



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.723368/2012-90
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1004-000.026 – 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: 2006, 2007

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.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 1004-000.024, de 20 de fevereiro de 2024, prolatado no julgamento do processo 10480.723365/2012-56, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente Redator

Participaram da sessão de 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).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1004-000.026 - 1ª Sejul/4ª Turma Extraordinária
Processo nº 10480.723368/2012-90

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil, 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 [...] 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;

Cientificada da decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário pedindo e esperando que o seu direito creditório seja deferido e, consequentemente, seja homologada a compensação objeto da DCOMP em questão.

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** 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

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

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 nº 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 nº 32/2008 e nº 45/2008]

A Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu as Soluções de Divergência Cosit nº 32/2008 e nº 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 nº 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 nº 32/2008 e nº 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
TOTAL:	1.142.179,55	4.629.881,17	3.487.701,62
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
TOTAL:	4.629.881,17	11.923.443,55	7.293.562,38
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)
TOTAL:	11.923.443,55	43.402.613,75	31.479.170,20

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):

[...]

BALANCETE ANALITICO DE OUTUBRO A DEZEMBRO DE 2004					
PARTEX BRASIL LTDA					
Folha: 0299					
CONTA	NOME DA CONTA	SALDO ANTERIOR	DEBITO MES	CREDITO MES	SALDO ATUAL
4	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	RECEITAS FINANCEIRAS	1.741.799,270	724.133,76	0,01	2.465.933,020
6.1.01.01.01	DESPESAS FINANCEIRAS	1.741.799,270	724.133,76	0,01	2.465.933,020
6.1.01.01.01.001	Juros pagos ou incorridos	1.710.145,240	700.172,96	0,00	2.410.318,210
6.1.01.01.01.002	Descontos concedidos	1,000	0,00	0,00	1,000
6.1.01.01.01.003	Comissões e despesas bancárias	27.262,790	23.681,79	0,01	50.851,570
6.1.01.01.01.004	Variação monet. de obrigações prefixadas	0,00	174,54	0,00	174,540
6.1.01.01.01.005	Multas pagas ou incorridas	4.492,630	104,47	0,00	4.597,100
6.1.01.02	RECEITAS FINANCEIRAS	54.502,410	0,00	48.023,36	102.525,770
6.1.01.02.01	RECEITAS FINANCEIRAS	54.502,410	0,00	48.023,36	102.525,770
6.1.01.02.01.001	Descontos obtidos	728,000	0,00	0,01	228,010
6.1.01.02.01.002	Juros recebidos ou auferidos	54.274,410	0,00	48.023,35	102.297,760
6.1.01.99	TRANSFERENCIA PARA O ATIVO DIFERIDO	1.687.296,860	0,00	676.110,49	2.363.407,250
6.1.01.99.01	TRANSFERENCIA PARA O ATIVO DIFERIDO	1.687.296,860	0,00	676.110,49	2.363.407,250
6.1.01.99.01.001	Transferencia para o ativo diferido	1.687.296,860	0,00	676.110,49	2.363.407,250
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	409.417,420	4.224,69	2.447.922,82	2.853.115,550
6.2.01.01.01	VARIACOES DE OBRIGACOES	409.417,420	4.224,69	2.447.922,82	2.853.115,550
6.2.01.01.01.001	Variação cambial	409.417,420	4.224,69	2.447.922,82	2.853.115,550
6.2.01.99	TRANSFERENCIA PARA O ATIVO DIFERIDO	409.417,420	2.443.698,13	0,00	2.853.115,550
6.2.01.99.01	TRANSFERENCIA PARA O ATIVO DIFERIDO	409.417,420	2.443.698,13	0,00	2.853.115,550
6.2.01.99.01.001	Transferencia para o ativo diferido	409.417,420	2.443.698,13	0,00	2.853.115,550
6.3.01.01	IMPOSTOS E CONTRA-RECEITAS FINANCEIRAS	3.935,400	0,00	0,00	3.935,400
6.3.01.01.01	IMPOSTOS E CONTRA-RECEITAS FINANCEIRAS	3.935,400	0,00	0,00	3.935,400
6.3.01.01.01.001	PIS s/rend. de aplicações financeiras	799,200	0,00	0,00	799,200
6.3.01.01.01.002	COPIS s/rend. de aplicações financeiras	3.136,200	0,00	0,00	3.136,200
6.3.01.99	TRANSFERENCIA PARA O ATIVO DIFERIDO	3.935,400	0,00	0,00	3.935,400
6.3.01.99.01	TRANSFERENCIA PARA O ATIVO DIFERIDO	3.935,400	0,00	0,00	3.935,400
6.3.01.99.01.001	Transferencia para o ativo diferido	3.935,400	0,00	0,00	3.935,400
1	ATIVO	23.741.610,480	40.320.470,43	17.271.707,21	36.788.773,680
2	PASSIVO	23.741.610,480	13.920.697,40	14.867.868,60	36.788.773,680
5	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 consequentemente 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 consequente 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.

Desta forma, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente Redator