



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10675.720254/2015-53
ACÓRDÃO	1002-003.741 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ALGAR CELULAR S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2010

SALDO NEGATIVO. DESPESAS COM JUROS PARA COMPRA E CONSTRUÇÃO DE BENS DO ATIVO. FACULDADE DA DEDUÇÃO NO PERÍODO DO RESPECTIVO EXERCÍCIO.

É facultado ao contribuinte reconhecer como despesas, no mesmo exercício em que incorridos, os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso para no mérito dar-lhe provimento parcial, determinando o retorno dos autos à Unidade de Origem para análise do pedido de restituição e emissão de Despacho Decisório complementar, mas sem anulação do Despacho original, tendo em vista que a matéria não havia sido apreciada pela autoridade administrativa, retomando-se a partir daí o rito processual do contencioso administrativo fiscal.

Assinado Digitalmente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Assinado Digitalmente

Aílton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andrea Viana Arrais Egypto, Luis Angelo Carneiro Baptista, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo, Ricardo Pezzuto Rufino, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Segundo o relatório do acórdão recorrido, o presente processo trata de PER - Pedido de Restituição de crédito advindo do Saldo Negativo de CSLL apurado no AC de 2010: 37176.36042.200814.1.2.02-0784, no valor de R\$ 197.479,31.

Em análise à solicitação do contribuinte, a DRF emitiu o Despacho Decisório 095694631, emitido aos 09/12/2014, onde em síntese decide:

Indefiro o pedido de restituição/ressarcimento apresentado no PER/DCOMP acima identificado, uma vez que se trata de matéria já apreciada pela autoridade administrativa e não foi reconhecido direito creditório suficiente para atendimento deste pedido.

Período de apuração do crédito: EXERCÍCIO 2011 (DE 01/01/2010 A 31/12/2010) PER/DCOMP do mesmo crédito objeto de despacho decisório proferido pela autoridade administrativa: 25270.18179.270212.1.6.03-4814.

Base Legal: Art. 165 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN). Art. 2º, art. 4º, parágrafo 2º do art. 21 e art. 32 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012.

O contribuinte foi cientificado da decisão e apresentou a Manifestação de Inconformidade em 12/01/2015, onde, em síntese, argumenta: **i)** A tempestividade da apresentação da manifestação de inconformidade. **ii)** “Em 2014 a Manifestante verificou que a apuração do lucro real e da base de cálculo do Exercício 2011 Ano-Calendário de 2010 se encontravam incorretos, pois, por um equívoco a Manifestante não deduziu na apuração dos tributos as despesas incorridas com o pagamento de juros de empréstimos contraídos para realização de obras e construções, conforme expressamente autorizado pela legislação”. **iii)** “A Delegacia da Receita Federal em Uberlândia/MG (“DRF/UBL”) sem ao menos analisar a origem e legitimidade do crédito pleiteado, indeferiu o PER complementar transmitido pela Manifestante, sob a alegação de que o crédito nele contido já teria sido objeto de outro PER analisado e deferido”. O contribuinte detalha a motivação para a alteração do resultado do período em análise – AC 2010 – concluindo que o equívoco cometido inicialmente “implicou no pagamento a maior de IRPJ e CSLL, pois, ao invés de deduzir as despesas com juros no exercício em que incorridas, passou a deduzi-las através da depreciação com base na vida útil do ativo, que geralmente é longa”. O contribuinte detalha os procedimentos executados, apresenta extensa argumentação acerca do assunto e invoca a Solução de Consulta 10ª RF – no 60, de 2011 em amparo de seus argumentos. **iv)** Por fim, requereu a nulidade do Despacho Decisório, o processamento da manifestação de inconformidade, a realização de perícia contábil e o reconhecimento do direito de crédito adicional.

A 3ª TURMA DA DRJ06 julgou improcedente a manifestação de inconformidade. Afastando a arguição de nulidade do despacho decisório, concluiu pela impropriedade no procedimento adotado pelo contribuinte, pois segundo legislação vigente na época “despesas incorridas com o pagamento de juros de empréstimos contraídos para realização de obras e construções” deveriam ser lançadas no ativo diferido, como parte do seu próprio custo, sujeito à depreciação/amortização ao longo da sua vida útil, “o cômputo de tais rubricas diretamente como “despesa operacional” não tem amparo na legislação vigente, de modo que, a retificação do IRPJ apurado no período, para geração de novo Saldo Negativo de IRPJ AC 2010 não pode ser acatada”.

Intimado da decisão em 19.08.2021 (fls. 90) o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 20.09.2021 (fls. 95) com os seguintes argumentos:

- Em julho de 2011, a Recorrente transmitiu, o PER nº 08258.98775.210711.1.2.03-0557, pleiteando a restituição do crédito de saldo negativo de CSLL relativo ao ano-calendário 2010; o qual foi posteriormente retificado em fevereiro de 2012 pelo PER 25270.18179.270212.1.6.03-4814. Naquela ocasião, o crédito visado pela Recorrente totalizava R\$ 93.596.27 (noventa e três mil quinhentos e noventa e seis reais e vinte e sete centavos), montante este que, segundo informado no r. acórdão, já teria sido objeto de apreciação em sede de despacho decisório proferido pela d. autoridade administrativa.
- Ocorre que, em 2014, depois da apresentação dos PER referidos no parágrafo anterior, **mas ainda dentro do prazo prescricional fixado pelo art. 168 do Código Tributário Nacional**, a Recorrente identificou a existência de crédito de base de cálculo negativa de CSLL ainda maior do que o apurado originariamente, notadamente após verificar que, por um equívoco, deixou de deduzir na apuração do Lucro Real as despesas incorridas com o pagamento de juros de empréstimos contraídos para a realização de obras e construções destinadas à composição do seu ativo qualificável, conforme expressamente deferido pela legislação.
- Afirma que conforme artigo 17, caput parágrafo único, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que vigorava com a seguinte redação à época dos fatos, os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional.
- Tanto o referido artigo 17, caput do parágrafo único, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, cuja vigência foi mantida até o advento da Lei Federal nº 12.973/2014, quanto a extinção do ativo diferido a partir do ano-calendário de 2009, conforme determinado pela Lei Federal nº 11.941/2009, respaldam as retificações das obrigações acessórias realizadas pela Recorrente para exclusão dos valores pagos a título de juros de empréstimos e

financiamentos para a construção de bens destinados ao seu ativo qualificável a título de despesas operacionais na apuração do lucro real, sobretudo a partir dos ajustes do Regime Tributário de Transição – RTT - determinados pelo artigo 16, da mesma Lei Federal nº 11.941/2009.

- Isso significa que os juros e demais encargos financeiros incorridos para a aquisição, construção e/ou produção de ativos considerados qualificáveis, ainda que contabilizados como parte integrante do custo dos respectivos ativos, em atenção ao CPC nº 20, deveriam ser objeto de ajuste no RTT e, com isso, deduzidos a título de despesas operacionais no mesmo exercício em que foram incorridos/pagos, nos termos do art. 374 do RIR/994, vigente à época dos fatos.
- O entendimento perfilhado pela Recorrente é idêntico àquele que foi firmado pela DISIT da 10ª Região Fiscal através da Solução de Consulta nº 60, emitida em 09 de setembro de 2011, na medida em que explana que os juros incorridos a partir de 31/12/2008 para a aquisição de bens do ativo imobilizado deveriam ser reconhecidos no Lucro Real como custo ou despesa operacional, devendo o contribuinte proceder aos ajustes pertinentes no RTT para este fim. No mesmo sentido o Parecer Normativo COSIT nº 01/2011.
- São juntadas cópias dos contratos de empréstimos contraídos junto ao BNDES para custeio das obras promovidas pela empresa. Junta também, por amostragem cópias de contratos de prestações de serviços que foram contratados pela empresa incorporada durante a execução das obras.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Da Admissibilidade:

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Do mérito:

Do direito creditório:

Conforme consta do relatório o presente recurso tem como objeto **exclusivamente** a discussão acerca da possibilidade de os valores correspondentes aos juros pagos em contratos de empréstimos bancários utilizados na construção de ativo imobilizado, serem utilizados para compor saldo negativo do respectivo exercício.

No caso concreto os fatos estão vinculados ao ano-calendário 2010, época em que a redação da alínea “b” do parágrafo único do Decreto Lei 1.598/77, determinava que “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”.

Para o acórdão recorrido, o citado dispositivo traz como regra a exigência de que tais despesas sejam consideradas apenas segundo a proporção do “ativo diferido”, regra não modificada pelo RTT ou mesmo pela extinção da conta do ativo diferido.

Entretanto, segundo argumenta o Contribuinte, embora contabilmente a dedução das despesas com os juros ocorra ao longo da vida útil do ativo, por meio da depreciação, sob a ótica fiscal a dedução é imediata no exercício em que as despesas foram incorridas. Assim, e por força do art. 16 da Lei nº 11.941/09 – que institui o Regime Tributário de Transição RTT – o correto seria neutralizar os efeitos das alterações contábeis (capitalização de juros), deduzindo os juros como despesa operacional no exercício em que incorrido.

Compartilho do mesmo entendimento do Contribuinte, e para fundamentar tal posição adoto como razões de decidir os apontamentos feitos pelo Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, **no acórdão unânime de nº 1301-003.615**:

Além disso, há que se pontuar a facultatividade na ativação dos juros e demais encargos relacionados ao empréstimo.

O fundamento legal para a capitalização dos custos do empréstimo consta do Decreto-Lei 1.598/77, em seu art. 17, que dispõe:

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.**

Como se verifica da literalidade do dispositivo, enquanto os juros pagos antecipados deverão ser apropriados pro rata tempore, ao tratar dos juros de empréstimo contraídos para a fase pré-operacional **poderão** ser registrados no ativo diferido. A regra geral é dada pelo caput e parágrafo único do art. 17, que determinam o tratamento como despesa operacional, afetando a apuração do lucro no exercício em que ocorrerem, e as alíneas trazem exceções: a alínea "a" traz uma exceção explícita, enquanto a alínea "b" traz uma **opção fiscal**.

É dizer, verificada despesa financeira de empréstimos relacionados à construção de ativos nas fases de construção e pré-operacional, o contribuinte tem duas opções: reconhecer a despesa no mesmo exercício **ou** registrá-la no ativo diferido para amortização após o término da construção ou início das atividades da empresa.

Nessa mesma linha, o art. 58, §3º, "a" da Lei nº 4.506/64 reiterava a facultatividade do procedimento:

Art. 58. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitada, tais como: (...)

§ 3º **PODERÃO ser também amortizados, no prazo mínimo de 5** (cinco) anos: (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

a) a partir do início das operações as despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

E, na mesma linha, a Portaria MF nº 475/78, regulamentando o art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598/77, em seu item III:

III - **Na empresa em operação** que, devido a projeto em andamento de ampliação, reestruturação, reorganização ou modernização, **deva manter no ativo diferido as despesas de que trata esta Portaria, observar-se-á o seguinte procedimento:**

a) acrescerão ao saldo da conta de gastos a amortizar a correção monetária da própria conta e todas as despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social;

b) as **variações monetárias ativas e passivas** diretamente relacionadas com o projeto integrarão a conta de gastos a amortizar; **a pessoa jurídica poderá, entretanto, optar por imputar ao resultado do exercício:**

c) o saldo das variações, quando credor;

d) parte do saldo devedor, ou a totalidade dele, desde que o débito a resultado do exercício não exceda o saldo credor da conta de correção monetária de que trata o item II do art. 39. do Decreto-lei nº 1.598/77.

A referida portaria é interessante por dois motivos distintos: i) deixa claro que o "podem" do dispositivo legal se refere, de fato, a uma faculdade, tanto que lhe estabelece (ainda que à margem da lei) requisitos; e ii) deixa claro também que o

dispositivo se aplica a todos os encargos financeiros relacionados ao empréstimo, e não apenas aos juros.

Quanto a esse segundo ponto, o mesmo é pacificamente acatado na jurisprudência, tanto que na nova redação, dada pela Lei nº 12.973/2014, a questão foi definitivamente esclarecida: "***b) os juros e outros encargos, associados a empréstimos contraídos, especificamente ou não, para financiar a aquisição, construção ou produção de bens classificados como estoques de longa maturação, propriedade para investimentos, ativo imobilizado ou ativo intangível, podem ser registrados como custo do ativo, desde que incorridos até o momento em que os referidos bens estejam prontos para seu uso ou venda.***".

Aproveitando a menção à Lei nº 12.973/2014, a mesma reforça a facultatividade no tratamento **fiscal** da questão, na redação dada ao §3º do art.17 do DecretoLei 1.598/77:

§ 3o **Alternativamente**, nas hipóteses a que se refere a alínea "b" do § 1o, **os juros e outros encargos poderão ser excluídos na apuração do lucro real quando incorridos, devendo ser adicionados quando o respectivo ativo for realizado, inclusive mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.**

A facultatividade dessa conduta faz todo sentido à luz da legislação da época em que foi criada, à qual previa uma limitação temporal para a utilização de prejuízos fiscais acumulados. A finalidade do legislador - *mens legis* - foi evitar a decadência do direito de utilizar a compensação de prejuízos nos casos em que as receitas só viriam anos depois da realização do gasto, oferecendo então essa **opção**, como forma de viabilizar o confronto fiscal entre as despesas e as receitas que delas adviriam.

Desse modo, não vejo óbice jurídico ao reconhecimento do direito do contribuinte a reconhecer as despesas financeiras no próprio exercício, sem ativá-las.

Destaca-se que o entendimento acima é o mesmo adotado pela Solução de Consulta nº 60 - SRRF10/Disit, para qual:

A legislação tributária **prescreve a dedução dos juros pagos ou incorridos, vinculados à aquisição de bens do ativo imobilizado, como custo ou despesa operacional**; nos anos-calendário anteriores a 2008 esses juros, capitalizados por força da Deliberação CVM nº 193, de 1996, aumentam o valor da quota de depreciação acarretando redução na base de cálculo do IRPJ; esse excesso de depreciação, o qual ainda se configura como custo ou despesa financeira, deve ser adicionado extracontabilmente no momento da apuração da base de cálculo do IRPJ.

Ao contribuinte **cabará facultativamente realizar a exclusão extracontábil da base de cálculo do IRPJ, se for constatado que ele teria direito de aproveitar as despesas financeiras em tela**, em conformidade com o regime de competência, e desde que seja observado o art. 34 da IN SRF nº 11, de 1996.

A partir do ano-calendário de 2008, em relação aos referidos custos ou despesas com financiamento relacionados à aquisição de bens do ativo imobilizado, capitalizados nos moldes das Deliberações CVM nº 193, de 1996, e 577, de 2009, a pessoa jurídica sujeita ao Regime Tributário de Transição (RTT) é obrigada a promover ajustes, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, conforme os parágrafos precedentes.

Neste sentido, diante das provas juntadas aos autos há indícios de que os juros são decorrentes de empréstimos “destinados a modernização das unidades da Beneficiária situada na sua área de concessão” (segundo contrato bancário). Assim, e considerando a ausência de manifestação da unidade de origem (DESPACHO DECISÓRIO INDEFERIMENTO DE PER - fls. 12) sobre o crédito, devem os autos retornarem à autoridade competente para apreciação do pedido do Contribuinte.

A manifestação do acórdão recorrido e eventual manifestação desta Turma Extraordinária quanto ao direito creditório, propriamente dito, representaria usurpação de competência e supressão de instância.

Conclusão:

Pelo exposto, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário, determinando o retorno dos autos à Unidade de Origem para análise do pedido de restituição e emissão de Despacho Decisório complementar, mas sem anulação do Despacho original, tendo em vista que a matéria não havia sido apreciada pela autoridade administrativa, retomando-se a partir daí o rito processual do contencioso administrativo fiscal.

Assinado Digitalmente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri