ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10880.991093/2012-11

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

Processo nº	10880.991093/2012-11
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1401-003.027 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	22 de novembro de 2018
Matéria	DCOMP/SALDO NEGATIVO IRPJ
Recorrente	SANTO ANTONIO ENERGIA S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2009

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 **2009**, 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$ 4.389.690,02, como saldo negativo de IRPJ do ano calendário de 2009, 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 14-65.811, 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 nº01316.20042.250210.1.2.02-7920), seguido de Declarações de Compensação Eletrônicas, relativos a crédito com origem em saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2009, apurado na DIPJ no valor originário de R$ 4.389.690,02, utilizado para compensação de débitos próprios declarados.*
>
> *2. Conforme o Despacho Decisório (manual) emitido pela DERAT/São Paulo (SP), o Pedido de Restituição foi indeferido e as compensações declaradas não foram homologadas. Confira-se:*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
DERAT SÃO PAULO

DESPACHO DECISÓRIO
DERAT/SPO-DIORT-EQPIR

1-SUJEITO PASSIVO/INTERESSADO

CPF/CNPJ	NOME/NOME EMPRESARIAL
09.391.823/0001-60	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
01316.20042.250210.1.2.02-7920	Exercício 2010 - 01/01/2009 a 31/12/2009	Saldo Negativo de IRPJ	10880.991093/2012-11

3-FUNDAMENTAÇÃO, ENQUADRAMENTO LEGAL E PROPOSIÇÃO

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.CRÉDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.ESTIM.COMP.	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	0,00	4.389.690,02	0,00	0,00	0,00	0,00	4.389.690,02
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$ 4.389.690,02.
Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R$ 4.389.690,02.
IRPJ devido: R$ 0,00.
Valor do saldo negativo disponível = (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (IRPJ devido) limitado ao valor do saldo negativo informado no PER/DCOMP, observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero.
Valor do saldo negativo disponível: R$ 0,00.

Diante do exposto, concluo pelo **INDEFERIMENTO** do Pedido de Restituição do PER/DCOMP nº 01316.20042.250210.1.2.02-7920 e pela **NÃO HOMOLOGAÇÃO** das compensações declaradas nos PER/DCOMP's relacionados na Tabela 01, a seguir, enviados pela contribuinte SANTO ANTONIO ENERGIA S.A., C.N.P.J. - 09.391.823/0001-60, referente a Saldo Negativo de IRPJ do Ano-Calendário 2009.

Tabela 01

06763.99308.310111.1.3.02-8800	35212.89368.260112.1.7.02-4908	30923.68553.260112.1.7.02-2447	05926.38408.190312.1.3.02-7947
02220.91406.260112.1.7.02-0183	09305.74352.260112.1.7.02-7160	15897.39174.260112.1.3.02-0946	06031.45399.280312.1.3.02-9669
	29766.06579.260112.1.7.02-2829	05653.97453.160312.1.3.02-6671	16582.56855.020512.1.7.02-2961

Para informações complementares da análise do crédito, vide Anexo 1.
Enquadramento Legal: Art. 168 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional). Inciso II do Parágrafo 1º do art. 6º da Lei 9.430, de 1996. Art. 4º da IN SRF 1.300 de 20/11/2012. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Arts. 231, 395 e 837 do Decreto nº 3.000, de 26/03/99 (RIR/99).

À consideração da Sra. Chefe da EQPIR/DIORT/DERAT-SPO.

BEATRIZ DE ALMEIDA PACHECO - Matr. 1.293.726
AUDITORA-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - AFRFB
EQPIR/DIORT/DERAT-SPO
(Assinado digitalmente)

De acordo. Submeto à consideração da Sra. Chefe Substituta da DIORT/SPO.

MARIA EDUARDA FRABASILE - MATR. 63.731
AUDITORA-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - AFRFB
Chefe da EQPIR/DIORT/DERAT-SPO
(Assinado digitalmente)

3. Cientificada do Despacho Decisório em 16 de janeiro de 2013, fl. 72, a contribuinte apresentou sua manifestação de inconformidade em 14 de fevereiro de 2013, com as alegações que se seguem.

3.1. Afirma ser concessionária de serviço público, responsável pela construção, operação e comercialização da energia gerada pela Usina Hidrelétrica Santo Antônio, localizada no rio Madeira, Porto Velho (RO), cuja construção se iniciou em agosto de 2008. Informa que das 44 turbinas previstas no projeto, 2 entraram em operação no primeiro trimestre de 2012, devendo as demais ser instaladas gradativamente até 2016. Em suas palavras:

"2. Durante o período que antecedeu o início (parcial) de suas operações (leia-se: fase pré-operacional), a Requerente incorreu em despesas pré-operacionais e financeiras relacionadas ao empreendimento, bem como auferiu receitas decorrentes de aplicações financeiras vinculadas a recursos destinados à construção da UHE Santo Antônio.

3. Ao longo do ano-calendário de 2009, exercício de 2010, a Requerente arcou com a retenção na fonte do imposto de renda (IRRF) incidente sobre as receitas financeiras auferidas durante

esse exercício. Ante o estágio pré-operacional da Requerente, citadas receitas foram registradas e contabilizadas em conta do ativo, submetendo-se à tributação na forma prevista para as empresas que não estejam ainda em operação segundo determinam as melhores práticas contábeis e fiscais, conforme será detalhado a seguir.

4. Em conseqüência, gerou-se, ao fim daquele ano-calendário, crédito tributário decorrente de saldo negativo de imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) no montante de R$ 4.389.690,02 (...), o qual foi objeto de pedido de restituição instrumentalizado pela PER/DCOMP nº 01316.20042.250210.1.2.02-7920 (doc.03) e pedidos de compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil (RFB) vinculados àquele período."

3.2. Diz que o aproveitamento do saldo negativo de IRPJ, composto por IRRF apurado durante o ano-calendário, pressupõe o preenchimento de dois requisitos, quais sejam: (i) a comprovação da retenção na fonte do imposto incidente sobre as receitas financeiras e (ii) a sujeição dessas receitas a adequado tratamento contábil e à apuração do IRPJ do período respectivo. E continua:

"9. Para comprovação do primeiro pressuposto supra, o Demonstrativo anexo (doc. 05) e os Informes de Rendimentos correlatos (docs. 06 a 15) comprovam a retenção do IRRF pelas respectivas fontes no ato de pagamento dos rendimentos financeiros à Requerente, no valor consolidado de R$ 4.389.690,02 (...), durante o ano-calendário de 2009.

10. O segundo pressuposto está comprovado pelos documentos contábeis e fiscais da Requerente, os quais não deixam dúvida de que as receitas financeiras em referência foram submetidas a adequado tratamento contábil e fiscal, ante o estágio pré-operacional em que se encontrava a Requerente no ano-calendário de 2009.

11. Em se tratando de empresa em estágio operacional, as receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independente de recebimento ou pagamento, conforme disciplina o Principio Contábil da Competência (Resolução CFC nº. 744/1995, art. 9º)

12. Por força deste mesmo princípio contábil, em se tratando de empresas em fase pré-operacional, as despesas incorridas neste período devem ser levadas à conta de Ativo sendo confrontadas com as receitas eventualmente auferidas na fase pré-operacional, cabendo o oferecimento à tributação somente do eventual saldo líquido positivo resultante.

13. No caso, a Requerente encontrava-se em fase pré-operacional durante o ano-calendário de 2009, uma vez que a primeira turbina para geração de energia elétrica entrou em operação somente no ano de 2012; fato este que foi maciçamente noticiado à época, conforme se depreende de inúmeras notícias veiculadas

nos mais diversos veículos de comunicação, incluindo imprensa especializada e agências governamentais (doc. 04).

14. Por se encontrar em fase pré-operacional no ano-calendário de 2009, o saldo do confronto entre as receitas auferidas (inclusive financeira) e custos incorridos naquele período foram levados ao ativo permanente, mais especificamente à conta de ativo imobilizado, uma vez que intrinsecamente vinculadas à construção e implantação da UHE Santo Antônio. Neste particular, importante salientar que, uma vez que o valor dos custos/despesas superava em muito o valor das receitas (inclusive financeiras) auferidas no período, não houve apuração de saldo líquido positivo a ser tributado.

15. A fim de comprovar a forma de contabilização adotada pela Requerente, veja-se que:

*(*i) os valores relativos aos rendimentos financeiros auferidos no ano-calendário de 2009, relacionados no demonstrativo (doc. 05) e Informes de Rendimentos anexos (docs. 06 a 15) encontram-se todos registrados na Conta Contábil nº 1.3.2.01.1.9.19.98.99.501800 – (-)Outras, conforme cópia do Livro Razão da referida conta (doc. 16);

*(*ii) de acordo com o Balancete Consolidado de 2009 (doc. 18), constata-se que o saldo final da referida Conta Contábil nº1.3.2.01.1.9.19.98.99.501800 – (-) Outras, no valor de R$ 25.584.744,61, compôs o saldo da Conta Contábil nº 1.3.2.01.1.9.19.98 (-) Recuperação de Despesas, no valor de R$ 25.616.522,85, que, por sua vez, compôs a Conta Contábil nº 1.3.2.01.1.9.19 – A Ratear, no valor de R$ 658.352.724,45. Por fim, este valor compôs o saldo final de R$ 2.909.344.699,83 informado na Linha 34 – Construções em Andamento da Ficha 36A da DIPJ-2010, ano-calendário 2009 (doc.19) e constante do Balancete Consolidado de 2009 (doc. 18);

(iii) o Demonstrativo anexo (doc. 17) comprova ainda que os valores registrados no Balancete Consolidado de 2009 (doc. 18) e na cópia do Livro Razão da Conta nº 1.3.2.01.1.9.19.98.99.501800 – (-) Outras (doc. 16) compõem os valores referentes ao Não Circulante –Imobilizado informados na Ficha 36A da DIPJ 2010, ano-calendário 2009, da Requerente (doc. 19).

16. O tratamento contábil a fiscal adotado pela Requerente segue orientação já consolidada no âmbito da própria RFB quanto à apuração do IRPJ durante a fase pré-operacional, que determina o registro – em conta de ativo permanente – de custos/despesas incorridos e receitas auferidas em fase pré-operacional, submetendo-se à imediata tributação apenas eventual saldo positivo entre a diferença entre citadas receitas e custos/despesas. Nesse sentido, cite-se a Solução de Consulta nº 44, de 1º de fevereiro de 2008, da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 8ª Região Fiscal, verbis:

"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 confrontados com as despesas financeiras a ele relativas. Havendo saldo credor, este deverá ser utilizado para abatimento das demais despesas pré-operacionais. Se, ainda assim persistir o saldo positivo, aí sim ele deverá ser levado a resultado, uma vez que já foi integralmente realizado.

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

[...]

18. Este também é o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, verbis:

Ementa: RESTITUIÇÃO. SALDO NEGATIVO DO IMPOSTO DE RENDA. RECEITAS FINANCEIRAS. FASE PRÉ-OPERACIONAL. As receitas financeiras originárias de empreendimentos em fase pré-operacional são classificadas no ativo diferido, sendo deduzidas das despesas financeiras diferidas. Havendo saldo positivo, este é diminuído das demais despesas pré-operacionais diferidas. Permanecendo saldo positivo, o valor é oferecido à tributação. Na situação dos autos, sendo as despesas financeiras maiores que as receitas financeiras, e tendo sido declaradas no ativo diferido, na existência de saldo negativo de IRPJ, apurado em decorrência do IRRF incidente sobre aplicações financeiras, esse valor poderá ser objeto de restituição ou compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela RFB (Acórdão nº 1402-00.161, Processo nº 10580.013161/2001-11, CARF, 1ª Seção – 2ª Turma da 4ª Câmara, publicado no DPU 06/04/2010) (grifos nossos).

21. O procedimento adotado pela Requerente encontra respaldo no Manual de Contabilidade do Setor Elétrico ("MCSE") da Agência Nacional de Energia Elétrica ("ANEEL"), ao qual a Requerente está vinculada por ser concessionária de serviço de energia elétrica.

22. Referido manual dispõe nos seguintes termos:

[...]

23. Também respalda o procedimento da Requerente o **Pronunciamento Técnico CPC 20 – Custos de Empréstimos**

("CPC 20"), segundo o qual "A entidade deve capitalizar os custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de ativo qualificável como parte do custo do ativo (...) Custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de ativo qualificável devem ser capitalizados como parte do custo do ativo quando foi provável que eles irão resultar em benefícios econômico futuros para a entidade e que tais custos possam ser mensurados com confiabilidade."

24. De acordo com o referido CPC 20, devem ser contabilizados à conta de redução de custos dos empréstimos incorridos a receitas financeiras decorrentes de investimento dos recursos financeiros tomados em empréstimos enquanto não aplicados nos ativos aos quais se destinam, verbis:

"13. Os contratos financeiros para um ativo qualificável podem resultar em a entidade obter recursos de empréstimos e incorrer em custos de empréstimos antes que parte ou todos os recursos sejam utilizados para gastos com o ativo qualificável. Nessas circunstâncias, os recursos são freqüentemente investidos até que se incorra em gastos com o ativo qualificável. 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.*"*

25. Destarte, uma vez comprovada (i) a correção dos procedimentos adotados pela Requerente, notadamente no que se refere ao reconhecimento – no ativo permanente – das receitas financeiras auferidas e das despesas (inclusive financeiras) incorridas naquele período de apuração; e (ii) da incontroversa retenção de IRRF pelas fontes no ato de pagamento dos rendimentos financeiros em referência, impõe-se reconhecer a existência de crédito decorrente de saldo negativo de IRPJ, compensável com débitos de tributos administrados pela RFB."

4. Em 23 de dezembro de 2014, a interessada apresentou a petição de fls.305/306, com os seguintes esclarecimentos.

4.1. Reitera, de forma, resumida, as razões de fato e de direito anteriormente expostas na manifestação de inconformidade. E acrescenta:

"Recentemente, a Receita Federal do Brasil realizou, no âmbito do Processo Administrativo nº 16306.720507/2012-21, um procedimento de fiscalização, especificamente para verificar a regularidade da apuração de IRPJ correspondente ao ano-calendário de 2009 e 2010.

Tal procedimento de fiscalização se encerrou sem a lavratura de auto de infração, o que atesta o regular oferecimento das receitas financeiras à tributação por IRPJ, em relação ao ano-calendário de 2009, contrariando, por outro lado, a acusação fiscal acima mencionado.

Diante do exposto, a REQUERENTE requer:

(i) a juntada e análise de todos os documentos acostados, pela REQUERENTE, aos autos do Processo Administrativo nº 16306.720507/2012-21 (DOC. 01); e (ii) que, antes de apreciar a Manifestação de Inconformidade apresentada neste processo administrativo, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente determine a juntada, nestes autos, do parecer elaborado pela Fiscalização, com as conclusões apresentadas no procedimento de fiscalização, objeto do Processo Administrativo nº 16306.720507/2012-21, para justificar a não lavratura de auto de infração de IRPJ relativamente ao ano de 2009."

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 2009**, então utilizado nas compensações mencionadas na decisão recorrida.

Segundo o voto condutor da decisão recorrida:

20. 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 2009, 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 primeiro trimestre de 2012.

21. Acrescenta que o saldo entre as receitas auferidas (inclusive financeiras) e os custos incorridos na fase pré-operacional foi registrado e contabilizado em conta do Ativo Permanente, mais especificamente à conta de Ativo Imobilizado, "uma vez que intrinsecamente vinculado à construção e implantação da UHE Santo Antônio". Diz ainda que uma vez que o valor dos custos/despesas superava em muito o valor das receitas auferidas, não houve apuração de saldo líquido positivo a ser oferecido à tributação.

22. Informa também o registro dos rendimentos financeiros auferidos durante o ano-calendário de 2009 na conta 1.3.2.01.1.9.19.98.99.501800 – (-) Outros, conforme cópia do Livro Razão que anexa, cujo saldo final, no montante de R$ 25.584.744,61, compôs o saldo da conta 1.3.2.01.1.9.19.98 (-) Recuperação de Despesas, no valor de R$ 25.616.522,85, o qual, por sua vez, compôs a conta 1.3.2.01.1.9.19 – A Ratear, no valor de R$ 658.352.725,45. Por fim, este último montante compôs o saldo final de R$ 2.909.344.699,83, informado na Linha 34 – Construções em Andamento (Ficha 36A da DIPJ/2010), conforme Balancete Consolidado que junta à sua manifestação de inconformidade.

23. Alega que o procedimento adotado está de acordo com a Solução de Consulta SRRF/8ª RF nº 44, de 2008, com a Solução de Consulta SRRF/7ª RF nº 21, de 2010 e com a jurisprudência do CARF; busca respaldo no 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.*
>
> *24. 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 2009.*
>
> *25. 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.*
>
> *26. 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.*
>
> *27. 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 o resumo das DIRF apresentadas pelas fontes pagadoras:*
>
> *[...]*
>
> *28. 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.*
>
> *[...]*

76. Conforme a DIPJ/2010, os informes de rendimentos apresentados e as DIRF (resumo abaixo), as retenções, cuja tributação dos rendimentos correspondentes foi questionada, incidiram sobre aplicações financeiras de renda fixa (código de receita 3426), junto às Instituições Financeiras: Banco do Brasil S.A., HSBC BANK Brasil S.A., Banco da Amazônia S.A., Banco Votorantim S.A., Banco Bradesco S.A. e Banco Santander S/A.

77. Segundo a contribuinte, esses rendimentos de aplicações financeiras, cujo imposto retido foi deduzido na declaração de rendimentos, teriam por origem empréstimos de terceiros, tomados para a construção do parque de energia da Usina Hidrelétrica Santo Antonio.

78. Para demonstrar sua fase pré-operacional no ano-calendário de 2009 e o início parcial de suas atividades somente no ano-calendário de 2012 (duas turbinas), a interessada limitou-se a trazer matéria veiculada em jornal digital, documento este, para fins fiscais, que não tem o mesmo valor probante das Demonstrações Financeiras, acompanhadas das Notas Explicativas.

79. A contribuinte apresenta diversos documentos em sua manifestação de inconformidade, a seguir copiados parcialmente, que indicam o registro dos rendimentos financeiros auferidos durante o ano-calendário de 2009 na conta 1.3.2.01.1.9.19.98.99.501800 – (-) Outros, conforme cópia do Livro Razão que anexa, cujo saldo final, no montante de R$ 25.584.744,61, compôs o saldo da conta 1.3.2.01.1.9.19.98 (-) Recuperação de Despesas, no valor de R$ 25.616.522,85, o qual, por sua vez, compôs a conta 1.3.2.01.1.9.19 – A Ratear, no valor de R$ 658.352.725,45. Por fim, este último montante compôs o saldo final de R$ 2.909.344.699,83, informado na Linha 34 – Construções em Andamento (Ficha 36A da DIPJ/2010), conforme Balancete Consolidado:

[...]

80. Posteriormente à apresentação da manifestação de inconformidade, trouxe a interessada aos autos os documentos de fls. 307/530, relativos a diversas contas do Razão (Receitas de Aplicações Financeiras, Retenções do Imposto de Renda, Encargos Financeiros, Diversas Despesas, entre outras), cópias de Balancetes, Planos de Contas, entre outros.

81. 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 2009, 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.

83. 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.***

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

[...]

89. 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.

90. 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.*

91. Reitere-se que a legislação tributária que rege as hipóteses de compensação de tributos ou contribuições federais atribui à peticionaria 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.

92. 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.

94. Como exemplo, os rendimentos auferidos no mês de outubro de 2009, relativos a aplicações financeiras no Banco do Brasil, presentes no Informe de Rendimentos apresentado, de R$ 791.451,15, cujo montante não confere com aqueles contabilizados no mesmo mês, na conta "A Ratear", sob histórico "Valor referente rendimento de aplicação financeira – Out/09 Banco do Brasil " , no valor de R$ 732.799,56 . Veja-se:

[...]

95. Registre-se ser de amplo conhecimento que os rendimentos de aplicações financeiras devem ser rateados segundo o regime de competência, quanto relativos a títulos vencíveis após o encerramento do período de apuração, a teor do art. 373, do RIR/99. Desse modo, cabia à interessada demonstrar se computou tais rendimentos em anos-calendário anteriores, mediante apresentação da composição do Ativo Diferido e do Ativo Imobilizado daqueles períodos, inclusive.

[...]

98. 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 2009.

99. 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 **2009**, composto unicamente por retenções na fonte de imposto sobre aplicações financeiras, que totalizaram **R$ 4.389.690,02**, crédito este utilizado em vários PER/DCOMP's para fins de compensação de débitos, que resultaram não homologadas em face de análise feita (Anexo 1) no Despacho Decisório, que concluiu:

SALDO NEGATIVO DE IMPOSTO DE RENDA, CONSTITUÍDO DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

Com relação ao Imposto de Renda Retido na Fonte, conforme o Art. 231 do RIR/99, para que seja deferido o saldo negativo de imposto de renda, constituído de Imposto de Renda Retido na Fonte, é necessário que as retenções de IRRF sejam comprovadas e que os rendimentos dessas retenções tenham sido oferecidos à tributação.

Em seu recurso a Recorrente esclareceu que, como estava em fase **pré-operacional em 2009**, 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 2009, 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 2009.

De se reproduzir excertos do voto condutor da decisão recorrida:

28. 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.

38. 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.

*39. 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.*

40. 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.

[...]

> *42. 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:

> *81. 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 2009, 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.*
>
> *[...]*
>
> *89. 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.*
>
> *90.* ***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.*
>
> [Grifo do Relator]

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 2009.

Notório que a Recorrente, constituída em agosto de 2008, encontrava-se em **fase pré-operacional** no ano de 2009, 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) destinavam-se à construção da Usina Santo Antônio, que seria, de fato, o único empreendimento tocado pela Recorrente.

A DIPJ do ano calendário de 2009, acostada aos autos, **não** contempla registro de atividade operacional, sem receitas e despesas neste sentido.

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), que foram da ordem de mais de R$ 2 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:

> *89. 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.*
>
> *90. 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,

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, § *2*º).

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 90, supra reproduzido) afirmou que a Recorrente "***pode*** *ter ativos não relacionados à atividade que está em fase pré-oper*acional", 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 2009.

A decisão recorrida, após toda a sua fundamentação (itens 06 a 92) que entendeu ser suficiente ao indeferimento em debate afirmou que "*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," conforme consta nos itens 93 e 94.

O total dos rendimentos informados pelas fontes pagadoras, que resultaram nas retenções confirmadas, foi da ordem de R$ 19.509.747,20, sendo crível admitir que encontram-se incluídas no saldo, em 31/12/2009, de R$ 25.584.744,61 na conta 1.3.2.01.1.9.19.98.99.501800 (-) Outros, conforme cópia do Livro Razão, que aponta por dia/mês os valores das receitas, (incluído entre as fls.74 a 248) com aquelas instituições financeiras que concederam financiamentos à Recorrente.

Ainda, o fato de haver apontado uma diferença entre os rendimentos informados pelo Banco do Brasil e os contabilizados pela Recorrente, por si só, não tem a força que lhe atribuiu a decisão recorrida no sentido de desconsiderar as retenções comprovadas no ano de **2009** como parte integrante do saldo negativo de IRPJ.

Evidentemente, estas não foram as razões de decidir do voto condutor da decisão recorrida, até porque se demandaria um exame mais acurado. 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 2009.

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 **2009**, em fase pré-operacional.

Conclusão

Ante o que foi exposto, dou provimento ao recurso voluntário para reconhecer as retenções efetivadas no montante de **R$ 4.389.690,02**, como Saldo Negativo de IRPJ do ano de **2009**.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano