



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

Processo nº 10880.902552/2011-19
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1301-000.211 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 05 de junho de 2014
Assunto CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA
Recorrente TANGARÁ ENERGIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do Relatório e Voto proferidos pelo Relator.

“documento assinado digitalmente”

Valmar Fonseca de Menezes

Presidente

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes, Paulo Jakson da Silva Lucas, Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Trata o presente processo de Declarações de Compensação, por meio das quais a contribuinte indica direito creditório relativo a saldo negativo de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) do ano-calendário de 2002, visando extinguir débitos de sua titularidade.

Por meio de Despacho Decisório (fls. 02), a Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo (Derat/SPO) não reconheceu o direito creditório pleiteado, em virtude de ter desconsiderado as retenções de imposto que compunham o referido crédito, haja vista que não foi confirmada a tributação das receitas correspondentes.

Inconformada, a contribuinte interpôs Manifestação de Inconformidade (fls. 357/372), cujo teor transcrevo do que foi consignado no relatório do ato decisório de primeiro grau.

- Que sendo contribuinte do IRPJ, optante pelo regime de lucro real anual, com determinação do imposto de renda devido mensalmente com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução, transmitiu DCOMP visando aproveitar o saldo negativo de IRPJ, relativo ao Exercício 2003 - AC 2002, no valor total de R\$ 4.207.886,88.

- Que o despacho decisório é nulo, pois padece de vícios de forma impeditivos do pleno exercício pela Requerente de seu direito de defesa, tornando inepto para o fim colimado, pois:

a) não capitulou o dispositivo legal que teria sido infringido pela Requerente e, portanto, dado azo à negativa de homologação da compensação efetuada; b) deixou de descrever adequadamente o circunstancial da falta eventualmente cometida pela Requerente, motivo o qual teria dado causa à negativa de homologação das compensações efetuadas, bem como o circunstancial do fato gerador da obrigação tributária imputada à Requerente; c) não forneceu o memorial de cálculo de atualização da dívida, com índices aplicados e demais adicionais incidentes sobre o montante do principal da dívida, além de outras inobservâncias da forma prescrita em lei, bem como não capitulou a base legal que trata dos acréscimos legais incidentes sobre o principal do supostamente devido débito fiscal.

- Que os requisitos de forma dos atos administrativos e instrumentos de constituição e cobrança de créditos tributários, prescritos nos artigos 142 do CTN e 59 do Decreto nº 70.235/1972 não foram observados.

- Que o agente exator furtou-se de capitular a legislação tributária aplicável, fundamento da negativa de homologação dos créditos compensados, bem como a respectiva imposição tributária. Tampouco circunstanciou adequadamente a não homologação da compensação efetuada ou a ocorrência do alegado fato gerador da obrigação tributária em sede de relatório fiscal da notificação de indeferimento de homologação e de constituição de crédito tributário ora vergastada, sendo certo ser possível afirmar-se que o Despacho Decisório ora combatido apresenta-se absolutamente imotivado.

- Que, conforme depreende-se do corpo do Despacho Decisório, item 3 "Fundamentação, decisão e enquadramento legal", não há qualquer menção ao

circunstancial e/ou justificativa detalhada que fundamente a negativa de homologação da compensação efetuada pela Requerente, tampouco capitulação quanto aos artigos da legislação fiscal aplicável por ela supostamente infringidos.

- Que esse defeito de forma eiva de nulidade o Despacho Decisório, bem como o lançamento tributário para os fins colimados, uma vez a própria legislação aplicável à espécie determina que qualquer decisão administrativa capaz de preterir o direito de defesa do contribuinte, deve ser de ofício anulada, conforme acima.

Transcreve em sua defesa os Acórdãos nºs 10195828 do Processo 10805.002.312/200135, CARF, Primeiro Conselho de Contribuintes. 1ª Câmara. Turma Ordinária, julgamento em 20/10/2006, Acórdão nº 30335559 do Processo 11831.001.815/200210, CARF, Terceiro Conselho de Contribuintes. 3ª Câmara. Turma Ordinária, julgamento em 13/08/2008, e Acórdão nº 10321985 do Processo 13808.001.391/9940, CARF, Primeiro Conselho de Contribuintes. 3ª Câmara. Turma Ordinária, julgamento em 15/06/2005).

Adita, ademais, que:

(...) o circunstancial da negativa de homologação da compensação efetuada pela Requerente, bem como a ocorrência do fato gerador da obrigação fiscal em apreço não foi adequadamente declinado pelo agente fiscal no instrumento de Despacho Decisório. O histórico por ele fornecido, bem como a materialidade da infração tributária supostamente cometida pela Requerente, são insuficientes para extrair-se a inteligência do juízo de valor utilizado pela autoridade fazendária federal para negar o crédito utilizado pela Requerente em compensação, bem como exigir suposto débito fiscal conforme a presente demanda, mormente quando deficiente a capitulação do dispositivo legal pertinente.

De fato, para que se cumpra o mandamento contido no art. 142 do Código Tributário Nacional, bem como o disposto no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, não é suficiente alegar que o débito constante do Despacho Decisório supracitado se refere a IRPJ e CSLL, face a suposta não comprovação de recolhimento dessa exação por desconstituição do crédito então alegado pela Requerente, sem, ao menos, informar os motivos e os fatos geradores do tributo que ora se exige na presente demanda.

Ainda, há de se destacar que no demonstrativo do débito conforme constante do já citado item 3 do Despacho Decisório não há descrição minuciosa da metodologia de cálculo utilizada para acrescer o montante do débito exigido com atualização monetária e juros de mora. Com efeito, não foram indicados o período compreensão tão pouco os fatos geradores da exação, elementos essenciais à aferição da exatidão do montante exigido pela autoridade fiscal federal sobre essa rubrica já que constituem informação indispensável à formação da base de cálculo dos acréscimos legais incidentes.

Ainda, também não foram capitulados nesse demonstrativo ou no próprio corpo do despacho Decisório, a base legal ensejadora da multa de mora e juros de mora incidentes.

Nesse sentido, resta evidente o cerceamento de defesa da Requerente, já que a esta não lhe foi permitido conferir a exatidão dos valores lançados a título de juros de mora e multa de mora (acréscimos legais), o que eiva de nulidade o ato administrativo ora atacado

Cita decisão da Secretaria da Fazenda da Bahia decisão nº 09103732/00 (ementa a fl. 362), na qual se destaca que “...de acordo com a Súmula CONSEF nº 1, é nulo o

procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo”.

E ao fim de sua exposição preliminar peticiona que:

Diante de todo o exposto, tendo em vista (i) a falta de capitulação do dispositivo legal supostamente violado ou mesmo indicação clara e fundamentada dos motivos de indeferimento da compensação efetuada; (ii) a falta de descrição minuciosa do circunstancial que deu ensejo à negativa de compensação conforme perpetrada pela Requerente e do débito tributário conseqüentemente exigido; (iii) a falta de capitulação legal dos dispositivos embasadores da incidência de acréscimos legais sobre o montante do débito tributário supostamente devido; (iv) a falta de demonstração clara da base de cálculo e metodologia de cálculo do juros de mora e multa de mora, resta evidente que o Despacho Decisório deve ser cancelado já que eivado de nulidade insanável, sendo certo que o eventual não acolhimento da presente preliminar representa violento desrespeito ao direito de defesa da Requerente, em total afronta ao princípio constitucional da ampla defesa.

No mérito, defende a existência do crédito tributário e da necessidade de homologação da compensação conforme efetuada, nos seguintes termos:

- A empresa é uma sociedade por ações de capital fechado que tem por objetivo a geração e comercialização de energia elétrica produzida na usina Hidrelétrica Guaporé, localizada nos municípios de Vale de São Domingos e Pontes e Lacerda, no Estado do Mato grosso, nos termos do contrato de Concessão de Geração nº 15/2000 ANEEL, estando autorizada a operar como concessionária de uso do bem público na produção e comercialização de energia elétrica na condição de produtora independente de energia.

- O início das operações comerciais da Usina de Guaporé ocorreu somente em 8 de abril de 2003 com a entrada em funcionamento da primeira turbina, sendo que sua atividade plena se deu somente em junho daquele mesmo ano.

- Nesse sentido, depreende-se que a Requerente, durante o ano-calendário de 2002, permaneceu em fase pré-operacional.

- Esse fato acabou refletido em sua contabilidade e DIPJ, de modo que, em atendimento às normas brasileiras de contabilidade então vigentes, a totalidade das despesas pré-operacionais, receitas e despesas financeiras ou de outra natureza incorridas e/ou auferidas nesse período foram concentradas em grupo de contas específico, i.e., Ativo Diferido.

- Nesse particular, esclareça-se que o Ativo Diferido caracterizava-se por evidenciar os recursos aplicados na realização de despesas que, por contribuírem para a formação do resultado de mais de um exercício social futuro, somente eram apropriadas às contas de resultado à medida e na proporção em que essa contribuição influenciasse a geração do resultado de cada exercício.

- Com efeito, consoante o disposto no inciso V do artigo 179 da Lei nº 6.404/76, vigente até 3 de dezembro de 2008, eram classificados 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".

- Além das despesas efetivadas pela empresa na fase pré-operacional ou na expansão eram também registrados no grupo do Ativo Diferido os resultados eventuais obtidos nessa fase e que eram utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento

em andamento, como por exemplo, venda de bens do ativo permanente e/ou receitas financeiras auferidas de recursos ainda não aplicados. Assim, se a empresa obtivesse receitas financeiras, deveria considerar essas receitas como dedução das despesas financeiras lançadas no próprio Ativo Diferido e, se ultrapassarem esse valor, deveria deduzi-las das outras despesas pré-operacionais, mediante registro em uma conta específica à parte, como redução das despesas pré-operacionais.

- Nesse sentido, o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações da FIPECAFI, *verbis*:

"Faz parte do Ativo Diferido qualquer resultado eventual obtido com uso de ativos, associados ao empreendimento em fase pré-operacional. Por exemplo, se a empresa aplica seus recursos financeiros ainda não utilizados e obtém receitas financeiras (ou de variações cambiais), deve considerar essas receitas como dedução das despesas financeiras lançadas no próprio diferido; se suplantá-las, deve deduzi-las das outras despesas operacionais".

- Do exposto acima depreende-se que, caso as despesas pré-operacionais e despesas financeiras excedessem ao montante de receitas financeiras auferidas no período, não haveria lucro tributável no período cabendo, no tocante ao tributo eventualmente já pago por conta de diferente sistemática de cobrança, e.g. recolhimento de imposto de renda na fonte, restituição ou compensação de crédito.

A Manifestante evoca Soluções de Consulta da RFB e Acórdãos das Delegacias da Receita Federal do Brasil, e do CARF em apoio à sua tese de que estaria correto o seu procedimento, à luz da legislação aplicável e com total respaldo no entendimento da própria RFB (*"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"*), razão pela qual a Requerente passou automaticamente a creditar-se do saldo negativo de IRPJ apurado em decorrência do IRRF incidente sobre aquelas aplicações financeiras, no total de R\$ 4.207.886,88 (quatro milhões, duzentos e sete mil, oitocentos e oitenta e seis reais e oitenta e oito centavos), conforme comprovado pelos informes de rendimentos disponibilizados pelas respectivas instituições financeiras (**doc. 05**), mesmo que estas receitas não transitem em conta de resultado e, portanto, não componham base de cálculo do IRPJ e CSLL.

A Manifestante agrega que promoveu o encontro de contas das receitas financeiras, despesas financeiras e outras pré-operacionais em grupos de contas Ativo Diferido ("custos a distribuir"), resultando que as últimas, no total de R\$34.732.562,55, superaram em muito as receitas financeiras auferidas no período, no total de R\$22.221.563,14, conforme resta comprovado em planilha anexa (**doc. 03**) bem como nas folhas do livro razão da Requerente para as citadas contas durante aquele período (**doc.03**). Argúi, outrossim, que a análise dos documentos juntados aos autos deixaria claro que somente as despesas financeiras incorridas pela Recorrente no período, seriam no valor total de R\$30.838.241,72.

Ademais, alega que o seu procedimento vem atender as normas brasileiras de contabilidade e a existência do Ativo Diferido. A ativação dos dispêndios (custos e despesas) incorridas na fase pré-operacional, não altera sua natureza, já que efetuados antes em período anterior à sua atividade econômica, o que impossibilita o trânsito de eventuais receitas auferidas por contas de resultado da contribuinte. Não há como exigir legalmente da contribuinte incluir as receitas financeiras em algumas fichas da DIPJ e que, portanto, teria deixado de comprovar o oferecimento à tributação dessas receitas.

Ademais, argumenta que as despesas financeiras ultrapassariam as receitas financeiras

em mais de R\$ 8 milhões auferidas no período. Mesmo que as receitas financeiras fossem oferecidas à “tributação” como entende a RFB, ainda assim seria constituída a base negativa de IRPJ, sem a respectiva tributação pelo IRPJ ou CSLL, de qualquer forma.

Argúi, a Manifestante, outrossim, que não poderia ser punida por eventual erro formal, ocorrido do ponto de vista da RFB, quando, *in casu*, não verificado prejuízo ao Erário Público.

A Defendente, (a) seguir alega que teria promovido ao tempestivo recolhimento do PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras correspondentes, e resumindo suas alegações de MÉRITO, apresenta suas conclusões gerais:

De todo o exposto, à luz dos precedentes administrativos e jurisprudenciais sobre o tema e do fato de que (i) durante o ano-calendário de 2002 a Requerente estava em fase pré-operacional e as despesas e receitas financeiras por ela incorridas e auferida não poderiam transitar por contas de resultado da contribuinte, já que o encontro dessas contas se daria dentro do grupo Ativo Diferido; (ii) mesmo que a Requerente devesse ter transitado respectivas receitas e despesas financeiras por contas de resultado e, conseqüentemente, reconhecê-las nas respectivas fichas de sua DIPJ 2003, portanto oferecendo tais receitas à tributação, o não cumprimento dessa obrigação é mero erro formal, incapaz de desconstituir o direito de compensação de créditos e débitos tributários, conforme pleiteado, bem como não causou qualquer dano ao erário já que as despesas financeiras e/ou financeiras e pré-operacionais superaram em muito as receitas financeiras auferidas pela Requerente no período, sendo certo que não haveria base para tributação pelo IRPJ e CSLL, tão-somente de PIS e COFINS, o que ao final o foi, conforme comprovado; (iii) restou inequívoca e devidamente comprovada a formação do crédito tributário, tendo em vista que houve retenção de IR na fonte sobre as aplicações financeiras da Requerente, resta evidente que a não homologação da compensação efetuada pela Requerente é manifestamente ilegal e por isso não pode prosperar.

Ao final, de sua manifestação peticiona que seja:

- (i) anulado o r. despacho decisório por total falta de fundamentação e em absoluta afronta ao disposto no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, ou,
- (ii) reformado o r. despacho decisório, para que seja reconhecido o direito creditório da Requerente contra a Fazenda Nacional no montante total de R\$4.207.886,88 (quatro milhões, duzentos e sete mil, oitocentos e oitenta e seis reais e oitenta e oito centavos), homologando-se a compensação efetuada conforme DCOMP relacionada na epígrafe e cancelando-se, em conseqüência, as exigências fiscais concernentes ao débito fiscal supostamente devido.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, São Paulo, apreciando as razões trazidas pela defesa, decidiu, por meio do acórdão nº 16-37.570, de 12 de abril de 2012, pela improcedência da Manifestação de Inconformidade.

O referido julgado restou assim ementado:

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

DCOMP. IRPJ. SALDO NEGATIVO. RECEITAS FINANCEIRAS. FASE PRÉ-OPERACIONAL. TRIBUTAÇÃO. OBRIGATORIEDADE. DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS. DIFERIMENTO. POSSIBILIDADE.

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. Há nesse caso, a necessidade de proceder a controles contábeis e fiscais específicos dadas as particularidades da operação, suficientes a garantir a correta apuração do tributo, ano a ano, como determinam as normas contábeis e fiscais.

DCOMP. COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA. COMPROVAÇÃO. NECESSIDADE. ÔNUS DA PROVA.

O crédito oferecido à compensação com débitos confessados pela empresa que envia uma declaração de compensação deve estar revestido das condições de liquidez e certeza. É ônus do contribuinte a demonstração e comprovação dos valores pleiteados, na forma dos procedimentos de compensação previstos na legislação federal. Ausente a comprovação dessas condições, não se homologam as compensações declaradas pelo contribuinte.

Às fls. 497/524, foi juntado o recurso voluntário protocolizado em 09 de outubro de 2012, em que a contribuinte sustenta:

- a nulidade do despacho decisório em virtude da ausência de motivação e, por decorrência, por cercear o direito de defesa;
- a nulidade do despacho decisório em razão da falta de aprofundamento da investigação dos fatos (não observância do princípio da verdade material);
- a existência do direito creditório e a necessidade de homologação da compensação;
- a não interferência de erro formal no preenchimento da DIPJ no direito creditório pleiteado (necessidade de observância do princípio da verdade material).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Cuida o presente processo de Declarações de Compensação, por meio das quais a contribuinte indica direito creditório relativo a saldo negativo de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) do ano-calendário de 2002, visando extinguir débitos de sua titularidade.

A Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo (Derat/SPO), por meio do despacho decisório de fls. 02/04, indeferiu a solicitação de compensação com base no argumento de que as receitas que serviram de base para o imposto incidente na fonte que constituiu o crédito apontado para o encontro de contas não foram oferecidas à tributação.

A Turma Julgadora de primeira instância, rejeitando as preliminares suscitadas, decidiu, de igual modo, pelo indeferimento das solicitações veiculadas por meio da Manifestação de Inconformidade apresentada. Para tanto, serviu-se, em apertada síntese, dos seguintes fundamentos:

i) a contribuinte, ao se defender no mérito, demonstrou compreender as razões de indeferimento, no tocante ao saldo negativo, não cabendo falar em cerceamento do direito de defesa;

ii) a dedução do IRRF do imposto de renda devido tem como pressuposto que as correspondentes receitas integrem a apuração do lucro real em 31 de dezembro do ano calendário;

iii) a jurisprudência administrativa, em regra, só possui efeito sobre o litígio instaurado nos autos em que é proferida a decisão, fora exceções expressas (súmulas vinculantes do CARF), o que não é o caso dos autos;

iv) as soluções de consulta, conforme se depreende do art. 89 do Decreto nº 7.574/2011, que regulamentou, dentre outros, o processo de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal, também não atende a terceiros estranhos ao pedido;

v) da leitura do inciso V do art. 179 da Lei nº 6.404/76, na redação vigente à época dos fatos, ano calendário de 2002, constata-se que a norma trata de aplicação de recursos em despesas, e não de receitas;

vi) a discrepância entre o valor relativo ao resultado líquido pré operacional constante da declaração de informações e o registrado na planilha demonstrativa trazida em sede de defesa ((R\$186.068,18 X R\$12.510.999,41), não tem qualquer justificativa plausível;

vii) além da discrepância acima mencionada, não foram carreadas aos autos cópias dos livros contábeis e fiscais que embasaram as alegações, bem como os documentos e comprovantes de suporte, mas, tão somente, a planilha e os relatórios emitidos em 15 de março de 2011;

viii) a manifestação de inconformidade carece até mesmo de elementos que demonstrem a efetiva data de início das atividades da contribuinte;

xix) os documentos de fls. 382/397, denominados “balancetes”, e que embasariam a planilha antes citada, não fazem prova dos dados deles constantes; e x) apesar de a empresa ter a possibilidade fazer o diferimento, o que foi carreado aos autos, somado ao informado na linha 45 da DIPJ/2003, não comprova que a empresa teria direito ao crédito pleiteado.

Em sede de recurso, a contribuinte basicamente reitera a argumentação expendida na Manifestação de Inconformidade anteriormente apresentada.

Por entender que o processo não se encontra em condições de ser apreciado, conduzo meu voto no sentido de CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA para que a unidade administrativa de origem promova as seguintes averiguações:

A) confirme que, de fato, a contribuinte encontrava-se em fase pré-operacional no ano-calendário de 2002¹;

B) confirmada a fase pré-operacional no ano de 2002, verifique, por meio da análise dos assentamentos contábeis da contribuinte, se o saldo líquido das receitas e despesas financeiras foi confrontado com as demais despesas de mesma natureza (pré-operacionais); e

C) verifique se o saldo negativo indicado para compensação tributária efetivamente decorre do imposto de renda na fonte incidente sobre as receitas financeiras que foram confrontadas com as despesas financeiras e com as demais despesas pré-operacionais.

Solicita-se que o resultado das verificações ora requeridas seja sintetizado em relatório e que a contribuinte dele seja cientificado para, se assim desejar, aditar razões.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães - Relator

¹ Salvo melhor juízo, referida confirmação pode ser feita a partir da constatação de que a contribuinte foi constituída com o único objetivo de gerar e comercializar a energia elétrica produzida na USINA HIDRELÉTRICA DE GUAPORÉ.