



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

Processo nº 15374.723892/2009-96
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.799 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de agosto de 2014
Matéria DCOMP - RECEITAS FINANCEIRAS - FASE PRÉ-OPERACIONAL
Recorrente NTE - NORDESTE TRANSMISSORA DE ENERGIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

FASE PRÉ-OPERACIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS. SALDO NEGATIVO DE IRPJ DECORRENTE DAS RETENÇÕES NA FONTE.

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 comprovadamente absorvidas pelas despesas pré-operacionais, esse valor poderá ser objeto de restituição ou compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela RFB.

DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO.

Incumbe ao contribuinte o ônus da prova quanto à certeza e liquidez de alegado crédito contra a Fazenda Pública que pretenda compensar com débitos apresentados.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 15374.723892/2009-96
Acórdão n.º **1402-001.799**

S1-C4T2
Fl. 651

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo de Andrade Couto e Paulo Roberto Cortez.

Relatório

NTE - NORDESTE TRANSMISSORA DE ENERGIA S/A recorre a este Conselho, com fulcro no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 12-38.742 da 9ª Turma da Delegacia de Julgamento no Rio de Janeiro I, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada.

Por muito bem delimitar a lide até aquela fase, adoto o relatório da decisão recorrida, *verbis*:

Trata o presente processo de diversos PER/DCOMP (fls. 1/118) por intermédio dos quais a Interessada declara compensações com a utilização de saldo negativo de IRPJ apurado no ano de 2002. Segundo informado no PER/DCOMP inicial nº 05480.28250.211004.1.7.02-5600 de fls. 11/15, todo o saldo advém de IRRF sobre operações de SWAP (ver fl. 13) no valor de R\$ 5.315.670,11.

A Derat/RJO deixou de homologar as compensações declaradas, em virtude de a Interessada não ter oferecido à tributação os rendimentos sobre os quais incidiram as retenções (fls. 127/132). No que se refere à retenção, em si, a Delegacia localizou DIRF apresentada pelo Banco Bradesco S/A que a confirma (fl. 126).

A Interessada manifestou sua inconformidade por meio da peça de fls. 136/145 com as seguintes alegações:

- Que, no ano de 2001, celebrou contrato de concessão de serviço público de transmissão de energia elétrica com a União, por intermédio da ANEEL (fl. 187/199 e 202/234);*
- Que, portanto, ao longo do ano de 2002, encontrava-se em fase pré-operacional;*
- Que os rendimentos auferidos no ano de 2002 decorrem de aplicações financeiras – operações swap – junto ao Banco Bradesco S/A e montam a soma de R\$ 26.578.350,73; e*
- Que o procedimento adotado em relação a esses rendimentos foi o de compensá-los com as despesas pré-operacionais também incorridas no ano de 2002 em conformidade com o entendimento esposado na Solução de Divergência nº 32/2008 (fl. 238).*

Vistos e examinados os autos do presente processo, verifiquei que não se achavam reunidos todos os elementos para formar a convicção necessária para o julgamento de que esta Delegacia de Julgamento está incumbida. No intento de obter os esclarecimentos necessários, o presente

processo foi baixado em diligência, por meio da Resolução nº 120/2010 de fls. 413/415.

A Interessada foi, então, intimada (fls. 417/418) e reintimada (fls. 421/422) a apresentar os esclarecimentos necessários, não tendo até 21/03/2011, data em que a DRF/RJ1 lavrou o Relatório de Diligência de fl. 424, atendido a nenhuma das intimações. A DRF/RJ1 esclarece, inclusive, que a sala a que se refere o cadastro da empresa estava desocupada. Em 25/03/2011, os autos foram encaminhados a esta DRJ para prolatar a decisão.

Em julgamento da manifestação de inconformidade, a turma julgadora considerou-a improcedente. Isso porque o contribuinte, mesmo intimado e reintimado a comprovar que se encontrava, ainda que parcialmente, em fase pré-operacional no ano-calendário de 2002, permaneceu inerte, deixando-se de pronunciar a respeito. Constatada que a DIRF indicava ao menos uma fonte pagadora por serviços prestados, entenderam os julgadores que não havia comprovação de que a interessava, de fato, mantivera-se em fase pré-operacional no período, corroborando, assim, o despacho decisório recorrido.

A Interessada foi intimada da decisão em 24 de outubro de 2011 (fl. 574), apresentando recurso voluntário em 23 de novembro de 2011 (fls. 512-526). Em resumo, requer a reforma da decisão recorrida em face da alteração do critério jurídico adotado no despacho decisório (enquanto esse fundamentou suas conclusões na ausência do oferecimento à tributação das receitas financeiras, aquela teria adentrado na questão de prova de operações em fase pré-operacional por parte da Recorrente). Além disso, anexou documentação que comprovaria a atividade pré-operacional do período, bem como que as despesas pré-operacionais superariam as receitas financeiras auferidas no mesmo interregno.

É o relatório.

Voto

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos para sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme bem analisado pela decisão recorrida, não há controvérsia sobre os aspectos jurídicos a respeito da forma de tributação dos resultados de uma empresa em fase pré-operacional: aplicam-se as conclusões da Solução de Divergência Cosit nº 32/2008, cujo entendimento advém da Solução de Consulta nº 289/2007 da 9ª Região Fiscal, sendo que essa última solução de consulta possui a seguinte ementa, que bem sintetiza o entendimento de ambos os litigantes sobre o tema:

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.

O tema controvertido passou a ser a prova de que a Recorrente, de fato, em 2002 encontrava-se com atividades em fase pré-operacional.

A decisão recorrida concluiu que a Recorrente não havia trazido provas a esse respeito, deixando, inclusive, de manifestar-se a respeito das indagações da turma julgadora quando da conversão do julgamento em diligência. Além disso, constatou que constava em DIRF suposta receita de prestação de serviços auferida pela Recorrente, o que descaracterizaria sua atividade como pré-operacional. Por oportuno, reproduzo documento de fl. 126 (consulta à DIRF extraída dos sistemas da RFB):

Processo nº 15374.723892/2009-96
Acórdão n.º 1402-001.799

S1-C4T2
Fl. 655

Dados do Beneficiário:

CNPJ do Beneficiário: 04.711.350/0001-17

Nome Empresarial do Beneficiário constante do Cadastro: NTE-NORDESTE TRANSMISSORA DE ENERGIA S.A

Total Geral de 2 Fontes Pagadoras (somente ativas)

Código	Rendimento Tributável			Compensação Judicial	
	Rendimento Bruto	Deduções	Imposto Retido	Anos Anteriores	Ano-calendário
1708	12.179,02	0,00	182,68	0,00	0,00
5273	26.578.350,73	0,00	5.315.670,11	0,00	0,00
Total c/13º:	26.590.529,75	0,00	5.315.852,79	0,00	0,00
Total s/13º:	26.590.529,75	0,00	5.315.852,79	0,00	0,00

Código	Exigibilidade Suspensa			Depósito Judicial
	Rendimento Bruto	Deduções	Imposto Retido	
1708	0,00	0,00	0,00	0,00
5273	0,00	0,00	0,00	0,00
Total c/13º:	0,00	0,00	0,00	0,00
Total s/13º:	0,00	0,00	0,00	0,00

CNPJ do Declarante: 35.604.339/0001-81

Nome Empresarial do Declarante: DELTA CONSULTORIA GEOLOGICA E MINERACAO LTDA

Data de Entrega: 12/02/04 09:45 Tipo: ORIGINAL

Código	Rendimento Tributável			Compensação Judicial	
	Rendimento Bruto	Deduções	Imposto Retido	Anos Anteriores	Ano-calendário
1708	12.179,02	0,00	182,68	0,00	0,00
Total c/13º:	12.179,02	0,00	182,68	0,00	0,00
Total s/13º:	12.179,02	0,00	182,68	0,00	0,00

A Recorrente, por sua vez, aduz que a decisão recorrida não poderia ter adentrado no mérito quanto à ocorrência ou não de atividades em fase pré-operacional, pois a delegacia de origem sequer havia abordado a questão. Tal posicionamento da turma julgadora *a quo* caracterizaria alteração do critério jurídico do lançamento original, o que feriria o art. 146 do CTN.

A esse respeito, entendo que não lhe assiste razão, pois a presente lide refere-se a solicitação de restituição/compensação e não a lançamento de ofício. Nesse cenário, o ônus da prova a respeito do saldo negativo pleiteado é da própria Recorrente.

O despacho decisório, com base no pleito do contribuinte e das informações disponíveis, indeferiu o pedido, uma vez que concluiu que as receitas financeiras a que se referiam o imposto de renda retido na fonte informado pela Interessada não haviam sido oferecidas à tributação.

Em sede de manifestação de inconformidade, o contribuinte limitou-se a explanar que se encontrava, à época, em fase pré-operacional, narrando o cenário de aquisição do investimento, no ano anterior e via certame licitatório, para concessão de serviço público de transmissão de energia elétrica. Trouxe ainda o entendimento firmado pelo Fisco a respeito da correta forma de tributação de seus rendimentos enquanto permanecesse em fase pré-operacional.

Convertido o julgamento em diligência, o contribuinte preferiu não manifestar-se a respeito dos esclarecimentos solicitados pela turma julgadora acerca da comprovação de suas atividades, bem como sobre a constatação de que suas despesas pré-operacionais superariam as receitas financeiras em questão. Em sede de recurso voluntário, alega que não foi possível alcançar a documentação requerida à época em face de processo de alteração do controle societário que passava à época da intimação.

Veja-se, assim, que até aquele momento da lide não havia sido apresentado nenhum elemento, por parte da Recorrente, que comprovasse sua condição de exercício de atividade pré-operacional no ano-calendário de 2002, tampouco que as despesas pré-operacionais superassem as receitas financeiras.

Nesse contexto, impende concluir que competia à Recorrente provar a veracidade do que afirmou, nos termos da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (texto legal que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal), art. 36:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no artigo 37 desta Lei.

No mesmo sentido dispõe os art. 333 da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC):

*Art. 333. O ônus da prova incumbe:
[...]
II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

Corroborando tal tese, convém transcrever jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

Allegare nihil et allegatum non probare paria sunt — nada alegar e não provar o alegado, são coisas iguais. (Habeas Corpus nº 1.171-0 — RJ, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 4, (39): 211-276, novembro 1992, p. 217)

Alegar e não provar significa, juridicamente, não dizer nada. (Intervenção Federal Nº 8-3 — PR, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 7, (66): 93-116, fevereiro 1995. 99)

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA – APOSENTADORIA – NEGATIVA DE REGISTRO – TRIBUNAL DE CONTAS – ATOS ADMINISTRATIVOS NÃO COMPROVADOS – ART. 333, INCISO II, DO CPC – PAGAMENTO DOS PROVENTOS DE NOVEMBRO/96 E DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO DAQUELE MESMO ANO – IMPOSSIBILIDADE – SÚMULAS 269 E 271 DA SUPREMA CORTE – 1. O ônus da prova incumbe ao réu, quanto à existência de fato

impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (art. 333, II, do Código de Processo Civil). Incumbe às Secretarias de Educação e da Fazenda a demonstração de que a professora havia sido notificada da suspensão de sua aposentadoria. (STJ – ROMS 9685 – RS – 6ª T. – Rel. Min. Fernando Gonçalves – DJU 20.08.2001 – p. 00538)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – IMPOSTO DE RENDA – VERBAS INDENIZATÓRIAS – FÉRIAS E LICENÇA-PRÊMIO – NÃO INCIDÊNCIA – COMPENSAÇÃO – AJUSTE ANUAL – ÔNUS DA PROVA – O ônus da prova incumbe ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito e ao réu quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Cabe ao contribuinte comprovar a ocorrência de retenção na fonte do imposto de renda incidente sobre verbas indenizatórias e à Fazenda Nacional incumbe a prova de eventual compensação do imposto de renda retido na fonte no ajuste anual da declaração de rendimentos. Recurso provido. (STJ – REsp 229118 – DF – 1ª T. – Rel. Min. Garcia Vieira – DJU 07.02.2000 – p. 132)

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – EMBARGOS DO DEVEDOR – NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO – IMPRESCINDIBILIDADE – ÔNUS DA PROVA – 1. Imprescindível a notificação regular ao contribuinte do imposto devido. 2. Incumbe ao embargado, réu no processo incidente de embargos à execução, a prova do fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (CPC, art. 333, II). 3. Recurso especial conhecido e provido. (STJ – REsp 237.009 – (1999/0099660-7) – SP – 2ª T. – Rel. Min. Francisco Peçanha Martins – DJU 27.05.2002 – p. 147)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – IRPF – REPETIÇÃO DE INDÉBITO – VERBAS INDENIZATÓRIAS – RETENÇÃO NA FONTE – ÔNUS DA PROVA – VIOLAÇÃO DE LEI FEDERAL CONFIGURADA – DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA – SÚMULA 13/STJ - PRECEDENTES – Cabe ao autor provar que houve a retenção do imposto de renda na fonte, por isso que é fato constitutivo do seu direito; ao réu competia a prova de eventual compensação na declaração anual de rendimentos dos recorrentes, do imposto de renda retido na fonte, fato extintivo, impeditivo ou modificativo do direito do autor – Incidência da Súmula 13 STJ – Recurso especial conhecido pela letra a e provido.

(STJ – RESP 232729 – DF – 2ª T. – Rel. Min.
Francisco Peçanha Martins – DJU 18.02.2002 – p.
00294)

Portanto, se para aferição da certeza e liquidez do crédito pleiteado a turma julgadora *a quo* decidiu que haveria necessidade de elementos adicionais de prova, e, mantendo-se inerte a Interessada quanto à produção da prova que lhe competia, até aquele momento, ao menos, não restava outra alternativa à autoridade fiscal senão a de indeferir o crédito pleiteado, ainda mais constando em DIRF receita de prestação de serviço que indicava a existência de atividade operacional.

Contudo, ainda que possam tecer críticas a respeito da análise de provas acostadas aos autos em sede de recurso voluntário, em homenagem ao princípio da verdade material, passo à análise dos documentos anexados pela Recorrente (fls. 529-572).¹

À fl. 530 consta cópia de contas do Livro Razão referentes à empresa Delta Consultoria Geológica e Mineração Ltda. Alega a Recorrente, que ao contrário do que concluído pela turma julgadora *a quo*, tal empresa não era sua cliente, mas sim sua Fornecedora, e que a informação em DIRF prestada por tal empresa mostrava-se equivocada.

Entendo que a apresentação de uma ficha do Livro Razão em sede de recurso voluntário, desacompanhado de qualquer outro elemento probatório, quer notas fiscais, contratos ou até mesmo uma informação de tal empresa do suposto equívoco cometido no preenchimento da DIRF não é suficiente para infirmar as conclusões da turma recorrida.

Contudo, imaginando que a pequena monta dos valores envolvidos em tal operação possa influenciar na conclusão deste colegiado, continuo a analisar os demais elementos anexados aos autos.

Às fls. 531-547 constam cópias de demonstrações financeiras trazidas pela Recorrente, em que restariam demonstrados os saldos nas contas que compunham o Ativo Diferido da empresa em dezembro de 2002, composto unicamente pela conta analítica Despesas Pré-Operacionais (fls. 538-540). Friso novamente que tais elementos não foram alvo de análise por parte das autoridades fiscais lançadoras e julgadoras de primeira instância, tampouco estão acompanhadas de qualquer documentação que lhes dê suporte. Não vislumbro nos autos também qualquer outro elemento em que possa me basear para, ao menos, corroborar as informações prestadas.

Ainda que ultrapassados tais obstáculos para deferimento do pleito, compulsando tais demonstrativos, detectei as únicas contas sintéticas em que poderiam estar registradas as receitas financeiras de R\$ 26.578.530,75 informados em DIRF, cujo excerto do documento de fl. 539 reproduzo a seguir:

¹ Nesse sentido, assim conclui o PARECER PGFN/CAT Nº 591/2014, que assim conclui: “22.Desse modo, respondendo a consulta formulada pelas Procuradorias Regionais da 3ª e 4ª Regiões, quanto a necessidade de correção do lançamento, entendemos que a melhor interpretação quanto à correção do erro no lançamento previsto no Art. 149, Inciso VIII do CTN, em função de fato não conhecido ou não provado na ocasião do lançamento, é de que esse erro deve ser entendido em sua concepção mais ampla, relativa ao fato como um todo que ensejou a incidência, incluindo aquele decorrente da não apresentação tempestiva de documentos legítimos que alterem o montante devido, devendo a administração promover a correção do erro, ainda que tenha sido ocasionado pelo administrado.”)

Processo nº 15374.723892/2009-96
Acórdão n.º 1402-001.799

S1-C4T2
Fl. 659

NTE - NORDESTE TRANSMISSORA DE ENERGIA S/A.					16:34 22 nov 2011	
BALANÇETE MENSAL - ANALÍTICO					Dezembro/2002	Folha 5
Conta Contabil	Nome da Conta	Saldo Anterior	Débito	Crédito	Saldo Atual	
133.04.1.9.01.71	Despesas Financeiras	-2.827.465,56	4.092.761,82	3.188.969,17	-1.923.672,91	
133.04.1.9.01.71.001	Despesas Bancárias	13.321,03	2.502,19	0,00	15.823,22	
133.04.1.9.01.71.002	CPMF	-385.020,45	48.629,41	0,00	433.649,86	
133.04.1.9.01.71.004	Contrato Futuro (US\$)	-1.928.159,94	0,00	0,00	-1.928.159,94	
133.04.1.9.01.71.005	Contrato Futuro (EURO)	-1.257.823,93	0,00	431.164,34	-1.688.988,27	
133.04.1.9.01.71.006	Despesas financeiras	2.029,32	0,00	0,00	2.029,32	
133.04.1.9.01.71.007	Resultado de Swap Bradesco	-41.852,49	2.703.559,12	2.757.804,83	-96.098,20	
133.04.1.9.01.71.008	Atualização dívida Bradesco	0,00	1.338.071,10	0,00	1.338.071,10	

Veja-se que os valores lançados a crédito não chegam a R\$ 8 milhões, sendo que a conta “Resultado de Swap Bradesco” indica créditos de R\$ 2.757.804,83. Embora reconheça que tal resultado é o líquido obtido ao longo do período, em que, em meses distintos pode ter sido abatido por resultados negativos, entendo não restar comprovado a inclusão da totalidade das receitas financeiras no resultado pré-operacional computado pela Recorrente.

O valor indicado como sendo de despesas pré-operacionais do período monta em R\$ 16.629.683,00, enquanto que a diferença entre as receitas financeiras auferidas e as indicadas em sua escrituração chegam a quase R\$ 24 milhões. Certamente pode haver explicação para tanto.

Contudo, frise-se que houve inúmeros momentos para que tais elementos fossem carreados aos autos, mas preferiu a Interessada manter-se inerte, inclusive quando intimada para dirimir dúvida suscitada pela Delegacia de Julgamento.

Salta aos olhos ainda o valor de imposto de renda na fonte indicado à fl. 540: R\$ 2.878.869,26, em contraposição aos R\$ 5.315.872,79 informados em DIRF e que compõe a DIPJ transmitida pela Recorrente. Veja-se excerto do demonstrativo que ora se reproduz:

NTE - NORDESTE TRANSMISSORA DE ENERGIA S/A.					16:34 22 nov 2011	
BALANÇETE MENSAL - ANALÍTICO					Dezembro/2002	Folha 7
Conta Contabil	Nome da Conta	Saldo Anterior	Débito	Crédito	Saldo Atual	
133.04.1.9.01.93.007	Cofins	896.501,24	14.562,30	0,00	911.063,54	
133.04.1.9.01.93.008	IPVA	8.518,83	0,00	0,00	8.518,83	
133.04.1.9.01.93.009	Contribuição Sindical (Patronal)	91,28	0,00	0,00	91,28	
133.04.1.9.01.93.010	Taxa Associativa ABIDIB	9.945,00	1.105,00	0,00	11.050,00	
133.04.1.9.01.93.011	IOF	269.880,54	315.296,86	0,00	585.177,40	
133.04.1.9.01.93.012	IR retido SWAP Bradesco	2.878.869,26	0,00	0,00	2.878.869,26	

Isso posto, em homenagem ao princípio da eficiência e da duração razoável do processo, que devem ser sopesados ao princípio da verdade material no caso concreto – princípio esse que me levou a analisar os elementos de prova anexados com o recurso –, entendo que deva ser negado provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Relator