



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10768.015971/2002-14
Recurso nº 158.962 Voluntário
Acórdão nº **1103-00.596 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 16 de janeiro de 2012
Matéria Compensação
Recorrente ACOM COMUNICAÇÕES S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2002

PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO. HOMOLOGAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

O prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, diz respeito ao prazo limite para a Fazenda Pública efetuar lançamentos de ofício, não se comunicando este prazo com aquele que ela tem para proceder a prevista homologação da Declaração de Compensação entregue pelo contribuinte, na qual será examinada a certeza e liquidez do crédito pleiteado.

HOMOLOGAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.

Homologa-se a compensação declarada pelo contribuinte, no limite do direito creditório reconhecido pelo julgador como certo e líquido, com base na sua convicção acerca das provas apresentadas.

RECEITAS FINANCEIRAS FASE PRÉ-OPERACIONAL

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reconhecer o direito creditório da contribuinte nos valores de R\$ 2.133,31 em 1998, R\$ 16.693,22 em 1999 e R\$ 274.920,42 em 2000.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva - Presidente

(assinado digitalmente)

Mário Sérgio Fernandes Barroso - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Fernandes Barroso, Marcos Shigueo Takata, José Sérgio Gomes, Eric Moraes de Castro e Silva, Hugo Correia Sotero e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

Trata -se de recurso voluntário interposto pela contribuinte acima qualificada a respeito da decisão da DRJ do Rio de Janeiro I/RJ que deu parcial provimento a manifestação de inconformidade da contribuinte.

Trata-se de 18 (dezoito) Declarações de Compensação, uma delas informada neste processo principal, e as outras 17 (dezessete) nos 15 (quinze) processos a ele apensos.

No Despacho Decisório de fl. 128, o qual tem por fundamento o Parecer Conclusivo nº 204/2007 de fls. 118/127, do direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 403.612,19, foi reconhecida parte dele, no valor de R\$ 41.018,67, relativo ao saldo credor de IRPJ do exercício de 2002, ano-calendário de 2001, para fins de homologação das compensações declaradas, conforme tabela acima, até o limite do crédito reconhecido.

O Parecer Conclusivo nº 204/2007, de fls. 118/127, em síntese, assim fundamentou o reconhecimento parcial do direito creditório pleiteado:

Exercício de 1999, Ano-Calendário de 1998

- a Interessada declarou, na Ficha 13, Linha 17, Imposto de Renda a Pagar, um saldo negativo de R\$ 2.133,31, e, na Linha 13, Imposto de Renda Retido na Fonte, o valor de R\$ 2.133,31;

- no sistema IRF consulta (fl. 99), verifica-se que, no código 6800, Aplicações Financeiras em Fundos de Investimentos, foi retido o valor de R\$ 2.757,28;

- entretanto, na Ficha 07, Linha 23, Outras Receitas Financeiras, foi declarado valor igual a zero, o que significa que nada foi oferecido à tributação, o que inviabiliza o pedido em relação a este ano;

- dessa forma, a Interessada não faz jus ao reconhecimento do direito creditório pleiteado, por falta de fundamentação legal, não estando revestido o mesmo de certeza e liquidez como preceitua o art. 170 do CTN;

- além dos valores de IRF se encontrarem divergentes, a Interessada não fez a juntada dos comprovantes de retenção do IRF emitidos em seu nome pelas fontes pagadoras, conforme determina o § 2º do art. 943 do RIR/1999;

Exercício de 2000, Ano-calendário de 1999

- a Interessada declarou, na Ficha 13-A, Linha 18, Imposto de Renda a Pagar, um saldo negativo de R\$ 20.918,05, e, na Linha 13, Imposto de Renda Retido na Fonte, o valor de R\$ 20.918,05 (fl. 68);

- no sistema SIEF/DIRF (fls. 104/106), verifica-se que, nos códigos 3426, 5273, 6800 e 8045, todos referentes a aplicações financeiras, exceto o último, que se denomina “outros rendimentos”, foi retido o valor total de R\$ 16.693,22;

- além da divergência entre os valores de IRF (declarado pela Interessada e o constante no sistema da Receita Federal), verifica-se pela Ficha 07-A, Linha 24, Outras Receitas Financeiras, que o valor nela declarado é zero (fl. 64), demonstrando que nada foi oferecido à tributação, o que também invalida o pedido neste ano, pela mesma fundamentação do ano anterior;

Exercício de 2001, Ano-Calendário de 2000

- a Interessada declarou, na Ficha 12-A, Linha 18, Imposto de Renda a Pagar, um saldo negativo de R\$ 326.432,99, e, na Linha 13, Imposto de Renda Retido na Fonte, o valor de R\$ 326.432,99 (fl. 78);

- no sistema SIEF/DIRF (fls. 107/111), verifica-se que, nos códigos 3426, 5273, 6800 e 8045, todos referentes a aplicações financeiras, exceto o último, que se denomina “outros rendimentos”, foi retido o valor total de R\$ 307.082,80;

- entretanto, na Ficha 06-A, Linha 24, Outras Receitas Financeiras, o valor declarado é igual a R\$ 160.693,62 (fl. 73), o qual é menor do que o Rendimento Bruto de R\$ 1.582.712,16 que consta no sistema SIEF/DIRF (fls. 107/111), sendo, assim, divergentes, o que também prejudica o pedido para este ano, pela mesma fundamentação apresentada para os dois anos anteriores;

Exercício de 2002, Ano-Calendário de 2001

- a Interessada declarou, na Ficha 12-A, Linha 18, Imposto de Renda a Pagar, um saldo negativo de R\$ 41.018,67, e, na Linha 13, Imposto de Renda Retido na Fonte, o valor de R\$ 41.018,67 (fl. 88);

- no sistema SIEF/DIRF (fls. 112/113), verifica-se que, nos códigos 5273 e 6800, todos referentes a aplicações financeiras, foi retido o valor total de R\$ 41.018,69;

- na Ficha 06-A, Linha 24, Outras Receitas Financeiras, o valor declarado é igual a R\$ 361.249,82 (fl. 83), o qual é maior do que o Rendimento Bruto de R\$ 205.094,28 que consta no sistema SIEF/DIRF (fls. 112/113);

- dessa forma, pode ser reconhecido como existente o saldo credor de R\$ 41.018,67 neste ano, procedendo o pedido de restituição/compensação com base no que dispõe a IN SRF nº 600, de 28/12/2005, no art. 2º, inc. I, e no art. 5º;

Exercício de 2003, Ano-Calendário de 2002

- este período deixou de ser apreciado porque a Interessada foi autuada no IRPJ e na CSLL neste período, conforme consta na informação de fls. 115/116 e

- assim, conforme o artigo único da OS nº 01, da SRF, 7ª RF, de 10/12/2004, a existência de Auto de Infração lavrado no período objeto de pleito é fator impeditivo de apreciação de restituição/compensação;

4. Conforme Despacho de fl. 151, o Delegado da Derat/RJO, com base no Despacho Decisório de fl. 128 e nos demonstrativos de compensação de fls. 129/149, não homologou as Declarações de Compensação dos processos apensos e homologou parcialmente a Declaração de Compensação deste processo principal, na qual restou um saldo devedor de R\$ 50.269,99, conforme quadro de fl. 150.

5. Em 06/11/2007, por meio do Termo de Ciência de fl. 229, a Interessada tomou ciência do Parecer Conclusivo e Despacho Decisório de fls. 118/128, dos demonstrativos de compensação de fls. 129/149, do Despacho de Homologação de fls. 150/151 e das cartas de cobrança do sistema PROFISC (fls. 152/228) dos processos relacionados no despacho de fl. 151.

6. Inconformada, a Interessada, por meio de seus procuradores (procuração de fl. 236 e fls. 257/276), apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 240/255, com anexos de fls. 256/305, na qual alega, em síntese, para ao final pedir:

Dos Fatos

- que se trata de compensação de créditos tributários decorrentes de saldos negativos do IRPJ nos anos-base de 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002, no valor total de R\$ 403.612,19, conforme quadro abaixo:

Ano-Calendário	Saldo Negativo
1998	2.133,31
1999	20.918,05
2000	326.432,99
2001	41.018,67
2002	13.109,17
Total	403.612,19

- que, em relação aos anos-calendário de 1998, 1999 e 2000, entendeu a autoridade fiscal que a Interessada não possuía saldo negativo do IRPJ por não ter oferecido à tributação as receitas decorrentes de aplicações financeiras, o que está completamente equivocado, uma vez que em tais anos ela encontrava-se em fase pré-operacional, e, portanto, obrigatoriamente diferia suas receitas e despesas financeiras;

- que, em relação ao ano-calendário de 2002, a autoridade fiscal furtou-se a verificar a existência do saldo negativo sob o argumento de que a Interessada recebera Auto de Infração em matéria de IRPJ e CSLL, medida esta que não possui qualquer amparo legal, especialmente porque o referido Auto implicou ajuste de prejuízo fiscal, sem qualquer efeito sobre os saldos negativos;

- que, portanto, a decisão do fisco revelou-se equivocada, na medida em que a autoridade fiscal se limitou às informações prestadas em DIPJ e ao confronto dessas informações com as prestadas em DIRF, sem atentar para a legislação que vigorava na época da constituição dos saldos negativos, nem solicitar da Interessada os esclarecimentos que poderiam dirimir as questões levantadas;

Da Decadência da Glosa dos Saldos Negativos

- que o Despacho Decisório foi proferido em 10/10/2007 (fl. 128), quando já havia decaído o direito do Fisco de revisar, não só os saldos negativos de 1998 a 2001, mas todas as informações prestadas pela Interessada acerca de tributos e créditos tributários apurados antes de 2002, como dispõe o art. 173, I, do CTN;

- que, com efeito, para negar o direito creditório da Interessada e, conseqüentemente, não homologar as compensações realizadas em 2002 e 2003, a fiscalização artificialmente analisou períodos já alcançados pela decadência;

- que tal procedimento é amplamente combatido no Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, o qual entende pela impossibilidade de se franquear à autoridade fiscal a análise de períodos atingidos pela decadência, conforme sentenciado em reiterados acórdãos do 1º Conselho trazidos à colação;

- que, ora, independentemente da existência do saldo negativo do IRPJ, o fato de a Interessada ter efetuado a compensação de créditos oriundos de períodos anteriores não dá a Fiscalização o poder de sujeitá-la à ação fiscal eternamente;

- que, tendo em vista que a própria legislação não estabeleceu prazo para a utilização dos saldos negativos, não seria lógico, nem razoável, que o saldo negativo utilizado em 2010 sujeitasse o contribuinte à fiscalização retroativa de 1995, como pretende a Fiscalização;

Do Direito à Compensação dos Saldos Negativos Apurados nos Anos-Calendário de 1998 e 1999

- que a Autoridade Fiscal não atentou para o fato de que a Interessada, até setembro de 2000, encontrava-se em fase pré-operacional, razão pela qual não tinha resultado nesse período e todas as despesas por ela incorridas até o início de suas atividades foram classificadas no Ativo Diferido, conforme determina o art. 179, V, da Lei nº 6.404, de 1976;

- que a regra geral é que os direitos classificados no ativo diferido sejam serviços já recebidos pela empresa, cujos benefícios serão aproveitados em períodos futuros, sendo que tais despesas devem apresentar uma relação direta com as receitas a serem obtidas, isto é, o conceito de “diferimento” de despesas nasce com a esperança de se obter, em períodos futuros, receitas que não seriam auferidas se a empresa não houvesse incorrido nas despesas diferidas;

- que, da mesma forma, é possível que a empresa em fase pré-operacional, mesmo sem ter resultado, venha a auferir ganho eventual, seja decorrente de aplicação financeira, seja decorrente da venda de algum ativo utilizado ou mantido para emprego no empreendimento em andamento, sendo que, nesses casos, recomenda a boa prática contábil que tais ganhos sejam também classificados no Ativo Diferido, em conta específica, redutora das despesas pré-operacionais;

- que a orientação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), contida no Parecer de Orientação CVM nº 17, de 15/02/1989, que se fundamenta no princípio contábil da confrontação das receitas com as despesas, conduz à mesma conclusão;

- que, assim, a empresa deverá classificar no Ativo Diferido todas as despesas incorridas na fase pré-operacional e os ganhos eventuais a elas correspondentes e, em seguida, apurar o saldo líquido da conta, o qual, se devedor, deverá ser acrescido ao Ativo Diferido para amortização futura, se credor, deverá ser classificado como Resultado de Exercícios Futuros;

- que embora esse procedimento não seja atualmente aceito pela Receita Federal do Brasil, à época da apuração do saldo negativo, ainda estava em vigor a IN SRF nº 54, de 05/04/1988, segundo a qual as receitas financeiras auferidas na fase pré-operacional eram classificadas em conta do Ativo Diferido;

- que, assim, as receitas financeiras auferidas pela Interessada na fase pré-operacional foram necessariamente classificadas em conta do Ativo Diferido;

- que se frise que embora a IN SRF nº 54/1988 tenha sido revogada, essa revogação só ocorreu com a edição da IN SRF nº 79, de 01/08/2000, o que significa que o procedimento adotado pela Interessada está em absoluta consonância com as regras editadas pela Receita Federal do Brasil em vigor naquela época;

- que, ora, se as regras editadas pela Receita Federal do Brasil determinavam que as receitas financeiras auferidas em fase pré-operacional seriam classificadas no Ativo Diferido, a Interessada não poderia tê-las informado na DIPJ na linha referente às receitas financeiras auferidas no período, como afirma o Parecer Conclusivo;

- que, seguindo a orientação da IN SRF nº 54/1988, o Conselho de Contribuintes também se manifestou favoravelmente ao contribuinte em reação a essa matéria, conforme ementa trazida à colação;

- que, entretanto, a IN SRF nº 54/1988, nada mencionava quanto ao tratamento que deveria ser atribuído ao IRRF incidente sobre as aplicações financeiras classificadas no Ativo Diferido;

- que, quanto ao IRRF, adotava-se para as empresas em fase pré-operacional o mesmo tratamento atribuído às empresas que já haviam iniciado as suas operações, isto é, o IRRF era lançado em conta de Ativo e compunha o saldo negativo para compensação com débitos de outros tributos da empresa no período seguinte;

- que, assim sendo, está absolutamente equivocado o Parecer Conclusivo em relação ao indeferimento do crédito em relação aos anos-calendário 1998, 1999 e 2000, uma vez que a ausência da indicação de receitas financeiras não poderia gerar a presunção de sua inexistência, sendo que, no caso em tela, não houve a indicação de receitas financeiras na DIPJ pelo fato de tais receitas terem sido diferidas, conforme a própria orientação da SRF, à época;

Do Confronto entre a DIPJ e a DIRF

- que, além da ausência de informações das receitas financeiras na DIPJ, afirma a autoridade fiscal que o IRRF informado na DIPJ não está de acordo com as informações prestadas pelas fontes pagadoras na DIRF, a saber:

ano-calendário 1998

- que, na DIPJ, a Interessada informou que apurou o saldo negativo de IRPJ, no valor de R\$ 2.133,31, mas na DIRF este valor é de R\$ 2.757,28;

- que, ora, se o próprio sistema da RFB acusa valor de imposto retido superior ao informado pela Interessada, não pode a autoridade fiscal negar-lhe o direito de crédito em razão de o valor não ser exatamente o mesmo, pois, como se sabe, as informações que constam no sistema da RFB são fornecidas pelas instituições financeiras e não pela Interessada;

- que, por outro lado, ainda que conste outro valor no sistema da RFB, o valor do saldo negativo desse período é de R\$ 2.133,31, o que pode ser constatado pelos informes de rendimentos em anexo (doc. 2, fls. 271/273), bem como pelo valor escriturado no Livro Razão (doc. 3, fl. 274);

ano-calendário 1999

- que a Interessada informou na DIPJ que possuía o saldo negativo de R\$ 20.918,05, mas a autoridade fiscal informa no Parecer Conclusivo que verificou na DIRF que o valor era R\$ 16.693,22;

- que, sendo assim, a autoridade fiscal deveria ter reconhecido, ao menos, o valor incontroverso de R\$ 16.693,22;

- que, não obstante, como já aduzido, a diferença entre o valor constante na DIPJ e o que consta na DIRF deve, certamente, decorrer de equívoco cometido pela fonte pagadora dos rendimentos, pois como se pode constatar dos documentos em anexo, o valor do saldo negativo do IRPJ é, inclusive, superior ao de R\$ 20.918,05 (doc. 4, fls. 275/276);

Do Direito à Compensação do Saldo Negativo Apurado no Ano-Calendário 2000

- que o argumento utilizado pela autoridade fiscal para negar o direito de crédito da Interessada no ano-calendário de 2000 foi o mesmo dos períodos anteriores, qual seja, o de que a Interessada não ofereceu à tributação a totalidade dos rendimentos auferidos;

- que, de fato, a Interessada só informou na Ficha 06-A, Linha 24, Outras Receitas financeiras, o valor de R\$ 160.693,62, não tendo informado todos os rendimentos decorrentes de aplicação financeira por ela auferidos nesse período;

- que isso se deu, como já esclarecido, porque até setembro de 2000, a Interessada encontrava-se em fase pré-operacional, ou seja, as suas receitas financeiras eram classificadas no Ativo Diferido, seguindo a orientação da IN SRF nº 54/1988;

- que, assim, antes do início de suas atividades, a receita financeira de R\$ 1.045.630,54 (doc. 5, fl. 277) foi classificada no Ativo Diferido, tendo o IRRF incidente sobre tais receitas, no valor de R\$ 299.691,01 (doc. 6, fls. 278/279);

- que, após o início de suas atividades, a Interessada passou a classificar as receitas financeiras em conta de Resultado, e, em decorrência, a informá-las na DIPJ;

- que, vale notar que a receita financeira de R\$ 160.693,62, informada na DIPJ/2001, corresponde exatamente à receita financeira auferida pela Interessada após o início de suas atividades (doc. 7, fl. 279);

- que o valor de IRRF sobre aplicações financeiras no período corresponde, portanto, à soma dos IRRF acima, portanto, R\$ 326.432,29 (doc. 6, fls. 278/279);

- que, tendo em vista que a Interessada teve prejuízo fiscal nesse período, o que está claramente demonstrado na Ficha 11, Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa, e na Ficha 9 A, Demonstração do Lucro Real da DIPJ 2001, o IRRF sobre as aplicações financeiras do ano-calendário em questão, no montante de R\$ 326.432,99, passou a compor o saldo negativo a ser compensado com débitos de outros tributos devidos nos períodos subsequentes;

- que, assim sendo, também em relação a esse período não se justifica o indeferimento do crédito;

Ano-Calendário 2002

- que, em relação ao ano-calendário em questão, o Parecer Conclusivo nº 204/2007 não apreciou as Declarações de Compensação visando à compensação do saldo negativo desse período, por entender que o fato de a Interessada ter sofrido uma ação fiscal que gerou sua autuação impediria essa análise;

- que, para fundamentar o seu entendimento, a autoridade fiscal aponta o artigo único da OS nº 1, de 10/12/2004, da SRRF, 7ª Região Fiscal, segundo o qual a existência de Auto de Infração lavrado no período objeto do pleito é fator impeditivo de apreciação de restituição ou compensação;

- que, todavia, o referido ato normativo não passa de uma Ordem de Serviço que nem ao menos possui qualquer artigo, mas, apenas, orientações denominadas “passos” (doc. 8, fls. 281/283), não tendo, portanto, o condão legal de produzir, sem amparo em lei ou em ato normativo prolatado pela Receita Federal do Brasil, os efeitos pretendidos pela autoridade fiscal;

- que, ademais, a referida OS foi editada em 10/12/2004, data em que o saldo negativo já havia sido apurado, assim como sua compensação com débitos da própria Interessada já havia sido declarada à RFB, de modo que sua aplicação não pode retroagir

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/01/2012 por MARIO SERGIO FERNANDES BARROSO, Assinado digitalmente em 18/04/2012 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 26/01/2012 por MARIO SERGIO FERNANDES BARROSO

Impresso em 20/04/2012 por JOSE ANTONIO DA SILVA

àquela data, pois, como se sabe, a legislação tributária só retroage nos casos expressamente previstos no CTN, entre os quais não se encontra prevista a hipótese em questão;

- que, de fato, nesse período, a Interessada sofreu uma ação fiscal que culminou na lavratura de auto de infração referente ao ano-calendário de 2002 (doc. 9, fls. 284/300), o qual glosou o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL da Interessada, determinando-lhe que procedesse ao ajuste no LALUR, o que foi por ela realizado;

- que, assim, além de o Auto de Infração lavrado contra a Interessada não produzir nenhum reflexo no saldo negativo por ela apurado no ano-calendário de 2002, ela procedeu ao ajuste do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa;

- que, portanto, não se justifica que a compensação não seja sequer analisada pelo Fisco;

- que, por fim, como se pode ver nos documentos anexados, a Interessada detinha, ao final do ano-calendário de 2002, o saldo negativo de R\$ 13.109,17 (doc. 10, fl. 301/302);

Conclusão e Pedido

- que, por todo o exposto, requer sejam homologadas as compensações efetuadas, pela insubsistência da glosa dos saldos negativos, com base nos argumentos de fato e de direito acima apresentados, ou com base em quaisquer outros fundamentos considerados pertinentes de ofício por essa autoridade, no controle da legalidade do ato ora impugnado e

- que, caso esse órgão julgador entenda necessário, requer a Interessada seja convertido o julgamento em diligência para a verificação dos fatos aqui alegados.

A DRJ decidiu (ementa):

“HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DA COMPENSAÇÃO DECLARADA PELO SUJEITO PASSIVO.

O prazo para homologação expressa da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contados da data da entrega da Declaração de Compensação. Passado este prazo sem que o Fisco tenha se pronunciado, considera-se homologada tacitamente a compensação na data limite para a homologação expressa.

PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO. HOMOLOGAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

O prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, diz respeito ao prazo limite para a Fazenda Pública efetuar lançamentos de ofício, não se comunicando este prazo com aquele que ela tem para proceder a prevista homologação da Declaração de Compensação entregue pelo contribuinte, na qual será examinada a certeza e liquidez do crédito pleiteado.

HOMOLOGAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.

Homologa-se a compensação declarada pelo contribuinte, no limite do direito creditório reconhecido pelo julgador como certo e líquido, com base na sua convicção acerca das provas apresentadas.

PROCEDIMENTO HOMOLOGATÓRIO DE DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO E AUTO DE INFRAÇÃO.

O procedimento homologatório de Declaração de Compensação entregue pelo contribuinte deve ser efetuado mesmo que, no período examinado, exista auto de infração que não traga incerteza acerca do direito creditório em questão.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 1998, 1999, 2000 **PESSOAS JURÍDICAS EM FASE PRÉ-OPERACIONAL APÓS 1º DE JANEIRO DE 1996. RECEITAS E DESPESAS FINANCEIRAS. COMPOSIÇÃO DO RESULTADO TRIBUTÁVEL DO PERÍODO EM QUE INCORRIDAS.**

O disposto na IN 54/1988, que cuidava da apuração, tratamento e respectivo diferimento aplicáveis ao lucro inflacionário das empresas em fase pré-operacional, perdeu a eficácia com a extinção, a partir de 1º de janeiro de 1996, da correção monetária do balanço.

A partir daí, as receitas e despesas financeiras de tais pessoas jurídicas devem compor o resultado tributável do período em que incorridas, sem qualquer diferimento, isto é, sem a possibilidade de confrontação com as despesas pré-operacionais do mesmo período, as quais se integram ao ativo diferido para posterior amortização.”

A contribuinte, recorre (resumo):

DA DECADÊNCIA DA GLOSA DOS SALDOS NEGATIVOS

O Despacho Decisório foi proferido em 10.10.2007, quando já havia decaído o direito do Fisco de reapurar os exercícios de 1998 a 2001, bem como todas as informações prestadas pela RECORRENTE acerca de tributos e créditos tributários apurados antes de 2002, como dispõe o art. 173, I, do CTN.

Com efeito, para negar o direito creditório da RECORRENTE e, conseqüentemente, não homologar as compensações realizadas em 2002 e 2003, a Fiscalização artificialmente analisou períodos já alcançados pela decadência.

Veja-se que a i. autoridade reconheceu que houve o recolhimento do IRRF informado pela RECORRENTE, como também encontra-se devidamente lançado nos sistemas da RFB (fls.99, 104/106, 107/111 e 112/113).

Portanto, em nenhum momento alegou-se ausência do recolhimento; o que se utilizou como fundamento para a glosa do saldo negativo foi o fato de que a RECORRENTE não informou qualquer receita tributável no referido exercício, o que ocorreu em razão de estar em fase pré-operacional.

Antes mesmo de entrar no mérito quanto à legalidade - ou não - do diferimento, é imperioso reconhecer que a i. autoridade, para considerar que o saldo negativo

seria inexistente, assumiu que teriam havido receitas não informadas nos períodos de 1998 a 2000.

Nesse sentido, vale frisar que a i. autoridade realizou juízo de valor sobre fatos já atingidos pela decadência, quais sejam, a validade ou não do diferimento realizado pela RECORRENTE, que se encontrava em fase pré-operacional.

Por tal motivo e tendo em vista que a questão do diferimento foi o único, fundamento para a glosa dos saldos negativos, a decisão merecer ser reformada com a conseqüente homologação da compensação e cancelamento da exigência.

DO CORRETO DIFERIMENTO DAS RECEITAS DOS ANOS:- CALENDÁRIO 1998 A 2000

Admitida a possibilidade de reabertura dos períodos de 1998 a 2000 em relação à correção do procedimento adotado pela RECORRENTE quanto ao diferimento de suas receitas, financeiras, cabe esclarecer que tal procedimento obedeceu à rigorosamente a legislação contábil e fiscal.

Com efeito, o saldo negativo apurado pela RECORRENTE nos anos-calendário 1998 a 2000 tem origem no Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre rendimentos de aplicações financeiras auferidos durante a fase pré-operacional.

Como restou esclarecido na Manifestação de Inconformidade, a RECORRENTE não informou tais rendimentos em DIPJ exatamente por se encontrar em fase pré-operacional. Em decorrência, a RECORRENTE não tinha resultado nesse período e todas as receitas e despesas por ela incorridas até o início de suas atividades foram classificadas no Ativo Diferido, conforme determina o art. 179 da Lei nº 6.404, de 15.12.1976 (Lei da S.A.).

A regra geral é de que os direitos classificados no Ativo Diferido são serviços já recebidos pela empresa, cujos benefícios serão aproveitados em períodos futuros. Tais despesas devem apresentar uma relação direta com as receitas a serem obtidas. O conceito de "diferimento" de despesas nasce com a esperança de se obter, em períodos futuros, receitas que não seriam auferidas se a empresa não houvesse incorrido nas despesas diferidas.

Da mesma forma, é possível que a empresa em fase pré-operacional, mesmo sem ter resultado, venha auferir ganho eventual, seja decorrente de aplicação financeira, seja decorrente da venda de algum ativo utilizado ou mantido para emprego no empreendimento em andamento. Nesses casos, recomenda a boa prática contábil que tais ganhos sejam também classificados no Ativo Diferido, em conta específica, redutora das despesas pré-operacionais.

A orientação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) contida no Parecer de Orientação CVM nº 17, de 15.02.1989, que se fundamenta no princípio contábil da confrontação das receitas com as despesas, conduz à mesma conclusão:

“c) devem ser agregados ao ativo diferido todos os efeitos das receitas e despesas financeiras, de atualizações monetárias ativas e passivas e correção monetária do ativo permanente e do patrimônio líquido atribuíveis a empreendimentos em fase de implantação;”

No mesmo sentido, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON, visando harmonizar o tratamento atribuível à mutação do patrimônio das sociedades em fase pré-operacional ao Regime de Competência, através da Norma e Procedimento de Contabilidade nº VII/79 - DIFERIDO, de assim manifestou-se:

"Um empreendimento em fase pré-operacional ou com projetos em implantação, como regra geral, não deve gerar resultado enquanto não estiver concluído ou em operação".

Com base nas mesmas premissas, a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - FIPECAFI manifestou-se da seguinte forma:

*"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.***

(...)

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".

(Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável às demais sociedades. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2003)

Assim sendo, as empresas deverão classificar no Ativo Diferido todas as despesas incorridas na fase pré operacional e os ganhos eventuais a elas correspondentes e, em seguida apurar o saldo líquido da conta. Caso esse saldo líquido seja devedor, deverá ser acrescido ao Ativo Diferido para amortização futura, quando tiverem início as operações da empresa.

Ora, se tais receitas devem ser classificadas no Ativo Diferido, serão informadas em DIPJ somente quando a RECORRENTE entrar em operação. Logo, está absolutamente correto o procedimento adotado pela RECORRENTE.

Ademais, à época da apuração do saldo negativo, ainda estava em vigor a Instrução Normativa SRF nº 54, de 05.04.1988, segundo a qual:

*"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."

(grifamos)

Se a Lei das S.A. determina a observância das normas contábeis editadas por tais entidades na escrituração contábil das empresas e tais entidades determinam que as receitas financeiras auferidas por empresas em fase pré-operacional devem ser classificadas no Ativo Diferido, a Receita Federal não pode simplesmente ignorar essa regra sob o argumento de que a norma por ela editada - que segundo o acórdão ora recorrido, sequer diz respeito ao caso em tela teria sido revogada.

Ademais, própria Receita Federal vem julgando correto o procedimento adotado pela RECORRENTE, como quer demonstrar recente Solução de Consulta proferida pela 8ª Região Fiscal, que vem admitindo, inclusive a compensação do saldo negativo do IRPJ:

*"ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
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.

Ora, oferecer tais rendimentos à tributação seria grave afronta ao princípio da competência, eis que não é razoável que as despesas incorridas em fase pré-operacional sejam diferidas e as receitas reconhecidas no mesmo período.

Pretende o acórdão ora recorrido que haja um descasamento entre as receitas e as despesas para justificar a não homologação da compensação efetuada pela RECORRENTE.

Além da ausência de informação das receitas financeiras na DIPJ, afirma a autoridade julgadora que o IRRF informado na DIPJ não está de acordo com as informações prestadas pelas fontes pagadoras na DIRF.

Ano-calendário 1998 - Exercício 1999

A RECORRENTE informou na DCOMP que apurou o saldo negativo de R\$ 2.133,31 nesse período. Todavia, de acordo com a informação obtida pela no sistema do IRF CONSULTA o valor do IR retido sobre os rendimentos de aplicações financeiras é de R\$ 2.757,28.

Ora, se o próprio sistema da RFB acusa valor de imposto retido superior àquele que a RECORRENTE informou possuir, não pode a autoridade julgadora negar-lhe o direito de crédito em razão de o valor não ser exatamente o mesmo e em razão de a receita correspondente a tal retenção não ter sido informada na DIPJ.

Por outro lado, ainda que conste outro valor no sistema da RFB, o valor do saldo negativo desse período é de R\$ 2.133,31, o que pode ser constatado pelos informes de rendimento anexados à Manifestação de Inconformidade (**doc.2**), bem como pelo valor escriturado no Livro Razão (**doc. 3 da Manifestação de Inconformidade**).

Ano-calendário 1999 - Exercício 2000.

Também em relação a esse período, afirma a autoridade julgadora que as informações prestadas pela RECORRENTE na DIPJ/2000 não batem com aquelas prestadas pelas instituições financeiras na DIRF.

RECORRENTE informou na DIPJ que possuía o saldo negativo de R\$ 20.918,05. A autoridade julgadora informa no Parecer Conclusivo que o verificou como retido o valor de R\$ 16.693,22.

Ainda que o valor informado pela RECORRENTE seja inferior àquele que consta no sistema da RFB, a autoridade julgadora deveria ter reconhecido, ao menos, o valor incontroverso de R\$ 16.693,22.

Não obstante, como já aduzido, a diferença entre o valor constante da DIPJ e o que consta na DIRF deve, certamente, decorrer de equívoco cometido pela fonte pagadora dos rendimentos, pois como se pode constatar dos documentos em anexo, o valor do saldo negativo detido pela RECORRENTE nesse período é, inclusive, superior ao de R\$ 20.918,05 (**doc. 4 da Manifestação de Inconformidade**).

Ano-calendário 2000 - Exercício 2001

O argumento utilizado pelo acórdão ora recorrido para negar o direito de crédito à RECORRENTE foi o mesmo dos períodos anteriores, qual seja, não foram oferecidos à tributação a totalidade dos rendimentos auferidos.

A RECORRENTE informou na ficha 06-A da Linha 24 - "Outras Receitas Financeiras" da DIPJ/2001 o valor de R\$ 160.693,62. Tal valor refere-se às receitas financeiras auferidas após a data de sua entrada em operação (setembro de 2000).

O crédito referente ao IRRF incidente sobre tais receitas, no valor de R\$ 32.138,72 foi devidamente reconhecido pelo acórdão ora recorrido. Todavia, o IRRF de R\$ 299.691,01 incidente sobre a receita de R\$ 1.045.630,54 auferida no período anterior à entrada

em operação da RECORRENTE foi indeferido, apesar de ter sido cabalmente demonstrado, através da documentação contábil anexada à Manifestação de Inconformidade (**docs. 5 e 6**).

Casso esse i. órgão julgador entenda necessário, requer a RECORRENTE seja convertido o julgamento em diligência para a verificação dos fatos aqui alegados.

Voto

Conselheiro Mário Sérgio Fernandes Barroso, Relator

O recurso preenche o requisito de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

DA DECADÊNCIA DA GLOSA DOS SALDOS NEGATIVOS

A propalada decadência não ocorreu, pois, não estamos tratando de lançamento, mas sim de apuração de créditos que a recorrente alegara que tinha, assim, cabe a autoridade fiscal à verificação da certeza e liquidez dos créditos.

DO CORRETO DIFERIMENTO DAS RECEITAS DOS ANOS:- CALENDÁRIO 1998 A 2000

De acordo com a Lei nº 6.404/76 e o art. 327 do RIR/99, a amortização dos valores registrados no Ativo Diferido deveria ser feita em prazo não inferior a cinco anos e não superior a dez anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios delas decorrentes.

O problema, vem da questão, se as receitas financeiras devem ou não ser classificadas no ativo diferido, quando a empresa está na fase pré - operacional.

O acórdão recorrido se baseou na revogação da IN SRF nº 54, de 1988 - que estabeleceu normas de correção monetária para os empreendimentos em fase de pré-operação - para, fundamentalmente, negarem às pessoas jurídicas na situação em tela o tratamento normativo ali previsto.

Tal revogação é inquestionável no que se refere à extinção da sistemática de indexação perpetrada pela Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Contudo a apuração do imposto sobre a renda com base no lucro real deve partir do lucro líquido contabilmente apurado em conformidade com o disposto na legislação comercial.

A legislação prevê a observância do princípio da competência, inclusive no que se refere ao confronto de receitas e despesas na fase pré-operacional.

A IN SRF nº 54, de 1988, não poderia ferir o princípio da reserva legal, restringindo-se a esclarecer como deveriam ser aplicados os atos que lhe eram superiores

A referida Instrução Normativa nada mais fez do que dispor acerca dos mecanismos instituídos pela legislação comercial, dos quais se serve, inclusive, a legislação

tributária, pois tais mecanismos não foram banidos do universo jurídico tal como ocorrera com as disposições acerca da indexação por meio da Lei nº 9.249, de 1995.

Não obstante a revogação da IN SRF 54/88, as regras aplicáveis à escrituração comercial e ao tratamento tributário conferido a mutação do patrimônio das Sociedades em fase pré - operacional mantêm-se inalteradas, de forma que inconcebível deduzir que antes de iniciar suas atividades pode a sociedade apurar resultado.

Assim, a fim de que o regime de competência seja observado, as receitas financeiras percebidas durante a fase pré-operacional devem ser classificadas no ativo diferido, e levadas à resultado via amortização a partir do início das atividades da sociedade. Isto porque, durante a fase pré-operacional o regime de competência afasta a idéia de apuração de resultado.

A Receita Federal do Brasil - RFB por meio da solução de consulta COSIT nº 32, de 2008, dispôs:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

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.”

Assim, se não pelos motivos supracitados, até a Coordenação de Tributação – COSIT, que traduz “o pensamento” da RFB, entende que tais receitas financeiras da fase pré-operacional devem ser contabilizadas no ativo diferido.

Em vista do exposto, conclui-se que 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 positivo, tal diferença diminuirá o total das despesas pré-operacionais registradas. O eventual excesso remanescente deverá compor o lucro líquido do exercício, a partir do início das atividades.

Dos Saldos Negativos de IRPJ nos Anos-Calendário de 1998 e 1999

Um vez superado a questão do ativo diferido, consta, de acordo com a decisão da DRF fl. 124, como retido para aplicações financeiras no IRF CONSULTA R\$ 2.757,28, a recorrente informou na DCOMP que apurou o saldo negativo de R\$ 2.133,31 nesse período.

Assim, reconhece-se como existente o saldo credor de R\$ 2.133,31 neste ano, reconhecendo o pedido de restituição/compensação neste valor.

Ano-calendário 1999 - Exercício 2000.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/03/2001

Autenticado digitalmente em 26/01/2012 por MARIO SERGIO FERNANDES BARROSO, Assinado digitalmente em 18/04/2012 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 26/01/2012 por MARIO SERGIO FERNANDES BARROSO

Impresso em 20/04/2012 por JOSE ANTONIO DA SILVA

A recorrente informou na DIPJ que possuía o saldo negativo de R\$ 20.918,05. Na decisão da DRF fl. 125 autoridade julgadora informa no Parecer Conclusivo que o verificou como retido o valor de R\$ 16.693,22, referente a aplicações financeiras. Assim, reconheço este valor de saldo credor R\$ 16.693,22, reconhecendo o pedido de restituição/compensação neste valor.

Ano-calendário 2000 - Exercício 2001

Como o próprio acórdão recorrido reconheceu, as receitas financeiras do ano de 2000, conforme DIRFs de fls. 107/111, tem valores de R\$ 1.527.135,12 (1.528.712,16 – 1.577,04) e o IRRF de R\$ 307.059,14 (307.082,80 – 23,66).

O referido acórdão também asseverou:

“Como ela ofereceu à tributação a receita financeira de R\$ 160.693,62, penso que pode ser aceito do IRRF por ela declarado de R\$ 326.432,99, e do IRRF informado pelas fontes pagadoras, no valor de R\$ 307.059,14, o valor de R\$ 32.138,72, correspondente a 20% de R\$ 160.693,62.”

Sobra de crédito pleiteado R\$ 294.294,27 (R\$ 326.432,99 - R\$ 32.138,72)

Assim, reconheço o restante, ou seja, R\$ 274.920,42 (R\$ 307.059,14 – R\$ 32.138,72).

Quanto a diligência solicitada pela recorrente, como visto acima, é totalmente desnecessária, por isso nego-a.

Em face do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso, para reconhecer, neste voto, o direito creditório no valor conforme tabela abaixo:

Ano-Calendário	Direito Creditório Pleiteado em R\$	Direito Creditório Reconhecido em R\$
1998	2.133,31	2.133,31
1999	20.918,05	16.693,22

2000	294.294,27 (326.432,99 - R\$ 32.138,72) (remanescente)	274.920,42
Total	317.345,63	293.746,65

Sala das Sessões, em 16 de janeiro de 2012

(assinado digitalmente)

Mário Sérgio Fernandes Barroso