendário 2003, onde confirmamos os recolhimentos a título de IRPJ e CSLL, conforme DARF'S (de fls. 4516/4537, 4578/4593).

Diante do exposto, estamos procedendo ao encerramento da diligência, lavrando o presente termo em 03 (três) vias de igual teor, assinado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil — AFRFB e pelo Contribuinte/Responsável da fiscalizada, que neste ato recebe uma das vias, cabendo ao Contribuinte/Responsável, se assim o desejar, manifestar-se no prazo de 10 (dez) dias contados da data da ciência deste Termo, de conformidade com o artigo 44, da Lei nº9.784/99.”

Cientificado em 24/09/2009, o contribuinte, por intermédio de seus advogados e procuradores, apresentou a petição de fls. 4622/4624. em 02/10/2009, afirmando que *não tem qualquer esclarecimento ou complementação a fazer quanto ao Termo de Encerramento de Diligência Fiscal constante dos autos, pois, no seu entendimento, a tabela constante da terceira página daquele documento retrata*

adequadamente a realidade dos pagamentos realizados pela empresa com relação à variação cambial questionada.

Uma vez confirmado que a variação cambial relativa ao período de janeiro a dezembro de 2003 foi efetivamente oferecida à tributação nos anos-calendário de 2004 a 2006, conforme planilhas e guias DARF acostadas aos autos (fls. 4512/4537 e 4578 a 4593), conclui que não existe "saldo não tributado" de variação cambial ao final de dezembro de 2006, o que, portanto, implica total improcedência do auto de infração em debate.

De toda sorte, ressalta a desnecessidade de tais esclarecimentos, na medida em que entende *ter realizado escolha legítima e tempestiva pela aplicação do regime de caixa no reconhecimento de ganhos de variação cambial para o ano calendário de 2003.*

Ao final, reitera *todos os pedidos de sua impugnação.*

Em sede de julgamento, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas – SP houve por bem exonerar parcialmente os lançamentos, imputando aos valores exigidos o IRPJ e a CSLL recolhidos sobre citadas variações cambiais positivas, reconhecidas pelo regime de caixa nos anos-base de 2004 a 2006.

Assim restou ementado o acórdão prolatado:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/06/2003

DECADÊNCIA. IRPJ. CSLL. APURAÇÃO ANUAL.

O fato gerador do IRPJ e da CSLL relativamente aos contribuintes optantes pela apuração anual somente se completa em 31 de dezembro de cada ano.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

REGIME DE TRIBUTAÇÃO DAS VARIAÇÕES CAMBIAIS. OPÇÃO PELO REGIME DE COMPETÊNCIA. FORMALIZAÇÃO NA ESCRITURAÇÃO, INDEPENDENTEMENTE DO RECOLHIMENTO OU DA DECLARAÇÃO DO TRIBUTO. Dá-se a opção pelo regime de competência quando os registros contábeis e fiscais evidenciam que a apuração se deu desta forma, resultando em provisão de IRPJ e CSLL equivalentes a estimativas apuradas com base em balancetes de suspensão elaborados sem as adições e exclusões decorrentes da adoção do regime de caixa para reconhecimento dos ganhos de variação cambial, ainda que o contribuinte não cientifique a Receita Federal de sua opção, mediante o recolhimento no código correspondente.

OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. Impróprios os argumentos dirigidos à aplicação do regime de competência para reconhecimento dos ganhos de variação cambial, se tal somente se verifica em razão de opção pelo próprio contribuinte.

POSTERGAÇÃO. ADMISSIBILIDADE DOS TRIBUTOS RECOLHIDOS POSTERIORMENTE, EM RAZÃO DO RECONHECIMENTO DAS VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS SEGUNDO O REGIME DE CAIXA. Confirmado que as receitas antes excluídas foram posteriormente adicionadas ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, impõe-se a imputação dos valores recolhidos em tais períodos de apuração aos valores lançados, limitando-se a exigência às parcelas remanescentes não recolhidas. RECOLHIMENTOS EM ATRASO. MULTA E JUROS DE MORA. MULTA DE MORA. A indenização pelo atraso no cumprimento das obrigações tributárias submete-se à gradação definida no art. 61 da Lei nº 9.430/96, incidindo a multa de mora ali prevista concomitantemente com os juros de mora.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. Estando a multa moratória regularmente prevista em lei ordinária vigente para sancionar o pagamento voluntário de tributos efetuado a destempo, a apreciação de alegações para seu eventual afastamento circunscreve-se no âmbito do controle da legalidade/constitucionalidade das leis, atribuição privativa do Poder Judiciário.

MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. A apreciação de questionamentos relacionados a ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. Nos termos da legislação em vigor, os juros serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Em se tratando de exigência reflexa de contribuição que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejulgado na decisão do decorrente.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

Cientificado em 10/12/2009 (f. 4676), interpôs o contribuinte, tempestivamente, o Recurso Voluntário em apreço (fls. 4677 e ss.), reiterando, em síntese, os argumentos expendidos em primeira instância.

É o relatório.

Voto

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR, Relator:

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais para seu seguimento. Dele conheço.

Cuidam os presentes autos de infração de IRPJ e de CSLL incidentes a variações cambiais ativas, não reconhecidas, pelo contribuinte, no ano-calendário de 2003, segundo o regime de competência, aventadamente eleito no início do período de apuração.

A Fazenda efetuou os lançamentos guerreados em virtude de ter entendido que a recorrente não poderia ter alterado, no curso do estresido ano-base, a anterior eleição perpetrada. Para o i. AFR, dita opção estaria caracterizada pelo fato de o sujeito passivo ter escriturado, em seus Livros Razão e Diário, sob rubricas de passivos fiscais a pagar, o IRPJ e a CSSL incidente às variações cambiais positivas apuradas nos meses de janeiro e março de 2003, provisionando-os.

Segundo a exegese que embasou o labor impositivo, a simples declinação contábil das receitas em tela, sob o regime de competência, seria suficiente a demonstrar que o contribuinte abrisse mão da sistemática de caixa, para todo o período de apuração. Noutras palavras, demonstrado que o sujeito passivo indicara, como parte do lucro de janeiro e março de 2003, receitas derivadas de variações cambiais positivas, não mais poderia ele pleitear o regime de caixa, até o próximo ano.

O contribuinte, de toda maneira, logrou comprovar ter trazido tais receitas de variações à tributação, integralmente, nos anos-base de 2004 a 2006, à medida que eram efetivamente auferidos tais ganhos derivativos cambiais. Com isso, segundo reconhecido pelo próprio aresto recorrido, determinou-se a imputação proporcional, às cifras lançadas de ofício, dos valores de IRPJ e de CSLL ulteriormente recolhidos, reconhecidos na forma do permissivo acima reproduzido.

Pois bem. A despeito do abatimento de tudo o que foi recolhido, o acórdão sob ataque houve por bem manter parcela dos lançamentos formatados. Tal posicionamento foi pugnado com base na assertiva da pretensa necessidade de manutenção da multa e dos juros moratórios, dado que o recolhimento escorreito deveria, alegadamente, ter sido realizado como atinente ao ano-base de 2003.

Vê-se, destarte, que o entender do colegiado inferior foi o mesmo do fiscal autuante. Aquele apenas admitiu – como não poderia deixar de ser – a necessidade de expurgo dos valores recolhidos posteriormente.

Ocorre que esta orientação não merece prosperar.

O artigo 30, *caput*, da Medida Provisória nº 2.158-75/10 estabeleceu, de fato, que o regime *default* de reconhecimento de variações cambiais positivas era o de caixa, dada a volatilidade da forma de mensuração destas receitas. A opção pelo regime de competência era facultada ao sujeito passivo, de toda maneira, na forma do § 1º do copiado dispositivo:

“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.” (g.n.)

Não é difícil concluir, contudo, que a manifestação de vontade do contribuinte deveria se operar por via inequívoca. Embora não houvesse, à época dos fatos, dispositivo normativo que especificasse qual a forma de veiculação da opção pelo regime de competência, não é difícil averiguar que meras indicações escriturais, feitas por equívoco nos Livros Diário e Razão (fls. 1157/1164), não supririam tal mister, mormente se desacompanhadas de outros procedimentos tendentes a declarar ou a quitar os tributos incidentes.

Tem razão o contribuinte ao lembrar que o reconhecimento das receitas pelo regime de competência constitui regra geral, naquilo que reporta às searas contábil e comercial. Tal critério, entretanto, como se explanou, não é o que prevalece para fins tributários, forte no dispositivo legal já citado. Por essa razão, não pode ser adotada aquela sistemática como vigente, senão por meio de definitiva e clara eleição, informada ao Fisco.

Tenho para mim que a indicação do regime de competência só poderia ser reputada como real se declinada fosse, indubitavelmente, mediante entrega das receitas cambiais à tributação, por meio da inclusão em DIPJ ou mediante cômputo na DCTF. Tal opção também poderia se aperfeiçoar, antes disso, pelo pagamento do tributo, em quota ou por estimativa.

Nenhuma destas situações, no presente caso, ocorreu. A DCTF atinente ao 1º trimestre de 2003 (fls. 1350/1396) foi entregue somente em meados de maio daquele ano, depois de corrigidos os escritos contábeis, para fins de cômputo segundo o regime de caixa. A DIPJ/2004, de seu lado, só veio a ser transmitida, obviamente, no exercício subsequente, sem a apuração das receitas derivadas dos ganhos de variações cambiais.

A quitação da estimativa mensal referente a janeiro de 2003, outrossim, também só veio a ser realizado em 14/05/2003, mediante transmissão da DCOMP de fl. 1408. Na oportunidade, considerou-se apuração já expurgada dos equivocados lançamentos feitos nos Livros Diário e Razão.

A despeito disso, o acórdão recorrido erigiu raciocínio voltado a equiparar, ao pagamento manifestador de opção, os lançamentos contábeis em geral. Para tanto, buscou-se demonstrar, analogamente, que a eleição da sistemática de apuração do IRPJ pelo lucro real trimestral, de um lado, ou anual (com estimativas mensais), de outro, poderia ser realizada não apenas pelo pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro, mas, também, pelo simples levantamento de balanços ou balancetes de suspensão, a teor do artigo 17, § 1º, da Instrução Normativa SRF nº 93/97.

Tendo em vista que a elaboração destes balanços ou balancetes demandaria, necessariamente, sua transcrição no Livro Diário, até a data fixada para pagamento do imposto no respectivo mês (artigo 12, § 5º, alínea *b*, da Instrução Normativa SRF nº 51/95), entenderam os julgadores inferiores que o simples lançamento contábil referente a janeiro de 2003, efetivado segundo o regime de competência, uma vez não retratado até 28/02 daquele ano, implicaria em opção irrevogável para todo o período, dado que comparado ao pagamento do valor estimado respectivo.

Nada mais equivocado do que este entendimento. A construção do acórdão inferior, artificialmente, comparou situações nada iguais. A opção pela sistemática de apuração e pagamento trimestral ou anual do IRPJ, para as pessoas tributadas segundo o lucro real, não se confunde com a dicotomia eletiva perfeita entre os regimes de caixa e de competência. Apenas o arbítrio permite que a vagueza do artigo 30 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 seja dirimida com o apelo analógico às regras atinentes à opção entre periodicidades de pagamentos no âmbito do regime do lucro real.

Para fins de aferição das variações cambiais ativas, a escolha entre os regimes possíveis não pode ser realizada senão por meio de informação explícita à Fazenda, consoante um dos canais usualmente admitidos. A excepcional equiparação do levantamento de balancetes ou balanços de suspensão, de um turno, ao pagamento, de outro, apenas se aplica à determinação da periodicidade do pagamento trimestral ou mensal (estimado) do IRPJ calculado pelo lucro real.

É de se ressaltar, no mais, que a escolha do regime de competência também seria patente se tivesse o contribuinte ajustado o lucro do período, no LALUR, com a adição destas variações cambiais. No presente caso, contudo, as cópias deste livro fiscal, postas às fls. 1124/1125, evidenciam ajustamentos tendentes a consolidar a adoção do regime de caixa, mediante a anulação de receitas e despesas contabilizadas segundo o regime de competência, ainda não vertidas sob o critério de caixa, banda uma, e o cômputo de receitas e despesas efetivamente incorridas no ano-base, mas já contabilizadas pela competência em períodos pretéritos, banda outra.

Haja vista que os lançamentos contábeis efetuados no Livro Razão não tiveram reflexo prático na apuração do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2003, depois dos pertinentes estornos, exsurge verossímil a versão do contribuinte, no sentido de a contabilização das variações cambiais positivas de janeiro e março terem sido fruto de mera claudicação – supervenientemente retificada, já em março daquele ano.

A corroborar o que ora se expõe, lembre-se que, a partir do ano-calendário de 2011, a eleição do regime de competência, no que concerne à apuração de variações cambiais ativas, só pode ser materializada mediante entrega de DCTF, exclusivamente no mês de janeiro ou no início das atividades da empresa. Isso é o que dispõe os artigos 3º e 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.079/10, *verbis*:

“Art. 3º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo dos tributos referidos no art. 2º, segundo o regime de competência.

§ 1º A opção prevista no caput aplicar-se-á, de forma simultânea, a todo o ano-calendário e a todos os tributos referidos no art. 2º.

§ 2º A partir do ano-calendário de 2011, o direito de optar pelo regime de competência de que trata o caput somente poderá ser exercido no mês de janeiro ou no mês do início de atividades.”

“Art. 4º A partir do ano-calendário de 2011, a opção pelo regime de competência deverá ser comunicada à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) por intermédio da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) relativa ao mês de adoção do regime.

Parágrafo único. Não será admitida DCTF retificadora, fora do prazo de sua entrega, para a comunicação de que trata o caput.”

Cerro fileiras, portanto, com o entendimento de que a conduta da recorrente é irretocável. O IRPJ e a CSLL incidente sobre as receitas cambiais teladas foram corretamente levadas à tributação, nos períodos de apuração escoreitos. Os pagamentos perpetrados são suficientes a defenestrar todos os lançamentos de ofício, impondo-se o cancelamento da peça impositiva em debate. Afastada deve ser a cobrança de todo e qualquer consectário, moratório e punitivo, nada havendo a se requerer da empresa postulante.

Note-se que a há decisões várias, inclusive em primeira instância administrativa, que corroboram nosso entendimento. A título de ilustração:

“Decisão Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador / 1ª Turma / Decisão nº 15-12272, em 14/03/2007

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

DIREITO À RESTITUIÇÃO. TRIBUTO E CONTRIBUIÇÃO. VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS. TAXA DE CÂMBIO. 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 do IRPJ pela sistemática de estimativa mensal aplicável para todo o Ano-calendário em que se deu o primeiro recolhimento. Ano-calendário: 01/01/2003 a 31/12/2003”

Isto posto, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário interposto e, por consequência, NEGO PROVIMENTO ao recurso de ofício, para cancelar integralmente as exigências ora debatidas.

Sala das Sessões, em 16 de janeiro de 2012

(assinado digitalmente)

VALMAR FONSECA DE MENEZES

Presidente

(assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

Relator