



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10218.900383/2012-78
ACÓRDÃO	1301-007.526 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MINERACAO ONCA PUMA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2005

CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

Possuindo o Despacho Decisório todos os requisitos necessários à sua formalização, tendo sido proferido por autoridade competente contra o qual o contribuinte pôde exercer o contraditório e a ampla defesa e constando os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal, não há que se falar em sua nulidade.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005

SALDO NEGATIVO. DEDUÇÃO DE RETENÇÕES NA FONTE. RECEITAS FINANCEIRAS. FASE PRÉ-OPERACIONAL.

A legislação fiscal permite o diferimento das receitas financeiras inferiores às despesas financeiras enquanto a pessoa jurídica se encontra em fase pré-operacional.

RECEITAS FINANCEIRAS. FASE PRÉ-OPERACIONAL. DIFERIMENTO. CONDIÇÕES.

Receitas financeiras auferidas em fase pré-operacional podem deixar de ser tributadas naquele período, desde que relacionadas ao empreendimento em fase pré-operacional (períodos de desenvolvimento, construção e implantação de projetos) e contabilizadas em conta específica, como redutoras das despesas pré-operacionais do ativo diferido, resultando saldo líquido devedor.

SALDO NEGATIVO. COMPOSIÇÃO POR RETENÇÕES. AUSÊNCIA DE INCLUSÃO DAS RECEITAS NA BASE DE CALCULO. COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

Não comprovado que as receitas financeiras sobre as quais incidiram as retenções compuseram a base de cálculo do IRPJ, não pode ser reconhecido saldo negativo composto pelas referidas retenções.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. ESCRITURAÇÃO. LIVROS. DOCUMENTOS. ELEMENTOS DE PROVA.

Incumbe ao interessado a demonstração, com documentação comprobatória, da existência do crédito, líquido e certo, que alega possuir junto à Fazenda Nacional. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente de análise de Recurso Voluntário interposto face a Acórdão de 1ª instância, que considerou a “Manifestação de Inconformidade Improcedente”, tendo por resultado “Direito Creditório Não Reconhecido”.

2. Foi proferido Despacho Decisório (DD), de e-fls. 7, que não reconheceu saldo negativo do ano-calendário de 2005, face à “não confirmação” de que parcelas de IRRF poderiam integrar o suposto direito creditório, uma vez que a “receita correspondente não [foi] oferecida à tributação”, conforme “Análise das Parcelas de Crédito”, que ainda registrou que os “[d]ocumentos considerados na análise do direito creditório estão arquivados no processo nº 10218.720556/2012-76, fls. 2 a 17, e podem ser consultados na Delegacia da Receita Federal do Brasil da jurisdição do sujeito passivo” (e-fls. 8/9). O Contribuinte foi cientificado do DD em 26/07/2012 (e-fls. 10).

3. Irresignado, em 27/08/2012, apresentou Impugnação (e-fls. 35/43), em que, sinteticamente, aduziu que (i) o despacho é nulo, por cerceamento do direito de defesa, porque não informa de forma clara o motivo pelo qual a compensação não foi homologada; (ii) no ano-calendário de 2005, teve rendimento tributável no valor de R\$ 3.089.390,19, decorrente de aplicações financeiras, com consequente IRRF no valor de R\$ 694.401,35, conforme comprovantes em anexo (e-fls. 76/81); (iii) no ano de 2005, a requerente estava em fase pré-operacional, sendo que as suas receitas e despesas estavam registradas no ativo diferido, o que autorizava a apuração de saldo negativo de IRPJ, conforme entendimento firmado na Solução de Consulta n.º 132, de 30 de outubro de 2008 (balancetes de e-fls. 68/75); e (iv) protesta por posterior juntada de provas.
4. Sobreveio deliberação da Autoridade Julgadora de piso, consubstanciada no Ac. nº 02-91.361 - 2ª Turma da DRJ/BHE, proferido em sessão realizada em 12/03/2019 (e-fls. 151/159), de que se deu ciência ao Contribuinte em 18/03/2019 (e-fls. 162), cuja elaboração de ementa foi vedada, nos termos da Portaria RFB nº 2.724, de 2017.
5. Irresignado, em 17/04/2019 (e-fls. 165), o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 202/212), em que, sinteticamente, repisa as razões de Impugnação.

VOTO

Conselheiro Rafael Taranto Malheiros, Relator.

6. O Recurso Voluntário é tempestivo (e-fls. 162 e 165), pelo que dele se conhece.

PRELIMINAR DE NULIDADE: CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA

7. Quanto à matéria, a Autoridade Julgadora de piso se manifestou nestes termos:

*“O despacho contestado não é nulo, porque **não observadas as hipóteses do inciso II do art. 59 acima transcrito**. O ato foi lavrado por autoridade competente e não houve preterição do direito de defesa.*

Realmente, o despacho não deixa dúvida: o fundamento de fato para a não homologação é a inexistência do crédito utilizado na compensação; o fundamento legal é, entre outros, o art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996. O caput do referido artigo diz que o sujeito passivo que apurar crédito passível de restituição ou de ressarcimento poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios. Isso significa que, se o sujeito passivo não apurar crédito passível de restituição ou ressarcimento, não poderá fazer compensação. Portanto, a inexistência do crédito utilizado no PER/DCOMP é fundamento de fato legítimo e suficiente para a não homologação.

Consta do despacho decisório que as retenções informadas no Per/Dcomp não foram confirmadas, em razão do não oferecimento das receitas à tributação

conforme será abordado com riqueza de detalhes mais adiante neste voto. Demonstra-se, assim, que o despacho traz, de forma explícita, a motivação da não homologação. A exposição é clara e exaustiva. O contribuinte, por sua vez, demonstra que a compreendeu perfeitamente, defendendo-se de forma coerente. Teve, portanto, a cognição dos fatos e do direito pertinentes ao objeto do ato contestado em toda sua extensão e complexidade. Assim sendo, não houve preterição do direito de defesa. O presente acórdão é prova de que o princípio do devido processo legal esta sendo respeitado.

(...)” (grifou-se; negritou-se).

8. A Recorrente, ainda, aduz que o DD é “lacônico e genérico” e que, não fosse assim, isto “[...] possibilitaria ao contribuinte (1) compreender a razão da rejeição e (2) apresentar sua defesa de forma completa e efetiva”. Como dito pela DRJ, houve tal compreensão e defesa circunstanciada, tanto que, no mérito, não há discordância quanto à aplicação da lei, como se verá.

9. A Interessada argumenta, também, que o DD “[...] é também contraditório. De um lado, afirma (fl. 09) que não foi ‘confirmado’ o Imposto de Renda Retido na Fonte. De outro lado, acosta documento (DIRF) onde consta claramente (fl. 32) o registro de tais retenções”. Não foi confirmado, isso sim, para utilização válida na composição do saldo negativo, como se lê da linha “Valor do saldo negativo disponível” do DD, da “Justificativa” da “Análise das Parcelas do Crédito” (e-fls. 8/9) e da “Informação Processual” constante do processo nº 10218.720556/2012-76 (e-fls. 15/17 deste processo), que poderia “ser consultados na Delegacia da Receita Federal do Brasil da jurisdição do sujeito passivo”, como visto.

10. Assim, quem “[...] parece não compreender exatamente o conteúdo material do debate”, conforme aduz a Interessada, é ela mesma, e não a Autoridade Julgadora de 1ª instância. Nesse passo, não se verificando prejuízo à defesa, não lhe assiste razão ao pugnar pela “nulidade do Despacho Decisório, ordenando o retorno dos autos à origem, para que seja proferida nova decisão”.

MÉRITO

Direito creditório

11. Quanto à matéria, a Autoridade Julgadora de piso se manifestou nestes termos:

“PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CREDITO – IRRF

O total do imposto de renda na fonte computado pelo interessado na composição do saldo negativo não foi confirmado pelo despacho decisório. Em consulta às DIRF que trazem o interessado como beneficiário, confirmam-se retenções que satisfazem as deduções pretendidas.

A motivação do despacho é outra. Segundo Manifestação de Inconformidade, as receitas financeiras auferidas somam R\$ 3.089.390,19. Na ficha 06 A da DIPJ [e-fls.

44/67], **as receitas financeiras sobre as quais incidiu a retenção não foram oferecidas à tributação.**

A dedução está condicionada a que as receitas sobre as quais incidem as retenções sejam computadas na determinação do lucro real, conforme alínea 'c' do § 3º do art. 37 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e inciso III do § 4º do art. 2º da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

A justificativa para a não aceitação da dedução de IRRF pretendida foi exposta no documento intitulado 'PER/DCOMP Despacho Decisório - Análise de Crédito'

FASE PRÉ-OPERACIONAL - RECEITAS FINANCEIRAS - SALDO NEGATIVO DE IRPJ DECORRENTE DAS RETENÇÕES NA FONTE

Em sua defesa, a interessada alega que estava em fase pré-operacional, e que os saldos líquidos das receitas e despesas financeiras foram registradas no ativo diferido, como redutor das despesas pré-operacionais dos respectivos períodos.

A Solução de Divergência nº 32/2008 aponta o entendimento esposado pela SRRF/9ª RF/DISIT na Solução de Consulta nº 289/2007, que possui a seguinte ementa: [...]

(...)

Do exposto, conclui-se que, na fase de pré-operação, o saldo líquido das receitas e despesas financeiras, quando derivadas de ativos utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento em andamento, deve ser registrado no ativo diferido. Esse valor, se credor, deverá ser diminuído do total das despesas pré-operacionais incorridas no período de apuração e eventual excesso de saldo credor deverá compor o lucro líquido do exercício. Somente nesta situação, eventual saldo negativo de IRPJ, decorrente da retenção na fonte desse tributo sobre as receitas financeiras absorvidas pelas despesas financeiras e pré-operacionais, poderá ser objeto de restituição ou compensação.

No entanto, no presente caso, a requerente limitou-se a arquir que se encontrava em fase pré-operacional e que o IRRF que compôs o saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2001 [rectius, 2005] era proveniente de aplicações financeiras. Da análise dos documentos que constam nos autos, constata-se que:

- **Não há comprovação de que as receitas financeiras decorrem de ativos utilizados ou mantidos para emprego no suposto empreendimento em andamento, justificando o seu possível registro no Ativo Diferido, deduzindo as despesas ativadas.**
- **Não há comprovação de que as receitas financeiras foram absorvidas pelas despesas financeiras e pré-operacionais” (grifou-se; negritou-se).**

12. Quanto à interpretação da legislação, DRJ e Interessada coincidem: esta cita as Soluções de Divergência nº 45, de 2008 e Consulta SRRF/7ªRF/Disit nº 132, de 2008, que vão ao encontro da Solução de Divergência nº 32, de 2008, que dá suporte ao entendimento daquela. Este é convergente ao consolidado na 1ª Turma da Câmara Superior deste CARF (ex.: Acs. nºs 9101-001.052, 9101-004.482, 9101-005.745), do qual se extrai que as condições para que as receitas financeiras possam deixar de ser tributadas no ano-calendário em que foram auferidas são as seguintes: (i) devem estar relacionadas ao empreendimento em fase pré-operacional (períodos de desenvolvimento, construção e implantação de projetos), (ii) devem estar contabilizadas em conta específica, como redutoras das despesas pré-operacionais do ativo diferido e (iii) o saldo líquido credor será diminuído do total de despesas pré-operacionais e eventual excesso de saldo credor deverá compor o lucro líquido do período.

13. Posto isto, a Recorrente alega o seguinte:

“II.2. Validade dos créditos.

(...)

E a utilização dos créditos tem suporte fático. A DIPJ demonstra que naquele ano calendário a Requerente não apurou outras receitas, de maneira que o saldo de Imposto de Renda apurado no ano-calendário foi igual a zero; está provado que ocorreu a retenção na fonte do tributo incidente sobre as receitas financeiras (Rendimentos e IRRF informados pelas Fontes Pagadoras através da DIRF); provou-se que as receitas e despesas estavam registradas em sua contabilidade no ativo diferido; os balancetes acostados afastam qualquer eventual dúvida sobre a natureza das receitas financeiras ou sua retenção; os informes de rendimentos financeiros, por sua vez, confirmam pela lado das Instituições Financeiras tais eventos. Tudo isto está juntado aos autos, ofertando pleno conforto fático da situação concreta.

Cabe aqui reiterar e enfatizar um dos elementos: o Despacho Decisório aponta receita ‘não oferecida à tributação’, indicando logo em seguida que o total ‘confirmado’ de IRRF é zero. Assim, aquele documento público claramente rejeita a própria existência das retenções. Ora, sobre o tema basta consultar os documentos acima especialmente os Informes de Rendimentos das instituições financeiras. Aqueles documentos revelam de forma claríssima que as retenções ocorreram, derrubando imediata e totalmente a única razão compreensível para não homologação dos créditos.

(...)

II.3. Validade dos créditos: demonstração plena até mesmo dos critérios indicados na decisão de instância administrativa.

(...)

É que, mesmo tomando por verdadeiras as colocações da própria decisão recorrida, a conclusão não se afasta. Como consta da fl. 158: [...]

Ora, o trecho determina que o registro do saldo negativo está submetido à análise anterior de que as despesas pré-operacionais são superiores às receitas auferidas. E isto também está configurado nos autos, especialmente a partir da juntada do balancete que comprova serem as despesas pré-operacionais largamente superiores às receitas.

Reitere-se, então: o caso é de total inexistência de lucro tributável, mas de subsistência de Imposto Retido na Fonte, situação onde clara e comprovadamente caracterizase o saldo negativo do imposto, passível de restituição ou compensação na forma da Lei.

(...)” (grifou-se).

14. Uma vez mais: como dito na análise da preliminar, o DD e seu anexo bem como a informação elaborada no âmbito do processo nº 10218.720556/2012-76 apontam na direção de que as parcelas não foram validadas para compor o saldo negativo de IRPJ face ao seu não-oferecimento à tributação, “[...] conforme alínea ‘c’ do § 3º do art. 37 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e inciso III do § 4º do art. 2º da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996”, na dicção da Autoridade Julgadora de 1ª instância.

15. Ademais, como visto, o cerne do argumento da DRJ, respeitante à matéria de prova, não foi contrastado, não se esclarecendo se a Interessada, de fato, encontrava-se em fase pré-operacional nem de que os requisitos acima expostos foram observados, em que pese o acórdão recorrido ter sido explícito quanto à necessidade de tais documentos. Na Impugnação, foram trazidos DIPJ, Balancete (de e-fls. 68/75) e comprovantes de rendimentos (e-fls. 76/81).

15.1. A DIPJ é documento de elaboração unilateral, não servido, por si, à prova.

15.2. O Balancete, que, para fins fiscais, deveria vir acompanhado dos livros Diário (art. 258 do então vigente Dec. nº 3.000, de 1999, Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – RIR/99) e Razão (art. 259 do RIR/99, uma vez que apurava seu IRPJ pelo lucro real), até porque traz a “relação de contas, com seus respectivos saldos, extraída dos registros contábeis em determinada data”, nos termos da NBC T 2.7, não o foi, não se comprovando que as “[...] receitas financeiras foram absorvidas pelas despesas financeiras e pré-operacionais”.

15.3. Ainda que a mencionada escrituração contábil fosse apresentada, só faria prova em favor do Contribuinte se acompanhada dos “documentos hábeis” para tanto, nos termos do art. 923 do RIR/99, o que não ocorreu. Pelo que também “[n]ão há comprovação de que as receitas financeiras decorrem de ativos utilizados ou mantidos para emprego no suposto empreendimento em andamento, justificando o seu possível registro no Ativo Diferido, deduzindo as despesas ativas”, na dicção da DRJ.

16. Pelo exposto, não assiste razão à Recorrente ao aduzir que “[...] mesmo a aceitação dos pressupostos jurídicos do Acórdão recorrido conduz à homologação das compensações”.

Pedido de posterior juntada de prova

17. Quanto à matéria, a Autoridade Julgadora de piso se manifestou nestes termos:

“O momento oportuno para a juntada de provas em que se fundamentam as alegações é quando da apresentação da impugnação (art. 15 do Dec. n.º 70.235, de 1972). O § 4º e o § 5º do art.16 do Dec. n.º 70.235, de 1972, instituídos pelo art. 67 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, estabelecem a preclusão da juntada de prova documental depois de trazida a impugnação, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. Sem a comprovação da ocorrência de uma dessas condições, não há falar em juntada de novos documentos” (grifou-se).

18. A Interessada alegou o seguinte:

“A decisão recorrida aponta — sem qualificar juridicamente o impacto desta medida — a rejeição da juntada de documentos posterior ao protocolo da Impugnação. Colocou que as normas do ordenamento jurídico ‘estabelecem a preclusão da juntada de prova documental depois de trazida a impugnação’, decidindo assim ‘indeferir o pedido de posterior juntada de documentos’.

Tal determinação merece reforma” (grifou-se).

19. A discussão é inócua: após a Impugnação, a Interessada juntou aos autos (i) ata de Assembleia Geral Extraordinária de sua Incorporadora, de 29/12/2008 (e-fls. 168/171); (ii) ata de Assembleia Geral Extraordinária em que figura como Incorporada, de 29/12/2008 (e-fls. 172/173); (iii) Protocolo de Justificação para esta operação societária, de 13/11/2008 (e-fls. 174/179); (iv) “Laudo de Avaliação de Acervo Líquido – Valor Contábil”, com data-base de 31/10/2008 (e-fls. 180/186); e (v) certidões negativas de 2008 (e-fls. 187/201). Todos os documentos são posteriores ao ano-calendário objeto da lide (2005), em nada contribuindo ao seu deslinde.

Ônus da prova

20. Quanto à matéria, a Autoridade Julgadora de piso se manifestou nestes termos:

“Não é demais lembrar que o ônus da prova quanto ao fato constitutivo do direito compete ao autor (art. 333 do Código de processo Civil). É ônus da requerente demonstrar a existência do seu direito, não sendo suficiente alegar sem trazer aos autos os documentos capazes de confirmá-lo. Desse modo, nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional, falta ao crédito indicado pela contribuinte na sua declaração a certeza e liquidez, elementos estes indispensáveis para a compensação pleiteada” (grifou-se).

21. Por seu turno, a Interessada se manifestou nestes termos:

“[...] no caso concreto quem acusa é a Fiscalização Tributária. É ela a ‘autora’ da pretensão, até então desconhecida, de mostrar que qualquer daqueles elementos (fase pré-operacional, receitas vinculadas ao empreendimento, absorção pelas despesas) está ausente. O contribuinte já declarou a validade desses créditos, cabendo à Fiscalização contestá-los, caso queira.

Ora, como coloca a jurisprudência do CARF:

AUTO DE INFRAÇÃO. CARÊNCIA PROBATÓRIA. IMPROCEDÊNCIA. Cabe à autoridade fiscal apresentar as provas dos fatos imputados em auto de infração, sendo a carência probatória ensejadora de improcedência da autuação. No caso em análise, expurgados os elementos derivados da chamada “Operação Dilúvio” (considerados como prova ilícita pelo Poder Judiciário), não resta substrato ao lançamento suficiente para manutenção da imputação fiscal. (Acórdão nº 3401-005.361, Proc. nº 15165.003462/2008-39. Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, j. 27/09/2018).

Afinal, ‘é ônus da autoridade fiscal apresentar as provas dos fatos constituintes do direito da Fazenda’; ‘é ônus da autoridade fiscal a prova da infração imputada ao contribuinte’; ‘tratando-se de processo de iniciativa da Administração Tributária, cabe ao fisco o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária’. (grifou-se).

22. O presente processo versa sobre direito creditório, não sobre auto de infração, conforme jurisprudência e argumentos colacionados pela própria Interessada, pelo que não lhe assiste razão.

CONCLUSÃO

23. Por todo o exposto, conheço o Recurso Voluntário, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros