



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10835.720298/2009-55
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-004.482 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 5 de novembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado USINA CONQUISTA DO PONTAL S/A

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

Ano-calendário: 2008

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

A legislação fiscal permite o diferimento das receitas financeiras inferiores às despesas financeiras enquanto a pessoa jurídica se encontra em fase pré-operacional e não veda a dedução das correspondentes retenções na fonte para formação de saldo negativo de IRPJ no período.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro André Mendes de Moura, que lhe deu provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro André Mendes de Moura.

(documento assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN", e-fls. 245/253) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1301-001.021 (e-

fls. 238/243), na sessão de 8 de agosto de 2012, no qual o Colegiado, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

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

As receitas financeiras originárias de empreendimentos em fase pré-operacional são classificadas no ativo diferido, sendo deduzidas das despesas financeiras diferidas. Havendo saldo positivo, este é diminuído das demais despesas pré-operacionais diferidas. Permanecendo saldo positivo, o valor é oferecido à tributação. Na situação dos autos, sendo as despesas financeiras maiores que as receitas financeiras, 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.

O litígio decorreu da não-homologação de Declarações de Compensação - DCOMP apresentadas para utilização de saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2008, não reconhecido porque inadmitidas as deduções de retenções na fonte, dada a não apropriação das correspondentes receitas no período em questão. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve a não-homologação das compensações por falta de prova de que a pessoa jurídica estaria em fase pré-operacional e as receitas financeiras teriam sido absorvidas pelas despesas pré-operacionais (e-fls. 98/105). O Colegiado *a quo*, por sua vez, admitiu provadas tais circunstâncias a partir dos registros contábeis apresentados pela Contribuinte (e-fls. 238/243).

Os autos do processo foram recebidos na PGFN em 06/11/2012 (e-fl. 244), seguindo-se a remessa dos autos ao CARF em 07/12/2012, veiculando o recurso especial de e-fls. 245/253, no qual a Fazenda aponta divergência em face do Acórdão n.º 1201-00.180, no qual firmou-se o entendimento *que, na fase pré-operacional, se a empresa obteve receitas decorrentes de outras origens como as financeiras, elas só devem ser reconhecidas quando realizadas, não cabendo devolução do saldo negativo de IRPJ decorrente do imposto de renda retido na fonte nesta fase, se as respectivas receitas não foram declaradas e computadas na apuração do lucro real.*

Expondo os dispositivos legais que regem a matéria, a recorrente argumenta que *são as despesas pré-operacionais que podem ser registradas no ativo diferido, não cabendo ao intérprete concluir que, para fins da incidência do imposto de renda, os rendimentos financeiros auferidos nesse período pudessem ter o mesmo tratamento.* Em seu entendimento, o art. 76, § 2º, da Lei 8.981/95, é contundente no sentido de que os rendimentos de aplicações financeiras devem ser reconhecidos no período em que foram auferidos, independentemente, de a empresa encontrar-se em fase pré-operacional. Conclui, assim, *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.* Pede, assim, que seja provido o recurso especial para manter a não-homologação das compensações.

O recurso especial da PGFN foi admitido pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 274/277, do qual se extrai:

Para melhor compreensão da matéria, transcrevo abaixo a ementa do acórdão apresentado como paradigma:

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-operacional na qual a entidade ainda não obteve receitas decorrentes de seu objeto social, as receitas de outras origens, ou seja, as financeiras e as não-operacionais, devem ser reconhecidas quando realizadas, vale dizer, no período no qual a entidade adquiriu o direito ao seu recebimento. Assim, não cabe devolução do saldo negativo de IRPJ decorrente do imposto de renda retido na fonte na fase pré-operacional, se as respectivas receitas não foram declaradas.

De outra parte, o acórdão recorrido traz a seguinte ementa quanto à matéria:

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

As receitas financeiras originárias de empreendimentos em fase pré-operacional são classificadas no ativo diferido, sendo deduzidas das despesas financeiras diferidas. Havendo saldo positivo, este é diminuído das demais despesas pré-operacionais diferidas. Permanecendo saldo positivo, o valor é oferecido à tributação. Na situação dos autos, sendo as despesas financeiras maiores que as receitas financeiras, 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.

Examinando o acórdão paradigma em seu inteiro teor verifica-se que o mesmo traz o entendimento de que não há previsão legal para o diferimento das receitas financeiras obtidas na fase pré-operacional e que, não tendo sido oferecidas à tributação, não pode o IRRF incidente sobre elas compor o saldo negativo do IRPJ.

De outra parte, o acórdão recorrido diverge da interpretação do primeiro acórdão trazido como paradigma, ao entender que as receitas financeiras obtidas na fase pré-operacional podem ser deduzidas das despesas financeiras e, existindo ainda saldo, das demais despesas pré-operacionais, para só então serem submetidas à tributação, podendo ser compensado o IRRF respectivo.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se divergentes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente.

Ante ao exposto, e tendo em vista que a uniformização da jurisprudência administrativa é o escopo do recurso especial, opino no sentido de que se **DÊ SEGUIMENTO** ao presente recurso.

Cientificada em 12/12/2014 (e-fls. 281), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 23/12/2014 (e-fls. 286/298) na qual se opõe ao conhecimento do recurso especial, vez que não demonstrada a divergência jurisprudencial pela PGFN, que se limitou a fazer afirmações genéricas sobre o conteúdo do paradigma. Ademais, considerando as premissas da recorrente, no sentido de que *as receitas financeiras auferidas em fase pré-operacional deverão ser confrontadas com as despesas pré-operacionais do período, para verificação de eventual existência do lucro real no período*, já se presta a confirmar o entendimento do acórdão

recorrido e a evidenciar a inépcia do recurso. Acrescenta que o paradigma indicado foi proferido há muito tempo e em conflito com a atual e pacífica jurisprudência do CARF sobre o tema.

No mérito, a Contribuinte discorre sobre os procedimentos contábeis adotados em fase pré-operacional, cita soluções de consulta exaradas pela Receita Federal, e reporta-se ao pacífico entendimento deste Conselho acerca da possibilidade de restituição do saldo negativo em circunstâncias semelhantes à presente. Pede, assim, que o recurso especial da Fazenda Nacional não seja admitido ou, subsidiariamente, que lhe seja negado provimento.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

Não prosperam os questionamentos da Contribuinte acerca da demonstração da divergência apontada pela PGFN.

Como bem exposto pela recorrente, o Colegiado *a quo* deu provimento ao recurso voluntário para admitir, na apuração do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2008, as retenções na fonte sofridas em razão das receitas financeiras auferidas naquele período, mas não computadas na apuração do lucro real, sob o entendimento de que a legislação tributária dispensa tal cômputo quando as receitas são inferiores às despesas pré-operacionais, sujeitas a ativação. Já o paradigma n.º 1201-00.180, sob a premissa de que inexistia previsão legal de diferimento do reconhecimento de receitas, as quais devem ser computadas no lucro quando realizadas, afirmou incabível o reconhecimento das retenções na fonte se as receitas financeiras não compuseram o resultado do exercício correspondente. Embora o paradigma mencione a possibilidade de o sujeito passivo não estar em atividade operacional, fato é que, subsidiariamente, a decisão enfrenta a hipótese contrária (*ainda que o interessado não tivesse iniciado suas atividades operacionais no mês da obtenção das receitas financeiras*) e expressa entendimento divergente em relação ao recorrido quanto à admissibilidade de diferimento das receitas financeiras.

Diversamente do que alega a Contribuinte, a exigência expressa no paradigma para fins de admissibilidade das retenções na composição do saldo negativo de IRPJ, no sentido de que *os rendimentos correspondentes às retenções na fonte obtidas na fase pré-operacional tiverem sido computadas na determinação do lucro real*, não evidencia mera alegação (*genérica*), mas sim argumentação devidamente fundamentada na legislação tributária e societária acerca do reconhecimento dos resultados na fase pré-operacional da pessoa jurídica, e que assim conduziu a solução distinta daquela adotada no acórdão recorrido.

No mais, inexistia previsão regimental que autorize descartar paradigma indicado por ter sido proferido há muito tempo e, supostamente, *em conflito com a atual e pacífica jurisprudência do CARF sobre o tema.*

Por tais razões, deve ser CONHECIDO o recurso especial da PGFN.

Recurso especial da PGFN - Mérito

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, relembrar 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 n.º 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 n.º 3.000, de 1999 – RIR/99), porém o art. 179, V da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 6.404, de 1976 (em sua redação anterior à Lei n.º 11.638, de 2007) somente autorizava o registro das despesas pré-operacionais em ativo diferido, além de a Resolução CFC n.º 750, de 1993 impor que as receitas sejam reconhecidas no período de sua realização, ainda que em fase pré-operacional.

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.

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

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 nº 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)*

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 inflacionário 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 a 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 nº 376/71, 72/75 e 110/75. Note-se que, embora todos esses pronunciamentos sejam anteriores à Lei nº 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 nº 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 n.º 1.598, de 1977, art. 17, e Lei n.º 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 1.598/77, a Portaria n.º 475/78, do Ministro de Estado da Fazenda assim já sustentava.

Posteriormente, a Instrução Normativa SRF n.º 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.

Primeiramente, há que se ressaltar que não há base legal para o que fora decidido pelo acórdão recorrido, ou seja, não há como, sem expressa disposição de lei, sustentar que as aplicações financeiras serão tributadas exclusiva e definitivamente na fonte pagadora, quando o beneficiário do rendimento for pessoa jurídica em fase pré-operacional.

Ademais, o inciso I do art. 76 da Lei nº 8.981/95 expressamente dispõe que o IRRF sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável, ou pago sobre os ganhos líquidos mensais, será deduzido do apurado no encerramento do período ou na data da extinção, no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real.

Ora, o fato de a contribuinte está dispensada de preencher a ficha de apuração do resultado, não afasta a aplicação de tal regra ao caso concreto.

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.

Ademais, como, na fase pré-operacional, as despesas financeiras são deduzidas das receitas financeiras e o saldo é controlado no ativo diferido para amortização futura, caso tais receitas financeiras fossem tributadas exclusiva e definitivamente na fonte, como sustentou a Relatora do acórdão recorrido, haveria um *bis in idem*, já que, além de tais receitas financeiras reduzirem o valor das despesas financeiras amortizáveis, o IRRF sobre as receitas financeiras não seria recuperável. Lógico que isso não é razoável, nem encontra amparo no ordenamento jurídico pátrio.

O entendimento aqui exarado encontra esteio em decisões da própria Administração tributária, como, por exemplo, na Solução de Consulta n.º 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:

SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 74 de 11 de Dezembro de 2008.

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

EMENTA: Reforma da Solução de Consulta SRRF04/Disit n.º 83, de 2004. "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. Na existência de saldo negativo de IRPJ decorrente da retenção na fonte desse tributo sobre as receitas financeiras absorvidas pelas despesas pré-operacionais, tal valor poderá ser objeto de restituição ou compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, na forma da legislação pertinente."

1ª REGIÃO FISCAL - DRFs: Brasília, Anápolis, Goiânia, Campo Grande, Dourados, Cuiabá, Palmas. Solução de Consulta n.º 73, de 11 de dezembro de 2008.

ASUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ.

EMENTA: Reforma da SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF04/Disit n.º 84, de 2006.

"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. Na existência de saldo negativo de IRPJ decorrente da retenção na fonte desse tributo sobre as receitas financeiras absorvidas pelas despesas pré-operacionais, tal valor poderá ser objeto de restituição ou

compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, na forma da legislação pertinente."

DISPOSITIVOS LEGAIS: Arts. 177 e 179, V, da Lei n.º 6.404/76; arts. 247 e 274 do Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99); PN CSTn.º 110/75; Solução de Divergência Cosit n.º 32, de 2008. ISABEL CRISTINA DE OLIVEIRA GONZAGA - Chefe da Divisão (DOU 17.12.2008).

9ª Região Fiscal - DRFs: Curitiba, Cascavel, Foz do Iguaçu, Londrina, Maringá, Paranaguá, Ponta Grossa, Blumenau, Florianópolis, Joaçaba, Joinville, Lages, Itajaí. Solução de Consulta n.º 289/2007 - 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. Eventual excesso de saldo credor deverá compor o lucro líquido do exercício em questão. Na existência de saldo negativo de IRPJ decorrente de 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."

DISPOSITIVOS LEGAIS: CTN, arts. 43 e 44; Lei n.º 6.404, de 1976, arts. 177 e 179, V; Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 6.º, II, e 74; RIR/1999, arts. 247 e 274; PN CSTn.º 110, de 1975. (DOU 04.09.2007).

8ª REGIÃO FISCAL - DRFs: São Paulo, Araçatuba, Araraquara, Bauru, Campinas, Franca, Guarulhos, Jundiaí, Limeira, Marília, Osasco, Piracicaba, Presidente Prudente, Ribeirão Preto, Santo André, Santos, São Bernardo do Campo, São José do Rio Preto, São José dos Campos, Sorocaba, Taboão da Serra, Taubaté, São Sebastião. Solução de Consulta n.º 44, de 1.º de fevereiro de 2008.

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."

DISPOSITIVOS LEGAIS: CTN, arts. 43 e 44; Lei n.º 6.404, de 1976, arts. 177 e 179, V; Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 6.º, II, e 74; RIR/1999, arts. 247 e 274; PN CST n.º 110, de 1975. CLÁUDIO FERREIRA VALLADÃO -Chefe da Divisão (DOU 06.03.2008).

Retomando a questão, tem-se que o art. 58, §3º, alínea "a" da Lei n.º 4.506, de 1964, incorporado ao art. 325, II, alínea "a" do RIR/99, e o art. 17, parágrafo único do Decreto n.º 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.

De toda a sorte, não sendo esta a orientação decisória aqui adotada, outra questão se apresenta: se o imposto de renda retido sobre as receitas financeiras pode ser admitido como dedução no período em que promovida a retenção, uma vez dispensado seu cômputo no lucro real.

A Lei n.º 9.430, de 1996 assim disciplina a matéria:

Art.2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995. (Regulamento)

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§3º A pessoa jurídica que optar pela pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III – **do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;**

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo. (*negrejou-se*)

O descompasso entre a dedução de retenções e o reconhecimento das correspondentes receitas é motivo de discussões recorrentes neste Conselho em razão de as retenções serem promovidas em regime de caixa e muitos sujeitos passivos reconhecerem as receitas por regime de competência. Nesses litígios, porém, as retenções são, em regra, deduzidas em momento posterior ao reconhecimento contábil das receitas, hipótese que esta Conselheira entende abarcada pela dicção do inciso III acima transcrito, o qual não exige, expressamente, o confronto na mesma apuração do lucro real, mas apenas que as receitas tenham sido computadas, em momento presente ou passado, na determinação do lucro real.

Aqui, porém, tratando-se de receitas que somente serão computadas no lucro real em momento futuro, seria possível interpretar que cabe à Contribuinte ativar as retenções na fonte incidentes sobre as receitas financeiras integradas ao Ativo Diferido para aproveitá-las como dedução do IRPJ apenas quando amortizados os valores diferidos. Todavia, reputa-se mais razoável, frente às possibilidades interpretativas expostas, manter a orientação decisória do Acórdão n.º 9101-001.052, e também as conclusões das Soluções de Consulta antes referidas, em

favor da permissão de dedução das retenções no período de retenção, apesar do diferimento da apropriação no resultado das receitas financeiras, sob o fundamento de que a fase pré-operacional é situação transitória e excepcional, acerca da qual a legislação tributária não estabeleceu restrições específicas.

A razoabilidade desta conclusão é evidenciada nos fundamentos da Solução de Consulta da 8ª RF n.º 44, de 1º de fevereiro de 2008, reproduzida pela autoridade julgadora de 1ª instância, que afirmam a possibilidade de formação de saldo negativo em tais circunstâncias como decorrência lógica da inexistência de lucro tributável no período. Segue-se a transcrição:

(...)

4. Portanto, a determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das comerciais, das quais cabe destacar, por sua importância, o disposto nos 177 e 179 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, *in verbis*:

"Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. "

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

V - no (ativo) diferido: as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para o aumento do resultado de mais de um exercício social e que não configurem tão-somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional; (Redação dada pela Lei n.º 11.638, de 2007)"

5. Comentando esse dispositivo, o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações - FIPECAFI (Sérgio de Iudícibus e outros. Ed. Atlas, São Paulo, 2000, p. 199) afirma que:

"Os ativos diferidos caracterizam-se por serem ativos intangíveis, que serão amortizados por apropriação às despesas operacionais, no período de tempo em que estiverem contribuindo para a formação do resultado da empresa. Compreendem despesas incorridas durante o período de desenvolvimento, construção e implantação de projetos, anterior ao seu início de operação. Incluem as despesas incorridas com pesquisas e desenvolvimento de produtos, com implantação de projetos mais amplos de sistemas e métodos, com reorganização da empresa e outras. A condição para seu diferimento é que, sempre, haja razoável segurança de realização futura desses saldos diferidos por meio de receitas que venham cobrir os custos e despesas futuras e gerem margem para atender a amortização desses diferidos e à depreciação dos bens do imobilizado correspondentes. Não incluem bens corpóreos, pois estes devem ser classificados no Imobilizado. Representam, muitas vezes, gastos cuja contabilização seria como despesas operacionais, caso a atividade a que se referem estivesse produzindo receitas ou benefícios. E o caso dos gastos incorridos com pessoal administrativo, outras despesas gerais e administrativas, e demais gastos específicos (desde que não sejam parte do Imobilizado), os quais são necessários ao desenvolvimento de um projeto. Pelo fato, entretanto, de os benefícios desse projeto ocorrerem em resultados futuros mediante a geração de receitas, tais gastos são ativados para amortização futura, para manter o critério de contraposição de receitas e despesas. "

(...)

7. Essa técnica (ativação das despesas) parte do princípio de que, enquanto não iniciadas as suas atividades, a empresa não auferirá receitas e, dessa forma, o registro de suas despesas em conta de resultado faria com que obtivesse prejuízo antes mesmo de entrar

em operação. Isso, contudo, não significa que eventuais resultados obtidos nessa fase não devam ser confrontados com as despesas a eles relacionados, pois isso consistiria na negação do próprio regime de competência. Assim, qualquer resultado obtido com uso de ativos, sendo utilizado ou mantido para emprego no empreendimento em andamento, deverá ser registrado no Ativo Diferido (FIPECAFI, pg. 204):

"Faz parte do Ativo Diferido qualquer resultado eventual obtido com uso ne 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 suplanta-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.

Se a empresa, noutro exemplo, vende, com lucro, veículos usados administrativamente nessa fase, o resultado obtido na transação representa reduções dos gastos pré-operacionais. No caso de prejuízo nessa alienação, o procedimento é inverso, isto é, acrescenta-se ao Diferido. Se a depreciação desses veículos estiver sendo imobilizada, por estarem eles servindo à construção, esse resultado deverá ser deduzido do próprio imobilizado em construção.

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

8. Essa técnica, em matéria fiscal, não apenas foi recepcionada pela legislação, eis que não há nenhuma regra excepcionando sua aplicação, como impediu que empresas que tivessem um longo ciclo pré-operacional ficassem em situação não isonômica em relação às demais, posto que, em época pretérita, a compensação dos prejuízos fiscais tinha como prazo fatal o período de cinco anos. Nessas condições, se as empresas em fase pré-operacional registrassem suas despesas diretamente em conta de resultado, apurariam um saldo de prejuízo fiscal impossível de ser aproveitado na hipótese de demora no início de suas operações. Com a ativação das despesas, esse risco restaria afastado, pois as despesas realizadas só afetariam o resultado após o início de suas atividades.

(...)

15. Em vista disso, pode-se afirmar que as receitas financeiras obtidas com ativos utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento em andamento devem ser confrontadas com as despesas financeiras a ele relativas. Havendo saldo credor, este deverá ser utilizado para abatimento das demais despesas pré-operacionais. Se, ainda assim, persistir o saldo positivo, aí sim ele deverá ser levado a resultado, uma vez que já foi integralmente realizado.

16. Entender de forma diversa, obrigando a empresa a levar a resultado uma receita, enquanto suas despesas estão sendo ativadas, implicaria subversão dessa sistemática, cuja implementação tem em vista justamente proteger a empresa dos efeitos negativos do reconhecimento das despesas no momento em que não há, ainda, receitas com que confrontá-las. A ativação das despesas parte da presunção de que no período de pré-operação não há receitas. Essa presunção, contudo, não é absoluta, e havendo receita, ela deve ser utilizada para diminuir a despesa correspondente. Se esse confronto será feito no ativo diferido ou no resultado, é uma questão na verdade secundária, pois, em relação ao imposto de renda, apenas na eventualidade de se apurar um saldo credor (receitas maiores que despesas), haveria apuração do imposto.

17. Demonstrando a correção do entendimento até aqui esposado, o Parecer Normativo CST n.º 110, de 1975 (publicado no DOU em 03/10/1975), tratando do resultado de transações eventuais, em seu item 9, traz, *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 RIR aprovado pelo Decreto n.º 76.186/75, em seu artigo 201:

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."

18. Esse Parecer Normativo, cujo embasamento ainda é atual, confirma o entendimento doutrinário anteriormente descrito, ao demonstrar que somente as transações não operacionais realizadas na fase pré-operacional deverão ter seus resultados, positivos ou negativos, apurados no próprio período-base para efeitos de lucro real.

19. As receitas financeiras são classificadas como "outras receitas operacionais" e, em decorrência disso não podem ser consideradas, nos termos do PN CST n.º 110, de 1975, como resultados de transações eventuais. Logo, devem ser deduzidas dos gastos pré-operacionais escriturados no ativo diferido.

20. Nessa sistemática, se as despesas pré-operacionais forem superiores às receitas auferidas a empresa não terá lucro tributável pelo IRPJ, hipótese em que o imposto de renda retido na fonte (IRRF) constituirá, a partir do encerramento do período de apuração, saldo negativo de IRPJ, passível de restituição ou compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil (Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 6º, II, e art. 74).

Significa dizer que a empresa em atividade pré-operacional 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.

Ressalte-se que, por tratar de circunstâncias diferenciadas, não tem aplicação aqui a Súmula CARF n.º 80 (*Na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto.*) que consolida o entendimento deste Conselho em face, apenas, de situações ordinárias, sem nem mesmo contemplar restrições à dedução de retenções em face de receitas computadas no lucro real em momento passado.

Por fim, importa ter em conta que outras discussões poderiam ser suscitadas no presente caso, por se reportar ao ano-calendário 2008, ao fim do qual as sociedades por ações e sociedades de grande porte já se sujeitavam às seguintes alterações promovidas no art. 178 da

Lei n.º 6.404, de 1976, pela Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009:

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:

a) ~~ativo circulante;~~

b) ~~ativo realizável a longo prazo;~~

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

e) ~~ativo permanente, dividido em investimentos, imobilizado, intangível e diferido. (Redação dada pela Lei n.º 11.638, de 2007)~~

I ~~ativo circulante;~~ e (Incluído pela Medida Provisória n.º 449, de 2008)

II ~~ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. (Incluído pela Medida Provisória n.º 449, de 2008)~~

I – ativo circulante; e (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)

Contudo, ao longo do ano-calendário 2008 ainda eram admitidos registros em Ativo Diferido, segundo a redação dada pela Lei n.º 11.638, de 2007, ao art. 179 da Lei n.º 6.404, de 1976:

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

I - no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

II - no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei n.º 11.638, de 2007)

V – no diferido: as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para o aumento do resultado de mais de um exercício social e que não configurem tão-somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional; (Redação dada pela Lei n.º 11.638, de 2007)

[...] *(negrejou-se)*

Apenas com a edição da Medida Provisória n.º 449, de 2008, foi revogado o inciso V do art. 179 da Lei n.º 6.404, de 1976, bem como nela inserido o art. 299-A, nos seguintes termos:

Art.299-A.O saldo existente em 31 de dezembro de 2008 no ativo diferido que, pela sua natureza, não puder ser alocado a outro grupo de contas, poderá permanecer no ativo sob essa classificação até sua completa amortização, sujeito à análise sobre a recuperação de que trata o §3º do art. 183.

Neste contexto, a Contribuinte manteve registro em Ativo Diferido das despesas pré-operacionais, bem como do saldo de despesas financeiras superiores às receitas financeiras, como evidenciado em seu Razão Contábil e Balancete às e-fls. 176/224, sem apuração de resultado no exercício, com diferimento de R\$ 12.200.243,21 acumulado ao final do ano-calendário 2008, sendo R\$ 3.126.448,35 a título de despesas e receitas financeiras líquidas. A inexistência de receitas ou despesas apropriadas no resultado do exercício, assim como o saldo de valores diferidos em 31/12/2008, estão refletidos na DIPJ do período, juntada às e-fls. 49/53 e 223/234

O Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 13, ao dispor sobre a *adoção inicial da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08*, orientou que:

Ativo diferido – despesas pré-operacionais e gastos com reestruturação

20. A Lei nº. 11.638/07 restringiu o lançamento de gastos no ativo diferido, mas, após isso, a Medida Provisória nº 449/08 extinguiu esse grupo de contas. Assim, os ajustes iniciais de adoção das novas Lei e Medida Provisória devem ser assim registrados: os gastos ativados que não possam ser reclassificados para outro grupo de ativos, devem ser baixados no balanço de abertura, na data de transição, mediante o registro do valor contra lucros ou prejuízos acumulados, líquido dos efeitos fiscais, nos termos do item 55 ou mantidos nesse grupo até sua completa amortização, sujeito à análise sobre recuperação conforme o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos. No caso de ágio anteriormente registrado nesse grupo, análise meticulosa deve ser feita quanto à sua destinação: para o ativo intangível se relativo a valor pago a terceiros, independentes, por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*); para investimentos, se pago por diferença entre valor contábil e valor justo dos ativos e passivos adquiridos; e para o resultado, como perda, se sem substância econômica.

[...]

Efeitos tributários da aplicação inicial da Lei nº. 11.638/07 e Medida Provisória nº 449/08

55. Os eventuais efeitos tributários da aplicação, pela primeira vez, da Lei nº 11.638/07 e Medida Provisória nº 449/08 devem ser registrados conforme as normas existentes, mais precisamente a que trata da Contabilização do Imposto de Renda e da Contribuição Social.

Tem-se, portanto, que a Contribuinte observou a legislação vigente e ativou os valores diferidos no ano-calendário 2008. Quanto aos períodos subsequentes, como ela se declarou optante pelo Regime Tributário de Transição – RTT (e-fl. 49), são afastados os efeitos das alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 2007, na forma dos arts. 15 e 16 da Lei nº 11.941, de 2009, razão pela qual eventual baixa para lucros ou prejuízos acumulados não poderia inibir sua amortização nos períodos subsequentes, para fins fiscais, e isto pelo valor líquido acumulado, já reduzido das receitas financeiras apropriadas naquele grupo do Ativo.

Por oportuno vale consignar que, com a revogação do RTT, o diferimento das despesas pré-operacionais permanece admitido, nos seguintes termos:

Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014

Seção III

Despesas Pré-Operacionais ou Pré-Industriais

Art. 11. Para fins de determinação do lucro real, não serão computadas, no período de apuração em que incorridas, as despesas:

I - de organização pré-operacionais ou pré-industriais, inclusive da fase inicial de operação, quando a empresa utilizou apenas parcialmente o seu equipamento ou as suas instalações; e

II - de expansão das atividades industriais.

Parágrafo único. As despesas referidas no caput poderão ser excluídas para fins de determinação do lucro real, em quotas fixas mensais e no prazo mínimo de 5 (cinco) anos, a partir:

I - do início das operações ou da plena utilização das instalações, no caso do inciso I do caput ; e

II - do início das atividades das novas instalações, no caso do inciso II do caput .

[...]

Art. 119. Esta Lei entra em vigor em 1º de janeiro de 2015, exceto os arts. 3º , 72 a 75 e 93 a 119, que entram em vigor na data de sua publicação.

§ 1º Aos contribuintes que fizerem a opção prevista no art. 75, aplicam-se, a partir de 1º de janeiro de 2014:

I - os arts. 1º e 2º e 4º a 70 ; e

II - as revogações previstas nos incisos I a VI, VIII e X do caput do art. 117 .

[...]

Instrução Normativa RFB nº 1700, de 14 de março de 2017

CAPÍTULO XXII

Das Despesas Pré-Operacionais ou Pré-Industriais

Art. 128. Para fins de determinação do lucro real e do resultado ajustado, não serão computadas, no período de apuração em que incorridas, as despesas:

I - de organização pré-operacionais ou pré-industriais, inclusive da fase inicial de operação, quando a empresa utilizou apenas parcialmente o seu equipamento ou as suas instalações; e

II - de expansão das atividades industriais.

§ 1º As despesas referidas no caput poderão ser excluídas para fins de determinação do lucro real e do resultado ajustado em quotas fixas mensais e no prazo mínimo de 5 (cinco) anos, a partir:

I - do início das operações ou da plena utilização das instalações, no caso previsto no inciso I do caput; e

II - do início das atividades das novas instalações, no caso previsto no inciso II do caput.

§ 2º Os valores não computados no lucro real e no resultado ajustado em decorrência do disposto no caput deverão ser adicionados na parte A do e-Lalur e do e-Lacs e registrados na parte B para controle de sua utilização conforme previsto no § 1º.

Esclareça-se, ainda, que a autoridade julgadora de 1ª instância, embora incorporando as conclusões da Solução de Consulta 8ª RF nº 44, de 2008, manteve a não-homologação das compensações porque:

- 1) Não há comprovação de que a interessada se encontra em fase pré-operacional.
- 2) Não há comprovação de que as receitas financeiras decorrem de ativos utilizados ou mantidos para emprego no suposto empreendimento em andamento, justificando o seu possível registro no Ativo Diferido, deduzindo as despesas ativas.
- 3) Não há comprovação dos valores das despesas financeiras e demais despesas ativas, totalizando R\$ 12.200.243,20. Registre-se que os valores trazidos em sua

defesa - despesas financeiras de R\$ 3.524.245,55 e despesa operacional de R\$ 9.073.794,86 - totalizam R\$ 12.598.040,41.

[...]

Na hipótese de estarem comprovados os itens acima, não foi cumprido o requisito disposto na ementa da Solução de Consulta trazida pela interessada: a receita financeira absorvida pelas despesas pré-operacionais. Da análise da DIPJ/2009, consta o valor de R\$ 12.200.243,20, sem a dedução das receitas financeiras. Ou seja, com este procedimento, a interessada pretende, ao mesmo tempo aproveitar o suposto saldo negativo de IRPJ, e também amortizar as **despesas financeiras e pré-operacionais em sua totalidade**, nos anos seguintes, reduzindo indevidamente o lucro líquido.

A Contribuinte afirmou provadas estas circunstâncias por meio dos elementos juntados ao recurso voluntário, em especial no que se refere ao início de suas operações comerciais em 16 de novembro de 2009, mas também discordando da exigência de demonstração de que as receitas diferidas decorreriam de ativos utilizados ou mantidos para emprego no suposto empreendimento em andamento, dado as receitas financeiras sempre integrarem o lucro operacional. Quanto aos montantes envolvidos, esclareceu o erro da autoridade julgadora de 1ª instância ao interpretar que, em sua impugnação, o valor de R\$ 3.524.245,55 teria sido indicado como o total de despesas financeiras, pois a informação prestada foi no sentido de as receitas financeiras serem inferiores às despesas financeiras naquele montante.

O Colegiado *a quo*, por sua vez, acompanhou o entendimento assim expresso pelo ex-Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes Jr.:

Pelo que se depreende dos autos, a recorrente, durante o ano-calendário 2008, estando em fase pré-operacional, promoveu o encontro de contas das receitas financeiras, despesas operacionais e outras despesas pré-operacionais justamente nos grupos de contas Ativo Diferido, de sorte que registrou despesas operacionais no total de R\$ 9.073.927,29 e despesas financeiras no total de R\$ 12.596.375,27, sendo que estas despesas superaram as receitas financeiras do período que totalizaram R\$ 9.470.059,35, a revelar que o saldo de Ativo Diferido foi de R\$ 12.200.243,20, tal como registrado no Livro Razão (doc. 04 do Recurso –anexo sem paginação).

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.

Assim, foi implicitamente admitido que a Contribuinte se encontrava em fase pré-operacional e afirmada a regularidade dos valores escriturados no Ativo Diferido. De outro lado, não foi abordada expressamente a exigência de prova, pela autoridade julgadora de 1ª instância, de que as receitas financeiras decorressem de *ativos utilizados ou mantidos para emprego no suposto empreendimento em andamento*. A PGFN, por sua vez, não manejou embargos de declaração para suprir eventuais omissões ou obscuridades, nem mesmo deduziu argumentação

subsidiária, caso recusada sua tese de que as receitas financeiras deveriam, sempre, ser oferecidas à tributação no período de apuração em que auferidas. A recorrente apenas aduziu que, se admitido o diferimento, a dedução do IRRF não seria possível por falta de oferecimento da receita correspondente no período sob exame.

Em tais circunstâncias, rejeitados os argumentos da PGFN e mantida a orientação decisória do acórdão recorrido, cabe avaliar se é possível, em sede de recurso especial, verificar se estão presentes as demais condições para reconhecimento do direito creditório à Contribuinte.

Oportuno registrar que, em circunstâncias semelhantes, este Colegiado já adentrou àqueles aspectos subsidiários ao proferir o Acórdão n.º 9101-004.008, no qual restou assim decidido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

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

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

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

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

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo Relator

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

O dissídio jurisprudencial assim suscitado pela PGFN teve por referência o mesmo paradigma e foi erigido sob os mesmos argumentos aqui apreciados.

Contudo, nota-se que o voto condutor do acórdão ali recorrido adentrou à distinção dos valores passíveis de diferimento, invocando Deliberação da Comissão de Valores Mobiliários para incluir as despesas de juros sobre capital próprio, e vinculando as receitas financeiras ao impacto financeiro da construção dos bens, inclusive porque a alegação da Contribuinte era de que integrara os encargos financeiros ao custo de bens imobilizados. Veja-se o que constou do voto condutor do Acórdão recorrido nº 1103-00.205, de lavra do ex-Conselheiro Marcos Shiguelo Takata:

A recorrente atua no ramo de exploração de geração de energia elétrica e se encontrava em fase pré-operacional entre janeiro de 1999 e janeiro de 2003.

Os encargos financeiros relativos a financiamentos obtidos para construção de bens do ativo imobilizado, incorridos até a conclusão da construção devem ser ativados no imobilizado, para serem reconhecidos como despesa por depreciação desses bens.

É que tais encargos constituem custo do capital empregado na construção do bens do imobilizado, e, dessa forma, sua apropriação no resultado, mediante a depreciação desses bens, afina-se com o princípio contábil de competência ou do confronto ou emparelhamento entre despesas e receitas.

Nesse sentido é a preceituação incorporada pela Deliberação CVM 193/96. Vejam-se seus incisos I a VI:

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

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

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

IV - Os ativos registrados na forma desta Deliberação deverão ser objeto de análise periódica a fim de que sejam revisados os critérios utilizados para sua depreciação, amortização ou exaustão, e verificada a necessidade de

constituição de provisão para desvalorização, nos casos de estoques de longa maturação, ou de provisão para perdas permanentes, quando comprovado que os ativos financiados não poderão produzir resultados suficientes para a recuperação do seu valor.

V - Aplica-se às companhias abertas concessionárias de serviços públicos o disposto nos itens anteriores, relativamente aos juros computados sobre o capital próprio que esteja financiando ativos imobilizados em construção.

VI - O disposto nesta Deliberação não se aplica aos estoques que sejam rotineiramente produzidos em grande escala e de forma contínua.

VII - Efeitos relevantes decorrentes da aplicação do disposto nesta Deliberação deverão ser divulgados na forma prevista na Instrução CVM nº 31, de 08 de fevereiro de 1984.

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.)

De outra parte, 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 do hedge, como swap e outros derivativos.

Nesse sentido, nos limites acima postos, tais receitas seriam vinculadas, assim como as despesas (encargos financeiros do financiamento para construção de bens), à construção de bens do imobilizado, e pois registráveis com 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.

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

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 distorções do resultado, segundo o princípio da competência ou do emparelhamento das despesas e receitas.

Nesse sentido, todos, confira-se a lição de Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Rubens Gelbcke em seu *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*, 6ª ed, Atlas, pp 221 a 226.

Ainda, na mesma senda de não serem reconhecíveis em conta de resultado as receitas financeiras durante a fase pré-operacional da empresa, era expressa a Instrução Normativa (IN) SRF 54/88, que disciplinava o tratamento da correção monetária em face de receitas e despesas financeiras no período pré-operacional (não devendo interferir na apuração do saldo da correção monetária ou do lucro ou prejuízo inflacionário) Embora essa IN tenha sido revogada (sem substituto), a inteligência nela contida quanto à classificação de tais receitas financeiras permanece a meu ver, sem espaço para dúvidas.

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 do ano-calendário de 2002

As despesas financeiras, por serem referentes a financiamentos para construção de bens do imobilizado, são ativadas no imobilizado. As receitas financeiras vinculadas no imobilizado em construção, por serem decorrentes de operações com fim reduzir ou limitar o impacto daquelas despesas financeiras, seriam registráveis redutoras do ativo imobilizado. Mas, se as receitas financeiras não forem classificáveis como redutoras do

ativo imobilizado, elas as seriam como redutoras do ativo diferido, não sendo apropriáveis no resultado durante a fase pré-operacional da empresa que perdurou até janeiro de 2003

Ou seja, de nenhum modo a recorrente apuraria resultado positivo (lucro) no período em discussão, nos limites do motivo do indeferimento do saldo negativo de IRPJ (IRRF neste convertido).

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento ao recurso (*negritos do original, grifos acrescidos*)

Esta interpretação diferenciada, vinculada à imobilização de receitas e despesas referentes à construção de bens, e não genericamente à atividade pré-operacional, fora suscitada desde a decisão de 1ª instância, assim sintetizada no voto condutor do Acórdão n.º 9101-004.008:

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

Neste cenário, portanto, o acórdão ali recorrido reverteu o entendimento de 1ª instância e afirmou *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 do hedge, como swap e outros derivativos*. De toda a sorte, admitiu também que *se não fossem classificáveis como redutora do imobilizado, as receitas seriam registráveis como redutora do ativo diferido, por serem auferidas durante a fase pré-operacional*. A PGFN, de seu lado, afirmou a impossibilidade de qualquer diferimento, à semelhança da defesa aqui produzida.

O voto condutor do Acórdão n.º 9101-004.008, por sua vez, cogita da hipótese de oferecimento das receitas financeiras à tributação porque seria possível sua confrontação com despesas, mesmo no período pré-operacional, vez que a doutrina contábil, na forma citada na decisão de 1ª instância antes proferida, recomenda a classificação das despesas financeiras no ativo imobilizado ou no ativo diferido e, assim, deslocado o registro de despesas financeiras para o ativo imobilizado, ampliada seria a possibilidade de as receitas financeiras superarem as demais despesas financeiras destinadas ao ativo diferido. Os seguintes excertos do voto condutor do referido julgado evidenciam o debate ali presente acerca da classificação dos resultados do período entre contas de imobilizado e do ativo diferido:

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

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

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

nos presentes autos (no caso, o confronto entre receitas financeiras e despesas financeiras).

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

É importante perceber que de acordo com a sistemática traçada pela Receita Federal na referida Solução de Divergência n.º 32 - Cosit, e com a própria técnica contábil, o "resultado tributável" da fase pré-operacional corresponde na verdade a um superávit (saldo credor) nas contas do ativo, na medida em que as eventuais receitas superam os valores lá lançados a débito.

Vale novamente transcrever trechos da decisão de primeira instância administrativa:

19. Segundo Manual de Contabilidade das Sociedades Por Ações (FIECAFI/USP, Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, Editora Atlas S. Paulo, 2003, 6ª ed., p. 225), classificam-se no ativo diferido os resultados obtidos com o uso de ativos, sejam financeiros ou não, durante o período pré-operacional, *verbis*:

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

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

...

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

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

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

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

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

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

Já dissemos que não há norma legal prevendo diferimento para a tributação de receitas financeiras auferidas na fase pré-operacional. E também não há norma legal definindo

especificamente para a fase pré-operacional a forma de escrituração e de apuração do resultado gerado por essas receitas.

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

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

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

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

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

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

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

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

Não é razoável simplesmente presumir que todas as receitas e despesas financeiras decorreram apenas dos recursos tomados em empréstimo (e diretamente deles); que todas as receitas financeiras estavam vinculadas/destinadas exclusivamente à construção do bem imobilizado; e que tudo deveria ser resolvido no contexto dos valores do ativo imobilizado. E nem é isso o que orienta o Manual FIPECAFI/USP, também citado pela contribuinte em suas peças de defesa. Tanto o é que esse manual expressamente prevê o tratamento de receitas financeiras "como dedução das despesas financeiras lançadas no próprio Diferido".

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Essas receitas financeiras são maiores que as despesas financeiras.

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

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

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

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

Dessa forma, sob a premissa de que a ativação das receitas e despesas financeiras em imobilizado ou diferido poderia ensejar diferentes resultados na determinação dos valores eventualmente tributáveis no período sob análise, o voto condutor do referido julgado veiculou análise acerca dos documentos presentes nos autos e concluiu que eles eram insuficientes para identificar a natureza das receitas e despesas financeiras.

A interpretação da legislação tributária fixada naqueles termos teve por consequência reformar parcialmente o acórdão ali recorrido, especificamente no ponto em que não vislumbrou efeito diferenciado caso as receitas fossem registráveis no ativo imobilizado ou no ativo diferido. Estabelecidos novos referenciais, a análise documental se impôs e, ao final, foi dado provimento integral ao recurso especial da PGFN.

Aqui, porém, para além do equívoco no apontamento quanto à representatividade das receitas financeiras em relação às despesas financeiras e às despesas ativadas, antes esclarecido, as restrições ao direito da Contribuinte subsistentes na decisão de 1ª instância diziam respeito à possibilidade de registro das despesas e receitas financeiras em ativo diferido, dada a inexistência de prova de que a Contribuinte se encontrava em fase pré-operacional, bem como de ausência de demonstração de as receitas financeiras decorrerem de ativos utilizados ou mantidos no emprego do suposto empreendimento em andamento. Nenhum debate houve quanto à vinculação de tais despesas e receitas a ativo imobilizado.

Assim, ao se afirmar, nos termos deste voto, a validade da premissa adotada no acórdão recorrido, e também na decisão de 1ª instância, acerca da possibilidade de diferimento das receitas financeiras, se inferiores às despesas financeiras, com agregação do diferencial às demais despesas ativadas, durante o período pré-operacional, para se adentrar à natureza destas receitas e despesas financeiras, e sua vinculação ao *empreendimento em andamento*, necessário seria o prequestionamento do tema, minimamente, mediante embargos ao acórdão recorrido, que deixou de se manifestar sobre este requisito, mormente por se tratar de matéria dependente da análise de provas.

Por tais razões, evidenciada a possibilidade de dedução das retenções na fonte sofridas no período de apuração em que as correspondentes receitas financeiras reduziram as despesas financeiras diferidas sob a justificativa de a pessoa jurídica se encontrar em fase pré-operacional, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Declaração de Voto

Conselheiro André Mendes de Moura.

A declaração de voto tem por objetivo expor minhas razões por divergir do substancial voto da i. Relatora.

Predica a redação original do inciso V, art. 179, da Lei 6.404/76 (atualmente modificado pela Lei 11.638/2007), sobre o 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.

Como se pode observar, em termos contábeis, não há previsão para que as **receitas** sejam diferidas. O paradigma (Acórdão n.º 1201-00.180) ampara-se nessa premissa para dizer que, no que concerne às receitas, devem ser levadas à tributação no momento em que forem auferidas, não se abrindo exceção mesmo durante a fase pré-operacional:

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.

Trata-se de entendimento convergente com o do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (Aplicável às demais sociedades), 7.ed. p. 241/242)

Entretanto, para o Fisco, não existe a figura do saldo líquido. O inciso II do art. 325 do RIR/999 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 RIR/99, 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 LALUR. De qualquer forma, tais situações tendem a ser raras.

Contudo, sobre o assunto, manifestou-se a Receita Federal, na Solução de Divergência n.º 32 – Cosit, de 21/07/2008, cuja análise constou no voto do Acórdão n.º 9101-004.008, do presente Colegiado, na sessão de 12/02/2019:

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

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

Ou seja, em vez de as receitas financeiras serem oferecidas à tributação na fase pré-operacional, devem ser contabilizadas no ativo diferido, fazendo-se um conta corrente entre receitas financeiras e despesas financeiras. Se ainda for positiva a diferença, poderá ser deduzida das despesas pré-operacionais. Apenas ao final, caso ainda permaneça positiva a diferença, excesso remanescente deverá compor o lucro líquido do exercício.

Até esse ponto, parece-me sustentável o entendimento. Autoriza-se uma espécie de “conta-corrente”, no qual as despesas confrontam-se com eventuais receitas da fase pré-operacional.

Entretanto, remanesce questionamento: o IRRF das receitas financeiras pode ser restituído na fase pré-operacional, a partir do momento em que se forma o saldo negativo?

Nesse ponto, discordo do voto da relatora.

Aqui se fala em reconhecimento do direito creditório, com atributo de liquidez e certeza (art. 170 do CTN: A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública).

Assim, na mesma medida em que a empresa em fase pré-operacional, em tese, **não auferе receitas e por isso não se sujeita à tributação, beneficiando-se do diferimento das despesas**, que poderão ser confrontadas com as receitas futuras (na forma de amortização), **não há que se falar em saldo negativo** nesse momento para fins de restituição do IRRF. **Se não há resultado positivo, tampouco há crédito líquido e certo. Isso porque a concretização do resultado só ocorrerá no futuro, a partir em que haverá o devido confronto entre as despesas pré-operacionais e as receitas que foram geradas posteriormente.** Na fase pré-

operacional, na mesma medida em que não se fala em resultado tributável, tampouco se fala em saldo negativo ou em prejuízo fiscal. Todo resultado do exercício fica sobrestado, para surtir efeitos a partir do momento em que a empresa sair da fase pré-operacional.

Assim, a realização da receita financeira X só se consumará a partir do momento em que a despesa (que foi diminuída por essa receita X) for aproveitada por meio de amortização no resultado do exercício futuro.

Toma-se por exemplo empresa no qual na fase pré-operacional incorre em despesas de 100 unidades e auferir receitas financeiras de 70 unidades.

Assim, a despesa, que era de 100 unidades, passou a ser 30 (vez que deduzida da receita financeira de 70 que teve retenção na fonte). Ocorre que a despesa pré-operacional de 30 só será devidamente confrontada com a receita futura (quando a empresa estiver em operação regular) quando for amortizada. E, só quando ocorrer a confrontação, poderá se dizer que a receita de 70 unidades foi realizada, e, assim, eventual retenção na fonte poderá ser considerada.

Entender ao contrário poderia levar à situação em que a empresa, primeiro, aproveitaria um possível crédito decorrente de IRRF na fase pré-operacional, antes de concretização da receita, e, no futuro, ainda não terá óbice para amortizar a despesa no valor de 100 unidades em vez de 30 unidades (ou seja, não efetuar a dedução da receitas de 70 unidades).

Inclusive, ao apreciar a liquidez e certeza do direito creditório, o Fisco não poderá efetuar tal verificação. Sendo o encaminhamento do processo de direito de reconhecimento creditório para aproveitar a retenção na fonte da receita de 70 unidades dado no decorrer da fase pré-operacional, não haverá como se averiguar se a despesa incorrida na fase pré-operacional, será confrontada com as receitas na fase operacional pelo valor correto (amortizando-se 30 unidades). Isso porque, como visto, o ciclo do diferimento das despesas pré-operacionais só se concretiza no futuro, quando a empresa estiver em funcionamento regular e auferindo receitas de natureza operacional. Sendo o pedido de direito de reconhecimento creditório analisado durante a fase pré-operacional, será impossível averiguar a certeza e liquidez do crédito vez que o ciclo de diferimento das despesas pré-operacionais não se consumou. Apenas no futuro, quando a empresa estiver em funcionamento regular, poder-se-á verificar se as despesas foram amortizadas no valor de 30 unidades, e não pelo valor de 100 unidades.

Inclusive, tal situação foi levantada pela decisão da DRJ:

Na hipótese de estarem comprovados os itens acima, não foi cumprido o requisito disposto na ementa da Solução de Consulta trazida pela interessada: a receita financeira absorvida pelas despesas pré-operacionais. Da análise da DIPJ/2009, consta o valor de R\$ 12.200.243,20, **sem a dedução das receitas financeiras**. Ou seja, com este procedimento, **a interessada pretende, ao mesmo tempo aproveitar o suposto saldo negativo de IRPJ, e também amortizar as despesas financeiras e pré-operacionais em sua totalidade**, nos anos seguintes, reduzindo indevidamente o lucro líquido.
(Grifei)

Registre-se que, a decisão recorrida, ao apreciar a contabilidade, entendeu que tal requisito estaria demonstrado.

De qualquer forma, como se pode observar, a situação apresentada nos próprios autos demonstram a fragilidade da tese de se autorizar a restituição do IRRF na fase pré-

operacional, antes que se tenha certeza de que o valor da despesa a ser amortizado no futuro foi efetivamente deduzido da receita financeira.

Vale dizer que liquidez e certeza implica em se ter absoluta certeza do oferecimento da receita à tributação. E, tomando-se o exemplo posto, tal certeza só será obtida quando se verificar que a amortização da despesa se deu no valor de 30 unidades, e não de 100 unidades.

A decisão aqui proposta é convergente com o racional da Sumula CARF n.º 80:

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

Inclusive, a relatora transcreve a solução aqui proposta como uma possibilidade:

Aqui, porém, tratando-se de receitas que somente serão computadas no lucro real em momento futuro, seria possível interpretar que cabe à Contribuinte ativar as retenções na fonte incidentes sobre as receitas financeiras integradas ao Ativo Diferido para aproveitá-las como dedução do IRPJ apenas quando amortizados os valores diferidos. Todavia, reputa-se mais razoável manter a orientação decisória do Acórdão n.º 9101-001.052, e também as conclusões das Soluções de Consulta antes referidas, em favor da possibilidade de dedução das retenções no período de retenção, apesar do diferimento da apropriação no resultado das receitas financeiras, sob o fundamento de que a fase pré-operacional é situação transitória e excepcional, acerca da qual a legislação tributária não estabeleceu restrições específicas. *(Grifei)*

Assim sendo, considerando que a liquidez e certeza só restará demonstrada a partir do momento em que ocorrer a amortização da despesa pelo valor líquido (deduzida a receita financeira que foi objeto da retenção), voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura