



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.002125/2003-03
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-006.582 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 10 de maio de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ITAPEBI GERAÇÃO DE ENERGIA S.A.

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

Ano-calendário: 2001, 2002

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

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real podem registrar no ativo diferido o saldo líquido negativo entre receitas e despesas financeiras, quando provenientes de recursos classificáveis no referido subgrupo. Sendo positiva, tal diferença diminuirá o total das despesas pré-operacionais registradas. O eventual excesso remanescente deverá compor o lucro líquido do exercício. Neste contexto, a legislação fiscal não veda a dedução, para formação de saldo negativo de IRPJ no período, das retenções na fonte correspondentes às receitas financeiras diferidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Relatório

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) recorre a esta 1ª Turma da CSRF em face do Acórdão n.º 1103-00.206, que deu provimento ao Recurso Voluntário da contribuinte ITAPEBI GERAÇÃO DE ENERGIA S.A. nos termos da seguinte ementa e dispositivo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002

COMPENSAÇÃO - SALDO NEGATIVO DO IMPOSTO DE RENDA - RECEITAS FINANCEIRAS - FASE PRE-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 classificáveis 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 nos anos-calendário de 2001 e 2002, não havendo lucro real nesses períodos, 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 de 2001 e 2002.

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 Barrosos (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcos Shiguo Takata.

Trata-se de processo administrativo formalizado para análise de uma série de Declarações de Compensação (DCOMP) apresentadas pela contribuinte ao longo dos anos de 2003 a 2006, por meio das quais ela pretendeu compensar débitos PIS e COFINS relativos ao ano-calendário de 2003, com saldos negativos de IRPJ apurados nos anos-calendário 2001 e 2002.

O relatório da decisão recorrida demonstra bem o litígio até aquele momento:

A contribuinte apesar de estar em fase pré-operacional nos anos-calendários [sic] de 2001 e 2002, apurou receita financeira, e por conseguinte Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF).

A SEORT não homologou a compensação declarada, pois, o saldo negativo de IRPJ indicado pela contribuinte resultara do IRRF sobre estas receitas financeiras, que teriam sido apropriadas em contas patrimoniais do ativo, sem terem sido computadas na apuração do lucro real.

Em manifestação de inconformidade a contribuinte alegou (resumo):

- Estando na fase pré-operacional entre 1999 e 2003, e os direitos devem ser classificados no ativo imobilizado;
- Não deixara de reconhecer as receitas financeiras auferidas, pois, elas foram reconhecidas em conta de ativo imobilizado;

Destaca-se que assim como as receitas as despesas financeiras também foram registradas no ativo imobilizado, e se ambas fossem registradas em contas de resultado, o efeito seria um prejuízo fiscal de R\$ 19,069.108,27 em 2001 e de R\$ 99.518.593,51 em 2002 e não haveria IRPJ devido, obtendo-se um saldo negativo de IRPJ.

A DRJ decidiu (ementa):

"PROVA. APRESENTAÇÃO .MOMENTO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

DIREITO CREDITÓRIO SALDO NEGATIVO.

Deixa-se de reconhecer o direito creditório quando o contribuinte não comprova a existência do saldo negativo apresentado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, uma vez que para a dedução do IRRF é necessário que as receitas financeiras integrem a apuração do lucro real do período"

A contribuinte, ora, recorrente, alega nas folhas 89/106 (resumo):

- A turma julgadora indeferiu a juntada de novos documentos, contudo, deve prevalecer a verdade material;
- DO CORRETO PROCEDIMENTO CONTÁBIL ADOTADO PELA RECORRENTE
- A não homologação foi devida de que os valores do IRRF sobre as receitas de aplicações financeiras não foram contabilizados nas contas de resultado da recorrente, e portanto, não foram oferecidas à tributação.
- A recorrente que atua no ramo de exploração de geração de energia elétrica, iniciou suas atividades operacionais em fevereiro de 2003, sendo que de janeiro de 1999 a janeiro de 2003, período que construía suas instalações, ela se encontrava em fase pré-operacional de funcionamento;
- Assim, as receitas e despesas foram registradas em conta do ativo imobilizado. Visando resguardar-se de variações cambiais a recorrente realizou diversas operações no mercado financeiro, obtendo receitas e despesas financeiras, também registradas no ativo imobilizado;
- Sendo considerado a vinculação entre os juros e os encargos financeiros incorridos pela recorrente com a construção dos bens se seu ativo imobilizado, nada mais correto

do que registrá-lo como custo de aquisição dos bens construídos, No mesmo sentido, as receitas financeiras respectivas são registradas em conta redutora do referido custo;

- No ano-calendário de 2001, o registro das despesas e receitas mencionadas foi feito no ativo diferido, procedimento recomendado pelos auditores independentes, e em 2002 voltou a ser registrado no ativo imobilizado;

- As receitas e despesas teriam sido lançadas ao resultado, contudo, na forma de depreciação, pois, o art 183, § 2.º, da Lei n.º 6.404/76:

"§2º A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência; "

- Assim, 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 ocorre na medida e que vai ocorrendo a depreciação;

- A contrapartida de depreciação acumulada é uma conta de resultado;

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

- 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, teria apurado no ano-calendário de 2001, prejuízo fiscal, no ano-calendário de 2002, também (doc 05 e 06).

- Assim, teríamos apenas um erro de contabilização.

- Para comprovar as retenções de IR/Fonte sofridas nos anos-calendário de 2001 e 2002 anexamos informes de rendimentos doc 07 e do 08;

- Assim, se a recorrente tivesse levado a resultado as receitas e despesas na medida que incorridas teria apurado prejuízo fiscal.

Conforme já relatado, o colegiado *a quo* deu provimento ao Recurso Voluntário por meio do Acórdão nº 1103-00.206, nos termos da ementa e do dispositivo já transcritos no início deste relatório.

O processo foi encaminhado à PGFN em 28/03/2011 e em 30/03/2011 foi interposto Recurso Especial tempestivo, por meio do qual a Fazenda Nacional contestou o entendimento da decisão em relação à matéria "possibilidade de diferimento de receitas financeiras auferidas em fase pré-operacional", com os efeitos daí decorrentes sobre a utilização do IRRF relativo a tais receitas na composição de saldo negativo de IRPJ passível de utilização em compensação tributária.

Por meio do Despacho de Admissibilidade de fls. 432-436, a matéria foi admitida, nos seguintes termos:

Cientificada do Acórdão em 28/03/2011 (fl. 379), a Fazenda Nacional, ora recorrente, interpôs recurso especial em 30/03/2011 (fls. 382/391), sendo, portanto, tempestivo, no qual bate-se contra a decisão recorrida no que se refere ao entendimento dado acerca da possibilidade da compensação do IRPJ com

valores de IRRF, estando a empresa em fase pré-operacional e a respectiva receita não tendo sido oferecida à tributação.

[...]

Para comprovar a divergência, a recorrente apresentou paradigma abaixo, cuja ementa, no que é pertinente, está assim redigida:

- Acórdão n.º 1201-00.180, da 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 2000 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 diferidos. Isso decorre do princípio da competência, o qual se desmembra em dois princípios concretizadores : (i) o da realização da receita e GO o do confronto das despesas. As despesas só são reconhecidas quando confrontadas às respectivas receitas e não o contrário. Dessarte, os dispêndios que vejam 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-operamona-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.

No RE manejado disserta a recorrente (fl. 385):

"...analisando situação fática similar, a colenda Segunda Câmara da Primeiro 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), entendeu que no fase pré-operacional se o empresa obteve receitas decorrentes de outros origens como os financeiras eles só devem ser reconhecidos quando realizadas não cabendo devolução do saldo negativo de IRPJ decorrente do imposto de renda retido no fonte nesta fase os respectivos receitas não foram declarados e computadas no apuração do lucro real" ..

Já o Acórdão combatido, por sua Relatoria, consignou:

- i) *"Note-se que ela determina às cias. abertas concessionárias de serviços públicos que até mesmo os juros sobre o capital próprio que financie o imobilizado em construção sejam classificados no ativo imobilizado, ao invés de os ser no ativo diferido (art. 179, V, da Lei de S.A.).*

ii) *De outra pane, entendo ser adequado o registro das receitas financeiras auferidas durante a construção dos bens, como redutora do ativo imobilizado, desde que à guisa de reduzir ou limitar o impacto dos encargos financeiros, mediante operações com fins de hedge, como swap e outros derivativos.*

iii) *Nesse sentido, nos limites acima postos, tais receitas seriam vinculadas, assim como as despesas (encargos financeiros do financiamento para construção dos bens), à construção de bens do imobilizado, e pois registráveis como redutora do imobilizado em construção. Comparativamente, seria como a depreciação de veículos utilizados na construção de bens, e que deveria ser deduzido do imobilizado em construção.*

iv) *Mas, se não forem classificáveis tais receitas financeiras como redutora do imobilizado, deveriam ser reconhecidas imediatamente em conta de resultado? Entendo que não.*

v) *Na hipótese de não serem registráveis tais receitas como redutora do imobilizado, elas devem ser classificadas como redutora do ativo diferido, porquanto se cuida de receitas financeiras hauridas durante a fase pré-operacional da empresa. Diverso tratamento implicaria distorção do resultado, segundo o princípio da competência ou do emparelhamento das despesas e receitas.*

vi) (...)

vii) ***Noutras palavras, mesmo que as receitas financeiras não sejam registráveis como redutora do ativo imobilizado, elas as seriam como redutora do ativo diferido, de modo que, sejam as despesas financeiras incorridas até janeiro de 2003, sejam as receitas financeiras auferidas no mesmo período, nenhuma delas sensibiliza as contas de resultado dos anos-calendário de 2001 e de 2002***. [negrito acrescido no despacho]

De outro eixo, o paradigma traz esta posição:

- *“Nada obstante, ainda que o interessado não tivesse iniciado suas atividades operacionais no mês da obtenção das receitas financeiras, estas deveriam ter sido levadas à apuração do resultado e, conseqüentemente, à determinação do lucro real e do imposto de renda da pessoa jurídica, pois concordamos com o entendimento da decisão recorrida.*
- *Não há previsão legal, seja de natureza tributária seja de cunho comercial, para diferimento do reconhecimento de receitas. São os recursos aplicados “em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social”, nos termos da redação original do inciso V, art. 179, da Lei 6.404/76 (atualmente modificado pela Lei 11.638/2007), que devem ser diferidos.*
- *Isso decorre do princípio da competência, o qual se desmembra em dois princípios concretizadores : (i) o da realização da receita e (ii) o do confronto das despesas.*
- *As despesas só podem ser reconhecidas no período da realização das receitas em relação as quais contribuíram para a sua obtenção*

[Resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade, a qual foi adotada inclusive pela CVM].

- (...)
- *Ou seja, os dispêndios que vejam 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”.*
[negrito acrescido no despacho]

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.

[...]

No mérito, requer a Fazenda Nacional a reforma do acórdão recorrido, com o consequente restabelecimento da decisão proferida em primeira instância, ou seja, no sentido de que somente pode compor o saldo negativo de IRPJ, ainda que em fase pré-operacional, o IRRF relativo a receitas financeiras que tenham sido oferecidas à tributação no próprio ano de seu auferimento.

O processo foi encaminhado à unidade de origem em para que a contribuinte fosse cientificada do Acórdão n.º 1103-00.206, do recurso especial da Fazenda Nacional e de sua admissão.

O contribuinte foi cientificado em 15/06/2018 (fl. 455), uma sexta-feira, e apresentou, em 02/07/2018 (fl. 456), as Contrarrazões de fls. 458-469 sem questionar o conhecimento do recurso e, no mérito, requerendo a confirmação da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo.

Conforme relatado, a contribuinte foi intimada e apresentou Contrarrazões ao Apelo Especial interposto pela Fazenda Nacional.

De toda forma, manifesto minha concordância quanto ao que foi disposto no Despacho de Admissibilidade de fls. 886-890, no sentido de que foi demonstrada pela Fazenda Nacional a existência de divergência jurisprudencial entre a decisão recorrida e o Acórdão paradigma n.º 1201-00.180 (já acatado como divergência no Acórdão n.º 9101-005.745).

Verifica-se que o Acórdão n.º 1103-00.206, ora recorrido, concluiu pela possibilidade do diferimento da tributação sobre receitas financeiras auferidas na fase pré-operacional e, como consequência, pela possibilidade de restituição ou compensação do saldo negativo decorrente da retenção do imposto de renda sobre tais receitas financeiras, absorvidas pelas despesas pré-operacionais.

Já o Acórdão n.º 1201-00.180, único paradigma indicado pela recorrente, efetivamente abraça entendimento divergente daquele, por considerar que: (i) as receitas, entre elas as financeiras auferidas em fase pré-operacional, somente podem ser reconhecidas quando realizadas; e (ii) se tais receitas não foram declaradas e computadas na apuração do lucro real, as respectivas retenções de IRRF não podem ser incluídas cálculo de saldo negativo de IRPJ passível de compensação.

Assim, por concordar com o aludido Despacho de Admissibilidade e com fulcro no § 1º do art. 50 da Lei n.º 9.784/99, encaminho meu voto pelo CONHECIMENTO do Recurso Especial.

2 MÉRITO

A matéria sob julgamento no presente contencioso não é nova e já foi apreciada por este Colegiado em algumas ocasiões.

Na sessão de julgamento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional nos autos do processo administrativo tributário n.º 10768.015971/2002-14 (Acórdão n.º 9101-005.223), tive a oportunidade de manifestar minha concordância com o posicionamento exposto pela i. Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Naquele precedente a maioria dos membros desta 1ª Turma da CSRF acompanhou o voto da Relatora (Conselheira Lívia de Carli Germano) pelas conclusões, no sentido de negar provimento ao recurso especial fazendário. Os fundamentos adotados pela maioria dos

conselheiros foram, então, expostos na Declaração de Voto redigida pela Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Na Declaração de Voto em questão, a conselheira faz referência ao voto condutor de outra decisão, o Acórdão n.º 9101-004.482, em que atuou como Relatora. Aquele acórdão também decidiu por negar provimento a Recurso Especial por meio do qual a Fazenda Nacional contestava o entendimento de Turma Ordinária que reconheceu o direito do contribuinte a diferir a tributação de receitas financeiras auferidas em fase pré-operacional e, também, de utilizar, em compensação tributária, o saldo credor de IRPJ calculado a partir da dedução do IRRF referente àquelas receitas não oferecidas à tributação no mesmo ano da retenção do imposto em fonte.

O voto condutor do Acórdão n.º 9101-004.482, examinando situação fática semelhante à enfrentada nos presentes autos, em que o contribuinte teve, em ano-calendário situado em sua fase pré-operacional, despesas financeiras em valor superior ao das receitas financeiras, delimitou da seguinte forma a controvérsia:

O acórdão recorrido está pautado, basicamente, na Solução de Divergência COSIT n.º 32, de 05 de agosto de 2008, assim referida no seu voto condutor:

Tal como evidenciado no relatório acima elaborado, a recorrente apresentou DCOMP, indicando crédito referente ao ano-calendário 2008, argumentando que inaugurou sua unidade industrial em 16 de novembro de 2009, encontrando-se, até então, em fase pré-operacional, asseverando que durante o período que precedeu o início de suas atividades, incorreu em despesas pré-operacionais e financeiras, todas relacionadas à sua atividade fim, bem como teria auferido receitas decorrente de aplicações financeiras.

Por tais razões é que sustentou que ao longo do ano-calendário 2008, suportou a retenção na fonte do imposto sobre a renda, os quais foram devidamente registrados e contabilizados em ativo diferido, na forma da legislação então vigente, concluindo, destarte, que ao final do referido ano-calendário, apurou crédito decorrente de saldo negativo de imposto de renda, no montante total de R\$ 2.054.188,51.

Tanto o Despacho Decisório quanto a decisão recorrida, entenderam que tendo em vista que as receitas financeiras não foram computadas na apuração do lucro real, não é possível a dedução do respectivo IRRF, não existindo, em consequência o saldo negativo indicado pela interessada.

Necessário, portanto, lembrar o que dispõe a solução de divergência COSIT n.º 32 de 05.08.2008, cuja ementa é a seguinte:

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.

Ora, verifica-se pelo entendimento da própria Administração que não há razão para se concluir que o resultado financeiro positivo obtido a partir dos gastos classificáveis no ativo diferido por parte das pessoas jurídicas que apuram o respectivo imposto sobre a renda com base no lucro real deva ser prontamente tributado, visto que a legislação comercial, que consagra o princípio da competência, inclusive no que se refere ao ativo diferido e cuja observância é

determinada pela legislação tributária, estabelece que devem ser registrados no ativo diferido, o saldo 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, devendo haver tributação apenas quando o referido resultado ultrapassar o total das despesas pré-operacionais.

[...]

O que se tem nos autos, é que a recorrente apurou despesas pré-operacionais no montante de R\$ 9.073.927,29, despesas financeiras no total de R\$ 12.596.375,27 e receitas financeiras do período de R\$ 9.470.059,35, resultando em um saldo de Ativo Diferido de R\$ 12.200.243,20, sendo que o saldo líquido negativo no valor de R\$ 3.126.315 registrado sob a rubrica “despesas e receitas financeiras líquidas”, corresponde a diferença entre o valor das despesas financeiras e as receitas financeiras, de sorte que o correspondente saldo do Ativo Diferido em 31/12/2008, registrado na Linha 58 da Ficha 36A, da DIPJ, representa o saldo das despesas financeiras, já deduzidas as receitas financeiras.

Sendo as despesas financeiras maiores que as receitas financeiras, conforme evidenciado acima, e tendo sido declaradas no ativo diferido, na existência de saldo negativo de IRPJ, apurado em decorrência do IRRF incidente sobre aplicações financeiras, esse valor poderá ser objeto de restituição ou compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela RFB.

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

A recorrente, portanto, não discorda do diferimento das despesas pré-operacionais. Apenas defende que as receitas financeiras submetidas a retenções na fonte, por imposição do art. 76, §2º da Lei nº 8.981, de 1995, devem ser adicionadas ao lucro real e, sem esta providência, o sujeito passivo não pode deduzir as retenções sofridas na apuração do saldo negativo de IRPJ do período. Já o paradigma sequer vislumbra a possibilidade de as receitas financeiras serem escrituradas em conta redutora do ativo diferido, interpretando que o art. 179, inciso V da Lei nº 6.404, de 1976 (em sua redação anterior à Lei nº 11.638, de 2007) somente autorizava o registro das despesas pré-operacionais em ativo diferido, além de a Resolução CFC nº 750, de 1993 impor que as receitas sejam reconhecidas no período de sua realização, ainda que em fase pré-operacional.

(destaques no original)

Na sequência, o voto analisa especificamente o Acórdão n.º 1201-00.180, paradigma indicado pela Fazenda Nacional tanto no Recurso Especial interposto naquele processo (n.º 10835.720298/2009-55) quanto na insurgência objeto do julgamento ora em andamento.

Da análise, observa que o paradigma, ao contrário do acórdão recorrido, não admite a possibilidade de uma empresa em fase pré-operacional computar no ativo diferido o saldo negativo entre receitas e despesas financeiras auferidas/incorridas no período:

Assim está expresso o voto condutor do paradigma n.º 1201-00.180:

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

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

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

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

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

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

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

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

Não cabe restituição de imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos financeiros, mas apenas o saldo negativo de imposto de renda pessoa jurídica decorrente de tais retenções. Estas, porém, só podem ser reconhecidas na

declaração se as respectivas receitas financeiras compuseram o resultado do exercício, o que não ocorreu.

[...]

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

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

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

§ 3º Os recursos aplicados no ativo diferido serão amortizados periodicamente, em prazo não superior a 10 (dez) anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes,

devendo ser registrada a perda do capital aplicado quando abandonados os empreendimentos ou atividades a que se destinavam, ou comprovado que essas atividades não poderão produzir resultados suficientes para amortizá-los

[...]

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

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

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

[...] (negrejou-se)

(destaques no original)

A partir da dualidade de entendimentos posta, o voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa passa à análise jurídica da controvérsia, que acolho como minha no presente voto:

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

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

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

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

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

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

“ 2. EMPRESA EM FASE PRÉ-OPERACIONAL

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

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

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

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

Recorde-se que, à época, receitas e despesas financeiras representavam repercussões inflacionárias cuja tributação poderia ser diferida após sua conjugação com o resultado da correção monetária de balanço, assim constituindo lucro inflacionário, na forma do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994 – RIR/94:

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

§ 1º O ajuste será procedido mediante a dedução, do saldo credor da conta de correção monetária, de valor correspondente à diferença positiva entre a soma das despesas financeiras com as variações monetárias passivas e a soma das receitas financeiras com as variações monetárias ativas (Lei n.º 7.799/89, art. 21, § 1º).

§ 2º Lucro inflacionária acumulado é a soma do lucro inflacionário do período-base com o saldo de lucro inflacionário a tributar transferido do período-base anterior (Lei n.º 7.799/89, art. 21, § 2º).

§ 3º O lucro inflacionário a tributar será registrado em conta especial do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e o saldo transferido do período-base anterior será corrigido monetariamente, com base na variação da Ufir diária entre o dia do balanço de encerramento do período-base anterior e o dia do balanço do período-base da correção (Lei n.º 7.799/89, art. 21, § 3º).

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

[...]

A primeira questão que se coloca, portanto, diz respeito à subsistência desta orientação normativa depois da extinção da correção monetária de balanço. O caso sob análise evidencia despesas financeiras superiores às receitas financeiras do período, cujo saldo foi *acrescido ao saldo da conta de gastos a amortizar, do ativo diferido*, na forma do item 2.1, letra “a”, da Instrução Normativa SRF n.º 54, de 1988.

Esta 1ª Turma já se manifestou contrariamente ao entendimento defendido pela recorrente ao proferir o Acórdão n.º 9101-001.052, na sessão de 28 de junho de 2011, assim ementado:

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

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

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

A contabilização de gastos na fase pré-operacional foi objeto de análise nos Pareceres CST n.º 376/71, 72/75 e 110/75. Note-se que, embora todos esses pronunciamentos sejam anteriores à Lei n.º 6.404/76 e ao DL 1.598/77, interpretam norma tributária ainda hoje em vigor, qual seja, o art. 58, § 3º, alínea “a”, da Lei n.º 4.506/64, *in verbis*:

Art. 58. *Omissis*.

[...]

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

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

[...]

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

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

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

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

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

.....

Entretanto, para o Fisco, não existe a figura do saldo líquido. O inciso II do art. 325 do Regulamento do Imposto de Renda só aceita o diferimento de custos, encargos ou despesas, enquanto seu art. 373 exige a tributação

das receitas financeiras, independente de se referir ou não a empreendimentos pré-operacionais.

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

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

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

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

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

“9. Resultado de transações extra-operacionais

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

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

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

Assim, correto o procedimento da contribuinte em calcular o resultado pré-operacional em apartado do lucro operacional. Da mesma forma, correto o lançamento do saldo líquido negativo (despesas financeiras superiores às receitas financeiras incorridas durante a fase pré-operacional) a débito da conta de ativo diferido, para futuras amortizações. Tal entendimento já vinha sendo sustentado

desde 1978, quando, ao interpretar o art. 17 do DL nº 1.598/77, a Portaria nº 475/78, do Ministro de Estado da Fazenda assim já sustentava.

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

“ 2. EMPRESA EM FASE PRÉ-OPERACIONAL

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

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

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

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

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

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

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

Por último, então, há que se perquirir se o IRRF sobre as receitas financeiras são deduções do imposto devido ainda que a contribuinte não tenha apurado

resultado e, conseqüentemente, que as receitas financeiras não tenham sido computadas na apuração do lucro real do período.

[...]

O art. 2º, § 4º, inciso III, da Lei nº 9.430/96, ao dispor que será dedutível do IRPJ devido o IRRF incidente sobre receita computada na determinação do lucro real, não cria nenhum óbice à dedutibilidade de IRRF sobre receita financeira auferida na fase pré-operacional.

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

[...]

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

“No caso de empresa em fase de pré-operação, o saldo líquido das receitas e despesas financeiras, quando derivadas de ativos utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento em andamento, deve ser registrado no ativo diferido. Esse valor, se credor, deverá ser diminuído do total das despesas pré-operacionais incorridas no período de apuração e, eventual excesso de saldo credor deverá compor o lucro líquido do exercício em questão.

Na existência de saldo negativo de IRPJ, decorrente da retenção na fonte desse tributo sobre as receitas financeiras absorvidas pelas despesas pré-operacionais, esse valor poderá ser objeto de restituição ou compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela RFB.”.

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

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

[...]

Retomando a questão, tem-se que o art. 58, §3º, alínea “a” da Lei nº 4.506, de 1964, incorporado ao art. 325, II, alínea “a” do RIR/99, e o art. 17, parágrafo único do Decreto nº 1.598, de 1977, base legal do art. 374, inciso II do RIR/99, permitem o registro em ativo diferido das despesas financeiras incorridas em fase pré-operacional. Neste contexto, compartilha-se do entendimento expresso no voto condutor do Acórdão

n.º 9101-001.052 de que o art. 373 do RIR/99 – que dentre outros dispositivos legais, tem por fundamento o art. 76, §2º da Lei n.º 8.981, de 1995, invocado pela recorrente – não impõe o cômputo, no lucro real, das receitas financeiras auferidas em período pré-operacional, por não disciplinar expressamente a matéria, e também porque concluir em sentido diverso ofenderia o princípio do confronto das despesas e receitas.

Acrescente-se que as circunstâncias fáticas aqui presentes são semelhantes àquelas analisadas no Acórdão n.º 9101-001.052, pois, no período em questão, as despesas financeiras também superaram as receitas financeiras em R\$ 3.524.245,55. Logo, se afastada a possibilidade de diferimento dos resultados financeiros depois da extinção da correção monetária de balanço, a apropriação no lucro tributável das receitas e despesas financeiras registradas pela Contribuinte resultaria em prejuízo fiscal e na conversão integral das retenções sofridas em saldo negativo de IRPJ no ano-calendário 2008.

(destaques no original)

Conclui-se, portanto, em linha com o precedente exibido, que inexistente óbice legal ao diferimento das receitas financeiras logradas durante a fase pré-operacional, que é plenamente justificável diante da transitoriedade e da excepcionalidade da referida fase.

Tampouco veda a legislação tributária a utilização do imposto retido sobre tais receitas financeiras na apuração de saldo negativo de IRPJ no próprio ano-calendário das retenções.

A este respeito, acrescento a pertinente observação feita pela conselheira Edeli Pereira Bessa na Declaração de Voto integrante do Acórdão n.º 9101-005.223:

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

Diante de todo o exposto, reconheço o direito da contribuinte a pleitear crédito relativo a saldo credor de IRPJ apurado com a utilização de IRRF incidente sobre receitas financeiras auferidas em fase pré-operacional e diferidas.

Assim, encaminho meu voto por negar provimento ao seu Recurso Especial interposto pela PGFN, mantendo-se a decisão recorrida.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto