



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

Processo n° 10880.952955/2016-13
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-003.028 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2018
Matéria DCOMP/SALDO NEGATIVO DE IRPJ
Recorrente SANTO ANTONIO ENERGIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2011

EMPRESA EM FASE PRÉ-OPERACIONAL. APLICAÇÕES FINANCEIRAS. RETENÇÕES NA FONTE. IMPOSTO RETIDO INTEGRA SALDO NEGATIVO DE IRPJ.

Os registros da Contribuinte sinalizam a sua condição de empresa em fase pré-operacional, há menção à vários financiamentos para a sua (única) atividade - construção da usina -, na DIPJ **não** constam outras atividades que pudessem ser objeto de tributação, havendo documentos externos de outros órgãos que permitem aceitar esta sua condição, além de que a escrituração contábil mostra-se condizente com sua situação no ano de **2011**, em fase pré-operacional, situação que a decisão recorrida não conseguiu descaracterizar.

Desta forma, de se acatar que os impostos retidos na fonte das aplicações financeiras integrem o saldo negativo de IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer a importância de R\$ 21.130.081,90, como saldo negativo de IRPJ do ano calendário de 2011, vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que negou provimento ao recurso.

(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 14-65.810, 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 nº33469.68706.291214.1.6.02-1148), seguido de Declarações de Compensação Eletrônicas, relativos a crédito com origem em saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2011, apurado na DIPJ no valor originário de R\$ 21.130.081,90, 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 116095145, emitido em 04/07/2016:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

DERAT SÃO PAULO

DESPACHO DECISÓRIO

Nº de Rastreamento: 116095145

DATA DE EMISSÃO: 04/07/2016

1-SUJEITO PASSIVO/INTERESSADO

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

2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP

PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO 33469.68706.291214.1.6.02-1148	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO Exercício 2012 - 01/01/2011 e 31/12/2011	TIPO DE CRÉDITO Saldo Negativo de IRPJ	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO 10880-952.955/2016-13
---	---	--	---

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	21.485.276,86	0,00	0,00	0,00	0,00	21.485.276,86
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\$ 21.130.081,90 Valor na DIPJ: R\$ 21.130.081,90

Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 22.716.861,13

IRPJ devido: R\$ 1.586.779,23

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 e INDEFIRO o(s) pedido(s) de restituição/ressarcimento apresentados nos PER/DCOMP listados no endereço eletrônico indicado abaixo.

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

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
27.059.512,72	5.411.902,35	3.966.098,59

Para identificação das declarações de compensação não homologadas, pedidos de restituição/ressarcimento indeferidos, 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. 72, 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
Obtenção da Licença Ambiental de Instalação - L.I	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
Obtenção da Licença Ambiental de Operação - L.O	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 2011 a empresa ainda não estava em operação, pois suas unidades geradoras de energia ainda não operavam. Ademais, a Subcláusula 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. *Acrescenta que o próprio Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Financeiras de 31 de dezembro de 2011 (documento 09), elaborado pela PwC, afirma que no ano-calendário de 2011 a interessada ainda se encontrava em fase pré-operacional. Portanto, não auferiu quaisquer receitas decorrentes de atividade comercial.*

3.7. *No que se refere às retenções do imposto de renda, demonstradas no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito (33469.68706.291214.1.6.02-1148), 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:*

"3.2.6. Ao assim proceder, no entanto, a fiscalização laborou em equívoco, já que, como se passa a demonstrar, a Requerente reconheceu regularmente as referidas receitas financeiras, pelo que faz jus à integralidade dos créditos pleiteados.

3.2.7 – As receitas correspondentes a referidas retenções (doc. 11), havidas em decorrência de aplicações financeiras realizadas pela Requerente, foram devidamente contabilizadas a crédito em conta redutora do ativo imobilizado (doc. 12 – conta 1.3.2.01.1.9.19.98.99.501800 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), 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, 1.1.1.02.0.0.00.00.00.557695 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 1.1.1.02.0.0.00.00.00.5106 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 na escrituração contábil mantida pela Requerente para fins societários e para atendimento à ANEEL 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, 1.1.1.01.2.0.00.00.00.623769 e 1.1.1.01.2.0.00.00.00.519531, a depender do Banco utilizado, na escrituração contábil mantida pela Requerente para fins societários e para atendimento à ANEEL correspondentes à conta 1.1.1.01.0.00.00.00.5106 na Escrituração Contábil Digital no SPED) e em conta de ativo destinada à evidenciação do Imposto de Renda Retido na Fonte (doc. 12 – conta 1.2.1.41.2.0.00.00.00.507298 na escrituração contábil mantida pela Requerente para fins societários e para atendimento à ANEEL correspondente à conta 1.2.1.41.2.0.00.00.00.5106 na Escrituração Contábil Digital no SPED) e, em contrapartida, lançamentos a crédito nas contas destinadas à evidenciação das aplicações financeiras.

3.2.10. 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 à parte das aplicações financeiras registradas em 2011 (doc. 13).

3.2.11. 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:

[...]

3.2.12. 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 2011 e, assim, o saldo negativo de IRPJ utilizado nas PER/DCOMPs analisadas neste processo, seguiu também o determinado nos itens 8, 9, 10, 13, 17, 22, 24 e 25 do Pronunciamento Técnico nº 20, editado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

[...]

3.2.14. O procedimento contábil adotado pela Requerente, com o correspondente reconhecimento das receitas financeiras reduzindo o saldo da conta 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 2011 (doc.09).

[...]

3.2.17. 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 2011.

3.2.18. Além disso, evidencia-se que o procedimento adotado pela Requerente, no que se refere ao reconhecimento contábil dessas receitas financeiras, seguiu exatamente o determinado pelas normas aplicáveis."

3.8. Aduz que procedimento de contabilização de receitas observado pela Requerente, que, frisa-se, se encontrava em fase pré-operacional, além de encontrar amparo na legislação de regência, já foi também validado pela Receita Federal. Refere-se transcreve parcialmente, fls. 14/18: Solução de Consulta Disit 09 nº 289, de 2007; Solução de Consulta Disit 08, de 2008; Solução de Consulta Disit 07, de 2010, Acórdão nº 12-49.071, da DRJ/RIO; Acórdão nº 16-37.570, da DRJ/SPO; Acórdão 14502-00.161, do CARF; jurisprudência administrava.

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 2011**, então utilizado nas compensações mencionadas na decisão recorrida.

Segundo o voto condutor da decisão recorrida:

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 2011, e

foram sujeitas a adequado tratamento contábil e fiscal, ante o estágio pré-operacional em que se encontrava naquele período de apuração, eis que a construção do seu parque de energia foi iniciada em agosto de 2008, entrando parcialmente em operação somente no início do ano de 2012 (1º de janeiro).

20. *Diz que durante todo o ano-calendário de 2011 se encontrava em fase pré-operacional, não auferindo quaisquer receitas decorrentes de atividades comerciais. 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 2011.*

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.*

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 2011 e o início parcial de suas atividades somente no ano-calendário de 2012 (duas turbinas), a interessada apresenta diversos documentos, entre eles matéria veiculada em jornal digital; Contrato de Concessão nº 001/2008-MME-UHE Santo Antônio (doc. 07, fls. 80/103 dos autos), com destaque para sua Cláusula Quinta, Sub-Cláusula Quinta e Cronograma Físico de fls. 87/90; Despacho nº 1.064, da ANEEL; Relatório dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Financeiras (documento 09).

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, 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.

93. Acrescente-se que não foi possível constatar na cópia do Razão apresentada o registro mensal dos rendimentos das aplicações financeiras, nos valores presentes nos Informes de Rendimentos apresentados pela interessada.

[...]

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 2011.

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.

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 **2011**, composto unicamente por retenções na fonte de imposto sobre aplicações financeiras, que totalizaram **R\$ 21.130.081,90**, crédito este utilizado em vários PER/DCOMP's para fins de compensação de débitos, que resultaram não homologadas conforme constou no Despacho Decisório.

Em seu recurso a Recorrente esclareceu que, como estava em fase **pré-operacional em 2011**, as receitas financeiras auferidas foram contabilizadas em conta de ativo, conforme tratamento contábil/fiscal vigente, ratificado em atos (Soluções de Consulta) da própria Receita Federal, em julgado do CARF e no Pronunciamento Contábil CPC nº 20.

A decisão de piso reconheceu a existência dos valores de imposto retidos na fonte sobre as aplicações financeiras em 2011, e também reconheceu que o procedimento contábil utilizado pela Recorrente era adequado, mas não aceitou sua inclusão no **saldo negativo de IRPJ** do ano de 2011.

De se reproduzir excertos do voto condutor da decisão recorrida:

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.

[...]

37. 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 suplantá-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.

*38. Nesse contexto, o entendimento expresso na Solução de Consulta DISIT SRRF/8ª RF nº 44/2008, trazida na defesa, é no sentido de que, na 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.*

39. 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. Somente nesta situação, eventual saldo negativo de IRPJ, decorrente da retenção na fonte desse tributo sobre as receitas financeiras absorvidas pelas despesas financeiras e pré-operacionais, poderá ser objeto de restituição ou compensação.

[...]

*41. Aqui, é importante destacar o entendimento de que não são tratados como redução, ou acréscimos do Ativo, os resultados derivados de fatores **não relacionados com a implantação das condições de funcionamento da empresa.***

Ainda, a decisão recorrida cita e transcreve Solução de Divergência nº45 da COSIT, de nov/2008, neste mesmo sentido, além de comentar e descrever os atos legais, o CPC nº 20 e as alterações promovidas na legislação que acabaram pela extinção do ativo diferido, mas que, ressalte-se, em nada afeta o deslinde do presente litígio, pois a Recorrente observou esta nova situação em seus registros contábeis pertinentes ao assunto posto.

O fato é que 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, acerca do cômputo do resultado líquido das receitas/despesas financeiras, porque enquadradas como despesas pré-operacionais.

82. 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.

No sentido de dar uma resposta a estas posições firmadas na decisão recorrida, a Recorrente traz em seu recurso os seus registros contábeis (já havia indicado na manifestação de inconformidade) relativos aos rendimentos financeiros, contas de imobilizado, balancetes, balanço e DIPJ do ano-calendário de 2011.

Pelo que consta nos autos que a Recorrente, constituída em agosto de 2008, permanecia em **fase pré-operacional** no ano de **2011**, e os financiamentos obtidos junto ao BNDES - parcela direta - e às instituições financeiras - parcela indireta - citadas no Recurso (extraídas de relatório de auditoria, documento anexo, - Doc.09, em Docs. Comprobatórios - Outros - Doc. 02 a 13, fls.54 a 443), destinavam-se à construção da Usina Santo Antônio, que seria, de fato, o único empreendimento tocado pela Recorrente.

Ainda, consta o DESPACHO Nº 1.064, de 29 de março de 2012, da ANNEL, onde ali consta a Decisão de "*Liberar unidades geradoras para início de operação comercial a partir de 30 de março de 2012.*" (Doc.08, em Docs. Comprobatórios - Outros - Doc. 02 a 13, fls.54 a 443)

A DIPJ do ano calendário de 2011, acostada aos autos, **não** contempla registro de atividade operacional, sem receitas neste sentido (Doc.10, em Docs. Comprobatórios - Outros - Doc. 02 a 13, fls.54 a 443).

A Recorrente e a decisão recorrida transcrevem itens do Pronunciamento Técnico CPC nº 20 - Custo de Empréstimo, de maio de 2009, sendo oportuno ressaltar o que consta em seu parágrafo 11:

11. Pode ser difícil identificar uma relação direta entre empréstimos específicos e um ativo qualificável e determinar os empréstimos que poderiam ter sido evitados. Tal dificuldade ocorre, por exemplo, quando a atividade de financiamento da entidade é coordenada de forma centralizada num conjunto de empresas sob controle comum. Dificuldades também surgem quando a entidade usa uma gama variada de instrumentos de dívida para obter recursos com taxas de juros variadas e empresta tais recursos, em diferentes bases, para outras entidades sob controle comum. Outras complicações surgem por meio do uso de empréstimos denominados ou relacionados a moedas estrangeiras, quando o conjunto opera em economias altamente inflacionárias e de flutuações nas taxas de câmbio. Como resultado, pode ser difícil a determinação do montante dos custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, à construção ou à produção de ativo qualificável, sendo requerido o exercício de julgamento nessas circunstâncias.

A dificuldade a que alude o texto supra não me parece que possamos encontrar na situação da Recorrente, afinal, trata-se do exercício de **uma única atividade**, com os financiamentos voltados para esta finalidade, a sua atividade (construção da usina), não havendo outras empresas envolvidas e/ou empréstimos em moeda estrangeira.

A decisão recorrida não apresentou um indício sequer de que as receitas financeiras apuradas seriam decorrentes de empréstimos **não** vinculados aos investimentos (ativos qualificáveis - Imobilizado), que foram da ordem de mais de R\$ 10 bilhões de reais.

Ficou a decisão recorrida apenas na **suposição**, quando afirmou porque não acata, como prova de fase pré-operacional, as demonstrações financeiras da Recorrente:

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 escrituração faz prova a favor da contribuinte, aliás, o que foi mencionado na própria decisão recorrida:

9. Diga-se também que a DIPJ constitui-se em demonstrativo da existência do direito creditório pleiteado, cumprindo à pessoa jurídica comprovar a veracidade das informações prestadas em tal documento, quando o pedido de restituição/compensação se origina de saldo negativo apurado em referida declaração.

10. E a prova requerida em favor da contribuinte consiste nos fatos registrados na escrituração e comprovados por documentos hábeis, conforme art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

*“Art. 923. 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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).” (destaques acrescidos)*

A Recorrente encontrava-se em fase **pre-operacional**, há menção à vários financiamentos para a sua (única) atividade - construção da usina - e:

(i) na DIPJ não constam outras atividades que pudessem ser objeto de tributação;

(ii) a escrituração contábil não foi objeto de ressalvas;

(iii), há documentos externos de outros órgãos que corroboram a situação pré-operacional da Recorrente,

enfim, se restasse alguma desconfiança nestes registros, deveria ser apontado, nos termos do que dispõe o art.924 do RIR/99:

Art.924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º).

Entendo que, em face do exposto e do que consta nos autos, a escrituração contábil e a DIPJ mostram-se condizentes com a **fase pré-operacional** da Recorrente.

A decisão recorrida (no item 93, supra reproduzido) afirmou que a Recorrente "**pode** ter ativos não relacionados à atividade que está em fase pré-operacional", sim, até pode, mas não há comprovação nenhuma de que tenha ativos desta natureza (operacional).

As retenções estão confirmadas e referem-se ao ano-calendário de 2011.

Não há nos autos nenhuma intimação ou solicitação de eventual esclarecimento à Recorrente, o que comprova que a decisão recorrida apenas baseou sua conclusão no que consta na escrituração contábil e na DIPJ do ano de 2011.

Reitero, a Recorrente, (i) encontrava-se em fase **pre-operacional**, situação não descaracterizada na decisão recorrida, (ii) as retenções estão comprovadas e as fontes pagadoras fazem parte do rol de instituições financeiras que concederam financiamentos à Recorrente para a construção da usina - sua única atividade -, e (iii) na DIPJ **não** constam outras atividades que pudessem ser objeto de tributação, além de que, (iv) a escrituração contábil mostra-se condizente com sua situação no ano de **2011**, em fase pré-operacional.

Conclusão

Ante o que foi exposto, dou provimento ao recurso voluntário para reconhecer as retenções efetivadas no montante de **R\$ 21.130.081,90**, como Saldo Negativo de IRPJ do ano de **2011**.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano