



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

**Processo n°** 10880.952954/2016-61  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-003.029 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de novembro de 2018  
**Matéria** PER/DCOMP SALDO NEGATIVO DE IRPJ  
**Recorrente** SANTO ANTONIO ENERGIA S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2012

NULIDADE. DECISÃO RECORRIDA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. PRELIMINAR ACOLHIDA.

É nula a decisão proferida com preterição do direito de defesa, uma vez constatado que certas alegações e/ou documentos apresentados pela Contribuinte não foram devidamente apreciados pela autoridade *a quo*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, acatando a preliminar de nulidade da decisão recorrida, por cerceamento de direito de defesa, para que nova decisão seja proferida pela DRJ/RPO.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Livia de Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga e Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente convocado).

## Relatório

Trata o presente processo de Recurso Voluntário ao Acórdão nº 14-65.809, proferido pela 6ª Turma da DRJ/RPO, em 26/04/2017, ocasião em que assim se decidiu:

*Vistos, relatados e discutidos os autos deste processo, ACORDAM os julgadores da 6ª Turma da DRJ-RPO, por unanimidade de votos, em JULGAR IMPROCEDENTE a manifestação de inconformidade apresentada, NÃO RECONHECER o direito creditório em litígio, INDEFERIR o Pedido de Restituição e NÃO HOMOLOGAR as compensações declaradas, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.*

A seguir, transcrevo, em parte, os termos e fundamentos da **decisão recorrida**:

*Trata-se de Pedido de Restituição Eletrônico (PER nº 39851.25269.230713.1.3.02-8633), seguido de Declarações de Compensação Eletrônicas, relativos a crédito com origem em saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2012, apurado na DIPJ no valor originário de R\$ 12.797.991,71, utilizado para compensação de débitos próprios declarados.*

*2. Não houve o reconhecimento do direito creditório utilizado, nem foram homologadas as compensações declaradas, nos termos do Despacho Decisório nº de rastreamento 116095131, emitido em 04/07/2016:*

### 1-SUJEITO PASSIVO/INTERESSADO

<b>CNPJ</b> 09.391.823/0001-60	<b>NOME EMPRESARIAL</b> SANTO ANTONIO ENERGIA S.A.
-----------------------------------	---

### 2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP

PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO
39851.25269.230713.1.3.02-8633	Exercício 2013 - 01/01/2012 a 31/12/2012	Saldo Negativo de IRPJ	10880-952.954/2016-61

### 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/DCOMP 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/DCOMP

PARC. CREDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM. COMP. SNPA	ESTIM. PARCELADAS	DEM. COMPENSAÇÕES	SOMA PARC. CRED.
PER/DCOMP	0,00	12.797.991,71	0,00	0,00	0,00	0,00	12.797.991,71
CONFIRMADAS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 12.797.991,71 Valor na DIPJ: R\$ 12.797.991,71

Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 12.797.991,71

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/DCOMP, observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero.

Valor do saldo negativo disponível: R\$ 0,00

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

Diante do exposto, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada nos seguintes PER/DCOMP:

30862.39605.141013.1.3.02-6500 00955.27300.141013.1.7.02-9078 15652.96218.191113.1.3.02-3062 15206.91738.141013.1.7.02-6111  
 40600.61527.110914.1.3.02-0693 39851.25269.230713.1.3.02-8633 13645.60628.131113.1.3.02-1682 20885.34970.291013.1.7.02-7050  
 30793.45102.190314.1.3.02-2901 16247.16458.230114.1.3.02-5001 22833.70237.150813.1.3.02-2390 35187.42887.290713.1.3.02-1973  
 25447.45656.301013.1.3.02-2430 28762.13345.130913.1.3.02-0453 09780.29292.281113.1.3.02-5394 06086.82629.300813.1.3.02-0830  
 13452.46568.140214.1.3.02-6489 10996.26532.280214.1.3.02-6188 37279.21092.201213.1.3.02-5216 15367.07900.310114.1.3.02-5349  
 08894.08498.150114.1.3.02-3366 10737.90771.171213.1.3.02-2117 28100.55404.131213.1.3.02-4810 20752.05697.200813.1.7.02-0239

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 29/07/2016.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
13.332.693,33	2.666.538,21	4.239.985,86

Para informações complementares da análise de crédito, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço

www.receita.fazenda.gov.br, menu "Onde Encontrar", opção "PER/DCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório".

Enquadramento Legal: Art. 168 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), Art. 1º e inciso II do parágrafo 1º do art. 6º da Lei 9.430, de 1996. Art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

3. Cientificada do Despacho Decisório em 11 de julho de 2016, fl. 449, a contribuinte apresentou sua manifestação de inconformidade com as alegações que se seguem.

3.1. Faz um breve resumo da lide, fls.3/5

3.2. Afirma ter por objetivo o desenvolvimento do projeto de implementação da Usina Hidrelétrica Santo Antônio (UHE Santo Antônio) e seu sistema de transmissão, em trecho do Rio Madeira, município de Porto Velho (RO), assim como a condução das atividades necessárias à construção, operação e exploração da referida usina hidrelétrica e seu sistema de transmissão.

3.3. Diz que referida construção prevê uma capacidade mínima instalada de 3.150,4 MW, conforme cláusula primeira do Contrato de Concessão nº 001/2008-MMEUHE Santo Antônio, com a implantação de 44 turbinas, denominadas Unidades Geradoras de Energica, conforme previsão naquele contrato, tendo sido iniciada a obra no segundo semestre de 2008, de acordo o cronograma do Item XIV/Sub-Cláusula Primeira/Cláusula Sétima:

DESCRIÇÃO DO MARCO	DATA INÍCIO
Obtensão da Licença Ambiental de Instalação - LI	31/08/2008
Montagem do Canteiro e Acampamento	01/12/2008
Obras Cíveis das Estruturas - Escavação	01/12/2008
Desvio do Rio	01/06/2011
Concretagem da Casa de Força	01/06/2010
Montagem Eletromecânica	01/06/2011
Obtensão da Licença Ambiental de Operação - LO	31/12/2011
Enchimento do reservatório - data da conclusão do enchimento	31/01/2012
Solicitação de acesso para conexão da Usina ao Sistema Interligado	30/11/2009
Descida do Rotor - 1ª Unidade	01/01/2012
Descida do Rotor - 2ª Unidade	01/02/2012
Descida do Rotor - 3ª Unidade	01/03/2012
Descida do Rotor - 4ª Unidade	01/04/2012
Descida do Rotor - 5ª Unidade	01/05/2012
Descida do Rotor - 6ª Unidade	01/06/2012
Descida do Rotor - 7ª Unidade	01/07/2012
Descida do Rotor - 8ª Unidade	01/08/2012
Descida do Rotor - 9ª Unidade	01/09/2012
Descida do Rotor - 10ª Unidade	01/10/2012
Descida do Rotor - 11ª Unidade	01/11/2012
Descida do Rotor - 12ª Unidade	01/12/2012
Descida do Rotor - 13ª Unidade	01/01/2013
Descida do Rotor - 14ª Unidade	01/02/2013

3.4. Esclarece que a descida do rotor da 1ª Unidade Geradora de Energia estava originalmente prevista para o dia 1º de janeiro de 2012. Dessa forma, durante o ano-calendário de 2012 a empresa apenas deu início a sua operação, na medida em que apenas parte das unidades que gerariam a energia a ser comercializada por ela estavam operando. Ademais, a Sub-cláusula Quinta da Cláusula Quinta do referido Contrato previa que a Requerente somente poderia dar início à exploração comercial da energia produzida depois de expressa autorização da ANEEL:

**Subcláusula Quinta - A Concessionária** somente poderá dar início à exploração comercial da **UHE** depois de devidamente autorizada pela **ANEEL**, conforme Subcláusula Segunda da Cláusula Nona.

*3.5. Diz ter sido autorizada a dar início ao uso comercial da energia em 29 de março de 2012, por meio do Despacho nº 1.064, de 29 de março de 2012, editado pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL, que liberou as unidades geradoras UG1 e UG4 para operação comercial:*

[...]

*3.6. Afirma que no ano de 2012 entraram em operação, ao todo, 9 Unidades Geradoras de Energia. Assim, mesmo que tenha iniciado suas operações durante o ano-calendário de 2012, ainda não havia exploração da maior parte da Usina, pois apenas nove das 44 unidades estavam em operação.*

*3.7. No que se refere às retenções do imposto de renda, demonstradas no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito, afirma que elas resultaram na apuração de saldo negativo para o período, tendo em conta que, por estar em fase pré-operacional, as correspondentes receitas integraram seu ativo imobilizado. E continua:*

“3.2.3. Referidas retenções compuseram a apuração do IRPJ no período, tendo resultado na identificação de saldo negativo, na medida em que, por estar apenas parcialmente em operação, a Requerente reconheceu parcela de suas receitas financeiras em conta redutora de ativo imobilizado. Com base em referido crédito, a Requerente solicitou a restituição e declarou a compensação de diferentes débitos em relação a diferentes períodos de apuração entre janeiro de 2012 a agosto de 2014.

[...]

3.2.7 – As receitas correspondentes a referidas retenções (doc. 11), havidas em decorrência de aplicações financeiras realizadas pela Requerente, foram parcialmente contabilizadas a crédito em conta redutora do ativo imobilizado (doc. 12 – conta 1.3.2.01.19.19.98.99.501800 na escrituração contábil mantida pela Requerente para fins societários e para atendimento à ANEEL correspondente à conta 1.3.2.01.19.19.98.99.5106 na Escrituração Contábil Digital no SPED), e parcialmente contabilizadas a crédito no resultado (conta 3.3.1.01.4.9.00.00.00.805832) na escrituração contábil mantida pela Requerente para fins societários e para atendimento à ANEEL correspondente à conta 3.3.1.01.4.9.00.00.5106 na Escrituração Contábil Digital no SPED), conforme determinam o Pronunciamento Técnico nº 20 e a ANEEL.

3.2.8. De fato, conforme se observa no Livro Razão (doc. 12), a Requerente, durante sua fase pré-operacional, reconhecia a valorização das aplicações financeiras que mantinha, por competência, realizando mês a mês lançamentos a débito em contas de ativo destinadas à evidenciação das aplicações financeiras (diversas contas, como por exemplo, 1.1.1.02.0.0.00.00.00.557696 e 1.1.1.02.0.0.00.00.00.541468, de

acordo com o Banco e aplicação realizada, na escrituração contábil mantida pela Requerente para fins societários e para atendimento à ANEEL correspondentes à conta 1.1.1.02.0.0.00.00.5106 na Escrituração Contábil Digital no SPED) e a crédito em conta redutora do ativo imobilizado (doc. 12 – conta 1.3.2.01.1.9.19.98.99.501800 correspondente à conta 1.3.2.01.1.9.19.99.5106 na Escrituração Contábil Digital no SPED).

3.2.9. Quando dos resgates das referidas aplicações financeiras, a Requerente realizava lançamentos a débito em conta caixa (diversas contas, como por exemplo, 1.1.1.01.2.0.00.00.623769 e 1.1.1.01.2.0.00.00.519531, a depender do Banco utilizado, na escrituração contábil mantida pela Requerente para fins societários e para atendimento à ANEEL correspondentes à conta 1.1.1.01.0.00.00.5106 na Escrituração Contábil Digital no SPED) e em conta de ativo destinada à evidenciação do Imposto de Renda Retido na Fonte (doc. 12 – conta 1.2.1.41.2.0.00.00.507298 na escrituração contábil mantida pela Requerente para fins societários e para atendimento à ANEEL correspondente à conta 1.2.1.41.2.0.00.00.5106 na Escrituração Contábil Digital no SPED) e, em contrapartida, lançamentos a crédito nas contas destinadas à evidenciação das aplicações financeiras.

3.2.10. Vale destacar que, uma vez que em 2012 nove das 44 Unidades Geradoras de Energia da Requerente entraram em operação (conforme será melhor demonstrado abaixo), uma parcela das receitas financeiras foi reconhecida em conta de resultado (3.3.1.01.4.9.00.00.805832, correspondente à conta 3.3.1.01.4.9.00.00.5106 na Escrituração Contábil Digital no SPED). Ou seja, na medida em que uma parcela das Unidades Geradoras de Energia passou a funcionar, a Requerente passou também a reconhecer parte das receitas financeiras em Conta de Resultado.

3.2.1. Como forma de exemplificar e fornecer uma melhor visualização do procedimento contábil adotado, a Requerente anexa à presente Manifestação alguns exemplos de lançamentos contábeis referentes a parte das aplicações financeiras resgatadas em 2012 (doc. 13).

3.2.12. Referido procedimento contábil está em linha com o que dispõe o artigo 374 do Decreto nº 3.000/1999 (...) e com o que determina a letra “d” do item 6.3.6 do Manual de Contabilidade do Setor Elétrico, editado pela ANEEL. Veja-se:

[...]

3.2.13. A contabilização das receitas e despesas financeiras obtidas pela Requerente durante a fase pré-operacional, incluindo as receitas obtidas com as aplicações financeiras que geraram as retenções de imposto de renda durante o período de 2012 e, assim, o saldo negativo de IRPJ utilizado nas PER/DCOMPs analisadas neste processo, seguiu também o determinado nos

itens (...) do Pronunciamento Técnico nº 20, editado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

3.2.14. É o que demonstra o seguinte trecho do item 13 do referido Pronunciamento Técnico:

*(...). Na determinação do montante de custos de empréstimos elegíveis à capitalização durante o período, quaisquer receitas financeiras ganhas sobre tais recursos devem ser deduzidas dos custos dos empréstimos incorridos.*

(...) 3.2.15. O procedimento contábil adotado pela Requerente, com o correspondente reconhecimento parcial das receitas financeiras reduzindo o saldo da conta de ativo imobilizado, foi também objeto de análise e validação pela PriceWaterhouseCoopers Auditores Independentes (“PwC”), conforme se observa pelo Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Financeiras de 31 de dezembro de 2012 (doc.14).

3.2.16. É o que se observa do item 2.9 (página 11) do Relatório, em que a PwC descreveu o reconhecimento contábil das receitas financeiras pela Requerente. Veja-se:

*2.9. Imobilizado em curso (Nota 13)*

*Registrado ao custo de aquisição e construção. Inclui a capitalização dos encargos de empréstimos tomados especificamente para o financiamento de projetos, líquidos das receitas financeiras auferidas com esses recursos. A apropriação mensal desses encargos está sendo realizada de natureza proporcional à quantidade de unidades geradoras em construção. (grifou-se).*

3.2.18. Pelo exposto até aqui, não resta dúvida sobre o equívoco cometido pela fiscalização de não verificar que a Requerente reconheceu devidamente as receitas financeiras que deram origem às retenções de Imposto de Renda, as quais, por sua vez, deram ensejo à apuração de saldo negativo pela Requerente em 2012.

[...]

3.2.21. Com efeito, a Receita Federal editou soluções de consulta tratando justamente do reconhecimento das receitas e despesas financeiras em fase pré-operacional. De acordo com as ementas abaixo, não resta dúvida de que o procedimento adotado pela Requerente (reconhecimento em conta de ativo imobilizado) está correto. Veja-se:

**“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 de despesas pré-operacionais incorridos no período de apuração. Eventual excesso de saldo credor deverá compor o lucro 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." (*grifou-se*).

[...]

*3.8. Transcreve jurisprudência administrava, fls.15/17 de sua petição.*

*3.9. Reitera que reconheceu devidamente as receitas financeiras apuradas durante o ano-calendário de 2012, pelo que faz jus ao crédito utilizado nos PER/DCOMPs analisados.*

*3.10. Disserta sobre o que denomina princípios norteadores do processo administrativo. Afirma que cabe à autoridade administrativa a busca pela verdade material, inclusive de forma independente da iniciativa da contribuinte. Colaciona jurisprudência. Doutrina. E continua:*

“3.3.4. Ora, a toda evidência, o mero confronto eletrônico entre as informações constantes na DIPJ e na PER/DCOMP, no qual possivelmente se fundamentou o r. Despacho Decisório, deixa de observar o Princípio da Informalidade ou do Formalismo Moderado.

(...)

3.3.6 Quando da análise do pedido de restituição e das compensações declaradas pela Requerente, a fiscalização possuía informações suficientes para identificar o procedimento adotado pela Requerente, o que comprovaria o direito ao crédito decorrente de saldo negativo de IRPJ. A fiscalização preferiu, no entanto, adotar apenas a informação contida em determinadas Fichas da DIPJ, não havendo procedido qualquer diligência e, portanto, simplesmente indeferindo o pedido de restituição e não homologando as compensações pleiteadas.

3.3.7. Dito de outra forma, o fato de a fiscalização não ter verificado o devido reconhecimento das receitas pela Requerente, o que se deu em linha com o que determinam as normas contábeis e legislação aplicável, não pode se sobrepor à verdade material, qual seja, a de que a Requerente faz jus à integralidade do crédito pleiteado, conforme exposto acima e comprovado pelos documentos acostados à presente Manifestação de Inconformidade.”

*3.11. Requer o reconhecimento do direito creditório e a homologação das compensações declaradas. Conclui sua petição:*

“3.4.1. Dessa forma, diante dos fatos efetivamente ocorridos, da circunstância de a Requerente se encontrar, em grande parte, em fase pré-operacional no ano-calendário de 2012, dos documentos acostados, bem como em atenção ao Princípio da Verdade material, resta sobejamente demonstrado existir crédito referente a saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2012 em favor da

Requerente no montante de R\$ 12.797.991,71, devendo, portanto, ser dado provimento à presente Manifestação de Inconformidade, a fim de que sejam integralmente homologadas todas as compensações realizadas pela Requerente.”

A Delegacia de Julgamento não acolheu a argumentação da Interessada, não tendo reconhecido, portanto, o alegado crédito a título de **saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2012**, então utilizado nas compensações mencionadas na decisão recorrida.

Segundo o voto condutor da decisão recorrida:

*5. Inicialmente, esclareça-se que compete à interessada o ônus da formação da prova do direito creditório, a fim de demonstrar a certeza e liquidez do pleito, exigida conforme art. 170, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN). Nesse sentido, veja-se a jurisprudência:*

*“RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO - Nos pedidos de repetição de indébitos e de compensação é do contribuinte o ônus de demonstrar de forma cabal e específica seu direito creditório.” [Acórdão 107-07684, de 16/06/2004] (negrejou-se)*

*6. Enfim, a comprovação da existência de crédito junto à Fazenda Nacional é atribuição da contribuinte, cabendo à autoridade administrativa, por sua vez, examinar a liquidez e certeza de que teriam sido repassadas aos cofres públicos importâncias superiores àquelas devidas pela contribuinte de acordo com a legislação pertinente, autorizando, após confirmação de sua regularidade, a restituição ou compensação do crédito conforme vontade expressa da contribuinte.*

[...]

*19. A interessada alega, em síntese, que as receitas com origem em aplicações financeiras cuja tributação foi questionada foram regularmente computadas na DIPJ do ano-calendário de 2012, e foram sujeitas a adequado tratamento contábil e fiscal, observando a forma de contabilização prevista na legislação de regência, ante o estágio pré-operacional em que se encontrava naquele período de apuração, eis que a construção do seu parque de energia foi iniciada no segundo semestre de 2008, entrando parcialmente em operação somente no início do ano de 2012 (1º de janeiro).*

*20. Acrescenta que as receitas financeiras referentes às retenções do imposto de renda foram devidamente escrituradas em conta redutora do Ativo Imobilizado, conforme determinam o Pronunciamento Técnico nº 20 e a ANEEL-Agência Nacional de Energia Elétrica.*

*21. De forma mais específica, afirma que reconhecia a valorização das aplicações financeiras que mantinha, por competência, realizando mês a mês lançamentos a débito em contas de ativo destinadas à evidenciação das aplicações financeiras (diversas contas, entre elas 1.1.1.02.0.0.00.00.557695 e 1.1.1.02.0.0.00.00.541468, na escrituração contábil, e conta 1.1.1.02.0.0.00.00.5106 no*

*SPED) e a crédito em conta redutora do Ativo Imobilizado (conta 1.3.2.01.1.9.19.98.99.501800 na escrituração contábil e 1.3.2.01.1.9.19.98.99.5106 no SPED).*

*22. Alega a interessada, de forma expressa, que seu procedimento adotado está de acordo com a Solução de Consulta SRRF/8ª RF nº 44, de 2008, com a Solução de Consulta SRRF/9ª RF nº 289, de 2007, jurisprudência administrativa que colaciona (DRJs e CARF); com o Manual de Contabilidade do Setor Elétrico (MCSE) da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), segundo o qual é determinada a transferência para o Ativo Imobilizado em Curso dos encargos financeiros sobre capital de terceiros; bem como atende o Pronunciamento Técnico CPC 20 – Custo de Empréstimos.*

*23. Feito esse breve resumo, passa-se a apreciação do Imposto de Renda Retido na Fonte-IRRF, utilizado como dedução pela interessada, na apuração do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2012.*

*24. As retenções constituem antecipação do imposto e/ou da contribuição, devidos na Declaração de Ajuste Anual, sendo passíveis de dedução, desde que oferecidos os rendimentos correspondentes à tributação a teor do art. 2º, § 4º, e art. 28, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

*25. Por expressa disposição legal, o valor retido somente poderá ser deduzido daquele devido no ajuste se a contribuinte possuir o “Comprovante de Rendimentos Pagos ou Creditados”, meio probatório adequado para comprovar a retenção do tributo, consoante art. 943, § 3º, do RIR/99.*

*26. No entanto, à falta do Comprovante de Rendimentos Pagos, admite-se a comprovação do imposto quando confirmado pelas fontes pagadoras em DIRF, condição preenchida neste caso. A contribuinte apresentou diversos comprovantes/informes de rendimentos. Confira-se também o resumo das DIRF apresentadas pelas fontes pagadoras:*

*[...]*

*27. Dessa forma, a controvérsia cinge-se à demonstração da tributação dos rendimentos correspondentes ao IRRF comprovado, o que, de acordo com a defesa apresentada, leva a análise para a apuração do resultado da fase pré-operacional da contribuinte.*

Em extenso arrazoado, cita e comenta o art.325, II do RIR/99, e obra de renomados autores acerca da contabilização de despesas pré-operacionais, descreve excertos da Solução de Consulta DISIT SRRF/8ª RF nº 44, de 2008 e da Solução de Divergência nº45, da Coordenação-Geral de Tributação - COSIT, 21/11/2008, discorre sobre a contabilização do ativo diferido sob a nova ótica contábil, traz excertos da Solução de Consulta DISIT SRRF/7ª RF nº 52, de 2009 a qual esclarece procedimentos do RTT, transcrevendo vários artigos das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009, além de vários itens do Pronunciamento Técnico CPC 20 - Custo de Empréstimos.

Na esteira do enunciado nos textos supracitados, o voto condutor da decisão recorrida arremata que:

72. *Em outras palavras, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 20, aprovado em 08 de maio de 2009, no caso dos empréstimos não serem diretamente atribuídos aos ativos qualificáveis, os custos correspondentes não podem ser capitalizados como parte do custo do ativo, devendo ser apropriados como despesa e levados ao resultado do período.*

[...]

81. *Para demonstrar sua fase pré-operacional no ano-calendário de 2012 e o início parcial de suas atividades naquele ano, a interessada apresenta diversos documentos, entre eles o Contrato de Concessão nº 001/2008-MME-UHE Santo Antônio (doc. 07, fls. 84/107 dos autos), com destaque para sua Cláusula Quinta, Sub-Cláusula Quinta e Cronograma Físico de fls. 91/94; diversos Despacho da ANEEL fls.111/11; Relatório de Auditores Independentes, fls.400/440.*

82. *A interessada junta ainda diversos outros documentos por meio de sua manifestação de inconformidade, entre eles cópias do Livro Razão (contas contábeis) além de exemplos de lançamentos de sua escrituração, visando comprovar que as receitas financeiras referidas às retenções do imposto, teriam sido contabilizadas em conta redutora do Ativo Imobilizado.*

[..].

84. *No entanto, em que pese não se duvidar da necessidade de captação de recursos de terceiros, por meio de empréstimos/financiamentos, para a realização de empreendimento de tamanha monta, além dos recursos próprios, **a contribuinte não conseguiu demonstrar o necessário vínculo entre as aplicações financeiras que deram origem às receitas objeto de questionamento, com os alegados empréstimos, nem que as receitas/encargos de referidas aplicações financeiras seriam vinculadas a recursos antes classificáveis no Ativo Diferido, atualmente no Ativo Imobilizado, de modo a fazer jus ao tratamento tributário pretendido no ano-calendário de 2011 (sic), acerca do cômputo do resultado líquido das receitas/despesas financeiras, porque enquadradas como despesas pré-operacionais.***

85. *Enfim, a interessada não conseguiu demonstrar de forma cabal e expressa que tais receitas financeiras, assim como as despesas com elas confrontáveis, seriam derivadas e relacionadas aos ativos utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento em andamento, antes classificáveis no Ativo Diferido.*

86. *Destaque-se que a Solução de Consulta DISIT SRRF/8ª RF nº 44, de 2008, em seu Item 15, é categórica ao afirmar que as receitas financeiras às quais se aplica o entendimento da Solução de Consulta, ou seja, que devem ser deduzidas dos gastos pré-operacionais escriturados no ativo diferido, **são aquelas obtidas a partir de ativos utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento em andamento.***

87. Ou seja, aquela Solução de Consulta declara como sendo tributáveis os resultados não vinculados à atividade pré-operacional.

[...]

92. No entanto, a condição da pessoa jurídica como estando em fase pré-operacional e o registro de despesas e receitas correspondentes em Ativo Diferido (ou Ativo Imobilizado, como escriturou a interessada), não se mostra suficiente para a admissibilidade, no saldo negativo do IRRF incidente sobre as receitas financeiras.

93. Isso porque a contribuinte **pode** ter ativos não relacionados à atividade que está em fase pré-operacional, e os resultados decorrentes destes ativos, por evidente, não podem ser registrados no Ativo Diferido, mas devem, obrigatoriamente, integrarem o lucro tributável no respectivo período de apuração.

94. Reitere-se que a legislação tributária que rege as hipóteses de compensação de tributos ou contribuições federais atribui à petionária o ônus de comprovar a disponibilidade de seu crédito junto à Fazenda Pública, bem como o cumprimento dos requisitos estabelecidos para que seu direito creditório possa ser reconhecido pela Administração Tributária, depois de constatado que o crédito pleiteado se reveste das necessárias certeza e liquidez.

95. Por fim, tendo em conta a referência expressa, por parte da interessada, em sua manifestação de inconformidade, ao Pronunciamento Técnico CPC 20, aprovado em 08 de maio de 2009, cabe recordar a obrigatoriedade de comprovação, determinada por aquele documento, da efetiva utilização dos recursos nas Imobilizações em Curso, inclusive no que concerne às receitas, juros, variações monetárias e demais encargos financeiros de capital de terceiros, aplicados em obras em andamento.

[...]

97. Enfim, diante da falta de demais elementos hábeis de prova acerca da tributação dos rendimentos de aplicações financeiras, mantém-se a glosa do correspondente Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF deduzido na apuração do IRPJ, ano-calendário de 2012.

98. Concluindo, diante da inexistência dos atributos de certeza e liquidez, previstos no artigo 170, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), não se reconhece o direito pretendido, nem se homologam as compensações declaradas.

### **Do Recurso Voluntário**

No recurso apresentado, a Recorrente discorre, basicamente, acerca de toda a argumentação já manifestada na Impugnação, acrescentado que a DRJ não teria apreciado uma

série de documentos e fatos então apresentados naquela fase, o que lhe causou cerceamento ao seu direito de defesa (item 3.2 - DA NULIDADE DO R. ACÓRDÃO RECORRIDO).

## Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do Recurso Voluntário apresentado, dele conheço.

Conforme relatoriado, a Recorrente informou como crédito no Perd/Dcomp um **saldo negativo de IRPJ**, apurado no ano de **2012**, composto unicamente por retenções na fonte de imposto sobre aplicações financeiras, que totalizaram **R\$ 12.797.991,71**, crédito este utilizado em vários PER/DCOMP's para fins de compensação de débitos, que resultaram não homologadas conforme constou no Despacho Decisório.

A decisão de piso reconheceu a existência dos valores de imposto retidos na fonte sobre as aplicações financeiras em 2012, mas não aceitou sua inclusão no **saldo negativo de IRPJ** do ano de 2012.

O voto condutor da decisão recorrida direcionou suas razões de decidir no seguinte sentido:

*84. No entanto, em que pese não se duvidar da necessidade de captação de recursos de terceiros, por meio de empréstimos/financiamentos, para a realização de empreendimento de tamanha monta, além dos recursos próprios, a contribuinte não conseguiu demonstrar o necessário vínculo entre as aplicações financeiras que deram origem às receitas objeto de questionamento, com os alegados empréstimos, nem que as receitas/encargos de referidas aplicações financeiras seriam vinculadas a recursos antes classificáveis no Ativo Diferido, atualmente no Ativo Imobilizado, de modo a fazer jus ao tratamento tributário pretendido no ano-calendário de 2011, (SIC) acerca do cômputo do resultado líquido das receitas/despesas financeiras, porque enquadradas como despesas pré-operacionais.*

*85. Enfim, a interessada não conseguiu demonstrar de forma cabal e expressa que tais receitas financeiras, assim como as despesas com elas confrontáveis, seriam derivadas e relacionadas aos ativos utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento em andamento, antes classificáveis no Ativo Diferido.*

[...]

*92. No entanto, a condição da pessoa jurídica como estando em fase pré-operacional e o registro de despesas e receitas correspondentes em Ativo Diferido (ou Ativo Imobilizado, como escriturou a interessada), não se mostra suficiente para a admissibilidade, no saldo negativo do IRRF incidente sobre as receitas financeiras.*

93. Isso porque a contribuinte pode ter ativos não relacionados à atividade que está em fase pré-operacional, e os resultados decorrentes destes ativos, por evidente, não podem ser registrados no Ativo Diferido, mas devem, obrigatoriamente, integrarem o lucro tributável no respectivo período de apuração.

A decisão recorrida equívoca-se nesta afirmação, uma vez que a Recorrente possui ativos relacionados com atividade operacional, representados por 9 (nove) Unidades Geradoras de Energia.

Afirmou a Recorrente (**item 3.3.2.1**), constituída em agosto de 2008, que encontrava-se em **fase pré-operacional** no ano de 2012, e que durante este ano de 2012 entraram em operação 9 Unidades Geradoras de Energia, então anunciadas na manifestação de inconformidade, permanecendo, portanto, 35 Unidades Geradoras de Energia sem operação, daí concluindo que "*estava em fase pré-operacional.*"

Seu relato:

3.2.10. Vale destacar que, uma vez que em 2012 nove das 44 Unidades Geradoras de Energia da Requerente entraram em operação (conforme será melhor demonstrado abaixo), uma parcela das receitas financeiras foi reconhecida em conta de resultado (3.3.1.01.4.9.00.00.00.805832, correspondente à conta 3.3.1.01.4.9.00.00.00.5106 na Escrituração Contábil Digital no SPED). Ou seja, na medida em que uma parcela das Unidades Geradoras de Energia passou a funcionar, a Requerente passou também a reconhecer parte das receitas financeiras em Conta de Resultado.

A Recorrente apresentou em seu recurso os seus registros contábeis (já havia indicado na manifestação de inconformidade) relativos à rendimentos financeiros em conta **redutora** de ativo imobilizado e em conta de **resultado**, além de contas de imobilizado, balancetes, balanço e DIPJ do ano-calendário de 2012.

Destacou que contém contas contábeis específicas para o registro das receitas financeiras em contas **redutoras** do ativo qualificável e, para aquelas **tributáveis**, em contas de resultado:

3.3.3.16 *O procedimento contábil adotado pela Recorrente, com o correspondente reconhecimento parcial das receitas financeiras reduzindo o saldo da conta de ativo imobilizado (e parte em conta de resultado), foi também objeto de análise e validação pela PwC, conforme se observa pelo Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Financeiras de 31 de dezembro de 2012 (doc. 14 da Manifestação de Inconformidade e doc. 03 do presente Recurso Voluntário).*

3.3.3.17 *É o que se observa no item 2.9 (página 11) do Relatório, em que a PwC descreveu o reconhecimento contábil das receitas financeiras pela Recorrente. Veja-se:*

*"2.9 Imobilizado em curso (Nota 13)*

*Registrado ao custo de aquisição e construção. Inclui a capitalização dos encargos de empréstimos tomados especificamente para o financiamento de projetos, **líquidos das receitas financeiras auferidas com esses recursos. A apropriação mensal desses encargos está sendo realizada de maneira proporcional à quantidade de unidades geradoras em construção.**" (grifou-se)*

Estas questões não tiveram o devido tratamento na decisão recorrida.

O voto condutor não se pronunciou acerca de tais questões, as quais julgo importantes para o adequado deslinde da questão, afinal, a empresa estava em uma situação, digamos, ambígua, pois, de um total de 44 unidades geradoras de energia a serem construídas, 9 estavam em operação e o restante ainda em construção. O que isto significa? A Recorrente continua em fase pré-operacional, mesmo tendo atividade operacional com seu principal ativo qualificável?

Volto a reproduzir texto conclusivo do voto condutor da decisão recorrida:

*92. No entanto, a condição da pessoa jurídica como estando em fase pré-operacional e o registro de despesas e receitas correspondentes em Ativo Diferido (ou Ativo Imobilizado, como escriturou a interessada), não se mostra suficiente para a admissibilidade, no saldo negativo do IRRF incidente sobre as receitas financeiras.*

*93. Isso porque a contribuinte pode ter ativos não relacionados à atividade que está em fase pré-operacional, e os resultados decorrentes destes ativos, por evidente, não podem ser registrados no Ativo Diferido, mas devem, obrigatoriamente, integrar o lucro tributável no respectivo período de apuração.*

Pode ter não, a Recorrente tem ativos não relacionados à atividade que está em fase pré-operacional!

Em outras palavras, a Recorrente tem atividade operacional, no caso representativa de venda de **energia**, benefício econômico oriundo de seu principal ativo qualificável.

Na DIPJ do ano-calendário de **2012**, Doc.10 (Docs. 02 a 14, fls.54 a 440), acostada aos autos, a Recorrente declarou, na **DRE**, receitas de vendas de **R\$ 424.801.909,80**, além de receitas e despesas **financeiras** de **R\$ 12.980.381,45** e R\$ 89.023.564,01, respectivamente. Então, segundo o voto condutor, a existência de ativos em operação e produzindo riquezas para a empresa impediria o reconhecimento (redução) das receitas financeiras no ativo imobilizado. Mas e se isto realmente aconteceu como ora visto nos autos?

A Recorrente fez uma separação entre as receitas financeiras e despesas que auferiu, onde registrou uma parcela como reduutora do ativo e outra como tributável na DRE, tendo apresentado os dados contábeis (valores, identificação das contas, etc) e razão, documentos e fatos que foram ignorados na decisão recorrida.

A decisão recorrida **não** abordou tais questões relevantes.

A Recorrente teve atividade operacional (venda de energia) no ano de 2012 e esta situação retira a Recorrente de sua fase pré-operacional?

---

Ou, dito de outra forma, pode vir a modificar os lançamentos contábeis de registro de receitas, como se infere do item 93 supra?

A conclusão **genérica** da decisão recorrida passou ao largo de outra situação: a falta de apreciação dos registros contábeis de receitas financeiras em contas redutoras de ativo e parte em contas de resultado.

Afinal, o procedimento utilizado pela Recorrente nesta separação entre as receitas é correto?

Que critério *proporcional* foi utilizado nesta separação das receitas? Há previsão legal para tal procedimento?

Se a empresa está produzindo e vendendo energia, ela ainda se encontra em **fase pré-operacional** por conta de outras unidades de energia (UG) ainda estarem em construção? Ou não?

O enfrentamento de todas estas questões de **mérito** se faz necessário à solução do litígio posto, algo que não foi observado pela decisão recorrida, não havendo como este Relator se pronunciar agora sobre tais fatos/registros contábeis, sob pena de "duplo" cerceamento de direito de defesa.

Ante o exposto, voto por **dar provimento** ao recurso voluntário, acatando a preliminar de nulidade da decisão recorrida, por cerceamento de direito de defesa, para que nova decisão seja proferida.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano