



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.911566/2018-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1201-006.756 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 13 de maio de 2024
Recorrente BRES ITUPEVA EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012

RECEITAS FINANCEIRAS. FASE PRÉ-OPERACIONAL. DIFERIMENTO. CONDIÇÕES.

Receitas financeiras auferidas em fase pré-operacional podem deixar de ser tributadas naquele período, desde que relacionadas ao empreendimento em fase pré-operacional (períodos de desenvolvimento, construção e implantação de projetos); e contabilizadas em conta específica, como redutoras das despesas pré-operacionais do ativo diferido, resultando saldo líquido devedor.

FASE PRÉ-OPERACIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS INFERIORES ÀS DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS. RETENÇÕES SOBRE AS RECEITAS FINANCEIRAS. COMPOSIÇÃO DE SALDO NEGATIVO DE IRPJ. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.

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.

SALDO NEGATIVO DE IRPJ. COMPOSIÇÃO POR RETENÇÕES. COMPROVAÇÃO INTEGRAL. INFORMES DE RENDIMENTO. COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO.

Comprovada a adequada escrituração contábil das receitas financeiras auferidas em fase pré-operacional de maneira a restar demonstrado que foram inferiores às respectivas despesas, gerando saldo devedor, bem como demonstrada a efetividade das retenções em DIRF e no comprovante de rendimentos emitido pela fonte pagadora que, nos termos do art. 55 da Lei nº 7.450/85, é prova suficiente das retenções sofridas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em: (i) afastar a proposta de conversão do julgamento em diligência, vencidos os Conselheiros Lucas Issa Halah (relator) e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, e (ii) quanto ao mérito, negar provimento

ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Lucas Issa Halah e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Eduardo Genero Serra.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah - Relator

(documento assinado digitalmente)

Jose Eduardo Genero Serra - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira (suplente convocado), Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pelo conselheiro Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira.

Relatório

Trata-se, na origem, de Despacho Decisório eletrônico que deixou reconhecer a integralidade Saldo Negativo de IRPJ vindicado pelo Sujeito Passivo em diversas DCOMPs vinculadas ao PER/DCOMP com demonstrativo de crédito de nº 34641.75445.220814.1.3.02-03656.

Vejamos a Imagem do Despacho Decisório:

1-SUJEITO PASSIVO / INTERESSADO

CNPJ	NOME EMPRESARIAL
15.437.545/0001-37	BRES ITUPEVA EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS LTDA.

2-IDENTIFICADOR DO PER/DCCOMP

PER/DCCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO
34641.75445.220814.1.3.02-0386	Exercício 2014 - 01/01/2013 a 31/12/2013	Saldo Negativo de IRPJ	10880-911.566/2018-91

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Analisadas as informações prestadas no documento acima identificado e considerando que a soma das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCCOMP deve ser suficiente para comprovar a quitação do imposto devido e a apuração do saldo negativo, verificou-se:

PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCCOMP

PARC. CREDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM. CCMP. SNPA	ESTIM. PARCELADAS	DEM. COMPENSAÇÕES	SOMA PARC. CRED.
PER/DCCOMP	0,00	433.752,14	0,00	0,00	0,00	0,00	433.752,14
CONFIRMADAS	0,00	41.012,77	0,00	0,00	0,00	0,00	41.012,77

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 433.752,14 Valor na DIPJ: R\$ 433.752,14

Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 433.752,14

IRPJ devido: R\$ 0,00

Valor do saldo negativo disponível = (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (IRPJ devido) limitado ao menor valor entre saldo negativo DIPJ e PER/DCCOMP, observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero.

Valor do saldo negativo disponível: R\$ 41.012,77

Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, resultando em HOMOLOGAÇÃO PARCIAL e NÃO HOMOLOGAÇÃO das compensações declaradas nos PER/DCCOMP listados no endereço eletrônico indicado abaixo.

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 29/03/2018.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
434.760,57	88.951,91	161.002,99

Para relação de declarações de compensação homologadas parcialmente e não homologadas, detalhamento da compensação efetuada e identificação dos PER/DCCOMP objeto da análise, informações complementares da análise de crédito, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço www.receita.fazenda.gov.br, menu "Onde Encontro", opção "PER/DCCOMP", item "PER/DCCOMP-Despacho Decisório".

Enquadramento Legal: Art. 168 da Lei n.º 5.172, de 1986 (Código Tributário Nacional). Art. 1.º e Inciso II do parágrafo 1.º do art. 6.º da Lei 9.430, de 1996. Art. 4.º da Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 2012. Art. 74 da Lei 9.430, de 1996. Art. 43 da IN RFB n.º 1.300, de 2012.

O Demonstrativo de Análise de Crédito esclarece que não foi admitida a integralidade do direito creditório pois não se identificou o oferecimento de receitas à tributação em montante suficiente a fazer frente às retenções informadas. Vejamos:

Análise das Parcelas de Crédito**Imposto de Renda Retido na Fonte****Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas**

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor PER/DCCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
17.298.092/0001-30	3426	433.752,14	41.012,77	392.739,37	Receita correspondente oferecida parcialmente à tributação
Total		433.752,14	41.012,77	392.739,37	

Cientificado, o contribuinte ofertou Manifestação de Inconformidade alegando, em síntese, fazer jus ao direito creditório, anexando aos autos o comprovante de rendimentos fornecido pela fonte pagadora (Banco Itaú S/A) que indica a integralidade das retenções sofridas em conformidade com as declarações de compensação e a DIPJ do contribuinte.

O Acórdão Recorrido, por sua vez, negou provimento à Manifestação de Inconformidade asseverando que a causa da não homologação integral das compensações seria na realidade a falta de oferecimento à tributação de receitas em montante compatível com o necessário para fazer frente às retenções que compuseram o saldo negativo.

Frisa que a causa fundante do despacho decisório (a falta de oferecimento da integralidade dos rendimentos à tributação) teria sido esclarecida no demonstrativo complementar de Análise de Crédito, mas não foi sequer enfrentada pela Manifestação de Inconformidade.

Reconhece ser natural o descasamento entre o momento da retenção do IRRF (variável caso se trate de títulos de renda fixa ou fundos de investimento) e o momento do reconhecimento das receitas auferidas, que deve seguir o regime de competência *pro rata temporis*, independentemente do resgate.

Pontua que a ficha 06A da DIPJ do contribuinte indicaria o oferecimento à tributação de receitas financeiras no montante de apenas R\$ 182.279,07, enquanto a DIRF indicaria ter o contribuinte auferido receitas financeiras de R\$ 1.927.788,43.

E encerra observando que o sistema considerou a possibilidade do desencontro acima descrito e por isso analisou o oferecimento à tributação de receitas financeiras em períodos anteriores, mas não identificou registro de oferecimento à tributação. Por isso, admitiu o Saldo Negativo no limite proporcional das receitas financeiras oferecidas à tributação em DIPJ, conforme o quadro a seguir:

	R\$	%
Rendimentos Dirf	1.927.788,43	100
Receitas DIPJ	182.279,07	9,46
Retenções na fonte Dirf	433.752,14	100
Retenções na fonte proporcionais	41.012,77	9,46

Cientificado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário defendendo que as receitas financeiras em questão decorreram da aplicação provisória de recursos captados, quando ainda se encontrava em fase pré-operacional, razão pela qual foram confrontadas com as despesas financeiras pré-operacionais de maneira tal que o saldo devedor apurado foi contabilizado como ativo a ser depreciado a partir do início da fase operacional, por isso não haveria receitas financeiras propriamente ditas a serem oferecidas à tributação, o que não lhe retiraria o direito à compensação do saldo negativo, sob pena de tornar-se não recuperável o IRPJ retido a título de antecipação.

Voto Vencido

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

1 - Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do Regimento Interno do CARF, e verifico que o recurso é tempestivo.

No mais, o recurso preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

2 - Diligência

Inicialmente, proponho a conversão do julgamento em diligência, em virtude do princípio da colegialidade, tendo em vista que embora convencido do direito creditório do contribuinte, as planilhas que espelham seu Livro Razão podem não ser consideradas suficientes mesmo no contexto fático em questão para parte do colegiado.

O art. 170 do Código Tributário Nacional - CTN estabelece que a lei pode, nas condições e garantias que especifica, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Em consonância com o art. 170 do Código Tributário Nacional - CTN, o art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e respectivas alterações, dispõe que a compensação deve ser efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração em que constem informações relativas aos créditos utilizados e aos débitos compensados. O mencionado dispositivo estabelece, ainda, que a compensação declarada à Receita Federal do Brasil extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Faz-se necessário, portanto, que o crédito fiscal do sujeito passivo seja líquido e certo para que possa ser compensado (art. 170 CTN c/c art. 74, §1º da Lei 9.430/96).

Por outro lado, a verdade material, como corolário do princípio da legalidade dos atos administrativos, impõe que prevaleça a verdade acerca dos fatos alegados no processo. O que nos leva a analisar o ônus probatório.

Nos termos do art. 373 da Lei 13.105, de 2015 - CPC/2015, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. O que significa dizer, regra geral, que cabe a quem pleiteia, provar os fatos alegados, garantindo-se à outra parte infirmar tal pretensão com outros elementos probatórios.

Nessa esteira, cabe ao contribuinte provar a liquidez e certeza do direito creditório postulado, exceto nos casos de erro evidente, de fácil constatação. Uma vez colacionados aos autos elementos probatórios suficientes e hábeis, eventual equívoco, que deve ser analisado caso a caso, não pode figurar como óbice ao direito creditório. Por outro lado, a não apresentação de elementos probatórios prejudica a liquidez e certeza do crédito vindicado.

Entretanto, devemos também ponderar que a utilização dos Despachos Decisórios Eletrônicos como meio precípua de análise do direito creditório prejudicou sobremaneira o chamado “diálogo das provas”, seja pela fundamentação telegráfica contida nos Despachos

Decisórios Eletrônicos, seja pela ausência de intervenção humana no processo de análise, como regra geral.

É verdade que em determinadas situações parametrizadas pela Receita Federal, a análise eletrônica do direito creditório é interrompida para que a intervenção humana manual melhor avalie a situação, inclusive por meio da realização de diligências e intimação do contribuinte para fornecer documentos e prestar informações. Nestes casos excepcionais de intervenção manual, o diálogo das provas tende a desenvolver-se desde antes da emissão do Despacho Decisório, o que assegura maior segurança de que o contribuinte foi cientificado das causas exatas da dúvida posta sobre seu direito creditório e também foi cientificado acerca das provas que, aos olhos da fiscalização, seriam necessárias para sanar tais dúvidas oriundas inicialmente do cruzamento eletrônico das informações constantes nas bases de dados da Receita Federal.

Por outro lado, na maioria das situações, como a presente, o contribuinte recebe um despacho decisório exclusivamente eletrônico enxuto, com poucas informações sobre a causa do não reconhecimento do direito creditório e nenhuma informação sobre que provas seriam aptas para comprovar o direito creditório.

Nestes casos, o Acórdão da DRJ assume a importante responsabilidade de colocar luz sobre quais elementos da prova trazida pelo contribuinte foram deficientes, por qual razão foi considerada deficiente e quais documentos deveria o contribuinte ter trazido para permitir o escrutínio adequado e certo de seu direito creditório.

Por isso, o diálogo das provas acaba por se desenvolver com maior profusão ao longo da fase contenciosa do processo administrativo fiscal (PAF), admitindo-se inclusive (como a corrente hoje majoritária — mas não unânime — no CARF reverbera) a juntada de provas novas pelo contribuinte independentemente dos marcos preclusivos previstos pelo artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72.

Entendo, sob essa ótica, que o papel de orientação da DRJ é importante, pois muito embora a contabilidade regular instruída com a documentação apta faça prova a favor do contribuinte, a disposição contida no artigo 9º do Decreto-Lei 1.598/77 é bastante ampla e a própria jurisprudência não é consistente na eleição da documentação que, em cada situação, seria suficiente a fazer prova do direito creditório. In verbis:

“Art. 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.”

Evidentemente, no cenário ideal, o contribuinte deveria ter apresentado documentação vasta, atrelada a sua contabilidade, especialmente o Livro Razão, reconstituindo a apuração da estimativa alegadamente paga a maior e assim demonstrando o recolhimento indevido.

Todavia, também no cenário ideal, munida de todo o conhecimento e aparato orçamentário que possui e dos quais carece a grande maioria dos contribuintes, a Receita Federal

deveria antes mesmo da proclamação da decisão de primeiro grau, especialmente em uma situação peculiar como a presente, converter o processo em diligência para obter os documentos comprobatórios necessários ou complementares, elencando-os em intimação dirigida ao contribuinte, haja vista que a não homologação da compensação pretendida foi realizada por Despacho Decisório Eletrônico, que é automático e muito sintético, o que, por sua própria natureza, dificulta a confirmação probatória a ser eventualmente apresentada pelo contribuinte naquele momento inicial.

Entretanto, o Direito não se aplica no mundo das ideias, mas no mundo dos fatos em que as Condições Normais de Temperatura e Pressão não se verificam, sendo, portanto necessárias adequações por meio da atividade interpretativa de, a partir das fontes do Direito, criar a norma no caso concreto.

No caso em questão as informações complementares de análise do direito creditório deixaram claro que a causa de não homologação era a não identificação do oferecimento dos rendimentos à tributação.

Diante dessa identificação, o Contribuinte poderia ter desde o princípio direcionado sua defesa para o justificar por que sua DIPJ não indicava o oferecimento à tributação de receitas financeiras em montante suficiente para fazer frente às retenções sofridas, limitando-se a apresentar, em manifestação de inconformidade, prova de que teria sofrido as retenções, notadamente os informes de rendimento.

Entretanto, não podemos perder de vista que a lei, em sua redação seca, elege como prova suficiente do direito creditório, o comprovante de rendimentos emitido pelas fontes pagadoras. Vejamos o dispositivo legal a que me refiro:

Lei n.º 7.450/85:

“Art 55 - O imposto de renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos somente poderá ser compensado na declaração de pessoa física ou jurídica, se o contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos.” (grifo nosso)

O Regulamento do Imposto de Renda então vigente (RIR/99), neste aspecto, corrobora a visão restritiva:

Art. 943. “A Secretaria da Receita Federal poderá instituir formulário próprio para prestação das informações de que tratam os arts. 941 e 942(Decreto-Lei n.º 2.124, de 1984, art. 3º, parágrafo único).”

§1ºO beneficiário dos rendimentos de que trata este artigo é obrigado a instruir sua declaração com o mencionado documento (Lei n.º 4.154, de 1962, art. 13, §1º).

§2ºO imposto retido na fonte sobre quaisquer rendimentos ou ganhos de capital somente poderá ser compensado na declaração de pessoa física ou jurídica, quando for o caso, se o contribuinte possuir comprovante da retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora, ressalvado o disposto nos §§1ºe2º do art. 7º, e no §1º do art. 8º(Lei n.º 7.450, de 1985, art. 55).

Assim, embora atacando ponto distinto daquele que efetivamente levou à não confirmação do direito creditório, se opôs à não confirmação do direito creditório em sentido amplo, trazendo documento que em uma interpretação literal da lei corrobora seu direito.

Já em Recurso Voluntário, promove uma guinada probatória e argumentativa de fato explicando e comprovando que se tratavam de despesas da fase pré-operacional e acostando planilhas alegadamente extraídas de seus sistemas contábeis refletindo o Livro Razão e demonstrando o encontro de contas entre despesas financeiras e receitas financeiras auferidas em fase pré-operacional.

A documentação, contudo, não é o próprio Livro Razão, o que pode levar à dúvida do colegiado a despeito de, por tratar-se de escrituração relativa a 2013, provavelmente ter sido transmitida pelo SPED, que dá ao Fisco amplo acesso que este Conselho não possui.

De todo modo, entendo ter havido evolução probatória em cada etapa do processo administrativo, notadamente no Recurso Voluntário, o que justifica a conversão do julgamento em diligência para que venham aos autos o próprio Livro Razão bem como o Livro Diário a fim de mais bem instruir o julgamento do colegiado.

Superada a proposta, manifesto-me sobre o mérito.

3 – Mérito

A questão de direito sob debate no presente processo limita-se a definir qual o adequado tratamento para as despesas e receitas financeiras auferidas durante a fase pré-operacional do contribuinte e, conseqüentemente, para o correspondente IRRF retido pelas fontes pagadoras.

A contabilização de gastos na fase pré-operacional foi objeto de análise nos Pareceres CST no 376/71, 72/75 e 110/75. Embora todos esses pronunciamentos sejam anteriores à Lei n.º 6.404/76 e ao Decreto-Lei n.º 1.598/77, interpretam norma tributária que remanesceu em vigor até o advento da Lei n.º 12.973/2014, qual seja, o art. 58, §3º, alínea “a”, da Lei n.º 4.506/64, *in verbis*:

“Art. 58. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitada, tais como:

(...)

§ 3º Poderão ser também amortizados, no prazo mínimo de 5 (cinco) anos: [\(Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

a) a partir do início das operações as despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais; [\(Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)”](#)

À época, determinava-se a contabilização das despesas pré-operacionais na extinta conta de “ativo diferido”¹, para posteriormente serem amortizadas no prazo mínimo de 5 anos a partir do início da fase operacional.

As receitas pré-operacionais, por seu turno, inclusive as receitas financeiras, foram objeto de menor normatização. Sob a ótica contábil, tais receitas deveriam ser classificadas como redutoras das despesas pré-operacionais, reduzindo assim o ativo diferido. Isso, pois as normas contábeis só não tratavam como redutoras do ativo diferido os resultados derivados de fatores alheios à implantação das condições de operação do contribuinte.

Já sob a ótica fiscal, o Fisco Federal trouxe normatização ampla para as receitas financeiras, sem distingui-las quando auferidas em fase pré-operacional (RIR/99), inexistindo a figura do “saldo líquido”. Expressamente só era admitido o diferimento de custos, encargos ou despesas, mas não das receitas financeiras (art. 373 do RIR/99).

Contudo, isso não significa que necessariamente essas receitas devessem receber o tratamento que a legislação prevê para as receitas auferidas em fase operacional, entendimento que já se anunciava no Parecer CST n.º 110/75. Acertada, portanto a tese defensiva pela qual apenas deveria ser contabilizado a débito na antiga conta de ativo diferido para amortização futura o saldo líquido apurado entre despesas e receitas pré-operacionais.

O entendimento concretamente foi defendido em 1978, quando a Portaria no 475/78, do Ministro de Estado da Fazenda, se propôs a interpretar o art. 17 do Decreto-lei n.º 1.598/77. Posteriormente, a Instrução Normativa SRF no 54/88 veio reforçar a visão, assim dispondo:

“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 lucro líquido do exercício e poderá ser totalmente diferido como lucro inflacionário.”

A despeito de a IN 54/88 veicular normas sobre a correção monetária do balanço para os empreendimentos em fase pré-operacional, as disposições acima transcritas transcendiam essa matéria, pois o tratamento dado às despesas e receitas financeiras não era decorrente da

¹ A conta de ativo diferido deixou de existir com a edição da Medida Provisória n.º 449/08, transformada na Lei n.º 11.941/09, a partir de quando passou a receber o nome de despesas pré-operacionais.

lógica do sistema de correção monetária de balanços, mas da interpretação da legislação tributária aplicável ao contexto do contribuinte em fase de pré-operação.

Não se olvida 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 54/88. A excepcionalidade da situação do contribuinte em fase pré-operacional, portanto, mantém hígido o entendimento contido na IN 54/88.

Deriva desta questão a discussão sobre a possibilidade de que o IRRF retido sobre as receitas financeiras seja deduzido do IRPJ apurado no período, podendo compor Saldo Negativo restituível ou compensável, já que a rigor a contabilização do saldo líquido das despesas financeiras pré-operacionais acarreta que as receitas financeiras não serão propriamente oferecidas à tributação (não transitarão por resultado), pelo menos não antes de o saldo devedor ser amortizados contra as receitas. Entendo que admitir esta possibilidade é fundamental para evitar a dupla tributação de uma mesma grandeza (sem o amparo legal) pelo simples fato de o contribuinte encontrar-se em fase pré-operacional.

Assumir a impossibilidade de dedução do IRRF retido em face de pessoas jurídicas em fase pré-operacional implicaria alterar, sem previsão, o regime de antecipações previsto pelo inciso I do art. 76 da Lei no 8.981/95 e pelo art. 2º, §4º, inciso III, da Lei nº 9.430/96, para um regime de tributação exclusivamente na fonte tão somente pelo fato de a pessoa jurídica encontrar-se em fase pré-operacional. Também acarretaria *bis in idem*, pois impediria a recuperação de tributos retidos sobre receitas que reduziram o total das despesas ativas na fase pré-operacional para posterior amortização em no mínimo 5 anos e fatalmente acarretaria a perda do direito à restituição ou compensação pelo decurso do prazo de 5 anos.

Ademais, se as receitas financeiras auferidas em fase pré-operacional devessem ser levadas a resultado, o mesmo racional deveria ser aplicado às despesas, como ocorre em empresas já operacionais, sob pena de violação ao princípio do emparelhamento entre receitas e despesas. Ocorre que, neste caso, sendo as despesas superiores às receitas, seria apurado prejuízo, o que levaria, da mesma maneira, à possibilidade de restituição ou compensação do saldo negativo apurado.

O art. 2º, §4º, inciso III, da Lei nº 9.430/96 não exige, para a dedução do IRRF retido na fase pré-operacional que as receitas correspondentes sejam oferecidas à tributação no mesmo período da dedução. Embora seja esta a regra geral, interpretada pela jurisprudência e pela consolidada na Súmula CARF nº 80 no sentido de que o oferecimento à tributação deve ocorrer antes ou pelo menos no mesmo período de apuração em que as retenções forem deduzidas, não se pode olvidar a excepcionalidade e transitoriedade da fase pré-operacional. Há, nesta fase, natural descasamento temporal entre receitas e despesas que justifica justamente a contabilização do saldo para amortização futura sem alterar, contudo, a incidência das retenções na fonte e nem mesmo obstar o decurso do prazo dentro do qual caduca o direito à repetição.

No caso de pessoa jurídica em fase pré-operacional, a rigor somente quando da amortização do saldo formado pelo acúmulo de despesas menos as receitas pré-operacionais é que as receitas financeiras pré-operacionais integrariam o resultado oferecido à tributação, mas vincular a dedução do IRRF ao montante registrado na conta de ativo diferido anualmente amortizado não só desconsidera a excepcionalidade do regime, como potencialmente onera aquele a quem a legislação tributária quis conferir fôlego.

Portanto, não se pode limitar o direito à dedução do IRRF tão somente como decorrência de encontrar-se o contribuinte em fase pré-operacional

Esse foi o entendimento adotado pelo Acórdão nº 9101-001.052, por unanimidade de votos, 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.”

E mais recentemente, o entendimento também foi adotado por unanimidade pela CSRF, no Acórdão 9101-006.716, de 13/09/2023, assim ementado:

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

Ano-calendário: 2007

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

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

As razões do voto bem sumarizam o estágio dos debates acerca do tema, razão pela qual passo a transcrevê-las para que integrem as razões do presente voto:

“Mérito

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

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

(...)

O entendimento que acata a possibilidade de as retenções incidentes sobre receitas financeiras não submetidas à tributação, por serem inferiores às despesas financeiras pré-operacionais, constituírem saldo negativo passível de restituição/compensação tem, há muito, prevalecido no âmbito do CARF, como ilustram os julgados a seguir proferidos pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

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. (Acórdão n.º 9101-001.052, de 28 de junho de 2011, Relator Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior)

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

Ano-calendário: 2008

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

A legislação fiscal permite o diferimento das receitas financeiras inferiores às despesas financeiras enquanto a pessoa jurídica se encontra em fase pré-operacional e não veda a dedução das correspondentes retenções na fonte para formação de saldo negativo de IRPJ no período. (Acórdão n.º 9101-004.482, de 5 de novembro de 2019, Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa)

A propósito, em sessão de julgamento de 11 de novembro de 2020, do qual participei, esta C. Turma, por unanimidade de votos, ratificou o entendimento favorável à inclusão do IRRF sobre receitas financeiras “absorvidas” pelas despesas durante fase pré-operacional, por meio do Acórdão n.º **9101-005.223**. Isso se repetiu no Acórdão n.º **9101-006.433**, de minha relatoria, proferido em sessão de dezembro/2022.

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

Conforme mencionado, a Fazenda Nacional baseia seu recurso especial em dois pontos, contestando tanto a não tributação das receitas financeiras no exercício em que auferidas, como o cômputo do respectivo IRRF no saldo negativo. Sustenta, neste sentido, que: (i) as receitas financeiras, mesmo para as empresas em fase pré-operacional, devem compor o resultado do exercício para fins de tributação, afirmando que “... são as despesas pré-operacionais que podem ser registradas no ativo diferido, não cabendo ao intérprete concluir que, para fins da incidência do imposto de renda, os rendimentos financeiros auferidos nesse período pudessem ter o mesmo tratamento”, bem como que, (ii) “a dedução do IRRF do imposto de renda devido ao final do período de apuração tem como pressuposto que as correspondentes receitas integrem a apuração do lucro real em 31 de dezembro do ano calendário”.

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

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

A partir daí, curiosamente, a Receita Federal passou a orientar que as receitas pré-operacionais deveriam compor o lucro líquido do exercício, passando assim

a ser tributadas (cf. Almeida, Vinicius Bentolila de. “A desqualificação das receitas financeiras obtidas pelas pessoas jurídicas em fase pré-operacional como critério material da regra-matriz de incidência do Imposto sobre a Renda”. Trabalho de Conclusão do Curso de Pós-Graduação Jato sensu em Direito Tributário. IBET - Instituto Brasileiro de Direito ...)

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

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

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

Solução de Consulta DISIT/SRRF09 n.º 289/2007

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

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

Solução de Consulta DISIT/SRRF08 n.º 44, de 1º de fevereiro de 2008

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

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

Solução de Consulta DISIT/SRRF07 n.º 132, 30 outubro 2008:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

FASE PRÉ- OPERACIONAL - RECEITAS FINANCEIRAS Incide o imposto de renda na fonte, na forma da legislação aplicável, sobre as receitas financeiras auferidas por empresas em fase de pré-operação. No caso de empresa em fase de pré-operação, o saldo líquido das receitas e despesas financeiras, quando derivadas de ativos utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento em andamento, deve ser registrado no ativo diferido. Esse valor, se credor, deverá ser diminuído do total das despesas pré-operacionais incorridas no período de apuração e, eventual excesso de saldo credor deverá compor o lucro líquido do exercício em questão. Na existência de saldo negativo de IRPJ, decorrente da retenção na fonte desse tributo sobre as receitas financeiras absorvidas pelas despesas pré-operacionais, esse valor poderá ser objeto de restituição ou compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela RFB.

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

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA n.º 32 de 21 de Julho de 2008

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real devem registrar no ativo diferido o saldo líquido negativo entre receitas e despesas financeiras, quando provenientes de recursos classificáveis no referido subgrupo. Sendo positiva, tal diferença diminuirá o total das despesas pré-operacionais registradas. O eventual excesso remanescente deverá compor o lucro líquido do exercício. (Gedoc n.º 7925/2007)

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA n.º 45 de 21 de Novembro de 2008

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real devem registrar no ativo diferido o saldo líquido negativo entre receitas e despesas financeiras, quando provenientes de recursos classificáveis no referido subgrupo. Sendo positiva, tal diferença diminuirá o total das despesas pré-operacionais registradas. O eventual excesso remanescente deverá compor o lucro líquido do exercício. (Gedoc n.º 9398-2008)

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

Uma possível justificativa para não se admitir a restituição do IRRF (mesmo diante da premissa, adotada pela Receita Federal – e não por este voto –, de que as receitas financeiras das empresas em fase pré-operacional deveriam ser

tributadas) é o fato de que, para alguns, esta ainda não estaria “realizada”, como esclarece o Conselheiro André Mendes de Moura em sua declaração de voto no acórdão 9101-004.482, de 5 de novembro de 2019 (grifamos):

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

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

(...)

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

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

Em síntese, quanto à primeira questão, compreendo que o artigo 58, §3º, alínea “a” da Lei nº 4.506/1964, incorporado ao art. 325, II, alínea “a” do RIR/99, e o art. 17, parágrafo único do Decreto nº 1.598, de 1977, base legal do art. 374, inciso II do RIR/99, permitem o registro em ativo diferido das despesas financeiras incorridas em fase pré-operacional. Neste contexto, compartilha-se também do entendimento expresso no voto condutor do acórdão 9101- 001.052 de que o art. 373 do RIR/99 – que, dentre outros dispositivos legais, tem por fundamento o art. 76, §2º da Lei nº 8.981/1995 – não impõe o cômputo, no lucro real, das receitas financeiras auferidas em período pré-operacional, por não disciplinar expressamente a matéria, e também porque concluir em sentido diverso ofenderia o princípio do confronto das despesas e receitas.

Quanto à segunda questão, isto é, se o IRRF retido sobre as receitas financeiras pode ser admitido como dedução no período em que promovida a retenção, uma vez dispensado seu cômputo no lucro real,

adoto como razões de decidir trecho do voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no acórdão 9101-004.482, que acompanhei por ocasião daquela votação, e reproduzo abaixo (grifos do original):

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O descompasso entre a dedução de retenções e o reconhecimento das correspondentes receitas é motivo de discussões recorrentes neste Conselho em razão de as retenções serem promovidas em regime de caixa e muitos sujeitos passivos reconhecerem as receitas por regime de competência. Nesses litígios, porém, as retenções são, em regra, deduzidas em momento posterior ao reconhecimento contábil das receitas, hipótese que esta Conselheira entende

abarcada pela dicção do inciso III acima transcrito, o qual não exige, expressamente, o confronto na mesma apuração do lucro real, mas apenas que as receitas tenham sido computadas, em momento presente ou passado, na determinação do lucro real.

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

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

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

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

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

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

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

"Os ativos diferidos caracterizam-se por serem ativos intangíveis, que serão amortizados por apropriação às despesas operacionais, no período de tempo em que estiverem contribuindo para a formação do resultado da empresa. Compreendem despesas incorridas durante o período de desenvolvimento, construção e implantação de projetos, anterior ao seu

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

(...)

7. Essa técnica (ativação das despesas) parte do princípio de que, enquanto não iniciadas as suas atividades, a empresa não auferirá receitas e, dessa forma, o registro de suas despesas em conta de resultado faria com que obtivesse prejuízo antes mesmo de entrar em operação. Isso, contudo, não significa que eventuais resultados obtidos nessa fase não devam ser confrontados com as despesas a eles relacionados, pois isso consistiria na negação do próprio regime de competência. Assim, qualquer resultado obtido com uso de ativos, sendo utilizado ou mantido para emprego no empreendimento em andamento, deverá ser registrado no Ativo Diferido (FIPECAFI, pg. 204):

"Faz parte do Ativo Diferido qualquer resultado eventual obtido com uso ne ativos, sendo utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento em andamento. Por exemplo, se a empresa aplica seus recursos financeiros ainda não utilizados e obtém receitas financeiras (ou de variações monetárias), deve considerar essas receitas como dedução das despesas financeiras lançadas no próprio Diferido; se suplanta-las, deve deduzi-las das outras despesas pré-operacionais. De qualquer forma, tais receitas devem estar em conta específica à parte, classificada como redução das despesas pré-operacionais.

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

Só não são tratados como redução (ou acréscimo) do Ativo Permanente os resultados derivados de fatores não relacionados com a implantação das condições de funcionamento da empresa. Por exemplo, se ela vende um terreno que já possuía, sem relação com as obras em construção, não

tratará o lucro ou prejuízo dessa alienação como integrante da fase pré-operacionais. "

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

(...)

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

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

17. Demonstrando a correção do entendimento até aqui esposado, o Parecer Normativo CST n.º 110, de 1975 (publicado no DOU em 03/10/1975), tratando do resultado de transações eventuais, em seu item 9, traz, in verbis:

"9.RESULTADO DE TRANSAÇÕES EXTRA-OPERACIONAIS 9.1 - O resultado - positivo ou negativo - de operações extra-operacionais, comuns durante a fase pré-operacional, devem ser apurados como transações eventuais em conformidade com o que determina o RIR aprovado pelo Decreto n.º 76.186/75, em seu artigo 201: Os resultados líquidos de transações eventuais serão demonstrados pela escrituração da empresa, feita de acordo com as prescrições legais, destacadamente do lucro operacional. " 9.2 - A apuração deve ser feita no mesmo período-base de sua ocorrência e o respectivo resultado incluído na declaração de rendimentos do exercício financeiro correspondente ou em caso de prejuízo, acumulável para posterior compensação com lucros."

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ano-calendário: 1999

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

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

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

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

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

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

(...)

Tanto o Despacho Decisório quanto a decisão recorrida, entenderam que tendo em vista que as receitas financeiras não foram computadas na apuração do lucro real, não é possível a dedução do respectivo IRRF, não existindo, em consequência o saldo negativo indicado pela interessada.

Necessário, portanto, relembrar o que dispõe a solução de divergência COSIT n.º 32 de 05.08.2008, cuja ementa é a seguinte:

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

Ora, verifica-se pelo entendimento da própria Administração que não há razão para se concluir que o resultado financeiro positivo obtido a partir dos gastos classificáveis no ativo diferido por parte das pessoas jurídicas que apuram o respectivo imposto sobre a renda com base no lucro real deva ser prontamente tributado, visto que a legislação comercial, que consagra o princípio da competência, inclusive no que se refere ao ativo diferido e cuja observância é determinada pela legislação tributária, estabelece que devem ser registrados no ativo diferido, o saldo negativo entre receitas e despesas financeiras, quando provenientes de recursos classificáveis no referido subgrupo, sendo positiva, tal diferença diminuirá o total das despesas pré-operacionais registradas, devendo haver tributação apenas quando o referido resultado ultrapassar o total das despesas pré-operacionais.

(...)

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 n.º 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 n.º 54, de 1988:

“2. EMPRESA EM FASE PRÉ-OPERACIONAL

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

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

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

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

Recorde-se que, à época, receitas e despesas financeiras representavam repercussões inflacionárias cuja tributação poderia ser diferida após sua conjugação com o resultado da correção monetária de balanço, assim constituindo lucro inflacionário, na forma do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994 – RIR/94:

Art. 416. Considera-se lucro inflacionário, em cada período-base, o saldo credor da conta de correção monetária ajustado pela diminuição das variações monetárias e das receitas e despesas financeiras computadas no lucro líquido do período-base (Lei n.º 7.799/89, art. 21).

§ 1º O ajuste será procedido mediante a dedução, do saldo credor da conta de correção monetária, de valor correspondente à diferença positiva entre a soma das despesas financeiras com as variações monetárias passivas e a soma das receitas financeiras com as variações monetárias ativas (Lei n.º 7.799/89, art. 21, § 1º).

§ 2º Lucro inflacionária acumulado é a soma do lucro inflacionário do período-base com o saldo de lucro inflacionário a tributar transferido do período-base anterior (Lei nº 7.799/89, art. 21, § 2º).

§ 3º O lucro inflacionário a tributar será registrado em conta especial do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e o saldo transferido do período-base anterior será corrigido monetariamente, com base na variação da Ufir diária entre o dia do balanço de encerramento do período-base anterior e o dia do balanço do período-base da correção (Lei nº 7.799/89, art. 21, § 3º).

Art. 417. Em cada período-base considerar-se-á realizada parte do lucro inflacionário acumulado proporcional ao valor, realizado no mesmo período, dos bens e direitos do ativo sujeitos à correção monetária (Lei nº 7.799/89, art. 22).

[...]

A primeira questão que se coloca, portanto, diz respeito à subsistência desta orientação normativa depois da extinção da correção monetária de balanço. O caso sob análise evidencia despesas financeiras superiores às receitas financeiras do período, cujo saldo foi *acrescido ao saldo da conta de gastos a amortizar, do ativo diferido*, na forma do item 2.1, letra “a”, da Instrução Normativa SRF nº 54, de 1988.

Esta 1ª Turma já se manifestou contrariamente ao entendimento defendido pela recorrente ao proferir o Acórdão nº 9101-001.052, na sessão de 28 de junho de 2011, assim ementado:

IRPJ. Fase Pré-operacional. O saldo líquido negativo decorrente de despesas financeiras superiores às receitas financeiras incorridas durante a fase pré-operacional deve ser lançado a débito da conta de ativo diferido, para futuras amortizações. O IRRF incidente sobre tais receitas financeiras - absorvidas pelas despesas financeiras durante a fase pré-operacional - se constitui em dedução do imposto devido e poderá gerar imposto de renda a restituir ou compensar.

Do voto condutor do ex-Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior extrai-se:

A questão posta, para ser dirimida por este Colegiado, prende-se unicamente em saber, primeiramente, qual o tratamento previsto pela legislação fiscal para a receitas financeiras auferidas durante a fase pré-operacional da contribuinte e, em segundo, se o IRRF incidente sobre tais receitas devem ser lançados como deduções do imposto devido no cálculo do imposto a pagar/restituir.

A contabilização de gastos na fase pré-operacional foi objeto de análise nos Pareceres CST nº 376/71, 72/75 e 110/75. Note-se que, embora todos esses pronunciamentos sejam anteriores à Lei nº 6.404/76 e ao DL 1.598/77, interpretam norma tributária ainda hoje em vigor, qual seja, o art. 58, § 3º, alínea “a”, da Lei nº 4.506/64, *in verbis*:

Art. 58. Omissis.

[...]

§ 3º Poderão ser também amortizados, no prazo mínimo de 5 (cinco) anos:

a) a partir do início das operações as despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais; [...]

Os referidos pareceres, ao interpretar tal dispositivo legal, deixam ainda mais claro que as despesas pré-operacionais devem ser registradas no ativo diferido, para posterior amortização no prazo mínimo de 5 anos a contar do momento em que se iniciar a fase operacional.

A questão que se coloca é outra e não foi, até hoje, exaustivamente tratada pela legislação tributária nem pelos atos infralegis do Fisco, qual seja, qual o tratamento que deve ser dado às receitas auferidas na fase pré-operacional, inclusive às receitas financeiras.

A recorrente, muito a propósito, cita e transcreve a posição da doutrina contábil, mas precisamente do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações de autoria dos renomados professores Sérgio Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Gelbcke. Realmente, sob o ponto de vista puramente contábil, esses ilustres autores não deixam dúvida de que as receitas devem estar em conta específica à parte, classificada como redução das despesas pré-operacionais, pois só não são tratados como redução do ativo diferido, os resultados derivados de fatores não relacionados com a implantação das condições de funcionamento da contribuinte.

Todavia, a recorrente omitiu passagem importante da mesma obra, quando assim professam os aludidos autores (Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, 7ª edição, Atlas, SP, 2008, p. 239 a 241):

“As considerações anteriores baseiam-se no conceito contábil do problema. Todavia, deve-se conhecer o entendimento fiscal, também, o qual apresenta algumas divergências em relação ao conceito contábil.

Entretanto, para o Fisco, não existe a figura do saldo líquido. O inciso II do art. 325 do Regulamento do Imposto de Renda só aceita o diferimento de custos, encargos ou despesas, enquanto seu art. 373 exige a tributação das receitas financeiras, independente de se referir ou não a empreendimentos pré-operacionais.

Por outro lado, o Fisco, de acordo com o art. 418 do Regulamento do Imposto de Renda, considera tributáveis os ganhos ou perdas de capital, isto é, o lucro ou prejuízo com a venda de bens integrantes do ativo permanente, o que inclui até mesmo o veículo usado administrativamente em fase pré-operacional.

Diante dessas colocações, o correto seria que uma empresa, obtendo saldo credor de resultado em suas atividades pré-operacionais, fizesse o registro como resultado (tanto financeiro como de capital), somente para fins fiscais, no Livro de Apuração do Lucro Real. De qualquer forma, tais situações tendem a ser raras.”

A conclusão de que as receitas financeiras e os ganhos de capital independentemente de se referirem ou não a empreendimentos em fase pré-operacional, devam ser tributados imediatamente não decorre de disposição expressa de lei, se não vejamos como dispõe o art. 373 do RIR/99:

“Art. 373. Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados operações ou títulos com vencimento

posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 17, e Lei n.º 8.981, de 1995, art. 76, § 2.º, e Lei n.º 9.249, de 1995, art. 11, § 3.º)."

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 n.º 76.186/75.

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

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

Assim, correto o procedimento da contribuinte em calcular o resultado pré-operacional em apartado do lucro operacional. Da mesma forma, correto o lançamento do saldo líquido negativo (despesas financeiras superiores às receitas financeiras incorridas durante a fase pré-operacional) a débito da conta de ativo diferido, para futuras amortizações. Tal entendimento já vinha sendo sustentado desde 1978, quando, ao interpretar o art. 17 do DL n.º 1.598/77, a Portaria n.º 475/78, do Ministro de Estado da Fazenda assim já sustentava.

Posteriormente, a Instrução Normativa SRF n.º 54/88 veio reforçar o entendimento, quando assim dispôs:

" 2. EMPRESA EM FASE PRÉ-OPERACIONAL

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

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

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

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

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

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

Ad argumentandum, se as receitas financeiras auferidas na fase pré-operacional devessem ser levadas a resultado, também, deveriam ser as despesas financeiras, sob pena de ofensa ao princípio do confronto das despesas e receitas. Aliás, esse é um dos motivos pelos quais devemos ativar despesas pré-operacionais para confrontá-las no futuro com as receitas ainda não geradas nesta fase. Ora, no caso em tela, se levássemos as receitas e despesas financeiras a resultado dos exercícios, seriam apurados prejuízos contábeis e, conseqüentemente, fiscais, já que não haveria ajustes aos resultados dos períodos de 1997 a 1999. Ou seja, conforme demonstrado e não contestado nos autos, as despesas financeiras superaram as receitas financeiras nos períodos em tela, assim sendo, a contribuinte teria prejuízo fiscal nos anos-calendários de 1997 a 1999, logo, o IRRF incidente sobre as receitas financeiras passariam, da mesma forma, a ser objeto de restituição ou compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela Receita Federal. Assim sendo, seja contabilizando corretamente as despesas e receitas financeiras no ativo diferido ou, erroneamente, lançando-as em resultado do exercício, a contribuinte não teria imposto devido e, conseqüentemente, o IRRF que incidiu sobre tais receitas financeiras geraria IRPJ a restituir/compensar.

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

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

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

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

O art. 2º, § 4º, inciso III, da Lei nº 9.430/96, ao dispor que será dedutível do IRPJ devido o IRRF incidente sobre receita computada na determinação do

lucro real, não cria nenhum óbice à dedutibilidade de IRRF sobre receita financeira auferida na fase pré-operacional.

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

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

O entendimento aqui exarado encontra esteio em decisões da própria Administração tributária, como, por exemplo, na Solução de Consulta n.º 44, de 1º de fevereiro de 2008, da 8ª Região Fiscal (DOU de 06/03/2008, seção 1, p. 21), a qual encontra-se assim ementada:

(...)

Retomando a questão, tem-se que o art. 58, §3º, alínea “a” da Lei n.º 4.506, de 1964, incorporado ao art. 325, II, alínea “a” do RIR/99, e o art. 17, parágrafo único do Decreto n.º 1.598, de 1977, base legal do art. 374, inciso II do RIR/99, permitem o registro em ativo diferido das despesas financeiras incorridas em fase pré-operacional. Neste contexto, compartilha-se do entendimento expresso no voto condutor do Acórdão n.º 9101-001.052 de que o art. 373 do RIR/99 – que dentre outros dispositivos legais, tem por fundamento o art. 76, §2º da Lei n.º 8.981, de 1995, invocado pela recorrente – não impõe o cômputo, no lucro real, das receitas financeiras auferidas em período pré-operacional, por não disciplinar expressamente a matéria, e também porque concluir em sentido diverso ofenderia o princípio do confronto das despesas e receitas.

Acrescente-se que as circunstâncias fáticas aqui presentes são semelhantes àquelas analisadas no Acórdão n.º 9101-001.052, pois, no período em questão, as despesas financeiras também superaram as receitas financeiras em R\$ 3.524.245,55. Logo, se afastada a possibilidade de diferimento dos resultados financeiros depois da extinção da correção monetária de balanço, a apropriação no lucro tributável das receitas e despesas financeiras registradas pela Contribuinte resultaria em prejuízo fiscal e na conversão integral das retenções sofridas em saldo negativo de IRPJ no ano-calendário 2008.

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

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

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

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

Nesse sentido, nenhum reparo cabe à decisão recorrida.”

Mais recentemente, já no ano de 2024, a 1ª Turma da CSRF, ao julgar os processos 10880.660176/2012-52 e 16306.720823/2013-83, adotou o mesmo entendimento.

Fixada a questão de direito e constatando-se que de fato a pessoa jurídica encontrava-se em fase pré-operacional e que não foi questionada a efetividade das retenções sofridas, que ademais restaram comprovadas pelo documento bastante eleito pelo artigo 55 da Lei n.º 7.450/85, há de se dar provimento ao Recurso Voluntário.

4 – Dispositivo

Pelo exposto, conheço do Recurso Voluntário para, no mérito, superada a proposta de diligência, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah

Voto Vencedor

Conselheiro José Eduardo Genero Serra, Redator designado:

O i. Relator posicionou-se pela realização de diligência, em síntese, porque, diante do laconismo do despacho decisório denegatório do direito creditório, o diálogo das provas teria restado prejudicado. De tal modo, estaria autorizado o afastamento dos aspectos preclusivos, para a determinação de produção probatória de ofício, em favor do sujeito passivo.

Ocorre que, ainda que notória a excessiva concisão do despacho hostilizado, deve-se ter em conta que tal fato opera em desfavor da parte que o prolata, no caso, a Fazenda. Isso porque, como peça processual que é, o despacho decisório deveria vir aos autos com estofamento suficiente para o melhor desempenho possível de seu mister acusatório.

Nesse contexto, se a Fazenda-parte contentou-se, como no caso, em ofertar suas razões de modo sintético, o que resta evidente é que atuou em seu próprio desfavor, de modo que parece-me incabível cogitar óbice ao atuar processual do sujeito passivo.

Ademais, o objeto do p.p. é direito creditório afirmado pelo sujeito passivo, ao qual o artigo 170 do CTN impõe os atributos de liquidez e certeza, que, evidentemente, devem ser demonstrados pela parte que alega a sua existência, por obediência ao artigo 373 do CPC.

No caso em tela, é indubitável que a denegação do intento do contribuinte se deu porque, como bem relatado nestes autos, *“não se identificou o oferecimento de receitas à tributação em montante suficiente a fazer frente às retenções informadas”*. Nada obstante, também como proficientemente anotado no relatório, *“o contribuinte ofertou Manifestação de Inconformidade (...), anexando aos autos o comprovante de rendimentos fornecido pela fonte pagadora (...) que indica a integralidade das retenções sofridas”*.

Ou seja, a acusação foi no sentido do não oferecimento à tributação das receitas correspondentes às retenções empregadas na formação do saldo negativo pleiteado. Já a defesa foi pela existência das retenções.

Sem embargos, a autoridade julgadora de piso alertou para a baixa densidade probatória da defesa ofertada perante aquela primeira instância.

A partir de tal ponto, o sujeito passivo ofereceu recurso voluntário em que, inovando em seus argumentos, defendeu *“que as receitas financeiras em questão decorreram da aplicação provisória de recursos captados, quando ainda se encontrava em fase pré-operacional, razão pela qual foram confrontadas com as despesas financeiras pré-operacionais de maneira tal que o saldo devedor apurado foi contabilizado como ativo a ser depreciado a partir do início da fase operacional, por isso não haveria receitas financeiras propriamente ditas a serem oferecidas à tributação”*.

A par da plausibilidade da tese defensiva, é fato que, mais uma vez, percebe-se flagrante carência probatória. Tanto assim que o i. Relator deu falta de elementos substantivos em favor do sujeito passivo, esposando entendimento que tal lacuna deva ser produzida pela Fazenda.

Ouso discordar, fazendo-o com a própria anotação contida no voto vencido, que bem observa que *“o Contribuinte poderia ter desde o princípio direcionado sua defesa para o justificar por que sua DIPJ não indicava o oferecimento à tributação de receitas financeiras em montante suficiente para fazer frente às retenções sofridas”*.

E, não tendo a recorrente se desincumbido do seu mister probatório, que lhe atribui o artigo 373 do CPC, restaram ausentes as necessárias liquidez e certeza requeridas, pelo artigo 170 do CTN, para o reconhecimento do direito creditório.

Isto posto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Genero Serra