



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

Processo nº 11020.721530/2008-39
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1801-001.793 – 1ª Turma Especial
Sessão de 3 de dezembro de 2013
Matéria Compensação
Recorrente BAESA - ENERGÉTICA BARRA GRANDE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

DIREITO CREDITÓRIO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ COMPOSTO POR ANTECIPAÇÕES A TÍTULO DE IRRF. EMPRESA EM FASE PRÉ-OPERACIONAL.

Em fase pré-operacional, deve-se confrontar, contabilmente, as despesas e receitas pré-operacionais. Se o resultado apurado for negativo, ou seja, se as despesas pré-operacionais forem superiores às receitas auferidas, não haverá apuração de lucro tributável pelo IRPJ e, nessas condições, o imposto de renda retido na fonte deverá compor a apuração final, e, caso seja apurado saldo negativo de IRPJ, este será passível de restituição ou compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Marcos Vinicius Barros Ottoni e Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Presidente

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Maria de Lourdes Ramirez, Roberto Massao Chinen, Leonardo Mendonça Marques e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

000.126: Por economia processual reproduzo relatório adotado na Resolução n º 1801-

HISTÓRICO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ no Rio de Janeiro/RJ.

Trata o presente processo de Declarações de Compensação – DCOMPs abaixo relacionadas, cujo crédito pleiteado refere-se a saldo negativo de IRPJ do 3º trimestre de 2004, no valor de R\$ 426.018,45.

PER/DCOMP
04328.86967.061004.1.3.02-732
32412.77679.131004.1.3.02-5721
15527.46817.201004.1.3.02-105
08613.94870.271004.1.3.02-1749
30574.34535.041104.1.3.02-1602
30414.26439.101104.1.3.02-6717
06541.46059.181104.1.3.02-0621
13342.09361.241104.1.3.02-2701
21413.12055.011204.1.3.02-3080
30384.33835.081204.1.3.02-4833
07340.52600.151204.1.3.02-2100
17723.70573.221204.1.3.02-0828
02788.45042.120105.1.7.02-8330
40593.47794.120105.1.3.02-0406
23389.63788.190105.1.3.02-8904
38863.87857.260105.1.3.02-5255
37405.11976.020205.1.3.02-982
21730.83384.110205.1.3.02-3930
22131.04857.230205.1.3.02-8656
26501.38093.020305.1.3.02-0901
15502.48607.090305.1.3.02-9050
04598.56689.160305.1.3.02-8002

25158.45345.020407.1.7.02-1468

04665.19862.020407.1.3.02-0674

Em análise da DIPJ verificou-se que o saldo negativo era composto de imposto de renda retido na fonte, contudo, as receitas que lhe deram origem não foram oferecidas à tributação.

A interessada foi intimada (fls. 110/111) a demonstrar e comprovar a tributação das receitas, por meio de demonstrativo embasado com escrita contábil. Em resposta (113/114) a contribuinte informou que: *"estava em fase pré-operacional, com isso suas receitas não transitavam pelo resultado"* e não apresentou a escrita contábil.

A DRF Caxias do Sul (RS) proferiu o despacho decisório nº 27/2009 (127/131) não homologando as compensações alegando que:

"As receitas e despesas financeiras compõem o resultado do período em que incorridas, enquanto as despesas pré-operacionais são ativadas para posterior amortização, nos termos do art. 179, V, da Lei 6.404/76, vigente a época dos fatos, combinado com o art. 325, II, "a", do RIR/99. Assim, podemos dizer que as receitas e despesas financeiras deveriam ser levadas ao resultado do exercício de forma que sejam tributadas, conforme ocorre com as pessoas jurídicas em geral, já os gastos pré-operacionais são lançados no ativo diferido para posterior amortização."

Diante do exposto, recalculou o imposto de renda devido considerando as receitas financeiras e apurou imposto a pagar e não saldo negativo.

A interessada foi cientificada em 11/03/2009 (fl. 148) e apresentou manifestação de inconformidade (fls. 150/151) em 17/03/2009, alegando que:

•os pressupostos quanto ao registro das despesas e receitas financeiras estabelecidos pela IN 54/1988 permanecem válidos.

"A ativação das despesas parte da presunção de que no período pré-operacional não há receita. Essa presunção, contudo, não é absoluta, e havendo receita, ela deve ser utilizada para diminuir a despesa correspondente. Em se tratando de empresa em fase pré-operacional, esse confronto será feito no ativo, e na eventualidade de se apurar um saldo credor (receitas maiores que despesas), haveria apuração do imposto."

- "a DIPJ enviada apresenta as despesas e receitas financeiras e as despesas pré-operacionais registradas corretamente no ativo e o IRPJ decorrente da retenção na fonte sobre aplicações financeiras, por vir a ser objeto de utilização para compensar débitos futuros, foram registrados na ficha correspondente"

- o procedimento adotado pela Companhia está embasado na Solução de Consulta nº 289/2007 da DISIT/SRRF 09 e na solução de consulta nº 73.

A Turma Julgadora de 1ª instância consignou que a interessada estaria correta quanto à possibilidade de diminuição do saldo líquido das receitas e despesas financeiras do total das despesas pré-operacionais registradas, mas não teria comprovado, nem por ocasião da intimação, nem no momento da impugnação, o registro das despesas pré-operacionais que alega possuir, o que impossibilitaria a análise da diferença entre o valor das

despesas pré-operacionais e o saldo das receitas e despesas financeiras, informações que não poderiam ser extraídas da DIPJ.

Como consequência o pleito foi indeferido, o direito creditório não reconhecido e as compensações pleiteadas, não homologadas.

Notificada da decisão, em 17/06/2011, como demonstra a cópia do AR à fl. 193, postou, a interessada, em 08/07/2011, como demonstra o incluso envelope, recurso voluntário.

Aduz que, conforme permitido pela notificação, estaria a apresentar a escrita contábil comprobatória da contabilização das receitas e despesas financeiras, através de seu livro razão dos períodos 2004 e 2005, quando se encontrava em fase pré-operacional.

Nesse sentido, em relação a 2004, o balanço publicado demonstraria receitas financeiras no valor de R\$ 10.288.477,38 e despesas financeiras no valor de R\$ 89.780.504,94, conforme páginas 35 e 36 do respectivo Livro Razão. Na ficha 45A da DIPJ – linha 45 – Despesas Pré-operacionais ou Pré-industriais – teria sido preenchido o valor de R\$ 214.400.503,40, e, nesse total, estariam incluídos os valores de despesas e receitas financeiras mencionados.

Tratando-se de concessionária de geração de energia elétrica, os gastos pré-operacionais devem ser classificados no grupo de contas do Ativo Imobilizado em Curso, conforme manual de contabilidade que deve ser obrigatoriamente seguido pelas empresas desse setor e, independentemente da classificação contábil, estaria comprovado que a despesa financeira foi maior que a receita financeira, não apresentando resultado passível de gerar base para a tributação.

Aduz que, apesar de ainda não ter seu empreendimento em operação, a empresa poderia auferir receitas – como no caso de aplicações financeiras dos recursos levantados para a construção, mas ainda não gastos no empreendimento – de modo que tais receitas devem ser confrontadas com as despesas a elas relativas no período, o que estaria comprovado pela documentação apresentada.

Salienta que no ano de 2005 a empresa entrou em operação no mês de novembro e, de janeiro a outubro, teriam sido registradas no Ativo Imobilizado em Curso as receitas financeiras no valor de R\$ 19.370.558,12 e despesas financeiras no valor de R\$ 146.935.198,57, conforme demonstrado no Livro Razão, páginas 41 e 42. Na DIPJ – Ficha 45, linha 45A - Despesas Pré-operacionais ou Pré-industriais – foi preenchido o valor de R\$ 127.564.640,45, resultado negativo financeiro, que não constituiria base para a tributação.

Pelo exposto e documentação apresentada, entende comprovar que suas despesas financeiras foram maiores que suas receitas financeiras e, dessa forma, seria indevida a cobrança de impostos, pois não teria apresentado lucro no período pré-operacional.

Ao final pugna pelo acolhimento do recurso.

Em sessão realizada em 12/06/2012, esta 1ª. TE / 3ª. Câmara / 1ª. Seção do CARF, converteu o julgamento na realização de diligências para que fossem analisados os elementos de prova apresentados pela defesa, a fim de que ficasse demonstrada a existência, composição e suficiência do direito creditório invocado.

Realizada a diligência com a anexação, ao processo, dos documentos inclusos às fls. 240/523, o agente fiscal encarregado dos trabalhos produziu o relatório de fls. 524/527, contendo respostas aos quesitos formulados na Resolução nº 1801-000.126.

A recorrente foi cientificada do resultado da diligência fiscal, em 07/06/2013, como demonstra a cópia do AR à fl. 528 e, em resposta encaminhada a repartição em 28/06/2013, manifestou-se (fl. 529) no sentido de estar ciente da suficiência do direito creditório e reiterando o pedido de homologação da compensação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria de Lourdes Ramirez, Relatora.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como se verifica do relato a recorrente pleiteia, neste processo, a homologação de compensações de débitos vinculados a direito creditório relativo a saldo negativo de IRPJ do 3º trimestre de 2004, no valor de R\$ 426.018,45, composto, basicamente, de imposto de renda retido na fonte. Seu pedido foi indeferido pelo órgão de origem porque na respectiva DIPJ apresentada, as receitas que teriam dado origem à retenção não teriam sido oferecidas à tributação.

A recorrente defendeu-se afirmando que estava em fase pré-operacional e, com isso, suas receitas não transitavam pelo resultado. Mas, na decisão recorrida, a Turma Julgadora de 1ª instância motivou a não homologação das compensações pleiteadas nos presentes autos na ausência de comprovação, por parte da requerente, do quanto alegado, em especial na existência de despesas pré-operacionais registradas em sua escrituração contábil e fiscal.

No recurso voluntário apresentado a defesa tratou de apresentar elementos de sua escrituração a fim de comprovar a existência das referidas despesas pré-operacionais, o que motivou a solicitação de diligência fiscal por parte desta Turma de Julgamento do CARF.

Contudo, antes de adentrarmos à análise dos fatos, julgo pertinente contextualizar o tema.

Caracterizam-se como despesas pré-operacionais ou pré-industriais as despesas necessárias, consideradas indispensáveis à implantação e organização ou a

ampliação da empresa, pagas ou incorridas pela pessoa jurídica anteriormente ao início de suas operações sociais ou posteriormente para expansão da empresa.

As despesas pré-operacionais ou pré-industriais em nada se assemelham as despesas operacionais, uma vez que não se destinam a exploração do objeto social nem à manutenção das atividades.

Desse modo, conceituam-se como despesas incorridas aquelas relativas a bens empregados ou serviços consumidos nas operações da empresa, de competência do período de apuração, pagas ou não.

Portanto, para a apropriação das despesas deverá ser observado o período de apuração em que os bens foram empregados ou os serviços consumidos, segundo o regime de competência.

As despesas aqui tratadas poderão surgir em dois momentos distintos, quais sejam: anteriormente ao início das operações sociais ou posteriormente para expansão da empresa.

(*) Fundamentação legal: Parecer Normativo CST nº 72/75; artigo 299 do Decreto nº 3.000/99).

São consideradas despesas pré-operacionais ou pré-industriais todas as despesas necessárias à implantação e a organização ou a ampliação da empresa, até mesmo as despesas administrativas.

(*) Fundamentação legal: art. 325, II RIR/99.

Os recursos aplicados na realização de despesas pré-operacionais que contribuiriam para a formação do resultado de mais de um exercício social deveriam ser registrados no ativo diferido, sujeitando-se a amortização a partir do início da operação normal ou da sua utilização.

(*) Fundamentação legal: Lei 6.404, de 1976; Art. 179, V. ¹

Como bem ressaltou a Turma Julgadora de 1ª. instância, a COSIT pôs fim as divergências sobre o tema, por meio da Solução de Divergência nº 32, de 21 de julho de 2008 e nº 45 de 21 de novembro de 2008, concluindo que:

"Em vista do exposto, conclui-se que 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 positivo, tal diferença diminuirá o total das despesas pré-operacionais registradas. O eventual excesso remanescente deverá compor o lucro líquido do exercício. "

Assim, a ativação das despesas parte da suposição de que no período pré-operacional não há receita. Mas, havendo receita, ela deve ser utilizada para diminuir a despesa correspondente. Em se tratando de empresa em fase pré-operacional, esse confronto será feito no ativo, e na eventualidade de se apurar um saldo credor (receitas maiores que despesas), haverá apuração do imposto.

Caso as despesas pré-operacionais sejam superiores às receitas auferidas, a empresa não terá lucro tributável pelo IRPJ.

Dessa forma, tem razão a recorrente quanto à possibilidade de diminuição do saldo líquido das receitas e despesas financeiras do total das despesas pré operacionais registradas.

Nesse sentido afirmou que a DIPJ enviada apresentaria as despesas e receitas financeiras e as despesas pré-operacionais registradas no ativo e que o IRPJ decorrente da retenção na fonte sobre aplicações financeiras, por vir a ser objeto de utilização para compensar débitos futuros, teriam sido registrados na ficha correspondente.

Com o objetivo de comprovar suas alegações e demonstrar a existência do registro das despesas pré-operacionais alegadas, a defesa apresentou, junto ao recurso voluntário, elementos da escrita contábil e fiscal a fim de que fossem identificados os valores das receitas e despesas financeiras e das despesas pré-operacionais.

Passemos, pois, ao exames dos fatos.

Com base na documentação apresentada no Recurso Voluntário esta Turma de Julgamento do CARF converteu o julgamento na realização de diligência, para que fossem respondidos os quesitos constantes da Resolução n.º 1801-000.126:

Em atendimento à Resolução, o agente fiscal encarregado dos trabalhos produziu o relatório pertinente e, em relação aos quesitos formulados, respondeu:

1. Em relação ao ano-calendário 2004

Quesito:

1.1) demonstração do registro de receitas financeiras no valor de R\$ 10.288.477,38 e de despesas financeiras no valor de R\$ 89.780.504,94, e a inclusão desses valores no total informado na ficha 45A da DIPJ – linha 45 – Despesas Pré-operacionais ou Pré-industriais – de R\$ 214.400.503,40.

1.2) a correção do registro dos gastos pré-operacionais em conta do Ativo Imobilizado em Curso, conforme manual de contabilidade das empresas do setor de geração de energia elétrica;

Resposta (itens 4.1 e 4.2 da Informação Fiscal):

4.1 Na declaração original e nas retificadoras referente ao ano-calendário 2004, a linha 45 da ficha 45 A não foi preenchida apenas (a coluna ano da declaração) na do ano-calendário 2005, para a coluna “último balanço do ano imediatamente anterior” com o valor de R\$ 214.400.503,40. Esse valor resulta do desmembramento do total do imobilizado no valor de R\$ 1.087.479.888,37 em R\$ 873.079.384,97 (imobilizado) e R\$ 214.400.503,40 (despesas pré-operacionais). Assim, a resposta ao quesito 1.1 é de que pelos arquivos digitais apresentados as receitas e despesas financeiras do ano-calendário 2004 foram contabilizadas no imobilizado em curso.

4.2 De acordo com a planilha comparativa de fls. 463/466, percebe-se que, no balancete de 31/12/2004, apenas a conta provisão para contingências cíveis não constava do imobilizado em curso.

Conclusão:

O valor de R\$ 214.400.503,40 refere-se ao total de despesas pré-operacionais do ano-calendário 2004 e foram contabilizadas no ativo imobilizado.

Quesito:

1.3) demonstração de que a despesa financeira foi maior que a receita financeira, não apresentando resultado passível de gerar base para a tributação.

Resposta (item 4.3 da Informação Fiscal):

4.3 Quanto ao item 1.3, as despesas financeiras apresentam valor superior às receitas financeiras, não apresentando resultado passível de gerar base para a tributação.

Conclusão;

A despesa financeira, no ano-calendário 2004, foi maior que a receita financeira, não sendo produzido resultado passível de gerar base para tributação.

Quesito:

1.4) se foram auferidas receitas de aplicações financeiras de recursos adquiridos no período em que o empreendimento ainda não estava em operação, e não empregados no empreendimento por conta dessa inoperância, devendo ser intimada a empresa a esclarecer quanto ao critério de sua contabilização.

Resposta (item 4.4 da Informação Fiscal):

4.4 Com relação ao item 1.4, da análise dos arquivos digitais entregues, depreende-se que os recursos obtidos por meio de empréstimos foram, em parte, objeto de aplicações financeiras no período pré-operacional. As receitas de aplicações financeiras foram ativadas no Imobilizado em curso nesse período.

Conclusão:

Houve apropriação de receitas financeiras decorrentes do período pré-operacionais, contabilizadas no ativo imobilizado do respectivo período.

Quesito:

1.5) o resultado líquido do confronto das receitas mencionadas no item acima com as despesas a elas relativas.

Resposta (item 4.5 da Informação Fiscal):

4.5 O resultado líquido do confronto das receitas e despesas financeiras, requerido no item 1.5, de acordo com os arquivos digitais, é:

Final do Trimestre	31/03/2004	30/06/2004	30/09/2004	31/12/2004
Receitas Financeiras	R\$ 8.103.363,10 C	R\$ 7.946.958,90 C	R\$ 8.498.233,94 C	R\$ 10.288.477,38 C

<i>Despesas Financeiras</i>	<i>R\$ 55.071.034,22 D</i>	<i>R\$ 78.563.612,04 D</i>	<i>R\$ 78.860.087,50 D</i>	<i>R\$ 89.780.504,94 D</i>
Resultado Líquido	R\$ 46.967.671,12 D	R\$ 70.616.653,14 D	R\$ 70.361.853,56 D	R\$ 79.492.027,56 D

Conclusão:

As Despesas Financeiras superaram as Receitas Financeiras, em todos os trimestres do ano-calendário 2004.

Em relação ao ano-calendário 2005:

Quesito:

2.1) o registro, no Ativo Imobilizado em Curso, das receitas financeiras no valor de R\$ 19.370.558,12 e despesas financeiras no valor de R\$ 146.935.198,57, e sua correlação com o valor consignado na DIPJ – Ficha 45, linha 45A - Despesas Pré-operacionais ou Pré-industriais – como resultado negativo financeiro de R\$ 127.564.640,45.

Resposta (item 4.6 da Informação Fiscal):

4.6 De acordo com o balancete de 31/10/2005, doc. de fls. 523, a soma algébrica dos valores salientados no referido balancete, que se reportam a despesas e receitas financeiras, monta R\$ 127.564.640,45, valor equivalente ao resultado financeiro negativo.

Conclusão:

No ano-calendário 2005, até o momento em que a empresa entrou em operação, foi apurado resultado financeiro negativo, no valor de R\$ 127.564.640,45.

Finalmente, quanto a existência, composição e suficiência do direito creditório invocado pela recorrente, relativo a saldo negativo de IRPJ do 3º. trimestre de 2004, composto por antecipação a título de IRRF, o agente fiscal assim se manifestou:

5. Com a relação à suficiência do direito creditório invocado pela recorrente, relativo a saldo negativo de IRPJ do 3º trimestre de 2004, no valor de R\$ 426.018,45, a consulta da DIRF constante do volume I comporta o valor de IRRF informado.

6 Assim, proponho que seja dada ciência à contribuinte desta Informação, entregando-lhe cópia desta, da planilha comparativa de fls. 518/521 e do balancete de 31/10/2005 de fls. 523. Como, também, cientifique-se a contribuinte que fica, nos termos da legislação pertinente, concedido o prazo de trinta dias a partir da data da ciência, para a interessada apresentar suas considerações sobre o referido relatório, se assim desejar.

Conclusão:

No caso em apreço, comprovou-se que no 3º. trimestre de 2004, as despesas pré-operacionais foram superiores às receitas auferidas, e, assim sendo, não houve apuração de lucro tributável pelo IRPJ. Nessas condições, o imposto de renda

retido na fonte compôs a apuração final, resultando em saldo negativo de IRPJ, passível de restituição ou compensação.

Por todo o exposto voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, para reconhecer o direito creditório reivindicado relativo a saldo negativo de IRPJ do 3º trimestre de 2004, no valor de R\$ 426.018,45, e homologar as compensações até o limite do crédito reconhecido.

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora