



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.900639/2011-56
ACÓRDÃO	1301-007.038 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA PETROQUÍMICA DE PERNAMBUCO - PETROQUÍMICA SUAPE
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

DIREITO CREDITÓRIO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS. ÔNUS DA PROVA.

Para efeito de determinação de saldo negativo de IRPJ cujas parcelas dedutíveis sejam referentes à IRRF, face a confronto entre receitas financeiras e despesas financeiras e pré-operacionais, compete ao autor do pedido o ônus da prova do fato constitutivo do seu alegado direito, mediante apresentação de elementos de prova hábeis e idôneos da existência do crédito contra a Fazenda Nacional para que seja aferida sua liquidez e certeza.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros – Presidente e Relator

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

RELATÓRIO

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

2. Foi lavrado Despacho Decisório (DD), de e-fls. 11, que não reconheceu direito creditório pertinente a saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2007 discriminado em Declaração de Compensação (DComp), de e-fls. 2/10, uma vez que a “receita correspondente não foi oferecida à tributação”, como se vê da seção “Análise das Parcelas de Crédito”, em sua subseção “Imposto de Renda Retido na Fonte” (e-fls. 12). O Contribuinte dele foi cientificado em 01/03/2011 (e-fls. 15).

3. Irresignado, em 31/03/2011, o Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (e-fls. 16/17). Alega, em síntese, que a pessoa jurídica encontrava-se em fase pré-operacional no curso do ano de 2007. Junta aos autos cópia da DIPJ (e-fls. 18/20) e comprovantes de retenção na fonte (e-fls. 23/32).

4. Sobreveio deliberação da Autoridade Julgadora de piso, consubstanciada no Ac. nº 10-64.408 - 1ª Turma da DRJ/POA, proferido em sessão realizada em 14/03/2019 (e-fls. 67/72), de que se deu ciência ao Contribuinte em 27/09/2019 (e-fls. 78), cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. RECEITAS COMPUTADAS NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL.

Para efeito de determinação do saldo de IRPJ a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica somente poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto retido na fonte que for derivado de rendimentos computados na determinação do lucro real.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

5. Irresignado, em 26/10/2019 (e-fls. 80), o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 81/88), alegando que a decisão contestada “[...] deixou de considerar as particularidades da extinta conta do Ativo Diferido, que era utilizada para contabilizar as despesas pré-operacionais, como se verá”.

VOTO

Conselheiro Rafael Taranto Malheiros, Relator.

6. O Recurso Voluntário é tempestivo (e-fls. 78 e 80), pelo que dele se conhece.

MÉRITO: RESULTADO PRÉ-OPERACIONAL, SALDO NEGATIVO E PROVA

7. Quanto á matéria, a Autoridade Julgadora de piso se manifestou nos seguintes termos:

“Os valores indicados na Dirf são convergentes com aqueles registrados nos informes de rendimentos juntados pela interessada às fls. 23/32, o que certifica a efetividade dessas retenções.

Todavia, as informações contidas na ficha 6A da DIPJ2008 (ver anexo ao presente voto, e-fls. 71/72) – que se apresenta totalmente zerada – faz pressupor a ausência de atendimento pela contribuinte ao disposto no art. 231, III, do RIR/99, verbis: [...]

Ou seja, diante da ausência de oferecimento à tributação dos rendimentos que deram origem aos valores de imposto de renda retido na fonte de que se trata, exsurge a impossibilidade de dedução do valor de R\$ 432.034,22 para fins de apuração de saldo negativo de IRPJ.

Observe-se que esse raciocínio é válido, encontrando-se, ou não, a pessoa jurídica em fase pré-operacional. Isso porque, no caso de empresas em fase pré-operacional, o saldo líquido de receitas e despesas financeiras, diminuído das despesas pré-operacionais incorridas no período de apuração, deve compor o lucro líquido do exercício, não havendo se falar em diferimento da tributação. É o que foi decidido pela Solução de Divergência nº 32, exarada pela COSIT da RFB em 21/07/2008, que ratificou as conclusões adotadas na Solução de Consulta nº 289/2007, proferida pela Disit/SRRF09 em 22/08/2007. Transcrevo, a seguir, as ementas respectivas:

Solução de Divergência COSIT – nº 32/2008

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.

Solução de Consulta SRRF/9ªRF/Disit – nº 289/2007

No caso de empresa em 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. Eventual excesso de saldo credor deverá compor o lucro líquido do exercício em questão.

Na existência de saldo negativo de IRPJ decorrente da retenção na fonte desse tributo sobre as receitas financeiras absorvidas pelas despesas pré-operacionais,

esse valor poderá ser objeto de restituição ou compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela RFB” (grifou-se).

8. Por seu turno, a Interessada aduz o seguinte:

“(…)

Efetiva Declaração das Receitas Financeiras na DIPJ 2008.

Muito embora o v. acórdão afirme que as informações contidas na Ficha 6A da DIPJ se apresentam zeradas, o fato é que as receitas financeiras do período foram efetivamente declaradas.

Naturalmente, à luz das normas contábeis e fiscais vigentes à época dos fatos geradores, as receitas financeiras auferidas pela ora Recorrente foram contabilizadas na Ficha 36A da DIPJ, mais especificamente na Linha 36A/45, relativa às ‘Despesas Pré-Operacionais ou Pré-Industriais’, conforme orientações do Manual da DIPJ. Assim, resta nítido que os rendimentos das aplicações financeiras não deveriam ser lançados diretamente na Ficha 06A (DRE).

Nesse sentido, os lançamentos a crédito das receitas financeiras compuseram o Total do Diferido (Linha 36A/51) indicado na DIPJ (vide anexo, de e-fls. 88):

1.3.4.01	DIFERIDO MATRIZ	37.066.257,83 D
1.3.4.01.13	RECEITAS FINANCEIRAS	2.663.508,28 C
1.3.4.01.13.001	RENDIMENTOS DE APLICACOES FINAN	3.178.214,77 C
1.3.4.01.13.002	DESCONTOS OBTIDOS	1.258,54 C
1.3.4.01.13.003	JUROS RECEBIDOS	1.884,83 C
1.3.4.01.13.004	ATUALIZACAO MONETARIA	9.106,93 C
1.3.4.01.13.005	VARIACAO CAMBIAL	526.956,79 D
1.3.4.01.14	DESPESAS FINANCEIRAS	5.818.210,44 D
1.3.4.01.14.001	ENCARGOS FINANCEIROS	5.772.247,64 D
1.3.4.01.14.002	MULTAS DEDUTIVEIS	7.859,15 D
1.3.4.01.14.004	TARIFAS BANCARIAS	17.322,67 D
1.3.4.01.14.005	JUROS DE MORA	2.370,98 D
1.3.4.01.14.006	TAXAS	18.410,00 D

(…)

Direito ao Crédito.

Pois bem. Segundo a lógica do v. acórdão recorrido, o direito ao crédito do IRRF não existe, em razão de a receita financeira não ter sido oferecida à tributação. Entretanto, tal raciocínio se mostra manifestamente equivocado, pois, em verdade, no exercício de 2007 a ora Recorrente pagou Imposto de Renda (retido na fonte), mesmo não apresentando receita à luz da legislação fiscal vigente à época, tanto é que a DRE (Ficha 06A) da DIPJ está zerada.

Diferente seria se – e somente se – os rendimentos das aplicações financeiras superassem todas as despesas pré-operacionais incorridas, apresentando um saldo credor no ativo diferido.

É exatamente isso que está dito no precedente (Consulta nº 289/2007, proferida pela Disit/SRRF09 em 22/08/2007) destacado pelo próprio v. acórdão recorrido: [...]

Pela leitura da Solução de Consulta, resta nítida a possibilidade de compensação do IRRF com outros tributos, quando as receitas financeiras são absorvidas pelas despesas pré-operacionais, gerando um saldo negativo de imposto de renda

A prosperar a contraditória conclusão do v. acórdão recorrido, o contribuinte só poderia compensar o IRRF se as receitas financeiras suplantassem as despesas pré-operacionais, gerando excesso de saldo credor do Ativo Diferido, e, conseqüentemente, lucro líquido no período. Porém, nesse caso, seria impossível existir saldo negativo, já que o direito à compensação do IRRF estaria totalmente atrelado ao eventual lucro apurado, que, por seu turno, geraria o IRPJ a pagar. Para verificar que essa foi a insustentável conclusão da decisão, basta analisar a parte final do Voto do Relator ao afirmar que ‘tendo em vista que o IRPJ devido no ano de 2007 foi igual a zero, conclui-se pelo acerto do entendimento adotado no despacho decisório de que inexistente crédito de saldo negativo disponível à contribuinte, atinente ao ano de 2007’.

Naturalmente, o raciocínio é exatamente o oposto: o direito ao crédito do IRRF decorre do fato de a Recorrente não ter lucro líquido no período em questão, não experimentando acréscimo patrimonial.

(...)” (negritos do original; grifou-se).

9. Quanto ao voto condutor do Acórdão da DRJ, diga-se que o art. 2º, § 4º, inc. III, da Lei nº 9.430, de 1996, que dá substrato ao dispositivo regulamentar por si mencionado, ao dispor que será dedutível do IRPJ devido o IRRF incidente sobre receita computada na determinação do lucro real, não cria nenhum óbice à dedutibilidade de fonte sobre receita financeira auferida na fase pré-operacional.

9.1. Primeiramente, o dispositivo não impõe expressamente que o IRRF seja dedutível no mesmo período em que a receita financeira foi computada no lucro real. Na verdade, essa é a regra para situações ordinárias. Todavia, a fase pré-operacional é situação, além de transitória, excepcional, onde há um descasamento entre as despesas e receitas, tanto que há necessidade, em respeito ao princípio do confronto entre receitas e despesas, que ativem-se as despesas para futura amortização quando as receitas começarem a ser geradas. No caso em tela, pelo procedimento contábil-fiscal retro demonstrado, as receitas financeiras entrarão no cômputo do lucro real à medida que o saldo negativo (valor das despesas financeiras que as suplantaram) começar a ser amortizado. Assim, no caso de pessoa jurídica em fase pré-operacional, o IRRF será dedutível em período diferente daquele em que a receita respectiva deverá entrar no cômputo do lucro real.

9.2. Demais disso, como, na fase pré-operacional, as despesas financeiras são deduzidas das receitas financeiras e o saldo é controlado no ativo diferido para amortização futura, haveria

um *bis in idem*, já que, além de tais receitas financeiras reduzirem o valor das despesas financeiras amortizáveis, o IRRF sobre as receitas financeiras não seria recuperável. Tal não é razoável, nem encontra amparo no ordenamento jurídico pátrio.

10. Quanto ao mais, em relação à questão jurídico-contábil, razão está com a Interessada: pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real podem registrar em ativo diferido o saldo líquido negativo entre receitas e despesas financeiras, sem agregar ao lucro real tais receitas financeiras, e podem deduzir, no mesmo período, as retenções sofridas, neutralizando-se o desembolso decorrente da tributação na fonte das receitas financeiras que ainda não se sujeitam à tributação por conta do diferimento autorizado na legislação de regência. Esse é o entendimento que ora grassa na RFB e neste Conselho, inclusive no âmbito da 1ª Turma de sua Câmara Superior:

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

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000

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

A legislação fiscal permite o diferimento das receitas financeiras inferiores às despesas financeiras enquanto a pessoa jurídica se encontra em fase pré-operacional e não veda a dedução das correspondentes retenções na fonte para formação de saldo negativo de IRPJ no período” (Ac. nº 9101-005.5748, s. 02/09/2021, Rel. Consa. Edeli Pereira Bessa).

11. Todavia, não se pode reconhecer o direito creditório aventado. O ônus probatório do fato constitutivo deste é do Interessado, como é cediço. Seu encargo seria, pois, carrear aos autos os elementos mencionados na Solução de Consulta regional por si invocada, quais sejam, escrituração contábil em que estivesse registrado o ativo diferido, com discriminação de receitas financeiras e despesas financeiras relativas aos ativos aplicados no empreendimento e despesas pré-operacionais, conjuntamente à documentação de suporte que lhe desse substrato (notas fiscais, contratos etc.). Limitou-se a juntar aos autos comprovantes de retenções (incontroversas, como assentado), DIPJ (em que não há sequer a discriminação das referidas receitas e despesas) e uma planilha (no corpo do Recurso Voluntário, e-fls. 84).

CONCLUSÃO

12. Por todo o exposto, conheço o Recurso Voluntário. No mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros