



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

Processo nº 13587.000197/2010-65
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1102-000.267 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 30 de julho de 2014
Assunto IRPJ - Compensação de saldo negativo
Recorrente TERMOMACAE LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator, vencido o conselheiro Francisco Alexandre dos Santos Linhares, que reconhecia a decadência do direito do fisco de revisar a apuração da base de cálculo do tributo após cinco anos da data do fato gerador.

(assinado digitalmente)

João Otávio Oppermann Thomé – Presidente

(assinado digitalmente)

José Evande Carvalho Araujo- Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araujo, João Carlos de Figueiredo Neto, Ricardo Marozzi Gregório, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, e Douglas Bernardo Braga.

Relatório

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO

O contribuinte acima identificado solicitou a compensação de débitos próprios com crédito decorrente de saldo negativo de IRPJ referente ao ano-calendário de 2002, no valor original de R\$ 20.500.323,86, por meio da apresentação dos PER/DCOMPs nºs. 16048.88489.020407.1.7.02-9479 e 26997.49191.020407.1.7.02-2506 (fls. 4 a 15), enviados em 2/4/2007.

O despacho decisório eletrônico de fls. 1.320 a 1.322, lavrado em 21/3/2012, não reconheceu o direito creditório. Transcrevo as razões da decisão nos termos do relato do acórdão de primeira instância (fls. 4.497 a 4.498):

Em 21.03.2012, a DRF Macaé emitiu o Despacho Decisório nº 49/2012 (fls. 1320/1322), que não reconheceu o direito creditório e, por isso, não homologou as compensações declaradas, porque o saldo de variações cambiais passivas (já deduzido das variações ativas) declarado pelo interessado devia ser reduzido em R\$ 467.159.969,26, o que provocou a reversão do prejuízo fiscal para lucro real positivo e do saldo negativo declarado para IR a pagar.

A decisão baseou-se no Relatório Fiscal de fls. 1301/1319, que informou, em síntese, que:

- 1) As despesas com variações cambiais foram reconhecidas pelo regime de competência e resultaram de 15 obrigações (10 empréstimos diretos e 5 financiamentos de importações) junto à controladora, Cayer II, e à coligada, Peridot, para provimento de equipamentos para construção da termelétrica de Macaé;
- 2) Após examinar os ROF (registros de operações financeiras), recebimentos e amortizações de recursos, contratos de câmbio, notas promissórias, extratos bancários e documentos de importação, a fiscalização concluiu que não havia documentação comprobatória suficiente para a identificação cabal de 7 das 15 obrigações, pelos seguintes motivos:
 - I) Para as obrigações oriundas de financiamento de importações (nº 4, 6, 8, 14 e 15), não foi apresentada documentação relativa ao preço parâmetro das importações (método PIC de preços de transferência, informado na DIPJ), o que impossibilita a verificação do preço ajustado, já que o exportador é empresa controladora do interessado (com 99,99% do capital), sediada nas Ilhas Cayman;
 - II) Com relação à obrigação nº 6, não foi apresentada a ROF, que é obrigatória para essas operações;
 - III) Não foi informada a relação de importações vinculadas às obrigações nº 14 e 15, o que impede a verificação da existência dos bens importados; e
 - IV) Não foram mostradas as notas promissórias/contratos e os extratos bancários para comprovar o ingresso dos recursos relativos às obrigações nº 12 e 13;

- 3) Parte das variações cambiais foi levada a resultado do período, na proporção dos equipamentos que já estavam em operação, enquanto que a parte restante foi contabilizada no ativo diferido;
- 4) Para apurar as perdas financeiras decorrentes das obrigações, a fiscalização atualizou os saldos devedores nas datas em que houve amortização ou mudança na proporção de diferimento das despesas, além dos dias inicial e final do período de apuração (2002); e
- 5) Assim, conforme planilhas de cálculo, as 8 obrigações suficientemente comprovadas geraram despesa de variação cambial (passiva menos ativa), em 2002, de R\$ 124.862.733,98, em vez dos R\$ 592.022.703,14, declarados pelo interessado na DIPJ;

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificado dessa decisão, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 1.341 a 1.376), acatada como tempestiva. O relatório do acórdão de primeira instância descreveu os argumentos do recurso da seguinte maneira (fls. 4.498 a 4.499):

- a) Operou-se a decadência do direito de o Fisco revisar despesas e lucro real contabilizados em 2002, uma vez que o Despacho Decisório é de 2012 e o prazo de homologação é de cinco anos, conforme determinado pelo art. 150 do CTN;
- b) Por isso mesmo, não era razoável esperar que o interessado possuísse a integralidade dos documentos requisitados;
- c) Os documentos ora anexados e aqueles já juntados são suficientes para comprovar a dedutibilidade das despesas, com base nos artigos 299, 375, 377 e 378 do RIR/99 (REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA, APROVADO PELO DECRETO Nº 3.000/99), já que próprio agente fiscal reconheceu que elas foram efetivamente incorridas, regularmente contabilizadas e necessárias;
- d) Junta todos os ROF relativos às obrigações excluídas pelo agente fiscal, que são suficientes a demonstrar sua efetiva existência, as pessoas envolvidas, seus valores e seu fluxo cambial, já que eles são registrados junto ao Bacen com esquema de pagamento das parcelas, taxa de juros e relação dos contratos de câmbio e das declarações de importação (DI);
- e) As DI devem ser buscadas pela própria RFB, no sistema Siscomex, a teor do art. 37 da Lei nº 9.784, de 1999;
- f) A usualidade e a necessidade também se atestam por outros empréstimos obtidos para construção da termelétrica, junto a organismos renomados pelos investimentos criteriosos em áreas de desenvolvimento críticas (IFC, OPIC e BNDES);
- g) Não conseguiu reunir documentos capazes de mostrar a aplicação correta do preço parâmetro do método PIC30 de preço de transferência, por se tratar de comprovação exaustiva e complexa, que depende de informações do interessado e das remetentes das mercadorias importadas em 2002, ou seja, 10 anos atrás;

- h) Tal comprovação apenas poderia ser exigida para examinar o cálculo do custo de aquisição nas importações, mas não para a análise da dedução da despesa de variação cambial naquelas operações (com taxas de mercado e registro no Bacen), mesmo no caso de empréstimos obtidos da sua controladora no exterior, até porque o agente fiscal não imputou qualquer falta de propósito negocial nos financiamentos;
- i) Ainda que a dedutibilidade dependesse da regularidade do preço parâmetro, o agente fiscal não poderia glosar toda a despesa, mas deveria aplicar o método que entendesse correto e reproduzir a diferença no preço das importações e no valor dos empréstimos, para, então, calcular o reflexo na variação cambial;
- j) As exigências documentais feitas pelo agente fiscal, descabidas e inapropriadas, certamente decorreram da pressão a que estava submetido, em face do fim do prazo para análise dos pedidos, que se encerraria 10 dias após a emissão do despacho decisório;
- k) Embora tenha reconhecido que o interessado adotara, validamente, o regime de competência, o agente fiscal calculou as despesas tomando por base, equivocadamente, o regime de caixa (o reconhecimento da variação cambial foi efetuado por data de liquidação); e
- l) O agente fiscal levou em conta percentual de diferimento considerado globalmente sem individualização de cada contrato de empréstimo.

Em 12.06.2012, foi juntada aos autos a petição de fls. 3441/3446 (assinada em 01.06.2012), na qual o interessado, além de repisar alguns dos argumentos já apresentados, requereu que os documentos agora juntados (fls. 3447/4493) fossem analisados em conjunto com a sua manifestação de inconformidade. Baseou seu pedido no entrave gerado pelo transcurso de 10 anos entre a época do saldo negativo e o despacho decisório e, também, no princípio da verdade material.

ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ) julgou a manifestação de inconformidade procedente em parte, em acórdão que possui a seguinte ementa (fls. 4.495 a 4.503):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO. ANÁLISE. PRAZO. O prazo de cinco anos para o Fisco verificar a legitimidade de crédito objeto de pedido de restituição e compensação inicia-se na data da formulação do pedido e não na época do fato gerador do crédito pleiteado.

RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. A falta de demonstração do ajuste do valor de importação, segundo o preço de transferência, dá motivo a glosa da dedução das despesas correspondentes, inclusive as do financiamento, na apuração do lucro real.

RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO. SALDO DEGATIVO. Comprovada a efetividade e as quantias de empréstimos contraídos e não havendo imputação de dívida quanto à sua necessidade, é devida a dedução da variação cambial correspondente na apuração do lucro real.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Não Reconhecido

Os fundamentos dessa decisão foram os seguintes:

a) não há que se falar em decadência do direito de o Fisco retificar a apuração do saldo negativo de IRPJ, pois não houve constituição de crédito tributário por lançamento, mas apenas a verificação da certeza e da liquidez do crédito alegado pelo contribuinte dentro do prazo do § 5º do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996;

b) o direito creditório pleiteado pelo contribuinte deve ser declarado líquido e certo pela autoridade administrativa e, para tanto, ela pode e deve investigar a origem do alegado crédito, ainda que passados mais de cinco anos do fato gerador desse crédito. Se o saldo negativo pretendido era decorrente da inexistência de imposto a pagar, que, por sua vez, derivava da apuração de prejuízo fiscal, era necessário conferir a legitimidade das variáveis que afetaram esse prejuízo, dentre elas, as despesas apropriadas;

c) os documentos apresentados na impugnação servem para comprovar as obrigações nº 12 e 13, mas não as de nº 4, 6, 8, 14 e 15, pois, dependem do valor financiado, que está sujeito a ajuste pela sistemática do preço de transferência, o que não foi demonstrado pelo interessado, conforme reconhecido na defesa. Por se tratar de pedido de reconhecimento de crédito, feito pelo interessado, cabe a ele demonstrar e provar os valores que influenciam o crédito que alegou possuir, por força do artigo 170 do CTN. Nessa hipótese, o Fisco não tem o ônus de calcular aquilo que o contribuinte não foi capaz;

d) a fiscalização calculou as variações passivas pelo regime de competência, pois, examinando as planilhas do Relatório Fiscal (fls. 1.310 a 1.318), percebe-se que foi apropriada a variação de todo o saldo devedor, desde 31/12/2001 até 31/12/2002, independentemente de a maior parte dele só vir a ser quitado a partir de 2003;

e) o fatiamento do cálculo da fiscalização em 5 datas (fev, jun, ago, set e dez), que talvez tenha levado o interessado a crer que se adotara regime de caixa, na verdade, deu-se porque houve mudança na proporção do rateio das variações cambiais (parte a despesas financeiras e parte a ativo diferido) e, ainda, porque houve uma amortização em setembro;

f) considerou-se correto o critério de segregação das variações cambiais, como despesas financeiras do próprio período e como despesas pré-operacionais do ativo diferido, pois a fiscalização adotou o percentual de turbinas já em operação e, nesta razão, separou as perdas de todas as obrigações, já que os empréstimos e financiamentos geradores das variações destinavam-se à construção das turbinas (quadros do Relatório Fiscal – fls. 1.305 a 1.306). A correção do método se comprova quando a defesa confirmou tal destinação e não contestou as datas de início de operação nem a proporção de turbinas em funcionamento. Se o interessado considerava mais adequado o rateio individualizado, ou seja, uma proporção para cada

obrigação, deveria, primeiro, comprovar a relação de cada obrigação com cada turbina e, segundo, calcular o reflexo desta mudança. Como não fez nem uma coisa nem outra, sua alegação ficou prejudicada;

g) não é possível se admitir os documentos apresentados após o prazo legal de defesa, em respeito aos arts. 15 e 16 do PAF. De qualquer modo, eles não alterariam as conclusões do julgamento, pois neles não se incluiu a demonstração do preço parâmetro das importações do método PIC de preços de transferência;

h) mesmo se admitindo a dedução das despesas relativas às obrigações nº 12 e 13, chega-se a um imposto de renda devido de R\$ 31.825.063,04, que, mesmo deduzido das antecipações de imposto de renda (fonte e estimativas) informadas na DIPJ (fl. 1424) e no PER/DCOMP (fls. 5 a 07) de R\$ 20.500.323,86, não resultam na existência de qualquer saldo negativo passível de restituição.

RECURSO AO CARF

Na fl. 4.507, a unidade de origem atestou a ciência do julgamento por decurso de prazo em 11/10/2012, 15 dias depois da disponibilização dos documentos através da Caixa Postal, Módulo e-CAC, do sítio da Internet da Receita Federal.

Em 29/10/2012, o contribuinte apresentou o recurso de fls. 4.508 a 4.590, onde afirma que:

a) o direito do Fisco à investigação da origem do crédito pleiteado previsto no artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, não o autoriza recompor a apuração do lucro real de período de 2002 já decaído e exigir os comprovantes documentais de lançamentos contábeis que suportam a apuração da base de cálculo do IRPJ/2002, nos termos do princípio da segurança jurídica e dos dispositivos legais que regulam os limites temporais impostos à atuação do Fisco (arts. 150, §4º e 173 do CTN e 74 da Lei nº 9.430, de 1996);

b) não é razoável e tampouco legal (se tomados os princípios da segurança jurídica e decadência do direito de revisão do lançamento) que se empreenda uma fiscalização para recompor a apuração do lucro real de período de 2002 já decaído e que sejam exigidos os comprovantes documentais de lançamentos contábeis que suportam a apuração da base de cálculo do tributo que deu origem ao crédito tributário, mas que não se relacionam diretamente às retenções de imposto e à apuração do saldo devedor. Caso a fiscalização não se satisfaça com as mencionadas provas legais que atestam o direito ao crédito do contribuinte e queira investigar toda a apuração do lucro real do período e o imposto declarado pelo contribuinte, recairá sobre ela o ônus dessa apuração e só poderá fazê-la dentro do prazo decadencial de cinco anos. Após esse prazo, não é possível se exigir do contribuinte a apresentação da documentação suporte da contabilidade;

c) a decisão recorrida contrariou a orientação desta E. Corte exarado em casos análogos no sentido de que o direito de glosar os efeitos decorrentes de valores formados no passado só é possível se a objeção do fisco não comportar juízo de valor quanto ao fato verificado em período já atingido pela decadência (Acórdão nº 1103-00.001, de 19/3/2010);

d) O art. 37 da Lei nº 9.430, 1996, estabelece que os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutem em lançamentos contábeis de exercícios futuros, devem ser conservados até que se opere a decadência de a Fazenda Pública constituir os créditos relativos a esses exercícios, e a decadência, no caso concreto, ocorreu em 31/12/2007. Tanto é assim que o Recorrente encontrou sérias dificuldades para reunir os documentos solicitados durante a fiscalização, sendo justamente a falta de parte dos documentos relacionados a alguns dos contratos de empréstimos relativos à apuração de despesas com a variação cambial que ensejaram a não homologação dos pedidos de compensação;

e) caso assim não se entenda e mesmo diante da falta de legitimidade dos pedidos de apresentação de documentos, o Recorrente, a fim de demonstrar sua boa-fé, prosseguiu na busca árdua e logrou êxito em localizar os comprovantes de que os contratos de empréstimo e de câmbio relativos aos valores desconsiderados pela Autoridade Fiscalizadora: (i) foram devidamente formalizados, e (ii) regularmente registrados no órgão competente, Banco Central - BACEN; e, portanto, constituem documentos hábeis a comprovar a legalidade das deduções de despesas relacionadas à variação cambial nos termos dos arts. 299, 377 e ss. do RIR/99;

f) a negativa de aceitação dessa documentação apresentada em momento posterior ao protocolo da Manifestação de Inconformidade representa uma ofensa ao princípio da verdade material aplicável ao processo administrativo;

g) à luz dos artigos 229, 375, 377 e 378 do RIR/99, a dedutibilidade das despesas de variação cambial dependem da comprovação de que foram: (i) efetivamente incorridas; (ii) devidamente contabilizadas; (iii) necessárias; e (iv) efetuadas de acordo com a legislação aplicável às operações de câmbio e financeiras reguladas pelo BACEN. Não houve questionamento quanto aos itens “i”, “ii” e “iii”. Quanto ao item “iv”, também não restam dúvidas, já que os documentos apresentados pelo Recorrente evidenciaram a existência dos devidos registros perante o Banco Central do Brasil (SISBACEN) e perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SISCOMEX) efetuados corretamente ao tempo e modo devidos;

h) os documentos apresentados, por si sós, são hábeis a comprovar a existência efetiva dos empréstimos e dos financiamentos de importação realizados, bem assim seu respectivo fluxo cambial. Isso porque cada um dos ROFs é registrado com o esquema de pagamento das parcelas do empréstimo, taxa de juros aplicada, relação de contratos de câmbio atrelados e das Declarações de Importação (DIs) relacionadas ao financiamento. Enfim, os ditos ROFs possuem todas as informações necessárias à identificação das pessoas envolvidas, do valor transacionado (inclusive taxa de juros e as datas de remessa que influem no cômputo da variação cambial) e da efetiva liquidação de cada um dos empréstimos. São documentos idôneos, cuja regularidade pode ser confirmada perante o órgão oficial para o qual tais informações foram prestadas no tempo e modo correto (BACEN) e, por vezes, revistas;

i) no caso dos empréstimos ligados aos financiamentos de importações, a relação das DIs atreladas a cada um dos empréstimos é informada quando do registro da operação financeira (ROF). Essa informação também é prestada perante outro sistema regulado por órgão oficial: o SISCOMEX, administrado pela Receita Federal do Brasil, conforme consta dos próprios registros. Nesse sentido, cumpre recorrer à regra de ônus da prova trazida pelo art. 37 da Lei nº 9.784, de 1999, que é a Lei Geral do Processo Administrativo, que determina que

a Administração proverá, de ofício, os documentos existentes em seus arquivos necessários ao processo administrativo;

j) as deduções não admitidas se referem a despesas necessárias e usuais, decorrentes de variação cambial de contratos de empréstimo contraídos para suprir a necessidade de investimentos destinados à construção da termelétrica de Macaé. Os empréstimos foram contraídos junto a organismos financeiros renomados mundialmente por atuarem e investirem em áreas de desenvolvimento críticas como geração de energia. Para que esses valores fossem glosados pelo agente fiscal e excluídos do cômputo da variação cambial, caberia a ele a identificação e apresentação de provas que afastassem a comprovação da ocorrência, necessidade e usualidade das despesas;

l) tal fato foi reconhecido pela decisão recorrida, que manteve a glosa do direito creditório apenas em razão da ausência de comprovação da observância das regras de preço parâmetro estabelecido segundo regras de preços de transferência nas importações relacionadas aos contratos n. 4, 6, 8, 14 e 15. Ocorre que, ao contrário do que concluiu o v. acórdão recorrido, a comprovação de adoção das regras de preço parâmetro em tais importações não está no rol de documentos exigidos pela legislação tributária para comprovação do seu direito creditório nos termos do artigo 170 do CTN;

m) no intuito de demonstrar sua boa-fé e suplantar o entrave legal da decadência imposto a esse tipo de comprovação, o Recorrente não conseguiu reunir provas suficientes para remontar os cálculos necessários à comprovação de preço parâmetro exigida pela fiscalização. Mas ainda que não se reconheça a ilegalidade dessa exigência em relação do transcurso do tempo, é importante ressaltar que a comprovação da adoção correta do método PIC para importação de equipamentos não poderia ser exigida para fins de análise da dedução de despesa de variação cambial (as regras de preço de transferência estão relacionadas ao cálculo do custo das mercadorias, enquanto que a dedutibilidade de despesas de variação cambial está ligada ao registro no BACEN, com adoção dos índices de mercado);

n) como bem decidido pela 1ª Câmara do Conselho de Contribuintes, mesmo no caso de empréstimos contratados com controladora no exterior, os contratos firmados em taxas e condições de mercado e devidamente registrados no BACEN (como é o caso dos contratos de empréstimo do Recorrente) permitem a dedutibilidade integral das despesas com variação cambial (Acórdão nº 103-21.615, de 13/5/2004);

o) em verdade, os empréstimos concedidos pela controladora no exterior foram apenas uma ponte para que o Recorrente desse início à empreitada que depois de iniciada daria subsídios e suporte à obtenção de empréstimos concedidos por partes não relacionadas. Ora, a correlação entre as operações firmadas *inter company* e aquelas firmadas com partes não relacionadas reputadas idôneas em todos os aspectos evidencia ainda mais a existência de intuito comercial nos empréstimos firmados entre o Recorrente e sua controladora. Caso houvesse alguma irregularidade quanto à efetiva existência e necessidade dos contratos de empréstimo (incluindo taxas aplicadas nos contratos *inter company*), ou ainda com os bens adquiridos por financiamento (incluindo os preços pagos pelo Recorrente para importação) nenhum dos órgãos responsáveis pela concessão (IFC, OPIC e BNDES) e análise (BACEN) dos novos empréstimos teria destinado vultoso aporte de recursos ao Recorrente;

p) mas ainda que, por absurdo, seja admitida a necessidade desse tipo de comprovação para fins de dedutibilidade das despesas com variação cambial, a ausência da apresentação de comprovante da regularidade de adoção do preço parâmetro não poderia levar

à glosa integral das despesas de variação cambial. Nessa hipótese, caberia ao agente fiscal a aplicação do método que entendesse apropriado e o cálculo da diferença, para que apenas esse montante fosse excluído da dedução promovida pelo Recorrente. Deveria ter ele apurado a diferença decorrente da aplicação dos dois métodos, reproduzido a diferença do cálculo de preço da importação e no respectivo valor do empréstimo para, então, calcular o reflexo na despesa de variação cambial;

q) como demonstrado na Manifestação de Inconformidade, os cálculos apresentados pelo agente fiscal em relação às despesas de variação cambial reconhecidas por ele (contratos 1, 2, 3, 5, 7, 9, 10 e 11) não foram realizados de acordo com a legislação de regência, pois: (i) indevidamente tomaram por base o regime de caixa e a data de liquidação das obrigações; (ii) não consideraram todos os pagamentos comprovados pelos ROFs apresentados nos presentes autos; e (iii) foram realizados com base em percentual de diferimento considerado globalmente sem individualização de cada contrato de empréstimo;

r) o cronograma estabelecido pelo agente fiscal levou em conta percentual de diferimento considerado globalmente sem individualização de cada contrato de empréstimo. Ao contrário do que constou no v. acórdão recorrido, essa segregação foi realizada nos cálculos apresentados durante a fiscalização e por ocasião da apresentação da Manifestação de Inconformidade. Frise-se que o Recorrente, no intuito de tornar mais evidentes os parâmetros e critérios adotados em seus cálculos, apresentou nova planilha evidenciando-os de forma mais analítica (doc. 03 – fl. 4.604). O fato de tal planilha explicativa ter sido apresentada em momento posterior não impede que seja ela considerada para fins de análise do ato administrativo de negativa de reconhecimento do direito creditório;

s) embora o agente fiscal tenha reconhecido que o Recorrente validamente adotou o regime de competência para reconhecimento das suas despesas de variação cambial (nos termos do art. 30 da MP. 2.158-35, de 2001), os cálculos apresentados por ele tomam como base o regime de caixa - de acordo com a memória de cálculo apresentada pelo agente fiscal, o reconhecimento da variação cambial foi efetuado por data de liquidação. Em que pese tenha o acórdão recorrido alegado que a segregação dos cálculos em cinco datas distintas tenha levado o Recorrente a erro, essa conclusão não é facilmente corroborada pela análise dos demonstrativos de cálculo apresentados no despacho decisório. Tais demonstrativos indicam que os cálculos apresentados pelo agente fiscal deixaram de considerar a variação nos períodos mensais, conforme determinado no art. 30 da MP. 2.158-35, de 2001, o que por si só evidencia que o regime de competência não foi adotado de forma correta. O fato do IRPJ ser apurado na base anual não afasta a necessidade de que a variação cambial seja apurada em base mensal como afirmou o acórdão recorrido, já que as amortizações e mudanças de critério de segregação reconhecidas pelo próprio acórdão recorrido incorridas durante esse período deixaram de ser consideradas. Tal equívoco é agravado quando ressaltamos um fator ainda mais prejudicial, o qual não foi sequer mencionado no acórdão recorrido: o cronograma de liquidação considerado pela fiscalização não está de acordo com os pagamentos efetuados pelo Recorrente, os quais estão evidenciados nos ROFs anexados ao presente processo;

t) a análise detida de todas as comprovações e demonstrações analíticas apresentadas pelo Recorrente comprovam que os cálculos apresentados por ela estão estritamente de acordo com a legislação de regência, na medida em que: (i) partiram da data da implementação do empréstimo: nessa data, o valor do principal em moeda estrangeira foi convertido pela cotação do dólar para apuração do saldo inicial em moeda padrão; (ii) durante o período no qual o empréstimo ficou em aberto, o saldo inicial foi atualizado mensalmente de

acordo com a cotação do último dia útil de cada mês. Em caso de liquidação parcial (pagamento parcial) em moeda estrangeira, a variação cambial foi reconhecida na data do pagamento (nesse caso a diferença foi apurada entre o último dia do mês anterior e a data do pagamento), para só então ser procedida a baixa contábil referente ao pagamento; e (iii) seguindo as regras do cálculo de competência, o saldo remanescente em moeda estrangeira foi convertido em moeda padrão na data de reconhecimento da baixa contábil e atualizado em relação à variação cambial periodicamente até a data da próxima liquidação parcial ou total.

Ao final, pugnou pela reforma do acórdão recorrido, com o reconhecimento do direito creditório pleiteado relativo ao saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2002 e a homologação das respectivas compensações.

Este processo foi a mim distribuído no sorteio realizado em novembro de 2013, numerado digitalmente até a fl. 4.614.

Os autos foram inicialmente incluídos em pauta na sessão de 7 de maio de 2014, tendo o julgamento sido interrompido, a partir de então, por sucessivos pedidos de vista.

Esclareça-se que todas as indicações de folhas neste voto dizem respeito à numeração digital do e-processo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Evande Carvalho Araujo, Relator

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

No presente processo, a autoridade fiscal não reconheceu a existência de direito creditório relativo a saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2002, pois, após refazer a apuração da base de cálculo do imposto daquele ano, concluiu que haviam sido deduzidas despesas de variações cambiais em excesso, o que resultava em lucro real positivo e em imposto devido e, conseqüentemente, na inexistência de saldo negativo a restituir.

A defesa se centra (i) na decadência do direito de se recompor a base de cálculo do IRPJ de 2002 após cinco anos do fato gerador; (ii) no direito à dedução de todas as despesas declaradas. Analisemos cada argumento separadamente.

1. PRAZO PARA ANÁLISE DE INDÉBITO DE SALDO NEGATIVO

O recorrente afirma que o direito de análise do crédito pleiteado previsto no §5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não inclui a possibilidade de se recompor a apuração do lucro real de período cujo fato gerador ocorreu há mais de cinco anos, nos termos dos arts. 150, §4º, e 173 do Código Tributário Nacional - CTN.

Já a decisão recorrida entende que não há que se falar em decadência do direito de o Fisco retificar a apuração do saldo negativo de IRPJ, pois não houve constituição de

crédito tributário por lançamento, mas apenas a verificação da certeza e da liquidez do crédito alegado pelo contribuinte dentro do prazo do § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Transcrevo o dispositivo legal em comento:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

De fato, a regra é clara ao permitir que a Administração Tributária não homologue a compensação no prazo de 5 anos após o seu pleito. No caso, os PER/DCOMPs foram apresentadas em 2/4/2007 (fls. 4 a 15), e a não homologação se deu em despacho decisório de 21/3/2012 (fls. 1.320 a 1.322), cientificado em 23/3/2012 (fl. 1.323), dentro do prazo legal.

O argumento da defesa é que essa verificação não poderia se dar na composição da base de cálculo do tributo, mas apenas nos pagamentos que reduziram o imposto devido (IRRF e estimativas mensais) e deram origem ao saldo negativo.

Isso porque a determinação da matéria tributável estaria compreendida na atividade de lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, e somente poderia ser alterada no prazos decadenciais previstos no art. 150, §4º (cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador) e 173 do CTN (cinco anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado ou da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado).

Afirma-se que, agindo de modo contrário, estar-se-ia travestindo lançamento na forma de indeferimento de pedido de restituição, e assim constituindo, por vias oblíquas, crédito tributário decaído.

Nada mais incorreto.

Observe-se que, após refazer a base de cálculo do IRPJ, a autoridade fiscal concluiu que, ao invés do saldo negativo de R\$ 20.500.323,86, seria devido imposto de R\$ 42.528.057,44 (25.531.234,46 de imposto a pagar e R\$ 16.996.822,98 de adicional - fl. 1.322).

Caso se tivesse exigido essa diferença não paga, sem dúvida estaríamos diante de constituição de crédito tributário e, nesse caso, seria possível se utilizar das regras dos arts. 150, §4º, e 173 do CTN.

Contudo, o procedimento adotado foi apenas o de não reconhecer o crédito pleiteado, que não atendeu aos requisitos do art. 170 do CTN, por não se mostrar líquido e certo.

Recorde-se que é ônus de quem pleiteia a prova do fato constitutivo do seu direito, nos termos do art. 333 do Código de Processo Civil – CPC, não podendo o contribuinte se furtrar a demonstrar a existência do indébito que pretende repetir, quando intimado pelo Fisco dentro do prazo de cinco anos do pedido.

Acrescente-se que a interpretação proposta, na prática, reduz sobremaneira o prazo de verificação do Fisco, pois o contribuinte possui cinco anos a partir do fato gerador para pleitear a restituição, e nesse período já está fluindo o prazo para constituição do crédito tributário. Caso o pedido se dê 4 anos e 11 meses após o fato gerador, ao Fisco restaria apenas 1 mês para contestar sua composição!!!

Também não procede o argumento no sentido de que o Fisco deveria ter contestado o saldo negativo independentemente do pedido de restituição ou compensação, e que, não o fazendo, consolidada estaria a apuração. Deve-se entender que, enquanto não pleiteada a repetição do indébito, poderiam não existir motivos que justificassem o início de ação fiscal no sujeito passivo. Contudo, após o envio de DCOMP, surge um crédito contra a Fazenda Nacional constituído pelo próprio contribuinte, que restará válido em face da inação do Fisco. Nesse momento, surge o interesse fiscal. Não é difícil perceber a enorme possibilidade de planejamentos tributários indevidos que decorrem da redução do prazo para ação da autoridade fiscal, conforme proposto pela defesa.

Quanto à alegação de desnecessidade de guarda dos comprovantes de escrituração após a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios, nos termos do § 3º do art. 264 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, deve-se recordar que, no *caput* do mesmo dispositivo, estabelece-se a obrigação de se conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade.

Apesar de não constar do recurso, deve-se enfrentar um argumento que frequentemente se utiliza em favor da tese da defesa.

Afirma-se que, com a inclusão do § 4º no art. 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – Processo Administrativo Fiscal (PAF) pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, somente seria possível a redução de saldo negativo mediante lançamento. Transcrevo o dispositivo:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

§ 4º O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

De fato, a citada alteração no PAF permitiu a lavratura de auto de infração para formalizar infração de que não resulte exigência de crédito tributário, como seria o caso de redução de saldo negativo. Contudo, isso não tem qualquer relação com a possibilidade de não se reconhecer a existência de crédito em processos de compensação.

A modificação legislativa ocorreu para permitir a formalização de infrações que ensejem a redução de valores a restituir, a compensar ou a deduzir de tributos e a glosa de créditos de tributos não cumulativos, permitindo ao contribuinte exercer plenamente o direito ao contraditório e à ampla defesa, como se extrai da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, abaixo transcrito:

13. O art. 23, por sua vez, altera o Decreto nº 70.235, de 1972, sendo que a alteração do art. 9º do referido Decreto visa possibilitar à Fazenda Nacional, nas hipóteses em que não resulte lançamento de crédito tributário, a formalização de infrações que ensejem a redução de valores a restituir, a compensar ou a deduzir de tributos e a glosa de créditos de tributos não cumulativos, permitindo ao contribuinte exercer plenamente o direito ao contraditório e à ampla defesa. (...)

Essa matéria já foi decidida por esta Turma no sentido aqui proposto no Acórdão nº 1102-00.438, julgado na sessão de 26/5/2011, tendo por relator o Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé, cuja decisão restou assim ementada:

SALDO NEGATIVO DE IRPJ E CSLL NA DIPJ. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE.

Os artigos 150 e 173 do CTN estabelecem o prazo decadencial aplicável às hipóteses de constituição do crédito tributário pelo lançamento, mas não implicam a homologação tácita dos saldos negativos de IRPJ e CSLL informados nas declarações apresentadas, os quais são passíveis de verificação, quanto à sua certeza e liquidez, no âmbito da análise dos pedidos de restituição ou das declarações de compensação apresentadas

No mesmo sentido o Acórdão nº 1102-000.856, de 9/4/2013, com voto vencedor do Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé, e o Acórdão nº 1102-001.066, de 13/3/2014, de relatoria do Conselheiro João Carlos de Figueiredo Neto.

Dessa forma, afasto os argumentos de decadência do direito de contestação da composição do saldo negativo de 2002.

2. COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS

A autoridade fiscal refez os cálculos de apropriação das variações cambiais reconhecidas no exercício de 2002, reduzindo o valor das despesas de R\$ 592.022.703 para R\$ 124.862.733.98.

Para isso, além de alterar os critérios de apropriação entre despesas e ativo diferido, não admitiu as deduções de variações cambiais passivas relativas a empréstimos tomados no exterior, considerados não comprovados.

Após a decisão recorrida ter restabelecido a dedução das variações cambiais de alguns desses empréstimos (nºs 12 e 13), permanecem em discussão os de nºs 4, 6, 8, 14 e 15.

Para todas essas obrigações, oriundas de financiamento de importações, não foi apresentada documentação relativa ao preço parâmetro das importações (método PIC - Preços Independentes Comparados de preços de transferência, informado na DIPJ), o que impossibilitou a verificação do preço ajustado, e levou a desconsideração das respectivas variações cambiais. Segundo a Fiscalização, como o exportador era empresa controladora do interessado (com 99,99% do capital), e também era sediada em paraíso fiscal (Ilhas Cayman), era fundamental a demonstração de que as transações eram compatíveis com aquelas realizadas com empresas não relacionadas.

Já o recorrente entende que não existe a obrigação de demonstração do preço parâmetro para esse tipo de despesa, e que cumpriu todas as regras previstas nos art. 229, 375, 377 e 378 do RIR/99 para comprovação da dedutibilidade das despesas de variação cambial, pois apresentou comprovantes de que os contratos de empréstimo e de câmbio relativos aos valores desconsiderados foram (i) devidamente formalizados, e (ii) regularmente registrados no órgão competente, Banco Central – BACEN. Além disso, estaria patente a necessidade e usualidade das despesas.

Com razão a defesa, na parte em que se insurge contra a necessidade de demonstrar a adequação às regras de preço de transferência.

De fato, o art. 18 da Lei nº 9.430, 1996, determina que os custos, despesas e encargos relativo a bens importados de pessoa vinculada somente são dedutíveis até o valor que não exceda o preço determinado por um dos métodos previstos em lei.

Contudo, tal dispositivo não se aplica às variações cambiais relativas a empréstimos em moeda estrangeira vinculados a essas operações, pois elas decorrem automaticamente do ajuste do valor da moeda com base em índices de mercado, não possuindo o contribuinte qualquer controle sobre o processo, sendo que a metodologia pode resultar em despesas ou receitas.

A Fiscalização poderia até se insurgir contra os índices aplicados, ou até mesmo discutir se as obrigações respectivas deveriam se submeter a ajustes cambiais, mas nunca proibir o reconhecimento de variações cambiais por falta de cumprimento das regras de preço de transferência.

Afastado esse argumento, há que se reconhecer que a autoridade fiscal também não admitiu as deduções por falta de comprovação adequada, e que o contribuinte afirma ter

complementado ainda antes do julgamento de 1ª instância. Contudo, a decisão recorrida não analisou as novas provas por não terem sido trazidas na impugnação.

De fato, o §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – PAF, determina a apresentação da prova documental na impugnação, precluindo o direito de fazê-la em outro momento processual.

Contudo, a jurisprudência do CARF vem temperando essa disposição em nome do princípio da verdade material.

No caso, deixar de apreciar as provas por um formalismo exacerbado levará ao perecimento do direito, pois não é mais lícito ao contribuinte repetir o pedido.

E ainda, sendo esta a última instância administrativa, tal postura exigiria do contribuinte a busca da tutela do seu direito no Poder Judiciário, o que exigiria do Fisco a análise das provas apresentadas em juízo, e ainda condenaria a União pelas custas do processo.

Desse modo, devem ser analisadas todas as provas já trazidas aos autos.

Acrescente-se que a autoridade julgadora já tinha reconhecido as variações cambiais decorrentes das obrigações nºs 12 e 13, diante da apresentação dos ROFs (registros de operação financeira) relativos aos dois empréstimos, e da nota promissória relativa à obrigação nº 13, que mostravam o credor, o devedor, o valor total da operação, a data de concessão, a finalidade do recurso, o número de parcelas e sua periodicidade e a data da efetiva quitação de cada parcela, além de outras informações.

Acrescente-se, ainda, que a decisão recorrida também reconheceu que também foram juntadas à defesa as ROFs das obrigações nº 6, 14 e 15, e que o contribuinte afirma ter trazido todas as provas necessárias após a impugnação (fls. 3.441 a 4.493).

Como o recurso que se analisa é o do contribuinte, entendo que o sujeito passivo tem direito ao mesmo critério de análise de todas as provas constantes dos autos, o que se deve fazer na diligência a seguir proposta.

A autoridade fiscal também discordou da metodologia de cálculo das despesas. Afirmou que, mesmo sem desconsiderar as deduções, as variações cambiais totalizariam R\$ 527.946.811,66, enquanto o contribuinte contabilizou R\$ 592.022.703,14.

O recorrente alega que a diferença decorre de o agente fiscal ter calculado as variações cambiais pelo regime de caixa e ter utilizado um percentual de diferimento considerado globalmente sem individualização de cada contrato de empréstimo.

Quanto à periodicidade de apropriação das despesas, na sessão de julgamento, concluiu-se ser necessário o reconhecimento mensal das variações cambiais, pois, em tese, o procedimento adotado pela Fiscalização poderia gerar diferenças.

Quanto ao critério de rateio, os argumentos do recurso devem ser apreciados junto com as novas provas trazidas aos autos, devendo a autoridade fiscal se esforçar por aplicar o critério do contribuinte, ou então fundamentar a impossibilidade.

Ora, se a Fiscalização entendeu que o rateio proposto pelo contribuinte era adequado, tendo as informações sido apresentadas em planilhas compatíveis com os documentos relativos à construção da Termelétrica, não é possível simplesmente desconsiderar os cálculos sob o argumento de serem de difícil entendimento, sem possibilitar ao sujeito passivo o melhor esclarecimento de seu método.

Desse modo, entendo ser necessário o retorno dos autos à unidade de origem, para que autoridade fiscal analise o direito com base em todas as provas constantes dos autos, e com a utilização das premissas definidas neste julgamento.

3. CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por converter o julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal:

- a) dê ciência desta resolução ao contribuinte;
- b) analise todas as provas e argumentos trazidos aos autos sob as seguintes premissas:
 - b.1) desnecessidade de comprovação do ajuste à sistemática do preço de transferência;
 - b.2) adoção dos mesmos critérios da decisão recorrida para admitir as despesas relativas às obrigações 12 e 13 (apresentação dos ROFs e de documentos hábeis que mostrem o credor, o devedor, o valor total da operação, a data de concessão, a finalidade do recurso, o número de parcelas e sua periodicidade e a data da efetiva quitação de cada parcela, além de outras informações);
 - b.3) utilização de critério de rateio com base em cada contrato, e não globalmente;
 - b.4) reconhecimento mensal das variações cambiais.
- c) caso se considere impossível a utilização do critério de rateio do item “b.3”, enviar ao contribuinte documento com a exposição detalhada da impossibilidade do cálculo, intimando-o a comprovar o rateio que entende correto, concedendo o prazo mínimo de 30 (trinta) dias para tanto;
- d) elabore relatório de diligência circunstanciado, especificando o total de despesas com variações cambiais a que o contribuinte tem direito, e, por consequência, qual o crédito de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2002 passível de restituição/compensação;
- e) dê ciência desse relatório ao contribuinte para sobre ele se manifestar, caso deseje, no prazo de 30 (trinta) dias, retornando-se os autos a este Colegiado para ulterior julgamento.

(assinado digitalmente)

José Evande Carvalho Araujo

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/08/2014 por JOSE EVANDE CARVALHO ARAUJO, Assinado digitalmente em 05/

08/2014 por JOSE EVANDE CARVALHO ARAUJO, Assinado digitalmente em 06/08/2014 por JOAO OTAVIO OPPERMA

NN THOME

Impresso em 06/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA