



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.906078/2010-18
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-005.512 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de julho de 2021
Recorrente PETROGAL BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003

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

A legislação fiscal permite o diferimento das receitas 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Esteves Borges, Rafael Taranto Malheiros, Bianca Felicia Rothschild, Marcelo Jose Luz de Macedo e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1301-005.512 - 1ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10480.906078/2010-18

Relatório

Por bem sintetizar os fatos, reproduz-se em um primeiro momento o relatório constante do acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife (“DRJ/REC”):

Trata o presente processo de PER/DCOMP eletrônica (nº 08123.96817.060707.1.3.021785) na qual se indicou, como origem de crédito, saldo negativo de IRPJ relativo a 31/12/2003.

O despacho decisório eletrônico (fl. 07) afirma não ter havido confirmação das parcelas de composição do crédito referentes às retenções na fonte que compõem o saldo negativo do IRPJ declaradas na DCOMP (R\$ 27.194,52). Restando saldo negativo disponível igual a zero, não homologando a compensação declarada.

Cientificada, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls.12/15) fazendo, em síntese, as seguintes alegações:

- O saldo negativo de IRPJ foi devidamente informado nas DCOMP e nas DIPJ, sendo referentes às retenções na fonte efetuadas pelas instituições financeiras;
- como não houve apuração de IRPJ a pagar ao final do período, as retenções se transformaram em saldo negativo de IRPJ;
- não há qualquer divergência de valores entre os créditos de saldo negativo informados na DIPJ e na DCOMP;
- requer sejam homologadas as compensações e anulados os lançamentos por falta de clareza e fundamentação do Despacho Decisório.

Em sessão de 20/06/2011, a DRJ/REC julgou improcedente a manifestação de inconformidade do contribuinte, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. IRRF. RECEITA FINANCEIRA NÃO DECLARADA. O IRRF sobre aplicações financeiras poderá ser registrado como parcela redutora do IRPJ apurado, caso o rendimento tenha sido registrado, também, como receita financeira.

DCOMP. SALDO NEGATIVO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. Não restando comprovado o saldo negativo de IRPJ informado na DCOMP, estão comprometidas a liquidez e certeza do crédito pleiteado, o que impossibilita o reconhecimento do direito creditório.

Segundo consta dos fundamentos do acórdão recorrido (fls. 101/102 do *e-processo*):

A compensação declarada não foi homologada em razão da não confirmação das parcelas que compõem o crédito, no caso, valores retidos na fonte, conforme declarado na DCOMP. A não confirmação ocorreu porque as receitas correspondentes às

retenções não foram oferecidas à tributação, conforme informa o relatório de Análise as Parcelas de Crédito Imposto de Renda Retido na Fonte, fls. 08/09.

De fato, em consulta aos sistemas de controle da Receita Federal, IRPJ Consulta, se observa que não foram declarados valores a título de receitas financeiras na DIPJ relativa ao ano calendário em análise.

Cabe esclarecer que a legislação, no art. 2º, § 4º, inciso III, da Lei nº 9.430/1996, (art. 231 do RIR/1999) faculta ao interessado, no encerramento do período base, quando da apuração do lucro, e, por conseguinte, do IRPJ a pagar, deduzir o imposto de renda retido na fonte, desde que as receitas que deram causa às retenções tenham sido computadas na determinação do lucro. [...]

[...]

Em outras palavras, após a apuração, onde se deduziu o imposto de renda retido na fonte, tendo havido saldo negativo de imposto, este será passível, em tese, de restituição e/ou compensação, desde que, evidentemente, as receitas tenham sido computadas na determinação do lucro real.

Assim, para demonstrar a liquidez e certeza do crédito, deve o contribuinte apresentar o informe de rendimentos fornecido pela fonte pagadora e comprovar que a receita sobre a qual incidiu o referido IRRF, objeto do presente pedido, no caso, receita financeira, foi oferecida à tributação, condição legalmente exigida para que este possa ser aproveitado na compensação do imposto apurado no final do período (IRPJ), originando, se for o caso, o saldo negativo de IRPJ.

Ocorre que o interessado além de não apresentar informe de rendimentos nem documentação, como, por exemplo, Razão contábil da conta Receitas Financeiras, que fosse capaz de comprovar que a receita financeira, a qual deu origem ao IRRF objeto do pedido de compensação, comporia o resultado, sequer declarou valores de receitas na DIPJ correspondente, é o que se observa em consulta ao sistema IRPJ Consulta.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual informa que se encontrava em fase pré-operacional no período em que apurado o saldo negativo de IRPJ, razão pela qual não possuía faturamento proveniente da venda de produtos. Por tal razão, não apresentou lucro ao final do exercício. Anexa aos autos parecer emitido por auditores independentes com a ressalva de que teria apresentado apenas a parte essencial ao propósito da presente demanda por motivos de confidencialidade.

Ainda segundo o contribuinte (fls. 112 do *e-processo*):

6. Cabe destacar, que pelo fato da Recorrente se encontrar em fase pré-operacional no período em discussão, as suas despesas administrativas, financeiras e operacionais, inclusive as receitas financeiras eram registradas contabilmente no Ativo Diferido, conforme apresentado na Ficha do Balanço Patrimonial - Ativo na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ.

7. Tal procedimento se pautou pelas regras contábeis aplicadas para aquele período, conforme demonstraremos a seguir. Caso a Recorrente não estivesse em fase pré-operacional, esta sociedade apresentaria um Prejuízo Fiscal em 31.12.2003 no montante de R\$ 26.878.521,26, correspondente ao total do Ativo Diferido no exercício, conforme

informado na Ficha Ativo - Balanço Patrimonial na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ do ano-calendário de 2003.

8. É importante observar que em todos os meses do ano-calendário de 2003, a Recorrente optou pelo lucro real com base no balancete de suspensão/redução, não havendo valores de IRPJ a pagar face a apuração de prejuízo fiscal no decorrer desses meses do ano-calendário de 2003.

Em sessão de 06/06/2019, este mesmo Conselheiro Relator, por meio da Resolução nº 1002-000.086 (fls. 237/239 do *e-processo*), determinou a conversão do feito em diligência para que a Unidade de Origem se manifestasse sobre a documentação apresentada em sede de recuso voluntário e confirmasse a alegação de que o contribuinte se encontraria em fase pré-operacional.

Em 05/04/2021, a Delegacia de Maiores Contribuintes da Receita Federal do Brasil da 7ª Região Fiscal prestou a informação fiscal de nº 116/2021 (fls. 251/252 do *e-processo*) corroborando com tudo aquilo o quanto fora exposto pelo contribuinte. Além de confirmar a condição de empresa em fase pré-operacional, a Unidade de Origem confirmou as retenções declaradas em PER/DCOMP e o registro contábil das receitas de forma correta, concluindo então o seguinte:

11. Diante do todo exposto, confirmam-se as retenções na fonte pelas fontes pagadoras, que foram informadas na respectiva DIPJ, e conclui-se que a interessada registrou corretamente as suas Despesas Pré-Operacionais na sua DIPJ referente ao ano-calendário 2003, utilizando-se da Ficha 45A – Ativo – Balanço Patrimonial (Linha 45), na qual foi declarado um valor total de R\$ 22.390.203,84, que corresponde ao total do Ativo Diferido, e, **nessa forma, o valor total retido (R\$ 27.194,52, vide fl. 246) pode, sim, compor o Saldo Negativo de IRPJ do ano-calendário 2003.**

É o relatório do necessário.

Fl. 5 do Acórdão n.º 1301-005.512 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10480.906078/2010-18

Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

Tempestividade

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 30/07/2012 (fls. 106 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 27/08/2012 (fls. 109 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Portanto, é tempestiva a defesa apresentada e, por isso, deve ser analisada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

Mérito

A matéria trazida à discussão nos presentes autos não é nova e foi muito recentemente enfrentada pela Câmara Superior deste CARF, oportunidade na qual foi sedimentado entendimento jurídico, com o qual, desde já adiante-se, concordamos integralmente.

Como visto pelo breve relato do caso, o contribuinte pretendia o reconhecimento do saldo negativo de IRPJ referente ao ano-calendário de 2003 no valor original de R\$ 27.194,52.

Ao analisar o pleito do contribuinte, o acórdão recorrido asseverou se tratar de saldo negativo formado exclusivamente a partir de retenções na fonte sofridas decorrentes de rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, sob o código 3426. E destaca que (fls. 101 do *e-processo*):

A não confirmação ocorreu porque as receitas correspondentes às retenções não foram oferecidas à tributação, conforme informa o relatório de Análise das Parcelas de Crédito-Imposto de Renda Retido na Fonte, fls. 08/09.

De fato, em consulta aos sistemas de controle da Receita Federal, IRPJ-Consulta, se observa que não foram declarados valores a título de receitas financeiras na DIPJ relativa ao ano calendário em análise.

O contribuinte, por seu turno, defende que o seu caso seria distinto dos demais, por se tratar de pessoa jurídica ainda em fase pré-operacional, sujeito então a um regramento

fiscal e contábil próprio, o qual lhe dispensaria a necessidade de oferecimento à tributação, as quais não seriam computadas inicialmente em contas de resultado, mas sim em contas do ativo imobilizado.

Em suas próprias palavras (fls. 112 do *e-processo*):

6. Cabe destacar, que pelo fato da Recorrente se encontrar em fase pré-operacional no período em discussão, as suas despesas administrativas, financeiras e operacionais, inclusive as receitas financeiras eram registradas contabilmente no Ativo Diferido, conforme apresentado na Ficha do Balanço Patrimonial - Ativo na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ.

7. Tal procedimento se pautou pelas regras contábeis aplicadas para aquele período, conforme demonstraremos a seguir. Caso a Recorrente não estivesse em fase pré-operacional, esta sociedade apresentaria um Prejuízo Fiscal em 31.12.2003 no montante de R\$ 26.878.521,26, correspondente ao total do Ativo Diferido no exercício, conforme informado na Ficha Ativo - Balanço Patrimonial na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ do ano-calendário de 2003.

8. É importante observar que em todos os meses do ano-calendário de 2003, a Recorrente optou pelo lucro real com base no balancete de suspensão/redução, não havendo valores de IRPJ a pagar face a apuração de prejuízo fiscal no decorrer desses meses do ano-calendário de 2003.

Antes de apresentar os fundamentos jurídicos os quais suportariam as pretensões do contribuinte, é imprescindível frisar a existência de uma série de julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais ("CSRF") consagrando tal entendimento, dois deles inclusive julgados ainda no final do ano de 2020 e um outro também bastante recente de 2019, todos abaixo referenciados:

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. DEDUÇÃO DE RETENÇÕES NA FONTE. RECEITAS FINANCEIRAS. FASE PRÉ-OPERACIONAL. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real podem 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. Neste contexto, a legislação fiscal não veda a dedução, para formação de saldo negativo de IRPJ no período, das retenções na fonte correspondentes às receitas financeiras diferidas. (ementa produzida nos termos do artigo 63, § 8º do Anexo II ao RICARF). (**Processo nº 10768.015971/2002-14. Acórdão nº 9101-005.223. Sessão de 11/11/2020. Conselheira Relatora Livia De Carli Germano**)

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. DEDUÇÃO DE RETENÇÕES NA FONTE. RECEITAS FINANCEIRAS. FASE PRÉ-OPERACIONAL. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real podem 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. Neste contexto, a legislação fiscal não veda a dedução, para formação de saldo negativo de IRPJ no período, das retenções na fonte correspondentes às receitas financeiras diferidas. **(Processo n.º 13894.000334/00-45. Acórdão n.º 9101-005.087. Sessão de 02/09/2020. Conselheira Relatora Livia De Carli Germano)**

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. **(Processo n.º 10835.720298/2009-55. Acórdão n.º 9101-004.482. Sessão de 05/11/2019. Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa)**

IRPJ. Fase Pré-operacional. O saldo líquido negativo decorrente de despesas financeiras superiores às receitas financeiras incorridas durante a fase pré-operacional deve ser lançado a débito da conta de ativo diferido, para futuras amortizações. O IRRF incidente sobre tais receitas financeiras absorvidas pelas despesas financeiras durante a fase pré-operacional – se constitui em dedução do imposto devido e poderá gerar imposto de renda a restituir ou compensar. **(Processo n.º 10830.003849/0071. Acórdão n.º 9101001.052. Sessão de 28/06/2011. Conselheiro Relator Alberto Pinto S. Jr.)**

Um deles, inclusive, é paradigmático e consagra de maneira bastante didática e precisa os argumentos defendidos pelo presente Conselheiro Relator, razão pela qual pedimos licença para a transcrição dos fundamentos do voto da Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa, no bojo do acórdão n.º 9101-004.482, proferido em 05/11/2019, *in verbis*:

A PGFN defende que, nos termos do art. 2º, §4º, inciso III da Lei nº 9.430, de 1996, somente são dedutíveis na determinação do saldo de IRPJ a pagar ao final do ano-calendário o imposto de renda retido na fonte *incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real*. A legislação tributária, de outro lado, toma como referência o lucro líquido apurado segundo as disposições da legislação comercial e também impõe a observância dos princípios contábeis da realização das receitas e da competência (art. 218 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 – RIR/99), porém o art. 179, V da Lei nº 6.404, de 1976 e o art. 325, inciso II do RIR/99 permitem o diferimento, apenas, das *despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social*, razão pela qual não cabe ao intérprete concluir que, para fins da incidência do imposto de renda, os rendimentos financeiros auferidos nesse período pudessem ter o mesmo tratamento, mormente tendo em conta que o art. 76, §2º da Lei nº 8.981, de 1995 é *contundente no sentido de que os rendimentos de aplicações financeiras devem ser reconhecidos no período em que foram auferidos, independentemente, de a empresa encontrar-se em fase pré-operacional*. Acrescenta que o lucro real tem como ponto de partida o lucro líquido do exercício, ajustado por adições, exclusões e compensações, e conclui que, *ainda que a contabilização dos rendimentos financeiros, em conta redutora de ativo diferido, seja permitida, é inadmissível que, na apuração do lucro real, a contribuinte não os ofereça à tributação e, além disso, queira compensar o imposto retido no ano-calendário de 2008*.

A recorrente, portanto, não discorda do diferimento das despesas pré-operacionais. Apenas defende que as receitas financeiras submetidas a retenções na fonte, por imposição do art. 76, §2º da Lei nº 8.981, de 1995, devem ser adicionadas ao lucro real e, sem esta providência, o sujeito passivo não pode deduzir as retenções sofridas na apuração do saldo negativo de IRPJ do período. Já o paradigma sequer vislumbra a possibilidade de as receitas financeiras serem escrituradas em conta redutora do ativo

diferido, interpretando que o art. 179, inciso V da Lei nº 6.404, de 1976 (em sua redação anterior à Lei nº 11.638, de 2007) somente autorizava o registro das despesas pré-operacionais em ativo diferido, além de a Resolução CFC nº 750, de 1993 impor que as receitas sejam reconhecidas no período de sua realização, ainda que em fase pré-operacional.

Assim está expresso o voto condutor do paradigma nº 1201-00.180:

Não há previsão legal, seja de natureza tributária seja de cunho comercial, para diferimento do reconhecimento de receitas. 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 6.404/76 (atualmente modificado pela Lei 11.638/2007), 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 podem ser reconhecidas no período da realização das receitas em relação as quais contribuíram para a sua obtenção. Abaixo, transcrevemos a ementa relativa a este último princípio, que foi veiculado pela Resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade, a qual foi adotada inclusive pela CVM:

"Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem... "

Ou seja, os dispêndios que vejam a contribuir para receitas futuras só poderão ser reconhecidos nos períodos de obtenção destas receitas. E em razão deste princípio que há a previsão do diferimento de despesas na fase pré-operacional. O mesmo não pode ser dito quanto a receitas.

As receitas devem ser reconhecidas como tais no período de sua realização. Desse modo, mesmo na intitulada fase pré-operacional, na qual a entidade ainda não obteve receitas decorrentes de seu objeto social, as receitas de outras origens, ou seja, 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, se os juros foram obtidos em razão de uma aplicação financeira num certo ano, é neste ano que devem ser reconhecidos como receitas financeiras, ainda que não recebidos e mesmo que a entidade não esteja também obtendo receitas da sua atividade operacional.

Destaque-se, mais uma vez, que as despesas só são reconhecidas como tais quando confrontadas às respectivas receitas e não o contrário.

Não cabe restituição de imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos financeiros, mas apenas o saldo negativo de imposto de renda pessoa jurídica decorrente de tais retenções. Estas, porém, só podem ser reconhecidas na declaração se as respectivas receitas financeiras compuseram o resultado do exercício, o que não ocorreu.

Por fim, entendo que não cabe a apresentação de novas provas ou a realização de perícia para a apuração do saldo negativo do IRPJ, pois este deveria ter sido determinado pelo próprio sujeito passivo quando da apresentação da declaração de

rendimentos. Não cabe nesse estágio do processo recompor por completo a apuração do imposto.

Observa-se nos argumentos deduzidos no acórdão recorrido e no paradigma que a divergência entre eles se estabelece, inicialmente, pela desconsideração, no paradigma, da possibilidade de a pessoa jurídica em fase pré-operacional computar no ativo diferido o saldo negativo entre receitas e despesas financeiras daquele período. A Lei nº 6.404, de 1976, de fato, apenas dispunha, em sua redação original, que:

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

[...]

c) ativo permanente, dividido em investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido.

[...]

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.

[...]

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

[...]

VI - o ativo diferido, pelo valor do capital aplicado, deduzido do saldo das contas que registrem a sua amortização.

[...]

§ 2º A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

[...]

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

[...]

§ 3º Os recursos aplicados no ativo diferido serão amortizados periodicamente, em prazo não superior a 10 (dez) anos, a partir do início da operação normal ou do

exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes, devendo ser registrada a perda do capital aplicado quando abandonados os empreendimentos ou atividades a que se destinavam, ou comprovado que essas atividades não poderão produzir resultados suficientes para amortizá-los.

[...]

Art. 185. Nas demonstrações financeiras deverão ser considerados os efeitos da modificação no poder de compra da moeda nacional sobre o valor dos elementos do patrimônio e os resultados do exercício. *(Revogado pela Lei nº 7.730, de 1989)*

§ 1º Serão corrigidos, com base nos índices de desvalorização da moeda nacional reconhecidos pelas autoridades federais: *(Revogado pela Lei nº 7.730, de 1989)*

a) o custo de aquisição dos elementos do ativo permanente, inclusive os recursos aplicados no ativo diferido, os saldos das contas de depreciação, amortização e exaustão, e as provisões para perdas;

[...] *(negrejou-se)*

Contudo, o Decreto-lei nº 1.598, de 1977 veio dispor que:

Art. 17 - Os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.

Parágrafo único - Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas:

a) os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, a correção monetária prefixada e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, *pro rata tempore*, nos exercícios sociais a que competirem;

b) os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.
(negrejou-se)

Ante a permissão de diferimento dos encargos financeiros verificados na fase pré-operacional, a Secretaria da Receita Federal firmou entendimento em favor do diferimento do saldo negativo verificado entre despesas e receitas financeiras pertinentes àquele período, assim estipulando ao disciplinar a correção monetária das demonstrações financeiras por meio da Instrução Normativa SRF nº 54, de 1988:

“ 2. EMPRESA EM FASE PRÉ-OPERACIONAL

2.1 Durante o período que anteceder o início das operações sociais ou a implantação do empreendimento inicial a pessoa jurídica deverá apurar o saldo conjunto das despesas e receitas financeiras, das variações monetárias ativas e passivas e do resultado líquido da correção monetária do balanço, o qual terá o seguinte tratamento:

a) se devedor, será acrescido ao saldo da conta de gastos a amortizar, do ativo diferido;

b) se credor, será diminuído do total das despesas pré-operacionais incorridas no próprio período-base.

2.2 Caso o saldo conjunto credor, referido no subitem anterior, exceda o total das despesas pré-operacionais incorridas no próprio período-base, o excesso deverá compor o lucro líquido do exercício e poderá ser totalmente diferido como lucro inflacionário.”

Recorde-se que, à época, receitas e despesas financeiras representavam repercussões inflacionárias cuja tributação poderia ser diferida após sua conjugação com o resultado da correção monetária de balanço, assim constituindo lucro inflacionário, na forma do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994 – RIR/94:

Art. 416. Considera-se lucro inflacionário, em cada período-base, o saldo credor da conta de correção monetária ajustado pela diminuição das variações monetárias e das receitas e despesas financeiras computadas no lucro líquido do período-base (Lei nº 7.799/89, art. 21).

§ 1º O ajuste será procedido mediante a dedução, do saldo credor da conta de correção monetária, de valor correspondente à diferença positiva entre a soma das despesas financeiras com as variações monetárias passivas e a soma das receitas financeiras com as variações monetárias ativas (Lei nº 7.799/89, art. 21, § 1º).

§ 2º Lucro inflacionário acumulado é a soma do lucro inflacionário do período-base com o saldo de lucro inflacionário a tributar transferido do período-base anterior (Lei nº 7.799/89, art. 21, § 2º).

§ 3º O lucro inflacionário a tributar será registrado em conta especial do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e o saldo transferido do período-base anterior será corrigido monetariamente, com base na variação da Ufir diária entre o dia do balanço de encerramento do período-base anterior e o dia do balanço do período-base da correção (Lei nº 7.799/89, art. 21, § 3º).

Art. 417. Em cada período-base considerar-se-á realizada parte do lucro inflacionário acumulado proporcional ao valor, realizado no mesmo período, dos bens e direitos do ativo sujeitos à correção monetária (Lei nº 7.799/89, art. 22).

[...]

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

Esta 1ª Turma já se manifestou contrariamente ao entendimento defendido pela recorrente ao proferir o Acórdão nº 9101-001.052, na sessão de 28 de junho de 2011, assim ementado:

IRPJ. Fase Pré-operacional. O saldo líquido negativo decorrente de despesas financeiras superiores às receitas financeiras incorridas durante a fase pré-operacional deve ser lançado a débito da conta de ativo diferido, para futuras amortizações. O IRRF incidente sobre tais receitas financeiras - absorvidas pelas despesas financeiras durante a fase pré-operacional - se constitui em dedução do imposto devido e poderá gerar imposto de renda a restituir ou compensar.

Do voto condutor do ex-Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior extrai-se:

A questão posta, para ser dirimida por este Colegiado, prende-se unicamente em saber, primeiramente, qual o tratamento previsto pela legislação fiscal para as receitas financeiras auferidas durante a fase pré-operacional da contribuinte e, em segundo, se o IRRF incidente sobre tais receitas devem ser lançados como deduções do imposto devido no cálculo do imposto a pagar/restituir.

A contabilização de gastos na fase pré-operacional foi objeto de análise nos Pareceres CST nº 376/71, 72/75 e 110/75. Note-se que, embora todos esses pronunciamentos sejam anteriores à Lei nº 6.404/76 e ao DL 1.598/77, interpretam norma tributária ainda hoje em vigor, qual seja, o art. 58, § 3º, alínea “a”, da Lei nº 4.506/64, *in verbis*:

Art. 58. *Omissis*.

[...]

§ 3º Poderão ser também amortizados, no prazo mínimo de 5 (cinco) anos:

a) a partir do início das operações as despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais;

[...]

Os referidos pareceres, ao interpretar tal dispositivo legal, deixam ainda mais claro que as despesas pré-operacionais devem ser registradas no ativo diferido, para posterior amortização no prazo mínimo de 5 anos a contar do momento em que se iniciar a fase operacional.

A questão que se coloca é outra e não foi, até hoje, exaustivamente tratada pela legislação tributária nem pelos atos infralegais do Fisco, qual seja, qual o tratamento que deve ser dado às receitas auferidas na fase pré-operacional, inclusive às receitas financeiras.

A recorrente, muito a propósito, cita e transcreve a posição da doutrina contábil, mas precisamente do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações de autoria dos renomados professores Sérgio Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Gelbcke. Realmente, sob o ponto de vista puramente contábil, esses ilustres autores não deixam dúvida de que as receitas devem estar em conta específica à parte, classificada como redução das despesas pré-operacionais, pois só não são tratados como redução do ativo diferido, os resultados derivados de fatores não relacionados com a implantação das condições de funcionamento da contribuinte.

Todavia, a recorrente omitiu passagem importante da mesma obra, quando assim professam os aludidos autores (Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, 7ª edição, Atlas, SP, 2008, p. 239 a 241):

“As considerações anteriores baseiam-se no conceito contábil do problema. Todavia, deve-se conhecer o entendimento fiscal, também, o qual apresenta algumas divergências em relação ao conceito contábil.

.....

Entretanto, para o Fisco, não existe a figura do saldo líquido. O inciso II do art. 325 do Regulamento do Imposto de Renda só aceita o diferimento de custos, encargos ou despesas, enquanto seu art. 373 exige a tributação das receitas financeiras, independente de se referir ou não a empreendimentos pré-operacionais.

Por outro lado, o Fisco, de acordo com o art. 418 do Regulamento do Imposto de Renda, considera tributáveis os ganhos ou perdas de capital, isto é, o lucro ou prejuízo com a venda de bens integrantes do ativo permanente, o que inclui até mesmo o veículo usado administrativamente em fase pré-operacional.

.....

Diante dessas colocações, o correto seria que uma empresa, obtendo saldo credor de resultado em suas atividades pré-operacionais, fizesse o registro como resultado (tanto financeiro como de capital), somente para fins fiscais, no Livro de Apuração do Lucro Real. De qualquer forma, tais situações tendem a ser raras.”

A conclusão de que as receitas financeiras e os ganhos de capital independentemente de se referirem ou não a empreendimentos em fase pré-operacional, devam ser tributados imediatamente não decorre de disposição expressa de lei, se não vejamos como dispõe o art. 373 do RIR/99:

“Art. 373. Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 11, § 3º).”

Ora, as leis tributárias são silentes com relação ao tratamento das receitas auferidas durante a fase pré-operacional, diga-se que não somente com relação às receitas financeiras e aos ganhos de capital. Todavia, isso não quer dizer necessariamente que tais receitas devam ter o tratamento contábil ordinário que a legislação prevê para as receitas auferidas na fase operacional da empresa, como parece ter sido a conclusão dos doutos contadores. Aliás, nesse ponto vale trazer à colação excerto do Parecer CST no 110/75, *in verbis*:

“9. Resultado de transações extra-operacionais

9.1 – O resultado – positivo ou negativo – de operações extra-operacionais, comuns durante a fase pré-operacional, devem ser apurados como transações eventuais em conformidade com o que determina o Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186/75.

...os resultados líquidos de transações eventuais serão demonstrados pela escrituração da empresa, feita de acordo com as prescrições legais, destacadamente do lucro operacional.

9.2 – A apuração deve ser feita no mesmo período-base de sua ocorrência e o respectivo resultado incluído na declaração de rendimentos do exercício financeiro correspondente ou, em caso de prejuízo, acumulável para posterior compensação com lucros”

Assim, correto o procedimento da contribuinte em calcular o resultado pré-operacional em apartado do lucro operacional. Da mesma forma, correto o lançamento do saldo líquido negativo (despesas financeiras superiores às receitas financeiras incorridas durante a fase pré-operacional) a débito da conta de ativo diferido, para futuras amortizações. Tal entendimento já vinha sendo sustentado desde 1978, quando, ao interpretar o art. 17 do DL nº 1.598/77, a Portaria nº 475/78, do Ministro de Estado da Fazenda assim já sustentava.

Posteriormente, a Instrução Normativa SRF nº 54/88 veio reforçar o entendimento, quando assim dispôs:

“ 2. EMPRESA EM FASE PRÉ-OPERACIONAL

2.1 Durante o período que anteceder o início das operações sociais ou a implantação do empreendimento inicial a pessoa jurídica deverá apurar o saldo conjunto das despesas e receitas financeiras, das variações monetárias ativas e passivas e do resultado líquido da correção monetária do balanço, o qual terá o seguinte tratamento:

a) se devedor, será acrescido ao saldo da conta de gastos a amortizar, do ativo diferido;

b) se credor, será diminuído do total das despesas pré-operacionais incorridas no próprio período-base.

2.2 Caso o saldo conjunto credor, referido no subitem anterior, exceda o total das despesas pré-operacionais incorridas no próprio período-base, o excesso deverá compor o lucro líquido do exercício e poderá ser totalmente diferido como lucro inflacionário.”

Não obstante a IN 54/88 tratasse de normas de correção monetária para os empreendimentos em fase pré-operacional, as disposições acima transcritas transcendiam a matéria central, pois o tratamento dado às despesas e receitas financeiras não era decorrente da lógica do sistema de correção monetária de balanços, mas da interpretação da legislação tributária aplicável ao contexto, ou seja, ao contribuinte em fase de pré-operação.

Por outro lado, é verdade que a IN 54/88 foi revogada pela IN SRF 79/00, mas isso se deve unicamente ao fim da correção monetária de balanço – a matéria central da IN. Ademais, durante os fatos geradores em tela (1997, 1998 e 1999), a IN 54/88 estava em vigor.

Ad argumentandum, se as receitas financeiras auferidas na fase pré-operacional devessem ser levadas a resultado, também, deveriam ser as despesas financeiras, sob pena de ofensa ao princípio do confronto das despesas e receitas. Aliás, esse é um dos motivos pelos quais devemos ativar despesas pré-operacionais para confrontá-las no futuro com as receitas ainda não geradas nesta fase. Ora, no caso em tela, se levássemos as receitas e despesas financeiras a resultado dos exercícios, seriam apurados prejuízos contábeis e, consequentemente, fiscais, já que não haveria ajustes aos resultados dos períodos de 1997 a 1999. Ou seja, conforme demonstrado e não contestado nos autos, as despesas financeiras superaram as receitas financeiras nos períodos em tela, assim sendo, a contribuinte teria prejuízo fiscal nos anos-calendários de 1997 a 1999, logo, o IRRF incidente sobre as receitas financeiras passariam, da mesma forma, a ser objeto de restituição ou compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela Receita Federal. Assim sendo, seja contabilizando corretamente as despesas e receitas financeiras no ativo diferido ou, erroneamente, lançando-as em resultado do exercício, a contribuinte não teria imposto devido e, consequentemente, o IRRF que incidiu sobre tais receitas financeiras geraria IRPJ a restituir/compensar.

Por último, então, há que se perquirir se o IRRF sobre as receitas financeiras são deduções do imposto devido ainda que a contribuinte não tenha apurado resultado e, consequentemente, que as receitas financeiras não tenham sido computadas na apuração do lucro real do período.

Primeiramente, há que se ressaltar que não há base legal para o que fora decidido pelo acórdão recorrido, ou seja, não há como, sem expressa disposição de lei, sustentar que as aplicações financeiras serão tributadas exclusiva e definitivamente na fonte pagadora, quando o beneficiário do rendimento for pessoa jurídica em fase pré-operacional.

Ademais, o inciso I do art. 76 da Lei nº 8.981/95 expressamente dispõe que o IRRF sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável, ou pago sobre os ganhos líquidos mensais, será deduzido do apurado no encerramento do período ou na data da extinção, no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real.

Ora, o fato de a contribuinte está dispensada de preencher a ficha de apuração do resultado, não afasta a aplicação de tal regra ao caso concreto.

O art. 2º, § 4º, inciso III, da Lei nº 9.430/96, 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 IRRF sobre receita financeira auferida na fase pré-operacional.

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 ativemos as despesas para futura amortização quando as receitas começarem a ser geradas. Ora, 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 cômputo do lucro real.

Ademais, como, na fase pré-operacional, as despesas financeiras são deduzidas das receitas financeiras e o saldo é controlado no ativo diferido para amortização futura, caso tais receitas financeiras fossem tributadas exclusiva e definitivamente na fonte, como sustentou a Relatora do acórdão recorrido, 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. Lógico que isso não é razoável, nem encontra amparo no ordenamento jurídico pátrio.

O entendimento aqui exarado encontra esteio em decisões da própria Administração tributária, como, por exemplo, na Solução de Consulta nº 44, de 1º de fevereiro de 2008, da 8ª Região Fiscal (DOU de 06/03/2008, seção 1, p. 21), a qual encontra-se assim ementada:

“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 e, 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.”.

Posto isso, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial do contribuinte, para reconhecer o seu direito creditório referente ao IRRF incidente sobre receitas financeiras auferidas durante a fase pré-operacional– anos-calendários 1997, 1998 e 1999.

Neste sentido também são as diversas Soluções de Consulta citadas pela Contribuinte desde a impugnação:

SOLUÇÃO DE CONSULTA N° 74 de 11 de Dezembro de 2008.

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ.

EMENTA: Reforma da Solução de Consulta SRRF04/Disit n° 83, de 2004. "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. Na existência de saldo negativo de IRPJ decorrente da retenção na fonte desse tributo sobre as receitas financeiras absorvidas pelas despesas pré-operacionais, tal valor poderá ser objeto de restituição ou compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, na forma da legislação pertinente."

1a REGIÃO FISCAL - DRFs: Brasília, Anápolis, Goiânia, Campo Grande, Dourados, Cuiabá, Palmas. Solução de Consulta n° 73, de 11 de dezembro de 2008.

ASUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ.

EMENTA: Reforma da SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF04/Disit n° 84, de 2006.

"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. Na existência de saldo negativo de IRPJ decorrente da retenção na fonte desse tributo sobre as receitas financeiras absorvidas pelas despesas pré-operacionais, tal valor poderá ser objeto de restituição ou compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, na forma da legislação pertinente."

DISPOSITIVOS LEGAIS: Arts. 177 e 179, V, da Lei n° 6.404/76; arts. 247 e 274 do Decreto n° 3.000/99 (RIR/99); PN CSTn° 110/75; Solução de Divergência Cosit n° 32, de 2008. ISABEL CRISTINA DE OLIVEIRA GONZAGA - Chefe da Divisão (DOU 17.12.2008).

9a Região Fiscal - DRFs: Curitiba, Cascavel, Foz do Iguaçu, Londrina, Maringá, Paranaguá, Ponta Grossa, Blumenau, Florianópolis, Joaçaba, Joinville, Lages, Itajaí. Solução de Consulta n° 289/2007 - IRPJ "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 de retenção na fonte desse tributo sobre as receitas financeiras absorvidas pelas despesas pré-operacionais, esse valor poderá se objeto de restituição ou compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela RFB."

DISPOSITIVOS LEGAIS: CTN, arts. 43 e 44; Lei n.º 6.404, de 1976, arts. 177 e 179, V; Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 6º, II, e 74; RIR/1999, arts. 247 e 274; PN CSTnº 110, de 1975. (DOU 04.09.2007).

8ª REGIÃO FISCAL - DRFs: São Paulo, Araçatuba, Araraquara, Bauru, Campinas, Franca, Guarulhos, Jundiaí, Limeira, Marília, Osasco, Piracicaba, Presidente Prudente, Ribeirão Preto, Santo André, Santos, São Bernardo do Campo, São José do Rio Preto, São José dos Campos, Sorocaba, Taboão da Serra, Taubaté, São Sebastião. Solução de Consulta n.º 44, de 1o de fevereiro de 2008.

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ. "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 e, 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."

DISPOSITIVOS LEGAIS: CTN, arts. 43 e 44; Lei n.º 6.404, de 1976, arts. 177 e 179, V; Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 6o, II, e 74; RIR/1999, arts. 247 e 274; PN CST n.º 110, de 1975. CLÁUDIO FERREIRA VALLADÃO -Chefe da Divisão (DOU 06.03.2008).

Retomando a questão, tem-se que o art. 58, §3º, alínea "a" da Lei n.º 4.506, de 1964, incorporado ao art. 325, II, alínea "a" do RIR/99, e o art. 17, parágrafo único do Decreto n.º 1.598, de 1977, base legal do art. 374, inciso II do RIR/99, permitem o registro em ativo diferido das despesas financeiras incorridas em fase pré-operacional. Neste contexto, compartilha-se do entendimento expresso no voto condutor do Acórdão n.º 9101-001.052 de que o art. 373 do RIR/99 – que dentre outros dispositivos legais, tem por fundamento o art. 76, §2º da Lei n.º 8.981, de 1995, invocado pela recorrente – não impõe o cômputo, no lucro real, das receitas financeiras auferidas em período pré-operacional, por não disciplinar expressamente a matéria, e também porque concluir em sentido diverso ofenderia o princípio do confronto das despesas e receitas.

Com efeito, face toda a fundamentação jurídica acima referenciada, entende-se ser perfeitamente admitida a dedução das retenções no período de retenção, apesar do diferimento da apropriação no resultado das receitas financeiras, tendo em vista que a fase pré-operacional é situação transitória e excepcional, não existindo sobre ela qualquer dispositivo na legislação tributária estabelecendo disposição ou restrição específica.

Aliás, a Solução de Consulta n.º 44/2008 proferida pela 8ª Região Fiscal ratifica possibilidade de formação de saldo negativo em tais circunstâncias como decorrência lógica da inexistência de lucro tributável no período, como se observa abaixo:

4. Portanto, a determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das comerciais, das quais cabe destacar, por sua importância, o disposto nos 177 e 179 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, 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. "

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

V - no (ativo) diferido: as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para o aumento do resultado de mais de um exercício social e que não configurem tão-somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)"

5. Comentando esse dispositivo, o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações - FIECAFI (Sérgio de Iudícibus e outros. Ed. Atlas, São Paulo, 2000, p. 199) afirma que:

"Os ativos diferidos caracterizam-se por serem ativos intangíveis, que serão amortizados por apropriação às despesas operacionais, no período de tempo em que estiverem contribuindo para a formação do resultado da empresa. Compreendem despesas incorridas durante o período de desenvolvimento, construção e implantação de projetos, anterior ao seu início de operação. Incluem as despesas incorridas com pesquisas e desenvolvimento de produtos, com implantação de projetos mais amplos de sistemas e métodos, com reorganização da empresa e outras. A condição para seu diferimento é que, sempre, haja razoável segurança de realização futura desses saldos diferidos por meio de receitas que venham cobrir os custos e despesas futuras e gerem margem para atender a amortização desses diferidos e à depreciação dos bens do imobilizado correspondentes. Não incluem bens corpóreos, pois estes devem ser classificados no Imobilizado. Representam, muitas vezes, gastos cuja contabilização seria como despesas operacionais, caso a atividade a que se referem estivesse produzindo receitas ou benefícios. E o caso dos gastos incorridos com pessoal administrativo, outras despesas gerais e administrativas, e demais gastos específicos (desde que não sejam parte do Imobilizado), os quais são necessários ao desenvolvimento de um projeto. Pelo fato, entretanto, de os benefícios desse projeto ocorrerem em resultados futuros mediante a geração de receitas, tais gastos são ativados para amortização futura, para manter o critério de contraposição de receitas e despesas. "

(...)

7. Essa técnica (ativação das despesas) parte do princípio de que, enquanto não iniciadas as suas atividades, a empresa não auferirá receitas e, dessa forma, o registro de suas despesas em conta de resultado faria com que obtivesse prejuízo antes mesmo de entrar em operação. Isso, contudo, não significa que eventuais resultados obtidos nessa fase não devam ser confrontados com as despesas a eles relacionados, pois isso consistiria na negação do próprio regime de competência. Assim, qualquer resultado obtido com uso de ativos, sendo utilizado ou mantido para emprego no empreendimento em andamento, deverá ser registrado no Ativo Diferido (FIECAFI, pg. 204):

"Faz parte do Ativo Diferido qualquer resultado eventual obtido com uso ne 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 suplanta-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.

Se a empresa, noutro exemplo, vende, com lucro, veículos usados administrativamente nessa fase, o resultado obtido na transação representa reduções dos gastos pré-operacionais. No caso de prejuízo nessa alienação, o procedimento é inverso, isto é, acrescenta-se ao Diferido. Se a depreciação desses veículos estiver sendo imobilizada, por estarem eles servindo à construção, esse resultado deverá ser deduzido do próprio imobilizado em construção.

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-operacionais. "

8. Essa técnica, em matéria fiscal, não apenas foi recepcionada pela legislação, eis que não há nenhuma regra excepcionando sua aplicação, como impediu que empresas que tivessem um longo ciclo pré-operacional ficassem em situação não isonômica em relação às demais, posto que, em época pretérita, a compensação dos prejuízos fiscais tinha como prazo fatal o período de cinco anos. Nessas condições, se as empresas em fase pré-operacional registrassem suas despesas diretamente em conta de resultado, apurariam um saldo de prejuízo fiscal impossível de ser aproveitado na hipótese de demora no início de suas operações. Com a ativação das despesas, esse risco restaria afastado, pois as despesas realizadas só afetariam o resultado após o início de suas atividades.

(...)

15. Em vista disso, pode-se afirmar que as receitas financeiras obtidas com ativos utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento em andamento devem ser confrontadas com as despesas financeiras a ele relativas. Havendo saldo credor, este deverá ser utilizado para abatimento das demais despesas pré-operacionais. Se, ainda assim, persistir o saldo positivo, aí sim ele deverá ser levado a resultado, uma vez que já foi integralmente realizado.

16. Entender de forma diversa, obrigando a empresa a levar a resultado uma receita, enquanto suas despesas estão sendo ativadas, implicaria subversão dessa sistemática, cuja implementação tem em vista justamente proteger a empresa dos efeitos negativos do reconhecimento das despesas no momento em que não há, ainda, receitas com que confrontá-las. A ativação das despesas parte da presunção de que no período de pré-operação não há receitas. Essa presunção, contudo, não é absoluta, e havendo receita, ela deve ser utilizada para diminuir a despesa correspondente. Se esse confronto será feito no ativo diferido ou no resultado, é uma questão na verdade secundária, pois, em relação ao imposto de renda, apenas na eventualidade de se apurar um saldo credor (receitas maiores que despesas), haveria apuração do imposto.

17. Demonstrando a correção do entendimento até aqui esposado, o Parecer Normativo CSTnº 110, de 1975 (publicado no DOU em 03/10/1975), tratando do resultado de transações eventuais, em seu item 9, traz, in verbis :

"9.RESULTADO DE TRANSAÇÕES EXTRA-OPERACIONAIS

9.1-O resultado - positivo ou negativo - de operações extra-operacionais, comuns durante a fase pré-operacional, devem ser apurados como transações eventuais em conformidade com o que determina o RIR aprovado pelo Decreto n.º 76.186/75, em seu artigo 201:

Os resultados líquidos de transações eventuais serão demonstrados pela escrituração da empresa, feita de acordo com as prescrições legais, destacadamente do lucro operacional. "

9.2 - A apuração deve ser feita no mesmo período-base de sua ocorrência e o respectivo resultado incluído na declaração de rendimentos do exercício financeiro correspondente ou em caso de prejuízo, acumulável para posterior compensação com lucros."

18. Esse Parecer Normativo, cujo embasamento ainda é atual, confirma o entendimento doutrinário anteriormente descrito, ao demonstrar que somente as transações não operacionais realizadas na fase pré-operacional deverão ter seus resultados, positivos ou negativos, apurados no próprio período-base para efeitos de lucro real.

19. As receitas financeiras são classificadas como "outras receitas operacionais" e, em decorrência disso não podem ser consideradas, nos termos do PN CST nº 110, de 1975, como resultados de transações eventuais. Logo, devem ser deduzidas dos gastos pré-operacionais escriturados no ativo diferido.

20. Nessa sistemática, se as despesas pré-operacionais forem superiores às receitas auferidas a empresa não terá lucro tributável pelo IRPJ, hipótese em que o imposto de renda retido na fonte (IRRF) constituirá, a partir do encerramento do período de apuração, saldo negativo de IRPJ, passível de restituição ou compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil (Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 6º, II, e art. 74).

Significa dizer que a empresa em atividade pré-operacional deve ser compensada pelo desembolso da retenção sobre receitas financeiras que ainda não se sujeitam à tributação por conta do diferimento antes admitido. A incidência sobre estas receitas financeiras, porque auferidas em fase pré-operacional, fica diferida para o início das atividades da pessoa jurídica, quando a empresa não mais contará com as retenções na fonte para reduzir o IRPJ incidente sobre o resultado fiscal onerado com a amortização do ativo diferido em montante reduzido pelas receitas financeiras nele apropriados. Logo, a permissão de dedução das retenções neste contexto de atividade pré-operacional presta-se a desfazer os efeitos financeiros da retenção sofrida em período anterior ao de incidência sobre a receita auferida.

Em que pese tais argumentos, em sessão de 06/06/2019, este mesmo Conselheiro Relator, conforme já adiantado no breve relato do caso, determinou a conversão do processo em diligência. Primeiro porque o contribuinte havia anexado aos autos os informes de rendimentos fornecidos pelas fontes pagadoras e segundo devido ao fato de a instância *a quo* não ter se manifestado a respeito da sua condição de empresa em fase pré-operacional, situação a qual necessitava ser confirmada.

Em vista do exposto, não fosse a fundamentação jurídica antes apresentada a qual corrobora com a possibilidade do diferimento da tributação das receitas auferidas em fase pré-operacional, o relatório conclusivo da diligência fiscal (fls. 251/252 do *e-processo*) é expresso ao confirmar não somente as retenções na fonte como a condição de empresa em fase pré-

operacional, confirmando, portanto, a possibilidade de os valores comporem o saldo negativo do período tal como pretendido pelo contribuinte, veja-se:

01. A presente diligência foi motivada com o propósito de atender a Resolução nº 1002-000.086 – 1ª Seção de Julgamento/2ª Turma Extraordinária, de 06 de junho de 2019, no sentido de formar juízo conclusivo sobre a matéria em discussão, confirmar, pelas fontes pagadoras, as retenções informadas na Declaração de Compensação nº 08123.96817.060707.1.3.02-1785, vide fl. 246, bem como verificar se essas retenções foram informadas pela interessada, vide fl. 239 (página 03 da Resolução).

02. Preliminarmente, cabe esclarecer que a interessada encontrava-se em fase pré-operacional no ano-calendário 2003 conforme Relatório de Auditoria – Parecer dos Auditores Independentes da empresa Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes, vide fls. 164 a 166, em especial a fl. 166.

03. Confirmou-se as retenções declaradas na Declaração de Compensação nº 08123.96817.060707.1.3.02-1785, vide fl. 246, no valor total de R\$ 27.194,52 (R\$ 22.952,53 + R\$ 4.241,99). Por meio da DIRF, vide fl. 248, foi confirmado o valor total de R\$ 28.648,95 (R\$ 24.554,89 (Banco Unibanco) + R\$ 4.094,06 (Banco Banif Primus)), que respalda o valor utilizado para compor o Saldo Negativo de IRPJ do ano-calendário 2003 na Ficha 12A – Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real, vide fl. 178.

04. Acrescenta-se que a interessada informou essas retenções em sua DIPJ relativa ao ano calendário 2003, na Ficha 53 – Demonstrativo do Imposto de Renda Retido na Fonte, vide fl. 227.

05. Passa-se agora à análise da questão do oferecimento das receitas financeiras, as quais deram origem ao IRRF objeto da declaração de compensação ora analisada. Verificou-se que a Ficha 06 – Demonstração do Resultado encontra-se zerada, vide fl. 172, e tal fato aconteceu pois a empresa se encontrava em fase pré-operacional.

06. No Brasil, a Lei das Sociedades por Ações (6.404/76) evidenciava (até 2009) que ativo diferido são gastos com serviços que beneficiarão resultados de exercícios futuros da empresa. Tais gastos, ao serem diferidos, são entendidos como essenciais e necessários, sem os quais a atividade empresarial não pode ser iniciada. Consistem em:

- Despesas de Organização;
- Custos de estudos e projetos;
- Despesas com pesquisa e desenvolvimento de produtos;
- Gastos incorridos com reorganização ou reestruturação da entidade;
- Despesas pré-operacionais, como: seleção e treinamento de funcionários, propaganda institucional para que o produto ou a empresa fiquem conhecidos antes do lançamento, abertura de firma e honorários para constituição, etc.

07. Dessa forma, o Ativo Diferido caracterizava-se por evidenciar os recursos aplicados na realização de despesas que, por contribuírem para a formação do resultado de mais de um exercício social futuro, somente eram apropriadas às contas de resultado à medida e na proporção em que essa contribuição influenciava a geração do resultado de cada exercício.

08. Além dos gastos efetivados pela empresa na fase pré-operacional ou na expansão, eram também registrados no grupo do Ativo Diferido os resultados eventuais obtidos nessa fase e que são utilizados ou mantidos para empregar no empreendimento em andamento, como por exemplo: venda de bens e receita financeira de recursos ainda não aplicados.

09. Assim, se a empresa obtivesse receitas financeiras, deveria considerar essas receitas como dedução das despesas financeiras lançadas no próprio Ativo Diferido, e se ultrapassarem esse valor deverá deduzi-las das outras despesas pré-operacionais, mediante registro em uma conta específica à parte, como redução das despesas pré-operacionais. No caso da venda de bens, o ganho apurado será registrado como redução dos gastos pré-operacionais. Por outro lado, se ocorresse prejuízo, esse valor era acrescido ao Ativo Diferido.

10. No presente caso sob análise, constatou-se que a interessada registrou contabilmente, de forma correta, as Despesas Pré-Operacionais na Ficha 45A – Ativo – Balanço Patrimonial (Linha 45) no valor total de R\$ 22.390.203,84, vide fl. 221, valor esse que já deve conter o resultado líquido entre Receitas Financeiras X Despesas Financeiras. Salienta-se que o valor das receitas financeiras confirmadas em DIRF correspondem a um total de R\$ 143.245,38 (R\$ 122.774,89 (Banco Unibanco) + R\$ 20.470,49 (Banco Banif Primus)), vide fl. 248, valor esse infinitamente inferior ao total das Despesas Pré-Operacionais (R\$ 22.390.203,84).

11. Diante do todo exposto, confirmam-se as retenções na fonte pelas fontes pagadoras, que foram informadas na respectiva DIPJ, e conclui-se que a interessada registrou corretamente as suas Despesas Pré-Operacionais na sua DIPJ referente ao ano-calendário 2003, utilizando-se da Ficha 45A – Ativo – Balanço Patrimonial (Linha 45), na qual foi declarado um valor total de R\$ 22.390.203,84, que corresponde ao total do Ativo Diferido, e, dessa forma, o valor total retido (R\$ 27.194,52, vide fl. 246) pode, sim, compor o Saldo Negativo de IRPJ do ano-calendário 2003.

Por todo o aduzido, voto para dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo