



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10580.001247/2003-74
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-004.008 – 1ª Turma
Sessão de 12 de fevereiro de 2019
Matéria COMPENSAÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ITAPEBI GERAÇÃO DE ENERGIA S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

FASE PRÉ-OPERACIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. CONFRONTO COM DESPESAS FINANCEIRAS. NÃO COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. RESTABELECIMENTO DA NEGATIVA EM RELAÇÃO À COMPENSAÇÃO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.

De acordo com a sistemática traçada pela Receita Federal, e com a própria técnica contábil, o "resultado tributável" da fase pré-operacional corresponde a um superávit (saldo credor) nas contas do ativo, na medida em que as eventuais receitas superam os valores lá lançados a débito.

Não é razoável simplesmente presumir que todas as receitas e despesas financeiras decorreram apenas dos recursos tomados em empréstimo (e diretamente deles); que todas as receitas financeiras estavam vinculadas/destinadas exclusivamente à construção do bem imobilizado; e que tudo deveria ser resolvido no contexto dos valores do ativo imobilizado.

Também não é razoável pensar que "não há qualquer diferença entre a ativação no imobilizado ou no diferido", ou seja, que independentemente da forma de contabilização, o resultado seria sempre negativo (deficitário), de modo que as antecipações se converteriam de qualquer forma em saldo negativo a ser restituído/compensado.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e da existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional, para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa. Apenas os créditos líquidos e certos são passíveis de compensação tributária, conforme artigo 170 do Código Tributário Nacional.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

MATERIA EXCLUSIVAMENTE DE DIREITO. APLICAÇÃO DE SÚMULA. TEORIA DA CAUSA MADURA.

Tratando-se de matéria exclusivamente de direito, sem necessidade de exame algum dos fatos do processo, e estando a matéria pacificada no âmbito do CARF, por constar de Súmula, pode ser aplicada ao caso a teoria da causa madura; que autoriza a flexibilização do valor da "não supressão de instância".

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Cristiane Silva Costa e Livia De Carli Germano, que lhe negaram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa. Entretanto, findo o prazo regimental, a Conselheira não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência jurisprudencial quanto ao que se decidiu sobre tributação na fase pré-operacional da empresa.

A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1103-00.205, de 19/05/2010, por meio do qual a 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por maioria de votos, deu provimento a recurso voluntário da contribuinte acima identificada, para fins de reconhecer direito creditório a título de saldo negativo de IRPJ apurado na fase pré-operacional, homologando a compensação realizada a partir dele.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002

Ementa:

COMPENSAÇÃO - SALDO NEGATIVO DO IMPOSTO DE RENDA - RECEITAS FINANCEIRAS - FASE PRÉ-OPERACIONAL.

As despesas financeiras relativas a financiamentos obtidos para construção de bens do ativo imobilizado devem ser ativadas no imobilizado, para serem reconhecidas como despesa por depreciação desses bens. As receitas financeiras, à guisa de reduzir ou limitar o impacto dos encargos financeiros, são vinculadas ao imobilizado em construção e são registráveis como redutora do imobilizado. Se não fossem classificáveis como redutora do imobilizado, as receitas seriam registráveis como redutora do ativo diferido, por serem auferidas durante a fase pré-operacional. Tanto as despesas financeiras como as receitas financeiras não são apropriáveis em conta de resultado no ano-calendário de 2002, não havendo lucro real nesse período, de construção de bens do imobilizado e de fase pré-operacional, de molde que o IRRF sobre as receitas financeiras se convola em saldo negativo de IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencido o conselheiro Mário Sérgio Fernandes Barroso(Relator). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcos Shiguelo Takata.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que foi dada em outro processo, relativamente à matéria acima mencionada.

Para o processamento do recurso, ela desenvolve os seguintes argumentos:

DO CABIMENTO DO PRESENTE RECURSO.

- analisando situação fática similar à dos presentes autos, a colenda Primeira Turma da Segunda Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, no âmbito do Acórdão 1201-00.180, paradigma ora suscitado para demonstrar a divergência de interpretação dada à lei tributária (cópia anexa), adotou entendimento diametralmente contrário àquele esposado pelo Colegiado *a quo*;

- entendeu a Primeira Turma da Segunda Câmara da Primeira Seção do CARF que, mesmo na fase pré-operacional, na qual a entidade ainda não obteve receitas decorrentes de seu objeto social, as receitas de outras origens, tais como as receitas financeiras, devem ser reconhecidas quando realizadas, isto é, no período no qual a entidade adquiriu o direito ao seu recebimento. Nesse contexto, concluiu que não cabe devolução do saldo negativo de IRPJ decorrente do imposto de renda retido na fonte se as respectivas receitas não foram declaradas e computadas na apuração do lucro real;

- por oportuno, transcreve-se a ementa do acórdão paradigma, *in verbis*:

Acórdão nº 1201-00.180

Ementa: FASE PRÉ-OPERACIONAL - RECONHECIMENTO DE RECEITAS FINANCEIRAS - Não há previsão legal, seja de natureza tributária seja de cunho comercial, para diferimento de receitas financeiras. São os recursos aplicados "em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social", nos termos da redação original do inciso V, art. 179, da Lei 6.404/76 (atualmente modificado pela Lei 11.638/2007), que devem ser diferidas. Isso decorre do princípio da competência, o qual se desmembra em dois princípios concretizadores: (i) o da realização da receita e (ii) o do confronto das despesas. As despesas só são reconhecidas quando confrontadas às respectivas receitas e não o contrário. Dessarte, os dispêndios que venham a contribuir para receitas futuras só poderão ser reconhecidos nos períodos de obtenção destas receitas. É em razão deste primado que há a previsão do diferimento de despesas na fase pré-operacional. O mesmo não pode ser dito quanto a receitas. Estas devem ser reconhecidas no período de sua realização. Desse modo, mesmo na fase pré-operacional, na qual a entidade ainda não obteve receitas decorrentes de seu objeto social, as receitas de outras origens, ou seja, as financeiras e as não-operacionais, devem ser reconhecidas quando realizadas, vale dizer, no período no qual a entidade adquiriu o direito ao seu recebimento. Assim, não cabe devolução do saldo negativo de IRPJ decorrente do imposto de renda retido na fonte na fase pré-operacional, se as respectivas receitas não foram declaradas.

- a fim de melhor demonstrar a divergência de entendimentos entre Colegiados do CARF, transcreve-se trecho do voto condutor do acórdão paradigma:

As receitas devem ser reconhecidas como tais no período de sua realização. Desse modo, mesmo na intitulada fase pré-operacional, na qual a entidade ainda não obteve receitas decorrentes de seu objeto social, as

receitas de outras origens, ou seja, as financeiras e as não-operacionais, devem ser reconhecidas quando realizadas, vale dizer, no período no qual a entidade adquiriu o direito ao seu recebimento.

Assim, se os juros foram obtidos em razão de uma aplicação financeira num certo ano, é neste ano que devem ser reconhecidos como receitas financeiras, ainda que não recebidos e mesmo que a entidade não esteja também obtendo receitas da sua atividade operacional. Destaque-se, mais uma vez, que as despesas só são reconhecidas como tais quando confrontadas às respectivas receitas e não o contrário.

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

Por fim, entendo que não cabe a apresentação de novas provas ou a realização de perícia para a apuração do saldo negativo do IRPJ, pois este deveria ter sido determinado pelo próprio sujeito passivo quando da apresentação da declaração de rendimentos. Não cabe nesse estágio do processo recompor por completo a apuração do imposto.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

- resta patente, portanto, a divergência jurisprudencial. O Colegiado *a quo* entendeu que as receitas financeiras não seriam apropriáveis no resultado do exercício durante a fase pré-operacional, não havendo que se falar em resultado positivo nesse período. Com base nesse raciocínio concluiu pela possibilidade de deferir-se o pedido de restituição do contribuinte, por considerar que o IRRF sobre as receitas financeiras se convola em saldo negativo de IRPJ. Em sentido diametralmente oposto, posicionou-se a Primeira Turma da Segunda Câmara da Primeira Seção do CARF. O Colegiado prolator do acórdão paradigma entendeu que, mesmo na fase pré-operacional - na qual a entidade ainda não obteve receitas decorrentes de seu objeto social - as receitas de outras origens, tais como as financeiras, devem ser reconhecidas quando realizadas, isto é, no período no qual a entidade adquiriu o direito ao seu recebimento, devendo, portanto, ser levadas à apuração do resultado e, conseqüentemente, à determinação do lucro real. Nesse contexto, concluiu que não cabe devolução do saldo negativo de IRPJ, decorrente do imposto de renda retido na fonte, se as respectivas receitas não compuseram o resultado do exercício;

- em suma, tem-se que o acórdão paradigma, diferentemente da decisão ora impugnada, determina somente ser possível utilizar-se do saldo negativo de IRPJ mediante compensação quando as receitas correspondentes às retenções na fonte, ainda que obtidas na fase pré-operacional, tiverem sido computadas na determinação do lucro real;

- assim, estando prequestionada a matéria, e demonstrada a divergência jurisprudencial diante do acórdão paradigma em anexo, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do recurso especial;

DOS FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO R. ACÓRDÃO.

- o cerne do presente processo está em demonstrar que as receitas financeiras sobre as quais incidiu o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), objeto de compensação desta lide, não foram oferecidas à tributação, condição indispensável para que este pudesse ser aproveitado na compensação do imposto apurado ao final do ano-calendário, originando, se for o caso, o saldo negativo de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ). Para isso faz-se necessário analisar o arcabouço legislativo acerca do tema;

- a Lei nº 9.430/96, ao tratar do pagamento do imposto de renda por estimativa, dispõe, em seu art. 2º, §§ 3º e 4º, III, que: [...];

- o art. 274 do RIR/1999 dispõe que ao final de cada período-base, deverá ser apurado o lucro líquido mediante a elaboração do balanço patrimonial, da demonstração dos resultados e da demonstração dos resultados acumulados, com observância das disposições da lei comercial;

- por sua vez, o artigo 218, do Decreto 3.000/99 (RIR/99), determina observância dos princípios contábeis da realização das receitas e da competência;

- por outro lado, dispõem os artigos 179, da Lei nº 6.404/76, e 325, II, “a”, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99):

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

(...)

V - no ativo diferido: as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.

Art. 325. Poderão ser amortizados:

(...)

II - os custos, encargos ou despesas, registrados no ativo diferido, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período de apuração, tais como:

a) as despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, §3º, alínea "a");

- como se vê, a dedução do IRRF do imposto de renda devido ao final do período de apuração tem como pressuposto que as correspondentes receitas integrem a apuração do lucro real em 31 de dezembro do ano calendário;

- no caso dos autos, a alegação da recorrente é constituída basicamente da premissa de que os rendimentos auferidos, no ano-calendário de 2002, foram oferecidos à tributação, porém, em conta redutora das despesas pré-operacionais, no ativo diferido;

- porém cabe enfatizar que, em se tratando de compensação de IRRF com o IRPJ devido em 31 de dezembro do ano calendário, a legislação tributária não prevê tratamento especial para as empresas que se encontram em fase pré-operacional;

- a leitura desses dispositivos não deixa dúvidas de que são as despesas pré-operacionais que podem ser registradas no ativo diferido, não cabendo ao intérprete concluir que, para fins da incidência do imposto de renda, os rendimentos financeiros auferidos nesse período pudessem ter o mesmo tratamento;

- aliás, a interpretação correta é em sentido inverso ao alegado pelo d. voto vencedor, pois a ativação das despesas pré-operacionais têm como pressuposto um razoável grau de certeza de que as correspondentes receitas serão geradas em períodos futuros, atendendo-se assim ao princípio do confronto de despesas e receitas;

- por oportuno, cabe trazer à colação trecho do voto condutor do acórdão paradigma nº 1201-00.180, da lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, *verbis*:

Não há previsão legal, seja de natureza tributária seja de cunho comercial, para diferimento do reconhecimento de receitas. São os recursos aplicados “em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social”, nos termos da redação original do inciso V, art. 179, da Lei 6.404/76 (atualmente modificado pela Lei 11.638/2007), que devem ser diferidas.

Isso decorre do princípio da competência, o qual se desmembra em dois princípios concretizadores: (i) o da realização da receita e (ii) o do confronto das despesas.

As despesas só podem ser reconhecidas no período da realização das receitas em relação as quais contribuíram para a sua obtenção. Abaixo, transcrevemos a ementa relativa a este último princípio, que foi veiculado pela Resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade, a qual foi adotada inclusive pela CVM:

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

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

As receitas devem ser reconhecidas como tais no período de sua realização. Desse modo, mesmo na intitulada fase pré-operacional, na qual a entidade ainda não obteve receitas decorrentes de seu objeto social, as receitas de outras origens, ou seja, as financeiras e as não-operacionais, devem ser reconhecidas quando realizadas, vale dizer, no período no qual a entidade adquiriu o direito ao seu recebimento.

Assim, se os juros foram obtidos em razão de uma aplicação financeira num certo ano, é neste ano que devem ser reconhecidos como receitas financeiras, ainda que não recebidos e mesmo que a entidade não esteja também obtendo receitas da sua atividade operacional.

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

- nessa senda, o art. 76, § 2º, da Lei 8.981/95 é contundente no sentido de que os rendimentos de aplicações financeiras devem ser reconhecidos no período em que foram auferidos, independentemente de a empresa encontrar-se em fase pré-operacional, conforme se verifica abaixo:

Art. 76. O imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável, ou pago sobre os ganhos líquidos mensais, será: (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

(...)

§ 2º Os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável e os ganhos líquidos produzidos a partir de 1º de janeiro de 1995 integrarão o lucro real.

- ressalte-se que o lucro real, embora tenha como ponto de partida o lucro líquido do exercício, com este não se confunde, dado que, na sua apuração, são realizadas adições, exclusões e compensações, como forma de atender às normas de incidência do IRPJ, previstas na legislação específica. Abaixo, transcrevem-se os art. 247, 248 e 249, “caput” e II, todos do Decreto 3.000/99 (RIR/99), que dispõem, respectivamente, acerca dos conceitos de lucro real e lucro líquido, bem como das adições ao lucro líquido: [...];

- portanto, a apuração do lucro real visa, por meio de ajustes ao lucro líquido, compatibilizar esse resultado com as normas de incidência do IRPJ, determinando, ao final, a sua base de cálculo;

- desta feita, conclui-se que apesar do IRRF sobre aplicações financeiras contribuir para a apuração de eventual saldo negativo de IRPJ, somente o saldo negativo de Imposto de Renda a pagar, calculado ao final do período de apuração, é que se mostra passível de restituição e/ou compensação posterior, nos termos da legislação vigente, e desde que sua base de cálculo englobe as receitas correspondentes ao IRRF deduzido do imposto devido;

- portanto, a retenção de imposto na fonte em princípio não traduz a existência de crédito com a Fazenda Nacional, pois quanto efetuada nos exatos termos dispostos na lei é considerada uma antecipação do imposto devido no encerramento do período de apuração, não gerando, pois, direito à restituição ou compensação enquanto não apurada a existência de crédito da contribuinte no período;

- logo, o IRRF torna-se aproveitável apenas na apuração definitiva do imposto de renda a cada período, caso sua retenção não seja exclusiva de fonte, após integrar o saldo do imposto devido sobre todas as receitas obtidas pela empresa, tanto na atividade desenvolvida de acordo com seu objeto social como nas demais atuações empresariais;

- nesse sentido, irretocável a conclusão do voto condutor do acórdão paradigma nº 1201-00.180, que assim dispôs:

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

Por fim, entendo que não cabe a apresentação de novas provas ou a realização de perícia para a apuração da saldo negativo do IRPJ, pois este deveria ter sido determinado pelo próprio sujeito passivo quando da apresentação da declaração de rendimentos. Não cabe nesse estágio do processo recompor por completo a apuração do imposto.

- assim, conclui-se do ora exposto ser inadmissível que, na apuração do lucro real, a contribuinte não ofereça à tributação as receitas financeiras e, além disso, queira compensar o imposto retido no ano-calendário de 2002 com os valores devidos em janeiro de 2003 a título de COFINS, PIS, IRPJ e CSLL;

DO PEDIDO.

- diante do exposto, a União (Fazenda Nacional) requer seja o presente recurso conhecido e provido, para que seja reformado o v. acórdão proferido pela e. Primeira Câmara da Primeira Seção do CARF, nos termos acima aduzidos, restabelecendo-se, via de consequência, a decisão proferida em primeira instância.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 22/07/2015, deu seguimento ao recurso, fundamentando sua decisão na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

Pois bem, sem necessidade de maiores digressões, resta patente que a divergência se materializou no confronto entre os dois Acórdãos, o recorrido dispondo não ser obrigatória a tributação das receitas que geraram o IRRF utilizado na compensação e o paradigma adotando posição reversa, pela forçosa imposição tributária, se se pretender utilizar o imposto retido para compor o saldo negativo do IRPJ.

Assim, vê-se que o dissenso restou estampado.

Em 03/05/2018, a contribuinte foi intimada do Acórdão nº 1103-00.205, do recurso especial da PGFN, e do despacho que admitiu esse recurso, e em 18/05/2018, tempestivamente, ela apresentou contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

DAS RAZÕES PARA MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

DO CORRETO PROCEDIMENTO CONTÁBIL ADOTADO PELA RECORRIDA.

- a Recorrente defende que a compensação não pode ser homologada uma vez que os saldos credores apresentados, originados de IR/Fonte sobre receitas de aplicações financeiras, não subsistem, pois tais receitas financeiras não foram contabilizadas nas contas de resultado da Recorrida e, portanto, não foram oferecidas à tributação;

- ocorre que, como se passará a demonstrar, é totalmente correto o tratamento contábil dado pela Recorrida a tais receitas, encontrando sólido fundamento quer nas normas que regem a matéria, na jurisprudência do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

- inicialmente, importa destacar que a Recorrida, que atua no ramo de exploração de geração de energia elétrica, iniciou suas atividades operacionais em fevereiro de 2003, sendo certo que, de janeiro de 1999 a janeiro de 2003, período em que construía suas instalações, ela encontrava-se em fase pré-operacional de funcionamento;

- por conseguinte, no referido período, não foram apuradas quaisquer receitas ou despesas operacionais, mas apenas pré-operacionais, relacionadas à implantação dos ativos necessários à efetivação das suas atividades;

- assim, em razão disso, a Recorrida registrou as receitas e despesas do período em conta de ativo imobilizado, consoante o disposto no artigo 179, inciso IV, da Lei n.º 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), *in verbis*:

Art. 179 As contas serão classificadas do seguinte modo: (...)

IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial;

- ressalte-se que, objetivando resguardar-se de possíveis variações cambiais no período, as quais poderiam comprometer os seus investimentos e patrimônio, a Recorrida realizou, nesse mesmo período, diversas operações no mercado financeiro, tendo como resultado a obtenção de receitas e despesas financeiras;

- tais receitas e despesas financeiras, da mesma forma, foram registradas em contas do ativo imobilizado, conforme orientação de abalizada doutrina contábil (Cf. IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu, GELBCKE, Ernesto Rubens, Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações [aplicável às demais sociedades], 5ª Ed., São Paulo, Atlas, 2000, p. 189.), com suporte em normas da Comissão de Valores Mobiliários:

O custo das unidades construídas deve incluir, além do custo dos materiais comprados, conforme item 'a' acima, o da mão-de-obra e seus encargos, própria ou de terceiros, e outros custos diretos e indiretos relacionados com a construção. Os juros sobre financiamento obtidos de terceiros para a construção de bens do Ativo Imobilizado devem ser classificados no grupo de contas de origem, sendo amortizado de acordo com os prazos designados para a depreciação, amortização e exaustão, conforme itens I e II da Deliberação CVM n.º 193/96, cujo texto é o que segue:

'I – Os juros incorridos e demais encargos financeiros, relativamente a financiamentos obtidos de terceiros, para construção de bens integrantes do ativo imobilizado (...), devem ser registrados em conta

destacada, que evidencie a sua natureza, e classificados no mesmo grupo do ativo que lhe deu origem.

II – A alocação desses juros e encargos ao resultado do exercício deverá ser feita em consonância com os prazos de depreciação, amortização, exaustão ou baixa dos ativos financiados’

O item III da mesma Deliberação ressalta que os juros a serem classificados no ativo são apenas os incorridos durante o período de construção ou produção do ativo:

‘III – Os juros e encargos referidos no item I somente poderão ser ativados até o momento em que o ativo em construção ou produção estiver substancialmente completado e colocado em condições de uso...’”.

- sendo assim, considerando a vinculação entre os juros e os encargos financeiros incorridos pela Recorrida com a construção dos bens de seu ativo imobilizado, nada mais correto do que registrá-los como custo de aquisição dos bens construídos. No mesmo sentido, as receitas financeiras respectivas são registradas em conta redutora do referido custo;

- ainda, cumpre mencionar que, no ano-calendário de 2001, o registro das despesas e receitas mencionadas foi feito no ativo diferido (procedimento este que também tem respaldo na técnica contábil, além de ter sido recomendado pelos Auditores Independentes da Recorrida), ao passo que, no ano-calendário de 2002, voltou-se a fazê-lo no ativo imobilizado (também por orientação dos Auditores Independentes – doc. 04 anexo ao Recurso Voluntário). De qualquer forma, note-se que, em termos fiscais, não há qualquer diferença entre a ativação no imobilizado ou no diferido;

- além disso, faz-se importante apontar que, a despeito do afirmado pela Recorrente, as receitas e despesas financeiras do período seriam sim lançadas ao resultado, só que da forma que lhes é própria, qual seja, a depreciação;

- ora, se as receitas e despesas financeiras incorridas na fase pré-operacional são registradas no cálculo do custo de aquisição do ativo imobilizado, o seu lançamento a resultado, por conseguinte, ocorre na medida em que vai ocorrendo a depreciação. Aliás, diferente não poderia ser, já que a base de cálculo da depreciação é justamente o custo do respectivo bem;

- e, por outro lado, tem-se que a contrapartida do lançamento na conta de depreciação acumulada é uma conta de resultado;

- dessa forma, de acordo com a Lei das Sociedades Anônimas, a Recorrida somente deveria levar as receitas financeiras a resultado na medida em que for havendo a depreciação de seu ativo imobilizado, não havendo que se falar em tributação por regime de competência, como equivocadamente defende a Recorrente;

- desse modo, não merece prosperar qualquer alegação no sentido de que as receitas e despesas financeiras incorridas no período pré-operacional deveriam ter sido levadas a resultado no próprio ano-calendário, motivo pelo qual conclui-se que a Recorrida tem direito à restituição e/ou compensação do saldo credor de IRPJ, advindo de retenções na fonte sobre

receitas financeiras, já que, pelos motivos expostos acima, não houve IRPJ a pagar nos anos-calendário de 2001 e 2002;

- assim, não tendo a Recorrida apurado base de cálculo do IRPJ ao término dos anos-calendário de 2001 e 2002, por força do artigo 165 do Código Tributário Nacional (“CTN”) e do artigo 74 da Lei n.º 9.430/96, não lhe resta outro caminho senão pleitear a restituição do IR pago sobre as aplicações financeiras, já que o valor correspondente a este tributo, por se tratar de mera antecipação do IRPJ devido ao término do ano-calendário, passa a ser considerado tributo pago a maior do que o efetivamente devido;

- entender o contrário seria aceitar: (i) a tributação sobre o patrimônio da Recorrida (sujeito passivo desse tributo); e (ii) enriquecimento ilícito do Estado;

- portanto, espera-se que esta colenda Turma mantenha o entendimento firmado no acórdão recorrido acerca da legitimidade do procedimento contábil adotado pela Recorrida;

DO PREJUÍZO FISCAL INCORRIDO PELA RECORRIDA CASO FOSSE ADOTADA A METODOLOGIA PROPOSTA PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL/RECORRENTE.

- embora a Recorrida acredite que os argumentos aduzidos anteriormente já ensejem, por si só, a reforma da decisão recorrida, caso assim não se entenda, o que se admite apenas *ad argumentandum*, em homenagem ao princípio da eventualidade, é certo que a referida decisão não poderá prosperar, haja vista que, se adotada a sistemática defendida pela Recorrente, a Recorrida teria apurado prejuízos fiscais, o que, da mesma forma, lhe garantiria o direito de pleitear a restituição e/ou compensação dos saldos credores de IRPJ desses mesmos períodos. É o que se passará a demonstrar;

- deveras, de acordo com entendimento manifestado pela Recorrente, as receitas e despesas financeiras compõem o resultado fiscal do período em que incorridas, enquanto as despesas pré-operacionais são ativadas para posterior amortização, isto é, as receitas e despesas financeiras compõem ordinariamente o resultado tributável da empresa;

- ou seja, depreende-se da leitura do excerto acima que, no entender das autoridades fiscais, deveria a Recorrida ter lançado em suas contas de resultado as receitas e despesas financeiras do período, uma vez que somente os gastos pré-operacionais não são levados diretamente a resultado, eis que compõem o ativo diferido da empresa, sujeito à amortização anterior;

- assim, no entendimento da Recorrente, em evidente contradição com o que dispõem o artigo 165 do CTN e o artigo 74 da Lei n.º 9.430/96, somente se as receitas e as despesas financeiras da Recorrida tivessem integrado a apuração do lucro real do período, seria possível a apuração de saldo credor de IRPJ, o qual, no próximo exercício, poderia ser objeto de pedido de restituição e/ou declaração de compensação;

- ora, se a Recorrida tivesse procedido segundo o entendimento da Recorrente e levasse a resultado as receitas e despesas financeiras na medida em que elas tivessem sido auferidas/incorridas, ainda assim a Recorrida teria apurado, no ano-calendário de 2001, um prejuízo fiscal no valor de R\$ 15.424.495,28 (quinze milhões, quatrocentos e vinte e quatro mil, quatrocentos e noventa e cinco reais e vinte e oito centavos), e, no ano-calendário de 2002,

um prejuízo fiscal no valor de R\$ 16.660.238,40 (dezesesseis milhões, seiscentos e sessenta mil, duzentos e trinta e oito reais e quarenta centavos). Tal fato pode ser facilmente constatado por meio da análise do Livro Razão analítico da Recorrida (docs. 05 e 06 anexos ao Recurso Voluntário);

- nesse caso, estar-se-ia diante de uma típica hipótese de erro de contabilização incorrido pela Recorrida, o qual, em razão do princípio da verdade material, norteador da tributação, não teria o condão de prejudicar a apuração de saldos credores nesses períodos, sob pena de se autorizar a tributação sobre o patrimônio da Recorrida, o que é vedado;

- assim, considerando que, ainda que fosse utilizado o critério de contabilização aceito pelas autoridades “a quo”: (i) não houve base de IRPJ nos anos-calendário de 2001 e 2002, em razão dos prejuízos fiscais apurados; e (ii) durante esse período a Recorrente sofreu diversas retenções de IR/Fonte incidentes sobre rendimentos de aplicações financeiras; tem-se que ao final dos anos-calendário de 2001 e 2002 a Recorrente apurou saldos credores de IRPJ nos valores de R\$ 4.378.197,00 (quatro milhões, trezentos e setenta e oito mil e cento e noventa e sete reais) e R\$ 16.254.187,58 (dezesesseis milhões, duzentos e cinquenta e quatro mil, cento e oitenta e sete reais e cinquenta e oito centavos), respectivamente, os quais, a partir dos próximos exercícios, passaram a ser passíveis de restituição e/ou compensação;

- aliás, para comprovar as retenções de IR/Fonte sofridas nos anos-calendário de 2001 e 2002, a Recorrente anexa à presente diversos informes de rendimentos emitidos pelas Instituições Financeiras nas quais ela possuía aplicações financeiras. (doc. 07 e 08 anexos ao Recurso Voluntário);

- dessa forma, estando devidamente comprovado (i) que, caso a Recorrente tivesse levado a resultado as receitas e despesas na medida em que elas foram auferidas/incorridas, ela teria apurado prejuízo fiscal; (ii) as retenções sofridas pela Recorrente a título de IR/Fonte sobre aplicações financeiras; conclui-se que, nos anos-calendário de 2001 e 2002, a Recorrente tem direito à apuração de saldos credores de IRPJ nos valores de R\$ R\$ 4.378.197,00 (quatro milhões, trezentos e setenta e oito mil e cento e noventa e sete reais) e R\$ 16.254.187,58 (dezesesseis milhões, duzentos e cinquenta e quatro mil, cento e oitenta e sete reais e cinquenta e oito centavos), respectivamente;

- assim, ante o exposto, a Recorrente aguarda que seja homologada a declaração de compensação apresentada;

DO PEDIDO.

- diante do exposto, requer-se o desprovisionamento do Recurso Especial, pelas razões aqui expostas, mantendo-se incólume o acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

O presente processo trata da Declaração de Compensação apresentada em 24/03/2003 (vol. 1, e-fls. 30/32), na qual a contribuinte utilizou direito creditório referente a um alegado saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2002, no valor de R\$ 16.254.187,58.

Em 2002, a contribuinte se encontrava em fase pré-operacional, e o saldo negativo seria decorrente de retenções na fonte sobre receitas financeiras auferidas ao longo daquele ano.

Ao examinar o pleito, a Delegacia de origem observou que a contribuinte nada declarou nas fichas 11 (Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa - fls. 45/47) e 12A (Cálculo do IR sobre o Lucro Real); que somente a linha 13 (Imposto de Renda Retido na Fonte - fl. 48) da Ficha 12A foi preenchida, gerando um saldo negativo de imposto de renda, que supostamente constituiria saldo credor em favor do contribuinte.

Destacou também que a pessoa jurídica somente pode indicar o imposto de renda retido na fonte, a título de antecipação, se os rendimentos ou receitas correspondentes integram o lucro real, e registrou que, neste caso, a contribuinte não ofereceu à tributação as receitas financeiras que geraram as retenções na fonte.

Em razão disso, o direito creditório não foi reconhecido e a compensação não foi homologada.

Na sequência, a Delegacia de Julgamento, ao examinar a manifestação de inconformidade da contribuinte, manteve a negativa em relação ao reconhecimento do direito creditório e à compensação.

A decisão de primeira instância administrativa fez uma detalhada explanação sobre as questões contábeis e tributárias atinentes à fase pré-operacional, e destacou, então, que as despesas financeiras ligadas ao financiamento de construção de bens da empresa integram o seu custo de aquisição e devem ser ativadas, não devendo compor o resultado do exercício; e que, além disso, as receitas financeiras auferidas não integraram a apuração do lucro real do período; e que a interessada deixou de demonstrar a ocorrência das despesas financeiras e de comprovar o alegado prejuízo fiscal.

A decisão de segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido), por sua vez, deu provimento ao recurso voluntário da contribuinte, para fins de reconhecer o direito creditório e homologar a compensação.

O entendimento manifestado nessa decisão é que as despesas financeiras relativas a financiamentos obtidos para construção de bens do ativo imobilizado devem ser ativadas no imobilizado, para serem reconhecidas como despesa por depreciação desses bens; que as receitas financeiras, à guisa de reduzir ou limitar o impacto dos encargos financeiros, também são vinculadas ao imobilizado em construção e são registráveis como redutora do

imobilizado; que se não fossem classificáveis como redutora do imobilizado, as receitas seriam registráveis como redutora do ativo diferido, por serem auferidas durante a fase pré-operacional; e que, sendo assim, tanto as despesas financeiras como as receitas financeiras não são apropriáveis em conta de resultado no ano-calendário de 2002, não havendo lucro real nesse período de construção de bens do imobilizado e de fase pré-operacional, de molde que o IRRF sobre as receitas financeiras se convola em saldo negativo de IRPJ.

Com seu recurso especial, a PGFN contesta esse entendimento, defendendo que, mesmo na fase pré-operacional - na qual a entidade ainda não obteve receitas decorrentes de seu objeto social - as receitas de outras origens, tais como as financeiras, devem sim ser reconhecidas quando realizadas, isto é, no período no qual a entidade adquiriu o direito ao seu recebimento, devendo, portanto, ser levadas à apuração do resultado e, conseqüentemente, à determinação do lucro real.

O paradigma apresentado, Acórdão nº 1201-00.180, realmente serviu para a caracterização da divergência jurisprudencial, eis que essa decisão admite a possibilidade de apuração de resultado tributável na fase pré-operacional (considerando as receitas de outras origens, ou seja, as financeiras e as não-operacionais, que devem ser reconhecidas quando realizadas), enquanto que o acórdão recorrido generalizou o entendimento de que as receitas financeiras devem ser sempre ativadas (no ativo imobilizado ou no ativo diferido); que essas receitas não são apropriáveis em conta de resultado, e que, portanto, não há que se falar em resultado tributável na fase pré-operacional.

Visto isso, conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

Quanto ao mérito da questão jurídica a ser analisada, manifesto desde já minha concordância com o entendimento do paradigma, orientado pelo voto do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, no sentido de que o diferimento legal está previsto especificamente para as despesas, e não para as receitas:

Não há previsão legal, seja de natureza tributária seja de cunho comercial, para diferimento de receitas financeiras. São os recursos aplicados "em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social", nos termos da redação original do inciso V, art. 179, da Lei 6.404/76 (atualmente modificado pela Lei 11.638/2007), que devem ser diferidas. Isso decorre do princípio da competência, o qual se desmembra em dois princípios concretizadores: (1) o da realização da receita e (ii) o do confronto das despesas. As despesas só são reconhecidas quando confrontadas às respectivas receitas e não o contrário. Dessarte, os dispêndios que venham a contribuir para receitas futuras só poderão ser reconhecidos nos períodos de obtenção destas receitas. É em razão deste primado que há a previsão do diferimento de despesas na fase pré-operacional. O mesmo não pode ser dito quanto a receitas. Estas devem ser reconhecidas no período de sua realização. Desse modo, mesmo na fase pré-operacional, na qual a entidade ainda não obteve receitas decorrentes de seu objeto social, as receitas de outras origens, ou seja, as financeiras e as não-operacionais, devem ser reconhecidas quando realizadas, vale dizer, no período no qual a entidade adquiriu o direito ao seu recebimento. Assim, não cabe devolução do saldo negativo de IRPJ decorrente do imposto de renda retido na fonte na fase pré-operacional, se as respectivas receitas não foram declaradas.

O normal é que a empresa tenha mesmo despesas na fase pré-operacional, as quais não poderiam ser confrontadas com receitas, já que ainda não há o exercício da atividade operacional. E essa é a razão maior para a possibilidade de diferimento das despesas, que vão contribuir para a obtenção de receitas futuras (e para a formação de resultados futuros).

Mas o fato de dizermos que não há regra específica para o "diferimento" de receitas na fase pré-operacional não significa dizer que haverá na fase pré-operacional uma tributação isolada apenas sobre as receitas eventualmente auferidas (outras receitas que não provêm da atividade operacional), sem possibilidade de confrontação destas com quaisquer despesas.

Há situações em que, na fase pré-operacional, poderá sim haver apuração de um resultado, que decorre justamente do confronto entre receitas e despesas. E isso está, inclusive, admitido tanto no paradigma, como na decisão de primeira instância exarada nos presentes autos (no caso, o confronto entre receitas financeiras e despesas financeiras).

Também vale registrar que a Receita Federal, solucionando divergências em consultas por meio de sua Coordenação-Geral de Tributação - Cosit, proferiu a Solução de Divergência nº 32 - Cosit, de 21/07/2008, esclarecendo que, no caso de recursos classificáveis no ativo diferido, as receitas financeiras poderão ser confrontadas não apenas com as despesas financeiras, mas também com as despesas pré-operacionais, tributando-se apenas o excedente da receita financeira em relação a essas rubricas:

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real devem registrar no ativo diferido o saldo líquido negativo entre receitas e despesas financeiras, quando provenientes de recursos classificáveis no referido subgrupo. Sendo positiva, tal diferença diminuirá o total das despesas pré-operacionais registradas. O eventual excesso remanescente deverá compor o lucro líquido do exercício.

Contudo, o fato de ser possível realizar confrontação entre receitas e despesas na fase pré-operacional ("apuração de resultado"), conforme esclarecido acima pela própria Receita Federal, não resolve toda a controvérsia instaurada nestes autos. É que nem toda despesa financeira deve ser contabilizada no ativo diferido. Nesse sentido, vale a pena destacar algumas considerações da decisão de primeira instância administrativa que foi proferida neste processo:

18. Quando a empresa ainda não entrou em fase de produção normal, do ponto de vista da técnica contábil, as despesas pré-operacionais devem ser apropriadas em conta de ativo diferido e em conta de imobilizado devem ser registradas as aquisições em bens, conforme disposto no art. 179, da Lei 6.404, de 1972, *in verbis*:

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

[...]

IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidas com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial;

V - no ativo diferido: as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.

[...]

20. O mencionado Manual de Contabilidade das Sociedades Por Ações afirma ainda na página 207 acerca do ativo imobilizado, *verbis*:

O custo das unidades construídas deve incluir, além do custo dos minerais comprados, conforme item "a" acima, o da mão-de-obra e seus encargos, própria ou de terceiros, e outros custos diretos e indiretos relacionados com a construção. Os juros sobre financiamento obtidos de terceiro para construção de bens do Ativo Imobilizado devem ser classificados no grupo de contas de origem, sendo amortizado de acordo com os prazos designados para a depreciação, amortização e exaustão, conforme itens I e II da Deliberação CVM nº 193/96, cujo texto é o que segue:

"I - Os juros incorridos e demais encargos financeiros, relativamente a financiamentos obtidos de terceiros, para construção de bens integrantes do ativo imobilizado (...), devem ser registrados em conta destacada, que evidencie a sua natureza, e classificados no mesmo grupo do ativo que lhe deu origem.

II - A alocação desses juros e encargos ao resultado do exercício deverá ser feita em consonância com os prazos de depreciação, amortização, exaustão ou baixa dos ativos financiados."

O item III da mesma deliberação ressalta que os juros a serem classificados no ativo são apenas os incorridos durante o período de construção ou produção do ativo:

"III - Os juros e encargos referidos no item I somente poderão ser ativados até o momento em que o ativo em construção ou produção estiver substancialmente completa e colocado em condições de uso..."

E o fato de se poder classificar as despesas financeiras no ativo imobilizado ou no ativo diferido faz toda a diferença para o que está sendo aqui discutido.

É importante perceber que de acordo com a sistemática traçada pela Receita Federal na referida Solução de Divergência nº 32 - Cosit, e com a própria técnica contábil, o "resultado tributável" da fase pré-operacional corresponde na verdade a um superávit (saldo credor) nas contas do ativo, na medida em que as eventuais receitas superam os valores lá lançados a débito.

Vale novamente transcrever trechos da decisão de primeira instância administrativa:

19. Segundo Manual de Contabilidade das Sociedades Por Ações (FIECAFI/USP, Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, Editora Atlas S. Paulo, 2003, 6ª ed., p. 225), classificam-se no

ativo diferido os resultados obtidos com o uso de ativos, sejam financeiros ou não, durante o período pré-operacional, *verbis*:

Faz parte do Ativo Diferido qualquer resultado eventual obtido com uso de ativos, sendo utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento em andamento.

Por exemplo, se a empresa aplica seus recursos financeiros ainda não utilizados e obtém receitas financeiras (ou de variações monetárias), deve considerar essas receitas como dedução das despesas financeiras lançadas no próprio Diferido; se suplantá-las, deve deduzi-las das outras despesas pré-operacionais. De qualquer forma, tais receitas devem estar em conta específica à parte, classificada como redução das despesas pré-operacionais.

...

Só não são tratados como redução (ou acréscimo) do Ativo permanente os resultados derivados de fatores não relacionados com a implantação das condições de funcionamento da empresa. Por exemplo, se ela vende um terreno que já possuía, sem relação com as obras em construção, não tratará o lucro ou prejuízo dessa alienação como integrante da fase pré-operacional.

Portanto, uma empresa em fase pré-operacional não deveria ter uma Demonstração de Resultado nesse período; no máximo teria uma Demonstração de Transações Eventuais ou Demonstração de Resultados Pré-operacionais, que serviria mais como evidenciação de valores acrescidos ao (ou deduzidos do) Ativo Diferido e da razão dessas alterações.

Ocorre que o saldo acumulado no ativo imobilizado, que representa o próprio bem em construção, vai ser, via de regra, sempre maior que o valor acumulado no ativo diferido, e também sempre maior que eventuais receitas auferidas na fase pré-operacional.

Ou seja, quando confrontada com o ativo imobilizado, a receita financeira vai apenas ter o condão de reduzi-lo (reduzir o saldo devedor da conta), mas nunca vai reverter o valor do ativo (que é próprio bem em construção, no caso, uma Usina Hidrelétrica).

E é justamente essa a linha de argumentação da contribuinte e do acórdão recorrido, no sentido de que, independentemente dos valores da receita financeira, não haverá resultado tributável, eis que essas receitas servirão somente para reduzir o valor do bem em construção (ativo imobilizado), produzindo os devidos efeitos tributários futuramente, quando se for apurar a depreciação desse bem (menor despesa de depreciação no futuro, de onde se extrai a ideia de uma receita diferida no tempo - a menor despesa equivaleria a uma receita).

Na base dessa linha de argumentação está o entendimento de que as receitas financeiras também deveriam ser contabilizadas no ativo imobilizado. Em síntese, o que a contribuinte defende é que se as despesas financeiras decorrentes do financiamento obtido para a construção dos bens do ativo imobilizado devem ser registradas como custo de aquisição desses bens (no ativo imobilizado), as receitas financeiras obtidas com a aplicação desses mesmos recursos também deveriam ser registradas no ativo imobilizado, como conta redutora desse custo de aquisição.

Já dissemos que não há norma legal prevendo diferimento para a tributação de receitas financeiras auferidas na fase pré-operacional. E também não há norma legal definindo especificamente para a fase pré-operacional a forma de escrituração e de apuração do resultado gerado por essas receitas.

O que a legislação define como regra geral, é que a tributação do IRPJ obedeça o princípio da competência, ou seja, que o imposto seja "devido à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos" (RIR/1999, art. 218).

Além disso, como visto acima, a ciência contábil é, de certo modo, vacilante a respeito do tema. Ao mesmo tempo em que ela trata da "apuração de resultado" via superávits no ativo diferido (as receitas financeiras seriam tributadas após serem confrontadas com as despesas financeiras e com as despesas pré-operacionais), ela também orienta para que as despesas financeiras decorrentes do financiamento obtido para a construção dos bens do ativo imobilizado sejam registradas como custo de aquisição desses bens (no ativo imobilizado).

Desde o início deste processo, a Contribuinte vem informando que havia registrado inicialmente as receitas e despesas financeiras no ativo diferido, e que depois passou a registrá-los no ativo imobilizado, por recomendação de Auditores Independentes.

Consta a seguinte informação nas contrarrazões que a contribuinte apresentou nesta fase do processo:

Ainda, cumpre mencionar que, no ano-calendário de 2001, o registro das despesas e receitas mencionadas foi feito no ativo diferido (procedimento este que também tem respaldo na técnica contábil, além de ter sido recomendado pelos Auditores Independentes da Recorrida), ao passo que, no ano-calendário de 2002, voltou-se a fazê-lo no ativo imobilizado (também por orientação dos Auditores Independentes – doc. 04 anexo ao Recurso Voluntário). De qualquer forma, note-se que, em termos fiscais, não há qualquer diferença entre a ativação no imobilizado ou no diferido.

Não é correto afirmar que "não há qualquer diferença entre a ativação no imobilizado ou no diferido".

Quando se trata do ativo diferido, é bem mais plausível pensar na apuração de "resultado tributável" a partir das receitas financeiras. Basta que elas superem as despesas financeiras e as despesas pré-operacionais também lançadas naquela mesma conta, conforme já mencionado nos parágrafos precedentes.

Considerando, então, essas diferentes possibilidades de contabilização (não só para as despesas financeiras, mas também para as receitas financeiras), e os efeitos tributários distintos que daí podem decorrer, seria muito importante que a contribuinte tivesse adotado critérios bem definidos, com a indicação precisa nos registros contábeis dessas receitas e despesas, para que se pudesse identificar se a natureza de cada uma delas é de ativo imobilizado ou de ativo diferido, e ainda para que se pudesse verificar os resultados negativos (prejuízos/déficits) que a contribuinte alega ter apurado.

Não é razoável simplesmente presumir que todas as receitas e despesas financeiras decorreram apenas dos recursos tomados em empréstimo (e diretamente deles); que todas as receitas financeiras estavam vinculadas/destinadas exclusivamente à construção do bem imobilizado; e que tudo deveria ser resolvido no contexto dos valores do ativo

imobilizado. E nem é isso o que orienta o Manual FIPECAFI/USP, também citado pela contribuinte em suas peças de defesa. Tanto o é que esse manual expressamente prevê o tratamento de receitas financeiras "como dedução das despesas financeiras lançadas no próprio Diferido".

Também não é razoável pensar que "não há qualquer diferença entre a ativação no imobilizado ou no diferido", ou seja, que independentemente da forma de contabilização, o resultado seria sempre negativo (deficitário), de modo que as antecipações se converteriam de qualquer forma em saldo negativo a ser restituído/compensado.

Na peça de impugnação, a contribuinte alega que, caso as receitas e despesas financeiras fossem registradas em contas de resultado, ela teria apurado um prejuízo fiscal em torno de dezenove milhões em 2001, e de noventa e nove milhões em 2002:

Ora, através de uma singela análise das demonstrações financeiras da impugnante, pode-se constatar que caso as receitas e despesas financeiras fossem registradas em contas de resultado, conforme intenção do Parecer e contrariando todas as normas contábeis, o efeito seria um prejuízo fiscal de **R\$ 19.069.108,27** (dezenove milhões sessenta e nove mil cento e oito reais e vinte e sete centavos) no ano calendário de 2001 e um prejuízo fiscal de **R\$ 99.518.593,51** (noventa e nove milhões quinhentos e dezoito mil quinhentos e noventa e três reais e cinquenta e um centavos) no ano calendário de 2002, vez que as despesas financeiras são significativamente superiores às receitas financeiras.

A referência a 2001 deve-se ao fato de a contribuinte ter reivindicado inicialmente saldo negativo também para esse período. Ocorre que essa primeira declaração (fls. 2/3) foi substituída pela Declaração de Compensação de fls. 30/32, onde só remanesceu a reivindicação do saldo negativo de 2002.

Já no recurso voluntário, a contribuinte alega em relação aos mesmos períodos, um prejuízo fiscal em torno de 15 milhões para 2001, e de 16 milhões para 2002:

Ora, se a Recorrente tivesse procedido segundo o entendimento da Turma Julgadora e levasse a resultado as receitas e despesas financeiras na medida em que elas tivessem sido auferidas/incorridas, ainda assim a Recorrente teria apurado, no ano-calendário de 2001, um prejuízo fiscal no valor de **R\$ 15.424.495,28** (quinze milhões, quatrocentos e vinte e quatro mil, quatrocentos e noventa e cinco reais e vinte e oito centavos), e, no ano-calendário de 2002, um prejuízo fiscal no valor de **R\$ 16.660.238,40** (dezesseis milhões, seiscentos e sessenta mil, duzentos e trinta e oito reais e quarenta centavos). Tal fato pode ser facilmente constatado por meio da análise do Livro Razão analítico da Recorrente. (docs. 05 e 06)

Na fase de impugnação, a Delegacia de Julgamento entendeu que não havia comprovação das despesas financeiras e nem do resultado alegado, e, por isso, manteve a negativa em relação à compensação.

No recurso voluntário, a contribuinte, como mencionado acima, alterou expressivamente o valor do alegado prejuízo (principalmente o de 2002, que é o que interessa aqui: passou de R\$ 99.518.593,51 para R\$ 16.660.238,40), e disse que esse prejuízo poderia ser facilmente constatado por meio da análise do Livro Razão analítico juntado aos autos.

O que a contribuinte vem sempre alegando é que as despesas financeiras são significativamente superiores às receitas financeiras.

Mas o que esses registros indicam é uma conta de despesa financeira ("Juros s/ Financiamento") com débitos anuais em 2002 no montante de R\$ 62.330.325,14 (e-fls. 108 do vol. 2), e uma conta de receita financeira ("Receita de Swap") que recebeu créditos no montante de R\$ 213.828.899,53 para o mesmo período (e-fls. 121 do vol. 2).

Essas receitas financeiras são maiores que as despesas financeiras.

Há ainda uma conta de "Variações Cambiais Passivas", com débitos no montante de R\$ 225.553.785,80 (e-fls. 115 do vol. 2), mas nenhum dos valores acima mencionados guarda correspondência com a planilha intitulada "Demonstração do Resultado Diferido", que a contribuinte apresentou na primeira instância administrativa (e-fls. 87 do vol. 1).

É insustentável a afirmação de que os alegados prejuízos podem ser facilmente constatados por meio da análise do Livro Razão analítico que a contribuinte juntou aos autos. A contribuinte não apresentou documentos e nem demonstrativos capazes de dar embasamento às suas alegações.

Importante lembrar que incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e da existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional, para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa. Apenas os créditos líquidos e certos são passíveis de compensação tributária, conforme artigo 170 do Código Tributário Nacional.

Diante de tudo o que se disse sobre as questões envolvendo a contabilização de despesas e receitas financeiras na fase pré-operacional, e sobre a apuração de resultado gerado pelo confronto dessas rubricas, não há como reconhecer o direito creditório reivindicado, e nem como homologar a compensação.

Finalmente, registro que a contribuinte alegou em sede de recurso voluntário que "não pode prosperar a cobrança dos juros moratórios mediante a utilização da Taxa Selic". Os argumentos foram desenvolvido no tópico do recurso intitulado "II.4 - Da inaplicabilidade da Taxa Selic".

Mas como foi dado provimento ao recurso voluntário da contribuinte, o exame dessa matéria restou prejudicado naquela instância.

Trata-se aqui de matéria exclusivamente de direito, sem necessidade de exame algum dos fatos do processo. Esta matéria já foi pacificada no âmbito do CARF, constando da Súmula CARF nº 4, podendo ser aplicada ao caso a teoria da causa madura; que autoriza a flexibilização do valor da "não supressão de instância".

Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Neste sentido é o precedente desta Turma; o Acórdão nº 9101-002.754:

ENTENDIMENTO SUMULAR. APLICAÇÃO DE OFÍCIO PELA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. PRESCINDIBILIDADE DE RETORNO DOS AUTOS PARA A TURMA A QUO.

Considerando que o valor tutelado pelo retorno dos autos para a turma *a quo* é a supressão de instância, e diante da possibilidade de aplicação de súmula do CARF pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, mostra-se desnecessário o retorno dos autos para a turma *a quo* apreciar estritamente matéria sumulada. A instância anterior obrigatoriamente teria que aplicar o mesmo entendimento sumular e a decisão não poderia ser objeto de recurso especial. Procedimento de retorno aos autos teria como único efeito o prolongamento desnecessário do processo, em colisão com os princípios da eficiência, celeridade e economicidade.

Desse modo, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN, para fins de restabelecer a negativa em relação à Declaração de Compensação de fls. 31/32, e aplicar, de ofício, a súmula CARF nº 4.

Em síntese, voto por CONHECER do Recurso Especial; e, no mérito, por DAR-LHER provimento.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo