



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.721237/2012-88
Recurso Voluntário
Resolução nº **1301-001.069 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 21 de outubro de 2021
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente TRANSPORTADORA ASSOCIADA DE GÁS S.A. - TAG
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto vencedor, vencidos os conselheiros Giovana Pereira de Paiva Leite, José Eduardo Dornelas Souza e Lucas Esteves Borges, que votavam pela conversão em diligência de forma mais ampla, a fim de se investigar, ainda, a postergação de impostos. O resultado foi obtido em duas votações sucessivas, nos termos do art. 60, caput e parágrafo único, do Anexo II do Regimento Interno do CARF. Na primeira votação, foram vencidos os conselheiros Rafael Taranto Malheiros (relator) e Lizandro Rodrigues de Souza que rejeitavam a conversão em diligência e negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo José Luz de Macedo.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Relator

(documento assinado digitalmente)

Marcelo José Luz de Macedo - Redator designado

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

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto face a Acórdão proferido pela Autoridade Julgadora de 1ª instância que considerou a “Impugnação Improcedente”, tendo por resultado “Crédito Tributário Mantido”.

2. Foi lavrado Auto de Infração (AI), de e-fls. 356/366, com exigências de IRPJ e de CSLL, referentes ao ano-calendário de 2008, num montante de R\$ 1.030.620,69 (entre principal, juros e multa de ofício), à conta da identificação da falta de oferecimento à tributação de receitas financeiras e/ou variações monetárias ativas, de que se cientificou o Contribuinte em 28/12/2012 (e-fls. 453). Do “Termo de Verificação” (e-fls. 351/354), colhe-se como foi levado a efeito o trabalho de fiscalização:

“(…)

II — Da ação fiscal:

(…)

Em 02 de fevereiro de 2012, foi lavrado termo de intimação fiscal nº 04, onde a fiscalizada foi intimada a indicar as contas contábeis utilizadas na apuração das receitas financeiras (item 1.2 do termo de intimação).

Na mesma intimação foi solicitado que a fiscalizada apresentasse os extratos das aplicações financeiras em renda fixa compreendidos no ano-calendário de 2008, item nº 3.

(…)

Anexa à carta resposta, a fiscalizada apresentou a cópia da DIPJ/2009, acompanhada de uma relação de contas onde podíamos verificar a conta nº 3.4.03.10.0001 — Receitas Finan — Aplicações de Renda Fixa no País, com o valor registrado de R\$ 418.620,60, e que compunha o total declarado no item 22 da DIPJ/2009 (R\$ 472.073,85) com o valor de R\$ 53.453,25 referente às ‘variações monetárias ativas impostos a recuperar’.

O certo é que a fiscalizada levou a resultado o valor de R\$ 418.620,60 a título de receitas financeiras naquele ano-calendário de 2008.

Em resposta datada de 13 de março de 2012, complementando a resposta anterior ao termo de intimação fiscal nº 04, a fiscalizada apresentou cópias dos extratos de renda fixa emitidos pelo Santander Asset Management DTVM Ltda.

Observamos que a empresa teve como receitas financeiras de renda fixa, informadas pelo Santander Asset Management DTVM Ltda, fora outras receitas financeiras escrituradas em sua contabilidade, para os meses de novembro e dezembro, o valor de R\$ 4.893.800,14, com uma retenção de fonte de R\$ 1.101.104,84, assim distribuídas:

Fl. 3 da Resolução n.º 1301-001.069 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.721237/2012-88

	Novembro	Dezembro
Rendimentos	4.736.898,16	156.901,98
IRRF	955.075,47	146.029,37

Os rendimentos derivados das aplicações de renda fixa da fiscalizada, no período em que se tornou operacional naquele ano de 2008 (novembro a dezembro), informados pelo Santander Asset Management DTVM Ltda, são muito superiores aos levados a resultado pela empresa.

Através do termo de intimação lavrado em 29 de março de 2012, cuja ciência pessoal se deu no mesmo dia, foi a fiscalizada intimada a informar como foram contabilizados os rendimentos das aplicações financeiras, e onde apareciam declarados na DIPJ/2009.

Após duas solicitações de prorrogação de prazo para atendimento da intimação, em resposta datada de 20 de abril de 2012, a fiscalizada respondeu:

‘1 — Segue apresentação detalhada de como foram contabilizados os rendimentos das aplicações financeiras e onde aparecem declaradas na DIPJ/2009.

O total dos rendimentos de aplicação financeira foi de R\$ 31.682.734,64, conforme informe de rendimentos do ano calendário 2008.’

Ainda informou que:

‘Na DIPJ estão declarados da seguinte forma:

a) O valor de R\$ 418.620,60, referente a conta contábil 3.4.03.10.0001 estão informados na ficha 06/A, linha 22 da DIPJ;

b) O valor de R\$ 31.264.114,04, na ficha 36/A, na linha 58, considerando que até outubro de 2008 a empresa estava em fase pré-operacional.’

A linha 22 da ficha 06/A é intitulada ‘outras receitas financeiras’, enquanto a linha 58 da ficha 36/A é onde estão registradas as despesas pré-operacionais ou pré-industriais.

Se a empresa entrou em operação em novembro de 2008, não tinha mais como compensar as suas receitas financeiras, a partir daquela data, com as despesas financeiras e outras despesas, como se na fase pré-operacional ainda estivesse, e levar o possível resultado negativo ao diferido. Havia sim que declarar integralmente as receitas financeiras no campo próprio da DIPJ e tais receitas integrarem o cálculo do lucro real.

III — Dos fatos:

(...)

Fl. 4 da Resolução n.º 1301-001.069 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.721237/2012-88

Pelo regime de competência, deveria a fiscalizada ter declarado integralmente as suas receitas financeiras do período já operacional no item 22, da ficha 06/A, da DIPJ/2009, e não apenas o valor de R\$ 418.620,60, como fez”.

3. Irresignado, em 25/01/2013 (e-fls. 455), o Contribuinte apresentou Impugnação (e-fls. 456/459), em que alega:

3.1. considerando-se que, a partir de novembro/2008, pusera em marcha apenas um (Gasoduto Cabiúnas Vitória - GASCAV) de dois empreendimentos (além daquele antes mencionado, faria entrar em operação, a partir do ano-calendário de 2010, o Gasoduto Cacimbas Catu - GASCAC), alocou parte das despesas financeiras e receitas financeiras correlatas no ativo diferido (proporcional ao empreendimento GASCAC) e outra parte (despesas e receitas financeiras correlatas) indicou na apuração do resultado referente ao ano de 2008 (proporcional ao empreendimento GASCAV);

3.2. como as despesas financeiras foram registradas parcialmente na apuração do resultado de 2008, para as receitas financeiras foi adotado o mesmo procedimento em conformidade com a Resolução CFC nº 1.282, de 2010, ou seja, refletir a parcela referente aos ativos que entraram em operação no respectivo ano, no caso, somente o GASCAV, e não considerar integralmente a receita de aplicação financeira auferida nestes dois meses como foi feito pela autoridade fiscal ao lavrar o auto de infração.

4. Sobreveio deliberação da Autoridade Julgadora de 1ª instância, consubstanciada no Acórdão nº 14-90.716 - 15ª Turma da DRJ/RPO, proferido em sessão de 13/03/2019 (e-fls. 561/569), de que se deu ciência ao Contribuinte em 25/03/2019 (e-fls. 576), cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

ANO-CALENDÁRIO: 2008

DIFERIDO. VINCULAÇÃO A DADO ATIVO. NÃO DEMONSTRAÇÃO.

O cômputo negativo apreciável a partir da expressão Receitas Financeiras (RF) - Despesas Financeiras (DF) - Despesas Pré-operacionais (DpO), levado à conta de diferido, pressupõe a precisa identificação do ativo gerador de tais rubricas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

5. Irresignado, em 24/04/2019 (e-fls. 579), o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 581/588), em que pugna, sinteticamente, (i) pela nulidade da decisão recorrida, vez que “[...] ao contrário de deixar de acolher a sua impugnação sob o fundamento de falta de prova deveria, antes, converter o feito em diligência, indicando quais os fatos, exatamente, que pretendia ver provados”; e (ii) repisa os argumentos expendidos em sede de Impugnação.

Voto vencido

Conselheiro Rafael Taranto Malheiros, Relator.

6. O Recurso é tempestivo (e-fls. 576 e 579), pelo que dele conheço.

PRELIMINAR DE NULIDADE: NÃO CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

7. Quanto à questão probatória, assim se manifestou a Autoridade Julgadora de 1ª instância:

“4. Toda razão, em tese, ao argumento do Contribuinte. É que lhe falta prova, diga-se, não há nesse autos elemento(s) de sua escrita contábil e respectiva(s) documentação(ões) de suporte hábil(eis) a evidenciar a proporcionalização que sugere sobre o binômio receita/despesa financeira: uma porção vinculada a ativo já posto em operação (Gasoduto Cabiúnas - Vitória) e, por isso, considerável (dita porção) na apuração das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL referente ao ano-calendário de 2008; porção restante ainda registrável sob o epíteto do diferido, porque vinculada a ativo em fase pré-operacional (Gasoduto Cacimbas - Catu), a dizer, ainda não posto em marcha.

5. Pela linha do Contribuinte, ter-se-ia que considerar a seguinte distinção: receitas e despesas financeiras vinculadas a ativos que colaborariam para a formação de resultados presentes (2008), bem que receitas e despesas financeiras vinculadas a ativos que colaborariam para a formação de resultados de períodos futuros. Pois, então, o que falta ao argumento é o seu suporte probatório: a partir de que dado documental concluiria ele, Contribuinte, que do total de receitas financeiras (R\$ 6.081.094,15; fl. 355), apenas o monte de R\$ 418.620,60 estaria vinculado ao empreendimento Gasoduto Cabiúnas - Vitória e o restante, no importe de R\$ 5.662.473,55, estaria vinculado ao empreendimento Gasoduto Cacimbas - Catu?” (grifos do original)

8. No ponto, o Contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos durante o procedimento fiscal (“Termo de Intimação”, de e-fls. 234), não tendo apresentado documento de suporte às suas alegações (e-fls. 237/270). Em sede de Impugnação, manteve a mesma conduta, juntando aos autos documentos que não favoreceram o deslinde da questão (e-fls. 460/556).

9. Assim, improcedente o seu pedido de diligência para suprir documentos ou prestar esclarecimentos que deveriam ter sido feitos, ao menos, nesta sede recursal: referido procedimento não se afigura como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai tal ônus.

10. Pelo exposto, neste tópico, não assiste razão à Recorrente, ao aduzir que “[...] se eram necessários mais elementos probatórios para convencer a autoridade julgadora, deveria ela, de ofício ter convertido o julgamento em diligência, como prescreve a legislação processual aplicável”.

**MÉRITO: REGISTRO DO ATIVO DIFERIDO DE SALDO LÍQUIDO
NEGATIVO ENTRE RECEITAS E DESPESAS FINANCEIRAS**

11. Quanto à matéria, assim se manifestou a Autoridade Julgadora de 1ª instância:

“6. Para efeito de rememorar a matéria (mecânica de registro do ativo diferido¹), vale repassar alguns excertos da Solução de Divergência Cosit n.º 32, de 21 de julho de 2008, ou, equivalentemente, da Solução de Consulta SRRF da 7ª RF/Disit, de 30 de outubro de 2008, que cuidam da contabilização do cômputo da expressão seguinte: Receitas Financeiras (RF) - Despesas Financeiras (DF) - Despesas Pré-operacionais (DpO). Veja-se:

[Solução de Divergência Cosit n.º 32, de 21 de julho de 2008; destacou-se e texto entre colchetes acrescido]

6.1. A apuração do imposto sobre a renda com base no lucro real deve partir do lucro líquido contabilmente apurado em conformidade com o disposto na legislação comercial.

6.2. A legislação prevê a observância do **princípio da competência, inclusive no que se refere ao confronto de receitas e despesas na fase pré-operacional.**

[...]

7. Após este arrazoado a Solução de Consulta Disit/SRRF09 n.º 289, de 22 de agosto de 2007, concluiu corretamente quanto ao tratamento a ser dispensado ao resultado financeiro originário dos gastos classificáveis no ativo diferido por parte das pessoas jurídicas que apuram o respectivo imposto sobre a renda com base no lucro real, nos seguintes termos:

22. Em vista do exposto, conclui-se que, 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** [note-se, diz-se de receitas e despesas financeiras vinculados a um dado ativo, no caso, ainda não posto em marcha operacional], deve ser registrado no ativo diferido. Esse valor, se credor, deverá ser diminuído do total das despesas pré-operacionais incorridas no período de apuração, sendo que apenas o eventual excesso de saldo credor deverá compor o lucro líquido do exercício em questão.

8. Deste modo, observa-se que a revogação da IN SRF n.º 54, de 1988, não constitui razão suficiente para se concluir que o resultado financeiro positivo [$RF - DF > 0$] obtido a partir dos gastos classificáveis no ativo diferido por parte das pessoas jurídicas que apuram o respectivo imposto

¹ Não custa lembrar, mas a MP n.º 449, de 03/12/2008, depois convertida na Lei n.º 11.941, de 27/05/2009, extinguiu o grupo de contas reconhecido pelo epíteto "diferido". Eventuais saldos aí existentes em 31/12/2008, se pela sua natureza não pudesse ser alocado em outro grupo de contas, pôde permanecer sob a classificação que se extinguia até a sua completa amortização - art. 249-A da Lei n.º 6.404, de 15/12/1976, incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009.

sobre a renda com base no lucro real deva ser prontamente tributado, posto que a legislação comercial, que consagra o princípio da competência, inclusive no que se refere ao ativo diferido, e cuja observância é determinada pela legislação tributária, estabelece que ao resultado em pauta seja dispensado, primeiramente, o tratamento previsto na transcrição a que se refere o item precedente, devendo haver tributação apenas quando o referido resultado ultrapassar o total das despesas pré-operacionais [$RF - DF - DpO > 0$].

[...]

9. Em vista do exposto, conclui-se que as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real devem registrar no ativo diferido o saldo líquido negativo entre receitas e despesas financeiras [$RF - DF < 0$], quando provenientes de recursos classificáveis no referido subgrupo. Sendo positivo [$RF - DF > 0$], tal diferença diminuirá o total das despesas pré-operacionais registradas [$RF - DF - DpO$]. O eventual excesso [$RF - DF - DpO > 0$] remanescente deverá compor o lucro líquido do exercício.

(...)

7. Pelas linhas acima, fica evidente que o manejo do binômio receita/despesa financeira entre diferido ou resultado depende, antes de tudo, da precisa identificação do ativo gerador de tais receitas/despesas. E é justamente tal vínculo que não se alcança nos presentes autos. Objetivamente, como até então anotado pela Fiscalização (fls. 351/354), há expressiva receita financeira experimentada em fins de 2008, muito acima do monte ofertado à tributação. Inquirido a propósito, o Contribuinte não demonstra a vinculação que sugere (receita/despesa financeira tal que uma parte iria atrelada ao empreendimento Gasoduto Cabiúnas - Vitória, e outra ao empreendimento Gasoduto Cacimbas - Catu), seja em procedimento, seja agora em instânciação” (negritos e grifos do original).

12. O entendimento é partilhado pela jurisprudência desta Seção de Julgamento, da qual se extrai o seguinte:

“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 pre-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.

Fl. 8 da Resolução n.º 1301-001.069 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16682.721237/2012-88

(...)” (Ac. nº 1402-001.799, s. 28/08/2014, Rel. Cons. Fernando Brasil de Oliveira Pinto).

13. Pelo exposto, uma vez mais, por falta de provas, não assiste razão à Recorrente, quando aduz que “[c]omo as despesas financeiras foram registradas parcialmente na apuração do resultado de 2008, para as receitas financeiras foi adotado o mesmo procedimento [...], ou seja, refletir a parcela referente aos ativos que entraram em operação no respectivo ano, no caso, somente o GASCAV e não considerar integralmente a receita de aplicação financeira auferida nestes dois meses como foi feito pela autoridade fiscal ao lavrar o auto de infração”.

CONCLUSÃO

14. Por todo exposto, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, nego provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)
Rafael Taranto Malheiros

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo José Luz de Macedo, Redator designado.

15. Com as devidas vênias, não se pode concordar com o entendimento do I. Relator.

16. O juízo da maioria do colegiado foi no sentido de que a questão da individualização/proporcionalização, sugerida pela Autoridade Julgadora de piso, em relação ao “[...] binômio receita/despesa financeira, em que uma porção vinculada a ativo já posto em operação (Gasoduto Cabiúnas - Vitória) e, por isso, considerável (dita porção) na apuração das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL referente ao ano-calendário de 2008; e em que uma porção restante, ainda registrável, sob o epíteto do diferido, porque vinculada a ativo em fase pré-operacional (Gasoduto Cacimbas - Catu), a dizer, ainda não posto em marcha”, não foi devidamente abordada pela Fiscalização.

17. E tendo em vista que não houve pela fiscalização uma tentativa de individualização/proporcionalização das receitas e despesas financeiras em face do ativo em questão, mesmo tendo o contribuinte indicado essa segregação, é necessário que os autos retornem à Unidade de Origem para que seja feita a referida análise, de modo a tornar possível a confirmação da alegação de que, “[c]omo as despesas financeiras foram registradas parcialmente na apuração do resultado de 2008, para as receitas financeiras foi adotado o mesmo procedimento [...], ou seja, refletir a parcela referente aos ativos que entraram em operação no respectivo ano, no caso, somente o GASCAV e não considerar integralmente a receita de aplicação financeira auferida nestes dois meses como foi feito pela autoridade fiscal ao lavrar o auto de infração”.

18. Nesse passo, entendeu-se assistir razão à Recorrente, no sentido de que “[d]essa forma, se eram necessários mais elementos probatórios para convencer a autoridade julgadora, deveria ela, de ofício ter convertido o julgamento em diligência, como prescreve a legislação processual aplicável”.

CONCLUSÃO

19. Assim, **voto pela conversão do julgamento em diligência, determinando o retorno dos autos à unidade de origem da RFB**, para que se averigüe a procedência da afirmação recursal, no sentido de que as “[...] despesas financeiras foram registradas parcialmente na apuração do resultado de 2008, para as receitas financeiras foi adotado o mesmo procedimento em conformidade com a Resolução acima [art. 9º da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade CFC nº 750/93, referente ao princípio da competência], ou seja, refletir a parcela referente aos ativos que entraram em operação no respectivo ano, no caso, somente o GASCAV e não considerar integralmente a receita de aplicação financeira auferida nestes dois meses como foi feito pela autoridade fiscal ao lavrar o auto de infração”.

20. Para tanto, e havendo necessidade, a autoridade fiscal poderá intimar o contribuinte a apresentar documentos complementares e esclarecimentos adicionais antes de elaborar o relatório ora requerido.

21. Poderá ainda a autoridade fiscal apresentar os esclarecimentos que julgar necessários à melhor análise de tais fatos.

22. Encerrados os trabalhos de diligência fiscal, a Fiscalização deverá produzir relatório circunstanciado, com demonstrativos, e conclusivo, apresentando os resultados, a repercutir, ou não, nos apontados saldos negativos.

23. Ao final, a Recorrente deverá ser cientificada do resultado da diligência, abrindo-se prazo de 30 dias para que, querendo, manifeste-se sobre seu conteúdo (art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574, de 2011).

24. Após o cumprimento dos procedimentos ora requeridos, os autos devem retornar ao CARF para prosseguimento do julgamento.

(documento assinado digitalmente)
Marcelo José Luz de Macedo