



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

Processo nº 10320.722900/2014-56
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-001.991 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de julho de 2017
Matéria PROVA
Recorrente MINERAÇÃO AURIZONA S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

PROVA. APRESENTAÇÃO. MOMENTO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual a menos que fique demonstrada, em petição devidamente fundamentada, a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

RECURSO. MATÉRIA DEVOLVIDA À ANÁLISE DO COLEGIADO.

O recorrente delimita as matérias a serem analisadas pelo colegiado em suas razões recursais. A ausência de questionamento de determinado fundamento relevante adotados pelo acórdão recorrido leva à conclusão de não se devolveu a este colegiado a análise do respectivo ponto, o qual deve portanto ser mantido.

RESULTADO PRÉ-OPERACIONAL. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

Classificam-se como pré-operacionais as despesas necessárias à organização e implantação da empresa ou à ampliação de seus empreendimentos. O tratamento contábil e fiscal atribuído a esses gastos não decorre exclusivamente do fato de terem ocorrido em fase pré-operacional, mas também em decorrência de sua vinculação material com o exercício de atividades da espécie (organização, implantação ou ampliação), a qual deve ser provada.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Jose Roberto Adelino da Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia De Carli Germano, Daniel Ribeiro Silva, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

Relatório

Trata-se de lançamento de ofício de IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário de 2009.

A fiscalização observou que a empresa apurou lucro líquido na Ficha 6A da DIPJ e, não obstante não ter preenchido nenhuma informação na Ficha 7A (dedicada aos ajustes do RTT), obteve um ajuste de RTT em valor negativo igual ao lucro líquido apurado. Diante disso, a Fiscalização promoveu o preenchimento da Ficha 7A com base nas informações contidas na Ficha 6A, lançando a diferença de tributos apurada.

O relatório da decisão recorrida (acórdão 10-55.742, proferido pela 1ª Turma da DRJ/POA em 30 de setembro de 2015) detalha o procedimento fiscal em questão:

Histórico dos fatos

Conforme descrito junto Despacho Decisório nº 194/204 (cópia juntada às fls. 59/61), verifica-se que a autoridade administrativa deu início, no ano de 2014, à auditoria fiscal dos seguintes PER/DCOMPs, transmitidos pela contribuinte em 29/12/11, 06/09/2012 e 28/11/2012, respectivamente:

TABELA I – DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO OBJETO DO DESPACHO				
PER/DCOMP	Crédito Transm. – R\$	Débito – R\$	Data da Entrega	Tipo de Documento
37250.18630.291211.1.3.02-3633	297.816,96	276.695,77	29/12/2011	Declaração de Compensação
12323.81014.060912.1.3.02-6060	613.477,39	435.319,70	06/09/2012	Declaração de Compensação
36496.86026.281112.1.3.02-6435	271.594,33	283.899,91	28/11/2012	Declaração de Compensação

A Delegacia de origem concluiu pela inexistência do direito creditório reclamado de R\$ 613.477,39 e decidiu por não

Processo nº 10320.722900/2014-56
Acórdão n.º 1401-001.991

S1-C4T1
Fl. 190

homologar as compensações correspondentes. O ato administrativo foi exarado no âmbito do processo nº 10320.722757/2014-01.

O crédito reclamado de R\$ 613.477,39 tem origem exclusivamente em valores retidos a títulos de IRRF no curso do ano de 2009, conforme informado pela contribuinte junto à ficha 12A da DIPJ2010 (ver transcrição a seguir).

Ficha 12A - Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real - PJ em Geral	
Discriminação	Valor
IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	
01. À Alíquota de 15%	0,00
02. Adicional	0,00
DEDUÇÕES	
03. (-) Operações de Caráter Cultural e Artístico	0,00
04. (-) Programa de Alimentação do Trabalhador	0,00
05. (-) Desenvolvimento Tecnológico Industrial / Agropecuário	0,00
06. (-) Atividade Audiovisual	0,00
07. (-) Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente	0,00
08. (-) Atividades de Caráter Desportivo	0,00
09. (-) Isenção de Empresas Estrangeiras de Transporte	0,00
10. (-) Isenção e Redução do Imposto	0,00
11. (-) Redução por Reinvestimento	0,00
12. (-) Valor Remuneração da Prorrogação Licença-Maternidade (Lei nº 11.770/2008)	0,00
13. (-) Imp. Pago no Ext. s/ Lucros, Rend. e Ganhos de Capital	0,00
14. (-) Imp. de Renda Ret. na Fonte	613.477,39
15. (-) IR Retido na Fonte por Órgãos, Aut. e Fund. Fed. (Lei nº 9.430/1996)	0,00
16. (-) IR Retido na Fonte p/ Demais Ent. da Adm. Púb. Fed. (Lei nº 10.833/2003)	0,00
17. (-) Imp. Pago Inc. s/ Ganhos no Mercado de Renda Variável	0,00
18. (-) Imp. de Renda Mensal Pago por Estimativa	0,00
19. (-) Parcelamento Formalizado de IR sobre a Base de Cálculo Estimada	0,00
20. IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	-613.477,39

A autoridade fazendária não discutiu a efetividade dos valores retidos na fonte. Todavia, após analisar as informações contidas na DIPJ2010, concluiu pela existência de IRPJ devido em montante significativamente superior àquele retido pelas fontes pagadoras. Os números encontrados pela fiscalização da RFB estão demonstrados nas planilhas de fls. 38/41 do processo nº 10320.722757/2014-01 e consistem na recomposição das fichas 06A, 07A, 09A e 12A da DIPJ2010. Transcrevo a seguir a parte final dos cálculos da autoridade fazendária, onde há a indicação de um imposto a pagar da ordem de R\$ 4.738.805,68:

IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	
01. À Alíquota de 15%	3.225.769,84
02. Adicional	2.126.513,23
DEDUÇÕES	
03. (-) Operações de Caráter Cultural e Artístico	0,00
04. (-) Programa de Alimentação do Trabalhador	0,00
05. (-) Desenvolvimento Tecnológico Industrial / Agropecuário	0,00
06. (-) Atividade Audiovisual	0,00
07. (-) Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente	0,00
08. (-) Atividades de Caráter Desportivo	0,00
09. (-) Isenção de Empresas Estrangeiras de Transporte	0,00
10. (-) Isenção e Redução do Imposto	0,00
11. (-) Redução por Reinvestimento	0,00
12. (-) Valor Remuneração da Prorrogação Licença-Maternidade (Lei nº 11.770/2008)	0,00
13. (-) Imp. Pago no Ext. s/ Lucros, Rend. e Ganhos de Capital	0,00
14. (-) Imp. de Renda Ret. na Fonte	613.477,39
15. (-) IR Retido na Fonte por Órgãos, Aut. e Fund. Fed. (Lei nº 9.430/1996)	0,00
16. (-) IR Retido na Fonte p/ Demais Ent. da Adm. Púb. Fed. (Lei nº 10.833/2003)	0,00
17. (-) Imp. Pago Inc. s/ Ganhos no Mercado de Renda Variável	0,00
18. (-) Imp. de Renda Mensal Pago por Estimativa	0,00
19. (-) Parcelamento Formalizado de IR sobre a Base de Cálculo Estimada	0,00
20. IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	4.738.805,68

As razões da fiscalização estão particularmente descritas junto aos itens 7 a 10 do Despacho Decisório, que transcrevo a seguir:

7. A Ficha 07A deve ser preenchida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, submetidas à apuração trimestral ou anual do imposto de renda, sujeitas ao Regime Tributário de Transição (RTT) durante o período a que se refere esta declaração. Uma vez que as alterações na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, introduzidas pelas Leis nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e nº 11.941, de 27 de maio de 2009, não devem produzir efeitos para fins da apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, nesta ficha devem ser considerados os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

8. Não é possível apurar na Ficha 06A um Lucro Líquido de R\$ 21.220.515,64 e não ter nenhuma informação na Ficha 07A, bem como obter um Ajuste do RTT em valor negativo igual ao Lucro Líquido, pois parte dos itens contidos na Ficha 07A são idênticos à Ficha 06A, devendo constar os mesmos valores, e a Ficha 07A é base para se calcular o Ajuste do RTT.

9. O não preenchimento da Ficha 07A não se coaduna com as informações contidas nas demais Fichas da declaração do sujeito passivo. Também não restou comprovado como o declarante obteve o valor de Ajuste do RTT de - 21.220.515,64 (Ficha 09A, Linha 02).

10. Por essas razões, a DIPJ do contribuinte foi corrigida com as informações que se dispõe na própria declaração apresentada. A modificação realizada se resumiu ao preenchimento da Ficha 07A, em conformidade com as informações contidas na Ficha 06A.

Como corolário da recomposição dos valores indicados na DIPJ2010, a fiscalização promoveu:

a) o não reconhecimento do direito creditório e a conseqüente não homologação das compensações reclamadas junto aos PER/DCOMP de número 37250.18630.291211.1.3.02-3633, 12323.81014.060912.1.3.02-6060 e 36496.86026.281112.1.3.02-6435;

b) o lançamento de ofício dos valores que foram oferecidos à tributação a menor, a título de IRPJ e CSLL;

c) o lançamento de ofício da multa isolada por compensação não homologada, de que trata o art. 74, §17, da Lei nº 9.430/1996 (introduzido pelo art. 62 da Lei nº 12.249/2010).

Os procedimentos listados acima foram autuados em processos distintos, conforme descrito no quadro a seguir:

processo nº 10320.722757/2014-01	processo nº 10320.722900/2014-56	processo nº 10320.722896/2014-26
Objeto: não reconhecimento do direito creditório e a conseqüente não homologação das compensações	Objeto: lançamento de ofício do IRPJ e CSLL devidos	Objeto: lançamento de ofício da multa isolada

Obs. O processo 10320.722896/2014-26 foi apensado ao processo 10320.722900/2014-01, em face do disposto na IN RFB nº 1.425/2013.

A contribuinte apresentou contestação a todos os atos administrativos em cada um dos processos autônomos. Os argumentos apresentados nas impugnações e na manifestação de inconformidade são semelhantes. Alega, em síntese, que se encontrava em fase pré-operacional no ano de 2009, tendo iniciado as suas atividades apenas no mês de junho de 2010. Como consequência dessa circunstância, defende que:

a) todo o resultado apurado pelas regras contábeis internacionais deve compor o ativo diferido pelas regras vigentes anteriormente à Lei nº 11.638/2007, conforme corretamente declarado no ficha 6A da DIPJ;

b) em função da sujeição aos ajustes do RTT, não há resultado tributável em 2009, dado que as receitas e despesas auferidas na fase pré-operacional compõem o ativo diferido da empresa, a ser amortizado nos anos posteriores.

No mesmo diapasão, complementa à fl. 78: “Por tal razão, na linha 02 das Fichas 09A e Ficha 17 foi informado o valor de R\$ - 21.220.515,64.

Diante da alegada correção dos valores informados junto às fichas 07A, 09A e 12A da DIPJ2010, solicita: (i) junto ao processo 10320.722757/2014-01, que seja revisto o despacho decisório, de maneira a ver reconhecido o direito creditório de R\$ 613.477,39, (ii) junto aos processos 10320.722900/2014-56 e 10320.722896/2014-26, que sejam canceladas as exigências fiscais relativas à cobrança do IRPJ, CSLL e multa isolada.

Em 30 de setembro de 2015, a DRJ em Porto Alegre-RS julgou improcedente a impugnação apresentada, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

RESULTADO PRÉ-OPERACIONAL. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

Classificam-se como pré-operacionais as despesas necessárias à organização e implantação da empresa ou à ampliação de seus empreendimentos. O tratamento contábil e fiscal atribuído a esses gastos não decorre exclusivamente do fato de terem ocorrido em fase pré-operacional, mas também em decorrência de sua vinculação material com o exercício de atividades da espécie (organização, implantação ou ampliação).

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

No caso de empresa em fase de pré-operação, o saldo líquido das receitas e despesas financeiras derivadas de ativos vinculados ao 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. Eventual excesso de saldo credor deverá compor o lucro líquido do exercício em questão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

No entender da DRJ-POA, a contribuinte não fez prova (i) de que se encontrava em período pré-operacional, nem (ii) de que as receitas e despesas auferidas em 2009 são especificamente vinculadas à organização e implantação da empresa. Além disso, observou que o lucro do exercício em tela – por ser derivado de receitas financeiras – seria insuscetível de diferimento, mesmo que apurado em fase pré-operacional e inerente às atividades de organização e implantação, conforme orientam as normas contábeis e tributárias vigentes à época dos fatos geradores.

A empresa foi intimada do acórdão da DRJ em 13 de janeiro de 2016, por meio de abertura de caixa postal eletrônica (certificada a fl. 167).

Em 12 de fevereiro de 2016 (fl. 170) a empresa apresentou o recurso voluntário de fls. 177-186, alegando, em síntese:

(i) não houve equívoco no preenchimento da Ficha 7A, a qual deve permanecer com seus valores zerados;

(ii) no ano de 2009 a empresa se encontrava em fase pré-operacional, tendo iniciado suas atividades apenas em junho de 2010;

(iii) a empresa era optante pelo RTT e portanto deveria adotar os critérios contábeis vigentes em 31/12/2007;

(iv) nesse contexto, todo o resultado apurado na Ficha 6A deve compor o ativo diferido da empresa, para ser amortizado a partir do início das operações. Isso porque, pelas regras contábeis anteriores à Lei 11.638/07, uma empresa em fase pré-operacional não tem demonstração de resultado nesse período, mas no máximo, para fins de controle, demonstração de resultados pré-operacionais, “que serviria mais como evidenciação de valores acrescidos ou reduzidos do ativo diferido e da razão dessas alterações”.

(v) transcreve ementa de acórdão do CARF 1103.00.206, de 19/05/2010, no seguinte teor:

*“COMPENSAÇÃO SALDO NEGATIVO DO IMPOSTO DE RENDA —
RECEITAS FINANCEIRAS FASE PRE-OPERACIONAL,
As despesas financeiras relativas a financiamentos obtidos para construção de bens do
ativo imobilizado devem ser ativadas no imobilizado, para serem
reconhecidas como despesa por depreciação desses bens. As receitas
financeiras, A guisa de reduzir ou limitar o impacto dos encargos financeiros,
são vinculadas ao imobilizado em construção e são registráveis como
reduzidora do imobilizado. Se não fossem classificáveis como reduzidora do
imobilizado, as receitas seriam classificáveis como reduzidora do ativo diferido,
por serem auferidas durante a fase pré-operacional. Tanto as despesas
financeiras como as receitas financeiras não são apropriáveis em conta de
resultado nos anos-calendário de 2001 e 2002, não havendo lucro real nesses
períodos, de construção de bens do imobilizado e de fase pré-operacional, de
molde que o IRRF sobre as receitas financeiras se convola em saldo negativo
de RN de 2001 e 2002.”*

Alega ter juntado ao recurso voluntário: licença de operação obtida para início das atividades somente em 2010, primeira nota fiscal de venda de minério de ouro realizada em 2010, DIPJ 2011 (exercício 2010) que comprova a declaração de receita de venda decorrente da atividade, bem como declaração realizada aos investidores de que as atividades se iniciaram em 2010. Tais documentos não se encontram porém nos autos.

Recebi o processo em distribuição ocorrida em 12 de fevereiro de 2017.

Voto

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Preliminarmente, observo que o contribuinte solicita, "para evitar soluções conflitantes", que seja apensado o presente processo ao de no. 10320.722900/2014-01. Ocorre que tal processo não se encontra na base deste CARF. Além disso, não há previsão, no regimento interno deste tribunal, para o sobrestamento desse julgamento em se tratando de processos conexos -- de fato, o § 4º do artigo 6º do Anexo II da Portaria MF 343/2015 determina a conversão em diligência para que a unidade preparadora vincule os autos ao processo principal apenas em caso de processos decorrentes e reflexos.

Pois bem. Conforme relatado, o acórdão recorrido manteve a autuação por basicamente duas razões. Primeiramente, porque a empresa não provou que estaria em fase pré-operacional em 2009 nem que as despesas escrituradas teriam tal natureza. Em segundo lugar, mesmo que se admitisse que a empresa estava em fase pré-operacional, o lançamento deveria ser mantido tendo em vista que o saldo líquido de receitas e despesas financeiras, diminuído das despesas pré-operacionais incorridas no período de apuração, deve compor o lucro líquido do exercício, não havendo se falar em diferimento da tributação.

A Recorrente se insurge quanto ao primeiro ponto acima, alegando ter juntado documentos que reforçariam o início de prova realizado na impugnação – de fato, nesta ela se limitou a alegar que sua demonstração do resultado (Ficha 6A) seria “*inequívoca no sentido de que não houve no ano de 2009 qualquer receita de venda decorrente da atividade*”.

Tais documentos não estão nos autos mas, mesmo que estivessem, não teriam sido apresentados em momento oportuno.

Conforme observou o acórdão recorrido, foi a interessada que trouxe à lide a proposição de que as receitas e despesas declaradas em 2009 possuem natureza pré-operacional. Assim, caberia a ela, e não à autoridade fazendária, fazer prova desse fato.

A legislação que regula o processo administrativo fiscal (em especial o Decreto 70.235/1972) preceitua que os fundamentos de defesa, assim como o pedido de diligência e as provas documentais, devem ser apresentados **por ocasião da impugnação**, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, em regra.

Os incisos do § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/1972 trazem as hipóteses de exceção, em que provas podem ser apresentadas em momento processual diverso da impugnação. São elas: (i) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (ii) refira-se a fato ou a direito superveniente; e/ou (iii) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Neste caso, nos termos do § 5º do mesmo dispositivo, cabe ao contribuinte demonstrar, em petição fundamentada, a ocorrência de uma dessas condições.

No caso dos autos, a empresa não trouxe qualquer fundamentação acerca da razão pela qual as provas estariam sendo juntadas apenas em sede recursal, o que de plano já levaria à conclusão pelo seu indeferimento.

Vale ressaltar, ademais, que embora as tais provas não estejam juntadas aos autos, da descrição fornecida pela Recorrente a respeito de seu teor é possível perceber que elas seriam insuficientes para concluir pela improcedência da autuação, já que ali não se faz qualquer correlação entre os gastos e o efetivo exercício de atividades de organização e implantação. Em outras palavras, as provas se limitam a respaldar a alegação de que a empresa estaria em fase pré-operacional, mas não há vinculação entre os gastos e a alegada fase pré-operacional.

Como se não bastasse, a Recorrente não se insurge quanto ao segundo e principal fundamento indicado no acórdão recorrido para manter a autuação, qual seja, o de que, mesmo em fase pré-operacional, o saldo líquido de receitas e despesas financeiras, diminuído das despesas pré-operacionais incorridas no período de apuração, deve compor o lucro líquido do exercício, não havendo se falar em diferimento da tributação.

A única alegação neste sentido – se é que se pode admitir como alegação -- parece ter sido a simples transcrição da ementa do acórdão CARF 1103-00.206. Não obstante, tal acórdão trata de situação bem diferente da dos autos, já que aquele caso tratou de despesas financeiras referentes a financiamento para construção de bens do imobilizado e de receitas financeiras também vinculadas ao imobilizado em construção, as quais estavam comprovadas e, embora tivessem sido contabilizadas de maneira diversa da entendida como “correta” pelo fisco, de nenhum modo resultariam em lucro no período em discussão.

A ausência de debate quanto à segunda conclusão do acórdão recorrido leva à conclusão de não se devolveu a este colegiado a análise desse ponto, o qual deve portanto ser mantido.

Diante do exposto, voto pela improcedência do recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Livia De Carli Germano

Processo nº 10320.722900/2014-56
Acórdão n.º **1401-001.991**

S1-C4T1
Fl. 193
