



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10480.723365/2012-56  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1004-000.024 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 20 de fevereiro de 2024  
**Recorrente** PARTEX BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2004

*FASE PRÉ-OPERACIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. IRRF. SALDO NEGATIVO.*

*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.*

*A utilização do IRRF sobre receitas financeiras para formação de saldo negativo exige a comprovação de que o registro contábil dessas receitas tenha contribuído para a diminuição das despesas pré-operacionais registradas no ativo diferido, implicando na redução do montante a ser amortizado e posteriormente excluído (não considerado) em apuração da base de cálculo em período de apuração subsequente.*

**COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO.**

*Não comprovada a liquidez e certeza do crédito do sujeito passivo, não é cabível a compensação com débitos próprios, nos termos da legislação aplicável - art. 170 do CTN e art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.*

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

**Efigênio de Freitas Júnior** - Presidente

(documento assinado digitalmente)

**Itamar Artur Magalhães Alves Ruga** - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jeferson Teodorovicz, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Henrique Nimer Chamas, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelo Filho, Fernando Beltcher da Silva e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 6ª Turma da DRJ/FNS (Acórdão 07-44.215, fls. 648 e ss.) que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pela ora recorrente.

Expõe a Autoridade Fiscal da unidade de origem:

Analisando os créditos solicitados pelo contribuinte, verificamos que os mesmos baseiam-se exclusivamente nas retenções na fonte de imposto de renda em decorrência de aplicações financeiras. Ocorre, no entanto, que para a utilização dos créditos relativos a estas aplicações deve o contribuinte oferecer à tributação o valor das receitas financeiras obtidas que deram origem às retenções na fonte.

Verificamos, em consulta às DIPJs da empresa relativas a cada um dos exercícios mencionados nos PER/DCOMP, que a mesma apresentou as declarações todas zeradas em relação aos valores de apuração de custos, despesas, receitas e apuração do resultado, informando apenas o valor das retenções na fonte de imposto de renda sobre aplicações financeiras para apresentar um valor de saldo negativo de IRPJ, valor este que tornou-se objeto das Declarações de Compensação apresentadas pelo mesmo.

Desta forma, temos que a empresa não ofereceu à tributação em sua demonstração do resultado do exercício nenhum valor relativo às receitas financeiras auferidas, não constando em sua DRE nenhuma informação de auferimento de receitas financeiras ou variações monetárias ativas que justificassem a utilização das retenções na fonte a elas relativas, para a apuração do saldo negativo de IRPJ, em desacordo com as normas do art. 2º, § 4º, III, da lei nº 9.430/96, conforme abaixo transcrito.

[...]

Diante do exposto, verificando que em verdade o saldo credor de IRPJ informado pelo contribuinte em suas DIPJ não foi confirmado em razão do contribuinte não ter oferecido à tributação às receitas pertinentes à retenções na fonte informadas, proponho a emissão de despacho decisório no sentido de:

*1) Não-homologar a compensação dos créditos relativos a saldo credor de IRPJ dos anos-calendário 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007 com os débitos indicados nos PER/DCOMP relacionados no início desta informação, haja vista a desconstituição dos saldos negativos apurados em função da omissão das receitas financeiras auferidas pelo contribuinte na apuração dos resultados dos exercícios relativos aos créditos solicitados;*

*2) Determinar a cobrança dos débitos não compensados constantes das declarações de compensação anexas a cada um dos processos e já relacionadas nesta informação;*

Transcrevo o relatório da decisão que resumo os fatos até aquele momento.

### ***Do Relatório da Decisão Recorrida (e-fls. 648 e ss.)***

---

A PARTEX BRASIL LTDA apresentou o PER/DCOMP nº 15148.41878.311208.1.3.02-7037, em 31/12/2008, para compensar crédito derivado de saldo negativo de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) atinente ao ano-calendário 2004, exercício de 2005, no valor de R\$ 14.819,19, com débitos confessados naquele PER/DCOMP (fls. 2 a 6).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Recife não reconheceu o direito creditório pleiteado e não homologou as compensações declaradas, conforme Despacho Decisório às fls. 20 a 21, haja vista a desconstituição do saldo negativo apurado em função da omissão das receitas financeiras auferidas pela contribuinte na apuração do resultado.

A autoridade fiscal relata no Termo de Informação Fiscal, parte integrante do Despacho Decisório, os seguintes fatos (fls. 17 a 19):

[...]

*Analisando os créditos solicitados pelo contribuinte, verificamos que os mesmos baseiam-se exclusivamente nas retenções na fonte de imposto de renda em decorrência de aplicações financeiras. Ocorre, no entanto, que para a utilização dos créditos relativos a estas aplicações deve o contribuinte oferecer à tributação o valor das receitas financeiras obtidas que deram origem às retenções na fonte.*

*Verificamos, em consulta às DIPJs da empresa relativas a cada um dos exercícios mencionados nos PER/DCOMP, que a mesma apresentou as declarações todas zeradas em relação aos valores de apuração de custos, despesas, receitas e apuração do resultado, informando apenas o valor das retenções na fonte de imposto de renda sobre aplicações financeiras para apresentar um valor de saldo negativo de IRPJ, valor este que tornou-se objeto das Declarações de Compensação apresentadas pelo mesmo.*

*Desta forma, temos que a empresa não ofereceu à tributação em sua demonstração do resultado do exercício nenhum valor relativo às receitas financeiras auferidas, não constando em sua DRE nenhuma informação de auferimento de receitas financeiras ou variações monetárias ativas que justificassem a utilização das retenções na fonte a elas relativas, para a apuração do saldo negativo de IRPJ, em desacordo com as normas do art. 2º, § 4º, III, da lei nº 9.430/96, conforme abaixo transcrito.*

“.....

*§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:*

*I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;*

*II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;*

*III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;*

*IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo”*

*Verifica-se que, em razão de o contribuinte não ter oferecido à tributação as receitas financeiras que geraram as retenções na fonte de Imposto de Renda, não é possível a utilização, pelo mesmo, dos valores das respectivas retenções para a apuração do saldo de IRPJ do exercício. Assim, excluindo-se da apuração do Imposto de Renda a Pagar os valores das retenções na fonte para os quais não houve o oferecimento dos rendimentos à tributação, constata-se que deixou de existir saldo de imposto de renda a restituir nos exercícios em questão que pudesse ser utilizado pelo mesmo em compensações.*

[...]

A ciência do Despacho Decisório se deu via postal, mediante Aviso de Recebimento - AR em 20/04/2012 (fls. 23).

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, em 21/05/2012, alegando, em síntese que (fls. 457 a 474):

- *Nos anos-calendário de 2003 a 2007 a empresa se encontrava em fase pré-operacional, contabilizando em subgrupo do Ativo Permanente - mais especificamente no Ativo Diferido - todas as aplicações de recursos na realização de suas despesas pré-operacionais, consoante o disposto no art. 179, V, da Lei nº 6.404, de 1976;*

- *"Sua atividade principal é a pesquisa e exploração de jazidas minerais, e, especialmente, hidrocarbonetos em todas as suas formas, bem como atividades comerciais, industriais e de transporte desses materiais, tem como o marco inicial de suas atividades o vínculo ao êxito na exploração de campos de gás e petróleo.*

*Por este motivo, é de suma importância destacar, também, que dada a especificidade de sua atividade, e estando ela regulamentada pela Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis ("ANP"), há a necessidade ainda que a Companhia informe este órgão sobre aquele êxito, dando início, portanto, à sua atividade operacional.*

*Em 31 de março de 2009, bem como no dia 29 de maio do mesmo ano, a MANIFESTANTE apresentou àquela Agência Reguladora, a "Declaração de Comercialidade" de dois de seus Blocos de operação (Anexo 6), os primeiros cujas viabilidades de operação se concretizaram, documento este que marca a mudança da fase de exploração (pesquisas e testes) para a fase de desenvolvimento e produção.*

*Desta forma, durante toda a sua fase pré-operacional, findada em março de 2009, a MANIFESTANTE apropriou em contas do Ativo Diferido as suas despesas e receitas pré-operacionais, ou seja, aquelas anteriores à sua entrada em operação";*

- *Durante essa fase pré-operacional, realizou diversas operações no mercado financeiro e cambial, tendo obtido despesas e receitas cambiais e financeiras, as quais também foram registradas em seu Ativo Diferido;*
- *As despesas e receitas da fase pré-operacional foram lançadas ao resultado do exercício via amortização do Ativo Diferido, nos termos dos artigos 324 e 325 do RIR/99, a partir de março de 2009, pelo regime de competência, quando do início das atividades da PARTEX;*
- *De acordo com a legislação comercial e Solução de Divergência Cosit nº 32/2008 e nº 45/2008, "as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real devem registrar no ativo diferido o saldo líquido negativo entre receitas e despesas financeiras, quando provenientes de recursos classificáveis no referido grupo. Sendo positiva, tal diferença diminuirá o total das despesas pré-operacionais registradas. O eventual excesso remanescente deverá compor o lucro líquido do exercício". Nesse mesmo sentido informa ser a jurisprudência do CARF;*
- *Nos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005, a movimentação teve natureza devedora, de modo que as receitas financeiras foram integralmente absorvidas pelas despesas financeiras e pelas despesas pré-operacionais, não havendo que se falar em oferecimento à tributação de qualquer receita de aplicação financeira;*
- *"Desta forma, estando clara a não-operacionalidade da Companhia durante este período, conforme depreende-se, inclusive, das Demonstrações Financeiras do ano-calendário de 2006 (Anexo 9), ou seja, ano posterior ao período analisado por V.Sas. entendemos que não deve prosperar a glosa do despacho decisório em relação ao saldo negativo constituído no ano de 2003, 2004 e 2005";*
- *No ano-calendário de 2006, houve saldo credor da movimentação entre contas patrimoniais do Ativo Diferido, substancialmente impactado por um lançamento credor de R\$ 47.539.772,81 a título de reclassificação contábil decorrente da transferência do Grupo do Ativo Diferido para o Ativo Imobilizado;*
- *Sobre a natureza desta reclassificação contábil, diz que ela se refere a gastos de perfuração, os quais, conforme as boas práticas contábeis específicas ao setor petroquímico, deverão ser alocadas no Ativo Imobilizado;*
- *Mas independente de sua alocação - no Diferido ou no Imobilizado - os valores decorrentes dos gastos anteriores à operação comercial terão impacto na DRE apenas quando da amortização ou da depreciação dos valores ativados. Cita que este também seria o entendimento do CARF;*

- *No ano-calendário de 2007, a movimentação foi credora, pois o saldo das receitas financeiras remanesceria do confronto com as despesas financeiras e pré-operacionais, sendo passível de tributação com base no lucro real. Entretanto, tal saldo credor da movimentação entre contas patrimoniais do Ativo Diferido foi consideravelmente impactado pelo valor das variações monetárias contabilizadas no ano-calendário, decorrente de variações cambiais de operações de empréstimos externos com empresa coligada sediada no exterior;*
- *O resultado da apropriação das variações monetárias de suas obrigações, em função da taxa de câmbio, foi contabilizado na fase pré-operacional nas contas de Variação Cambial do Ativo Diferido;*
- *Consubstanciada na legislação tributária, a empresa informa que optou por tratar as variações cambiais pelo regime de caixa, para efeito de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Contudo, nos períodos de apuração glosados pelo Fisco, nenhuma das obrigações vinculadas em moeda estrangeira havia sido liquidada. Dessa forma, tais resultados cambiais devem ser expurgados da apuração do saldo entre receitas financeiras, despesas financeiras e despesas pré-operacionais para fins de verificação da existência de um eventual excedente de receita financeira nos resultados contabilizados no Ativo Diferido. Cita decisão do TRF1 e do CARF;*
- *Com tais ajustes, restaria evidenciado que o resultado da movimentação do Ativo Diferido inverterá o saldo, considerando-se as variações cambiais pelo regime de caixa, não restando excedente de receitas financeiras a ser tributado no ano-calendário de 2007;*
- *Reitera-se que a PARTEX estava em estado pré-operacional no período de 2003 a 2007 e que não estaria obrigada a tributar as receitas financeiras auferidas no período, e que faz jus ao direito creditório pleiteado mediante os PER/DCOMP em análise;*
- *Protesta provar o alegado por todos os meios de prova admitidos em direito, inclusive mediante diligência fiscal;*
- *Foram apresentadas, como elementos de prova, cópias dos seguintes documentos: Demonstrações contábeis dos anos-calendário de 2005 e 2006; Parecer dos auditores independentes (fls. 27 a 45); Livro Razão Diferido dos anos-calendário de 2006 e 2007 (fls. 47 a 111); Registros de Operações de Câmbio e de empréstimos em moeda estrangeira (fls. 114 a 337); Cartas da PARTEX à Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis - ANP (fls. 352 a 362); Balancetes Analíticos (fls. 364 a 454).*

[...]

### ***Do Recurso Voluntário (e-fls. 671 e ss.)***

---

#### **A.1 – DA FASE PRÉ-OPERACIONAL E DA TRIBUTAÇÃO DOS IRPJ**

Ilustres Julgadores, considerando que a recorrente, nos anos-calendários objeto da glosa, encontrava-se em fase pré-operacional, entende-se como sendo correto o procedimento contábil adotado para a contabilização de seus dispêndios e recursos precedentes ao período de início de suas atividades.

A recorrente registrou as receitas e despesas pré-operacionais em conta do Ativo Diferido, consoante o disposto no art. 179, V, da Lei 6.404/76 (“Lei das S/A”), com redação original, anterior à Lei. n.º. 11.638/07, *in verbis*:

*Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:*

(...)

*V - no ativo diferido: as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.*

Adicionalmente, durante este período, a recorrente realizou diversas operações no mercado financeiro e cambial, tendo como consequência a obtenção de despesas e receitas cambiais e financeiras, as quais também foram registradas em seu Ativo Diferido.

Com relação ao momento em que este resultado impactará Demonstração do Resultado do Exercício (“DRE”), é importante reforçar que as despesas e receitas da fase pré-operacional serão lançadas ao resultado do exercício da forma que lhe é peculiar, ou seja, via amortização do Ativo Diferido, conforme preceituam os arts. 324 e 325 do RIR/99, ao tratar da dedutibilidade dos encargos de amortização, in verbis:

*Art. 324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração.*

*§ 1º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou direito, ou o valor das despesas*

(...)

*Art. 325. Poderão ser amortizados*

(...)

*II - os custos, encargos ou despesas, registrados no ativo diferido, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período de apuração, tais como:*

*a) as despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais;*

(...)

*§ 1º A amortização terá início:*

*I - no caso da alínea "a" do inciso II, a partir do início das operações;*

É o entendimento do Parecer Normativo CST n.º. 110/75, conforme demonstramos no Acórdão n.º. 101-94.337 de 09/09/2003, proferido pela 1ª Câmara do Conselho de Contribuintes:

*PERÍODO PRÉ-OPERACIONAL - Os custos, encargos ou despesas, registrados no ativo diferido que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período de apuração devem ser amortizados a partir do início das operações, independentemente do resultado positivo ou de lucro. Quando a implantação da empresa se processar por etapas, cada fase da implantação deve ser bem definida, a fim de que as amortizações das despesas pré-operacionais fiquem vinculadas a cada etapa (PN/CST n.º 110/75). 1º CC. / 1ª Câmara / ACÓRDÃO 101- 94.337 em 09/09/2003. Publicado no DOU em: 14.10.2003.*

Desta forma, a contrapartida do lançamento da amortização do Ativo Diferido é uma conta de Resultado. Destarte, este procedimento de apropriação da amortização no resultado do exercício apenas se iniciou em março de 2009, quando do início das atividades da PARTEX.

Com relação à tributação do IRPJ, ressalta-se que um eventual resultado financeiro positivo decorrente dos gastos classificáveis no Ativo Diferido da pessoa jurídica não deverá ser tributado imediatamente, no ano de sua contabilização, como pretende o Fisco Federal, ao desconstituir os saldos negativos originados de IRRF pela não tributação das receitas financeiras que lhes deram origem.

Desta forma, o momento em que este resultado financeiro será tributado se dará por ocasião da amortização do Ativo Diferido, quando então estas receitas transitarão pelo resultado do exercício, impactando o Lucro Líquido e, conseqüentemente, o Lucro Real.

Esta postergação da tributação das receitas financeiras não constitui um diferimento de tributação, mas sim ocorre, pura e exclusivamente, em decorrência direta do princípio da competência, estipulado pela legislação comercial no art. 177 da Lei das S/A, *in verbis*:

*Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.*

O princípio da competência deve ser de observância obrigatória também na esfera tributária, de acordo com o art. 274 e o art. 247 do Decreto n.º 3.000/99 (“Regulamento do Imposto de Renda” ou “RIR/99”), abaixo transcritos:

*Art. 274. Ao fim de cada período de incidência do imposto, o contribuinte deverá apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do período de apuração e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados.*

*§ 1º O lucro líquido do período deverá ser apurado com observância das disposições da Lei n.º 6.404, de 1976.*

*Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto § 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais.*

Em suma, pela legislação comercial, deverão ser registrados no ativo diferido o saldo entre receitas e despesas financeiras, quando provenientes de recursos classificáveis neste subgrupo. Caso este saldo seja positivo, ele deverá ser confrontado com o valor das despesas pré-operacionais registradas naquele subgrupo, devendo ocorrer a tributação deste excedente de receitas financeiras apenas quando este resultado ultrapassar o valor das despesas pré-operacionais.

Este é o entendimento da RFB, exteriorizado pela Solução de Divergência n.º 32/2008 e 45/2008, abaixo transcritas:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL**  
**SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA N.º 32 de 21 de Julho de 2008**  
**ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

*EMENTA: 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. (Gedoc n.º 7925/2007)*

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL**  
**SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA N.º 45 de 21 de Novembro de 2008**  
**ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

*EMENTA: 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. (Gedoc n.º 9398-2008)*

Ainda neste sentido, transcrevemos a ementa do Acórdão n.º 1402-00.161 da 4ª Turma desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), proferido em 06/04/2010:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

*Ano-Calendário: 2001*

*Ementa: RESTITUIÇÃO – SALDO NEGATIVO DO IMPOSTO DE RENDA – RECEITAS FINANCEIRAS – FASE PRÉ-OPERACIONAL. As receitas financeiras originárias de empreendimentos em fase pré-operacional são classificadas no ativo diferido, sendo deduzidas das despesas financeiras diferidas. Havendo saldo positivo, este é diminuído das demais despesas pré-operacionais diferidas. Permanecendo saldo positivo, o valor é oferecido à tributação. Na situação dos autos, sendo as despesas financeiras maiores que as receitas financeiras, e tendo sido declaradas no ativo diferido, na existência de saldo negativo de IRPJ, apurado em decorrência do IRRF incidente sobre aplicações financeiras, esse valor poderá ser objeto de restituição ou compensação com outros tributos ou contribuições administradas pela RFB.*

Sobre eventual dúvida acerca da pertinência em contabilizar as receitas financeiras e variações monetárias no subgrupo do Ativo Diferido, o Acórdão n.º 107-09537, de 12/11/2008, demonstra que elas integram a atividade operacional da empresa, podendo ser diferidas no caso de pré-operacionalidade, in verbis:

*Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ – Anocalendário:1998, 1999*

*LUCRO REAL. FASE PRÉ-OPERACIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS - As receitas financeiras originárias de empreendimentos em fase pré-operacional são classificadas no ativo diferido, sendo deduzidas das despesas financeiras diferidas. Havendo saldo positivo, este é diminuído das demais despesas pré-operacionais diferidas. Permanecendo saldo positivo, o valor é oferecido à tributação. As receitas financeiras e as variações monetárias ativas são parte da atividade operacional da empresa, podendo ser diferidas se a situação é de pré-operacionalidade.*

Neste sentido, demonstraremos, nos próximos itens, a existência do direito creditório da recorrente em cada um dos anos-calendários glosados pelo Fisco Federal, de acordo com as peculiaridades de cada caso.

#### **A.2 – DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO E DA POSSIBILIDADE DA COMPENSAÇÃO PARA O ANO-CALENDÁRIO DE 2003, 2004 E 2005.**

Ilustres Julgadores, se analisarmos a demonstração dos resultados contabilizados no Ativo Diferido dos períodos de apuração de 2003, 2004 e 2005, isto é, a movimentação deste sub-grupo verificada nos balancetes contábeis anexados aos autos dos referidos anos, verificaremos a seguinte posição:

<b>Ativo Diferido - Ano-calendário 2003</b>			<b>Movimento do Ano</b>
<b>Resultados</b>	<b>Saldo do Ano Anterior</b>	<b>Dezembro</b>	
Gastos e Organização e Administração	361.237,91	3.628.787,26	3.267.549,35
Variações Monetárias	270.317,06	(4.305.398,79)	(4.575.715,85)
Gastos preliminares - Operação/Exploração	510.624,58	5.306.492,70	4.795.868,12
<b>TOTAL:</b>	<b>1.142.179,55</b>	<b>4.629.881,17</b>	<b>3.487.701,62</b>

  

<b>Ativo Diferido - Ano-calendário 2004</b>			<b>Movimento do Ano</b>
<b>Resultados</b>	<b>Saldo do Ano Anterior</b>	<b>Dezembro</b>	
Gastos e Organização e Administração	3.195.775,65	5.563.339,13	2.367.563,48
Variações Monetárias	(4.305.398,79)	(7.158.514,34)	(2.853.115,55)
Gastos preliminares - Operação/Exploração	5.739.504,31	11.244.487,80	5.504.983,49
Resultados eventuais na Fase Pré-Operacional	-	2.274.130,96	2.274.130,96
<b>TOTAL:</b>	<b>4.629.881,17</b>	<b>11.923.443,55</b>	<b>7.293.562,38</b>

  

<b>Ativo Diferido - Ano-calendário 2005</b>			<b>Movimento do Ano</b>
<b>Resultados</b>	<b>Saldo do Ano Anterior</b>	<b>Dezembro</b>	
Gastos Pré-Operacionais Organização e Administração	5.563.339,13	5.846.470,16	283.131,03
Variações Monetárias	(7.158.514,34)	(13.650.293,89)	(6.491.779,55)
Gastos preliminares - Operação/Exploração	11.244.487,80	43.904.368,67	32.659.880,87
Resultado Financeiro	-	5.147.121,03	5.147.121,03
Resultados Eventuais em fase Pré-Operacional	2.274.130,96	2.159.212,31	(114.918,65)
Custos Diferidos	-	(4.264,53)	(4.264,53)
<b>TOTAL:</b>	<b>11.923.443,55</b>	<b>43.402.613,75</b>	<b>31.479.170,20</b>

Por meio da apreciação dos quadros expostos acima, conclui-se que a movimentação dos referidos anos teve natureza devedora, de modo que as receitas financeiras foram integralmente absorvidas pelas despesas financeiras e pelas despesas pré-operacionais, não havendo o que se falar em oferecimento à tributação de qualquer receita de aplicação financeira, consoante o discorrido no item anterior (A.1).

Desta forma, estando clara a não-operacionalidade da Companhia durante este período, conforme depreende-se, inclusive, das Demonstrações Financeiras do ano calendário de 2007, reforçamos o entendimento de que não deve prosperar a glosa do Despacho Decisório em relação ao saldo negativo constituído no ano de 2003, 2004 e 2005.

### **A.3 – DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO E DA POSSIBILIDADE DA COMPENSAÇÃO PARA O ANO-CALENDÁRIO DE 2006**

Doutos julgadores, em conformidade com o procedimento descrito no tópico anterior, verificamos a demonstração dos resultados contabilizados no Ativo Diferido ao ano-calendário 2006 através da movimentação dos saldos das contas patrimoniais deste grupo. O resultado poderá ser visualizado no quadro que se segue, cujas informações foram extraídas dos balancetes do ano em referência.

Ativo Diferido - Ano-calendário 2006			Movimento do Ano
Resultados	Saldo do Ano Anterior	Dezembro	
Gastos Pré-Operacionais Organização e Administração	5.846.470,16	8.254.549,49	2.408.079,33
Variações Monetárias	(13.650.293,89)	(19.514.631,77)	(5.864.337,88)
Gastos preliminares - Operação/Exploração	43.904.368,67	28.735.443,37	(15.168.925,30)
Resultado Financeiro	5.147.121,03	5.655.020,48	507.899,45
Resultados Eventuais em fase Pré-Operacional	2.159.212,31	1.852.170,64	(307.041,67)
Custos Diferidos	(4.264,53)	(4.264,53)	-
<b>TOTAL:</b>	<b>43.402.613,75</b>	<b>24.978.287,68</b>	<b>(18.424.326,07)</b>

Por meio da análise do razão contábil da respectiva Conta (1030303005 - Bloco n.oper.BM-S-10) do referido ano, observamos que o saldo credor da movimentação entre as contas patrimoniais do Ativo Diferido é substancialmente impactado por um lançamento credor no montante, aproximado, de R\$ 47,5 milhões (quarenta e sete milhões e quinhentos mil reais) a título de reclassificação contábil, decorrente da transferência do referido montante do Grupo do Ativo Diferido para o Grupo do Ativo Imobilizado, conforme descrito na tabela abaixo:

#### Quadro 6

Lançamento	Data	Contrapartida	Histórico	Valor	Natureza
00292	31/12/2006	1030207001	VLR.REF A TRANSFERENCIA DIFERIDO P/ IMOBILIZADO EM ANDAMENTO CONF CATEGORIA GASTOS COM PERFURACAO (DRILLING) -	47.539.772,81	Credora

Conforme já mencionado, a transferência supramencionada ocorreu na conta contábil 1030303005 (Bloco n.oper.BM-S-10), cujo saldo em dezembro do período anterior equivalia a aproximados R\$ 26 milhões (vinte e seis milhões de reais), finalizando o ano de 2006 no montante, também aproximado, de R\$ 5,5 milhões (cinco milhões e quinhentos mil reais).

*Através do razão contábil, observamos que a baixa de aproximados R\$ 20,5 milhões (vinte milhões e quinhentos mil reais) realizada nesta conta contábil durante o ano de 2006 é resultante daquele único lançamento credor, já tratado acima.*

*Sobre a natureza desta reclassificação contábil, evidenciamos que ela se refere a gastos de perfuração os quais, conforme as boas práticas contábeis específicas ao setor petroquímico, deverão ser alocados no Ativo Imobilizado.*

*Conforme item "f" do Sumário das Principais Práticas Contábeis, contido na Demonstração Financeira auditada, a empresa seguiu o método de contabilização dos esforços bem sucedidos. Este método determina que os custos de exploração de poços bem sucedidos sejam capitalizados e que os custos com poços exploratórios secos sejam registrados no resultado quando determinados como não-produtivos. Todos os custos de exploração, exceto os custos exploratórios de perfuração que são capitalizados, devem ser registrados quando incorridos.*

*Independente de sua alocação, quer no Diferido, quer no Imobilizado, os valores decorrentes dos gastos anteriores à operação comercial terão impacto na DRE apenas quando da amortização ou quando da depreciação dos valores ativados.*

*Este também é o entendimento desse CARF, disposto no Acórdão 1103-00.206, da 1ª Câmara, proferido em 19/05/2010, in verbis:*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ*

*Ano-calendário: 2001, 2002*

*Ementa: 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, à guisa de reduzir ou limitar o impacto dos encargos financeiros, são vinculadas ao imobilizado em construção e são*

*registráveis como redutora do imobilizado. Se não fossem classificáveis como redutora do imobilizado, as receitas seriam classificáveis como redutora 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*

Em seu voto, o relator Marcos Takata, afirma que, independente de sua contabilização no Ativo Imobilizado ou diferido, as despesas pré-operacionais não terão impacto no resultado do exercício, conforme vejamos:

*Na hipótese de não serem registráveis tais receitas como redutora do imobilizado, elas devem ser classificadas como redutora do ativo diferido, porquanto se cuida de receitas financeiras hauridas durante a fase pré-operacional da empresa. Diverso tratamento implicaria distorção do resultado, segundo o princípio da competência ou do emparelhamento das despesas e receitas.*

(...)

*Mas, se as receitas financeiras não forem classificáveis como redutoras do ativo imobilizado, elas as seriam como redutoras do ativo diferido, não sendo apropriáveis no resultado durante a fase pré-operacional da empresa que perdurou até janeiro de 2003.*

Neste sentido, entendemos que não merece prosperar a glosa do saldo negativo do ano de 2006.

#### **A.4 – DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO E DA POSSIBILIDADE DA COMPENSAÇÃO PARA O ANO-CALENDÁRIO DE 2007**

Em consonância com a sistemática até então adotada, analisamos a demonstração dos resultados contabilizados no Ativo Diferido no ano de 2007, mediante a movimentação dos saldos patrimoniais do balancete contábil, conforme demonstrado a seguir:

**Quadro 6**

Ativo Diferido - Ano-calendário 2007			Movimento do Ano
Resultados	Saldo do Ano Anterior	Dezembro	
Organização e Administração	8.464.121,63	10.213.986,88	1.749.865,25
Variações Monetárias	(19.514.631,77)	(40.142.128,49)	(20.627.496,72)
Resultado financeiro	5.655.020,48	12.182.150,80	6.527.130,32
Gastos Pré-Operacionais Exploração - Blocos Operados	12.332.579,55	7.794.796,96	(4.537.782,59)
Gastos Pré-Operacionais Exploração - Blocos não Operados	16.025.317,94	19.076.639,33	3.051.321,39
Ganhos e Perdas de Capital	2.366.316,36	2.366.316,36	-
Ganhos OverHead	(514.145,72)	(765.361,35)	(251.215,63)
Gastos Diferidos do Operador	(4.264,53)	(4.264,53)	-
Receita diferida	-	(628.756,60)	(628.756,60)
<b>TOTAL:</b>	<b>24.810.313,94</b>	<b>10.093.379,36</b>	<b>(14.716.934,58)</b>

A princípio, de acordo com o que se encontra exposto acima, é possível concluir que estando a movimentação credora, o saldo das receitas financeiras remanesceria do confronto com as despesas financeiras e pré-operacionais, dessa feita, sendo passível de tributação com base no Lucro Real.

Entretanto, ressalva há de ser feita. Observamos que o saldo credor da movimentação entre as contas patrimoniais do Ativo Diferido é consideravelmente impactado pelo valor das variações monetárias contabilizadas no ano-calendário.

De acordo com a análise pormenorizada do razão contábil, verificamos que a movimentação credora de R\$ 20,6 milhões se refere aos lançamentos efetivados na conta 103030102010 (Variações Cambiais),

cujos saldos credores anteriores, e final do período foram de R\$ (-) 19,5 milhões e R\$ (-) 40,1 milhões, respectivamente.

O histórico dos lançamentos realizados naquela conta demonstra que toda a movimentação ali realizada se trata efetivamente de variação cambial. E com relação a estes resultados, informamos que eles se referem a operações de Empréstimo externo com empresa coligada sediada no exterior.

Destarte, a recorrente contabiliza, na sua fase pré-operacional, o resultado da apropriação das variações monetárias de suas obrigações, em função da taxa de câmbio, nas contas de Variação Cambial do seu Ativo Diferido.

Consubstanciada na legislação tributária, desde sua constituição, a Empresa optou por tratar as variações cambiais pelo regime de caixa, para efeito de determinação das bases de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), conforme lhe assegurava a legislação fiscal (Medida Provisória 2.158-35/01).

Contudo, informamos que, nos períodos de apuração glosados pelo Fisco Federal, nenhuma das obrigações vinculadas em moeda estrangeira havia sido liquidada, conforme podemos visualizar dos contratos de câmbio e das cartas de renovações dos empréstimos, assinadas pelo credor situado no exterior, devidamente anexadas a esses autos.

Desta forma, por serem tributados pelo regime de caixa, os resultados cambiais devem ser expurgados da apuração do saldo entre receitas financeiras, despesas financeiras e despesas pré-operacionais a ser realizada para fins de verificação da existência de um eventual excedente de receita financeira nos resultados contabilizado no Ativo Diferido e a sua tributação.

Não há que se falar em apuração e tributação de excedente de receita financeira pautado exclusivamente nas variações cambiais tributadas por caixa enquanto não houverem sido liquidados os contratos que lhes deram origem.

É o entendimento firmado pela nossa jurisprudência pátria, externado pela decisão da 8ª turma do Tribunal Regional Federal da 1a. Região em 06 de fevereiro de 2007:

*TRIBUTARIO. RECEITAS. VARIAÇÃO CAMBIAL. EXPORTAÇÃO. PIS E COFINS. IMUNIDADE. ISENÇÃO. (ART. 149, 2º, I, CF, MP 1.858- 6/99). IMPOSSIBILIDADE. OPÇÃO. INDIVIDUALIDADE. REGIME. RECOLHIMENTO. TRIBUTO. REGIME DE CAIXA (PIS E COFINS). REGIME DE COMPETENCIA (IRPJE CSLL).*

(...)

*3. Regra geral, a tributação é feita com base no regime de competência, em que se registra o fato no momento em que jurídica e economicamente a receita integrou o patrimônio social. Exceção à regra, é a tributação das operações atreladas à moeda estrangeira, quando as variações cambiais somente são tributadas quando forem liquidadas, ou seja, conforme o regime de caixa.*

*4. Forte no art. 30, 1º, da MP 2.258-35/01, aplica-se o regime de caixa às operações sujeitas à variação cambial, sendo facultado ao sujeito passivo optar pelo regime de competência, se lhe parecer mais favorável. Tal regime, porém, deve ser aplicado a todos os tributos (PIS/COFINS/IRPJ/CSSL), não cabendo adotar o regime de caixa para o recolhimento do PIS/COFINS e o regime de competência para o recolhimento do IRPJ/CSSL.*

Este é também o entendimento da RFB, de acordo com o acórdão demonstrado a seguir:

Quadro 7

*MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
5 º TURMA  
ACÓRDÃO Nº 13-39754 de 09 de Fevereiro de 2012  
ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário*

*EMENTA: BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DE VARIAÇÃO CAMBIAL. As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações em função da taxa de câmbio deverão ser computadas na determinação da base de cálculo da COFINS, na condição de receitas financeiras, de acordo com a opção do contribuinte pelo regime de caixa ou de competência.*

(...)

*Período de apuração: 01/10/2002 a 31/10/2002*

Face o exposto, demonstraremos a seguir as diferenças em relação à apuração do saldo entre receitas e despesas financeiras, e o seu confronto com o valor das despesas pré-operacionais, todas registradas no Ativo diferido da recorrente. O quadro abaixo demonstra a diferença no resultado deste confronto, considerando a situação hipotética de tributação por regime de competência, e a situação que representa a realidade das operações da recorrente, qual seja, a tributação das variações cambiais por regime de Caixa.

**Quadro 8**

Ativo Diferido - Ano-calendário 2007	Movimento do Ano		
	Competência	Caixa	Diferença
Organização e Administração	1.749.865,25	1.749.865,25	-
Variações Monetárias	(20.627.496,72)	-	20.627.496,72
Resultado financeiro	6.527.130,32	6.527.130,32	-
Gastos Pré-Operacionais Exploração - Blocos Operados	(4.537.782,59)	(4.537.782,59)	-
Gastos Pré-Operacionais Exploração - Blocos não Operados	3.051.321,39	3.051.321,39	-
Ganhos e Perdas de Capital	-	-	-
Ganhos OverHead	(251.215,63)	(251.215,63)	-
Gastos Diferidos do Operador	-	-	-
Receita diferida	(628.756,60)	(628.756,60)	-
	<b>(14.716.934,58)</b>	<b>5.910.562,14</b>	<b>20.627.496,72</b>

Resta evidenciado, portanto, que o resultado da movimentação do Ativo Diferido inverterá o saldo, quando considerarmos as variações cambiais pelo regime de Caixa, não restando excedente de receitas financeiras a serem tributadas no ano-calendário objeto de nossa análise.

Neste sentido, pelos argumentos acima expostos, entendemos que também não deve prosperar a glosa do saldo negativo de 2007.

### III – DOS PEDIDOS

Ilustres Julgadores, a recorrente pede e espera que o seu direito creditório seja deferido e, consequentemente, seja homologada a compensação objeto da DCOMP de n.º 15148.41878.311208.1.3.02-7037,

A PARTEX BRASIL LTDA apresentou o PER/DCOMP n.º 15148.41878.311208.1.3.02- 7037, em 31/12/2008, para compensar crédito derivado de saldo negativo de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) atinente ao ano-calendário 2004, exercício de 2005, no valor de R\$ 14.819,19, com débitos confessados naquele PER/DCOMP. Diante o exposto na Manifestação de Inconformidade e repetido neste Recurso Voluntário, resta claro que a PARTEX, não só esteve, e manteve-se como uma Companhia em estado pré-operacional, como também não estaria obrigada a tributar as receitas financeiras auferidas nos anos-calendários de 2003 a 2007.

Afastada a alegação defendida pela Fiscalização, dúvida não há quanto ao direito desta recorrente em exercer o seu direito creditório, quitando débitos diversos em períodos subsequentes, haja vista a legalidade, e materialidade, do saldo passível de compensação, requerendo-se, finalmente, **a reforma integral do Acórdão n.º 07- 44.215 da 6ª Turma da DRJ/FNS prolatado em 28/06/2019** e que ensejou a propositura do Presente Recurso Voluntário.

A recorrente protesta provar o alegado por todos os meios de prova admitidos em Direito e ainda reforça o pedido anterior, para que, caso os Doutos Julgadores entendam necessário, seja determinada diligência fiscal, tudo para comprovar os fatos acima descritos ou para contraditar as alegações que eventualmente sejam feitas.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

À luz dos argumentos recursais que se revelam similares àqueles já deduzidos em primeiro grau, e cuja análise foi executada com notável percuciência pelo julgador *a quo*, procedo à integral transcrição e adoção das razões de decidir acatadas pelo Colegiado de origem, as quais passam a compor, *in totum*, a base decisória do presente voto.

### **Do Voto da Decisão Recorrida (e-fls.**

A manifestação de inconformidade é tempestiva, preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dela tomo conhecimento.

Conforme relatado, o presente processo trata da Declaração de Compensação n.º 15148.41878.311208.1.3.02-7037, apresentada em 31/12/2008, na qual a contribuinte pleiteou a utilização de direito creditório referente a um alegado saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2004, no valor de R\$ 14.819,19.

A contribuinte informa que em 2004 se encontrava em fase pré-operacional, e o saldo negativo de IRPJ seria decorrente de retenções na fonte sobre receitas financeiras auferidas ao longo daquele ano.

Ao examinar o pleito, a Delegacia de origem observou que a contribuinte apresentou a DIPJ zerada em relação aos valores de apuração de custos, despesas, receitas e apuração do resultado, informando apenas o valor das retenções na fonte de imposto de renda sobre aplicações financeiras, gerando um saldo negativo de IRPJ, que supostamente constituiria saldo credor em seu favor.

Destacou também que a pessoa jurídica somente pode indicar o imposto de renda retido na fonte, a título de antecipação, se os rendimentos ou receitas correspondentes integrarem o lucro real, e registrou que, neste caso, a pessoa jurídica não ofereceu à tributação as receitas financeiras que geraram as retenções na fonte.

Em razão disso, o direito creditório não foi reconhecido e as compensações não foram homologadas.

Pois bem, quanto ao mérito da questão jurídica a ser analisada, entendo que o diferimento legal está previsto especificamente para as despesas, e não para as receitas, como veremos a seguir.

São os recursos aplicados "em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social", nos termos da redação original do inciso V, art. 179, da Lei 6.404, de 1976 (atualmente modificado pela Lei 11.638, de 2007), que devem ser diferidos. Isso decorre do princípio da competência, o qual se desmembra em dois princípios concretizadores: (i) o da realização da receita e (ii) o do confronto das despesas.

As despesas só são reconhecidas quando confrontadas às respectivas receitas e não o contrário. Dessarte, os dispêndios que venham a contribuir para receitas futuras só poderão ser reconhecidos nos períodos de obtenção destas receitas. É em razão deste primado que há a previsão do diferimento de despesas na fase pré-operacional. O mesmo não pode ser dito quanto a receitas, que devem ser reconhecidas no período de sua realização.

Desse modo, mesmo na fase pré-operacional, na qual a entidade ainda não obteve receitas decorrentes de seu objeto social, as receitas de outras origens, como as financeiras e as não-operacionais, devem ser reconhecidas quando realizadas, vale dizer, no período no qual a entidade adquiriu o direito ao seu recebimento. Assim, não cabe devolução do saldo negativo de IRPJ decorrente do imposto de renda retido na fonte na fase pré-operacional se as respectivas receitas não foram declaradas.

O normal é que a empresa tenha mesmo despesas na fase pré-operacional, as quais não poderiam ser confrontadas com receitas, já que ainda não há o exercício da atividade operacional. E essa é a razão maior para a possibilidade de diferimento das despesas, que vão contribuir para a obtenção de receitas futuras e para a formação de resultados futuros.

Mas o fato de dizermos que não há regra específica para o "diferimento" de receitas na fase pré-operacional não significa dizer que haverá nessa fase uma tributação isolada apenas sobre as receitas eventualmente auferidas (outras receitas que não provêm da atividade operacional), sem possibilidade de confrontação destas com quaisquer despesas. Há situações em que, na fase pré-operacional, poderá sim haver apuração de um resultado, que decorre justamente do confronto entre receitas e despesas.

#### ***[Soluções de Divergência Cosit n.º 32/2008 e n.º 45/2008]***

A Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu as Soluções de Divergência Cosit n.º 32/2008 e n.º 45/2008 esclarecendo que "as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real devem registrar no ativo diferido o saldo líquido negativo entre receitas e despesas financeiras, quando provenientes de recursos classificáveis no referido grupo. Sendo positiva, tal diferença diminuirá o total das despesas pré-operacionais registradas. O eventual excesso remanescente deverá compor o lucro líquido do exercício".

Contudo, o fato de ser possível realizar confrontação entre receitas e despesas na fase pré-operacional ("apuração de resultado"), conforme esclarecido acima pela Receita Federal, não resolve toda a controvérsia instaurada nestes autos. É que nem toda despesa financeira deve ser contabilizada no ativo diferido.

Quando a pessoa jurídica ainda não entrou em fase de produção normal, do ponto de vista da técnica contábil, as despesas pré-operacionais devem ser apropriadas em conta de ativo diferido, e as aquisições de bens devem ser registradas em conta de imobilizado, conforme disposto no art. 179, da Lei 6.404, de 1972:

*Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:*

*[...]*

*IV no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidas com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial;*

*V - no ativo diferido: as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.*

*[...]*

O Manual de Contabilidade das Sociedades Por Ações (FIECAFI/USP, Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, Editora Atlas S. Paulo, 2003, 6ª ed., p. 207) leciona que:

*O custo das unidades construídas deve incluir, além do custo dos minerais comprados, conforme item "a" acima, o da mão-de-obra e seus encargos, própria ou de terceiros, e outros custos diretos e indiretos relacionados com a construção. Os juros sobre financiamento obtidos de terceiro para construção de bens do Ativo Imobilizado devem ser classificados no grupo de contas de origem, sendo amortizado de acordo com os prazos designados para a depreciação, amortização e exaustão, conforme itens I e II da Deliberação CVM n.º 193/96, cujo texto é o que segue:*

*"I - Os juros incorridos e demais encargos financeiros, relativamente a financiamentos obtidos de terceiros, para construção de bens integrantes do ativo imobilizado (...), devem ser registrados em conta destacada, que evidencie a sua natureza, e classificados no mesmo grupo do ativo que lhe deu origem.*

*II - A alocação desses juros e encargos ao resultado do exercício deverá ser feita em consonância com os prazos de depreciação, amortização, exaustão ou baixa dos ativos financiados.*

*III - Os juros e encargos referidos no item I somente poderão ser ativados até o momento em que o ativo em construção ou produção estiver substancialmente completa e colocado em condições de uso... "*

Como se observa, o item III da deliberação CVM ressalta que os juros a serem classificados no ativo são apenas os incorridos durante o período de construção ou produção do ativo. E o fato de se poder classificar as despesas financeiras no ativo imobilizado ou no ativo diferido faz toda a diferença para o que está sendo aqui discutido.

É importante perceber que de acordo com a sistemática traçada pela Receita Federal nas referidas Soluções de Divergência Cosit n.º 32/2008 e n.º 45/2008, e com a própria técnica contábil, o "resultado tributável" da fase pré-operacional corresponde na verdade a um superávit (saldo credor) nas contas do ativo, na medida em que as eventuais receitas superam os valores lá lançados a débito.

Segundo o citado Manual de Contabilidade das Sociedades Por Ações, p. 225, classificam-se no ativo diferido os resultados obtidos com o uso de ativos, sejam financeiros ou não, durante o período pré-operacional, *verbis*:

*Faz parte do Ativo Diferido qualquer resultado eventual obtido com uso de ativos, sendo utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento em andamento.*

*Por exemplo, se a empresa aplica seus recursos financeiros ainda não utilizados e obtém receitas financeiras (ou de variações monetárias), deve considerar essas receitas como dedução das despesas financeiras lançadas no próprio Diferido; se suplantá-las, deve deduzi-las das outras despesas pré-operacionais. De qualquer forma, tais receitas devem estar em conta específica à parte, classificada como redução das despesas pré-operacionais.*

...

*Só não são tratados como redução (ou acréscimo) do Ativo permanente os resultados derivados de fatores não relacionados com a implantação das condições de funcionamento da empresa. Por exemplo, se ela vende um terreno que já possuía, sem relação com as obras em construção, não tratará o lucro ou prejuízo dessa alienação como integrante da fase pré-operacional.*

*Portanto, uma empresa em fase pré-operacional não deveria ter uma Demonstração de Resultado nesse período; no máximo teria uma Demonstração de Transações Eventuais ou Demonstração de Resultados Pré-operacionais, que serviria mais como evidenciação de valores acrescidos ao (ou deduzidos do) Ativo Diferido e da razão dessas alterações.*

Ocorre que o saldo acumulado no ativo imobilizado, que representa o próprio bem em construção, vai ser, via de regra, sempre maior que o valor acumulado no ativo diferido, e também sempre maior que eventuais receitas auferidas na fase pré-operacional. Ou seja, quando confrontada com o ativo imobilizado, a receita financeira vai apenas ter o condão de reduzi-lo (reduzir o saldo devedor da conta), mas nunca vai reverter o valor do ativo.

E é justamente essa a linha de argumentação da contribuinte, no sentido de que, independentemente dos valores da receita financeira, não haverá resultado tributável, eis que essas receitas servirão somente para reduzir o valor do bem em construção (ativo imobilizado), produzindo os devidos efeitos tributários futuramente, quando se for apurar a depreciação desse bem (menor despesa de depreciação no futuro, de onde se extrai a ideia de uma receita diferida no tempo, que a menor despesa equivaleria a uma receita).

Na base dessa linha de argumentação está o entendimento de que as receitas financeiras também deveriam ser contabilizadas no ativo imobilizado. Em síntese, o que a contribuinte defende é que se as despesas financeiras decorrentes do financiamento obtido para a construção dos bens do ativo imobilizado devem ser registradas como custo de aquisição desses bens (no ativo imobilizado); as receitas financeiras obtidas com a aplicação desses mesmos recursos também deveriam ser registradas no ativo imobilizado, como conta redutora desse custo de aquisição.

Conforme já observado, não há norma legal prevendo diferimento para a tributação de receitas financeiras auferidas na fase pré-operacional. E também não há norma legal definindo especificamente para a fase pré-operacional a forma de escrituração e de apuração do resultado gerado por essas receitas.

O que a legislação define, como regra geral, é que a tributação do IRPJ obedeça o princípio da competência, ou seja, que o imposto seja "devido à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos" (RIR/1999, art. 218).

Além disso, como visto acima, a ciência contábil é, de certo modo, vacilante a respeito do tema. Ao mesmo tempo em que ela trata da "apuração de resultado" via superávits no ativo diferido (as receitas financeiras seriam tributadas após serem confrontadas com as despesas financeiras e com as despesas pré-operacionais), ela também orienta para que as despesas financeiras decorrentes do financiamento obtido para a construção dos bens do ativo imobilizado sejam registradas como custo de aquisição desses bens (no ativo imobilizado).

A contribuinte alega que nos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005 a movimentação teve natureza devedora, de modo que as receitas financeiras foram integralmente absorvidas pelas despesas financeiras e pelas despesas pré-operacionais, e que não haveria que se falar em oferecimento à tributação de qualquer receita de aplicação financeira, conforme quadros a seguir (fls. 466).

[...]

**Quadro 4**

Ativo Diferido - Ano-calendário 2003			
Resultados	Saldo do Ano Anterior	Dezembro	Movimento do Ano
Gastos e Organização e Administração	361.237,91	3.628.787,26	3.267.549,35
Variações Monetárias	270.317,06	(4.305.398,79)	(4.575.715,85)
Gastos preliminares - Operação/Exploração	510.624,58	5.306.492,70	4.795.868,12
<b>TOTAL:</b>	<b>1.142.179,55</b>	<b>4.629.881,17</b>	<b>3.487.701,62</b>

  

Ativo Diferido - Ano-calendário 2004			
Resultados	Saldo do Ano Anterior	Dezembro	Movimento do Ano
Gastos e Organização e Administração	3.195.775,65	5.563.339,13	2.367.563,48
Variações Monetárias	(4.305.398,79)	(7.158.514,34)	(2.853.115,55)
Gastos preliminares - Operação/Exploração	5.739.504,31	11.244.487,80	5.504.983,49
Resultados eventuais na Fase Pré-Operacional	-	2.274.130,96	2.274.130,96
<b>TOTAL:</b>	<b>4.629.881,17</b>	<b>11.923.443,55</b>	<b>7.293.562,38</b>

  

Ativo Diferido - Ano-calendário 2005			
Resultados	Saldo do Ano Anterior	Dezembro	Movimento do Ano
Gastos Pré-Operacionais Organização e Administração	5.563.339,13	5.846.470,16	283.131,03
Variações Monetárias	(7.158.514,34)	(13.650.293,89)	(6.491.779,55)
Gastos preliminares - Operação/Exploração	11.244.487,80	43.904.368,67	32.659.880,87
Resultado Financeiro	-	5.147.121,03	5.147.121,03
Resultados Eventuais em fase Pré-Operacional	2.274.130,96	2.159.212,31	(114.918,65)
Custos Diferidos	-	(4.264,53)	(4.264,53)
<b>TOTAL:</b>	<b>11.923.443,55</b>	<b>43.402.613,75</b>	<b>31.479.170,20</b>

*Por meio da apreciação dos quadros expostos acima, conclui-se que a movimentação dos referidos anos teve natureza devedora, de modo que as receitas financeiras foram integralmente absorvidas pelas despesas financeiras e pelas despesas pré-operacionais, não havendo o que se falar em oferecimento à tributação de qualquer receita de aplicação financeira, consoante o discorrido no item anterior (A.1)".*

[...]

A empresa informa que havia registrado inicialmente as receitas e despesas financeiras no Ativo Diferido, e que em 31/12/2006 realizou uma reclassificação contábil, transferindo R\$ 47.539.772,81 do Grupo do Ativo Diferido para o Grupo do Ativo Imobilizado.

Foi anexado aos autos também cópia do Parecer dos auditores independentes (KPMG Auditores Independentes), no qual constam as seguintes observações com relação à mudança de prática contábil em 2006 (fls. 38):

[...]

**Mudança de prática contábil**

Em 2006, a Empresa decidiu adotar o método de esforços bem sucedidos - "*Successful efforts method of accounting*", prática seguida pela controladora e empresas do Grupo PARTEX.

Neste método, os gastos com poços exploratórios bem sucedidos são capitalizados. Poços exploratórios não bem sucedidos são registrados como despesa quando determinados não produtivos. Todos os custos com exploração, exceto os exploratórios de perfuração, devem ser registrados no resultado quando incorrido.

Anteriormente a empresa adotava o registro destes gastos diretamente no ativo diferido como uma despesa pré-operacional.

No exercício de 2006, o efeito dessa mudança de prática resultou no aumento no ativo imobilizado e uma redução no ativo diferido no montante de R\$ 34.572.520 (R\$ 25.159.146 em 2005 e R\$ 1.302.615 acumulados até 2004), respectivamente.

A manifestante argumenta que (fls. 468):

[...]

*Sobre a natureza desta reclassificação contábil, evidenciamos que ela se refere a gastos de perfuração os quais, conforme as boas práticas contábeis específicas ao setor petroquímico, deverão ser alocados no Ativo Imobilizado.*

*Conforme item "f" do Sumário das Principais Práticas Contábeis, contido na Demonstração Financeira auditada (Anexo 9), a empresa segue o método de contabilização dos esforços bem sucedidos. Este método determina que os custos de exploração de poços bem sucedidos sejam capitalizados e que os custos com poços exploratórios secos sejam registrados no resultado quando determinados como não-produtivos. Todos os custos de exploração, exceto os custos exploratórios de perfuração que são capitalizados, devem ser registrados quando incorridos.*

*Independente de sua alocação, quer no Diferido, quer no Imobilizado, os valores decorrentes dos gastos anteriores à operação comercial terão impacto na DRE apenas quando da amortização ou quando da depreciação dos valores ativados".*

[...]

Com efeito, entendo que não é correto afirmar que não haveria diferença entre a ativação no imobilizado ou no diferido. Quando se trata do ativo diferido, é bem mais plausível pensar na apuração de "resultado tributável" a partir das receitas financeiras. Basta que elas superem as despesas financeiras e as despesas pré-operacionais também lançadas naquela mesma conta, conforme já mencionado nos parágrafos precedentes.

Considerando, então, essas diferentes possibilidades de contabilização (não só para as despesas financeiras, mas também para as receitas financeiras), e os efeitos tributários distintos que daí podem decorrer, seria muito importante que a contribuinte tivesse adotado critérios bem definidos, com a indicação precisa nos registros contábeis dessas receitas e despesas, para que se pudesse identificar se a natureza de cada uma delas é de ativo imobilizado ou de ativo diferido, e ainda para que se pudesse verificar os resultados negativos (prejuízos/déficits) que alega ter apurado.

Com base nos documentos juntados aos autos, não é possível concluir que todas as receitas e despesas financeiras decorreram apenas dos recursos tomados em empréstimo e que todas as receitas financeiras estavam vinculadas exclusivamente à construção do bem imobilizado; e que tudo deveria ser resolvido no contexto dos valores do ativo imobilizado.

Não concordo também com a afirmação de que não há qualquer diferença entre a ativação no imobilizado ou no diferido, ou seja, que independentemente da forma de contabilização, o resultado

seria sempre negativo (deficitário), de modo que as antecipações se converteriam de qualquer forma em saldo negativo a ser restituído/compensado.

A contribuinte alega que as despesas financeiras foram significativamente superiores às receitas financeiras. Com efeito, no Balancete Dez 2004 juntado aos autos consta o resultado financeiro líquido de R\$ 3.172.056,58 (fls. 401):

[...]

BALANÇETE ANALÍTICO DE OUTUBRO A DEZEMBRO DE 2004						
PARTEX BRASIL LTDA						
Fôl. 0299						
CONTA	NOME DA CONTA	SALDO ANTERIOR	DEBITO MES	CREDITO MES	SALDO ATUAL	
6	RESULTADOS FINANCEIROS LIQUIDOS	0,00	3.172.056,58	3.172.056,58	0,00	
6.1	RECEITAS E DESPESAS FINANCEIRAS	0,00	724.133,76	724.133,76	0,00	
6.1.01	RECEITAS E DESPESAS FINANCEIRAS	0,00	724.133,76	724.133,76	0,00	
6.1.01.01	DESPEAS FINANCEIRAS	1.741.799,27D	724.133,76		2.465.933,03D	
6.1.01.01.01	DESPEAS FINANCEIRAS	1.741.799,27D	724.133,76		2.465.933,03D	
6.1.01.01.01.001	Juros pagos ou incorridos	1.710.140,25D	700.172,96		2.410.312,21D	
6.1.01.01.01.002	Descontos concedidos		0,00		1,00D	
6.1.01.01.01.003	Comissões e despesas bancarias	27.268,79D	23.681,79		50.950,58D	
6.1.01.01.01.004	Variação monet.de obrigações prefixadas	0,00	174,54		174,54D	
6.1.01.01.01.005	Multas pagas ou incorridas	4.492,63D	104,47		4.597,10D	
6.1.01.02	RECEITAS FINANCEIRAS	54.502,41C	0,00	48.623,36	102.525,77C	
6.1.01.02.01	RECEITAS FINANCEIRAS	54.502,41C	0,00	48.623,36	102.525,77C	
6.1.01.02.01.001	Descontos obtidos	328,00C	0,00	0,00	328,00C	
6.1.01.02.01.002	Juros recebidos em auferidos	54.174,41C	0,00	48.623,36	102.297,76C	
6.1.01.99	TRANSFERENCIA PARA O ATIVO DIFERIDO	1.637.296,86C	0,00	676.110,39	2.363.407,25C	
6.1.01.99.01	TRANSFERENCIA PARA O ATIVO DIFERIDO	1.637.296,86C	0,00	676.110,39	2.363.407,25C	
6.1.01.99.01.001	Transferencia para o ativo diferido	1.637.296,86C	0,00	676.110,39	2.363.407,25C	
6.2	VARIACOES MONETARIAS DE OBRIG.E CREDITOS	0,00	2.447.922,82	2.447.922,82	0,00	
6.2.01	VARIACOES MONETARIAS DE OBRIG.E CREDITOS	0,00	2.447.922,82	2.447.922,82	0,00	
6.2.01.01	VARIACOES DE OBRIGACOES	409.417,42C	4.224,69	2.447.922,82	2.053.115,55C	
6.2.01.01.01	VARIACOES DE OBRIGACOES	409.417,42C	4.224,69	2.447.922,82	2.053.115,55C	
6.2.01.01.01.001	Variação cambial	409.417,42C	4.224,69	2.447.922,82	2.053.115,55C	
6.2.01.99	TRANSFERENCIA PARA O ATIVO DIFERIDO	409.417,42D	2.443.698,13	0,00	2.053.115,55D	
6.2.01.99.01	TRANSFERENCIA PARA O ATIVO DIFERIDO	409.417,42D	2.443.698,13	0,00	2.053.115,55D	
6.2.01.99.01.001	Transferencia para o ativo diferido	409.417,42D	2.443.698,13	0,00	2.053.115,55D	
6.3.01.01	IMPONTO E CONTR.S/RECEITAS FINANCEIRAS	3.935,40D	0,00	0,00	3.935,40D	
6.3.01.01.01	IMPONTO E CONTR.S/RECEITAS FINANCEIRAS	3.935,40D	0,00	0,00	3.935,40D	
6.3.01.01.01.001	IRPJ s/resul.de aplicacoes financeiras	799,32D	0,00	0,00	799,32D	
6.3.01.01.01.002	COPIM s/resul.de aplicacoes financeiras	3.136,08D	0,00	0,00	3.136,08D	
6.3.01.99	TRANSFERENCIA PARA O ATIVO DIFERIDO	3.935,40C	0,00	0,00	3.935,40C	
6.3.01.99.01	TRANSFERENCIA PARA O ATIVO DIFERIDO	3.935,40C	0,00	0,00	3.935,40C	
6.3.01.99.01.001	Transferencia para o ativo diferido	3.935,40C	0,00	0,00	3.935,40C	
7	ATIVO	23.741.610,40D	60.320.470,43	17.271.107,21	36.789.973,62D	
8	PASSIVO	23.741.610,40C	13.920.697,40	14.807.800,60	36.789.973,60C	
9	DESPESAS OPERACIONAIS	0,00	639.435,27	639.435,27	0,00	
6	RESULTADOS FINANCEIROS LIQUIDOS	0,00	3.172.056,58	3.172.056,58	0,00	
	RESULTADO				0,00	

[...]

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 presente caso, a simples apresentação de documento intitulado Balancete Dez 2004 sem a exibição da escrituração fiscal / contábil e outros documentos hábeis não é suficiente à comprovação de que a interessada se encontrava em fase pré-operacional no período e de que:

- *as receitas financeiras decorreram de ativos utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento em andamento, justificando o seu possível registro no Ativo Diferido deduzindo despesas ativas;*
- *os valores das despesas financeiras e das despesas pré-operacionais e, ainda, de que os referidos montantes seriam efetivamente superiores às receitas financeiras auferidas no período em questão.*

Além disso, cumpre ao contribuinte vincular os registros contábeis a documentos que os respaldem, não lhe sendo lícito simplesmente juntar uma massa de documentos ao processo sem indicação individualizada dos registros a que se referem.

Importante lembrar que o ônus da prova quanto ao fato constitutivo do direito compete ao autor (art. 333 do Código de processo Civil). Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e da existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional, para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa. Apenas os créditos líquidos e certos são passíveis de compensação tributária, conforme artigo 170 do Código Tributário Nacional:

*Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda. (grifou-se)*

Diante de tudo o que se disse sobre as questões envolvendo a contabilização de despesas e receitas financeiras na fase pré-operacional, e sobre a apuração de resultado gerado pelo confronto dessas rubricas, não há como reconhecer o direito creditório reivindicado, pois não há comprovação de que as receitas financeiras foram efetivamente absorvidas pelas despesas financeiras e pré-operacionais.

Observe-se que na mesma direção é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF proferido no Acórdão nº 9101-004.008 - 1a. Turma - Sessão de 12/02/2019, conforme ementa a seguir:

**[Acórdão nº 9101-004.008]**

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ**

*Ano-calendário: 2002*

**FASE PRÉ-OPERACIONAL.**

**RECEITAS FINANCEIRAS. CONFRONTO COM DESPESAS FINANCEIRAS. NÃO COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. RESTABELECIMENTO DA NEGATIVA EM RELAÇÃO À COMPENSAÇÃO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.**

*De acordo com a sistemática traçada pela Receita Federal, e com a própria técnica contábil, o "resultado tributável" da fase pré-operacional corresponde a um superávit (saldo credor) nas contas do ativo, na medida em que as eventuais receitas superam os valores lá lançados a débito.*

*Não é razoável simplesmente presumir que todas as receitas e despesas financeiras decorreram apenas dos recursos tomados em empréstimo (e diretamente deles); que todas as receitas financeiras estavam vinculadas/destinadas exclusivamente à construção do bem imobilizado; e que tudo deveria ser resolvido no contexto dos valores do ativo imobilizado.*

*Também não é razoável pensar que "não há qualquer diferença entre a ativação no imobilizado ou no diferido", ou seja, que independentemente da forma de contabilização, o resultado seria sempre*

*negativo (deficitário), de modo que as antecipações se converteriam de qualquer forma em saldo negativo a ser restituído/compensado.*

*Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e da existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional, para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa. Apenas os créditos líquidos e certos são passíveis de compensação tributária, conforme artigo 170 do Código Tributário Nacional.*

[...]

#### **Do PEDIDO para juntada posterior de provas**

A impugnante requer a produção de todos os meios de prova admitidos em direito, inclusive mediante diligência fiscal.

*Quanto a tal requerimento, de se ressaltar que diferentemente do rito comum ordinário previsto pelo Código de Processo Civil, no Processo Administrativo Fiscal federal não há uma fase de instrução probatória, autônoma, posterior à fase postulatória. Nesse aspecto, há que se observar a disciplina do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal na esfera federal, abaixo reproduzido com destaques:*

Art. 16. A impugnação mencionará:

*I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;*

*II - a qualificação do impugnante;*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;*

*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito.*

*V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.*

*§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.*

[...]

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*

*§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.*

*§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.*

[...]

Ressalte-se que cabe à manifestante a tarefa de demonstrar a lisura de seu procedimento. Ora, sendo a produção das provas em comento de responsabilidade da interessada, não é razoável que sejam realizadas por meio de diligência/perícia contábil.

Portanto, como regra, à luz do dispositivo acima reproduzido, as provas devem ser apresentadas na impugnação, precluindo o direito de o interessado apresentá-las em outro momento processual. Excepcionalmente, para que seja admitida a juntada de documentos comprobatórios do direito alegado após a apresentação do recurso, devem ser atendidos os requisitos previstos no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. Dessa forma, indefere-se o pedido, pois a interessada não atendeu ao disposto no art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, manifesto-me pela improcedência da manifestação de inconformidade.

Leon Hellmanzick – Relator

### ***Considerações Finais***

---

Entendo que é possível admitir o registro no ativo diferido do saldo líquido das aplicações financeiras (despesas – receitas), e conseqüentemente utilizar o IRRF saldo credor para restituir ou compensar os tributos. No entanto, na mesma linha do julgador de origem, não encontrei documentos que comprovassem de modo detalhado os indispensáveis registros contábeis. Para demonstrar o direito creditório, há necessariamente que se registrar as receitas correspondentes em contas específicas (no caso, de ativo diferido, redutora das despesas financeiras), evidenciando quais receitas foram consideradas de modo a justificar o IRRF incidente no respectivo período de apuração.

Porém, não encontramos os registros contábeis que demonstrem de forma clara e objetiva o lançamento das referidas receitas no ativo diferido. Em primeira instância aduz que há provas nos anexos 06 e 07, no entanto, não encontramos estes documentos. Em sede recursal, apenas explica a existência do direito creditório e da possibilidade da compensação para os respectivos anos-calendário (AC 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007), mas não atende o requisito essencial expressamente consignado pelo julgador de origem:

No presente caso, a simples apresentação de documento intitulado Balancete Dez 2004 sem a exibição da escrituração fiscal / contábil e outros documentos hábeis não é suficiente à comprovação de que a interessada se encontrava em fase pré-operacional no período e de que:

[...]

Diante de tudo o que se disse sobre as questões envolvendo a contabilização de despesas e receitas financeiras na fase pré-operacional, e sobre a apuração de resultado gerado pelo confronto dessas rubricas, não há como reconhecer o direito creditório reivindicado, pois não há comprovação de que as receitas financeiras foram efetivamente absorvidas pelas despesas financeiras e pré-operacionais.

O objeto deste processo é o SN de IRPJ no valor de R\$ 14.819,19, o qual deve ser comprovado mediante o lançamento contábil das respectivas receitas financeiras no ativo diferido, com a conseqüente redução do valor a ser amortizado e excluído da apuração da base de cálculo em período subsequente. É indispensável demonstrar também a exclusão futura desse valor (da despesa pré-operacional a ser amortizada) para justificar a correta apuração dos tributos. Ou seja, ao deduzir o valor das receitas financeiras das despesas registradas no ativo diferido, o valor a ser amortizado futuramente (e não considerado na apuração do tributo de

período subsequente) é menor, o que justifica o “oferecimento da receita” à tributação no respectivo período e consequente utilização do IRRF como saldo negativo.

Essa comprovação deve necessariamente ser feita pelos registros contábeis devidamente autenticados, nos termos da legislação vigente. Os lançamentos contábeis devem evidenciar claramente que as receitas financeiras provêm de ativos vinculados ao empreendimento em curso e que tais receitas foram de fato superadas pelas despesas financeiras e pré-operacionais acumuladas no período. A retenção sobre essas receitas financeiras pode, por conseguinte, ser considerada como crédito a ser utilizado pelo contribuinte.

Frise-se ser ônus da Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações, já que o procedimento de apuração do direito creditório não prescinde de comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado.

Em suma, para que haja o reconhecimento do direito creditório é necessário um cuidadoso exame do crédito pleiteado, uma vez que é absolutamente essencial verificar a precisão dos dados informados em todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Ademais, ressalta-se a importância da apresentação organizada e individualizada de documentos contábeis, vinculados expressamente aos registros que fundamentam, cumprindo o ônus probatório que recai sobre o contribuinte, conforme estabelece o art. 373 do Código de Processo Civil. A liquidez e certeza do crédito alegado junto à Fazenda Nacional, premissas indispensáveis para a compensação tributária, devem ser minuciosamente demonstradas, em consonância com o art. 170 do Código Tributário Nacional.

Ratifico integralmente o raciocínio e as conclusões apresentadas pelo julgador de origem. As evidências requeridas são fundamentais para o reconhecimento de qualquer direito creditório, especialmente em situações que envolvem a fase pré-operacional de uma empresa e a contabilização específica de receitas e despesas financeiras. A ausência de comprovação adequada das condições estipuladas impossibilita a validação do crédito tributário reivindicado para compensação, mantendo-se a decisão que não homologa a compensação realizada pelo contribuinte.

Por conseguinte, diante da ausência de comprovação adequada do saldo negativo pleiteado para compensação, concluo pela impossibilidade de reconhecimento do crédito tributário pretendido.

### ***Conclusão***

---

Desta forma, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator

