



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16306.720823/2013-83
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-005.591 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de agosto de 2021
Recorrente SANTO ANTÔNIO ENERGIA SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

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

A legislação fiscal permite o diferimento das receitas financeiras inferiores às despesas financeiras enquanto a pessoa jurídica se encontra em fase pré-operacional e não veda a dedução das correspondentes retenções na fonte para formação de saldo negativo de IRPJ do período.

Recurso Voluntário conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que votava por dar provimento parcial ao Recurso, reconhecendo somente os valores de estimativa compensadas, com fulcro na Súmula CARF 177. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa.

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

Lucas Esteves Borges - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Bianca Felicia Rothschild, Rafael Taranto Malheiros, Lucas Esteves Borges, Marcelo Jose Luz de Macedo, Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

Relatório

SANTO ANTÔNIO ENERGIA SA recorre a este Conselho pleiteando a reforma do acórdão proferido pela 6ª Turma da DRJ/RPO que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada.

Em 22 de novembro de 2018 o processo foi analisado pela turma 1401, deste CARF, ocasião em que o julgamento foi convertido em diligência. Por economia processual e por bem descrever os fatos, adoto o relatório da Resolução n.º 1401-000.618, a seguir transcrito:

Trata o presente processo de Recurso Voluntário ao Acórdão n.º 14-65.812, proferido pela DRJ/RPO, em 26/04/2017, em que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Interessada, ocasião em que não reconheceu o alegado direito creditório.

A seguir, transcrevo, em parte, os termos e fundamentos da **decisão recorrida**:

Trata o presente processo de Declarações de Compensação (Dcomp), apresentadas por meio do Programa PER/DCOMP, vinculadas ao Pedido de Restituição número 42470.52187.150512.1.6.02-1211, por meio das quais pleiteia a interessada o reconhecimento de direito creditório, com origem em saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2010, para a compensação de débitos próprios declarados em Dcomp.

2. Não houve o reconhecimento do direito creditório utilizado, nem foram homologadas as compensações declaradas, nos termos do Despacho Decisório (manual), proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária -DERAT/SÃO Paulo (SP):

"Servem os autos de instrumento de Declarações de Compensação, conforme tabela 01, abaixo, que utilizam crédito de Saldo Negativo de IRPJ do ano-calendário de 2010, o qual foi solicitado por meio do Pedido de Restituição - PER n.º 42470.52187.150512.1.6.02-1211 (fls. 19 A 22).

[...]

1- Do direito de compensação Conforme Despacho Decisório do PER/DCOMP n.º 42470.52187.150512.1.6.02- 1211 (cuja cópia encontra-se às fls. 12), o Pedido de Restituição de fls. 19 a 22 foi INDEFERIDO, não tendo sido reconhecido qualquer direito creditório relativo a saldo credor de IRPJ do ano-calendário de 2010.

Cabe ressaltar ainda que, de acordo com o inciso X, § 3º, artigo 41, da Instrução Normativa RFB n.º 1.300/2012 (a seguir transcrito), as declarações de compensação relacionadas na Tabela 01 não são passíveis de homologação:

"Art. 41. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 56 a 60, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos."

§ 3º. Não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

X - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento indeferido pela autoridade competente da RFB, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa.

Em vista do exposto, proponho a NÃO HOMOLOGAÇÃO das compensações constantes nos PER/DCOMPsnº 30888.50546.160113.02^1286 (fls. 02 a 05)enº35262.67744.180113.1.3.02-6851 (fls. 06 a 11)."

3. Cientificada do Despacho Decisório em 11 de abril de 2013, fl. 26, a interessada apresentou sua manifestação de inconformidade em 08/05/2013, com as alegações que se seguem.

Diz que é concessionária de serviço público, responsável pela construção, operação e comercialização da energia gerada pela Usina Hidrelétrica Santo Antônio, localizada no rio Madeira, Porto Velho (RO), cuja construção se iniciou em agosto de 2008. Informa que das 44 turbinas previstas no projeto, 2 entraram em operação no primeiro trimestre de 2012, devendo as demais ser instaladas e acionadas até 2.016.

Afirma que durante o período que antecedeu o início de suas operações, ou seja, na fase pré-operacional, incorreu em despesas pré-operacionais e financeiras relacionadas ao empreendimento. Auferiu receitas decorrentes de aplicações financeiras vinculadas a recursos destinados à construção da Usina.

E continua:

"3. Ao longo do ano-calendário de 2010, exercício de 2011, a Requerente sofreu retenções na fonte do imposto de renda (IRRF) incidente sobre as receitas financeiras auferidas durante referido período. Considerando o estado pré-operacional da Requerente, citadas receitas foram registradas e contabilizadas em conta do ativo, submetendo-se à tributação prevista para as empresas ainda não operacionais, segundo determinam as melhores práticas contábeis e fiscais, conforme será detalhado a seguir.

4. Ao fim daquele ano-calendário, a Requerente apurou saldo negativo de imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) no montante de R\$16.133.756,21 (...), o qual foi objeto de pedido de restituição instrumentalizado pela PER/DCOMP n.º 42470.52187.150512.1.6.02-1211, transmitida em 15.05.2012 (doc.06)."

Com base no Pedido de Restituição, apresentou Declarações de Compensação em janeiro de 2013, sob números 30888.50546.160113.1.3.02-4286 e 35262.67744.180113.1.3.02-6851, as quais não foram homologadas.

Afirma ter sido cientificada do Despacho Decisório em 11/04/2013 apresentado sua manifestação de inconformidade em 13/05/2013 (segunda-feira), pelo que sua petição é tempestiva.

Requer a reunião e julgamento em conjunto deste processo ao de número 10880.660176/2012-52. Em suas palavras:

"10. Conforme afirmado pelo próprio Despacho decisório, as compensações formalizadas por meio das PER/DCOMPs 30888.50546.160113.1.3.02^1286 e 35262.67744.180113.1.3.02-6851 (docs. 03/04) não foram homologadas em razão do não reconhecimento do direito creditório pleiteado pela Requerente por meio da PER/DCOMP n. 42470.52187.150512.1.6.02-1211 (doc. 06), objeto de discussão nos autos do Processo Administrativo n.º 10880.660176/2012-52.

11. A conexão e vinculação da compensação pretendida nestes autos com o direito creditório pleiteado nos autos do PAF 10880.660176/2012-52, uma vez que o reconhecimento da legitimidade dos créditos naquele processo influenciará diretamente o resultado deste.

12. Diante disso, impõe-se no presente caso a reunião e apensamento desses processos administrativos para julgamento em conjunto, a fim de que seja evitada a prolação de decisões contraditórias entre si, nos termos do art. 6º, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 256/09."

3.7. Para comprovação da retenção do imposto na fonte, junta o Demonstrativo de Apuração do IRRF do ano-calendário de 2010 (doe.07), os Informes de Rendimentos respectivos (doe. 08/14) que comprovam a retenção no valor de R\$ 16.133.756,21, durante o ano-calendário de 2010, bem como planilha discriminativa das retenções (doe. 15).

3.8. Quanto às receitas correspondentes, seus documentos fiscais e contábeis não deixam dúvidas de que as receitas financeiras foram submetidas a adequado tratamento contábil e fiscal, em face do estágio pré-operacional em que se encontrava no ano-calendário de 2010. E continua:

"20. Em se tratando de empresas operacionais, as receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independente de recebimento ou pagamento, conforme determina o Princípio Contábil da Competência (Resolução CFC n.º. 744/1995, art. 9º). Por força deste mesmo princípio contábil, em se tratando de empresas em fase pré-operacional, as despesas incorridas neste período devem ser levadas à conta de Ativo sendo confrontadas com as receitas eventualmente auferidas na fase pré-operacional, cabendo o oferecimento à tributação somente do eventual saldo líquido positivo resultante.

21. No caso, a Requerente encontrava-se em fase pré-operacional durante o ano-calendário de 2010, uma vez que a primeira turbina para geração de energia elétrica entrou em operação somente no ano de 2012; fato este maciçamente noticiado à época, conforme se depreende de inúmeras notícias veiculadas nos mais diversos veículos de comunicação, incluindo-se imprensa especializada e agências governamentais (doe. 02).

22. Por se encontrar em fase pré-operacional no ano-calendário de 2010, o saldo do confronto entre as receitas auferidas (inclusive financeiras) e custos incorridos naquele período foram levados ao ativo permanente, mais especificamente à conta de ativo imobilizado, uma vez que intrinsecamente vinculadas à construção e implantação da UHE Santo Antônio. Importante salientar que não houve no caso a apuração de saldo líquido positivo a ser tributado, pois o valor dos custos/despesas superava em muito o valor das receitas (inclusive financeiras) auferidas no período.

[...]

24. O tratamento contábil a fiscal adotado pela Requerente segue orientação já consolidada no âmbito da própria RFB quanto à apuração do IRPJ durante a fase pré-operacional, que determina o registro - em conta de ativo permanente - de custos/despesas incorridos e receitas auferidas em fase pré-operacional, submetendo-se à imediata tributação apenas eventual saldo positivo entre a diferença entre citadas receitas e custos/despesas. Nesse sentido, cite-se a Solução de Consulta n.º 44, de 1º de fevereiro de 2008, da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 8ª Região Fiscal, verbis:

[...]

26. Este também é o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, verbis:

"Ementa: RESTITUIÇÃO. SALDO NEGATIVO DO IMPOSTO DE RENDA. RECEITAS FINANCEIRAS. FASE PRÉ-OPERACIONAL. 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. Na situação dos autos, sendo as despesas financeiras maiores que as receitas financeiras, e tendo sido declaradas no ativo diferido, na existência de saldo negativo de IRPJ, apurado em decorrência do IRRF incidente sobre aplicações financeiras, esse

valor poderá ser objeto de restituição ou compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela RFB (Acórdão n.º 1402-00.161, Processo n.º 10580.013161/2001-11, CARF, 1ª Seção - 2ª Turma da 4ª Câmara, publicado no DPU 06/04/2010)"

[...]

29.O procedimento adotado pela Requerente encontra respaldo no Manual de Contabilidade do Setor Elétrico ("MCSE") da Agência Nacional de Energia Elétrica ("ANEEL"), ao qual a Requerente está vinculada por ser concessionária de serviço de energia elétrica. Referido manual dispõe nos seguintes termos:

[...]

30.Também respalda o procedimento da Requerente o **Pronunciamento Técnico CPC 20 - Custos de Empréstimos ("CPC20")**, segundo o qual "A entidade deve capitalizar os custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de ativo qualificável como parte do custo do ativo (...) Custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de ativo qualificável devem ser capitalizados como parte do custo do ativo quando foi provável que eles irão resultar em benefícios econômico futuros para a entidade e que tais custos possam ser mensurados com confiabilidade."

31.De acordo com o referido CPC 20, devem ser contabilizados à conta de redução de custos dos empréstimos incorridos a receitas financeiras decorrentes de investimento dos recursos financeiros tomados em empréstimos enquanto não aplicados nos ativos aos quais se destinam, verbis:

"13. Os contratos financeiros para um ativo qualificável podem resultar em a entidade obter recursos de empréstimos e incorrer em custos de empréstimos antes que parte ou todos os recursos sejam utilizados para gastos com o ativo qualificável. Nessas circunstâncias, os recursos são freqüentemente investidos até que se incorra em gastos com o ativo qualificável. Na determinação do montante de custos de empréstimos elegíveis à capitalização, durante o período, quaisquer receitas financeiras ganhas sobre tais recursos devem ser deduzidas dos custos dos empréstimos incorridos."

32.Destarte, uma vez comprovada (i) a correção dos procedimentos adotados pela Requerente, notadamente no que se refere a reconhecimento - no ativo permanente - das receitas financeiras auferidas e das despesas (inclusive financeiras) incorridas naquele período de apuração; e (ii) da incontroversa retenção de IRRF pelas fontes no ato de pagamento dos rendimentos financeiros em referência, impõe-se reconhecer a existência de crédito decorrente de saldo negativo de IRPJ, compensável com débitos de tributos administrados pela RFB indicados nas PER/DCOMPs n.ºs30888.50546.160113.1.3.02^286 e 35262.67744.180113.1.3.02-6851.

3.9. Alega a ilegitimidade da glosa das estimativas compensadas, no âmbito da apuração do saldo negativo, diante da ausência de decisão administrativa sobre a compensação, bem como violação à Solução de Consulta Interna n.º 18, de 13.10.2006, conforme transcrição:

[...]

A Delegacia de Julgamento não acolheu a argumentação da Interessada, não tendo reconhecido, portanto, o alegado crédito a título de **saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2010**, então utilizado nas compensações mencionadas na decisão recorrida.

Segundo o voto condutor da decisão recorrida:

5. O presente processo tem por objeto as Declarações de Compensação números 30888.50546.160113.1.3.02-4286 e 35262.67744.180113.1.3.02-6851, que declaram a utilização de direito creditório no valor total de R\$ 983.288,17,

com origem em saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2010, para a compensação de débitos próprios declarados:

[...]

6.As Declarações de Compensação foram apresentadas nas datas de 16/01/2013 e 18/01/2013, antes da emissão do Despacho Decisório número de rastreamento 043267346, ocorrida em 01/02/2013, que trata do Pedido de Restituição -PER número 42470.52187.150512.1.6.02-1211, apresentado em 15/05/2012, vinculado ao processo administrativo de reconhecimento de crédito número 10880.660176/2012-52.

[...]

Conforme informações constantes dos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal (Sistema e-processo), referido processo já foi apreciado administrativamente em primeira instância, tendo a 15ª Turma desta Delegacia de Julgamento, por meio do Acórdão número 14-49.440, de 27 de março de 2014, mantido o Despacho Decisório nos moldes em que proferido pela DERAT-São Paulo (SP), o qual não reconheceu a existência de qualquer direito creditório com origem em saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2010.

Apresentado o Recurso Voluntário, os autos encontram-se no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

[...]

10.Continuando, embora os dois processos cuidem de direito creditório com mesma origem, ou seja, saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2010, estando os feitos em fases processuais distintas, não se vislumbra a possibilidade de juntada de ambos os processos.

11.Nesse sentido, no que se refere ao artigo 6º, do Anexo II, Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF, aprovado pela Portaria n° 256, de 2009, tal dispositivo normativo aplica-se as processos pendentes de julgamento naquela segunda instância administrativa e, ainda, cumulativamente, quando se tratarem de processos referidos a lançamentos, ou seja, formalização de exigência de crédito tributário, o que não é o caso tratados nos autos.

[...]

17. Para melhor elucidação, e em vista das razões de fato e de direito coincidentes, apresentadas pela interessada em sua manifestação de inconformidade, com aquelas presentes no processo administrativo número 10880.660176/2012-52, é anexado aos presentes autos cópia integral do Acórdão número 14-49.440, datado de 27 de março de 2014, proferido pela então 15ª Turma desta Delegacia de Julgamento, folhas 361/413, já cientificado à contribuinte, o qual aprecia todas as alegações da interessada trazidas neste processo. Confira-se as Ementas daquele Acórdão:



Receita Federal

Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento
em Ribeirão Preto (SP)

Fls. 241

Acórdão	14-49.440 - 15ª Turma da DRJ/RPO
Sessão de	27 de março de 2014
Processo	10880.660176/2012-52
Interessado	SANTO ANTONIO ENERGIA SA
CNPJ/CPF	09.391.823/0001-60

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). SALDO NEGATIVO DE IRPJ. ÔNUS DA PROVA.

A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo.

A DIPJ tem efeito meramente informativo, constituindo, apenas, demonstrativo da existência do direito creditório pleiteado, cumprindo à pessoa jurídica comprovar a veracidade das informações prestadas em tal documento, quando o pedido de restituição/compensação se origina de saldo negativo apurado em referida declaração.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). SALDO NEGATIVO DE IRPJ. ANTECIPAÇÕES. IRRF. ESTIMATIVA.

A restituição e/ou compensação de saldo negativo de IRPJ condiciona-se à demonstração da certeza e da liquidez do direito.

O IRRF é antecipação do imposto devido no encerramento do período de apuração, constituindo dedução, quando comprovado o oferecimento à tributação dos rendimentos correspondentes e apresentado o respectivo Comprovante de Rendimentos Pagos, emitido nos termos da legislação vigente. Mantém-se a glosa do IRRF cuja tributação dos rendimentos correspondentes não tenha sido devidamente comprovada.

Os débitos de estimativa que tenham sido confessados e extintos sob condição resolutória, serão glosados na composição do saldo negativo, quando a respectiva declaração de compensação restar não homologada, diante da falta de certeza e liquidez.

Não reconhecido o direito creditório, indefere-se o Pedido de Restituição e não se homologam as compensações trazidas a litígio.

Estamos, portanto, diante de situação em que envolve dois processos administrativos nos quais se discute o reconhecimento do mesmo crédito, qual seja, o saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de **2010**, sendo que, conforme razão de decidir da decisão recorrida, o processo administrativo de n.º **10880.660176/2012-52** já iniciou a sua discussão, estando, atualmente, em fase recursal junto ao CARF.

Inclusive, no Recurso Voluntário a Recorrente solicita a sua vinculação:

III. SÍNTESE DAS RAZÕES DO RECURSO VOLUNTARIO 14. Nesse recurso voluntário, a Recorrente demonstrará, em resumo, que:

(i) A necessidade de reunião do presente processo ao de n. 10880.660176/2012-52, uma vez que se reportam ao mesmo crédito utilizado pela Recorrente (saldo negativo ano-calendário IRPJ/2010) e cuja negativa pela RFB deram-se pelos mesmos motivos;

Em seu conciso voto, o I. Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano reconheceu a conexão entre este processo e o de número 10880.660176/2012-52 e, devido ao fato desse último estar em estágio de julgamento já iniciado (conversão em diligência), encaminhou o presente para que fosse providenciada a respectiva apensação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lucas Esteves Borges, Relator.

O conhecimento do Recurso Voluntário já foi superado quando do Resolução n.º 1401-000.618.

Conforme relatado, o presente processo cuida de pedido de compensação cuja origem do crédito é o saldo negativo de IRPJ AC 2010, de igual maneira que o PAF n.º 10880.660176/2012-52, razão pela qual foram reunidos para serem julgados em conjunto.

Naquele processo, acima citado, houve o início do julgamento com a conversão em diligência para que fosse apurado se, de fato, o recorrente se encontrava em fase pré-operacional no período e se as receitas haviam sido oferecidas à tributação.

A Resolução n.º 1301-000.443, naquele processo, fez assim constar:

A restituição pleiteada pela recorrente foi indeferida porque não teria sido comprovado que as receitas das quais fora descontado o Imposto de Renda haviam sido submetidas à tributação. Note-se que a recorrente admite não ter incluído tais valores na base de cálculo do IRPJ. Porém afirma que as receitas não deveriam mesmo ser tributadas, pois a empresa estava em fase pré-operacional, e os ganhos foram obtidos com aplicações no mercado financeiro de recursos destinados a despesas pré-operacionais.

A DRJ não se deixou convencer por essa explicação, considerando que os fatos restaram incomprovados. Saber se a recorrente se encontrava, em 2010, na fase pré-operacional é indispensável para a solução da controvérsia. É necessário também verificar se já havia alguma atividade em operação e se os recursos aplicados no mercado financeiro se destinavam, no todo ou em parte, a essa atividade.

Além disso, é importante esclarecer se as receitas financeiras foram utilizadas para absorver despesas financeiras e, caso remanescesse algum valor, se este foi utilizado para reduzir despesas, gastos pré-operacionais.

Voto, portanto, por converter o presente julgamento em diligência, devolvendo os autos à unidade de origem, Derat-SP, para responder as seguintes questões:

- a) A recorrente estava, em 2010, em fase pré-operacional?
- b) Nesse período (ano de 2010), já havia alguma atividade econômica da recorrente em operação?
- c) Caso alguma atividade já estivesse em operação, é possível segregar, das quantias aplicadas no mercado financeiro, qual parcela correspondia a despesas pré-operacionais?
- d) Como as receitas financeiras foram registradas na "*contabilidade societária*" e na "*contabilidade fiscal*"? Elas foram utilizadas para diminuir despesas financeiras pré-operacionais? Se remanesceu algum saldo de receita, esse saldo foi utilizado para reduzir as despesas diferidas ou o ativo imobilizado?

A Fiscalização, além das respostas a cada um das perguntas, deve fazer um relatório conclusivo acerca do resultado da diligência, podendo acrescentar as informações que julgar necessárias.

À recorrente deve ser assegurado o direito de se manifestar, no prazo de trinta dias, sobre o resultado da diligência e o teor do relatório, na forma do art. 35, parágrafo único, do Decreto n.º 7.574/2011.

Decorrido o prazo, com ou sem a manifestação da recorrente, os autos devem ser remetidos ao CARF para prosseguir o julgamento.

Com base nisso, a autoridade fiscal elaborou o Relatório de Diligência daquela Resolução, no qual apresenta as seguintes respostas, aqui resumidas:

a) A recorrente estava, em 2010, em fase pré-operacional?

[...]

Por todo o exposto, verifica-se que a interessada no ano-calendário de 2010, não encontrava-se em atividade operacional.

b) Nesse período (ano de 2010), já havia alguma atividade econômica da recorrente em operação?

[...]

Conforme as informações já analisadas no item anterior (notas explicativas às demonstrações financeiras do período preparadas por auditores independentes (fls. 1427), comprovam que as alegações são pertinentes, ou seja, não havia atividade recorrente em operação.

c) Caso alguma atividade já estivesse em operação, é possível segregare, das quantias aplicadas no mercado financeiro, qual parcela correspondia a despesas pré-operacionais?

Conforme descrito nos itens anteriores a empresa não estava em fase operacional.

d) Como as receitas financeiras foram registradas na "contabilidade societária" e na "contabilidade fiscal"? Elas foram utilizadas para diminuir despesas financeiras pré-operacionais? Se remanesceu algum saldo de receita, esse saldo foi utilizado para reduzir as despesas diferidas ou o ativo imobilizado?

A interessada entende necessário esclarecer que, em 2010, em seu estágio pré-operacional, não houve saldo positivo passível de tributação do confronto entre contas, tendo em vista que as despesas financeiras foram superiores as receitas financeiras (**Receitas Financeiras R\$ 76.929.925,52 – Despesas Financeiras R\$ 322.963.186,94 = R\$ 246.033.261,42**). Esclarece também que, estivesse em estágio operacional, considerado o confronto entre receitas e despesas de mesma natureza, e mesmo sem considerar as demais despesas pré-operacionais, a Requerente estaria tecnicamente em prejuízo fiscal. Informa também que, de acordo com a melhor técnica contábil, mantinha controle segregado de (i) receitas e despesas financeiras; e (ii) despesas pré-operacionais. Após o confronto entre elas, o saldo (sempre negativo) era registrado em conta de ativo diferido para regular amortização a partir do início da fase operacional do empreendimento.

Posteriormente, com as alterações na legislação, em 2010, a interessada, alocou o saldo (negativo) entre o confronto das receitas financeiras e das despesas pré-operacionais, inclusive as financeiras (juros e demais encargos), em conta de ativo imobilizado, considerando-se que todos os recursos captados pela Requerente foram (e são) destinados exclusivamente para uma única finalidade: a construção e exploração da UHE Santo Antônio.

Em análise das documentações apresentadas no processo, verifica-se que as receitas financeiras, no ano de 2010, foram registradas na contabilidade societária (livro razão), na conta 1.3.2.01.1.9.19.98.99.501800 (fls. 1119), no grupo de ativo imobilizado.

No entanto, consultando a DIPJ, ano-calendário de 2010, não foram localizados registros das mencionadas receitas financeiras nas fichas de apuração do lucro real, uma vez que a empresa estava em estágio pré-operacional.

Importa destacar que as receitas financeiras foram registradas na conta do Ativo Imobilizado (1.3.2.01.1.9.19.98.99.501800 – conta credora). Já, as despesas financeiras pré-operacionais foram registradas nas contas do Ativo Imobilizado (1.3.2.01.1.9.19.81.01.501723, 1.3.2.01.1.9.19.81.01.538708,

1.3.2.01.1.9.19.81.01.538912, 1.3.2.01.1.9.19.81.01.572025 e 1.3.2.01.1.9.19.81.01.572645 – contas devedoras). Considerando que tanto as receitas financeiras como as despesas financeiras foram registradas no Ativo Imobilizado, e que, as receitas foram registradas a crédito e as despesas a débito, nota-se que, pelos registros, as receitas impactaram diretamente as despesas, uma vez que reduziram as despesas financeiras pré-operacionais. Em confronto entre as contas (receitas financeiras x despesas financeiras), constata-se que não remanesceu saldo de receita financeira, uma vez que foram totalmente consumidas pelas despesas totais do período, haja vista serem essas últimas superiores.

Mencionada Resolução teve dois propósitos principais: (i) saber se a empresa-recorrente estava em fase pré-operacional no AC 2010 e (ii) se remanesceu algum saldo de receita devidamente oferecido à tributação ou se ele teria sido utilizado para reduzir despesas diferidas ou do ativo imobilizado.

Conforme mencionado, a diligência deixou claro, sem dúvidas, que a empresa se encontrava em fase pré-operacional no AC 2010 e que a partir do confronto entre as receitas financeiras com a despesas financeiras (ambas registradas no ativo imobilizado, uma a crédito e a outra a débito), não remanesceu saldo de receita financeira, *uma vez que foram totalmente consumidas pelas despesas totais do período, haja vista serem essas últimas superiores*.

O crédito perquirido pelo recorrente é de Saldo Negativo do IRPJ 2010, composto por IRRF e estimativa compensada. E assim restou decidido no PAF 10880.660176/2012-52:

Em relação à estimativa de IRPJ de dezembro/2010, verifica-se que a não homologação foi objeto de Manifestação de Inconformidade e posterior Recurso Voluntário no processo 10880.991093/2012-11, o qual foi julgado procedente em segunda instância, vide Acórdão n.º 1401-003.027, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2009

EMPRESA EM FASE PRÉ-OPERACIONAL. APLICAÇÕES FINANCEIRAS. RETENÇÕES NA FONTE. IMPOSTO RETIDO INTEGRA SALDO NEGATIVO DE IRPJ.

Os registros da Contribuinte sinalizam a sua condição de empresa em fase pré-operacional, há menção à vários financiamentos para a sua (única) atividade construção da usina, na DIPJ não constam outras atividades que pudessem ser objeto de tributação, havendo documentos externos de outros órgãos que permitem aceitar esta sua condição, além de que a escrituração contábil mostra-se condizente com sua situação no ano de 2009, em fase pré-operacional, situação que a decisão recorrida não conseguiu descaracterizar.

Desta forma, de se acatar que os impostos retidos na fonte das aplicações financeiras integrem o saldo negativo de IRPJ.

Atualmente o processo encontra-se pendente de julgamento de Recurso

Especial¹:

Andamentos do Processo		
Data	Ocorrência	Anexos
14/11/2019	ENTRADA NO CARF Tipo de Recurso: RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR Data de Entrada: 14/11/2019	

¹ Extraído de <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf> acesso em 12/07/2021 às 14h.

Nesse sentido, tendo sido julgado procedente o PER/DCOMP n.º 06763.99308.310111.1.3.02-8800 que se refere à estimativa de IRPJ dezembro/2010 e compõe o processo acima referenciado, deve a estimativa compor o Saldo Negativo do AC 2010.

Quanto ao oferecimento à tributação e a regular contabilização do IRRF, a decisão recorrida assim se manifestou:

No entanto, à falta do Comprovante de Rendimentos Pagos, admite-se a comprovação do imposto quando confirmado pelas fontes pagadoras em DIRF, condição preenchida no presente caso.

A controvérsia, portanto, cinge-se à demonstração da tributação dos rendimentos correspondentes ao IRRF comprovado, o que, de acordo com a defesa apresentada, leva a análise para a apuração do resultado da fase pré-operacional da contribuinte.

Em relação a esse ponto, me filio ao longo e detalhado voto da I. Conselheira Edeli Pereira Bessa, no Acórdão n.º 9101-004.482, assim ementado:

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

Ano-calendário: 2008

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

A legislação fiscal permite o diferimento das receitas financeiras inferiores às despesas financeiras enquanto a pessoa jurídica se encontra em fase pré-operacional e não veda a dedução das correspondentes retenções na fonte para formação de saldo negativo de IRPJ no período.

No presente caso, assim como naquele julgado na CSRF cuja ementa segue colacionada acima, restou comprovado através do Relatório de Diligência que as despesas financeiras foram superiores do que as receitas financeiras da fase pré-operacional. As receitas não foram tributadas porque foram consumidas pelas despesas, apesar de regularmente contabilizadas, conforme expressamente confirmado pela diligência:

Em análise das documentações apresentadas no processo, verifica-se que as receitas financeiras, no ano de 2010, foram registradas na contabilidade societária (livro razão), na conta 1.3.2.01.1.9.19.98.99.501800 (fls. 1119), no grupo de ativo imobilizado.

No entanto, consultando a DIPJ, ano-calendário de 2010, não foram localizados registros das mencionadas receitas financeiras nas fichas de apuração do lucro real, uma vez que a empresa estava em estágio pré-operacional.

Importa destacar que as receitas financeiras foram registradas na conta do Ativo Imobilizado (1.3.2.01.1.9.19.98.99.501800 – conta credora). Já, as despesas financeiras pré-operacionais foram registradas nas contas do Ativo Imobilizado (1.3.2.01.1.9.19.81.01.501723, 1.3.2.01.1.9.19.81.01.538708, 1.3.2.01.1.9.19.81.01.538912, 1.3.2.01.1.9.19.81.01.572025 e 1.3.2.01.1.9.19.81.01.572645 – contas devedoras). Considerando que tanto as receitas financeiras como as despesas financeiras foram registradas no Ativo Imobilizado, e que, as receitas foram registradas a crédito e as despesas a débito, nota-se que, pelos registros, as receitas impactaram diretamente as despesas, uma vez que reduziram as despesas financeiras pré-operacionais. Em confronto entre as contas (receitas financeiras x despesas financeiras), constata-se que não remanesceu saldo de receita financeira, uma vez que foram totalmente

consumidas pelas despesas totais do período, haja vista serem essas últimas superiores.

Assim, utilizando das razões de decidir do brilhante voto da I. Conselheira Edeli Pereira Bessa (Acórdão n.º 9101-004.482), entendo que assiste razão ao recorrente.

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento para reconhecer o direito creditório pleiteado, homologando as compensações.

Lucas Esteves Borges

Declaração de Voto

Conforme relatado, restou comprovado que a Recorrente estava no ano calendário 2010 em fase pré-operacional. Comprovou-se também que tanto as receitas financeiras como as despesas financeiras foram registradas no Ativo Imobilizado, que, as receitas foram registradas a crédito e as despesas a débito, e que em confronto entre as contas (receitas financeiras x despesas financeiras), não remanesceu saldo de receita financeira, uma vez que foram totalmente consumidas pelas despesas totais do período.

Em outros termos, tanto receitas financeiras quanto as despesas financeiras foram registradas no ativo imobilizado pelo seu saldo.

A questão é saber se o imposto retido em razão das receitas financeiras auferidas no ano calendário 2010 podem compor o saldo negativo do ajuste anual respectivo, mesmo sabendo que as receitas financeiras não foram contabilizadas no mesmo resultado.

A respeito filio-me ao prescrito no voto vencido do conselheiro André Mendes de Moura no acórdão 9101-004.482 – CSRF / 1ª Turma. Já que a empresa se beneficiou do diferimento das despesas, que poderão ser confrontadas com as receitas financeiras futuras, não há que se falar em saldo negativo no ano calendário 2010 considerando o IRRF retido no auferimento de receitas ainda não tributadas.

Neste sentido, assim dispôs o conselheiro André Mendes de Moura:

Assim, na mesma medida em que a empresa em fase pré-operacional, em tese, não auferiu receitas e por isso não se sujeita à tributação, beneficiando-se do diferimento das despesas, que poderão ser confrontadas com as receitas futuras (na forma de amortização), não há que se falar em saldo negativo nesse momento para fins de restituição do IRRF. Se não há resultado positivo, tampouco há crédito líquido e certo. Isso porque a concretização do resultado só ocorrerá no futuro, a partir em que haverá o devido confronto entre as despesas pré-operacionais e as receitas que foram geradas posteriormente. Na fase pré-operacional, na mesma medida em que não se fala em resultado tributável, tampouco se fala em saldo negativo ou em prejuízo fiscal. Todo

resultado do exercício fica sobrestado, para surtir efeitos a partir do momento em que a empresa sair da fase pré-operacional.

(...)

De qualquer forma, como se pode observar, a situação apresentada nos próprios autos demonstram a fragilidade da tese de se autorizar a restituição do IRRF na fase pré-operacional, antes que se tenha certeza de que o valor da despesa a ser amortizado no futuro foi efetivamente deduzido da receita financeira.

Assim sendo, considerando que a liquidez e certeza só restará demonstrada a partir do momento em que ocorrer a amortização da despesa pelo valor líquido, deduzida a receita financeira que foi objeto da retenção, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário (retirando o respectivo IRRF) da Contribuinte.

Lizandro Rodrigues de Sousa