



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10280.000059/2001-41
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.250 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 14 de dezembro de 2021
Recorrente PARÁ PIGMENTOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Período de apuração: 01/03/1995 a 31/12/1995

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo contra o Acórdão n.º 1402-004.124, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF em 16 de outubro de 2019, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 671:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)
Período de apuração: 01/03/1995 a 31/12/1995
DÉBITO COMPENSADO. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA.

A prescrição caracteriza-se pela inércia do credor em relação à cobrança dos débitos, situação não ocorrida no presente caso eis que a compensação interrompe a prescrição e a discussão administrativa impede a cobrança dos mesmos.

RESTITUIÇÃO. IRRF. CONDIÇÃO. OFERECIMENTO DA RECEITA À TRIBUTAÇÃO.

Não havendo nenhum elemento comprovador do oferecimento à tributação das suas receitas que sofreram retenção, não se pode falar em formação do indébito do saldo negativo, como pleiteado.

No que se refere ao Recurso Especial, fls. 711 e seguintes, houve sua admissão, por meio do Despacho de fls. 822 e seguintes, para rediscutir a seguinte matéria: **direito de aproveitar o IRRF na apuração do saldo negativo de IRPJ, tratando-se de empresa em fase pré-operacional.**

Em seu **recurso, aduz o Sujeito passivo**, em síntese, que:

- a) o art. 179, inciso V, da Lei nº 6.404, de 1976, em sua redação original, vigente à época da transmissão da DIPJ do ano-calendário 1995, permitia a contabilização, **no ativo diferido**, dos recursos auferidos em fase pré-operacional que contribuiriam para a formação de resultados de exercícios posteriores da pessoa jurídica;
- b) por sua vez, o art. 266, inciso II, alínea “a”, do Regulamento do Imposto sobre a Renda de 1994, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994 (RIR/1994), igualmente vigente no ano-calendário 1995, previa a amortização de despesas registradas no ativo diferido e incorridas na fase pré-operacional
- c) os valores diferidos, de acordo com o art. 266 do RIR/1994, poderiam ser amortizados a partir do início das operações. Portanto, apesar de as receitas e despesas financeiras integrarem o resultado do período em que foram incorridas, aquelas relacionadas com a fase pré-operacional da pessoa jurídica deviam ser contabilizadas em conta de ativo diferido, para posterior amortização.
- d) na hipótese em que fossem auferidas receitas financeiras na fase pré-operacional, deveriam elas ser confrontadas com as despesas pré-operacionais. A partir desse procedimento, uma vez obtido um saldo positivo, deveria ele compor o lucro líquido do exercício, a partir do momento em que a pessoa jurídica entrasse em operação, e ser tributado.

Como paradigmas, foram apresentados os Acórdãos nº 9101-004.482 e nº 1301-002.204, cujas ementas, na parte que interessa ao deslinde da controvérsia, transcreve na sequência:

Acórdão nº 9101-004.482:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2008

COMPENSAÇÃO. 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 e não veda a dedução das correspondentes retenções na fonte para formação de saldo negativo de IRPJ no período”.

(Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, processo administrativo nº 10835.720298/2009-55, acórdão nº 9101-004.482, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa, Julgamento em 05.11.2019)

Acórdão nº 1301-002.204:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano-calendário: 2003, 2004

FASE PRÉ-OPERACIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. TRIBUTAÇÃO. IRPJ.

As receitas financeiras geradas por empreendimentos em fase pré-operacional são registradas no ativo diferido, sendo deduzidas das despesas financeiras diferidas, havendo saldo positivo, este é diminuído das demais despesas pré-operacionais diferidas, e só depois disso, se remanescer crédito, o respectivo valor deve ser oferecido à tributação do IRPJ.

Intimada, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões, como se observa das fls. 837 e seguintes, sustentando, em suma:

- a) as receitas financeiras sobre as quais incidiu o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), objeto de compensação desta lide, não foram oferecidas à tributação, condição indispensável para que este pudesse ser aproveitado na compensação do imposto apurado ao final do ano-calendário, originando, se fosse o caso, o saldo negativo de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ);
- b) **a dedução do IRRF do imposto de renda devido ao final do período de apuração tem como pressuposto que as correspondentes receitas integrem a apuração do lucro real** em 31 de dezembro do ano calendário;
- c) o contribuinte não logrou comprovar que os rendimentos auferidos na fase pré-operacional foram oferecidos à tributação;
- d) a legislação tributária não prevê tratamento especial para as empresas que se encontram em fase pré-operacional.
- e) a ativação das despesas pré-operacionais têm como pressuposto um razoável grau de certeza de que as correspondentes receitas serão geradas em períodos futuros, atendendo-se assim ao princípio do confronto de despesas e receitas.
- f) apesar do IRRF sobre aplicações financeiras contribuir para a apuração de eventual saldo negativo de IRPJ, somente o saldo negativo de Imposto de Renda a pagar, calculado ao final do período de apuração, é que se mostra passível de restituição e/ou compensação posterior, nos termos da legislação vigente, e desde que sua base de cálculo englobe as receitas correspondentes ao IRRF deduzido do imposto devido.
- g) a retenção de imposto na fonte em princípio não traduz a existência de crédito com a Fazenda Nacional, pois quando efetuada nos exatos termos dispostos na lei é considerada uma antecipação do imposto devido no encerramento do período de apuração, não gerando, pois, direito à restituição ou compensação enquanto não apurada a existência de crédito da contribuinte no período.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

1. Do conhecimento

Conforme narrado, a Recorrente pleiteia direito de aproveitar o IRRF na apuração do saldo negativo de IRPJ, pois a pessoa jurídica em fase pré-operacional pode computar no ativo diferido o saldo negativo entre receitas e despesas financeiras daquele período.

Por sua vez, a Recorrida assevera, em suma, que a dedução do IRRF do imposto de renda devido ao final do período de apuração tem como pressuposto que as correspondentes receitas integrem a apuração do lucro real em 31 de dezembro do ano calendário.

Para a Fazenda, apesar de o IRRF sobre aplicações financeiras contribuir para a apuração de eventual saldo negativo de IRPJ, somente o saldo negativo de Imposto de Renda a pagar, calculado ao final do período de apuração, é que se mostra passível de restituição e/ou compensação posterior, nos termos da legislação vigente, e desde que sua base de cálculo englobe as receitas correspondentes ao IRRF deduzido do imposto devido.

Feitas essas considerações acerca da matéria controvertida, cumpre destacar que, durante a sessão de julgamento, em decorrência das ponderações relativas ao conhecimento do recurso, apresentadas pelo Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, após vista dos autos, acolhi os fundamentos por ele expostos e conclui pelo não conhecimento do recurso, conforme passo a expor.

Instaurado o contencioso, seguiram os autos até a CSRF que após afastar de decadência pronunciada e mantida pelas instâncias anteriores, determinou o retorno dos autos à unidade de origem para que fosse apurado o crédito pleiteado. Registre-se que esta decisão foi mantida pelo Pleno em sessão de 28/8/12.

Retornado à origem e, desta feita, enfrentado o mérito do pedido, a autoridade fiscal assentou e concluiu às fls. 364/383:

- Que a IN 21/97 determinava que só poderiam ser utilizados para compensação com débitos da contribuinte, em procedimento de ofício ou a requerimento do interessado, os créditos de que tratam os seus arts. 2º e 3º, que seriam os seguintes:

Art. 2º Poderão ser objeto de pedido de restituição os créditos decorrentes de qualquer tributo ou contribuição, seja qual for a modalidade do seu pagamento, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo, indevido ou maior que o devido;

II - erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Art. 3º Poderão ser objeto de ressarcimento, sob a forma compensação com débitos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da mesma pessoa jurídica, relativos às operações no mercado interno, os créditos:

I - decorrentes de estímulos fiscais na área do IPI, inclusive os relativos a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produtos imunes, isentos e tributados à alíquota zero, para os quais tenham sido asseguradas a manutenção e a utilização;

II - presumidos de IPI, como ressarcimento da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para a Seguridade Social - COFINS, instituídos pela Lei n.º 9.363, de 1996;

III - presumidos de IPI, como ressarcimento das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, instituídos pela Medida Provisória n.º 1.532, de 18 de dezembro de 1996.

- Que como o IRRF não se enquadraria em nenhum desses casos, nem mesmo no do inciso I do art. 1º (pagamento indevido ou a maior), porque seria devido por lei e não constitui, em princípio, indébito ou recolhimento a maior, nos termos do artigo 650 do RIR/99 e § 1º do artigo 2º do DL 2030/1983, seria considerado como antecipação do imposto devido no encerramento do período de apuração.

- Que a permissão para compensar se faz sobre o imposto de renda devido com base no lucro real do período base. E apenas se desta operação restar saldo negativo de imposto a pagar esse valor constituirá crédito passível de restituição ou compensação. Tanto é que é opção do Contribuinte considerar este imposto como tributação exclusiva ou levá-lo para declaração, em campo próprio. Nesses casos quando não for baixado todo o saldo disponível ao final do período de apuração, poderá deduzir o remanescente em qualquer período subsequente, desde que antes de decorrido o prazo decadencial (ADN CST n.º 88, de 20 de outubro de 1986). O aproveitamento do saldo disponível de IRRF se manifesta na declaração, como exercício de uma faculdade.

- Que em se tratando de empresa em fase pré-operacional e não havendo apuração de resultado, o IRRF em comento não será passível de compensação ou restituição.

Assim, a autoridade fiscal salientou que “o IRRF sobre aplicações financeiras de empresas em FASE PRÉ-OPERACIONAL, sem apuração do resultado, não se enquadrar nos parâmetros de pagamento indevido ou a maior, restando o entendimento que tais retenções, são consideradas exclusivas na fonte.”

Na sequência, a DRJ manteve o indeferimento nos seguintes termos:

Ao verificar-se a DIPJ 1996, ano calendário 1995, apresentada pela recorrente, observa-se “que não foram oferecidos à tributação os rendimentos das aplicações financeiras, cujas retenções a recorrente pretende ver aceitas e compor o direito à compensação!

A contribuinte poderia optar por duas alternativas:

a) apurar saldo negativo de IRPJ na DIPJ, mas para isto seria necessário que tanto os rendimentos tributáveis, como as retenções oriundas destes rendimentos fossem declaradas em DIPJ para o cálculo dos tributos devidos e a demonstração de eventual saldo a ser utilizado em compensação; ou

b) demonstrar que as retenções, que foram efetuadas pelos declarantes, forma realizadas em valores acima dos corretos, havendo pagamento indevido ou a maior!

No caso específico:

- os rendimentos de aplicação financeira não foram oferecidos à tributação, através da declaração ao fisco na DIPJ 1996/1995, logo, não houve “a apuração do saldo negativo de IRPJ” pleiteado pelo recorrente para uso na Compensação pleiteada!

Assim, independente da questão da possibilidade ou não da compensação nos moldes defendidos pela recorrente, não foi comprovado pelo contribuinte a existência do direito creditório pleiteado!

E, por fim, o colegiado recorrido, ao endossar a decisão de primeira instância, reafirmou não ter havido a comprovação de que as receitas, sobre as quais teria incidido o IRRF de que se pretende valer o sujeito passivo, foram oferecidas à tributação. Confira-se:

[...]

Ou seja, a questão envolve, precipuamente, para a decisão recorrida, o requisito de comprovar ou não o oferecimento à tributação da receitas que foram objeto de retenção (além de comprovar a retenção), nos termos do da legislação já vigente (e até hoje).

“Art. 37. Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser

compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano calendário ou na data da extinção.

§ 3º Para efeito de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

(...)

c) do Imposto de Renda pago ou retido na fonte, incidentes sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

(...)

Compulsando os autos, na e-fl. 19 e seguintes, encontramos a Declaração de IRPJ/96 da recorrente, entregue em 30/04/1996. Nesta declaração não há nenhuma receita declarada, de qualquer espécie.

No Balanço informado nesta declaração, há a informação de valores aplicados (*a priori*, financeiras:

[...]

Assim, a recorrente não trouxe nenhum elemento comprovador de tal oferecimento à tributação das suas receitas, e o que consta nos autos demonstrar que tal requisito não atendido para formação do indébito do saldo negativo, como pleiteado.

Diante dessa fundamentação, em especial da constatação fática de que as receitas sobre as quais incidira o IRRF não haviam sido oferecidas à tributação, o sujeito passivo opôs Embargos de Declaração sucindo omissão, dentre outros, quanto ao argumento defensivo no sentido da impossibilidade de oferecimento à tributação das receitas porventura auferidas, o que, no entendimento da Embargante, não ocorreu porque estas foram inferiores às despesas pré-operacionais do período.

No despacho de rejeição dos embargos, o presidente da turma, ao refutar a existência de qualquer omissão quanto ao suscitado, fez constar que:

Ocorre que, para o voto condutor, inexistem nos autos qualquer documento apto a comprovar que as receitas pleiteadas sequer existiram, o que **invalida** todo o racional desenvolvido pela interessada quando às duas supostas omissões acima descritas, pois não há de se falar em “creditamento de receitas” ou mesmo de cotejo destas com eventuais despesas quando se observa, para além de qualquer dúvida, que o voto condutor concluiu pela **ausência de declaração quanto a qualquer receita** (destacaremos):

[...]

Assim, resta evidente que não há como acolher a pretensão deduzida pela Embargante, posto que sequer houve, de acordo com o voto condutor, **comprovação das receitas** que ensejariam as alegadas omissões, e qualquer argumento diverso deste entendimento implicaria o reexame do mérito do que restou decidido (por unanimidade, diga-se de passagem), pelo Colegiado.

[...]

Conclui-se, portanto, que não se vislumbram as alegadas omissões, relativas ao tratamento das receitas eventualmente auferidas na fase pré-operacional, dado que a empresa **sequer logrou êxito** em demonstrar sua ocorrência, razão pela qual não lhe assiste razão quanto a este tópico.

Vale dizer, o que se tem, até aqui, é que para além de não ter havido, segundo entendeu o colegiado *a quo*, a tributação das receitas, elas sequer haviam sido comprovadas. Ou seja, não se comprovou a tributação da receita, na medida em que sequer havia sido comprovada a sua própria existência.

Essa foi a constatação fática promovida pelo colegiado ordinário consoante corroborou o Presidente da turma ao rejeitar os embargos propostos pelo autuado.

Em seu recurso, o autuado defende a tese assentada nos acórdãos paradigmas de nº **1301-002.204** e **9101-004.482**

Assim sendo, passemos aos paradigmas.

Com relação ao primeiro paradigma (**1301-002.204**), analisou-se a acusação de omissão de receitas financeiras. Consignou o relator que no TCVF não se fez qualquer menção à existência de despesas financeiras ou à fase pré-operacional em que se encontrava a empresa.

Assentou que o Lucro Real, que seria base de incidência do IRPJ e da CSLL, teria como ponto de partida o lucro líquido, apurado com observância das disposições das leis comerciais, a teor do § 1º do artigo 37 da Lei 8.981/95. E, desse ponto de partida, a legislação, em termos de ajustes, impor a adição de determinados valores e autorizaria a dedução de outros.

Assim, como não haveria na legislação tributária disposições a respeito do caso em tela, deveria ser observada a legislação comercial sobre o tema, qual seja, a Lei 6.404/76.

Nas sequências, colacionou excerto da Solução de Divergência Cosit nº 32/2008, como se segue:

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real devem registrar no ativo diferido o saldo líquido negativo entre receitas e despesas financeiras, quando provenientes de recursos classificáveis no referido subgrupo. Sendo positiva, tal diferença diminuirá o total das despesas pré operacionais registradas. O eventual excesso remanescente deverá compor o lucro líquido do exercício.

E, por fim, concluiu que o Fisco teria abraçado o entendimento segundo o qual não se pode fazer incidir IRPJ e CSLL sobre receita financeira pré-operacional, sem antes deduzi-las das despesas financeiras pré-operacionais e, posteriormente, das demais despesas diferidas.

Em resumo: tratando-se em empresa em fase pré-operacional:

- **as despesas**, sejam elas financeiras ou pré-operacionais, devem ser contabilizadas no ativo diferido, para reduzir o resultado tributável nos exercícios seguintes, quando já em fase operacional; e

- **as receitas financeiras**, antes de serem oferecidas à tributação, devem ser deduzidas das eventuais despesas financeiras e, na sequência, das eventuais despesas pré-operacionais. Vale dizer, se desse confronto, remanescer saldo de receita, tributa-se; caso contrário, o saldo das despesas permanece registrado no ativo diferido.

Naquele caso concreto do Acórdão n.º **1301-002.204**, foi dado provimento ao recurso vez que o saldo das despesas pré-operacionais contabilizado no ativo diferido já suplantaria a receita financeira tida por omitida.

Nessa perspectiva, é de se reconhecer que a discussão teve como foco a temática da omissão de receitas, não abordando o tratamento dado ao eventual IR que incidira sobre tais receitas. Se uma vez consumida – pelas despesas pré-operacionais - a receita tida como omitida, qual o tratamento a ser dado ao eventual IRRF que incidira sobre elas ? Passível de restituição ou deve ser, tal como a respectiva receitas, ativado ?

Com efeito, penso que este paradigma não é apto a demonstrar a divergência, sequer a pretensão da recorrente.

Na situação descrita no acórdão n.º **9101-004.482**, muito embora tenha havido, em seu voto condutor, a transcrição de voto de outro julgamento, no intuito de reafirmar - de uma modo geral - o entendimento daquele colegiado sobre o tema e que aproveitaria ao recorrente nestes autos, o ponto é que lá decidiu-se por autorizar a restituição dos IRRF na medida em que **restara comprovado nos autos** que as receitas financeiras sobre as quais incidira o imposto pleiteado teriam sido integralmente absorvidas pelas despesas financeiras do período. Vale dizer, uma vez que as receitas teriam sido suplantadas pelas despesas, não remanescendo, desta forma, receita a ser oferecida à tributação, resultando, ainda e com isso, a contabilização no ativo diferido de apenas o saldo destas despesas financeiras para utilização na redução do lucro em exercícios futuros, haver-se-ia de autorizar o aproveitamento de IRRF. Confira-se alguns fragmentos do voto:

[...]

A primeira questão que se coloca, portanto, diz respeito à subsistência desta orientação normativa depois da extinção da correção monetária de balanço. O caso sob análise evidencia despesas financeiras superiores às receitas financeiras do período, cujo saldo foi *acrescido ao saldo da conta de gastos a amortizar, do ativo diferido*, na forma do item 2.1, letra “a”, da Instrução Normativa SRF nº 54, de 1988.

[...]

Neste contexto, a Contribuinte manteve registro em Ativo Diferido das despesas pré-operacionais, bem como do saldo de despesas financeiras superiores às receitas financeiras, como evidenciado em seu Razão Contábil e Balancete às e-fls. 176/224, sem apuração de resultado no exercício, com diferimento de R\$ 12.200.243,21 acumulado ao final do ano-calendário 2008, sendo R\$ 3.126.448,35 a título de despesas e receitas financeiras líquidas. A inexistência de receitas ou despesas apropriadas no resultado do exercício, assim como o saldo de valores diferidos em 31/12/2008, estão refletidos na DIPJ do período, juntada às e-fls. 49/53 e 223/234.

[...]

Por tais razões, evidenciada a possibilidade de dedução das retenções na fonte sofridas no período de apuração em que as correspondentes receitas financeiras reduziram as despesas financeiras diferidas sob a justificativa de a pessoa jurídica se encontrar em fase pré-operacional, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Pois bem. Diferentemente do que se tem no caso destes autos, entendeu o colegiado ordinário, como já noticiado alhures, que não teria sido comprovada a existência das receitas sobre as quais incidira o IR do qual pretendeu se valer o recorrente.

Note-se, com isso, que antes mesmo de passarmos à discussão acerca de como proceder no tratamento das receitas financeiras e do correspondente IRRF das empresa em fase pré-operacional, discussão em relação a qual há, de fato, divergência jurisprudencial, é de se reconhecer que ainda há, no recorrido, um obstáculo fático-probatório a partir do qual não se consegue demonstrar divergência jurisprudencial, que, como dito acima, repousa na questão da não comprovação das receitas.

A análise do acerto, ou não, do constatado pelo colegiado recorrido implicaria o revolvimento das provas dos autos, o que, salvo raras exceções, não se admite em sede de julgamento do apelo especial dada à sua cognição restrita.

Nesse sentido, tal como no tocante ao paradigma anterior, penso não ter restado demonstrada a divergência jurisprudencial a reclamar solução por este colegiado, diante das distinções fáticas apontadas, razão pela qual, encaminho por não conhecer do recurso.

Ante o exposto, VOTO por NÃO conhecer do recurso.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz.