



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.907508/2011-97
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1002-002.071 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 11 de maio de 2021
Recorrente EMPRESA NORTE DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros Ailton Neves da Silva e Rafael Zedral.

(documento assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ailton Neves da Silva, Marcelo Jose Luz de Macedo e Rafael Zedral

Fl. 2 do Acórdão n.º 1002-002.071 - 1ª Seju/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 10880.907508/2011-97

Relatório

Por bem sintetizar os fatos, reproduz-se em um primeiro momento o relatório constante do acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (“DRJ/RJO”):

DESPACHO DECISÓRIO

O presente processo trata de Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório com número de rastreamento 913302790 (fl. 49), emitido eletronicamente em 1/3/2011, referente ao crédito demonstrado no PER/DCOMP nº 24745.66444.100806.1.7.02-1965 (fls. 40/44).

Tabela 1 – Relação de Dcomp

Per/Dcomp em litígio relacionados ao mesmo crédito:		
02472.67753.060906.1.3.02-6562	24745.66444.100806.1.7.02-1965	25604.76179.110806.1.7.02-1099
41199.98777.110806.1.7.02-9344		

Os valores das parcelas de composição do crédito informados no PER/DCOMP e os valores confirmados pelo Fisco foram assim discriminados no Despacho Decisório:

Tabela 2 – Parcelas que compuseram o saldo negativo

PARC.CREDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP	ESTIM.PARCELADAS	SOMA PARC.CRED
PER/DCOMP	0,00	367.091,16	0,00	0,00	0,00	367.091,16
CONFIRMADAS	0,00	317.795,01	0,00	0,00	0,00	317.795,01

O tipo do crédito utilizado é Saldo negativo de IRPJ, do ano-calendário 2004. Conforme DIPJ e PER/DCOMP, o valor desse saldo negativo seria igual a R\$367.091,16. No despacho decisório, foi reconhecido o valor de R\$ 317.795,01.

Como enquadramento legal são citados os seguintes dispositivos: art. 168 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN); § 1º do art. 6º e art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 4º e art. 36 da IN RFB n.º 900, de 30 de dezembro de 2008.

O detalhamento das parcelas confirmadas encontra-se no documento intitulado “*Despacho Decisório - Análise de Crédito*” (fls. 50).

Cientificada da decisão em 11/03/2011, conforme documento à fl. 53, apresentou manifestação de inconformidade em 08/04/2011 com suas razões de discordância às fls. 02/05.

Alega, em linhas gerais, que havia o crédito decorrente de saldo negativo, oriundo de retenções na fonte devidamente comprovadas, conforme documentos acostados aos autos às fls. 36/38.

Em sessão de 30/01/2019, a DRJ/RJO julgou improcedente a manifestação de inconformidade do contribuinte, pois embora tenha localizado nos sistemas os valores referentes

às retenções na fonte, não identificou as respectivas receitas na apuração do lucro real, razão pela qual não poderiam então ser aproveitadas, posto que não oferecidas à tributação.

Nos fundamentos do voto vencedor (fls. 60/63 do *e-processo*):

Em pesquisa ao sistema da Receita Federal, Sief-PerDcomp, opção Análise do Crédito - Saldos Negativos - Batimento sob comando do usuário, a análise das parcelas que compõem o saldo negativo informado na declaração em litígio apresentou o seguinte resultado:

Tabela 3 – Batimento SCC - SIEF

Parcela	Valor total informado	Valor Confirmado SCC
IR Exterior	0,00	0,00
Retenções na Fonte	367.091,16	367.091,16
Pagamentos	0,00	0,00
Est. Comp. S/ Proc.	0,00	0,00
Demais Est. Comp.	0,00	0,00
Est. Comp. C/ Pgto	0,00	0,00
Total	367.091,16	367.091,16

Para confirmar o batimento acima, foi inserida abaixo a tela do sistema da RFB:

Parcela	Valor Total Informado	Valor Confirmado SCC
IR EXTERIOR	0,00	0,00
RETENÇÕES FONTE	367.091,16	367.091,16
PAGAMENTOS	0,00	0,00
EST. COMP. S/PROC.	0,00	0,00
DEMAIS EST. COMP.	0,00	0,00
EST. COMP. C/PGTO	0,00	0,00
TOTAL	367.091,16	367.091,16

Abaixo, detalham-se as retenções na fonte que compuseram o batimento descrito acima:

Tabela 4 – Retenções informadas em DIRF

Ano	Fonte pagadora	Cod.Receita	Descrição	Valor tributável	Retenção IRPJ
2004	00000000	3426	IRRF - Aplicações financeiras de renda fixa - PJ	145.162,52	28.981,34
2004	00000000	5273	IRRF - Operações de SWAP (Art. 74 - Lei 8.981/95)	101.655,33	20.314,81
2004	58160789	6800	IRRF - Aplicações financeiras - Fundo invest. - Renda fixa	850.992,87	170.198,43
2004	61472676	6800	IRRF - Aplicações financeiras - Fundo invest. - Renda fixa	737.983,46	147.596,58
			Total	1.835.794,18	367.091,16

No entanto, embora tenha sido comprovada a existência das retenções na fonte alegada pela manifestante, ainda há que se verificar se a totalidade dos rendimentos, aos quais as

retenções se referem, foi efetivamente oferecida à tributação, para que possam ser considerados como antecipação do devido e, por via de consequência, poder compor o saldo negativo do período.

É importante mencionar que a apuração do saldo negativo de IRPJ é formado pela diferença entre o imposto apurado no final do período deduzido dos valores já antecipados, seja a título de retenções ou de imposto pago, pelo entendimento do art. 2º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, in verbis:

“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.

§ 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

Nesse sentido, só pode ser deduzida a fonte sobre as receitas que efetivamente foram computadas na determinação do lucro real, que é a base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas.

Analisando-se a DIPJ nº 0001328431 transmitida em 10/08/2006, que ainda permanece ativa, em especial a Ficha 06A - Demonstração do Resultado - PJ em Geral, observa-se que a contribuinte não informou qualquer valor de Receita na Ficha 06A, como destacado nas telas inseridas abaixo:

CNPJ: 05.321.987/0001-60		ND: 0001328431
Ficha 06A - Demonstração do Resultado - PJ em Geral		
Discriminação	Valor	
01.Receita da Export. Incent. Produtos-Benef. até 31/12/1987	0,00	
02.Crédito-Prêmio de IPI	0,00	
03.(-)Vendas Canceladas e Devoluções	0,00	
04.(-)Descontos Incond. nas Export. Incentivadas	0,00	
05.Receita da Exportação Não Incentivada de Produtos	0,00	
06.Rec. Venda no Mercado Interno de Prod. Fabric. Própria	0,00	
07.Receita da Revenda de Mercadorias	0,00	
08.Receita da Prestação de Serviços	0,00	
09.Receita das Unidades Imobiliárias Vendidas	0,00	
10.Receita da Atividade Rural	0,00	
11.(-)Vendas Canceladas, Devol. e Descontos Incond.	0,00	
12.(-)ICMS	0,00	
13.(-)Cofins	0,00	
14.(-)PIS/Pasep	0,00	
15.(-)ISS	0,00	
16.(-)Demais Imp. e Contr. Incid. s/ Vendas e Serviços	0,00	
17.RECEITA LÍQUIDA DAS ATIVIDADES	0,00	
18.(-)Custo dos Bens e Serviços Vendidos	0,00	
19.LUCRO BRUTO	0,00	
20.Variações Cambiais Ativas	0,00	
21.Ganhos Aufer. Mercado Renda Variável, exceto Day-Trade	0,00	
22.Ganhos em Operações Day-Trade	0,00	
23.Receitas de Juros sobre o Capital Próprio	0,00	
24.Outras Receitas Financeiras	0,00	
25.Ganhos na Alien. Particip. Não Integrantes do Ativo Permanente	0,00	
26.Resultados Positivos em Participações Societárias	0,00	
27.Resultados Positivos em SCP	0,00	
28.Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior	0,00	
29.Reversão dos Saldos das Provisões Operacionais	0,00	
30.Outras Receitas Operacionais	0,00	

CNPJ: 05.321.987/0001-60

Número da Declaração: 0001328431

Número do Recibo: 42.48.25.36.96

Exercício: 2005

Ano-calendário: 2004

Período: 01/01 a 31/12

Data e Hora de Recepção: 10/08/2006 14:34:09

Tipo do Documento: Retificadora

Tipo de Declaração: Lucro Real

Situação Especial: Não

Entregue com Certificado Digital: Não

Situação da Declaração: LIBERADA BATCH

Como base nos dados da tabela 4 descrita acima, pelas retenções na fonte, deveria ter sido oferecido à tributação o montante de R\$ 1.835.794,18.

Como visto, do rendimento que deveria ser oferecido à tributação, no montante de R\$ 1.835.794,18, NADA foi tributado (vide Linhas 01 a 30 da Ficha 06A da DIPJ destacada acima). De tal forma que daquele montante, nenhum valor foi tributado, ou seja, fez parte da apuração do(a) IRPJ devido(a) no final do período.

Seguindo esse raciocínio, nenhum rendimento foi oferecido à tributação, o que faz com que nenhum valor de retenção na fonte possa compor o saldo negativo do período.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual informa que de fato não poderia ter apurado as respectivas receitas financeiras na contabilização do lucro real em razão de se tratar pessoa jurídica concessionária de serviço público ainda em fase pré-operacional, o que lhe dispensava a necessidade de apuração.

Segundo consta do recurso voluntário (fls. 71/73 do *e-processo*):

12. A Recorrente tem como principal objeto social a prestação de serviços de transmissão de energia elétrica.

13. Estes serviços são prestados pela Recorrente na qualidade de concessionária de serviços públicos de transmissão de energia elétrica. Tal concessão foi outorgada pela União, por intermédio da Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, conforme se depreende do incluso Contrato de Concessão de Transmissão nº 85/2002 e posteriores Aditivos Contratuais (DOC. 02).

14. No ano-calendário 2004 a Recorrente encontrava-se em fase pré-operacional, o que se depreende da própria DIPJ 2005, acostada ao presente Recurso Voluntário (DOC. 03)

15. A provar o alegado, na demonstração do resultado da Recorrente (página 5 da DIPJ 2005 - DOC.03) observa-se que a Recorrente não obteve nenhuma receita. Assim, é evidente que a Recorrente ainda não havia iniciado suas operações.

16. Durante o exercício de 2004, a Recorrente estava em período de implantação do empreendimento (fase pré-operacional).

17. Diante de tal peculiaridade, apesar de ainda não estar auferindo nenhuma receita operacional (obviamente pelo fato das instalações de transmissão de energia ainda não terem sido concluídas naquele período), a Recorrente detinha recursos para a fase pré-operacional (valores investidos e então poupados, porquanto necessários ao futuro giro do negócio, assim que tais instalações de transmissão passasse a operar).

18. Parte destes recursos estava aplicada em fundos de investimentos da Recorrente, e, portanto, sofriam variações financeiras ativas e passivas, de acordo com os fluxos de mercado. Quando o saldo de tais variações resultava em rendimentos, as instituições financeiras mantenedoras dos respectivos fundos de investimentos efetuavam retenções de Imposto de Renda na Fonte (IRRF), de acordo com as regras tributárias aplicáveis.

19. Estes rendimentos eram escriturados não em "Conta de Resultado" da Recorrente, mas em conta do Ativo Imobilizado, denominada "Transferências para Imobilização em Curso".

20. Isto porque estes valores eram, em verdade, representativos de captações de recursos pela Recorrente para aplicação às obras de suas futuras instalações, que ainda estavam em curso.

21. De tal sorte, os rendimentos financeiros da Recorrente que sofreram as retenções de Imposto de Renda na Fonte - retenções estas que originaram o saldo negativo de IRPJ no período de apuração de 2004 - não eram contabilizados como receita da empresa, mas sim aplicações em suas obras de infraestrutura, portanto, no ativo imobilizado.

22. Tal procedimento contábil lastreou-se nas regras regulatórias instituídas pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, por meio de seu "Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica" vigente à época (DOC. 04 - vide pág. 46/811) [...]

[...]

[...] considerando-se que as receitas financeiras da Recorrente foram registradas em seu Ativo Imobilizado (na conta "Transferências para Imobilizações em Curso"), então, o

IRRF que incidiu sobre tais aplicações financeiras da Recorrente resultou, conforme corretamente declarado na DIPJ 2005 (página 11 da DIPJ 2005 - DOC. 03), em um saldo negativo de IRPJ relativo àquele período, ficando claro, portanto, que a apuração do saldo negativo de IRPJ na DIPJ 2005 da Recorrente não contém nenhuma irregularidade.

27. No tocante aos rendimentos que sofreram a incidência do IRRF, foram eles oferecidos à tributação não em 2004, mas com apoio nas regras contábeis da ANEEL, posterior e gradativamente, à medida que a Recorrente passasse a operar a linha de transmissão, auferindo receitas e deduzindo despesas inerentes à sua atividade social. Tal mecanismo promove o correto emparelhamento de receitas e despesas (matching contábil) e permite a formação regular dos resultados tributáveis, sem alterações bruscas nos índices de arrecadação.

[...]

[...] o procedimento contábil de que se valeu a Recorrente permeou-se pelas regras prescritas pela Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, por meio de seu "Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica" (DOC. 04).

40. Em síntese, preceitua tal manual que rendimentos deveriam ser escriturados não em "Conta de Resultado" da Recorrente, mas em conta do "Ativo Imobilizado", denominada "Transferências para Imobilização em Curso".

[...]

46. Para melhor visualização, juntam-se à presente peça as cópias dos razões das contas de rendimentos sobre aplicações financeiras e de Imposto de Renda Retido da Fonte (DOC. 05) e a Planilha com o relatório analítico de bens do ano de 2013 (DOC. 06), demonstrando que os ativos nos quais estão incorporadas as receitas financeiras tributadas pelo IRRF estão sendo regularmente oferecidos à tributação à medida que esses ativos depreciam ano a ano.

47. Tendo em vista que tal contabilização vem sendo praticada há praticamente 15 (quinze) anos, caso o Douto Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, para efeito de melhor visualização dos fatos e de formação do seu convencimento, pretenda examinar a contabilidade da Recorrente, para esse fim, desde já, requer a conversão do julgamento em diligência, para que possam ser dirimidas todas as dúvidas que possam ainda pairar.

Anexou aos autos o contrato de concessão nº 85/2002 – ANEEL firmado em 11/12/2002, além da DIPJ referente ao ano-calendário de 2004 para demonstrar que ainda se encontrava em fase pré-operacional.

Além disso anexou o manual de contabilidade do serviço público de energia elétrica produzido pela ANEEL e arquivos não pagináveis contendo planilhas Excel com razão das contas de rendimentos sobre aplicações financeiras e de Imposto de Renda Retido da Fonte e um relatório analíticos dos bens detidos ainda no ano-calendário de 2003.

Em 03/05/2021 o contribuinte anexou petição nos autos na qual informa o desejo de realizar sustentação oral nos autos, a qual, todavia, havia sido negada pelo Serviço de Preparo

do Julgamento (“SEPAJ”) deste Conselho Administrativo. Segundo o contribuinte, a pauta de julgamento foi publicada em 20/04/2021. Adverte para o fato de 21/04/2021 ter sido feriado e que teria transmitido dois pedidos de sustentação: o primeiro em 27/04/2021 e o segundo no dia seguinte, em 28/04/2021, ambos indeferidos com base na alegação de que o prazo teria se encerrado em 26/04/2021. Sucede que, em sua visão, tais decisões deveriam ser reconsideradas e o pedido de sustentação aceito, posto que nos termos da Portaria CARF nº 690/2021, a qual regulamentou a realização de reunião de julgamento não presencial, o prazo para os pedidos de sustentação oral é de dois dias úteis antes do início da reunião mensal de julgamento. Nesse sentido, tendo em vista o processo se encontra pautado para julgamento em 11/05/2021, o pedido poderia ter sido realizado até 06/05/2021, quinta-feira. Requer ainda que seja aplicada a própria orientação disponibilizada no sítio do CARF e respeito o princípio do contraditório e da ampla defesa, previstos no Texto Constitucional.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

Tempestividade

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 14/03/2019 (fls. 64 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 12/04/2019 (fls. 66 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Portanto, é tempestiva a defesa apresentada e, por isso, deve ser analisada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

Pedido de realização de sustentação oral

Antes de adentrar ao mérito da matéria ora posta em discussão, é importante se manifestar acerca do pedido de reconsideração realizado pelo contribuinte em 03/05/2021. Segundo informa na referida peça, ambos os pedidos de sustentação oral foram negados pelo SEPOJ sob a justificativa de esgotamento de prazo, muito embora a observância do prazo de dois dias úteis do seu envio até a data da sessão de julgamento.

A respeito do exposto, é importante esclarecer que inexistente previsão legal e regimental para que os Conselheiros se manifestem sobre procedimentos administrativos do próprio CARF, razão pela qual nos falta competência para analisar e julgar o referido pedido. Ademais, em que pese a menção ao artigo 5º, LV, da Constituição Federal, o qual prevê expressamente aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral a garantia e o direito ao contrário e a ampla defesa, também falta competência aos Conselheiros do CARF para julgar e fundamentar pedidos única e exclusivamente com base em argumentos de constitucionalidade, quando existente regramento específico a respeito da questão.

Mérito

Acerca do mérito, a matéria trazida à discussão nos presentes autos não é nova e foi muito recentemente enfrentada pela Câmara Superior deste Conselho, oportunidade na qual

foi sedimentado entendimento jurídico, com o qual, desde já adiante-se, concordamos integralmente.

Como visto pelo breve relato do caso, o contribuinte pretendia o reconhecimento do saldo negativo de IRPJ referente ao ano-calendário de 2004 no valor original de R\$ 367.091,16. Deste total, foi confirmado pelo despacho decisório o montante de R\$ 317.795,01, de modo que remanesce em discussão tão somente o saldo remanescente de 49.296,15.

Ao analisar o pleito do contribuinte, o acórdão recorrido asseverou se tratar de saldo negativo formado exclusivamente a partir de retenções na fonte sofridas decorrentes de rendimentos de aplicações financeiras em fundos de investimento – renda fixa, sob o código 6800. E destaca que, muito embora todas as retenções tenham sido confirmadas em DIRF, a DIPJ do período encontrava-se zerada, o que impediria o seu aproveitamento do crédito no saldo do período, tendo em vista o não oferecimento das receitas respectivas à tributação.

O contribuinte, por seu turno, defende que o seu caso seria distinto dos demais, por se tratar de pessoa jurídica concessionária de serviço público ainda em fase pré-operacional, sujeito então a um regramento fiscal e contábil próprio, o qual lhe dispensaria a necessidade de oferecimento à tributação, as quais não seriam computadas inicialmente em contas de resultado, mas sim em contas do ativo imobilizado. Ainda segundo o contribuinte, a tributação aconteceria gradativamente em momento posterior, à medida em que o contrato fosse sendo executado, consequentemente com o recebimento de receitas e a dedução de despesas, respeitando, assim, o correto emparelhamento de receitas e despesas (*matching contábil*) e permitindo a formação regular dos resultados tributáveis, sem alterações bruscas nos índices de arrecadação.

Antes de apresentar os fundamentos jurídicos os quais suportariam as pretensões do contribuinte, é imprescindível frisar a existência de uma série de julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) consagrando tal entendimento, dois deles inclusive julgados ainda no final do ano de 2020 e um outro também bastante recente de 2019, todos abaixo referenciados:

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. (ementa produzida nos termos do artigo 63, § 8º do Anexo II ao RICARF). **(Processo nº 10768.015971/2002-14. Acórdão nº 9101-005.223. Sessão de 11/11/2020. Conselheira Relatora Livia De Carli Germano)**

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. **(Processo nº 13894.000334/00-45. Acórdão nº 9101-005.087. Sessão de 02/09/2020. Conselheira Relatora Livia De Carli Germano)**

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. **(Processo nº 10835.720298/2009-55. Acórdão nº 9101-004.482. Sessão de 05/11/2019. Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa)**

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. **(Processo nº 10830.003849/0071. Acórdão nº 9101001.052. Sessão de 28/06/2011. Conselheiro Relator Alberto Pinto S. Jr.)**

Um deles, inclusive, é paradigmático e consagra de maneira bastante didática e precisa os argumentos defendidos pelo presente Conselheiro Relator, razão pela qual pedimos licença para a transcrição dos fundamentos do voto da Conselheira Relatora Edeli Pereira Bessa, no bojo do acórdão nº 9101-004.482, proferido em 05/11/2019, *in verbis*:

A PGFN defende que, nos termos do art. 2º, §4º, inciso III da Lei nº 9.430, de 1996, somente são dedutíveis na determinação do saldo de IRPJ a pagar ao final do ano-calendário o imposto de renda retido na fonte *incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real*. A legislação tributária, de outro lado, toma como referência o lucro líquido apurado segundo as disposições da legislação comercial e também impõe a observância dos princípios contábeis da realização das receitas e da competência (art. 218 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 – RIR/99), porém o art. 179, V da Lei nº 6.404, de 1976 e o art. 325, inciso II do RIR/99 permitem o diferimento, apenas, das *despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social*, razão pela qual não cabe ao intérprete concluir que, para fins da incidência do imposto de renda, os rendimentos financeiros auferidos nesse período pudessem ter o mesmo tratamento, mormente tendo em conta que o art. 76, §2º da Lei nº 8.981, de 1995 é contundente no sentido de que os rendimentos de aplicações financeiras devem ser reconhecidos no período em que

foram auferidos, independentemente, de a empresa encontrar-se em fase pré-operacional. Acrescenta que o lucro real tem como ponto de partida o lucro líquido do exercício, ajustado por adições, exclusões e compensações, e conclui que, ainda que a contabilização dos rendimentos financeiros, em conta redutora de ativo diferido, seja permitida, é inadmissível que, na apuração do lucro real, a contribuinte não os ofereça à tributação e, além disso, queira compensar o imposto retido no ano-calendário de 2008.

A recorrente, portanto, não discorda do diferimento das despesas pré-operacionais. Apenas defende que as receitas financeiras submetidas a retenções na fonte, por imposição do art. 76, §2º da Lei nº 8.981, de 1995, devem ser adicionadas ao lucro real e, sem esta providência, o sujeito passivo não pode deduzir as retenções sofridas na apuração do saldo negativo de IRPJ do período. Já o paradigma sequer vislumbra a possibilidade de as receitas financeiras serem escrituradas em conta redutora do ativo diferido, interpretando que o art. 179, inciso V da Lei nº 6.404, de 1976 (em sua redação anterior à Lei nº 11.638, de 2007) somente autorizava o registro das despesas pré-operacionais em ativo diferido, além de a Resolução CFC nº 750, de 1993 impor que as receitas sejam reconhecidas no período de sua realização, ainda que em fase pré-operacional.

Assim está expresso o voto condutor do paradigma nº 1201-00.180:

Não há previsão legal, seja de natureza tributária seja de cunho comercial, para diferimento do reconhecimento de receitas. São os recursos aplicados "em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social", nos termos da redação original do inciso V, art. 179, da Lei 6.404/76 (atualmente modificado pela Lei 11.638/2007), que devem ser diferidos.

Isso decorre do princípio da competência, o qual se desmembra em dois princípios concretizadores : (i) o da realização da receita e (ii) o do confronto das despesas.

As despesas só podem ser reconhecidas no período da realização das receitas em relação as quais contribuíram para a sua obtenção. Abaixo, transcrevemos a ementa relativa a este último princípio, que foi veiculado pela Resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade, a qual foi adotada inclusive pela CVM:

"Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem..."

Ou seja, os dispêndios que vejam a contribuir para receitas futuras só poderão ser reconhecidos nos períodos de obtenção destas receitas. E em razão deste princípio que há a previsão do diferimento de despesas na fase pré-operacional. O mesmo não pode ser dito quanto a receitas.

As receitas devem ser reconhecidas como tais no período de sua realização. Desse modo, mesmo na intitulada fase pré-operacional, na qual a entidade ainda não obteve receitas decorrentes de seu objeto social, as receitas de outras origens, ou seja, as financeiras e as não-operacionais, devem ser reconhecidas quando realizadas, vale dizer, no período no qual a entidade adquiriu o direito ao seu recebimento.

Assim, se os juros foram obtidos em razão de uma aplicação financeira num certo ano, é neste ano que devem ser reconhecidos como receitas financeiras, ainda que não recebidos e mesmo que a entidade não esteja também obtendo receitas da sua atividade operacional.

Destaque-se, mais uma vez, que as despesas só são reconhecidas como tais quando confrontadas às respectivas receitas e não o contrário.

Não cabe restituição de imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos financeiros, mas apenas o saldo negativo de imposto de renda pessoa jurídica decorrente de tais retenções. Estas, porém, só podem ser reconhecidas na declaração se as respectivas receitas financeiras compuseram o resultado do exercício, o que não ocorreu.

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

Observa-se nos argumentos deduzidos no acórdão recorrido e no paradigma que a divergência entre eles se estabelece, inicialmente, pela desconsideração, no paradigma, da possibilidade de a pessoa jurídica em fase pré-operacional computar no ativo diferido o saldo negativo entre receitas e despesas financeiras daquele período. A Lei nº 6.404, de 1976, de fato, apenas dispunha, em sua redação original, que:

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

[...]

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

[...]

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

[...]

V - no ativo diferido: as aplicações de recursos em **despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social**, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.

[...]

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

[...]

VI - o ativo diferido, pelo valor do capital aplicado, deduzido do saldo das contas que registrem a sua amortização.

[...]

§ 2º A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

[...]

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

[...]

§ 3º Os recursos aplicados no ativo diferido serão amortizados periodicamente, em prazo não superior a 10 (dez) anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes, devendo ser registrada a perda do capital aplicado quando abandonados os empreendimentos ou atividades a que se destinavam, ou comprovado que essas atividades não poderão produzir resultados suficientes para amortizá-los.

[...]

Art. 185. Nas demonstrações financeiras deverão ser considerados os efeitos da modificação no poder de compra da moeda nacional sobre o valor dos elementos do patrimônio e os resultados do exercício. *(Revogado pela Lei nº 7.730, de 1989)*

§ 1º Serão corrigidos, com base nos índices de desvalorização da moeda nacional reconhecidos pelas autoridades federais: *(Revogado pela Lei nº 7.730, de 1989)*

a) o custo de aquisição dos elementos do ativo permanente, inclusive os recursos aplicados no ativo diferido, os saldos das contas de depreciação, amortização e exaustão, e as provisões para perdas;

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

Contudo, o Decreto-lei nº 1.598, de 1977 veio dispor que:

Art. 17 - Os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do exercício social, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.

Parágrafo único - Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas:

a) os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, a correção monetária prefixada e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, *pro rata tempore*, nos exercícios sociais a que competirem;

b) os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.
(negrejou-se)

Ante a permissão de diferimento dos encargos financeiros verificados na fase pré-operacional, a Secretaria da Receita Federal firmou entendimento em favor do diferimento do saldo negativo verificado entre despesas e receitas financeiras pertinentes àquele período, assim estipulando ao disciplinar a correção monetária das demonstrações financeiras por meio da Instrução Normativa SRF nº 54, de 1988:

“ 2. EMPRESA EM FASE PRÉ-OPERACIONAL

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

- a) se devedor, será acrescido ao saldo da conta de gastos a amortizar, do ativo diferido;
- b) se credor, será diminuído do total das despesas pré-operacionais incorridas no próprio período-base.

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

Recorde-se que, à época, receitas e despesas financeiras representavam repercussões inflacionárias cuja tributação poderia ser diferida após sua conjugação com o resultado da correção monetária de balanço, assim constituindo lucro inflacionário, na forma do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 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 inflacionário acumulado é a soma do lucro inflacionário do período-base com o saldo de lucro inflacionário a tributar transferido do período-base anterior (Lei 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 devessem ser levadas a resultado, também, deveriam ser as despesas financeiras, sob pena de ofensa ao princípio do confronto das despesas e receitas. Aliás, esse é um dos motivos pelos quais devemos ativar despesas pré-operacionais para confrontá-las no futuro com as receitas ainda não geradas nesta fase. Ora, no caso em tela, se levássemos as receitas e despesas financeiras a resultado dos exercícios, seriam apurados prejuízos contábeis e, 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, conseqüentemente, o IRRF que incidiu sobre tais receitas financeiras geraria IRPJ a restituir/compensar.

Por último, então, há que se perquirir se o IRRF sobre as receitas financeiras são deduções do imposto devido ainda que a contribuinte não tenha apurado resultado e, conseqüentemente, que as receitas financeiras não tenham sido computadas na apuração do lucro real do período.

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

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

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

O art. 2º, § 4º, inciso III, da Lei nº 9.430/96, ao dispor que será dedutível do IRPJ devido o IRRF incidente sobre receita computada na determinação do lucro real, não cria nenhum óbice à dedutibilidade de IRRF sobre receita financeira auferida na fase pré-operacional.

Primeiramente, o dispositivo não impõe expressamente que o IRRF seja dedutível no mesmo período em que a receita financeira foi computada no lucro real. Na verdade, essa é a regra para situações ordinárias. Todavia, a fase pré-operacional é situação, além de transitória, excepcional, onde há um descasamento entre as despesas e receitas, tanto que há necessidade, em respeito ao princípio do confronto entre receitas e despesas, que ativemos as despesas para futura amortização quando as receitas começarem a ser geradas. Ora, no caso em tela, pelo procedimento contábil-fiscal retro demonstrado, as receitas financeiras entrarão no cômputo do lucro real à medida que o saldo negativo (valor das despesas financeiras que as suplantaram) começar a ser amortizado. Assim, no caso de pessoa jurídica em fase pré-operacional, o IRRF será dedutível em período diferente daquele em que a receita respectiva deverá entrar cômputo do lucro real.

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

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

“No caso de empresa em fase de pré-operação, o saldo líquido das receitas e despesas financeiras, quando derivadas de ativos utilizados ou mantidos para

emprego no empreendimento em andamento, deve ser registrado no ativo diferido. Esse valor, se credor, deverá ser diminuído do total das despesas pré-operacionais incorridas no período de apuração e, eventual excesso de saldo credor deverá compor o lucro líquido do exercício em questão.

Na existência de saldo negativo de IRPJ, decorrente da retenção na fonte desse tributo sobre as receitas financeiras absorvidas pelas despesas pré-operacionais, esse valor poderá ser objeto de restituição ou compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela RFB.”.

Posto isso, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial do contribuinte, para reconhecer o seu direito creditório referente ao IRRF incidente sobre receitas financeiras auferidas durante a fase pré-operacional– anos-calendários 1997, 1998 e 1999.

Neste sentido também são as diversas Soluções de Consulta citadas pela Contribuinte desde a impugnação:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 74 de 11 de Dezembro de 2008.

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

EMENTA: Reforma da Solução de Consulta SRRF04/Disit nº 83, de 2004. "As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real devem registrar, no ativo diferido, o saldo líquido negativo entre receitas e despesas financeiras, quando provenientes de recursos classificáveis no referido subgrupo. Sendo positiva, tal diferença diminuirá o total das despesas pré-operacionais registradas. O eventual excesso remanescente deverá compor o lucro líquido. Na existência de saldo negativo de IRPJ decorrente da retenção na fonte desse tributo sobre as receitas financeiras absorvidas pelas despesas pré-operacionais, tal valor poderá ser objeto de restituição ou compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, na forma da legislação pertinente."

1ª REGIÃO FISCAL - DRFs: Brasília, Anápolis, Goiânia, Campo Grande, Dourados, Cuiabá, Palmas. Solução de Consulta nº 73, de 11 de dezembro de 2008.

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

EMENTA: Reforma da SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF04/Disit nº 84, de 2006.

"As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real devem registrar, no ativo diferido, o saldo líquido negativo entre receitas e despesas financeiras, quando provenientes de recursos classificáveis no referido subgrupo. Sendo positiva, tal diferença diminuirá o total das despesas pré-operacionais registradas. O eventual excesso remanescente deverá compor o lucro líquido. Na existência de saldo negativo de IRPJ decorrente da retenção na fonte desse tributo sobre as receitas financeiras absorvidas pelas despesas pré-operacionais, tal valor poderá ser objeto de restituição ou compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, na forma da legislação pertinente."

DISPOSITIVOS LEGAIS: Arts. 177 e 179, V, da Lei nº 6.404/76; arts. 247 e 274 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99); PN CSTnº 110/75; Solução de Divergência Cosit nº 32, de 2008. ISABEL CRISTINA DE OLIVEIRA GONZAGA - Chefe da Divisão (DOU 17.12.2008).

9ª Região Fiscal - DRFs: Curitiba, Cascavel, Foz do Iguaçu, Londrina, Maringá, Paranaguá, Ponta Grossa, Blumenau, Florianópolis, Joaçaba, Joinville, Lages, Itajaí.

Solução de Consulta nº 289/2007 - IRPJ "No caso de empresa em fase de pré-operação, o saldo líquido das receitas e despesas financeiras, quando derivadas de ativos utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento em andamento, deve ser registrado no ativo diferido. Esse valor, se credor, deverá ser diminuído do total das despesas pré-operacionais incorridas no período de apuração. Eventual excesso de saldo credor deverá compor o lucro líquido do exercício em questão. Na existência de saldo negativo de IRPJ decorrente de retenção na fonte desse tributo sobre as receitas financeiras absorvidas pelas despesas pré-operacionais, esse valor poderá se objeto de restituição ou compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela RFB."

DISPOSITIVOS LEGAIS: CTN, arts. 43 e 44; Lei nº 6.404, de 1976, arts. 177 e 179, V; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 6º, II, e 74; RIR/1999, arts. 247 e 274; PN CSTnº 110, de 1975. (DOU 04.09.2007).

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

DISPOSITIVOS LEGAIS: CTN, arts. 43 e 44; Lei nº 6.404, de 1976, arts. 177 e 179, V; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 6o, II, e 74; RIR/1999, arts. 247 e 274; PN CST nº 110, de 1975. CLÁUDIO FERREIRA VALLADÃO -Chefe da Divisão (DOU 06.03.2008).

Retomando a questão, tem-se que o art. 58, §3º, alínea "a" da Lei 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.

Com efeito, face toda a fundamentação jurídica acima referenciada, entende-se ser perfeitamente admitida a dedução das retenções no período de retenção, apesar do diferimento da apropriação no resultado das receitas financeiras, tendo em vista que a fase pré-operacional é situação transitória e excepcional, não existindo sobre ela qualquer dispositivo na legislação tributária estabelecendo disposição ou restrição específica.

Aliás, a Solução de Consulta nº 44/2008 proferida pela 8ª Região Fiscal ratifica possibilidade de formação de saldo negativo em tais circunstâncias como decorrência lógica da inexistência de lucro tributável no período, como se observa abaixo:

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 Iudícibus e outros. Ed. Atlas, São Paulo, 2000, p. 199) afirma que:

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

(...)

7. Essa técnica (ativação das despesas) parte do princípio de que, enquanto não iniciadas as suas atividades, a empresa não auferirá receitas e, dessa forma, o registro de suas despesas em conta de resultado faria com que obtivesse prejuízo antes mesmo de entrar em operação. Isso, contudo, não significa que eventuais resultados obtidos nessa fase não devam ser confrontados com as despesas a eles relacionados, pois isso consistiria na negação do próprio regime de competência. Assim, qualquer resultado obtido com uso

de ativos, sendo utilizado ou mantido para emprego no empreendimento em andamento, deverá ser registrado no Ativo Diferido (FIPECAFI, pg. 204):

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

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

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

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

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

(...)

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

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

17. Demonstrando a correção do entendimento até aqui esposado, o Parecer Normativo CST 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.

Face ao exposto, voto para dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte possibilitando assim a dedução das retenções na fonte sofridas no ano-calendário de 2004, de modo a reconhecer o crédito tributário remanescente no valor original de R\$ 49.296,15.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo