



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

Processo n° 11080.000418/2003-41
Recurso n° 164.001 Voluntário
Acórdão n° **1802-00.650 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 3 de novembro de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente TELCOM TELECOMUNICAÇÕES DO BRASIL LTDA.
Recorrida 1ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1997

FASE PRÉ-OPERACIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS.

As receitas financeiras auferidas em fase pré-operacional devem ser confrontadas com as despesas financeiras diferidas. Havendo saldo positivo, este é diminuído das demais despesas pré-operacionais diferidas, de modo a reduzir o montante destas. Permanecendo ainda saldo positivo, o valor é oferecido à tributação. Do contrário, as retenções na fonte sobre as receitas financeiras passam a corresponder a saldo negativo de IRPJ.

SALDO NEGATIVO. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO.

A comprovação da existência de saldo negativo não depende apenas da efetividade das retenções, mas também da demonstração, pelo Contribuinte, de que as receitas correspondentes foram devidamente consideradas na apuração do tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integra o presente julgado. Ausente momentaneamente o Conselheiro Alfredo Henrique Rebello Brandão.


Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.


José de Oliveira Ferraz Corrêa - Relator.

EDITADO EM: 16 DEZ 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, João Francisco Bianco, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (Suplente convocado), Nelso Kichel e Alfredo Henrique Rebello Brandão.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre/RS, que manteve a negativa em relação às Declarações de Compensação de fls. 1, 60 e 61, conforme já havia decidido anteriormente a Delegacia de origem.

Por muito bem descrever os fatos, reproduzo o relatório constante da decisão de primeira instância, Acórdão nº 10-13.965, às fls. 201 a 205:

Trata-se de declarações de compensação apresentadas pelo contribuinte em 17/01/03, 14/02/03, 18/02/03, no valor total de R\$90.963,90 (fls. 01, 60 e 61). O crédito a suportar as compensações refere-se ao imposto de renda retido na fonte (IRRF) sobre juros sobre o capital próprio pagos nos anos-calendário de 1997, 1998, 1999 e 2000.

As declarações foram apreciadas pela autoridade administrativa no despacho decisório DRF/POA nº 822, de 08/05/07, não tendo sido reconhecido o direito creditório pleiteado e, em decorrência, não homologando as compensações declaradas.

Para tanto, alega a autoridade que embora o pedido faça referência a juros sobre o capital próprio, a documentação comprobatória acostada aos autos refere-se a IRRF incidente sobre rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e FAC Conta Remunerada, as quais devem ser tratadas, para efeito de restituição, como antecipação do IRPJ devido na declaração de rendimentos, no caso de se apurar saldo negativo do imposto, por força do art. 76 da Lei nº 8.981, de 20/01/95.

Dentro desta ótica, os valores passíveis de terem sua restituição pleiteada totalizariam apenas R\$30.419,14. Mesmo assim, o crédito não seria devido em face das seguintes ocorrências:

a) nos anos-calendário de 1997 e 2000, a declaração de rendimentos não apresenta receitas ou despesas vinculadas às atividades principal ou acessórias, nem mesmo os rendimentos das aplicações financeiras constantes do comprovante juntado ao processo e sobre os quais teria incidido o imposto que se busca restituir. A apuração da estimativa foi zerada na declaração, e nem mesmo o IRRF sobre as aplicações financeiras não foram declaradas, não se apurando, assim, saldo negativo passível de restituição;

b) no ano-calendário de 1998 e 1999, alega não ter havido a comprovação integral do imposto de renda retido na fonte utilizado como dedução na declaração anual e para compensar

 2

o imposto apurado com base em estimativa mensal. Assim, os saldos negativos reconhecidos totalizariam somente R\$1.562,58 para 1998, e R\$600,85 para 1999, tendo sido negados, porém, haja vista não terem sido declaradas as receitas financeiras respectivas.

Cientificado da decisão em 13/06/07 (fl. 169), o contribuinte apresenta, em 13/07/07, manifestação de inconformidade (fl. 170) na qual alinhava, em síntese, os seguintes argumentos para requerer o reconhecimento do crédito pleiteado e a conseqüente homologação das compensações declaradas (fl. 171 a 184):

a) que a legislação referida pela autoridade para negar o crédito relativo ao ano-calendário de 1997 a 2000 — art. 76, inciso I, §2º da Lei nº 8.981/95 - não restringe nem condiciona o direito à compensação. Desta forma, se houve retenção do imposto, exsurgiu o direito ao crédito do IRRF, sendo ilegal a criação de condição pela autoridade administrativa;

b) que a retenção do imposto foi devidamente comprovada, cabendo sua restituição, inclusive à vista de julgados administrativos;

c) que não procede a alegação de que as receitas financeiras não foram oferecidas à tributação, posto que teriam sido contabilizadas em conta do ativo diferido por força do art. 179, inciso V, da Lei nº 6.404, de 15/12/76, tendo em vista que à época, encontrava-se em fase pré-operacional. Na realidade, informa nunca ter entrado em operação, pois foi incorporada em 2000. Assim, tanto as despesas quanto as receitas apuradas nesta fase pré-operacional foram contabilizadas à conta do ativo diferido da recorrente a fim de que pudessem ser amortizadas nos termos do art. 266 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) de 1994;

d) alega, ainda, que mesmo oferecendo a totalidade das receitas à tributação anual, ainda assim não seria revertido o saldo negativo a restituir, em face de as despesas serem superiores aos valores das receitas financeiras;

e) entende que a autoridade fiscal deveria ter procurado esclarecer a forma de tributação das receitas financeiras, pois no caso de existência de dúvida caberia a ela solicitar esclarecimentos à recorrente, por força do art. 911 e 927 do RIR, procedimento que não deve ser atípico da autoridade fiscal.

Como já mencionado, a DRJ Porto Alegre//RS manteve a negativa em relação às Declarações de Compensação, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE-
IRRF**

Exercício: 1997, 1998, 1999, 2000

**IRRF SOBRE APLICAÇÕES FINANCEIRAS. RESTITUIÇÃO
OU COMPENSAÇÃO. O IRRF incidente sobre rendimentos de**

aplicações financeiras pode ser deduzido do IRPJ apurado no encerramento do período de apuração desde que as receitas financeiras tenham sido computadas na apuração do lucro real. Somente assim procedendo, e caso apurado saldo negativo do IRPJ, cabe a restituição/compensação do imposto pago a mais que o devido.

SALDO NEGATIVO DO IRPJ. IRRF E ESTIMATIVA. COMPROVAÇÃO. A dedução, na apuração do saldo negativo do IRPJ, do imposto retido sobre receitas e das parcelas da estimativa está condicionada à comprovação dos valores deduzidos, mediante a apresentação dos comprovantes de rendimentos e dos pagamentos das parcelas mensais, respectivamente. Inexistindo a comprovação e não tendo sido confirmados os valores nas Dirf das fontes pagadoras e nos sistemas de controle de arrecadação, incabível a compensação do saldo negativo decorrente.

Compensação não Homologada

Quanto à alegação de que os rendimentos de aplicações financeiras teriam sido contabilizados à conta de ativo diferido, a DRJ considerou que isso não alteraria a obrigação de tê-los oferecido à tributação no encerramento do exercício, posto que a disposição do citado art. 76 da Lei nº 8.981/95 é taxativa no sentido de que estes rendimentos se submetem à tributação anual, não excepcionando qualquer situação.

Ressaltou também que se as receitas financeiras tivessem sido submetidas à tributação anual nos termos da lei, o IRPJ e a CSLL devidos superariam o valor do imposto retido na fonte que se pretende ver restituído. Assim, nem mesmo a recomposição das declarações de rendimentos autorizaria a restituição pretendida.

De acordo ainda com a Delegacia de Julgamento, a alegação de que as despesas contabilizadas no ativo diferido superam as receitas não socorre a Recorrente. Primeiro, porque não teria havido a comprovação da existência de despesas, uma vez que o anexo referido no item 33 da manifestação de inconformidade foi suprimido. Além disso, se as despesas foram contabilizadas à conta do ativo diferido, por força do art. 179 da Lei nº 6.404/1976, de se supor que não deveriam transitar em conta de resultado, não havendo, então, que se cogitar fazê-lo agora, na ausência de qualquer comprovação.

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 06/12/2007, a Contribuinte apresentou em 07/01/2008 o recurso voluntário de fls. 210 a 221, onde reitera as mesmas razões de sua impugnação, conforme descrito nos parágrafos anteriores, acrescentando os seguintes argumentos:

- a Recorrente reconhece, em relação aos anos-calendário de 1998, 1999 e 2000, que não faz jus à restituição dos valores referentes ao Imposto de Renda Retido na Fonte, bem como às compensações efetuadas, no total de R\$ 2.168,50, razão pela qual providenciou o pagamento da referida importância, acrescido de juros e multa, conforme se pode comprovar através do Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF, anexo (doc. 02);

- noutro giro, em relação ao ano-calendário de 1997, não assiste razão à Autoridade Julgadora em negar a restituição e a compensação do crédito de R\$ 28.250,64 com débitos de PIS e COFINS;

- a Recorrente se encontrava em fase pré-operacional no ano-calendário de 1997. Dessa forma, tanto as despesas quanto as receitas apuradas nesse período foram contabilizadas em conta de Ativo Diferido, a fim de que o respectivo resultado pudesse, uma vez iniciada a operação, ser amortizado nos períodos subseqüentes;

- na fase pré-operacional, caso a empresa aplique seus recursos financeiros ainda não utilizados e, por conseqüência, obtenha receitas financeiras, deve-se considerar essas receitas como dedução das despesas financeiras lançadas no próprio Diferido, uma vez que faz parte do Ativo Diferido qualquer resultado obtido com o uso de ativos associados a essa fase do empreendimento;

- a Recorrente contabilizou no Ativo Diferido, além dos gastos referentes ao ano-calendário de 1997, as receitas decorrentes de aplicações financeiras do mesmo período, conforme se pode comprovar através do Balancete e Livro Razão (doc. 03 e 04) e Livro Diário (doc. 05) do referido período;

- ao analisar os documentos acostados à presente, tem-se que o total de despesas e as receitas acumuladas no ano de 1997 foi, respectivamente de R\$ 1.638.861,13 e R\$ 120.029,93 (docs. 03 e 04), bem como que tanto as despesas quanto as receitas, do período em questão, foram lançadas no Ativo Diferido (doc. 05);

- assim, restou comprovado o resultado negativo de R\$ 1.518.831,20, na apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica do ano-calendário de 1997. Por conseqüência, não assiste razão à Autoridade Julgadora ao negar a compensação efetuada com crédito referente ao Imposto de Renda Retido na Fonte sobre aplicações financeiras no período-base de 1997;

- possuindo o direito de crédito no valor de R\$ 28.250,64, referente a Imposto de Renda Retido na Fonte sobre aplicações financeiras no ano calendário de 1997, deve ser deferida a restituição, bem como homologada as compensações efetuadas com tal crédito.

Este é o Relatório.

Voto

Conselheiro Relator, José de Oliveira Ferraz Corrêa

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, o litígio abrange Declarações de Compensação apresentadas pelo Contribuinte em 17/01/03, 14/02/03 e 18/02/03 (fls. 01, 60 e 61), as quais não foram homologadas pela Receita Federal.

O crédito utilizado nestas compensações tem origem em retenções de imposto de renda na fonte, ocorridas entre os anos de 1997 a 2000. Em sede de recurso voluntário, a Contribuinte reconheceu que não faz jus à restituição dos valores referentes ao IR-fonte em relação aos anos-calendário de 1998, 1999 e 2000.

Portanto, o litígio remanesceu somente em relação aos valores correspondentes ao ano-calendário de 1997:

Mês	IR Fonte/saldo negativo pleiteado
mai/97	14.565,69
jun/97	13.441,49
dez/97	243,46
Total	28.250,64

O alegado crédito, na verdade, deve ser tratado como saldo negativo de IRPJ, verificado em 31/12/1997. O debate, inclusive, já vem sendo travado nestes termos, embora haja menção de restituição de IR-fonte.

O foco da controvérsia diz respeito a receitas financeiras auferidas na fase pré-operacional, as quais teriam sofrido retenção de IR.

Segundo alega a Recorrente, por se tratar de fase pré-operacional, estas receitas devem ser descontadas das despesas realizadas no período, ficando o excesso das despesas em relação às receitas registradas no ativo diferido, para futura amortização. Para comprovar a existência das despesas, e o registro destas e das receitas no ativo diferido, a Contribuinte apresentou em sede de recurso voluntário cópias de Balancetes e dos livros Razão e Diário.

De acordo ainda com a Recorrente, como as despesas superaram as receitas auferidas no período em questão (ano-calendário de 1997), todo o IR-fonte configuraria saldo negativo de IRPJ, a ser restituído ou compensado.

Realmente, há algumas particularidades no que toca à tributação das receitas financeiras auferidas durante a fase pré-operacional, conforme indicam as decisões da Primeira e Sétima Câmaras do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, abaixo transcritas:

Acórdão 101-95.093, de 07/07/2005

FASE PRÉ-OPERACIONAL - SALDO CONJUNTO CREDOR - Passível de diferimento, na forma de lucro inflacionário, o saldo conjunto da fase pré-operacional de despesas e receitas financeiras, variações monetárias ativas e passivas e do resultado líquido da correção monetária do balanço, que exceda as despesas pré-operacionais, a teor do disposto na IN SRF nº 54/88, independentemente do resultado apurado em todo o período-base.

Acórdão 107-09.537, de 12/11/2008

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ. Ano-calendário: 1998, 1999. LUCRO REAL. FASE PRÉ-OPERACIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS. 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. As receitas financeiras e as variações monetárias ativas são parte da atividade operacional da empresa, podendo ser diferidas se a situação é de pré-operacionalidade.

A base desse entendimento era dada pela IN SRF nº 54/1988, nos seguintes termos:

2. EMPRESA EM FASE PRÉ-OPERACIONAL

2.1 - Durante o período que anteceder o início das operações sociais ou a implantação do empreendimento inicial a pessoa jurídica deverá apurar o saldo conjunto das despesas e receitas financeiras, das variações monetárias ativas e passivas e do resultado líquido da correção monetária do balanço, o qual terá o seguinte tratamento:

a) se devedor, será acrescido ao saldo da conta de gastos a amortizar, do ativo diferido;

b) se credor, será diminuído do total das despesas pré-operacionais incorridas no próprio período-base.

2.2 - Caso o saldo conjunto credor, referido no subitem anterior, exceda o total das despesas pré-operacionais incorridas no próprio período-base, o excesso deverá compor o lucro líquido do exercício e poderá ser totalmente diferido como lucro inflacionário.

Devemos lembrar que na fase pré-operacional a Contribuinte não apura propriamente resultado de exercício. Contudo, na medida em que as receitas financeiras são

confrontadas e neutralizadas pelas despesas de mesma espécie, as retenções de IR-fonte relativas a estas receitas passam a guardar equivalência com a figura do saldo negativo de IR.

As despesas contabilizadas no ativo diferido, que afetarão os resultados de exercícios futuros (quando a empresa entrar em operação), por sua vez, têm seu valor reduzido por essa confrontação com as receitas. Deste modo, há ainda uma outra equivalência, nesse caso, entre as despesas diferidas e os prejuízos fiscais.

Tais considerações servem para demonstrar que, como ocorre nas restituições de saldo negativo de IR, também aqui há a necessidade de que seja comprovado o oferecimento das receitas à tributação, para que as retenções a elas correspondentes se configurem como saldo negativo a ser restituído.

Em relação a isso, o art. 2º, § 4º, III, da Lei 9.430/1996 é bastante claro ao determinar que:

Art.2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

(...)

§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

(...)

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;
(grifos acrescentados)

Assim, a formação de saldo negativo a partir de retenções na fonte depende do cômputo das receitas correspondentes na apuração global do imposto.

Todavia, a Contribuinte não se desincumbiu do ônus de comprovar o atendimento desta condição, embora tenha apresentado nessa fase recursal cópia de Balancetes, Razão e Diário.

Primeiramente, é importante registrar que a DIRPJ do ano-calendário de 1997 (fls. 64 a 82) foi apresentada com os valores a título de receitas e despesas (inclusive as financeiras), lucro líquido e lucro real, imposto de renda na fonte e saldo de imposto, todos eles zerados, sem qualquer evidência de apuração de saldo negativo.

A tabela de fl. 275, que sintetiza os valores de receitas financeiras oferecidas à tributação (lançadas na contabilidade contra as despesas diferidas), por sua vez, apresenta valores não coincidentes com os que constam do comprovante de rendimentos emitido pelo

Unibanco (fl. 7), os quais dariam suporte às retenções geradoras do reivindicado saldo negativo:

Demonstração das Contabilizações dos Rendimentos das Aplicações Financeiras do ano de 1997

Mês	Mensal	Acumulado
jan/97	-	-
fev/97	30.416,67	30.416,67
mar/97	24.033,47	54.450,14
abr/97	21.040,32	75.490,46
mai/97	26.214,60	101.705,06
jun/97	15.198,07	116.903,15
jul/97	-	116.903,15
ago/97	363,53	117.266,68
set/97	36,91	117.303,59
out/97	36,73	117.340,32
nov/97	1.009,48	118.349,80
dez/97	(118.349,80)	-

UNIBANCO - Informes Fiscais - ano calendário 1997

	Rendimento Nominal	IRF Exclusivo	IRF Compensável
Janeiro	7.662,53	-	1.149,43
Fevereiro	3.308,08	-	496,25
Março	18.808,88	-	2.821,34
Abril	37.508,21	-	5.626,23
Mai	97.104,35	-	14.565,69
Junho	89.609,23	-	13.441,49
Julho	4.081,28	-	612,31
Agosto	1.424,32	-	213,73
Setembro	301,43	-	45,27
Outubro	83,46	-	12,56
Novembro	446,41	-	67,03
Dezembro	1.622,62	-	243,46
Total	261.960,80		

Além disso, o “Livro Razão e Balancete 1997 / Diferido – Despesas Pré Operacionais”, às fls. 226 a 273, indica apenas um registro na conta “14303011 – Receitas Financeiras” no mês de março, no valor de R\$ 552,00, e nenhum outro ao longo de todo o ano.

Mais à frente nos autos, pelas cópias do “Livro Razão e Balancete 1997 / Resultado – Rendimento das Aplicações Financeiras”, às fls. 274 a 336, percebe-se que os valores indicados na tabela de fl. 275 foram lançados na conta “331.02/33.10.2006 – Receitas Financeiras S/ Aplicações Financeiras”.

Ocorre que não foi demonstrado o registro contábil de transferência destas receitas financeiras para o Diferido, de modo a reduzir as despesas lá registradas. Ao contrário disso, como contrapartida das receitas financeiras há apenas registros de “débitos” na conta “143.03/1430313 Despesas Pré-Operacionais/Despesas Ref. 1997”, lançamento esse que produz um aumento nas despesas diferidas, e não a sua diminuição, como era de se esperar.

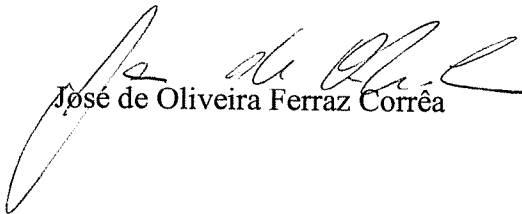
Assim, além de não haver coincidência entre os valores lançados na contabilidade, a título de receitas financeiras, e aqueles que contam do Comprovante de Rendimentos emitido pelo Unibanco, cujas retenções estão sendo reivindicadas na forma de saldo negativo, o que bastaria para indeferir o pleito, a técnica de contabilização destas receitas também não demonstra que elas teriam contribuído para reduzir o valor das despesas diferidas, como alega a Recorrente.

Toda a exigência em relação ao oferecimento das receitas financeiras à tributação, ainda que na forma de lançamento direto contra as despesas diferidas, decorre do fato de que os resultados, sejam positivos, sejam negativos (como prejuízo fiscal ou como despesa diferida) se consolidam no tempo, e a partir daí não podem mais ser alterados pela eventual inclusão de receitas não consideradas no momento oportuno.

Deste modo, ainda que houvesse despesas diferidas em valor suficiente para absorver as receitas correspondentes às retenções geradoras do saldo negativo pleiteado, mesmo assim, não poderia a Contribuinte, na ótica do lançamento por homologação, refazer sua apuração, para que o saldo negativo viesse a ser composto também pelas retenções relativas a receitas posteriormente incluídas na apuração do resultado do período, porque não há mais tempo para que se proceda a uma revisão dessa natureza.

Vale destacar que estamos tratando aqui de um alegado saldo negativo de IRPJ em 31/12/1997, cujos pedidos de restituição/compensação foram apresentados somente em 2003, de acordo com o prazo previsto no art. 6º, § 1º, II, da Lei 9.430/96.

Diante do exposto, voto no sentido NEGAR provimento ao recurso.


José de Oliveira Ferraz Corrêa