



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10540.900110/2019-38
RESOLUÇÃO	1402-001.836 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CENTRAIS EÓLICAS PILÕES S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade, converter o julgamento do recurso em diligência.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente de recurso voluntário interposto em face de Acórdão nº 106-001.205, proferido pela DRJ06, em 29 de maio de 2023, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade e não reconheceu o direito creditório pleiteado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito, complementando-o ao final:

“DESPACHO DECISÓRIO

O presente processo trata de Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório com número de comunicação 2574170, emitido eletronicamente em 08/02/2019, referente ao crédito demonstrado no PER/DCOMP nº 24897.09726.300415.1.3.02-8190.

O tipo do crédito utilizado é Saldo Negativo de IRPJ do ano-calendário 2013.

Os valores das parcelas de composição do crédito informados no PER/DCOMP e os valores confirmados pelo Fisco foram assim discriminados no despacho decisório:

1-SUJEITO PASSIVO / INTERESSADO

CNPJ 11.201.797/0001-01	NOME EMPRESARIAL CENTRAIS EOLICAS PILOES S.A
----------------------------	---

2-IDENTIFICAÇÃO DO PER/DCOMP

PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO 24897.09726.300415.1.3.02-8190	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO Exercício 2014 - 01/01/2013 a 31/12/2013	TIPO DE CRÉDITO Saldo Negativo de IRPJ	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO 10540-900.110/2019-38
--	--	---	--

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Analisadas as informações prestadas no documento acima identificado e considerando que a soma das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP deve ser suficiente para comprovar a quitação do imposto devido e a apuração do saldo negativo, verificou-se:

PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP							
PARC. CREDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM. COMP. SNPA	ESTIM. PARCELADAS	DEM. COMPENSAÇÕES	SOMA PARC. CRED.
PER/DCOMP	0,00	103.542,92	0,00	0,00	0,00	0,00	103.542,92
CONFIRMADAS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Valor original saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 103.542,92 Valor DIPJ: R\$ 103.542,92
Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 103.542,92
TRPJ devido: R\$ 0,00
Valor do saldo negativo disponível = (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (TRPJ devido) limitado ao menor valor entre saldo negativo DIPJ e PER/DCOMP, observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero.
Valor do saldo negativo disponível: R\$ 0,00

No despacho, não foi reconhecido saldo negativo disponível no período.

O detalhamento das parcelas confirmadas encontra-se no documento intitulado “Despacho Decisório - Análise de Crédito”.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

A interessada apresentou manifestação de inconformidade com suas razões de discordância:

Por meio da Intimação SARAC nº 0086/2017, expedida nos autos do Dossiê nº 10010.004719/0417-14, a Impugnante foi notificada pela DRF/Vitória da Conquista para (i) justificar a diferença de R\$ 469.428,75, existente entre os valores declarados na DIPJ/2014 (Ficha 06-A, Linha 23) e a DIRF apresentada pela fonte pagadora; (ii) apresentar demonstrativo detalhado do escalonamento da tributação das receitas financeiras no valor total de R\$ 469.428,75, no qual deverão figurar os rendimentos totais auferidos e aqueles efetivamente tributados em cada ano-calendário, se for o caso; (iii) documentos comprobatórios das aplicações financeiras relacionadas na

intimação; e (iv) cópias das contas do Livro Razão Analítico, nas quais figurem os registros das receitas financeiras de todos os anos calendários em que os rendimentos mencionados no item anterior foram computados para efeito de apuração do Lucro Real.

Em atendimento à intimação, a Impugnante juntou a maior parte dos documentos solicitados, bem como apresentou esclarecimentos quanto à divergência apontada pela fiscalização, informando, em apertada síntese, que os rendimentos financeiros, em razão de regras contábeis específicas para sua situação econômica, foram lançados em outras contas do ativo que não compuseram a Ficha 06-A, Linha 23, da DIPJ/2014, resultando, dessa forma, a divergência com os valores informados a título de receita financeira na DIRF.

A respeito disso, a Impugnante solicitou expressamente autorização da DRF/Vitória da Conquista para retificar a DIPJ/2014, a fim de corrigir a mera divergência formal apontada na intimação fiscal.

Todavia, em 08/02/2019 a DRF/Vitória da Conquista, através do Despacho Decisório nº 2574170, não reconheceu o crédito pleiteado pela Impugnante, sob o argumento de que a “Receita correspondente não [foi] oferecida à tributação” (...)

(...) a Impugnante obtém empréstimos junto ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômica e Social (“BNDES”).

Com efeito, a contabilização dos custos de citados empréstimos possui disciplina específica, notadamente nos itens 12 e 13 Pronunciamento Técnico CPC nº 20 (“Custos de Empréstimo”), os quais impõem que os custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à construção de ativo qualificável devem ser capitalizados como parte do custo do ativo.

Desta feita, como é possível verificar da análise das contas do Livro Razão (juntadas ao Dossiê 10010. 004719/0417-14), os juros do empréstimo tomado junto ao BNDES eram capitalizados mensalmente (cf. conta “211211004 - BNDES – Encargos”) e lançados a débito na conta de ativo “132011919 – A Ratear”, sob a rubrica “Juros Capitalizados BNDES”.

Por outro lado, os rendimentos financeiros eram lançados na conta “631041101 – Rendas – Rendimento de Aplicação Financeira” e os seus saldos mensais eram capitalizados (cf. conta “631041199 – Reversão de Capitalização”) e lançados a crédito na conta de ativo “132011919 – A Ratear”.

Por essa razão, os valores não compuseram a ficha 06-A, Linha 23, da DIPJ/2014, resultando na divergência com os valores informados a título de receita financeira na DIRF, conforme apontado pela Fiscalização, mais especificamente na Intimação SARAC 0086/2017.

Cabe ressaltar, ainda, que à época estava vigente o Regime Tributário de Transição (“RTT”), o qual garantia a neutralidade fiscal dos ajustes contábeis trazidos pela Lei nº 11.638/07, permitindo com o que a apuração do IRPJ/CSLL fosse amparada nos critérios vigentes em 31/12/2007.

Em que pese isso, a Impugnante reconhece que, tratando-se de valores contabilizados de acordo com as regras aplicáveis até 31/12/2007, caberia a ela indicá-los na Ficha 07A - Demonstração do Resultado - Critérios em 31.12.2007 - PJ em Geral (...)

Quando da Resposta à Intimação SARAC 0086/2017, a ora Impugnante propôs à Fiscalização a possibilidade de que retificasse a sua DIPJ do Exercício de 2014 de modo a deixar evidenciado o crédito pleiteado na PER/DCOMP em referência. Não obstante, tal pedido foi absolutamente ignorado pela Autoridade Fiscal, a qual, sem mais nem menos, optou por apenas glosar as compensações realizadas.

(...)

por meio do Parecer Normativo COSIT nº 2/2015, a Coordenação-Geral de Tributação - COSIT manifestou-se no sentido de que não há impedimento para que a DCTF seja retificada depois de apresentado o PER/DCOMP que utiliza como crédito pagamento inteiramente alocado na DCTF original, mesmo que a retificação ocorra depois do indeferimento do pedido ou da não homologação da compensação.

(...)

é inquestionável que o mero desencontro de informações nas fichas da DIPJ com os valores constantes na DIRF não pode ensejar óbices ao direito creditório da Impugnante.

(...)

vale destacar a reiterada jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), no sentido de que a retificação da DCTF após a ciência do Despacho Decisório que indeferiu o pedido de restituição não obsta a compensação, quando comprovada a existência do crédito.

Especificamente no caso ora discutido, o E. CARF manifesta-se no sentido de reconhecer o direito creditório, em homenagem ao princípio da verdade material, sempre que o único óbice para tanto seja um erro formal (...)

(...)

caso este órgão julgador entenda necessário poderá, nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72 e do Parecer Normativo COSIT nº 2/2015, requer a realização de diligências e verificações que considerar relevantes à adequada verificação da prova, colocando-se a Impugnante desde já à disposição para o fornecimento das informações que lhe forem solicitadas.

(...) a Impugnante protesta, com base no princípio da verdade material, pela posterior juntada de documentação que eventualmente não tenha sido acostada à presente e que se mostre indispensável ao deslinde do caso dos autos, nos termos do artigo 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235/72.

A DRJ06 julgou improcedente a manifestação de inconformidade e não reconheceu o direito creditório pleiteado, cuja decisão restou assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

SALDO NEGATIVO. COMPENSAÇÃO. TRIBUTO RETIDO. COMPROVAÇÃO.

Para fazer prova do crédito de tributo retido e computado no saldo negativo é necessário apresentar o comprovante de rendimentos fornecido pela fonte pagadora ou a DIRF com a retenção declarada, além de demonstrar que o respectivo rendimento foi oferecido à tributação. Na ausência daqueles elementos, a comprovação se faz mediante documentação que evidencie a efetiva retenção do valor pleiteado apoiada por documentos oriundos de terceiros, tais como recibos ou declarações, aviso de pagamento de valor líquido fornecido por instituição bancária ou fonte pagadora, além de extratos bancários com a indicação do recebimento líquido da receita.

SALDO NEGATIVO. RETENÇÕES. NECESSÁRIO OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO DAS RESPECTIVAS RECEITAS.

Na apuração do tributo, a pessoa jurídica poderá deduzir do tributo devido o valor retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformado, a Recorrente apresentou recurso voluntário com os seguintes argumentos:

“(…)

3. DO DIREITO

3.1. DAS INFORMAÇÕES PRESTADAS NA DIPJ 2014 (ANO-CALENDÁRIO 2013)

A Recorrente é uma sociedade por ações de capital fechado, constituída em 05 de outubro de 2009, tendo por objeto social projetar, implantar, operar e explorar especificamente o parque eólico “Pilões”¹, sendo integrante do complexo eólico Alto Sertão II, localizado no Estado da Bahia.

Neste contexto, tendo em vista os vultosos investimentos necessários para a construção do mencionado parque eólico, a Recorrente obteve empréstimos junto ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômica e Social – BNDES, quando ainda se encontrava em fase pré-operacional. Confira-se a Cláusula

Primeira do Contrato de Financiamento mediante Abertura de Crédito nº 14.2.0365.1 (Doc. 01):

PRIMEIRA

NATUREZA, VALOR E FINALIDADE DO CONTRATO

O BNDES abre à BENEFICIÁRIA, por este Contrato, um Crédito, no valor total de R\$ 734.020.000,00 (setecentos e trinta e quatro milhões e vinte mil reais), à conta de recursos ordinários do BNDES, compostos, dentre outras fontes, pelos recursos do Fundo de Amparo ao Trabalhador - FAT, pelos recursos originários do FAT - Depósitos Especiais e do Fundo de Participação PIS/PASEP, respeitada, quanto à sua alocação, a legislação aplicável a cada uma das aludidas fontes, observado o disposto no Parágrafo Segundo da Cláusula Segunda, dividido em 16 (dezesesseis) Subcréditos da seguinte forma:

- X - Subcrédito "J": destinado ao repasse de recursos pela BENEFICIÁRIA à PILÕES, no valor total de R\$ 52.108.611,00 (cinquenta e dois milhões, cento e oito mil, seiscentos e onze reais), subdividido em 02 (dois) Subcréditos, nos seguintes valores e finalidades:
- a) Subcrédito "J1": R\$ 16.244.152,00 (dezesesseis milhões, duzentos e quarenta e quatro mil, cento e cinquenta e dois reais), destinado à construção e implantação da central geradora eólica denominada EOL PILÕES, com 30,24 MW de capacidade instalada, localizada no município de Caetité, no Estado da Bahia, integrante do complexo de parques eólicos que formam o PROJETO RENOVAR 3; e
 - b) Subcrédito "J2": R\$ 35.864.459,00 (trinta e cinco milhões, oitocentos e sessenta e quatro mil, quatrocentos e cinquenta e nove reais), destinado à aquisição de máquinas e equipamentos nacionais, credenciados junto à FINAME, necessários à implantação da central geradora eólica a que se refere a alínea "a" deste Inciso;

Ao longo do ano-calendário de 2013, exercício 2014, período que antecedeu o início de suas operações, ou seja, na fase pré-operacional, a Recorrente sofreu retenções na fonte do imposto de renda (IRRF) incidente sobre as receitas financeiras auferidas durante referido período, e, considerando o estado pré-operacional e a vinculação direta à construção de ativo qualificável, os encargos e receitas financeiras incorridos no período foram capitalizados como parte do custo desse ativo, de acordo com as melhores práticas contábeis e fiscais.

Com efeito, a contabilização dos custos de citados empréstimos possui disciplina específica, notadamente nos itens 12 e 13 Pronunciamento Técnico CPC n.º 20 ("Custos de Empréstimo"), os quais impõem que os custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à construção de ativo qualificável devem ser capitalizados como parte do custo do ativo. Confira-se:

"12. Na extensão em que a entidade toma recursos emprestados especificamente com o propósito de obter um ativo qualificável, a entidade deve determinar o montante dos custos dos empréstimos elegíveis à capitalização como sendo aqueles efetivamente incorridos sobre tais empréstimos durante o período, menos qualquer receita financeira decorrente do investimento temporário de tais empréstimos.

13. Os contratos financeiros para um ativo qualificável podem resultar em a entidade obter recursos de empréstimos e incorrer em custos de empréstimos associados antes que parte ou todos os recursos sejam

utilizados para gastos com o ativo qualificável. Nessas circunstâncias, os recursos são frequentemente investidos até que se incorra em gastos com o ativo qualificável. Na determinação do montante de custos de empréstimos elegíveis à capitalização durante o período, quaisquer receitas financeiras ganhas sobre tais recursos devem ser deduzidas dos custos dos empréstimos incorridos” (n.g.).

Por sua vez, como também dispõem referidos itens do Pronunciamento CPC nº 20, na determinação do montante de custos de empréstimos elegíveis à capitalização durante o período, quaisquer receitas financeiras ganhas sobre tais recursos devem ser deduzidas dos custos dos empréstimos incorridos.

Desta feita, como é possível verificar da análise das contas do Livro Razão (juntadas ao Dossiê 10010. 004719/0417-14), os juros do empréstimo tomado junto ao BNDES eram capitalizados mensalmente (cf. conta “211211004 - BNDES – Encargos”) e lançados a débito na conta de ativo “132011919 – A Ratear”, sob a rubrica “Juros Capitalizados BNDES”.

Por outro lado, os rendimentos financeiros eram lançados na conta “631041101 – Rendas – Rendimento de Aplicação Financeira” e os seus saldos mensais eram capitalizados (cf. conta “631041199 – Reversão de Capitalização”) e lançados a crédito na conta de ativo “132011919 – A Ratear”.

Por essa razão, os valores não compuseram a ficha 06-A, Linha 23, da DIPJ/2014, resultando na divergência com os valores informados a título de receita financeira na DIRF, conforme apontado pela Fiscalização, mais especificamente na Intimação SARAC 0086/2017.

Cabe ressaltar, ainda, que à época estava vigente o Regime Tributário de Transição (“RTT”), o qual garantia a neutralidade fiscal dos ajustes contábeis trazidos pela Lei nº 11.638/07, permitindo que a apuração do IRPJ/CSLL fosse amparada nos critérios vigentes em 31/12/20074.

Não obstante, imperioso ressaltar que, mesmo que fosse acolhido o entendimento da autoridade fiscal – que, registre-se, é divergente da jurisprudência pacificada pelo E. CARF, que admite o diferimento das receitas financeiras inferiores às despesas financeiras enquanto a pessoa jurídica se encontra em fase pré-operacional –, lançando-se as receitas e despesas financeiras no resultado do exercício, a apuração do período ficaria da seguinte forma:

DIPJ 2014 (ano-calendário 2013) - DESCRIÇÃO	Valores - R\$
Resultado Ficha 06A	-283.933,10
<u>Ajustes Ficha 07A</u>	
Encargos de empréstimos capitalizados	-2.059.042,20
Receita Financeira capitalizada	532.465,76
Resultado Ficha 07A	-1.810.509,54

Vejam, ilustres conselheiros, que os ajustes na declaração não modificam o valor do saldo negativo indicado na DIPJ original, haja vista que, mesmo com a inclusão das operações financeiras no resultado do exercício, a empresa continua apurando prejuízo fiscal no ano-calendário de 2013.

Daí porque, conforme se verifica, a propalada retificação da DIPJ consiste em meros ajustes formais das informações relativas à formação do saldo negativo de IRPJ.

Inclusive, vale ressaltar que, quando da Resposta à Intimação SARAC 0086/2017, a ora Recorrente propôs à Fiscalização a possibilidade de que retificasse a sua DIPJ do Exercício de 2014, de modo a deixar evidenciado o crédito pleiteado no PER/DCOMP em referência. Não obstante, tal pedido foi absolutamente ignorado pela Autoridade Fiscal, a qual, sem mais nem menos, optou por apenas glosar as compensações realizadas.

Não bastasse, toda a documentação requerida pela Fiscalização foi juntada ao Dossiê nº 10010.004719/0417-14 (livros razão, extratos bancários etc.), além dos contratos de financiamento junto ao BNDES, ora apresentados, razão pela qual não prospera o entendimento da DRJ de que a Recorrente “permaneceu inerte quanto a apresentação dos documentos que dão amparo aos lançamentos do livro razão”.

Como será demonstrado abaixo, a própria RFB e o CARF autorizam retificações formais no preenchimento das declarações fiscais – a expressão “retificações formais” é aqui empregada, visto que, conforme já ressaltado, a retificação da DIPJ não altera, em si, o direito creditório do saldo negativo de IRPJ – que amparam o crédito pleiteado, inclusive após a lavratura do despacho decisório.

3.2. DA POSSIBILIDADE DE RETIFICAÇÃO DA DCTF DEPOIS DA TRANSMISSÃO DO PER/DCOMP E DA CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO – PARECER NORMATIVO COSIT Nº 2/2015

Ademais disso, cumpre ressaltar que, por meio do Parecer Normativo COSIT nº 2/2015, a Coordenação-Geral de Tributação - COSIT manifestou-se no sentido de que não há impedimento para que a DCTF seja retificada depois de apresentado o PER/DCOMP que utiliza como crédito pagamento inteiramente alocado na DCTF original, mesmo que a retificação ocorra depois do indeferimento do pedido ou da não homologação da compensação.

Confira-se a sua ementa: (...)

Cabe salientar, nesse contexto, que os Pareceres Normativos, sendo atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, nos termos do artigo 100, inciso I5, do CTN, têm sua normatividade fundada “no poder vinculante do entendimento neles expresso em relação aos órgãos da administração tributária e aos sujeitos passivos alcançados pela orientação que propiciam”, conforme sedimentado no Parecer Normativo COSIT nº 5/19946.

Outro não é o entendimento do E. CARF a respeito do tema ora discutido, conforme se verifica das ementas abaixo: (...)

A respeito disso, embora tenha concordado com os argumentos de defesa, a decisão ora recorrida simplesmente alegou que a retificação da DIPJ é de iniciativa do contribuinte e que independe de requerimento ou autorização prévia da autoridade fiscal, e que a Recorrente não teria apresentado DIPJ retificadora para demonstrar seu direito creditório. Confira-se: (...)

Em segundo lugar, o entendimento adotado pela decisão ora recorrida, de impor ao contribuinte o ônus de retificar a declaração, ignora o fato de que a DIPJ foi descontinuada em 2014 (substituída pela ECF) e que, em decorrência de limitações operacionais, já não era mais possível, por iniciativa do próprio contribuinte, a transmissão de DIPJ retificadora.

Em terceiro lugar, essa limitação operacional, que obsta a retificação da declaração por iniciativa do contribuinte, não impede que o Fisco Federal proceda, de ofício, a retificação da DIPJ 2014 (ano-calendário 2013), exclusivamente para corrigir informações complementares para o reconhecimento do direito creditório da Recorrente, visto que, mais uma vez cabe ressaltar, a retificação da declaração fiscal não visa alterar o valor do direito creditório, tampouco revisar crédito tributário confessado pelo contribuinte.

Sendo assim, requer-se que a decisão ora recorrida seja reformada, para que, entendendo-se necessária (isto é, caso não seja aplicado o entendimento majoritário do CARF), se determine a retificação, de ofício, da DIPJ 2014 (ano-calendário 2013), para que constem as informações complementares necessárias ao reconhecimento do direito creditório, relativo ao saldo negativo de IRPJ.

3.3. DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF SOBRE A TRIBUTAÇÃO DE RECEITAS E A DEDUÇÃO DO IRRF POR CONTRIBUINTE EM FASE PRÉ-OPERACIONAL

Como já salientado, ao longo do ano-calendário de 2013, exercício 2014, período que antecedeu o início de suas operações, ou seja, na fase pré-operacional, a Recorrente sofreu retenções na fonte do imposto de renda (IRRF) incidente sobre as receitas financeiras auferidas durante referido período, e, considerando o estado pré-operacional e a vinculação direta à construção de ativo qualificável, os encargos e receitas financeiras incorridos no período foram capitalizados como parte do custo desse ativo, de acordo com as melhores práticas contábeis.

Nesse sentido, o Pronunciamento CPC 20 (“Custos de Empréstimo”) estabelece que custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de ativo qualificável devem ser capitalizados como parte do custo do ativo quando for provável que deles irão resultar em benefícios econômicos futuros para a entidade e que tais custos possam ser mensurados com confiabilidade.

A lógica por trás da regra contábil é bastante intuitiva, pois todos os custos atribuíveis à construção do ativo qualificável (que é um ativo que, Como se observa, a decisão da DRJ, sem levar em conta as limitações operacionais para retificação da declaração fiscal, por iniciativa do contribuinte, alegou que aquela não teria sido apresentada, até a data do julgamento de primeira instância, para evidenciação do direito creditório.

Tal argumentação, no entanto, não merece prosperar, pelos seguintes motivos:

Em primeiro lugar, cumpre salientar que o direito creditório já se encontra devidamente indicado na DIPJ original, na qual consta a apuração do saldo negativo de IRPJ, referente ao exercício 2014 (ano-calendário 2013), no valor original de R\$ 103.542,92 (cento e três mil, quinhentos e quarenta e dois reais e noventa e dois centavos), sendo certo que a retificação ora discutida não altera a certeza e liquidez do direito crédito pleiteado pela Recorrente, notadamente porque, mesmo com inclusão das operações financeiras no resultado do exercício, a empresa permanece apurando prejuízo fiscal, de modo que o IRRF incidente sobre as receitas financeiras continua, da mesma forma, passível de restituição ou compensação.

(...) necessariamente, demanda um período substancial para ficar pronto para seu uso ou venda pretendidos), deverão estar sujeitos à capitalização, para que possam ser amortizados no futuro, contra as receitas advindas desse ativo, como forma de garantir uma neutralidade na representação econômica da empresa, evitando o desencontro de despesas e receitas.

Sobre o tema, o CARF possui jurisprudência firmada no sentido de que, durante a fase pré-operacional, a pessoa jurídica pode diferir as receitas financeiras inferiores às despesas financeiras, sendo certo que inexistente vedação a dedução das correspondentes retenções na fonte para formação de saldo negativo da IRPJ do período. Confira-se: (...)

Inclusive, tais decisões encontram respaldo no entendimento predominante da E. 1ª Turma da Câmara Superior, que é a última instância do CARF responsável por pacificar divergências interpretativas acerca da legislação tributária do imposto de renda. Vejamos: (...)

Isso porque, conforme já demonstrado nos autos, o saldo de despesas financeiras é muito superior ao de receitas financeiras relativas à fase pré-operacional. Confira-se: Dessa forma, requer-se que a decisão ora recorrida seja inteiramente reformada e, conseqüentemente, reconhecido o saldo negativo informado no PER/DCOMP em questão, para que sejam homologadas todas as compensações efetuadas pela Recorrente.

3.4. SUBSIDIARIAMENTE – DA EXISTÊNCIA DE SALDO NEGATIVO NA HIPÓTESE DE INCLUSÃO DAS OPERAÇÕES FINANCEIRAS NO RESULTADO DO EXERCÍCIO

Subsidiariamente, mesmo que se entenda que, no presente caso, as receitas financeiras auferidas na fase pré-operacional deveriam ter sido levadas a resultado – o que implicaria, também, na consideração das despesas financeiras incorridas no período, sob pena de ofensa ao princípio do confronto das despesas e receitas –, não seria apurado imposto de renda devido e, conseqüentemente, o IRRF que incidiu sobre tais receitas financeiras geraria saldo negativo a restituir e/ou compensar.

DRE 2013	Valores - R\$
Resultado Antes dos Efeitos Financeiros	(283.933,10)
(+) Receitas Financeiras	532.465,76
(-) Despesas Financeiras	(2.059.042,20)
Resultado Líquido do Exercício	(1.810.509,54)

A respeito do tema, vale destacar o seguinte trecho do voto proferido pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Jr., relator do Acórdão nº 9101-001.052, em que a E. 1ª Turma da Câmara Superior do CARF reconheceu, por unanimidade de votos, o direito creditório de saldo negativo decorrente de IRRF que incidiu sobre receitas financeiras auferidas pelo contribuinte em fase pré-operacional: (...)

Como se nota, o entendimento adotado pela referida decisão, em destaque no trecho acima transcrito, não merece qualquer reparo. E nem poderia ser diferente, visto que, nessas circunstâncias, eventual decisão pela manutenção da glosa do crédito de saldo negativo decorrente de retenções (IRRF) implicaria no enriquecimento ilícito do Estado, situação que, em hipótese alguma, é admitida pelas normas que direcionam e estruturam o ordenamento jurídico brasileiro.

De outro lado, não há que se cogitar que, no caso em apreço, a Recorrente tenha percebido qualquer vantagem indevida em detrimento do Fisco Federal, uma vez que, como visto anteriormente, não seria apurado imposto devido, mesmo que se considerassem as receitas e despesas financeiras no resultado do exercício. Ainda que se admitisse que apenas as receitas financeiras fossem consideradas no resultado do exercício (diferindo-se o reconhecimento das despesas financeiras para determinação do lucro real), o que se alega a título de argumentação, mesmo assim seria apurado saldo negativo – dessa vez, no montante de R\$ 67.013,84 –, conforme demonstrativo abaixo:

<u>APURAÇÃO DO LUCRO REAL</u>	
Resultado Antes dos Efeitos Financeiros	-283.933,10
(+) Receitas Financeiras	532.465,76
Lucro Líquido antes do IRPJ	248.532,66
(-) Compensação de Prej. Fiscais de Períodos Anteriores	-6.416,32
Lucro Real	242.116,34
<u>IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL</u>	
Aliquota 15%	36.317,45
Adicional 10%	211,63
IRPJ Devido	36.529,09
<u>DEDUÇÕES</u>	
(-) Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF	-103.542,92
<u>IMPOSTO DE RENDA A PAGAR</u>	
Imposto a pagar (Saldo Negativo)	-67.013,84

É dizer, em qualquer dos possíveis cenários (com ou sem inclusão das receitas e despesas financeiras no resultado), a conclusão permanece inalterável: mantem-se ileso o direito creditório de saldo negativo decorrente de IRRF – ainda que em outro montante – que incidiu sobre receitas financeiras auferidas pela Recorrente em fase pré-operacional.

Inclusive, justamente com base nessas circunstâncias, é que restou afirmado na manifestação de inconformidade que, a bem da verdade material, eventuais equívocos no preenchimento das declarações fiscais não poderiam ensejar, em última instância, um impasse insuperável para o reconhecimento do direito creditório em favor da Recorrente.

Tal afirmação, cabe advertir, não pode ser entendida no sentido de que a discussão sobre o direito creditório pudesse ser resumida simplesmente na existência de erros formais na declaração fiscal. O que se alegou e que, novamente, se reafirma é que, seja retificando ou não a DIPJ (para incluir as receitas financeiras no resultado do exercício), tem-se inquestionável a existência, validade e legitimidade do saldo negativo apurado pela Recorrente. Daí porque, em última análise, pode-se afirmar que a situação concreta se aproxima dos casos envolvendo meros “erros formais de preenchimento”, visto que o direito material em si (relativo crédito de saldo negativo) mantem-se inalterado.

Sendo assim, requer-se que a decisão ora recorrida seja inteiramente reformada e, conseqüentemente, reconhecido o saldo negativo informado no PER/DCOMP em questão, para que sejam homologadas todas as compensações efetuadas pela Recorrente.

3.5. DA VERDADE MATERIAL NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

A Recorrente espera que o exame do presente caso, tanto no que se refere aos fatos, como no que se refere ao direito, seja realizado com especial zelo e atenção para garantir o princípio da verdade material.

A Recorrente manifesta sua crença no processo administrativo e acredita no seu funcionamento justo e imparcial, nos estritos lineamentos demarcados pelo Direito.

Mas disso não decorre que fatos inexistentes ou erros evidentes prosperem em detrimento da VERDADE MATERIAL, princípio básico e supedâneo do próprio Direito Administrativo-Tributário. Também, e de igual modo, devem ser sanadas as falhas, omissões e enganos eventualmente cometidos pelo próprio Fisco. (...)

Dessa forma, o mero formalismo, exterior à lei, não deve constituir óbice ao reconhecimento dos créditos tributários apurados em conformidade com a legislação que rege a matéria.

Especificamente no caso ora discutido, o E. CARF manifesta-se no sentido de reconhecer o direito creditório, em homenagem ao princípio da verdade material, sempre que o único óbice para tanto seja um erro formal: (...)

Pede-se, pois, o reconhecimento da existência do crédito utilizado pelo contribuinte, sendo homologadas as compensações dos débitos indicados nas DCOMPs em referência.

4. DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, requer-se o integral provimento do presente Recurso Voluntário, para que seja reconhecido o direito creditório de saldo negativo de IRPJ, apurado em 2014 (ano-calendário 2013), pleiteado no PER/DCOMP nº 24897.09726.300415.1.3.02-8190 e 19361.78631.310715.1.3.02-9287, bem como homologadas as respectivas compensações, com a conseqüente extinção dos créditos tributários declarados (vinculados aos processos de cobrança nº 10540-900.232/2019-24 e 10540-900.274/2019-65).

Entende a Recorrente que trouxe aos autos a documentação necessária e suficiente para a elucidação de suas razões de defesa e conseqüente demonstração do crédito. Contudo, caso este órgão julgador entenda necessário poderá, nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72 e do Parecer Normativo COSIT nº 2/2015, requerer a realização de diligências e verificações que considerar relevantes à adequada verificação da prova, colocando-se a Recorrente desde já à disposição para o fornecimento das informações que lhe forem solicitadas.

Sem prejuízo de todo o alegado, a Recorrente protesta, com base no princípio da verdade material, pela posterior juntada de documentação que eventualmente não tenha sido acostada à presente e que se mostre indispensável ao deslinde do caso dos autos, nos termos do artigo 16, §§ 4º e 5º do Decreto nº 70.235/72.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, Relatora.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Conforme já relatado, trata-se de compensação não homologada e o tipo do crédito utilizado foi Saldo Negativo de IRPJ do ano-calendário 2013, no valor original de R\$ 103.542,92 (cento e três mil, quinhentos e quarenta e dois reais e noventa e dois centavos), oriundo de retenções na fonte do imposto de renda (IRRF) incidente sobre as receitas financeiras auferidas que a Recorrente sofreu.

No despacho não foi reconhecido a integralidade do saldo negativo disponível no período. Por outro lado, o acórdão de piso manteve a não homologação sob o argumento de

ausência de documentos que comprovasse o oferecimento à tributação e, por conseguinte, a liquidez e certeza do direito creditório pleiteado

Já em sede recursal, a Recorrente, além de ratificar as alegações elencadas por ocasião da manifestação de inconformidade, argumentou que:

“A Recorrente é uma sociedade por ações de capital fechado, constituída em 05 de outubro de 2009, tendo por objeto social projetar, implantar, operar e explorar especificamente o parque eólico “Pilões”, sendo integrante do complexo eólico Alto Sertão II, localizado no Estado da Bahia.

Neste contexto, tendo em vista os vultosos investimentos necessários para a construção do mencionado parque eólico, a Recorrente obteve empréstimos junto ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômica e Social – BNDES, quando ainda se encontrava em fase pré-operacional. Confira-se a Cláusula Primeira do Contrato de Financiamento mediante Abertura de Crédito nº 14.2.0365.1 (...)

Ao longo do ano-calendário de 2013, exercício 2014, período que antecedeu o início de suas operações, ou seja, na fase pré-operacional, a Recorrente sofreu retenções na fonte do imposto de renda (IRRF) incidente sobre as receitas financeiras auferidas durante referido período, e, considerando o estado pré-operacional e a vinculação direta à construção de ativo qualificável, os encargos e receitas financeiras incorridos no período foram capitalizados como parte do custo desse ativo, de acordo com as melhores práticas contábeis e fiscais.

Sobre o tema, o CARF possui jurisprudência firmada no sentido de que, durante a fase pré-operacional, a pessoa jurídica pode diferir as receitas financeiras inferiores às despesas financeiras, sendo certo que inexistente vedação a dedução das correspondentes retenções na fonte para formação de saldo negativo da IRPJ do período.(...)

Subsidiariamente, mesmo que se entenda que, no presente caso, as receitas financeiras auferidas na fase pré-operacional deveriam ter sido levadas a resultado – o que implicaria, também, na consideração das despesas financeiras incorridas no período, sob pena de ofensa ao princípio do confronto das despesas e receitas –, não seria apurado imposto de renda devido e, conseqüentemente, o IRRF que incidiu sobre tais receitas financeiras geraria saldo negativo a restituir e/ou compensar.

Isso porque, conforme já demonstrado nos autos, o saldo de despesas financeiras é muito superior ao de receitas financeiras relativas à fase pré-operacional. (...)

A respeito do tema, vale destacar o seguinte trecho do voto proferido pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Jr., relator do Acórdão nº 9101-001.052, em que a E. 1ª Turma da Câmara Superior do CARF reconheceu, por unanimidade de

votos, o direito creditório de saldo negativo decorrente de IRRF que incidiu sobre receitas financeiras auferidas pelo contribuinte em fase pré-operacional.”

Nesse contexto, a questão limita-se à discussão acerca de direito creditório pleiteado referente foi saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2013, no valor original de R\$ 103.542,92, oriundo de retenções na fonte do imposto de renda (IRRF) incidente sobre as receitas financeiras auferidas que a Recorrente sofreu.

A DRJ06, no mesmo sentido do despacho decisório, sob o argumento de que não houve a comprovação de que a totalidade do rendimento em questão foi oferecido à tributação, não reconheceu qualquer parcela adicional do crédito pleiteado, nos seguintes termos.

De acordo com a decisão recorrida, não haveria nos autos os documentos e informações sobre o(s) empréstimo(s) com o BNDES, e sobre a existência, de fato, das referidas despesas, bem como que *“as descrições genéricas e a ausência de uma documentação comprobatória completa somadas a divergência natural de valores (decorrente do fato de oferecimento das receitas à tributação ser pelo regime de competência e o da retenção ser realizado pelo regime de caixa os valores) culminaram na impossibilidade de confirmar que esses valores correspondem às Receitas Financeiras questionadas”*.

Em sede recursal, a Recorrente repisou os argumentos no sentido de que as receitas financeiras decorrem do investimento de recursos obtidos junto ao BNDES antes do investimento do valor no ativo qualificável (investimento em geração hidrelétrica, eólica e solar). Aduziu que os juros do empréstimo tomado junto ao BNDES eram capitalizados mensalmente (“211211004 - BNDES – Encargos”) e lançados a débito na conta de ativo “132011919 – A Ratear”, sob a rubrica “Juros Capitalizados BNDES”. Por outro, já os rendimentos financeiros eram lançados na conta “631041101 – Rendas – Rendimento de Aplicação Financeira” e os seus saldos mensais eram capitalizados (cf. conta “631041199 – Reversão de Capitalização”) e lançados a crédito na conta de ativo “132011919 – A Ratear”.

Inclusive, a Reconhece que caberia a ela indicar o seguinte registro na ficha 07-A:

DESCRIÇÃO	R\$
Resultado Ficha 06A	-283.933,10
Ajustes Ficha 07A	
Encargos de empréstimos capitalizados	-2.059.042,20
Receita Financeira capitalizada	532.465,76
Resultado Ficha 07A	-1.810.509,54

No entanto, afirma que solicitou, à DRF/Vitória da Conquista, autorização para retificar sua DIPJ, a fim de corrigir divergência relacionada ao oferecimento à tributação das receitas, apontada na intimação fiscal, contudo, a Autoridade Fiscal teria ignorado o pedido e trouxe o Parecer Normativo COSIT nº 2/2015 para justificar que não há impedimento de retificação, mesmo após o indeferimento da Dcomp. E que isso teria ocasionado a glosa dos créditos.

Por ocasião do recurso voluntário, a Recorrente ratificou os argumentos da manifestação de inconformidade e, dialogado, com a decisão de piso, juntou cópias do Contrato de Financiamento mediante Abertura de Crédito nº 14.2.0365.1. Desta feita, além de toda a documentação carreados aos autos (livros razão, extratos bancários etc.), a Recorrente apresentou, também cópia dos contratos de financiamento junto ao BNDES, desincumbindo-se de seu ônus probatório.

Ademais, com relação ao argumento de que, durante a fase pré-operacional, a pessoa jurídica pode diferir as receitas financeiras inferiores às despesas financeiras e que inexistente vedação a dedução das correspondentes retenções na fonte para formação de saldo negativo da IRPJ do período, em que pese não ter sido aventado por ocasião da manifestação de inconformidade, o que *a priori*, caracterizaria inovação recursal, entendo não ser esse o caso, já que há súmula a respeito e o julgador pode aplicá-la de ofício:

Súmula CARF nº 191

É possível a utilização, para formação de saldo negativo de IRPJ, das retenções na fonte correspondentes às receitas financeiras cuja tributação tenha sido diferida por se encontrar a pessoa jurídica em fase pré-operacional. (Acórdãos Precedentes: 9101-006.716; 9101-006.582; 9101-006.079; 9101-005.748) - (Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024.

Destarte, após leitura do Recurso Voluntário e analisar os documentos que o acompanham, a fundamentação fiscal de inexistência de provas não me parece razoável, eis que constam diversos documentos que demonstram que as alegações da Recorrente podem ser plausíveis, especialmente, considerando a aplicação da Súmula CARF nº 191 e o descasamento entre a apropriação das suas receitas, feitas pelo regime de competência, e as retenções na fonte de Imposto de Renda, que são pelo regime de caixa.

De fato, a Recorrente contabiliza e tributa o rendimento total de rendimentos financeiros por mês, conforme o regime de competência, ao contrário do Banco que, apesar de declarar mensalmente o rendimento tributável, somente o faz sobre o rendimento auferido por ocasião da alienação, resgate ou cessão do título ou aplicação em cumprimento ao regime de caixa.

E, de fato, no ano-calendário de 2013, a Recorrente estava submetida ao Regime de Tributação pelo Lucro real, fato que impõe a adoção do regime de competência nos casos de imposto de renda retido na fonte de rendimentos de aplicações financeiras.

Ou seja, uma vez submetida à tributação pelo Lucro Real, sua adoção é vinculado ao regime de competência, que tem por finalidade o reconhecimento na contabilidade, das receitas, dos custos e das despesas no período a quem competem, independentemente de seu recebimento (receitas) ou pagamento (custos e despesas).

Em situações como a presente, uma vez comprovado que as receitas financeiras foram contabilizadas e apropriadas contabilmente no regime de competência, a tributação das receitas financeiras no regime de caixa e conforme DIRFs apresentadas pelas instituições financeiras, é possível o reconhecimento do crédito, à luz inclusive do entendimento deste Conselho, exemplificado nos seguintes julgados:

DIFERENÇA DIPJ X DIRF. RECEITA FINANCEIRA. REGIME DE CAIXA X REGIME DE COMPETÊNCIA. Havendo o sujeito passivo comprovado que as receitas financeiras foram tributadas pelo regime de competência em período anterior à retenção na fonte de IRPJ, que ocorre pelo regime de caixa, é de se reconhecer o direito creditório pleiteado. (CARF - Acórdão nº 1003-002.931 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária – Sessão de 07 de abril de 2022)

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO. Caso sejam constatadas diferenças entre os valores do imposto declarados e pagos, procede-se ao lançamento de ofício dos valores apurados, com aplicação da multa de ofício e juros de mora. DEDUÇÕES. RETENÇÃO NA FONTE. RECEITAS FINANCEIRAS A dedução como antecipação do imposto retido na fonte está condicionada ao cômputo das receitas correspondentes na determinação do lucro real. descompasso entre o regime de competência para apuração das receitas financeiras decorrentes de determinadas aplicações, quando envolve mais de um período (ano-calendário ou trimestre), e o regime de caixa, associado ao momento em que as retenções de IRRF efetivamente ocorreram. ÔNUS DA PROVA. Incumbe ao sujeito passivo a demonstração de suas alegações, acompanhada de provas hábeis, que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado. (Acórdão nº 1302-004.764, Relatora: Andréia Lúcia Machado Mourão, Data da Sessão: 14/09/2020)

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. RECEITAS FINANCEIRAS. RETENÇÕES. DESCOMPASSO CAIXA X COMPETÊNCIA. CONFIGURADO. Não se encontrando objeções às conclusões da autoridade fiscal diligenciante, entende-se, da mesma forma, que os valores das receitas financeiras que serviram de base de cálculo das retenções em 2010 foram oferecidos à tributação tanto no próprio ano, quanto nos anteriores, não havendo mais óbices pelo reconhecimento integral do pleito do contribuinte. (Acórdão nº 1402-004.375, Relator: Marco Rogério Borges, Data da Sessão: 21/01/2020)

PEDIDO DE RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO. CRÉDITO DECORRENTE DE SALDO NEGATIVO DE IRPJ. DECADÊNCIA. O prazo decadencial para a verificação do crédito decorrente de saldo negativo de IRPJ é regido de acordo com o § 5º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96. O termo inicial do prazo quinquenal é a data da apresentação do Pedido de Restituição/Ressarcimento. DIFERENÇA DIPJ X DIRF. REGIME DE CAIXA X REGIME DE COMPETÊNCIA. Havendo o sujeito passivo comprovado que as receitas financeiras foram tributadas pelo regime de competência em período anterior à retenção na fonte de IRPJ, que ocorre pelo regime de caixa, é de se cancelar o despacho decisório que indeferiu o crédito e

não homologou as compensações. (Acórdão nº 1401-003.532, Relator: Carlos André Soares Nogueira, Data da Sessão: 12/06/2019)

Acrescente-se ao caso que, a retificação da DCTF/DIPJ após a prolação do Despacho Decisório não pode configurar como óbice a impedir nova análise do direito creditório vindicado, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 2/2015 invocado pela Recorrente. Não por outro motivo, o entendimento em questão foi sumulado por este Tribunal:

Súmula CARF nº 164

A retificação de DCTF após a ciência do despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição ou que não homologou a declaração de compensação é insuficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se fundamenta a retificação.

Assim, perante o indício de prova do direito alegado pela Recorrente, faz-se necessário a conversão do julgamento, do recurso, em diligência à Unidade de Origem para solução da questão.

Dispositivo

Ante o exposto, tendo em vista as provas produzidas pela Recorrente nos autos e considerando o alegado o erro no preenchimento da DIPJ e o descompasso existente na contabilização dos rendimentos referentes a aplicações financeiras, entre o regime de competência e o de caixa, em relação ao IRRF incidente sobre tais operações, com fulcro no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, oriento meu voto no sentido de converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à Unidade de Origem para que a autoridade administrativa:

1. Analise todos os documentos contantes dos autos, inclusive, aqueles apresentados em sede recursal, verificando se realmente a totalidade dos rendimentos em questão foi oferecida pela Recorrente no ano de 2013, considerando o descompasso mencionado entre regime de competência e regime de caixa e o erro de fato no preenchimento da DIPJ (Súmula CARF nº 164);

2. Averigue a liquidez e certeza do direito creditório pleiteado, levando em conta a informação em relação ao item anterior e a Súmula CARF nº 191;

3. Caso entenda ser necessário, a autoridade administrativa poderá intimar a Recorrente para apresentar documentos complementares.

A autoridade designada para cumprir a diligência solicitada deverá elaborar o Relatório Fiscal circunstanciado e conclusivo sobre os fatos averiguados.

A Recorrente deve ser cientificada dos procedimentos referentes às diligências efetuadas e do Relatório Fiscal para que, desejando, se manifeste a respeito dessas questões com

o objetivo de lhe assegurar o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes (inciso LV do art. 5º da Constituição Federal e art. 35 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Em seguida retornem os autos para o E. CARF dar prosseguimento ao julgamento do Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça