



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13587.000197/2010-65
ACÓRDÃO	1301-007.332 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TERMOMACAE S A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. SALDO NEGATIVO IRPJ/CSLL. MODIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO SEM FORMALIZAÇÃO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO IMPOSSIBILIDADE.

Não deve a autoridade administrativa, na análise da compensação, rever a apuração do IRPJ/CSLL, quanto mais se não efetuou a revisão pela única via que era possível para incluir na apuração receita ou excluir qualquer despesa ou custo: o lançamento.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de mérito e dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Sala de Sessões, em 16 de julho de 2024.

Assinado Digitalmente

JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Marcelo Izaguirre da Silva.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra o acórdão nº 12-49.271, proferido pela 1ª Turma da DRJ/RJ1, na sessão de 5 de setembro de 2012, que, por unanimidade de votos, deu provimento parcial à manifestação de inconformidade, para reduzir o lucro real apurado pela unidade de origem e, ainda assim, não reconhecer o direito creditório pleiteado e não homologar as compensações declaradas.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito, complementando-o ao final:

O processo trata dos pedidos de restituição e declaração de compensação (perdcomp) nº 16048.88489.020407.1.7.029479 e 26997.49191.020407.1.7.022506 (fls. 04/15), apresentados em 02.04.2007, pela Termomacaé Ltda, com o objetivo de ver reconhecido o direito creditório de R\$ 20.500.323,86, correspondente ao saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2002, e de compensá-lo com os débitos lá relacionados.

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;

Cientificado do Despacho Decisório e do Relatório Fiscal em 23.03.2012 (fl. 1323), o interessado apresentou, em 20.04.2012, a manifestação de inconformidade de fls. 1341/1376, instruída com os documentos de fls. 1377/3438, com as alegações aqui resumidas:

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 9.784/99;

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.

Na sequência, foi proferido o Acórdão recorrido, que julgou procedente em parte a manifestação apresentada, com o seguinte ementário:

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 NEGATIVO. Comprovada a efetividade e as quantias de empréstimos contraídos e não havendo imputação de dúvida 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

Devidamente intimado da decisão, o Contribuinte apresentou, tempestivamente, Recurso Voluntário, através de representante legal, pugnando por seu provimento.

Em uma primeira apreciação, este Conselho, por sua 2ª Turma da 1ª Câmara, e através da Resolução nº 1102-000.267, resolveu converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem adotasse as providências especificadas no referida Resolução. Transcreve-se trechos do voto condutor desta Resolução, de relatoria do Conselheiro José Evande Carvalho Araujo, que registra a motivação da decisão e os termos da diligência proposta:

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 DF CARF MF Fl. 4628 Original Processo nº 13587.000197/2010-65 Resolução nº 1102-000.267 S1-C1T2 Fl. 4.629 15 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.

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.

Em atendimento, a Delegacia de Origem do Contribuinte carrou ao processo os documentos de fls. 4636/ 4642 e 4760/4772, noticiando que com base nas determinações e

diretrizes do CARF e documentos apresentados foram refeitos os cálculos do resultado fiscal de 2002, e que foi apurado saldo negativo, no valor de R\$ 20.500.323,86, valor este suficiente para extinguir os débitos declarados nas DCOMPS de fls. 4757 a 4759.

Cientificada do resultado da diligência realizada, a contribuinte aportou ao processo o documento de fls. 4799/4801, por meio do qual concorda com a conclusão esposada no citado relatório da diligência fiscal e, adicionalmente, reitera os argumentos constantes em seu Recurso, especialmente aqueles relacionados ao prazo decadencial.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais, portanto, dele conheço.

DA ANÁLISE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Síntese dos Fatos

Trata-se o presente processo de compensação de débitos próprios com crédito oriundo de saldo negativo de IRPJ de 2002, no valor original de R\$ 20.500.323,86 (vinte milhões, quinhentos mil, trezentos e vinte e três reais e oitenta e seis centavos), por meio da apresentação dos PER/DCOMPS n.ºs 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 de fls. não reconheceu o direito creditório pleiteado e, por isso, não homologou as compensações declaradas, sob o entendimento de que o saldo de variações cambiais passivas (já deduzido das variações ativas) declarado pelo Contribuinte devia ser reduzido em R\$ 467.159.969,26, o que provocou a reversão do prejuízo para lucro real positivo e do saldo negativo declarado para IR a pagar.

A decisão baseou-se no Relatório fiscal de fls. 1.301/1319, 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 (n.º 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;

Cientificado dessa decisão, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, apresentando, na oportunidade, diversos documentos (fls. 1410 a 4493), sendo o pleito analisado pela DRJ/RJ1, que decidiu pelo provimento parcial, entretanto, sem mudança quanto à situação de inexistência de saldo negativo, e não homologação das compensações.

De acordo com a DRJ, as despesas de variação cambial referentes aos empréstimos 12 e 13, totalizando R\$ 42.811.977,61, deveriam compor o resultado fiscal, passando assim a base de cálculo do IRPJ (lucro real) de R\$ 170.208.229,76 (apurado na DRF) para R\$ 127.396.252,15, e IR devido de R\$ 11.324.739,18.

Novamente irresignado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, ratificando suas razões, tendo o CARF, numa análise inicial, convertido o julgamento em diligência, através da Resolução nº 1102-000.267, de 30/07/2014, determinando o seguinte:

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.

Os autos retornaram para a DRF/MACAÉ/RJ para cumprimento a determinação da alínea “a”, ou seja, ciência da Resolução CARF, e em seguida foram encaminhados à SAFIS para diligência (fls. 4634).

Iniciando a diligência, em cumprimento da determinação contida na alínea “c” da referida Resolução, o contribuinte foi cientificado da impossibilidade do rateio com base em cada contrato, conforme estabelecido na alínea “b.3”, e intimando-o a apresentar os documentos/informações especificados em intimação (fls. 4646 e 4647).

Após os documentos apresentados, foram analisados e realizados novos cálculos, chegando-se a conclusão de que o valor das despesas de variações cambiais passivas era de R\$ 464.824.722,93, e com o novo valor apurado, foram refeitos os cálculos do resultado fiscal de 2002, apurando-se, no período, o saldo negativo, no valor de R\$ 20.500.323,86, exatamente o valor creditório pleiteado. Como o valor é suficiente para extinguir os débitos declarados nas Dcomps transmitidas pelo Contribuinte, sugeriu-se homologar as compensações a elas vinculadas.

Encerrada a diligência, intimou-se o Contribuinte, que concordou com a conclusão consignada no relatório da diligência fiscal e, adicionalmente, reiterou os argumentos constantes em seu Recurso, especialmente aqueles relacionados ao prazo decadencial.

Da Preliminar de Mérito. Alteração Base de Cálculo na Análise Direito Creditório

Inicialmente, sustenta a Recorrente que na análise realizada por meio do Despacho Decisório, a fiscalização recalculou a base de cálculo do IRPJ devido no período, reduzindo o saldo negativo do ano-calendário 2002. Pontua que o direito do Fisco à investigação da origem do crédito pleiteado previsto no artigo 74 da Lei nº 9.430/96 não autoriza recompor a apuração lucro real de período já decaído e exigir os comprovantes documentais de lançamentos contábeis que suportam a apuração da base de cálculo do IRPJ/2002, como se lançamento se tratasse.

Sobre o ponto, a DRJ manifestou-se contrariamente às alegações do Contribuinte, aduzindo 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.

Pois bem, primeiramente, veja-se o que dispõe o artigo 74 da Lei nº 9.430/96:

“Art. 74 [...]

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física; (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda

Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União; (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

V - o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

VI - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

VII - o crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento e o crédito informado em declaração de compensação cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal; (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

[...]

De acordo com estes dispositivos, a Autoridade Fazendária possui o prazo de cinco anos para verificar se o crédito pleiteado atende aos requisitos especificados no artigo 74, ou seja, se o referido crédito poderia ser objeto de compensação, se está atrelado a débitos pendentes, se já foi objeto de pedido de compensação ou restituição, etc.

Eventual revisão de despesas apuradas na base de cálculo do saldo negativo que deu origem ao crédito pleiteado não está suportada pelo disposto no art. 74, já que esse tipo de análise não está contida em nenhum dos dispositivos por ele descritos, e tampouco estaria contida em uma interpretação extensiva desse dispositivo, tendo em vista que qualquer extensão nesse sentido representaria uma ofensa ao princípio da segurança jurídica e à decadência do direito ao lançamento de ofício previsto no art. 150, §4º do CTN.

Embora se admita a extensão da análise relativa ao pedido de compensação e aprofundamento da verificação do período de origem do crédito, ainda que transcorridos cinco anos da data da análise, tal verificação não pode ser sem limites. Isso porque, uma coisa é a verificação da existência dos pagamentos ou outras formas de quitação efetuados anteriormente e que justificam a restituição pela via da compensação. Outra coisa é a revisão da própria apuração do tributo devido à época do pagamento indevido ou a maior.

Ou seja, a revisão da própria apuração do saldo a restituir em nada se relaciona com o direito do fisco de averiguar a existência do pagamento ou quitação que justifica o saldo a restituir, defluindo-se daí que qualquer revisão que implique em alteração de crédito tributário legalmente constituído pelo Contribuinte, só pode ser feito por meio de veículo necessário e suficiente à revisão do referido crédito, no caso, só pode ocorrer via lançamento de ofício.

No caso em tela, ao analisar as despesas contabilizadas pela Recorrente e as deduções por ela promovidas na apuração do IRPJ relativo ao ano-calendário de 2002, a Autoridade Fiscal apontou uma suposta diferença a menor no resultado com variações cambiais, refez os cálculos de apropriação das variações cambiais reconhecidas no período, não admitindo as deduções de variações cambiais passivas relativas a empréstimos tomados no exterior, considerando não comprovados.

Independentemente da discussão de mérito quanto a estas glosas, o fato é que o procedimento realizado não ocorreu mediante lançamento tributário, pois inexistem notícias nos autos de ter ocorrido lançamento para quaisquer das diferenças apuradas.

Não pode a autoridade administrativa, na análise de direito creditório postulado, rever a apuração do IRPJ, a não ser que o faça pela única via possível, que é o lançamento, e antes de escoado o prazo decadencial de cinco anos previsto nos artigos 150, §4º e 173 do CTN.

Nesse sentido, já decidiu esta Turma de Julgamento:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2002 DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. SALDO NEGATIVO IRPJ. PREJUDICIAL DE MÉRITO. MODIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO SEM FORMALIZAÇÃO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO IMPOSSIBILIDADE. Não deve a autoridade administrativa, na análise da compensação, rever a apuração do IRPJ, quanto mais se não efetuou a revisão pela única via que era possível para incluir na apuração receita ou excluir qualquer despesa ou custo: o lançamento. (Acórdão 1301-002.560, sessão de 15 de agosto de 2017, Relator José Eduardo Dornelas Souza)

Assim sendo, deve ser cancelada a majoração feita na apuração do IRPJ devido, do ano-calendário 2002, devendo ser restabelecido o IRPJ apurado pela Recorrente, bem como a existência de saldo negativo, no montante declarado e pleiteado nestes autos.

Conclusão

Diante do exposto, voto por acolher a preliminar de mérito suscitada, e dar provimento ao recurso para reconhecer o direito creditório pleiteado, homologando-se as declarações de compensação até o limite desse crédito.

Assinado Digitalmente

JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA