



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10540.902671/2018-91
ACÓRDÃO	1402-006.947 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de junho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CENTRAIS EÓLICAS MORRÃO S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

MATÉRIA NÃO ADUZIDA EM SEDE DE IMPUGNAÇÃO. INOVAÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO.

Não é passível de conhecimento matéria consignada no recurso voluntário e não aduzida na impugnação, vez que caracteriza inovação recursal, estando, portanto, preclusa.

DIREITO SUPERVENIENTE. IRRF. SÚMULA CARF Nº 80.

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

DIREITO CREDITÓRIO. APRECIÇÃO APÓS CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. INEXATIDÃO MATERIAL. PROVAS. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

A retificação da DCTF, depois de prolatado o despacho decisório, não é impedimento para deferimento do pedido, desde que o contribuinte demonstre o erro, e por conseguinte, a existência da liquidez e certeza do crédito pleiteado, por meio de prova idônea (Súmulas CARF nºs 164 e 168). Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe ao contribuinte produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações.

RECURSO VOLUNTÁRIO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. POSSIBILIDADE.

É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de manifestação de inconformidade administrativa, desde que os documentos sirvam para robustecer tese que já tenha sido apresentada e/ou que se verifiquem as hipóteses do art. 16 § 4º do Decreto n. 70.235/1972.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário e a ele negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre labrudi, Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 105-008.004, proferido pela 2ª Turma/DRJ 05, negando provimento à manifestação de inconformidade e não reconhecendo o direito creditório pleiteado.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

“O presente processo trata de manifestação de inconformidade contra o Despacho Decisório nº 2558328, de 08/01/2019, às fls. 84, que não reconheceu a existência de crédito tributário referente a saldo negativo de IRPJ, ano-calendário de 2013, e não homologou as compensações declaradas nas DCOMP nºs 21102.90130.300414.1.3.02-3624, 22239.22624.290714.1.3.02-3049, 01723.53124.041114.1.3.02-2279, 23584.58198.290115.1.3.02-0755 e 00246.59241.310715.1.3.02- 0328.

O crédito tributário pretendido totalizava R\$ 200.912,98, estando demonstrado no PER/DCOMP nº 21102.90130.300414.1.3.02-3624, sendo que as parcelas de composição confirmadas parcialmente ou não confirmadas pela autoridade administrativa estão detalhadas nos demonstrativos às fls. 84/88, abaixo, em parte, reproduzidos: (...)

Na informação fiscal constante no Processo nº 10010.009843/0417-14 a autoridade fiscal apontou que:

- a) na análise do direito creditório utilizado para efetuar as compensações declaradas, verificou-se que o sistema SIEF- PER/DCOMP apontava valor de receita financeira zero na DIPJ e de R\$ 920.522,35 na DIRF do ano-calendário de 2013;

b) para melhor avaliar esse indício de omissão de receita, foi realizado o procedimento de análise retroativa das DIPJ e DIRF dos períodos anteriores (de 2010 a 2013, a empresa foi criada em 2010) com intuito de constatar omissão de receitas, tendo sido observado que ao longo do processo retroativo manteve-se a divergência entre rendimento informado na DIRF superior ao declarado na DIPJ, conforme detalhado nas tabelas às fls. 81;

c) foram também analisados os períodos posteriores, 2014 e 2015, entretanto a divergência no ano de 2013, objeto do crédito pleiteado, se manteve; nessa última averiguação foi observado que em 2014 e 2015 a divergência foi pequena entre DIRF e agora o SPED ECF, a diferença de 2014 foi quase que na totalidade compensada em 2015, conforme o quadro às fls. 81;

d) para dirimir as dúvidas, a contribuinte foi intimada a apresentar documentação comprobatória do oferecimento das quantias que deram origem ao saldo negativo à tributação;

e) em sua resposta, a contribuinte justificou que contabilizou suas receitas financeiras de acordo com os itens 12 e 13 do Pronunciamento Técnico CPC nº 20 (1ª edição em 08/05/2009 e edição vigente de 20/10/2011) e anexou cópias dos lançamentos efetuados no Livro Razão para corroborar sua tese; ressaltou que na época da questionada DIPJ 2014 (ano-calendário 2013) 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 31/12/2007; também anexou à resposta os extratos das quatro aplicações que deram origem as Receitas Financeiras; ainda no conteúdo da intimação, a contribuinte reconheceu que mesmo apurando conforme os critérios já citados, não declarou as receitas financeiras, condição necessária para o aproveitamento dos valores retidos na fonte;

f) salientou a autoridade fiscal que havia uma incongruência entre um dos argumentos apresentados, o RTT prevê que se utilize critérios vigentes em 31/12/2007, mas a 1ª edição do Pronunciamento Técnico citado data de 08/05/2009, ou seja, não estava vigente em 31/12/2007;

g) quanto às cópias do livro razão apresentadas, os lançamentos descritos como rendimentos financeiros apresentavam descrições genéricas, e a documentação anexa não possibilitava encontrar todos os valores que embasaram esses lançamentos; 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 correspondiam às receitas financeiras questionadas;

h) por fim, apontou a autoridade fiscal que, independentemente da forma de apuração realizada pela empresa e se ela está abarcada ou não pelo RTT, da impossibilidade de confirmar se as receitas financeiras questionadas foram lançadas na contabilidade com valores corretos, o fato seria que, conforme a interessada revelou na intimação, as receitas não foram oferecidas a tributação (nem na ficha 6A nem na 7A), condição *sine qua non* para o aproveitamento dos valores retidos na apuração do saldo negativo; dessa maneira, foi realizada a glosa de todo imposto de renda retido na fonte utilizado na composição do saldo negativo do ano-calendário 2013, no valor de R\$ 200.912,98.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

A interessada apresentou manifestação de inconformidade contra o despacho decisório, na qual constam os tópicos abaixo sintetizados:

1. DA TEMPESTIVIDADE

A manifestação de inconformidade é tempestiva.

2. DOS FATOS

Apurou crédito decorrente de saldo negativo de IRPJ, referente ao ano-calendário 2013, no valor original de R\$ 200.912,98, o qual foi integralmente utilizado nas DCOMP nºs 21102.90130. 300414.1.3.02-3624, 22239.22624.290714.1.3.02-3049, 01723.53124.041114.1.3.02-2279, 23584. 58198.290115.1.3.02-0755 e 00246.59241.310715.1.3.02-0328.

A interessada foi intimada a (i) justificar a diferença de R\$ 920.522,35, 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\$ 920.522,35, no qual deveriam 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 resposta, a contribuinte 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 interessada 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. Entretanto, em 08/01/2019 a

DRF/Vitória da Conquista, através do Despacho Decisório nº 2558328, não reconheceu o crédito pleiteado pela contribuinte, sob o argumento de que a "Receita correspondente não [foi] oferecida à tributação", motivo pelo qual as compensações declaradas nas DCOMP também não foram homologadas, e os débitos nelas confessados passaram a ser exigidos.

No entanto, o direito creditório da manifestante não pode ser lesado por mera inconsistência de informações, devendo o despacho decisório ser reformado, para que, ao final, seja homologada em sua totalidade a restituição e as compensações dos PER/DCOMP apontados.

3. DO DIREITO

3.1. DAS INFORMAÇÕES PRESTADAS NA DIPJ DO EXERCÍCIO DE 2014

A manifestante é pessoa jurídica de direito privado que tem como objeto social a geração de energia por meios limpos e sustentáveis, em especial por pequenas centrais hidrelétricas, por captação de energia solar e por matrizes eólicas. Neste contexto, tendo em vista os vultosos investimentos necessários para a construção de citadas centrais, a manifestante obtém empréstimos junto ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômica e Social ("BNDES").

Com efeito, a contabilização dos custos dos citados empréstimos possui disciplina específica, notadamente nos itens 12 e 13 do 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, conforme transcreve.

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 10010.009843/0417-14), 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.

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 manifestante 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. Caso tivesse efetuado o registro dessa forma, a Ficha 07-A ficaria assim preenchida(...)

Logo, com esses ajustes na Ficha 07-A, restaria plenamente demonstrada a existência de saldo negativo, composto, dentre outros fatores, tanto pelos rendimentos financeiros como pelos encargos do empréstimo, e, por outro lado, tendo sido os resgastes mensais das aplicações submetidas à tributação na fonte, fica comprovado que a manifestante faz jus ao crédito pleiteado na DCOMP nº 21102.90130.300414.1.3.02-3624.

Quando da resposta à Intimação SARAC 0085/2017, a contribuinte 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.

Ressalte-se que a própria RFB e o CARF autorizam retificações formais no preenchimento das obrigações acessórias 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

Por meio do Parecer Normativo COSIT nº 2/2015, a Receita Federal 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.

Os pareceres normativos são atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, nos termos do art. 100, inciso I, do CTN, tendo 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 5/1994.

Neste mesmo sentido é o entendimento do CARF, conforme jurisprudência que transcreve.

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

3.3. DA JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DA CÂMARA SUPERIOR DO CARF

o mero formalismo, exterior à lei, não pode ser arguido pelo fisco para desconsiderar a existência de créditos líquidos, certos e apurados de acordo com a legislação tributária. Nesse sentido, vale destacar a reiterada jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais ("CSRF") do 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, conforme transcreve.

Logo, uma vez demonstrado o mero desencontro de informações nas obrigações acessórias da manifestante, bem como a existência de Saldo Negativo do Exercício de 2014, certo é que o despacho decisório deve ser inteiramente reformado, sendo deferido o crédito indicado e homologadas as compensações efetuadas pela manifestante.

3.4. DA VERDADE MATERIAL NO PROCESSO ADMINISTRATIVO

A manifestante requer que o exame do presente caso, tanto no que se refere aos fatos, como no que se refere ao direito, seja pautado no princípio da verdade material.

Discorre acerca do princípio da verdade material, concluindo que 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, e, neste sentido, cita jurisprudência do CARF.

4. DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, a manifestante requer o reconhecimento do direito creditório e a homologação das compensações declaradas, e, caso o órgão julgador entenda necessário, que seja realizada diligência fiscal para verificação da prova. Protesta, ainda, pela posterior juntada de documentação que eventualmente não tenha sido acostada aos autos e que se mostre indispensável ao deslinde do caso dos autos”.

Por sua vez, a 2ª Turma/DRJ 05 negou provimento à manifestação de inconformidade, reconhecendo o direito creditório pleiteado.

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário nos seguintes termos:

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 25 de setembro de 2009, tendo por objeto social projetar, implantar, operar e explorar especificamente o parque eólico “Morrão”, 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.

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 qualificável² 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 contas³ do Livro Razão (juntadas ao Dossiê 10010.009843/0417-14), 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 0087/2017.

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 31/12/2007.

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: (...)

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 financeiros 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 0085/2017, 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.

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. (...)

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 5/1994.

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, até o julgamento de primeira instância, a Recorrente não teria apresentado DIPJ retificadora para demonstrar seu direito creditório. Confira-se:

“No mérito, cabe observar que tem razão a manifestante quanto à possibilidade de retificação de DIPJ com o objetivo de demonstrar a existência de direito creditório referente a saldo negativo de IRPJ utilizado em PER/DCOM, mesmo após a emissão de despacho decisório que não tenha reconhecido o referido direito creditório com base em informações constantes na citada declaração.

Contudo, a retificação da DIPJ é de iniciativa do contribuinte, e independe de requerimento ou autorização prévia da autoridade fiscal ou unidade jurisdicionante, mesmo que esta possa vir a ser objeto de auditoria fiscal após o seu recebimento.

Neste sentido é o Parecer Normativo Cosit nº 2, de 2015, citado pela manifestante, que trata especificamente da retificação da DCTF depois da transmissão do PER/DCOMP e da ciência do despacho decisório. O parecer conclui não só pela possibilidade da retificação da DCTF, como também pela imprescindibilidade desta retificação para a comprovação do pagamento indevido ou a maior.

Em se tratando de direito creditório relativo a saldo negativo de IRPJ, no período em análise, era através da DIPJ que o contribuinte demonstrava a apuração deste crédito. Atualmente esta demonstração é feita através da ECF.

(...) Constate-se que até a presente data a manifestante não apresentou DIPJ retificadora, permanecendo ativa e originalmente apresentada em

30/06/2014, sem o oferecimento à tributação dos citados rendimentos financeiros, conforme extrato do Portal IRPJ, abaixo reproduzido.” (n.g.)

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\$ 200.912,98 (duzentos mil, novecentos e doze reais e noventa e oito 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.

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 de contábil é bastante intuitiva, pois todos os custos atribuíveis à construção do ativo qualificável (que é um ativo que, 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 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: (...)

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.

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: (...)

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 (i) como visto anteriormente, não seria apurado imposto devido, mesmo que se considerassem as receitas e despesas financeiras no resultado do exercício; (ii) 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), mesmo assim não seria apurado imposto devido, persistindo o cenário de prejuízo fiscal – dessa vez, no valor de R\$ 56.622,23, resultado da adição das receitas financeiras (R\$ 1.068.339,00) sobre o resultado negativo do período (R\$ 1.124.961,23).

E mais: vale registrar que o prejuízo fiscal apurado no exercício 2014 (ano-calendário 2013), que eventualmente poderia ser entendido indevidamente majorado em razão de não terem sido incluídas as receitas financeiras no resultado do exercício em questão, não foi aproveitado nos períodos subsequentes, visto que, desde o ano-calendário 2014, a Recorrente apura e recolhe os tributos federais incidentes sobre o resultado através do Lucro Presumido (DOC. 01), em que a legislação não prevê a hipótese de compensação de prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores nos quais o contribuinte tenha sido tributado com base no Lucro Real.

É dizer, em qualquer dos possíveis cenários (com ou sem inclusão das receitas financeiras no resultado), a conclusão permanece inalterável: mantém-se ileso o direito creditório de saldo negativo decorrente de IRRF 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, como aparentemente fez a decisão recorrida, no sentido de que a discussão sobre o direito crédito 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) mantém-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.

A observância ao princípio da verdade material no processo administrativo fiscal corresponde à busca pela aproximação entre a realidade factual e sua representação formal. Vale citar a lição de Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari: (...)

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 21102.90130.300414.1.3.02-3624, bem como homologadas as respectivas compensações, com a conseqüente extinção dos créditos tributários declarados (vinculados aos processos de cobrança nº 10540-902.862/2018-52, 10540-902.878/2018-65, 10540-902.879/2018-18, 10540-902.880/2018-34 e 10540-902.881/2018-89).

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, requer 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 Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Relatora.

Não obstante a tempestividade do recurso voluntário, dele conheço parcialmente, vez que trata de matéria não aduzida em sede de manifestação de inconformidade. Explico.

Conforme já relatado, trata-se de compensação não homologada em razão do não reconhecimento de direito creditório referente a saldo negativo de IRPJ, ano-calendário de 2013. Logo, também não houve a homologação as compensações declaradas nas DCOMP's pela autoridade administrativa ao prolatar o Despacho Decisório, que foi mantido pela decisão recorrida.

Em seu recurso voluntário, a Recorrente além de ratificar argumentos elencados em sua manifestação de inconformidade, trouxe um argumento novo no tocante no sentido de as receitas financeiras auferidas foram auferidas na fase pré-operacional, logo, deveriam ter sido levadas a resultado – o que implicaria, também, na consideração das despesas financeiras incorridas no período, o que também geraria saldo negativo a restituir e/ou compensar.

Ocorrente que esse 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, trata-se de questão não alegada anteriormente. caracterizando inovação recursal, tornando-a, portanto, matéria preclusa a teor. do art. 17 Decreto n. 70.235/1972.

Assim, conheço parcialmente do recurso voluntário.

Quanto à parte conhecida, como já dito, a Recorrente tão somente repetiu os fundamentos elencados em sua peça inicial.

Neste contexto, considerando que a Recorrente, em suas razões recursais, tão somente reportou às alegações já elencadas por ocasião da manifestação de inconformidade, valho-me da prerrogativa estatuída no art. Art. 114 §12 do Regimento Interno do Conselho

Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF (Aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023), manifesto minha declaração de concordância com parte dos fundamentos da decisão recorrida, conforme reprodução a seguir:

“(…)

No mérito, cabe observar que tem razão a manifestante quanto à possibilidade de retificação de DIPJ com o objetivo de demonstrar a existência de direito creditório referente a saldo negativo de IRPJ utilizado em PER/DCOM, mesmo após a emissão de despacho decisório que não tenha reconhecido o referido direito creditório com base em informações constantes na citada declaração.

Contudo, a retificação da DIPJ é de iniciativa do contribuinte, e independe de requerimento ou autorização prévia da autoridade fiscal ou unidade jurisdicionante, mesmo que esta possa vir a ser objeto de auditoria fiscal após o seu recebimento.

Neste sentido é o Parecer Normativo Cosit nº 2, de 2015, citado pela manifestante, que trata especificamente da retificação da DCTF depois da transmissão do PER/DCOMP e da ciência do despacho decisório. O parecer conclui não só pela possibilidade da retificação da DCTF, como também pela imprescindibilidade desta retificação para a comprovação do pagamento indevido ou a maior.

Em se tratando de direito creditório relativo a saldo negativo de IRPJ, no período em análise, era através da DIPJ que o contribuinte demonstrava a apuração deste crédito. Atualmente esta demonstração é feita através da ECF.

No presente caso, verificou-se que a interessada não fez constar em DIPJ as receitas financeiras correspondentes aos IRRF que compunham tal saldo, nem na Ficha 06A (Demonstração do Resultado - PJ em Geral), nem na Ficha 07A (Demonstração do Resultado - Critérios em 31.12.2007 - PJ em Geral). Ou seja, a contribuinte não ofereceu tais rendimentos financeiros à tributação, que é um dos requisitos para o aproveitamento do IRRF correspondente na composição do saldo negativo em questão, conforme prevê o art. 2º, § 4º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996, e art. 231 do RIR/99, vigente no período em questão.

Consta-se que até a presente data a manifestante não apresentou DIPJ retificadora, permanecendo ativa a originalmente apresentada em 30/06/2014, sem o oferecimento à tributação dos citados rendimentos financeiros, conforme extrato do Portal IRPJ, abaixo reproduzido:

(…)

A glosa do imposto retido sobre os rendimentos financeiro em questão não se trata uma mera questão formal, o oferecimento de tais rendimentos à tributação é um requisito legal para o aproveitamento deste IRRF na apuração do saldo negativo ou a pagar do imposto no encerramento do exercício, e, além de não informar tais rendimentos na DIPJ/2014, a interessada não comprovou que tais rendimentos financeiros integraram o resultado do exercício em sua escrita contábil, ou que efetuou ajuste de adição de tais valores na apuração do lucro real e sua escrita fiscal.

A manifestante não contesta o fato de que não informou tais rendimentos financeiros em ficha de demonstração do resultado na DIPJ/2014, nem que tais rendimentos não compuseram o resultado contábil ou que não foram objeto de ajuste de adição na apuração do lucro real do período. Na realidade, alega que tais rendimentos financeiros foram deduzidos dos custos incorridos dos empréstimos obtidos junto ao BNDES, que eram capitalizados como custo de construção de ativo quantificável, em observância itens 12 e 13 do Pronunciamento Técnico CPC nº 20 ("Custos de Empréstimo").

Neste sentido alega que, conforme cópias do Livro Razão (juntadas ao Dossiê 10010.009843/0417-14), 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"; e que, por seu turno, 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".

Contudo, tal alegação não pode ser acolhida, posto que não restou devidamente demonstrado que os rendimentos financeiros lançados na conta "631041101 - Rendas - Rendimento de Aplicação Financeira" são os mesmos rendimentos sobre os quais incidiram os IRRF que compuseram o saldo negativo de IRPJ objeto das DCOMP em análise.

Conforme já apontado pela autoridade fiscal na informação fiscal, às fls. 269/271, extraída do Processo Dossiê nº 10010.009843/0417-14, os lançamentos na referida conta do livro razão apresentavam descrições genéricas e valores divergente dos constantes nos extratos das aplicações financeiras, impossibilitando a confirmação de que esses valores corresponderiam às receitas financeiras em questão. Este procedimento de verificação foi sintetizado nas tabelas abaixo reproduzidas:

(...)

A interessada, mesmo ciente das divergências apontadas pela autoridade fiscal, não providenciou elucidar tais divergências em sua manifestação de inconformidade.

Diante do exposto, constata-se que interessada não ofereceu à tributação na DIPJ/2014 os rendimentos financeiros correspondentes ao IRRF que compôs o saldo negativo de IRPJ do período, nem na demonstração do resultado do exercício, nem na apuração do lucro real. Também não demonstrou devidamente a alegação de que tais rendimentos financeiros teriam sido deduzidos dos custos dos empréstimos obtidos junto ao BNDES, custos estes que eram capitalizados como custo de construção de ativo quantificável.

Deixou de atender, portanto, ao requisito de dedutibilidade do IRRF em questão, que é o oferecimento à tributação dos rendimentos correspondentes. Com efeito,

é procedente a glosa desta parcela na apuração do saldo negativo de IRPJ do período em análise.

Ressalte-se que é descabida a realização de diligência específica para elucidação das divergências apontadas pela autoridade fiscal, posto que a manifestante já estava ciente de que elas também fundamentaram o despacho decisório em litígio. Nos termos do art. 15 e § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c § 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, a manifestação de inconformidade deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar, sendo este o momento para apresentação da prova documental.

Assim, a questão não é a discussão acerca da possibilidade de retificação de DCTF, após o Despacho Decisório, como alegado pela Recorrente ao pugnar pela aplicação do Parecer Normativo Cosit nº 2/2015. Se assim o fosse, o caso atrairia a aplicação das Súmulas CARF nºs 164 e 168:

Súmula 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.

Súmula 168

Mesmo após a ciência do despacho decisório, a comprovação de inexatidão material no preenchimento da DCOMP permite retomar a análise do direito creditório.

O fato é que a Recorrente não logrou êxito em comprovar suas alegações acerca de suposto erro de fato (ou inexatidão material) no preenchimento de DCTF, tampouco do ponto fulcral em debate e que é condição *sine qua non* para a dedutibilidade do IRRF em questão, que é o oferecimento à tributação dos rendimentos correspondentes, nos termos da Súmula CARF nº 80.

Essa súmula dispõe que, na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, **desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto.**

Deve-se ressaltar, por fim, ser possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de manifestação de inconformidade administrativa, desde que os documentos sirvam para robustecer tese que já tenha sido apresentada e/ou que se verifiquem as hipóteses do art. 16 § 4º do Decreto n. 70.235/1972. Porém a Recorrente não juntou nenhum documento que comprovasse a liquidez e certeza do direito creditório em discussão.

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário e negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça