



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10909.003208/2002-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1001-002.384 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 07 de abril de 2021
Recorrente VILA DO FAROL HOTÉIS E TURISMO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 1998

FASE PRÉ-OPERACIONAL. SALDO LÍQUIDO POSITIVO ENTRE RECEITAS E DESPESAS FINANCEIRAS. TRIBUTAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1998

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto a Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sérgio Abelson – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sérgio Abelson (Presidente), José Roberto Adelino da Silva e Thiago Dayan da Luz Barros.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o acórdão de primeira instância (folhas 466/472) que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada contra a Informação Fiscal às folhas 434/437, a qual reconheceu saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 1998 no montante de R\$ 12.977,62, face a um valor a restituir pleiteado, a este título, de R\$ 41.181,11.

O relatório do referido acórdão recorrido bem descreve a lide em tela, razão pela qual o transcrevo a seguir:

Trata o presente processo do PER no qual o Interessado requer restituição de SN de **IRPJ** do ano-calendário 1998, composto por retenções na fonte decorrentes de receitas financeiras, conforme tabela abaixo:

RECEITAS FINANCEIRAS	259.553,35
IRRF DEVIDO	(15.622,93)
IRRF A RESTITUIR	36.287,69

Do total retido (R\$ 51.910,62), a Interessada pleiteou restituição, inicialmente, de R\$ 36.287,69, pois que havia reconhecido como devido o valor de R\$ 15.622,93.

2. Em 19/07/2005, foi emitido o Parecer SAORT/DRF/ITJ n. 115/2005 e Despacho Decisório indeferindo o pedido, pois a contribuinte deixou de indicar, na DIPJ, os rendimentos de aplicações financeiras que deram origem ao imposto retido, em desacordo com as orientações contidas no art. 2º da Lei nº 9.430/1996.

3. A Interessada apresentou manifestação de inconformidade alegando que retificou a DIPJ-1998/1999, informando também e que em 1998 encontrava-se em fase pré-operacional, pelo quê, contabilizou as despesas no ativo diferido, solicitando, por isso, alteração do valor a ser restituído de R\$ 36.287,69 para R\$ 41.181,11, pois houve deslocamento na apuração dos tributos do ano 2000 para os anos de 1998 e 1999.

4. A DRJ/Florianópolis, em 11/08/2006 (Acórdão 07-8.332), indeferiu o pedido, mantendo o despacho que denegou a restituição, tendo a Interessada impetrado recurso voluntário. Em 18/12/2008, no entanto, o recurso foi negado no primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 102-49.475).

5. Ocorre que por sentença do TRF 4ª Região, proferida nos autos do processo 5003955-60.2010.4.04.7208, foi determinada a análise do pedido de restituição, afastando o óbice imposto nos presentes autos, qual seja, desconsideração da DIPJ retificadora, pois havia sido retirada em malha e considerada cancelada, pois havia sido entregue após o prazo de 5 anos.

6. Em 14/10/2016 a DRJ/Florianópolis proferiu nova decisão (fls. 434/437), nos seguintes termos:

- Em sua nova DIPJ a empresa apresentou a seguinte composição para o Ativo Diferido, no ano-calendário 1998:

DESPESAS ADMINISTRATIVAS (21.001,34)

DESPESAS TRIBUTÁRIAS (154.593,37)

DESPESAS FINANCEIRAS (17.276,44)

RECEITAS FINANCEIRAS 264.401,24

SALDO CREDOR 71.530,09

- O valor do saldo credor foi contabilizado como receita financeira e oferecido à tributação, e informado na DIPJ (ficha 07 - campo 23) como outras receitas financeiras.
- Também alterou o saldo do IRRF passível de restituição, para os valores abaixo:

RECEITAS FINANCEIRAS 259.553,35

IR RETIDO 51.910,62

IRRF DEVIDO (10.729,51)

IRRF A RESTITUIR 41.181,11

- Anexou-se as principais informações extraídas da DIPJ necessárias à análise do pedido:

Ficha 06 - Despesas Operacionais	Todos os campos	0,00
Ficha 07 - Demonstração do Resultado	Campo 23 - Outras receitas financeiras	71.530,09
	Campo 47 - Lucro líquido antes da CSLL	71.530,09
Ficha 13 - Cálculo do IR sobre o Lucro Real	Campo 01 - A alíquota de 15%	10.729,51
	Campo 13 - Imposto de Renda retido na fonte	10.729,51
	Campo 26 - Saldo de imposto de renda a pagar	0,00
Ficha 25 - Ativo - Balanço Patrimonial	Campo 47 - Total do Diferido	0,00

- A unidade de origem constatou que valor de R\$ 71.530,09 (registrado como outras receitas financeiras na DIPJ, conforme tabela acima) foi informado na MI como o total do Ativo Diferido, porém, na DIPJ essa informação se encontra zerada.
- Além disso, não consta nenhuma informação no ativo diferido sobre os valores mencionados para compor o saldo credor de R\$ 71.530,09, quais sejam: os valores das despesas administrativas (R\$ 21.001,34), despesas tributárias (R\$ 154.593,37) e das despesas financeiras (R\$ 17.276,44) também não constam da DIPJ.
- Dessa forma, concluiu-se que não está comprovada a redução das receitas financeiras de R\$ 259.553,35 para R\$ 71.530,09, pois essa redução está baseada somente em um cálculo apresentado na MI, sem haver, no entanto, qualquer comprovação e respectivas informações na DIPJ.
- Dessa forma, o cálculo utilizado pela unidade de origem, para apuração do saldo negativo de IRPJ foi o seguinte

Outras Receitas R\$ 259.553,35

Lucro Real R\$ 259.553,35

IRPJ sobre lucro real

Alíquota de 15% R\$ 38.933,00

(-) IRRF (R\$ 51.910,62)

Saldo Negativo **R\$ 12.977,62**

7. O interessado tomou ciência da decisão, via AR, em **03/01/2017** (fl.440) e, em **31/01/2017**, apresentou a Manifestação de Inconformidade - "**MI**" de fls. 443/449, e anexos de fls. 450 e ss., alegando, em síntese, que:

- Conforme se extrai da DIPJ **ORIGINAL**, transmitida em 1999, há sim a devida informação acerca do Ativo Diferido, no montante de R\$ 71.530,09, que tiveram o condão de reduzir o montante das receitas financeiras de R\$ 259.553,35 para R\$ 71.530,09;
- Na DIPJ retificadora (apresentada em 2005), foram demonstradas as origens do imposto retido [que foram] os rendimentos de aplicações financeiras, bem como o saldo credor da conta do ativo diferido, razão pela qual as despesas eram controladas / deduzidas na conta do ativo diferido, como determina o art. 179 da LSA (as informações podem ser aferidas no PAF acostado no processo judicial 5003955-60.2010.4.04.7208/SC- Evento I, PROCADM19, Pagina 1)
- A decisão da autoridade foi incoerente, pois leu as informações de forma autônoma e individualizada, tomando decisões considerando apenas a DIPJ retificadora, porém, essa não foi incorporada ao sistema da RFB não houve a consolidação das informações com a importação dos valores que não foram alterados (notadamente o montante do ativo diferido informado originalmente);
- Como o contribuinte havia apontado o saldo da conta ativo diferido na DIPJ original, e tal conta não foi retificada, obviamente esta não precisaria ter sido retificada na DIPJ transmitida em 2005; e como se sabe, no documento retificador somente são alteradas as informações efetivamente diferentes, não sendo preenchidos ou alterados os documento da DIPJ original cuja consolidação de informações ocorre através da importação de dados. Daí a necessidade de leitura em conjunto.
- Também carece de lógica a alegação de que as "despesas" que reduziram a BC do IRPJ não estariam comprovadas, pois além de não existir espaço específico na DIPJ para declaração das despesas pré-operacionais, caberia à autoridade fiscal, na dúvida, requerer sua comprovação e não indeferi-las.
- Requer a reforma da decisão a fim de reconhecer integralmente o crédito devido à Contribuinte.

No acórdão *a quo* foi mantida a decisão que reconheceu parcialmente o crédito de saldo negativo, no valor de R\$ 12.977,62, pelas razões a seguir transcritas:

10. Trata o processo do PER de fl. 03, no qual a Interessada solicita restituição de SN de IRPJ, no montante de R\$ 36.287,69, retificado posteriormente para R\$

41.181,11, sob o argumento de ter havido deslocamento na apuração dos tributos do ano 2000 para os anos de 1998 e 1999.

11. A princípio o pedido havia sido indeferido pela origem, e mantido nas instâncias administrativas de julgamento, tendo havido, no entanto, nova decisão na origem, por força de determinação judicial, e de que a Administração Fazendária deveria analisar DIPJ retificadora, ainda que transmitida após o prazo de cinco anos.

12. Na nova decisão proferida, a unidade de origem reconheceu o crédito parcialmente, alegando para tanto:

i) falta de comprovação das despesas que reduziram a BC da apuração do imposto; e

ii) falta de registro desses valores na DIPJ analisada.

13. Não havendo divergência quanto ao montante retido pelas fontes pagadoras, mas sim em relação às despesas que deduziram a BC de apuração do imposto, a diferença dos cálculos efetuados no DD e na MI foram as seguintes:

RUBRICAS	DD	MI
Receitas Financeiras	259.553,35	71.530,09
IR 15%	38.933,00	10.729,51
<u>IRRF</u>	<u>-51.910,62</u>	<u>-51.910,62</u>
SN	-12.977,62	-41.181,11

14. A lide, portanto, encontra-se na comprovação dos valores que reduziram a conta receitas financeiras, de R\$ 259.553,35 para R\$ 71.530,09.

15. Inicialmente a Interessada alegou incoerência na afirmação da autoridade *a quo* que alegou que aquela não havia registrado em sua DIPJ retificadora as informações concernentes às despesas que compuseram o saldo credor de R\$ 71.530,09, quais sejam: despesas administrativas (R\$ 21.001,34), despesas tributárias (R\$ 154.593,37) e das despesas financeiras (R\$ 17.276,44) também não constam da DIPJ.

16. A incoerência na análise teria se dado pois, como na DIPJ retificadora os dados não passíveis de alteração não são preenchidos, mas automaticamente consolidados pelo sistema, a autoridade fiscal deveria ter analisado as duas DIPJ em conjunto, já que a retificadora não havia sido recepcionada e aceita pelos sistemas da RFB, de modo que os dados não teriam assim sido consolidados nela.

17. Contudo, note-se que a própria Interessada alega também inexistir espaço específico na DIPJ para declaração das despesas pré-operacionais, e que caberia à autoridade fiscal, na dúvida sobre sua comprovação, requerer sua comprovação, e não indeferir tais despesas de pronto.

18. Assim, ainda que a Interessada tenha tentado demonstrar possuir razão em seu pleito, e que, por isso, pleiteou judicialmente o direito de ver analisada a DIPJ retificadora (ainda que apresentada extemporaneamente), demonstrou em sua MI que conheceu totalmente os motivos do indeferimento do pleito, pelo quê, deveria, a meu ver, ter apresentado em sede de recurso administrativo, as provas documentais inerentes às despesas não reconhecidas pela autoridade *a quo*, e não simplesmente alegar que essa deveria ter solicitado as provas.

19. É sabido, inclusive, que o momento da juntada de documentação comprobatória se dá por ocasião da impugnação, e, em não o fazendo nessa oportunidade, e não havendo outros meios de prova, os argumentos de defesa devem ser entendidos como meras alegações, já que as condições de excepcionalidade da regra legal, mais abaixo citadas, não são vislumbradas nos autos.

20. Nesse sentido, de se citar o art. 15, do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c §4º do art. 16 do mesmo diploma, a saber:

[...]

21. Veja-se, a respeito, o que dispõe o art. 276 do RIR/99 sobre os elementos de prova:

[...]

22. Por sua vez, o art. 923, do mesmo Regulamento, reza que:

[...]

23. Portanto, para dar efetividade aos comandos legais acima referidos, deveria a Interessada munir sua MI com as provas documentais pertinentes às rubricas mencionadas pela autoridade fiscal *a quo*, a saber: despesas administrativas, despesas tributárias e despesas financeiras, as quais, em tese, teriam reduzido o valor das receitas financeiras para o patamar que gerou o suposto crédito de saldo negativo pleiteado. Desta forma, o DD deve ser mantido por suas próprias razões, ante a ausência da prova das despesas inerentes às rubricas.

A ciência do acórdão DRJ em tela ocorreu em 07/12/2018 (folha 474, a data do carimbo dos Correios, indicando o mês de novembro, está evidentemente equivocada, já que é anterior à data da sessão em que foi julgado o acórdão recorrido, 14/11/2018, conforme consta da folha 466). O recurso voluntário foi apresentado em 20/12/2018 (folha 475).

A recorrente, às folhas 477/483, em síntese do necessário, repisa, em sua literalidade, os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade às folhas 443/449, já transcritos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sérgio Abelson, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e admissível segundo os requisitos do Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele conheço.

No período de apuração em questão, ano-calendário de 1998, a contribuinte informou que se encontrava em fase pré-operacional, não havendo no processo nenhuma controvérsia a esse respeito.

Desta forma, relativamente ao referido período, o saldo líquido das receitas e despesas financeiras deve ser registrado no ativo diferido. Tal valor, se credor, deve ser diminuído do total das despesas pré-operacionais incorridas no período de apuração e eventual excesso de saldo credor deve compor o lucro líquido do exercício. 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, pode ser objeto de restituição ou compensação.

Este entendimento foi explicitado na Solução de Divergência COSIT Nº 32, de 21 de Julho de 2008, cuja ementa se transcreve a seguir:

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real devem registrar no ativo diferido o saldo líquido negativo entre receitas e despesas financeiras, quando provenientes de recursos classificáveis no referido subgrupo. Sendo positiva, tal diferença diminuirá o total das despesas pré-operacionais registradas. O eventual excesso remanescente deverá compor o lucro líquido do exercício. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional (CTN), arts. 43 e 44, Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, arts. 177, 179, V e 181, Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, arts. 4º e 36, II, Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 6º, II, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamento do Imposto de Renda (RIR), arts. 218, 247, 274 e 325, Instrução Normativa (IN) SRF nº 54, de 05 de abril de 1988, e nº 79, de 1º de agosto de 2000.

Conforme consta do acórdão recorrido, a lide remanescente no processo se restringe à comprovação das despesas que reduziram os valores de receitas financeiras correspondentes à base de cálculo do IRPJ de R\$ 259.553,35 para R\$ 71.530,09.

A recorrente, em fase pré-operacional, obteve receitas financeiras no ano-calendário de 1998 no montante de R\$ 259.553,35, com correspondente retenção de imposto de renda no valor de R\$ 51.910,62, conforme informe de rendimentos à folha 113, a seguir reproduzido:

[illegible]

Em seu recurso voluntário, requer a redução do valor destas receitas financeiras de R\$ 259.553,35 para R\$ 71.530,09.

Desta forma, para deduzir o montante de IRRF de R\$ 51.910,62, a contribuinte deve comprovar que o saldo credor líquido das receitas e despesas financeiras foi diminuído do total das despesas pré-operacionais incorridas no período de apuração, para demonstrar que o montante de R\$ 71.530,09, e não o de R\$ 259.553,35, corresponde ao excesso de saldo credor que deve compor o lucro líquido do exercício. Em outras palavras, a recorrente deve comprovar a ocorrência, no referido período de apuração, de despesas financeiras ou pré-operacionais no montante de R\$ 188.023,26 para que possa deduzir o valor total do IRRF retido.

A contribuinte alega que as despesas a serem subtraídas das receitas financeiras no montante de R\$ 259.553,35 correspondem a despesas administrativas (R\$ 21.001,34), despesas tributárias (R\$ 154.593,37) e despesas financeiras (R\$ 17.276,44), perfazendo um total de R\$ 192.871,15, superior em R\$ 4.847,89 ao valor necessário para a redução das receitas financeiras que deveriam ter sido oferecidas à tributação ao montante alegado. Alega, ainda, que tais despesas constam de sua DIPJ original mediante a informação do saldo credor do Ativo Diferido no montante de R\$ 71.530,09. Alega, também, que as DIPJ original e retificadoras

devem ser analisadas em conjunto, pois “*como se sabe, no documento retificador somente são alteradas as informações efetivamente diferentes, não sendo preenchidos ou alterados os documentos da DIPJ original cuja consolidação de informações ocorre através da importação de dados*”. E, por fim, alega, em relação às referidas despesas, que “*caberia à autoridade fiscal, na dúvida, requerer sua comprovação e não indeferir-las*”.

No acórdão recorrido, o fundamento para a reforma da decisão combatida foi a não apresentação das provas documentais inerentes às despesas não reconhecidas pela autoridade *a quo*. Ainda assim, em sede do recurso voluntário que aqui se analisa, a contribuinte não trouxe aos autos qualquer documentação comprobatória da ocorrência das alegadas despesas.

Em relação à alegação de que as DIPJ original e retificadoras devem ser analisadas em conjunto, engana-se a contribuinte, visto que a legislação preconiza que a DIPJ retificadora terá a mesma natureza daquela originalmente apresentada e a substituirá integralmente, inclusive para efeitos de revisão sistemática pelo Fisco (Medida Provisória nº 2.189-49/2001, art. 18; Instrução Normativa do SRF nº 166/1999, art. 1º).

No entanto, não há óbice em desconsiderar o erro de preenchimento cometido pela contribuinte e considerar em conjunto as informações das referidas declarações, desde que as informações alegadas sejam devidamente comprovadas.

A DIPJ corresponde a um documento informativo, de lavra da própria contribuinte, não possuindo, isoladamente, qualquer valor probatório. Sua apresentação obviamente não supre a necessidade de comprovação dos fatos alegados por escrituração contábil, bem como, a critério da autoridade fiscal, por documentos comprobatórios dos lançamentos constantes na referida escrituração.

A alegação de que caberia à autoridade fiscal, na dúvida, requerer a comprovação das referidas despesas e não indeferir-las também não socorre à recorrente, já que a ausência de documentação comprobatória foi mencionada como razão do indeferimento de seu pleito tanto na Informação Fiscal às folhas 434/437, quanto no acórdão *a quo*, mas, mesmo assim, a contribuinte optou por não acostar a ambas as contestações qualquer prova documental, o que, por determinação legal, é de seu ônus, conforme se demonstra a seguir.

Conforme art. 373, inciso I, do novo Código de Processo Civil – CPC (Lei nº 13.105/2015), que reproduz o art. 333, I, do antigo CPC, ao autor incumbe o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito. E de acordo com o art. 967 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/2018 (Decreto nº 9.580/2018), que reproduz o art. 923 do antigo RIR/1999, a escrituração mantida em observância às disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis.

Nesse sentido, tal qual o pagamento de tributos e contribuições, que necessita, para convalidar o recolhimento efetuado, de uma série de atos do sujeito passivo, como manter escrituração contábil, baseada em documentos hábeis e idôneos, e a partir desta documentação determinar o tributo devido e recolher o correspondente valor, a restituição também almeja, para materializar o indébito, atividade semelhante.

Por tais razões, quando a contribuinte apresenta uma Declaração de Compensação, deve, necessariamente, demonstrar um crédito tributário a seu favor, para

extinguir um débito tributário constituído em seu nome, de forma que o reconhecimento do indébito tributário deve ser o fundamento fático e jurídico de qualquer declaração de compensação.

A propósito do tema, cumpre destacar o informativo de jurisprudência do STJ de nº 320, de 14 a 18 de maio de 2007, que trouxe o seguinte julgado:

RESTITUIÇÃO. INDÉBITO. PROVA. RECOLHIMENTOS.

A recorrente aduz que a eventual restituição, se cabível, haveria de ser respaldada em prova documental, acostada na inicial, dos valores efetivamente pagos com as devidas comprovações de recolhimento, e ante tal incerteza não pode ser a União condenada à restituição dos valores postulados (pela via da compensação), sob pena de infração ao princípio do enriquecimento sem causa.

Isso posto, a Turma deu provimento ao recurso ao argumento de que o pressuposto fático do direito de compensar é a existência do indébito. Sem prova desse pressuposto, a sentença teria caráter apenas normativo, condicionada à futura comprovação de um fato. REsp 924.550SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 15/5/2007.

Nesse diapasão, o suposto indébito em questão não contém os atributos necessários de liquidez e certeza, os quais são imprescindíveis para reconhecimento pela autoridade administrativa de crédito junto à Fazenda Pública, sob pena de haver reconhecimento de direito creditório incerto, contrário, portanto, ao disposto no artigo 170 do Código Tributário Nacional (CTN).

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sérgio Abelson