



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.660176/2012-52
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.820 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 17 de janeiro de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SANTO ANTONIO ENERGIA S/A

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

Ano-calendário: 2010

EMPRESA EM FASE PRÉ-OPERACIONAL. IRRF RETIDO SOBRE RECEITAS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS. CÔMPUTO NO SALDO NEGATIVO DO PERÍODO. LEGITIMIDADE.

Considerando que as receitas financeiras auferidas foram absorvidas pelas despesas pré-operacionais incorridas, sem que desse confronto resultasse “saldo positivo”, o IRRF incidente sobre os respectivos ganhos financeiros é passível de ser computado no Saldo Negativo do 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, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luciano Bernart, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Viviani Aparecida Bacchmi, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.820 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10880.660176/2012-52

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 1.634/1.647) interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) em face do **Acórdão nº 1301-005.590** (fls. 1.623/1.632), o qual deu provimento ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2010

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 do período.

Intimada dessa decisão, a PGFN interpôs o recurso especial, sustentando que o entendimento que prevaleceu diverge do que restou decidido no Acórdão nº **1201-000.180**.

Despacho de fls. 1.656/1.659 admitiu o Apelo nos seguintes termos:

(...)

Verifica-se que o recorrente defende a existência de divergência jurisprudencial entre a decisão recorrida e o paradigma nº 1201-000.180, em relação a matéria relacionada à *dedução do IRRF do imposto de renda devido ao final do período de apuração ter como pressuposto que as correspondentes receitas integrem a apuração do lucro real, mesmo em fase pré-operacional*.

O referido paradigma foi proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF e acessível mediante consulta ao sítio do CARF, não reformado até o presente momento, e que recebeu a seguinte ementa:

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

Segundo a Recorrente, o acórdão recorrido, ao entender que pode ser compensado o saldo negativo de IRPJ apurado mediante a dedução de IRRF incidente sobre receitas

financeiras absorvidas por despesas pré-operacionais da contribuinte teria colidido com o acórdão paradigma, que, frente à situação assemelhada, abraçou o entendimento que receitas financeiras auferidas por empresas em fase pré-operacional devem ser reconhecidas apenas quando realizadas, ou seja, apenas no período no qual a empresa adquiriu o direito ao seu recebimento, não cabendo assim devolução de saldo negativo de IRPJ decorrente de imposto de renda retido na fonte nesta fase se as respectivas receitas foram diferidas e não foram declaradas e computadas na determinação do lucro real.

Passa-se à análise da admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional.

O presente paradigma e o acórdão recorrido guardam situações fáticas bastante assemelhadas, pois em ambos os casos a discussão gira em torno de saber, para efeito de restituição do saldo negativo, se as receitas financeiras obtidas em fase pré-operacional que deram origem ao IRRF precisariam ou não serem reconhecidas imediatamente no momento do seu auferimento ou poderiam ser diferidas por meio de sua ativação ao serem totalmente absorvidas pelas despesas financeiras.

E de fato, nesse contexto, está configurada a divergência jurisprudencial nos termos propostos pela Recorrente acerca do direito ao crédito relativo a saldo credor de IRPJ apurado com a utilização de IRRF incidente sobre receitas financeiras auferidas em fase pré-operacional.

Isso porque enquanto o acórdão recorrido decidiu que cabe a devolução do saldo negativo de IRPJ decorrente do imposto de renda retido na fonte na fase pré-operacional, mesmo que as respectivas receitas não tenham sido oferecidas à tributação porque diferidas ao serem totalmente absorvidas pelas despesas financeiras (ambas registradas no ativo imobilizado); de outra banda, a decisão paradigma abraçou entendimento que somente seria possível utilizar-se do saldo negativo de IRPJ mediante compensação quando os rendimentos correspondentes às retenções na fonte obtidas na fase pré-operacional tiverem sido efetivamente computados na determinação do lucro real daquele período.

Confira-se trechos do paradigma a esse respeito:

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.

(...)

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.

Portanto, o dissídio jurisprudencial foi comprovado.

Conclusão

Pelo exposto, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional em relação à arguição de divergência suscitada.

Chamada a se manifestar, a contribuinte ofereceu contrarrazões (fls. 1.667/1.684).
Questiona o conhecimento recursal e, no mérito, pugna pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e a meu ver atendeu os demais requisitos de admissibilidade.

Ao contrário do que sustenta a Recorrida, entendo que o paradigma 1201-000.180 é hábil a caracterizar o dissídio, na linha, por exemplo, do que decidiu o Acórdão n.º **9101-006.716**, de 13 de setembro de 2023, de minha relatoria e que aceitou este julgado para rediscutir a matéria ora controvertida.

Com efeito, o Acórdão n.º 1201-000.180, único paradigma apontado pela Fazenda Nacional, analisa situação fática bastante similar à encontrada nos presentes autos. Lá o contribuinte pleiteou a compensação de débitos indicando como crédito o saldo negativo de IRPJ decorrente justamente de IRRF incidente sobre receitas financeiras obtidas em fase pré-operacional, que não foram tributadas.

Nesse contexto, a unidade de origem decidiu por não homologar esta parte da compensação pleiteada, por entender que não haveria como admitir a dedução de qualquer valor de IRRF se os respectivos rendimentos não foram incluídos na base de cálculo, entendimento este que foi chancelado pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento no julgado comparado.

Mais precisamente, após ponderar que inexistia previsão legal para o diferimento do reconhecimento das receitas em fase pré-operacional e que as mesmas, em observância ao regime de competência, devem ser oferecidas à tributação no período de sua realização, o acórdão paradigma conclui que não há direito à devolução de saldo negativo decorrente de retenção de imposto sobre receitas que não compuseram o resultado do exercício, ainda que em fase pré-operacional. Daí a divergência.

Mérito

A controvérsia diz respeito à legitimidade ou não do cômputo do IRRF retido sobre receitas oriundas de aplicações financeiras, no Saldo Negativo do período, considerando que a contribuinte encontrava-se em fase pré-operacional no período.

Trata-se de matéria conhecida e que conta com decisões proferidas por esta E. 1ª Turma da CSRF na mesma linha do acórdão recorrido, conforme destacado no próprio voto condutor recorrido, *in verbis*:

(...)

Em relação a esse ponto, me filio ao longo e detalhado voto da I. Conselheira Edeli Pereira Bessa, no Acórdão nº 9101-004.482, assim ementado:

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.

No presente caso, assim como naquele julgado na CSRF cuja ementa segue colacionada acima, restou comprovado através do Relatório de Diligência que as despesas financeiras foram superiores do que as receitas financeiras da fase pré-operacional. As receitas não foram tributadas porque foram consumidas pelas despesas, apesar de regularmente contabilizadas, conforme expressamente confirmado pela diligência:

Em análise das documentações apresentadas no processo, verifica-se que as receitas financeiras, no ano de 2010, foram registradas na contabilidade societária (livro razão), na conta 1.3.2.01.1.9.19.98.99.501800 (fls. 1119), no grupo de ativo imobilizado.

No entanto, consultando a DIPJ, ano-calendário de 2010, não foram localizados registros das mencionadas receitas financeiras nas fichas de apuração do lucro real, uma vez que a empresa estava em estágio pré-operacional.

Importa destacar que as receitas financeiras foram registradas na conta do Ativo Imobilizado (1.3.2.01.1.9.19.98.99.501800 – conta credora). Já, as despesas financeiras pré-operacionais foram registradas nas contas do Ativo Imobilizado (1.3.2.01.1.9.19.81.01.501723, 1.3.2.01.1.9.19.81.01.538708, 1.3.2.01.1.9.19.81.01.538912, 1.3.2.01.1.9.19.81.01.572025 e 1.3.2.01.1.9.19.81.01.572645 – contas devedoras). Considerando que tanto as receitas financeiras como as despesas financeiras foram registradas no Ativo Imobilizado, e que, as receitas foram registradas a crédito e as despesas a débito, nota-se que, pelos registros, as receitas impactaram diretamente as despesas, uma vez que reduziram as despesas financeiras pré-operacionais. Em confronto entre as contas (receitas financeiras x despesas financeiras), constata-se que não remanesceu saldo de receita financeira, uma vez que foram totalmente consumidas pelas despesas totais do período, haja vista serem essas últimas superiores.

Assim, utilizando das razões de decidir do brilhante voto da I. Conselheira Edeli Pereira Bessa (Acórdão nº 9101-004.482), entendo que assiste razão ao recorrente.

A propósito, também em sessão de julgamento de 11 de novembro de 2020, do qual participei, esta C. Turma, por unanimidade de votos, ratificou o entendimento favorável à inclusão do IRRF sobre receitas financeiras “absorvidas” pelas despesas durante fase pré-operacional, por meio do Acórdão nº **9101-005.223**.

Isso se repetiu nos Acórdãos nºs **9101-006.433** e **9101-006.716**, proferidos, respectivamente, nas sessões de dezembro/2022 e setembro/2023.

Do voto condutor desse primeiro julgado, da I. Conselheira Livia De Carli Germano, extrai-se que:

Conforme mencionado, a Fazenda Nacional baseia seu recurso especial em dois pontos, contestando tanto a não tributação das receitas financeiras no exercício em que auferidas, como o cálculo do respectivo IRRF no saldo negativo. Sustenta, neste sentido, que: (i) as receitas financeiras, mesmo para as empresas em fase pré-operacional, devem compor o resultado do exercício para fins de tributação, afirmando que “... são as despesas préoperacionais 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”, bem como que, (ii) “a dedução do IRRF do imposto de renda devido ao final do período de apuração tem como pressuposto que as correspondentes receitas integrem a apuração do lucro real em 31 de dezembro do ano calendário”.

Quanto ao primeiro ponto, temos que, até o advento da Lei 9.249/1995, a orientação da Receita Federal era expressa (Instrução Normativa - IN 54/1988) no sentido de que as receitas financeiras das empresas em fase pré-operacional poderiam ser registradas em conta de ativo diferido, o que afastava a tributação.

A IN 54/1988 estabelecia normas de correção monetária para os empreendimentos em fase de pré-operação. Assim, quanto a Lei 9.249/1995 extinguiu a correção monetária de balanço, tal Instrução perdeu aplicação.

A partir daí, curiosamente, a Receita Federal passou a orientar que as receitas pré-operacionais deveriam compor o lucro líquido do exercício, passando assim a ser tributadas (cf. Almeida, Vinicius Bentolila de. “A desqualificação das receitas financeiras obtidas pelas pessoas jurídicas em fase pré-operacional como critério material da regra-matriz de incidência do Imposto sobre a Renda”. Trabalho de Conclusão do Curso de Pós-Graduação Jato sensu em Direito Tributário. IBET - Instituto Brasileiro de Direito ...)

Acontece que a Lei 9.249/1995 trouxe alterações apenas com relação à correção monetária, não tendo alterado nada com relação ao tratamento tributário das empresas em fase pré-operacional. Assim, é no mínimo incômodo admitir que a perda de eficácia da IN 54/1988, norma complementar nos termos do artigo 100 do CTN, tenha o condão de alterar de forma tão expressiva a tributação das receitas financeiras auferidas por empresas em fase pré-operacional, implicando o dever de se as oferecer à tributação.

Quanto ao IRRF, temos que, mesmo diante da premissa (da Receita Federal, e não deste voto, ressalte-se) de que as receitas financeiras não mais poderiam ser diferidas, permaneceu, dentro do próprio órgão, uma indefinição sobre a possibilidade de restituição de tais retenções.

Em um primeiro momento, a imediata restituição do IRRF foi admitida pelas Superintendências Regionais da Receita Federal, nos termos das seguintes decisões em processo de consulta (grifamos):

Solução de Consulta DISIT/SRRF09 nº 289/2007

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. 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.

Solução de Consulta DISIT/SRRF08 nº 44, de 1º 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.

Solução de Consulta DISIT/SRRF07 nº 132, 30 outubro 2008:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

FASE PRÉ- OPERACIONAL - RECEITAS FINANCEIRAS Incide o imposto de renda na fonte, na forma da legislação aplicável, sobre as receitas financeiras auferidas por empresas em fase de pré-operação. 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.

Em sede de solução de divergência, a Receita Federal, por meio da COSIT, então proferiu as seguintes decisões, em que deixa de se manifestar a respeito da possibilidade de restituição do IRRF:

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA nº 32 de 21 de Julho de 2008

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: 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. (Gedoc nº 7925/2007)

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA nº 45 de 21 de Novembro de 2008

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real devem registrar no ativo diferido o saldo líquido negativo entre receitas e despesas financeiras, quando provenientes de recursos classificáveis no referido subgrupo. Sendo positiva, tal diferença diminuirá o

total das despesas pré-operacionais registradas. O eventual excesso remanescente deverá compor o lucro líquido do exercício. (Gedoc nº 9398-2008)

De se notar que, naquela época, as decisões em processo de consulta não eram vinculantes e também não se tinha acesso ao seu inteiro teor, mas apenas às ementas. Assim, não se sabe, de fato, se a omissão quanto ao IRRF em tais decisões significa que a Receita Federal passou a não mais admitir a restituição do IRRF nem, em caso positivo, a razão para tanto.

Uma possível justificativa para não se admitir a restituição do IRRF (mesmo diante da premissa, adotada pela Receita Federal – e não por este voto –, de que as receitas financeiras das empresas em fase pré-operacional deveriam ser tributadas) é o fato de que, para alguns, esta ainda não estaria “realizada”, como esclarece o Conselheiro André Mendes de Moura em sua declaração de voto no acórdão 9101-004.482, de 5 de novembro de 2019 (grifamos):

(...) Assim, na mesma medida em que a empresa em fase pré-operacional, em tese, não aufera 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.

(...)

Como se percebe, trata-se de uma segunda visão para o conceito de “realização” da receita financeira, que não mais ocorreria com a percepção do rendimento (como decidiu o paradigma 1201-00.180), mas apenas após o aproveitamento da despesa, o que pressupõe o início da fase operacional.

Por ocasião da votação do acórdão 9101-004.482 esta Relatora já fazia parte deste Colegiado e, naquela oportunidade, acompanhei o voto da Relatora Edeli Pereira Bessa -- do qual o Conselheiro André Mendes de Moura divergiu, proferindo a declaração de voto acima citada. Mantenho a posição afirmada naquela ocasião.

Em síntese, quanto à primeira questão, compreendo que o artigo 58, §3º, alínea “a” da Lei nº 4.506/1964, incorporado ao art. 325, II, alínea “a” do RIR/99, e o art. 17, parágrafo único do Decreto nº 1.598, de 1977, base legal do art. 374, inciso II do RIR/99, permitem o registro em ativo diferido das despesas financeiras incorridas em fase pré-operacional. Neste contexto, compartilha-se também do entendimento expresso no voto condutor do acórdão 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 nº 8.981/1995 – 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.

Quanto à segunda questão, isto é, se o IRRF 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, adoto como razões de decidir trecho do voto da Conselheira

Edeli Pereira Bessa no acórdão 9101-004.482, que acompanhei por ocasião daquela votação, e reproduzo abaixo (grifos do original):

(...) A Lei nº 9.430, de 1996 assim disciplina a matéria:

Art.2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo 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 nº 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 nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 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 pelo 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 nº 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 abrangida 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 11.638, de 2007)"

5. Comentando esse dispositivo, o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações - FIECAFI (Sérgio de Iudicibus 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 (FIECAFI, 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 préoperacional 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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.

Assim, é de se permitir a dedução do IRRF no período de retenção, a despeito do não reconhecimento no resultado das receitas financeiras, inclusive sob o fundamento de que a fase pré-operacional é situação transitória e excepcional, acerca da qual a legislação tributária não estabeleceu restrições específicas, nos termos do trecho de voto acima transcrito.

Quanto ao IRRF, este colegiado recentemente decidiu neste mesmo sentido:

Acórdão 9101-005.087, de 2 de setembro de 2020 (grifamos)

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

Ano-calendário: 1999

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

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

De se manter, portanto, o resultado do acórdão recorrido. Em observância ao artigo 63, § 8º do Anexo II ao Regimento Interno deste CARF, observo que, colocada a questão em julgamento, **a maioria da Turma acompanhou esta Relatora pelas conclusões**, tendo prevalecido as razões de decidir expostas pela i. Conselheira Edeli Pereira Bessa na declaração de voto abaixo, também refletidas na ementa do presente julgado.

E da declaração de voto da I. Conselheira Edeli Pereira Bessa, que motivou os fundamentos da maioria do Colegiado, transcrevo as seguintes passagens:

Como exposto pela I. Relatora, os fundamentos para reformar o entendimento que orienta o acórdão recorrido foram expressos por esta Conselheira no voto condutor do Acórdão 9101-004.482. Pertinente transcrevê-lo, também, em sua parte inicial na qual se expressa a discordância com a premissa, adotada no mesmo paradigma aqui indicado (Acórdão nº 1201-00.180), de que inexistiria autorização legal para diferimento das receitas financeiras auferidas no período pré-operacional:

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

(...)

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 nº 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.

(...)

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 nº 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 nº 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 nº 7.799/89, art. 21, § 1º).*

§ 2º *Lucro inflacionária acumulado é a soma do lucro inflacionário do período-base com o saldo de lucro inflacionário a tributar transferido do período-base anterior (Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 54, de 1988.

Esta 1ª Turma já se manifestou contrariamente ao entendimento defendido pela recorrente ao proferir o Acórdão nº 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 nº 1.598, de 1977, art. 17, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 11, § 3º).”

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

“9. Resultado de transações extra-operacionais

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

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

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

Assim, correto o procedimento da contribuinte em calcular o resultado pré-operacional em apartado do lucro operacional. Da mesma forma, correto o lançamento do saldo líquido negativo (despesas financeiras superiores às receitas financeiras incorridas durante a fase pré-operacional) a débito da conta de ativo diferido, para futuras amortizações. Tal entendimento já vinha sendo sustentado desde 1978, quando, ao interpretar o art. 17 do DL nº 1.598/77, a Portaria nº 475/78, do Ministro de Estado da Fazenda assim já sustentava.

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

“ 2. EMPRESA EM FASE PRÉ-OPERACIONAL

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

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

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

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

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

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

Ad argumentandum, se as receitas financeiras auferidas na fase pré-operacional deveriam 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, consequentemente, 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, consequentemente, 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, consequentemente, 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 estar 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 préoperacional 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 nº 44, de 1º de fevereiro de 2008, da 8ª Região Fiscal (DOU de 06/03/2008, seção 1, p. 21), a qual encontra-se assim ementada:

(...)

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

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

No caso apreciado no Acórdão nº 9101-004.482 foi examinado recurso especial da PGFN contra acórdão que, admitindo a prévia confrontação das receitas financeiras com despesas pré-operacionais, concluíra haver prova suficiente do reconhecimento contábil das receitas naquelas circunstâncias. Já nestes autos, o Colegiado *a quo*, apesar de estar frente a despacho decisório pautado no não oferecimento das receitas à tributação nos anos-calendário 1998 a 2000 e na falta de comprovação de parte das retenções (e-fls. 147/179), e de decisão de 1ª instância que discordou do diferimento das receitas financeiras no período pré-operacional que teria se estendido até setembro/2000, endossou as premissas do voto condutor do acórdão recorrido no sentido de que, como as *receitas financeiras devem ser contabilizadas no ativo diferido*, estaria superada a *questão do ativo diferido*, e deveriam ser validadas as retenções comprovadas nos autos, do que resultou o provimento parcial do recurso voluntário com o reconhecimento do direito creditório indicado na conclusão às e-fls. 443/444.

A PGFN, de seu lado, apenas interpôs recurso especial por discordar da dispensa de adição das receitas financeiras ao lucro dos períodos analisados, sem embargar o acórdão recorrido ou questionar outros critérios para reconhecimento do direito creditório. Em tais circunstâncias, se na solução do dissídio jurisprudencial este Colegiado conclui pela validade da premissa adotada no acórdão recorrido, consistente na desnecessidade de oferecimento à tributação de receitas financeiras quando o sujeito passivo está em fase pré-operacional, não é possível questionar a análise da prova em sede de recurso voluntário para avaliar se o sujeito passivo, de fato, se encontrava em fase pré-operacional nos períodos indicados e se as receitas que motivaram as retenções foram contabilizadas no ativo diferido e eram inferiores às despesas pré-operacionais.

Nesse sentido, nenhum reparo cabe à decisão recorrida.

Conclusão

Pelo exposto, nego provimento ao recurso especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli