



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10983.902462/2011-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1001-002.383 – 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: 1999

IRRF. COMPENSAÇÃO

Para fins de determinação do saldo do imposto de renda a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica pode deduzir do imposto devido o valor do imposto pago ou retido na fonte, desde que as receitas correspondentes tenham sido computadas na determinação do lucro real e ficar comprovado, mediante documentação hábil e idônea, que o contribuinte sofreu a retenção deste imposto no período correspondente.

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: 1999

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 155/164) que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada contra o despacho decisório à folha 09, que homologou parcialmente a compensação constante da DCOMP 37990.73062.180806.1.7.02-0344, retificadora da DCOMP 40198.85364.141204.1.3.02-5002, e indeferiu o PER 05170.27694.151204.1.2.02-7408, de crédito correspondente a saldo negativo de IRPJ ano-calendário de 1999 informado no montante de R\$ 18.761,18 e reconhecido no valor de R\$ 7.319,25, tendo em vista a não confirmação de Imposto de Renda Retido na Fonte no montante de R\$ 11.441,93, tendo em vista que a receita correspondente foi oferecida parcialmente à tributação, conforme relatório de “Análise de Crédito” do despacho decisório, à folha 10, na tabela a seguir reproduzida:

Análise das Parcelas de Crédito

Imposto de Renda Retido na Fonte

Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
60.394.079/0001-04	3426	39.242,04	27.800,11	11.441,93	Receita correspondente oferecida parcialmente à tributação
Total		39.242,04	27.800,11	11.441,93	

Total Confirmado de Imposto de Renda Retido na Fonte: R\$ 27.800,11

Em sua manifestação de inconformidade (folhas 14/20), a contribuinte apresentou as alegações sintetizadas no relatório do acórdão recorrido conforme transcrito a seguir:

- No presente caso, a empresa protocolou a Declaração de Compensação original DCOMP 40198.85364.141204.1.3.02-5002 em 14/12/2004 requerendo a compensação dos valores de PIS e COFINS referentes ao

período de 11/2004, utilizando créditos de saldo negativo de IRPJ no ano-calendário de 1999 (DIPJ de 2000);

- A empresa então verificou que cometeu um pequeno equívoco ao preencher a DIPJ de 2000, apontando um valor de saldo negativo de IRPJ inferior ao efetivamente apurado, retificando-a em 15/09/2005;
- Em 04/08/2006, a empresa recebeu notificação da Receita Federal informando que os créditos detalhados para utilização na compensação não puderam ser identificados na DIPJ de 2000, e orientando que fosse retificada novamente a DIPJ e/ou a Declaração de Compensação;
- Diante disso, apresentou, em 18/08/2006, nova Declaração Retificadora do ano de 2000, demonstrando de forma clara o valor do saldo negativo do IRPJ do período no montante de R\$ 39.242,04;
- Além disso, apresentou também em 18/08/2006 a Declaração de Compensação Retificadora ora glosada 37990.73062.180806.1.7.02-0344, ratificando a compensação efetuada através da Declaração de Compensação original (DCOMP 40198.853664.141204.1.3.02-5002);
- Em decorrência de tais procedimentos – retificações do ano de 2000 e apresentação de Declaração de Compensação Retificadora para ratificar a Declaração de Compensação Original – não foi possível ao agente fiscal reconhecer a totalidade dos créditos utilizados na presente Declaração de Compensação;
- Todavia, os documentos juntados à presente Manifestação, além daqueles já consultados pelo agente fiscal (DIPJ e PER/DCOMP), comprovam que os créditos utilizados pela empresa existem, não podendo ser negados;
- Para deixar cabalmente comprovada a existência dos créditos utilizados, a empresa traz aos autos cópia do Informe de Rendimentos Financeiros do ano-calendário de 1999 expedido pela instituição financeira responsável (nos moldes exigidos pela legislação), bem como cópia do seu Livro Diário do mesmo período;
- Tais documentos tornam inequívoca a existência do saldo negativo de IRPJ no valor de R\$ 39.242,04 no ano-calendário de 1999, de forma que a compensação efetuada deve ser integralmente homologada;
- Eventuais equívocos cometidos não afetam a sua existência e, conseqüentemente, a extinção do crédito tributário pela compensação;
- Extinto o crédito pela compensação (art. 156, II, CTN), como ocorreu no presente caso, não mais se pode cobrar o tributo;
- Diante do exposto, requer a reforma do despacho decisório, com o reconhecimento de todos os créditos apurados pela empresa, e da conseqüente compensação;
- Requer, ainda, seja oportunizada à empresa a produção de provas adicionais ou complementares para confirmar, se necessário, a existência dos créditos objeto do Pedido de Compensação formulado.

Anexou os documentos contábeis (Livro Diário e Plano de Contas) às folhas 40/57, informe de rendimentos às folhas 58/59, e DIPJ retificadoras, relativas ao ano-calendário de 1999, apresentadas em 15/09/2005 (folhas 60/100) e 18/08/2006 (folhas 101/140).

No acórdão *a quo* foram mantidos a não homologação e o indeferimento do pedido de restituição, tendo em vista que não houve demonstração, por parte da impugnante, da integral tributação das receitas no montante de R\$ 196.210,60, correspondentes ao IRRF informado de R\$ 39.242,04, já que declarou a título de Receitas Financeiras relativas ao ano calendário de 1999 somente o montante de R\$ 139.000,85, conforme extratos da DIRF e das Fichas 07A e 13ª da DIPJ 2000 retificadora ativa, às folhas 106, 114 e 143, reproduzidos a seguir:

SC ITAJAÍ ARE		Fl. 106
CNPJ 02.386.079/0001-66		DIPJ 2000 Pag. 5
Ficha 07A - Demonstração do Resultado		
Discriminação		Valor
01. Receita da Export. Incent. Produtos-BEFLEX até 31/12/87		0,00
02. Crédito-Prêmio de IPT		0,00
03. (-) Vendas Canceladas e Devoluções		0,00
04. (-) Descontos Incond. nas Export. Incentivadas		0,00
05. Receita da Exportação Não Incentivada de Produtos		0,00
06. Rec. Venda no Mercado Interno de Prod. Fabric. Própria		0,00
07. Receita da Revenda de Mercadorias		0,00
08. Receita da Prestação de Serviços		0,00
09. Receita das Unidades Imobiliárias Vendidas		0,00
10. Receita da Atividade Rural		0,00
11. (-) Vendas Canceladas, Devol. e Descontos Incond.		0,00
12. (-) ICMS		0,00
13. (-) COFINS		0,00
14. (-) PIS/PASEP		0,00
15. (-) ISS		0,00
16. (-) Demais Imp. e Contr. Incid. s/ Vendas e Serviços		0,00
17. RECEITA LÍQUIDA DAS ATIVIDADES		0,00
18. (-) Custo dos Bens e Serviços Vendidos		0,00
19. LUCRO BRUTO		0,00
20. Variações Cambiais Ativas		0,00
21. Ganhos Auferidos no Mercado de Renda Variável, exceto Day-Trade		0,00
22. Ganhos em Operações Day-Trade		0,00
23. Receitas de Juros sobre o Capital Próprio		0,00
24. Outras Receitas Financeiras		139.000,85
25. Resultados Positivos em Participações Societárias		0,00
26. Resultados Positivos em SCP		0,00
27. Rendimentos e Ganhos de Capital no Exterior		0,00
28. Reversão dos Saldos das Provisões Operacionais		0,00
29. Outras Receitas Operacionais		0,00
30. (-) Despesas Operacionais		0,00
31. (-) Variações Cambiais Passivas		0,00
32. (-) Perdas Incond. Merc. Renda Variável, exceto Day-Trade		0,00
33. (-) Perdas em Operações Day-Trade		0,00
34. (-) Juros sobre o Capital Próprio		0,00
35. (-) Outras Despesas Financeiras		0,00
36. (-) Resultados Negativos em Participações Societárias		2.461,78
37. (-) Resultados Negativos em SCP		0,00
38. (-) Perdas em Operações Realizadas no Exterior		0,00
39. LUCRO OPERACIONAL		136.539,07
40. Receitas Alien. Bens/Direitos do Ativo Permanente		0,00
41. Outras Receitas Não Operacionais		0,00
42. (-) Valor Contábil dos Bens e Direitos Alienados		0,00
43. (-) Outras Despesas Não Operacionais		0,00
44. RESULTADO DO PERÍODO-BASE		136.539,07
45. (-) Participações de Debêntures		0,00
46. (-) Participações de Empregados		0,00
47. (-) Partic. Administradores e Partes Beneficiárias		0,00
48. (-) Contrib. p/ Assistência ou Previd. de Empregados		0,00
49. LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL		136.539,07
50. (-) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido		16.284,69
51. LUCRO LÍQUIDO ANTES DO IRRF		120.254,38
52. (-) Provisão para o Imposto de Renda		20.480,86
53. LUCRO LÍQUIDO DO PERÍODO-BASE		99.773,52

CNPJ 02.386.079/0001-66 DIPJ 2000 Pág. 13

Ficha 13A - Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real

Discriminação	Valor
IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	
01. Aliquota de 15%	20.480,86
02. Aliquota de 6%	0,00
03. Adicional	0,00
DEDUÇÕES	
04. (-) Operações de Caráter Cultural e Artístico	0,00
05. (-) Programa de Alimentação do Trabalhador	0,00
06. (-) Vale-Transporte (excesso)	0,00
07. (-) Desenvolvimento Tecnológico Industrial / Agropecuário	0,00
08. (-) Atividade Audiovisual	0,00
09. (-) Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente	0,00
10. (-) Isenção e/ou Redução do Imposto	0,00
11. (-) Redução por Reinvestimento	0,00
12. (-) Imp. Pago no Ext. s/ Lucros, Rend. e Ganhos de Capital	0,00
13. (-) Imposto de Renda Retido na Fonte	19.242,04
14. (-) Imposto de Renda Retido na Fonte por Órgão Público	0,00
15. (-) Imposto Pago Incidente sobre Ganhos no Mercado de Renda Variável	0,00
16. (-) Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa	0,00
17. (-) Parcelamento efetivamente pago de IR sobre a base de cálculo estimada	0,00
18. IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	-18.761,18
19. IMPOSTO DE RENDA A PAGAR POR BCF	0,00
20. IMPOSTO DE RENDA S/ DIF. ENTRE O CUSTO ORÇADO E O CUSTO EFETIVO	0,00
21. IMPOSTO DE RENDA POSTERGADO DE PERÍODOS-BASE ANTERIORES	0,00

Sistema Dirf - Consulta Dirf
DJ DRJ07 RJPágina 1 de 1
Fl. 143

Consulta beneficiários por CNPJ básico

CONSC133

Detalhamento Mensal

CNPJ do declarante:	60.394.079/0001-04	Nome empresarial:	BANKBOSTON BANCO MULTIPLO S.A.				
Ano-calendário:	1999	Número do recibo:	19.47.94.44.67-47	Entrega:	13/09/2004 18:33h	Gerado:	PGD
Situação:	Aceita	Tipo:	Retificadora	Processamento:	14/09/2004 02:14h	Visualizou extrato:	Não
CNPJ:	02.386.079/0001-66	Beneficiário:	VILA DO FAROL HOTEIS E TURISMO LTDA	Código de receita:	6800 - Aplicações financeiras em fundos de investimento - renda fixa		

Rendimentos tributáveis

Meses	Rendimentos tributáveis	Imposto retido
Janeiro	14.761,64	2.952,32
Fevereiro	0,00	0,00
Março	38.862,00	7.772,40
Abril	0,00	0,00
Mai	33.824,03	6.764,80
Junho	7.902,28	1.580,45
Julho	24.460,94	4.892,18
Agosto	26.120,48	5.224,08
Setembro	13.579,00	2.715,79
Outubro	12.365,14	2.473,02
Novembro	12.478,18	2.495,63
Dezembro	11.856,91	2.371,37
<input checked="" type="checkbox"/> Total	196.210,60	39.242,04

No referido acórdão, foram, ainda, apresentados os argumentos a seguir transcritos:

Por fim, somente para argumentar, uma vez que nada foi alegado pela interessada em sede de manifestação de inconformidade, ainda que se tratasse de empresa em fase pré-operacional (os rendimentos das aplicações financeiras foram contabilizados a crédito da conta contábil 1.3.3.01.010 – receitas financeiras – ativo diferido, conforme cópia do Livro Diário de fl. 40/50 e Plano de Contas – fl. 51/56), não remanesceria comprovado o direito creditório pleiteado, como a seguir se demonstra.

A Solução de Divergência n.º 32/2008 aponta o entendimento esposado pela SRRF/9ª RF/DIST na Solução de Consulta n.º 289/2007, que possui a seguinte ementa:

“No caso de empresa em fase de pré-operação, o saldo líquido das receitas e despesas financeiras, quando derivadas de ativos utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento em andamento, deve ser registrado no ativo diferido. Esse valor, se credor, deverá ser diminuído do total das despesas pré-operacionais

incorridas no período de apuração. Eventual excesso de saldo credor deverá compor o lucro líquido do exercício em questão.

Na existência de saldo negativo de IRPJ decorrente da retenção na fonte desse tributo sobre as receitas financeiras absorvidas pelas despesas pré-operacionais, esse valor poderá ser objeto de restituição ou compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela RFB.”

Trazem-se os fundamentos da Solução de Consulta anteriormente citada ao presente voto por serem pertinentes ao deslinde da questão:

“04. Portanto, a determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais. Da legislação comercial, cabe destacar, por sua importância, a prescrição contida no art. 177 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, in verbis:

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

05. No que respeita ao ativo diferido, essa mesma Lei determina que:

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

(...)

V – no ativo diferido: as aplicações de recursos em despesas que contribuíam para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.”

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

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

ativados para amortização futura, para manter o critério de contraposição de receitas e despesas.”

(...)

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

“Faz parte do Ativo Diferido qualquer resultado eventual obtido com uso de ativos, sendo utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento em andamento.

Por exemplo, se a empresa aplica seus recursos financeiros ainda não utilizados e obtém receitas financeiras (ou de variações monetárias), deve considerar essas receitas como dedução das despesas financeiras lançadas no próprio Diferido; se 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.

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

Só não são tratados como redução (ou acréscimo) do Ativo Permanente os resultados derivados de fatores não relacionados com a implantação das condições de funcionamento da empresa. Por exemplo, se ela vende um terreno que já possuía, sem relação com as obras em construção, não tratará o lucro ou prejuízo dessa alienação como integrante da fase pré-operacional.”

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

(...)

16. Em vista disso, pode-se afirmar que as receitas financeiras obtidas com ativos utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento em andamento devem ser confrontadas com as despesas financeiras a eles 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.

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

“9.RESULTADO DE TRANSAÇÕES EXTRA-OPERACIONAIS

9.1 – *O resultado – positivo ou negativo – de operações extra-operacionais, comuns durante a fase pré-operacional, devem ser apurados como transações eventuais em conformidade com o que determina o RIR aprovado pelo Decreto n.º 76.186/75, em seu artigo 201:*

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

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

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

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

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

Do exposto, conclui-se 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, deveria ser registrado no ativo diferido no ano-calendário em questão. Esse valor, se credor, deveria ser diminuído do total das despesas pré-operacionais incorridas no período de apuração e eventual excesso de saldo credor deveria 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, poderia ser objeto de restituição ou compensação.

Assim, se fosse esse o caso, caberia à interessada demonstrar, juntamente com os livros contábeis / fiscais e documentos pertinentes:

- que se encontrava em fase pré-operacional no ano-calendário de 1999;
- que as receitas financeiras decorreram de ativos utilizados ou mantidos para emprego no suposto empreendimento em andamento, justificando o seu possível registro no Ativo Diferido deduzindo despesas ativas;
- que foram levadas à tributação a integralidade das receitas financeiras de R\$ 196.210,60, (somente constam lançamentos a crédito = data 31/01 – R\$ 16.175,63, data 28/02 – R\$ 16.355,32, data 31/03 – R\$ 23.416,96, data 30/04 – R\$ 20.833,84, data 31/05 – R\$ 18.700,22, data 30/06 – R\$ 15.603,37, data 30/07 – R\$ 15.694,82, data 31/08 – R\$ 15.063,26, data 30/09 – R\$ 13.579,00, data 30/10 – R\$ 12.365,14, data 30/11 – R\$ 12.478,18, data 31/12 – R\$ 12.376,41 = na conta 1.3.3.01.010 no total de R\$ 192.642,15 no ano-calendário de 1999, conforme cópias do Livro Diário apresentado às fl. 40/50);
- os valores das despesas financeiras e das despesas pré-operacionais que justificariam a tributação em sua DIPJ 2000 da receita financeira no montante de R\$ 139.000,85.

Ciência do acórdão DRJ em 13/02/2019 (folha 171). Recurso voluntário apresentado em 07/03/2019 (folha 172).

A recorrente, às folhas 174/183, em síntese do necessário, alega:

I – Que houve a devida informação à autoridade fiscal acerca da retenção de R\$ 39.242,04, não existindo qualquer dúvida quanto a mesma e, desta forma, o “*mero equívoco*” cometido na DIPJ (oferecimento à tributação de R\$ 139.000,85 ao invés de R\$ 196.210,60) não se afigura suficiente para o fim de elidir (reduzir) o crédito;

II – Que, “*como é indubitavelmente sabido*”, no referido período a empresa encontrava-se em fase pré-operacional, o que elide todo e qualquer prejuízo que poderia advir ao fisco, pois, “*como é sabido*”, nesta fase não existe apuração de resultados, os quais são controlados na conta do ativo diferido;

III – Que “*nem se alegue (...) que a contribuinte não teria comprovado que estava em fase pré-operacional, visto que isso pode ser facilmente aferido pela própria declaração apresentada*”, pois “*a atividade não detinha receitas próprias da atividade, sendo que sua estrutura se encontrava em construção, o que evidencia que se encontrava em fase pré-operacional*”;

IV – Que “a divergência apontada pela autoridade fiscal não se afigura plausível, constituindo-se, quando muito, em irregularidade formal no preenchimento de informações acessórias, as quais não se constituem em elemento capaz e suficiente para fazer incidir a norma de incidência do imposto de renda”;

V – Que as conclusões dos julgadores de piso não tomaram em consideração a condição efetiva da contribuinte, notadamente o fato desta estar em fase pré-operacional.

Colaciona jurisprudência administrativa e judicial no sentido de corroborar suas alegações e requer o reconhecimento integral do crédito pleiteado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sérgio Abelson, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e admissível segundo os requisitos do Decreto n.º 70.235/72. Portanto, dele conheço.

A lide remanescente se restringe à confirmação do oferecimento à tributação de receitas no valor de R\$ 57.209,75, resultante da diferença entre a receita informada em DIRF (R\$ 196.210,60), correspondente ao IRRF de R\$ 39.242,04 deduzido na demonstração de resultado informada na Ficha 13A da DIPJ 2000, e a receita declarada pela contribuinte na Ficha 07A da DIPJ 2000, de R\$ 139.000,85 (folhas 106, 114 e 143, reproduzidas no relatório).

A obrigatoriedade de tal confirmação é objeto da Súmula CARF n.º 80, transcrita a seguir:

Súmula CARF n.º 80

Na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto.

A contribuinte alega que se encontrava em fase pré-operacional, fase na qual “*não existe apuração de resultados, os quais são controlados na conta do ativo diferido*”, e que o oferecimento à tributação de R\$ 139.000,85 ao invés de R\$ 196.210,60 constitui mero equívoco insuficiente para elidir o crédito informado na DCOMP.

No acórdão recorrido, a questão da pré-operacionalidade foi levantada tendo em vista os lançamentos contábeis apresentados (os rendimentos das aplicações financeiras foram contabilizados a crédito da conta contábil 1.3.3.01.010 – receitas financeiras – ativo diferido, conforme cópia do Livro Diário de fl. 40/50 e Plano de Contas – fl. 51/56), tendo sido argumentado, em síntese, que caberia à contribuinte a comprovação de tal condição, bem como do regular oferecimento das receitas assim classificadas à tributação, conforme trecho que, mais uma vez, se transcreve:

Assim, se fosse esse o caso, caberia à interessada demonstrar, juntamente com os livros contábeis / fiscais e documentos pertinentes:

- que se encontrava em fase pré-operacional no ano-calendário de 1999;
- que as receitas financeiras decorreram de ativos utilizados ou mantidos para emprego no suposto empreendimento em andamento, justificando o seu possível registro no Ativo Diferido deduzindo despesas ativadas;
- que foram levadas à tributação a integralidade das receitas financeiras de R\$ 196.210,60, (somente constam lançamentos a crédito = data 31/01 – R\$ 16.175,63, data 28/02 – R\$ 16.355,32, data 31/03 – R\$ 23.416,96, data 30/04 – R\$ 20.833,84, data 31/05 – R\$ 18.700,22, data 30/06 – R\$ 15.603,37, data 30/07 – R\$ 15.694,82, data 31/08 – R\$ 15.063,26, data 30/09 – R\$ 13.579,00, data 30/10 – R\$ 12.365,14, data 30/11 – R\$ 12.478,18, data 31/12 – R\$ 12.376,41 = na conta 1.3.3.01.010 no total de R\$ 192.642,15 no ano-calendário de 1999, conforme cópias do Livro Diário apresentado às fl. 40/50);
- os valores das despesas financeiras e das despesas pré-operacionais que justificariam a tributação em sua DIPJ 2000 da receita financeira no montante de R\$ 139.000,85.

A recorrente não traz qualquer comprovação adicional aos autos, limitando-se a argumentar que *“nem se alegue (...) que a contribuinte não teria comprovado que estava em fase pré-operacional, visto que isso pode ser facilmente aferido pela própria declaração apresentada”*, pois *“a atividade não detinha receitas próprias da atividade, sendo que sua estrutura se encontrava em construção, o que evidencia que se encontrava em fase pré-operacional”*.

As informações constantes da DIPJ, embora não sejam suficientes para comprovar inequivocamente a condição de pré-operacionalidade, de fato apontam nesse sentido, já que não há informação de receitas da atividade no referido período.

Admitindo, por hipótese, tal condição, é necessário retornar aos argumentos expedidos no acórdão recorrido, dos quais novamente transcrevo a conclusão:

Do exposto, conclui-se 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, deveria ser registrado no ativo diferido no ano-calendário em questão. Esse valor, se credor, deveria ser diminuído do total das despesas pré-operacionais incorridas no período de apuração e eventual excesso de saldo credor deveria 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, poderia ser objeto de restituição ou compensação.

Cabe, assim, examinar o caso concreto em tela à luz de tais critérios, já devida e extensamente fundamentados na decisão de piso.

A recorrente, supostamente em fase pré-operacional, obteve receitas financeiras no ano-calendário de 1999 no montante de R\$ 196.210,60, com correspondente retenção de imposto de renda no valor de R\$ 39.242,04, conforme extrato de DIRF à folha 143, já

reproduzido. Declarou na Ficha 07A da DIPJ 2000 (folha 106, também já reproduzida no relatório), receitas financeiras no montante de R\$ 139.000,85, bem como, na Ficha 13A da referida DIPJ (folha 114, também reproduzida), dedução de IRRF no montante de R\$ 39.242,04 confirmado pela DIRF. Declarou ainda, na referida Ficha 07A da DIPJ 2000, despesas financeiras no valor de R\$ 2.461,78.

Desta forma, para deduzir o montante de IRRF de R\$ 39.242,04, 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\$ 139.000,85, e não o de R\$ 196.210,60, 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 adicional de R\$ 57.209,75 para que possa deduzir o valor total do IRRF retido.

Conforme já relatado, a recorrente não trouxe comprovação da ocorrência de tais despesas ao processo. Limitou-se a argumentar que cometeu mera *“irregularidade formal no preenchimento de informações acessórias, as quais não se constituem em elemento capaz e suficiente para fazer incidir a norma de incidência do imposto de renda”*.

Não se trata de *“mera irregularidade formal”*, mas de ausência de comprovação da liquidez e certeza do crédito de saldo negativo pleiteado, o qual seria apurado na Ficha 13A da DIPJ 2000 em valor reduzido em relação ao alegado, se as receitas tivessem sido inteiramente declaradas na referida DIPJ, ou informadas e comprovadas as despesas adicionais no montante citado.

Tampouco se sustenta o argumento da recorrente de que na fase pré-operacional não existe apuração de resultados, já que, relativamente ao período em que alega estar em tal fase, a própria contribuinte apurou saldo negativo em sua DIPJ. A apuração de resultados em fase pré-operacional se dá conforme o regramento já mencionado, o qual a contribuinte não logrou demonstrar ter cumprido.

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 n.º 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 adicional 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