



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|---|
| PROCESSO | 13502.900790/2013-49 |
| ACÓRDÃO | 1002-003.836 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 15 de agosto de 2025 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | BRASKEM S/A |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

NULIDADE DESPACHO DECISÓRIO. FALTA DE MOTIVAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

O Despacho Decisório foi realizado por autoridade competente, contendo todos os requisitos legais e foi motivado pelo conjunto das razões de fato e de direito que carrearam à conclusão nele contida. O processo administrativo foi instaurado proporcionando à contribuinte o contraditório e a ampla defesa em todas as fases e instâncias de julgamento. Não há que se falar em nulidade.

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. DEDUÇÃO DE RETENÇÕES NA FONTE. RECEITAS FINANCEIRAS. FASE PRÉ-OPERACIONAL.

A legislação tributária não veda às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, diferimento das receitas financeiras inferiores às despesas financeiras enquanto estiverem em fase pré-operacional. Da mesma forma, a legislação fiscal não veda a dedução das correspondentes retenções na fonte para formação de saldo negativo de IRPJ no período.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Andréa Viana Arrais Egypto – Relator

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andréa Viana Arrais Egypto, Luís Ângelo Carneiro Baptista, Maria Angelica Echer Ferreira Feijó, Ricardo Pezzuto Rufino, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão proferida pela DRJ que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

O presente processo versa sobre a análise do PER/DCOMP nº 23094.54909.221110.1.3.02-4010 (fls.2/6), com Data de Transmissão em 18/11/2010, onde a Recorrente indica valor de Saldo Negativo de IRPJ, referente ao período 01/01/2006 a 31/12/2006, de R\$ 241.505,90.

O Despacho Decisório não homologou a compensação pleiteada por considerar como zerado o valor do saldo negativo disponível (fl. 39).

A Informação Fiscal (fls. 37/38) afirma que o Saldo Negativo informado na DCOMP é composto integralmente de imposto de renda retido na fonte. Destaque-se que o crédito apresentado foi gerado, à época, pela empresa Petroquímica Paulínia S.A que foi incorporada pela Brasken S.A com registro da operação, nos sistemas da RFB, de 30/09/2008. Na análise da DIPJ verificou-se que a mesma foi transmitida zerada à exceção da retenção na fonte de R\$ 241.505,90, já validadas. Assevera que, somente pode reduzir do imposto devido, o IRRF cuja base de cálculo efetivamente compôs a apuração do lucro real, não constituindo direito à dedução a só retenção na fonte pagadora. Conclui pelo não reconhecimento do direito creditório.

A contribuinte tomou ciência da decisão proferida no Despacho Decisório, via correio, em 15/07/2013 (fls.40), e em 13/08/2013 apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 48/63), na qual alega:

- Nulidade do Despacho Decisório por violação ao art. 76 da IN RFB nº 1.300/2012;
- A receita financeira auferida foi absorvida pelas despesas pré-operacionais devidamente escrituradas no ativo diferido e sujeitas ao adequado tratamento contábil e fiscal, conforme demonstrações financeiras auditadas;
- Pleiteia pela recomposição do Saldo Negativo.

A 7ª Turma da DRJ/SPO (191/), por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, conforme Acórdão nº 16-81.241, em face das seguintes razões:

1. Afastada a preliminar de nulidade, posto que não se vislumbra na decisão recorrida nenhum dos vícios descritos no art.59 do Decreto nº 70.235/1972, para macular a decisão de nulidade, além de não ter ocorrido prejuízo de defesa;
2. Não existindo dispositivo legal que determine expressamente o diferimento das receitas financeiras, é de se concluir que deveria ter a requerente oferecido aquelas receitas à tributação na medida do seu auferimento;
3. Por falta de previsão legal, não pode a empresa confrontar o resultado credor das receitas e despesas financeiras com as despesas pré-operacionais;
4. Mesmo reputando indevido o procedimento adotado pela requerente ao diferir as receitas financeiras, ao examinar as provas trazidas, verifica-se que, em relação ao suposto exaurimento das receitas financeiras, a requerente não fez prova (i) de que se encontrava em período pré-operacional e, principalmente, (ii) de que as receitas e despesas auferidas foram especificamente vinculadas à organização e implantação da empresa e iii) o exaurimento das receitas financeiras demonstrado contabilmente;
5. Indeferiu o pedido de perícia por ser prescindível.

A Contribuinte tomou ciência do Acórdão da DRJ, por meio de sua Caixa Postal na data de 02/03/2018 (sexta-feira), (fl. 203) e, inconformada com a decisão prolatada, em 02/04/2018, apresentou Recurso Voluntário (fls. 208/230), onde reitera as alegações dispostas na Manifestação e reforça a argumentação com explanações fáticas, doutrina e jurisprudência.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Andréa Viana Arrais Egypto**, Relator

Juízo de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Preliminar – Nulidade do Despacho Decisório

A Recorrente alega a nulidade do Despacho decisório por não ter sido intimada a apresentar documentos comprobatórios de seu crédito, o que cerceou o seu direito de defesa.

Nesse ponto, é importante esclarecer que o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, estabelece as causas da nulidade no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No presente caso, o Despacho Decisório foi realizado por autoridade competente, contendo todos os requisitos legais e foi motivado pelo conjunto das razões de fato e de direito que carream a conclusão nele contida. A partir de então, nasceu para a contribuinte o direito ao pleno exercício para a sua defesa, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, sem qualquer prejuízo em suas alegações ou juntada de documentos.

O processo administrativo foi instaurado, com ampla cognição, proporcionando à contribuinte o contraditório e a ampla defesa em todas as fases e instâncias de julgamento, e lhe foi oportunizado a apresentação de documentos e esclarecimentos que entendesse pertinentes.

Dessa forma, rejeito a preliminar suscitada.

Mérito

Conforme relatado, o não reconhecimento, por parte da autoridade fiscal, da parcela de crédito relativa ao imposto de renda retido na fonte no montante de R\$ 241.505,90, ocorreu por falta de tributação das correspondentes receitas financeiras.

A Recorrente esclarece que nos anos de 2005 a 2008 (primeiro trimestre) a Petroquímica Paulínia estava em fase pré-operacional, realizando obras de construção da unidade industrial para atingir a capacidade inicial desejada. Nesse período, auferiu receitas pré-operacionais ou receitas pré-industriais e, dentre referidas receitas, estão as receitas financeiras objeto dos autos, que são decorrentes dos recursos captados para o início do empreendimento, devidamente registrados no ativo diferido.

Afirma que receita financeira auferida foi absorvida pelas despesas pré-operacionais devidamente escrituradas no ativo diferido, conforme as demonstrações financeiras auditadas e, por esse motivo, em sua Ficha 06A, linha 21, da DIPJ foi “zerada”, justamente, para refletir as particularidades da fase pré-industrial que a empresa se encontrava. Que a mesma sorte coube aos

rendimentos de aplicações financeiras, que foram contabilizados no ativo diferido, conforme Ficha 36A, DIPJ 2007 (Ativo Permanente Diferido – Despesa Pré-operacional).

Sustenta que há suporte legal para o procedimento adotado, portanto correto registro contábil realizado.

Para a comprovação de que a Petroquímica Paulínia S.A. encontrava-se em fase pré-operacional e o registro das receitas financeiras, a Recorrente apresenta os Pareceres dos Auditores Independentes, que examinaram os Balanços patrimoniais em fase pré-operacional (fls. 120/133); as Demonstrações Financeiras com as respectivas Notas Explicativas com as informações pertinentes (fl. 128); Balancetes e Livros Diários (fls. 135/178 dos autos); Contabilização das Receitas Financeiras no Balancete, relativo ao mês de Dez/06 (fl. 153); Resultado transferido para a conta contábil de Despesas Pré-Operacionais (6101.01.001.001), ratificando a informação constante da DIPJ (Ficha 36 – fls. 108/109). Traz toda a contabilização das receitas financeiras, demonstração de investimento na implementação do parque industrial e de que as receitas foram absorvidas pelas despesas na fase pré-operacional. Assim, os documentos corroboram com as alegações recursais.

A DRJ entendeu que, por falta de previsão legal, não é permitido à empresa confrontar o resultado credor das receitas e despesas financeiras com as despesas pré-operacionais. Assim, o litígio se restringe a verificar havia suporte legal para o diferimento das receitas financeiras auferidas no período pré-operacional e a legitimidade da dedução do IRRF sobre referida receita financeira

Diante desse contexto, há de se saber qual é o tratamento conferido pela legislação fiscal para as receitas financeiras auferidas durante a fase pré-operacional da contribuinte.

A orientação da Administração Fiscal disposta na IN SRF nº 54/1988 – que estabelecia normas de correção monetária para os empreendimentos na fase pré-operacional – era no sentido de que até a as receitas financeiras das empresas na fase pré-operacional poderiam ser registradas em conta de ativo diferido, afastando, dessa forma, a tributação.

A partir da entrada em vigor da Lei 9.249/1995, restou extinta a correção monetária de balanço, mas sem alteração quanto ao tratamento tributário das empresas em fase pré-operacional.

O Regulamento do Imposto de Renda, então vigente (RIR/99), trata da questão operacional em seu art. 373, porém, embora não especifique as receitas auferidas na fase pré-operacional, não impõe às referidas receitas (pré-operacionais) o mesmo tratamento ordinário.

A 1ª Turma da CSRF já se manifestou diversas vezes sobre o tema, conforme se observa do Acórdão 9101-005.223, de relatoria da Conselheira Livia de Carli Germano, cuja ementa transcreve-se a seguir:

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

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2002

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. DEDUÇÃO DE RETENÇÕES NA FONTE. RECEITAS FINANCEIRAS. FASE PRÉ-OPERACIONAL.

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real podem 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. Neste contexto, a legislação fiscal não veda a dedução, para formação de saldo negativo de IRPJ no período, das retenções na fonte correspondentes às receitas financeiras diferidas. (ementa produzida nos termos do artigo 63, § 8º do Anexo II ao RICARF).(Processo nº 10768.015971/2002-14; Acórdão 9101-005.223; Data da Sessão: 11/11/2020; Relatora: LIVIA DE CARLI GERMANO).

Destaco ainda trecho da Declaração de Voto proferida pela Conselheira Edeli Pereira Bessa, no Acórdão nº 9101-005.223:

Assim, também aqui, se a empresa estiver em atividade pré-operacional, ela deve ser compensada pelo desembolso da retenção sobre receitas financeiras que ainda não se sujeitam à tributação por conta do diferimento antes admitido. A incidência sobre estas receitas financeiras, porque auferidas em fase pré-operacional, fica diferida para o início das atividades da pessoa jurídica, quando a empresa não mais contará com as retenções na fonte para reduzir o IRPJ incidente sobre o resultado fiscal onerado com a amortização do ativo diferido em montante reduzido pelas receitas financeiras nele apropriados. Logo, a permissão de dedução das retenções neste contexto de atividade pré-operacional presta-se a desfazer os efeitos financeiros da retenção sofrida em período anterior ao de incidência sobre a receita auferida.

No mesmo sentido o Acórdão n.º 9101-006.108 de relatoria do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA

(IRPJ)

Ano-calendário: 2011

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. DEDUÇÃO DE RETENÇÕES NA FONTE. RECEITAS FINANCEIRAS. FASE PRÉ-OPERACIONAL.

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real podem 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. Neste contexto, a legislação fiscal não veda a dedução, para formação de saldo negativo de IRPJ no

período, das retenções na fonte correspondentes às receitas financeiras diferidas. (Processo nº 10880.952955/2016-13; Acórdão n.º 9101-006.108 - CSRF/1ª Turma; Sessão de 12 de maio de 2022; Relator: Fernando Brasil de Oliveira Pinto)

Em uma abordagem mais detalhada acerca da legislação de referência, transcrevo a seguir, trechos do Voto do então Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, proferido no Acórdão nº 9101-001.052, em sessão de 28 de junho de 2011:

Ora, as leis tributárias são silentes com relação ao tratamento das receitas auferidas durante a fase pré-operacional, diga-se que não somente com relação às receitas financeiras e aos ganhos de capital. Todavia, isso não quer dizer necessariamente que tais receitas devam ter o tratamento contábil ordinário que a legislação prevê para as receitas auferidas na fase operacional da empresa, como parece ter sido a conclusão dos doutos contadores. Aliás, nesse ponto vale trazer à colação excerto do Parecer CST no 110/75, *in 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 Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 76.186/75.

...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”

Assim, correto o procedimento da contribuinte em calcular o resultado pré-operacional em apartado do lucro operacional. Da mesma forma, correto o lançamento do saldo líquido negativo (despesas financeiras superiores às receitas financeiras incorridas durante a fase pré-operacional) a débito da conta de ativo diferido, para futuras amortizações. Tal entendimento já vinha sendo sustentado desde 1978, quando, ao interpretar o art. 17 do DL nº 1.598/77, a Portaria nº 475/78, do Ministro de Estado da Fazenda assim já sustentava.

Posteriormente, a Instrução Normativa SRF nº 54/88 veio reforçar o entendimento, quando assim dispôs:

“ 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.”

Não obstante a IN 54/88 tratasse de normas de correção monetária para os empreendimentos em fase pré-operacional, as disposições acima transcritas transcendiam a matéria central, pois o tratamento dado às despesas e receitas financeiras não era decorrente da lógica do sistema de correção monetária de balanços, mas da interpretação da legislação tributária aplicável ao contexto, ou seja, ao contribuinte em fase de pré-operação.

Por outro lado, é verdade que a IN 54/88 foi revogada pela IN SRF 79/00, mas isso se deve unicamente ao fim da correção monetária de balanço – a matéria central da IN. Ademais, durante os fatos geradores em tela (1997, 1998 e 1999), a IN 54/88 estava em vigor.

Ad argumentandum, se as receitas financeiras auferidas na fase pré-operacional devessem ser levadas a resultado, também, deveriam ser as despesas financeiras, sob pena de ofensa ao princípio do confronto das despesas e receitas. Aliás, esse é um dos motivos pelos quais devemos ativar despesas pré-operacionais para confrontá-las no futuro com as receitas ainda não geradas nesta fase. Ora, no caso em tela, se levássemos as receitas e despesas financeiras a resultado dos exercícios, seriam apurados prejuízos contábeis e, conseqüentemente, fiscais, já que não haveria ajustes aos resultados dos períodos de 1997 a 1999. Ou seja, conforme demonstrado e não contestado nos autos, as despesas financeiras superaram as receitas financeiras nos períodos em tela, assim sendo, a contribuinte teria prejuízo fiscal nos anos-calendários de 1997 a 1999, logo, o IRRF incidente sobre as receitas financeiras passariam, da mesma forma, a ser objeto de restituição ou compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela Receita Federal. Assim sendo, seja contabilizando corretamente as despesas e receitas financeiras no ativo diferido ou, erroneamente, lançando-as em resultado do exercício, a contribuinte não teria imposto devido e, conseqüentemente, o IRRF que incidiu sobre tais receitas financeiras geraria IRPJ a restituir/compensar.

Por último, então, há que se perquirir se o IRRF sobre as receitas financeiras são deduções do imposto devido ainda que a contribuinte não tenha apurado resultado e, conseqüentemente, que as receitas financeiras não tenham sido computadas na apuração do lucro real do período.

Primeiramente, há que se ressaltar que não há base legal para o que fora decidido pelo acórdão recorrido, ou seja, não há como, sem expressa disposição de lei,

sustentar que as aplicações financeiras serão tributadas exclusiva e definitivamente na fonte pagadora, quando o beneficiário do rendimento for pessoa jurídica em fase pré-operacional.

Ademais, o inciso I do art. 76 da Lei nº 8.981/95 expressamente dispõe que o IRRF sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável, ou pago sobre os ganhos líquidos mensais, será deduzido do apurado no encerramento do período ou na data da extinção, no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real.

Ora, o fato de a contribuinte está dispensada de preencher a ficha de apuração do resultado, não afasta a aplicação de tal regra ao caso concreto.

O art. 2º, § 4º, inciso III, da Lei nº 9.430/96, ao dispor que será dedutível do IRPJ devido o IRRF incidente sobre receita computada na determinação do lucro real, não cria nenhum óbice à dedutibilidade de IRRF sobre receita financeira auferida na fase pré-operacional.

Primeiramente, o dispositivo não impõe expressamente que o IRRF seja dedutível no mesmo período em que a receita financeira foi computada no lucro real. Na verdade, essa é a regra para situações ordinárias. Todavia, a fase pré-operacional é situação, além de transitória, excepcional, onde há um descasamento entre as despesas e receitas, tanto que há necessidade, em respeito ao princípio do confronto entre receitas e despesas, que ativemos as despesas para futura amortização quando as receitas começarem a ser geradas. Ora, no caso em tela, pelo procedimento contábil-fiscal retro demonstrado, as receitas financeiras entrarão no cômputo do lucro real à medida que o saldo negativo (valor das despesas financeiras que as suplantaram) começar a ser amortizado. Assim, no caso de pessoa jurídica em fase pré-operacional, o IRRF será dedutível em período diferente daquele em que a receita respectiva deverá entrar cômputo do lucro real.

Ademais, como, na fase pré-operacional, as despesas financeiras são deduzidas das receitas financeiras e o saldo é controlado no ativo diferido para amortização futura, caso tais receitas financeiras fossem tributadas exclusiva e definitivamente na fonte, como sustentou a Relatora do acórdão recorrido, haveria um bis in idem, já que, além de tais receitas financeiras reduzirem o valor das despesas financeiras amortizáveis, o IRRF sobre as receitas financeiras não seria recuperável. Lógico que isso não é razoável, nem encontra amparo no ordenamento jurídico pátrio.

O entendimento aqui exarado encontra esteio em decisões da própria Administração tributária, como, por exemplo, na Solução de Consulta nº 44, de 1º de fevereiro de 2008, da 8ª Região Fiscal (DOU de 06/03/2008, seção 1, p. 21), a qual encontra-se assim ementada:

“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 e, 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.”.

Posto isso, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial do contribuinte, para reconhecer o seu direito creditório referente ao IRRF incidente sobre receitas financeiras auferidas durante a fase pré-operacional– anos-calendários 1997, 1998 e 1999.

A própria Administração Tributária corrobora com esse entendimento de restituição do IRRF, conforme Soluções de Consultas a seguir ementadas:

Solução de Consulta DISIT/SRRF08 nº 44, de 1º de fevereiro de 2008

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

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 e, 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.

Solução de Consulta DISIT/SRRF07 nº 132, 30 outubro 2008:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

FASE PRÉ- OPERACIONAL - RECEITAS FINACEIRAS Incide o imposto de renda na fonte, na forma da legislação aplicável, sobre as receitas financeiras auferidas por empresas em fase de pré-operação. 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 e, 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.

Dessa forma, o registro em ativo diferido das despesas financeiras incorridas em fase pré-operacional é permitido, nos termos do artigo 58, §3º, alínea “a” da Lei nº 4.506/1964, incorporado ao art. 325, II, alínea “a” do RIR/99, e o art. 17, parágrafo único do Decreto nº 1.598, de 1977, base legal do art. 374, inciso II do RIR/99.

Consoante todo o contexto já abordado, em especial no Voto condutor do Acórdão nº 9101-001.052, há de se ressaltar o entendimento, ora compartilhado, de que o art. 373 do RIR/99 não impõe o cômputo, no lucro real, das receitas financeiras auferidas em período pré-operacional, por não disciplinar expressamente a matéria, e porque pensamento diverso ofenderia o princípio do confronto das despesas e receitas.

Nos termos exarados no Acórdão nº 9101-004.482, *a empresa em atividade pré-operacional deve ser compensada pelo desembolso da retenção sobre receitas financeiras que ainda não se sujeitam à tributação por conta do diferimento antes admitido*. Além do que, por não estar configurada dentro das situações ordinárias, até porque as circunstâncias são diferenciadas, não tem aplicação no presente caso a Súmula CARF nº 80.

Cabe ainda destacar que o item V do art. 179 da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76), na sua redação originária, abordado pela Recorrente no Recurso Voluntário, permitia os registros em Ativo Diferido. Sob esse tema, transcreve-se excerto do Acórdão nº 9101-004.482 que trata do tema:

Por fim, importa ter em conta que outras discussões poderiam ser suscitadas no presente caso, por se reportar ao ano-calendário 2008, ao fim do qual as sociedades por ações e sociedades de grande porte já se sujeitavam às seguintes alterações promovidas no art. 178 da Lei nº 6.404, de 1976, pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009:

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

a) ativo circulante;

b) ativo realizável a longo prazo;

c) ativo permanente, dividido em investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido.

~~c) ativo permanente, dividido em investimentos, imobilizado, intangível e diferido. (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)~~

~~I-ativo circulante; e (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)~~

~~II-ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)~~

I – ativo circulante; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Contudo, ao longo do ano-calendário 2008 ainda eram admitidos registros em Ativo Diferido, segundo a redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007, ao art. 179 da Lei nº 6.404, de 1976:

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

I - no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

II - no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

V – no diferido: as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para o aumento do resultado de mais de um exercício social e que não configurem tão-somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

[...] (negrejou-se)

Apenas com a edição da Medida Provisória nº 449, de 2008, foi revogado o inciso V do art. 179 da Lei nº 6.404, de 1976, bem como nela inserido o art. 299-A, nos seguintes termos:

Art.299-A.O saldo existente em 31 de dezembro de 2008 no ativo diferido que, pela sua natureza, não puder ser alocado a outro grupo de contas, poderá permanecer no ativo sob essa classificação até sua completa amortização, sujeito à análise sobre a recuperação de que trata o §3o do art. 183.

Neste contexto, a Contribuinte manteve registro em Ativo Diferido das despesas pré-operacionais, bem como do saldo de despesas financeiras superiores às receitas financeiras, como evidenciado em seu Razão Contábil e Balancete às e-fls. 176/224, sem apuração de resultado no exercício, com diferimento de R\$ 12.200.243,21 acumulado ao final do ano-calendário 2008, sendo R\$ 3.126.448,35 a título de despesas e receitas financeiras líquidas. A inexistência de receitas ou despesas apropriadas no resultado do exercício, assim como o saldo de valores

diferidos em 31/12/2008, estão refletidos na DIPJ do período, juntada às e-fls. 49/53 e 223/234.

Diante de todo o exposto, constata-se que não existe óbice legal ao diferimento das receitas financeiras auferidas durante a fase pré-operacional, o que é plenamente justificável em face da transitoriedade da referida fase.

Da mesma forma, a legislação não veda a utilização do IRRF sobre as receitas financeiras auferidas e diferidas em fase pré-operacional.

Nesses termos, há de ser reconhecido o Saldo Negativo pleiteado, homologando-se todas as compensações declaradas.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Andréa Viana Arrais Egypto