



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10945.004976/2007-20
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-004.158 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de novembro de 2019
Recorrente MOINHO ITAIPU S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

IRPJ. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.

É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, quando constatado, após o encerramento do ano-calendário, exclusões indevidas na base de cálculo do tributo.

VARIAÇÕES CAMBIAIS DECORRENTE DE OPERAÇÕES DE SWAP. FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA. REGIME DE COMPETÊNCIA. EXCLUSÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO.

A operação de swap constitui típica operação ensejadora do fato gerador do imposto sobre a renda, representando acréscimo patrimonial, obtido na troca de financiamentos em taxas diversas, sobre um montante principal. Feita a opção pelo regime de competência, não cabe qualquer exclusão da base de cálculo do tributo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2002

IRPJ. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.

É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, quando constatado, após o encerramento do ano-calendário, exclusões indevidas na base de cálculo do tributo.

VARIAÇÕES CAMBIAIS DECORRENTE DE OPERAÇÕES DE SWAP. FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA. REGIME DE COMPETÊNCIA. EXCLUSÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO.

A operação de swap constitui típica operação ensejadora do fato gerador do imposto sobre a renda, representando acréscimo patrimonial, obtido na troca de financiamentos em taxas diversas, sobre um montante principal. Feita a opção pelo regime de competência, não cabe qualquer exclusão da base de cálculo do tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maria Lúcia Miceli - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado, Ricardo Marozzi Gregorio, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira, Mauritania Elvira de Sousa Mendonça (Suplente Convocada) e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Trata o processo de auto de infração para cobrança de multa isolada de IRPJ e CSLL, em razão da insuficiência de recolhimento das estimativas, relativas ao ano-calendário de 2002.

Antes, é de se esclarecer que o processo 10945.004977/2007-74 (lançamento da multa isolada de CSLL pelos mesmos fatos e fundamentos) foi juntado por anexação ao presente.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (IRPJ fls. 92/95 e CSLL fls. 213/216) foram glosadas as exclusões das variações cambiais ativas decorrentes das operações de SWAP liquidadas no mês, em razão das seguintes constatações:

- ⇒ A partir de 01/01/2000, os valores correspondentes às variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações, em função da taxa de câmbio, serão considerados, na determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, e da contribuição social para o PIS/PASEP e COFINS, quando da liquidação da correspondente operação (regime de caixa), podendo o contribuinte, entretanto, optar pelo regime de competência (tal como é apurado o lucro contábil), que será válido para todo o ano-calendário (MP. nº 2.037-19/2000, art. 30);
- ⇒ Caso a empresa opte pelo regime de caixa, deverá excluir os resultados apurados contabilmente (regime de caixa) quando da apuração do lucro real.

- ⇒ A autuada informou que o critério utilizado no reconhecimento das receitas de variações cambiais foi o regime de competência, apresentando cópias dos contratos das operações de SWAP, liquidadas no ano-calendário de 2002, bem como as memórias de cálculos destas operações.
- ⇒ Considerando a opção do contribuinte, foram glosadas as exclusões decorrentes das operações do SWAP, gerando insuficiência no valores das estimativas mensais apuradas com base no balancetes de suspensão ou redução, motivando o lançamento das multas isoladas no percentual de 50% incidente sobre as diferenças, com base legal no artigo 44, inciso II, “b” da Lei nº 9.430/96.

Valores apurados:

IRPJ				CSLL			
Período de Apuração	Diferença Apurada	% multa	Valor da multa	Período de Apuração	Diferença Apurada	% multa	Valor da multa
jan/02	3.271,94	50%	1.635,97	jan/02	1.177,90	50%	588,95
abr/02	1.782,47	50%	891,24	abr/02	853,66	50%	426,83
mai/02	11.306,61	50%	5.653,31	mai/02	4.106,50	50%	2.053,25
jul/02	69.818,09	50%	34.909,05	jul/02	25.223,57	50%	12.611,79
set/02	35.725,66	50%	17.862,83	set/02	8.811,47	50%	4.405,74
			60.952,39				20.086,55

Os lançamentos foram impugnados, por meio das seguintes razões de defesa:

- ⇒ Afirma que não ocorreu insuficiência ou falta de recolhimento, mas sim o que se poderia conceituar como postergação, ou insuficiência em um período e superveniência em outro período do mesmo ano-calendário, o que também não ocorreu.
- ⇒ Após conceituar SWAP, afirma que estas operações não permitem “liquidação antecipada” sendo, portanto, mera expectativa de receita, ou de despesa, não afetando o patrimônio até que efetivamente sejam liquidadas, pagas ou recebidas.
- ⇒ A variação cambial ativa, ocorrida antes da liquidação do contrato, é uma receita pendente de evento futuro e incerto: a taxa de câmbio no dia da liquidação.
- ⇒ Os valores provisionados contabilmente como Resultado de Operações de SWAP são meras expectativas de receita, devendo ser efetivamente reconhecidas e tributadas somente na liquidação.
- ⇒ interpretação pela fiscalização da Medida Provisória nº 2.037-19, de 2000, que instituiu como regra o reconhecimento das variações cambiais pelo regime de caixa e como exceção, à opção do contribuinte, o regime de competência, não pode prosperar.

- ⇒ Seja pelo regime de caixa, seja pelo regime de competência, o valor final do tributo devido será sempre o mesmo, para que não se tribute receita fictícia, sendo o que se conclui do contido no citado dispositivo legal.
- ⇒ Pela sistemática da apuração do resultado destas operações, os ajustes são realizados através de lançamentos a débito e a crédito dos ganhos e perdas cambiais ocorridas no período, sendo tributado apenas o resultado líquido no final do contrato.

Em sessão do dia 19 de novembro de 2009, a 2ª Turma da DRJ/Curitiba/PR, por meio do Acórdão nº 06-24.475, de fls. 248/253 (451/456), julgou improcedente a impugnação, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ -

Data do fato gerador: 31/01/2002, 30/04/2002, 31/05/2002, 31/07/2002, 30/09/2002

VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. APROPRIAÇÃO POR REGIME DE COMPETÊNCIA. EXCLUSÃO NA DATA DA LIQUIDAÇÃO. REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL NO RECOLHIMENTO COM BASE EM BALANCETE DE SUSPENSÃO OU REDUÇÃO.

Caracteriza-se falta de recolhimento do imposto mensal por estimativa devido, a indevida exclusão, do lucro real, dos valores das variações monetárias ativas liquidadas no período, que vinham sendo declaradas no regime de competência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do fato gerador: 31/01/2002, 30/04/2002, 31/05/2002, 31/07/2002, 30/09/2002

VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. APROPRIAÇÃO POR REGIME DE COMPETÊNCIA. EXCLUSÃO NA DATA DA LIQUIDAÇÃO. REDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO.

Caracteriza-se falta de recolhimento da contribuição mensal por estimativa devido, a indevida exclusão, da base de cálculo, dos valores das variações monetárias ativas liquidadas no período, que vinham sendo declaradas no regime de competência.

A ciência da decisão da DRJ ocorreu em 03/12/2009, conforme atesta o AR de fls. 256.

O recurso voluntário foi apresentado em 28/12/2009, fls. 258/266, limitando a defesa quanto à tributação dos resultados antes da liquidação dos contratos, contestando a Circular nº 2.770/97 do BACEN, que determina o reconhecimento contábil dos resultados positivos e negativos das operações de SWAP antes de término dos contratos. Acrescenta que deve ser observado o princípio contábil do conservadorismo, citando os artigos 274, §1º do RIR/99 e 177 da Lei nº 6.404/76, devendo ser registrado receita quando o resultado da operação for definitivamente auferido e conhecido. Reafirma que, para os contribuintes que optarem pelo

regime de competência, entende-se que tais valores não devem ser tributados, uma vez que não ocorre o fato gerador do tributo, nos termos do artigo 43 do CTN.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Lúcia Miceli, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo, e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele eu conheço.

O cerne da lide se refere à tributação dos resultados das operações de SWAP contratados pela recorrente. O artigo 30 da MP nº 2.037-19/2000, convertida sucessivamente até a MP nº 2.158-35/2001, dispõe que a **regra é o regime de caixa**, ou seja, o resultado, positivo ou negativo, será considerado para efeito da determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL apenas quando da **liquidação dos contratos**. Entretanto, o §1º do citado dispositivo permitiu que o contribuinte optasse pela tributação dos resultados segundo o regime de competência, ou seja, de acordo com as variações do câmbio.

É de se esclarecer que a apuração do lucro real deve observar o regime de competência (artigo 247 do RIR/99 e artigo 177 da Lei nº 6.404/76). Significa dizer que, caso a pessoa jurídica optasse por tributar os ganhos e perdas das operações de SWAP pelo regime de competência, não teria necessidade de efetuar ajustes (adições e exclusões) ao lucro líquido para determinação dos bases de cálculo do IRPJ e CSLL.

Entretanto, caso ficasse na regra geral – regime de caixa, o contribuinte deveria eliminar os efeitos do cálculo pelo regime de competência, adotando o seguinte procedimento: (1) adicionar/excluir o resultado positivo/negativo quando da liquidação do contrato e (2) adicionar/excluir o resultado negativo/positivo em razão da variação da taxa de câmbio (regime de competência). Vale transcrever parte do Termo de Verificação Fiscal acerca desta matéria:

Caso a empresa tivesse considerado para fins de tributação as receitas financeiras decorrente de variação cambial ativa, quando da liquidação dos contratos de câmbio, deveria adicionar os resultados das operações liquidadas no mês, e excluir os resultados apurados contabilmente (regime de competência).

A recorrente, durante a ação fiscal, afirmou que teria optado pelo regime de competência. A despeito desta opção (a qual não caberia qualquer ajuste para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL), o auditor fiscal constatou a exclusão dos resultados decorrentes de operações com SWAP, registrado no LALUR nos meses de janeiro, abril, maio, julho e setembro, cujas estimativas foram apuradas com base no balancete de suspensão e redução.

A recorrente, em sua defesa, justifica a exclusão afirmando que, seja qual for o regime escolhido, não caberia a consideração de ganhos e perdas decorrentes das operações de SWAP na apuração da base de cálculo do IRPJ/CSLL, pois estes resultados seriam fictos, dependentes de eventos futuros e incertos, não caracterizando fato gerador nos termos do artigo 43 do CTN.

Se engana a recorrente ao afirmar que, independente de adotar o regime de competência ou caixa, não caberia a consideração na base de cálculo do IRPJ/CSLL dos ganhos e perdas decorrentes da operação de SWAP, que dependem da variação cambial. A alegação de que os resultados nestas operações não caracterizariam fato gerador do imposto de renda já foi analisado pelo STJ em sede de Recurso Especial nº 591.357/RJ, que tratou da tributação na fonte, **concluindo que a operação de SWAP representa acréscimo patrimonial**, nos termos do artigo 43 do CTN. Transcrevo a ementa a seguir:

OPERAÇÕES DE SWAP COM COBERTURA HEDGE. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. LEI 9.779/99.

1. Mandado de segurança visando impedir a retenção, na fonte, do imposto de renda incidente sobre operação de hedge por meio de swap, nos termos do art. 5º, da lei 9.779/99.

2. As operações de swap com cobertura hedge representam aplicação de determinada quantia em moeda nacional em negócio cuja rentabilidade leva em conta uma moeda estrangeira, o que evita maiores prejuízos para a empresa contratante (hedger), que possua dívidas em moeda estrangeira, ficando sujeita à oscilação da referida moeda. Seu escopo original é servir para cobertura de riscos provenientes da taxa cambial flutuante, não obstante prestar-se também para a especulação financeira, desde que se aposte na elevação da moeda estrangeira cuja variação remunera aquele investimento e inexista passivo em tal moeda.

3. Os fatos geradores específicos do imposto de renda são as várias situações descritas nas leis ordinárias, como, por exemplo, os rendimentos auferidos nas diversas modalidades de aplicações financeiras, podendo ser complexivos, quando se constituem em diversos fatos materiais sucessivos, que são geralmente tributados sem conjunto, principalmente pelo regime de declaração de rendimentos, ainda que recolhidos antecipadamente. Por seu turno, há os fatos geradores simples, que se constituem de circunstâncias materiais isoladas, tributadas em separado, pelo regime na fonte, como por exemplo o imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e o Imposto de Renda Retido na Fonte.

4. A operação de swap constitui típica operação ensejadora do fato gerador simples do imposto sobre a renda, posto que representa acréscimo patrimonial, obtido na troca de financiamentos em taxas diversas, sobre um montante principal, daí por que ser tributado na fonte.

5. Merecem destaque as razões de política fiscal apresentadas na Exposição de Motivos anexa à Medida Provisória 1.788/98, que deu origem à lei 9.779/99, senão vejamos, verbis:

8 - As novas normas têm por objetivo evitar a postergação ao pagamento do imposto sobre os ganhos e rendimentos auferidos pelos referidos fundos, tendo em vista a previsão de distribuição de lucros e a conseqüente incidência do imposto de renda na fonte. O artigo 5º trata da incidência do imposto de renda na fonte sobre os rendimentos auferidos em aplicações ou operações financeiras de renda fixa ou variável, incluindo, nessa forma de tributação, as de hedge, realizadas por meio de swap como forma de equalização com as demais

operações realizadas no mercado financeiro, mantida, no entanto, a possibilidade de se reconhecer, integralmente nos balanços da empresa, eventuais perdas incorridas nessas operações."

6. In casu, verifica-se que o contrato foi celebrado entre a Xerox do Brasil Ltda. e o Morgan Guaranty Trust Company of New York em 15/07/1998, com data de vencimento apazada para 12/07/1999.

7. A lei que se aplica é a da data do fato gerador, consoante o seu art. 105, verbis: "A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116."

8. Ademais, não há que se falar em violação ao princípio da anterioridade, previsto no art. 104 do CTN, porquanto a lei 9.779/99, embora publicada em 19/01/1999, teve sua eficácia plena em dezembro/1998, com a edição da MP 1.788/98 de 29/12/98. Por isso que a referida norma se coaduna com o art. 104 do CTN que assim determina: "Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda."

9. Forçoso concluir que a MP nº 1.788/98, convertida na Lei nº 9.779/99, é aplicável ao presente contrato de swap, não obstante o contrato ter sido firmado sob a vigência da lei anterior, posto que a obrigação tributária surge com o fato gerador. Ocorrido o fato gerador, o tributo passa a ser devido de acordo com a alíquota, base de cálculo e demais elementos descritos em lei. Consectariamente, constituindo o fato gerador do IR o momento da liquidação do contrato e a base de cálculo o resultado positivo auferido nesta mesma data, consoante dispõe o art. 74, § 1º, da lei 8.981/95, é o que precisa o quantum e em favor de quem foi apurada uma diferença positiva.

10. Verifica-se que a operação de swap, in casu, com cobertura hedge proporcionou vantagens econômicas para a empresa recorrida, diante da desvalorização da moeda nacional (real) em face do Dólar norte-americano, quando do vencimento da operação.

11. Recurso especial provido.

(STJ - REsp: 591357 RJ 2003/0162507-5, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 24/05/2005, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 27/06/2005 p. 229)

Logo, a tese aventada pela recorrente não encontra amparo sequer na esfera judicial. E, uma vez feita a opção pelo regime de competência, não tem cabimento qualquer ajuste na base de cálculo das estimativas de IRPJ e CSLL calculadas com base no balancete de suspensão ou redução.

Correto, portanto, o presente lançamento para cobrança da multa isolada em razão da constatação da insuficiência de pagamento das estimativas, após as glosas das exclusões das receitas das operações de SWAP, tendo por base o artigo 44, inciso II, "b" da Lei nº 9.430/96, com as alterações da Lei nº 11.488/2007, que assim determina:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal;

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

(...)

Destaco que não há, por parte da recorrente, qualquer contestação com relação ao cálculo dos valores lançados, pelo qual tomo por corretos os valores das multas isoladas.

CONCLUSÃO.

Por todo acima exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Maria Lúcia Miceli