



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.722185/2015-18
ACÓRDÃO	1301-007.651 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TERNIUM BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2007

DCOMP. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. DIREITO CREDITÓRIO NÃO RECONHECIDO.

De acordo com a Solução de Consulta SRRF nº 07/Disit nº 21, de 11/02/2010, o ativo diferido deve ser apresentado já com o valor líquido do saldo positivo entre receitas e despesas financeiras.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores lagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Eduarda Lacerda Kanieski.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 12-111.807, proferido pela 6ª Turma da DRJ/RJO que, por unanimidade de votos, negou provimento à Manifestação de Inconformidade, mantendo o decidido no Despacho Decisório.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito:

Versa o presente processo sobre as Declarações de Compensação apresentadas por meio dos PER/DCOMP 19686.68121.281210.1.3.04-1327, 32283.95934.211210.1.3.04-0576 e 09453.36515.291210.1.3.04-8908 (fl. 06/18) através das quais a interessada pleiteia compensar crédito que alega possuir decorrente de pagamento indevido ou a maior que o devido no valor de R\$ 540.977,93.

De acordo com o Despacho Decisório DEMAC/RJO/DIORT nº 102/2015 (fl. 20/27), não foram homologadas as compensações declaradas nos PER/DCOMP anteriormente relacionados, tendo em vista não ter sido reconhecido o crédito em questão de pagamento indevido / a maior referente a estimativa de CSLL - PA 11/2007 quando da análise da DCOMP 09294.75023.141210.1.3.04-0138.

No Despacho Decisório em questão, consta que:

- Trata-se de DCOMP referente a pagamento indevido / a maior de estimativa de CSLL;
- Cabe aqui informar que o crédito aqui utilizado está também informado na DCOMP 09294.75023.141210.1.3.04-0138 e que esta DCOMP já foi analisada pela DIORT/DEMAC/RJ;
- Portanto, no presente procedimento não houve a análise de novos documentos a partir de intimações ao contribuinte, uma vez que toda a documentação necessária à apuração do crédito já havia sido disponibilizada quando da análise da citada DCOMP;
- No âmbito da análise da 09294.75023.141210.1.3.04-0138 o crédito foi integralmente indeferido (não reconhecido) e, conseqüentemente, as compensações nela declaradas foram não homologadas;
- Reproduz-se na íntegra a fundamentação constante do Relatório de Intervenção da citada DCOMP quanto ao indeferimento do crédito. Ressalva-se que os números das folhas citados se referem ao processo de guarda nº 16682.720362/2013-51:

“(…)

- o Para análise do crédito, procedeu-se à intimação do contribuinte para apresentação de documentos contábeis, planilhas e demais esclarecimentos que comprovassem o pagamento indevido / a maior;

o Em resposta à intimação, foram apresentados os seguintes documentos, dentre outros: balancetes mensais (fl. 339/470) e planilha de apuração da CSLL 2007 – lucro real – recolhimento por estimativa com base em balancetes mensais de suspensão ou redução (fl. 473);

- Em resposta à intimação, o contribuinte esclareceu, resumidamente, que:

- Tomou ciência em 11/04/2007 da Solução de Consulta SRR07/Disit nº 94, de 22/03/2007, que estabelecia que as receitas e despesas financeiras de empresa em fase pré-operacional deveriam compor o resultado tributável do período em que incorridas, sem a possibilidade de confrontação com as despesas pré-operacionais do mesmo período;

- Com a ciência de tal entendimento, recolheu os tributos (IRPJ e CSLL) apurados com base na Solução de Consulta supra e, nos períodos seguintes, os tributos devidos pela mesma sistemática de apuração;

- Em 01/05/2010 tomou ciência da Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 21, de 11/02/2010, que por sua vez reformou a Solução de Consulta anterior ao determinar que as empresas tributadas com base no lucro real em fase pré-operacional deveriam registrar, no ativo diferido, o saldo líquido negativo entre receitas e despesas financeiras. Sendo positiva, tal diferença diminuiria o total das despesas pré-operacionais registradas. Somente eventual excesso remanescente deveria compor o lucro líquido do exercício;

- Concluiu que, diante deste novo entendimento, os recolhimentos de IRPJ e CSLL decorrentes das receitas financeiras excedentes às despesas financeiras eram indevidos, motivo pelo qual pleiteou o pagamento da estimativa acima considerado indevido;

o Procedeu-se à análise da planilha de apuração de CSLL 2007 apresentada;

o A planilha com demonstrativo do lucro real do exercício e apuração da CSLL apresenta os valores abaixo reproduzidos e indica um saldo de CSLL a pagar de R\$ 881.446,37. Nesse demonstrativo ainda não foram consideradas as despesas pré-operacionais. Portanto, a base de cálculo da CSLL no total de R\$ 79.225.664,59 corresponde exclusivamente ao confronto entre receitas e despesas financeiras do ano-calendário 2007.

Apuração da CSLL – Balanço anual	
Base de cálculo CSLL	R\$ 79.225.664,59
CSLL alíquota 9%	R\$ 7.130.309,81
Antecipação CSLL	R\$ 6.248.863,44
CSLL a pagar	R\$ 881.446,37

o Em sua DIPJ cancelada (data de entrega 27/06/2008), o contribuinte apresenta, na verdade, saldo negativo de CSLL no valor de R\$ 57.048,31;

o Já na DIPJ retificadora, entregue em 17/09/2010, os valores de todas as linhas aparecem zerados;

- o De acordo com a DIPJ retificadora, o ativo diferido da empresa em 2007 foi de R\$ 277.749.347,25 (R\$ 314.232.895,72 da declaração – R\$ 36.483.548,37 do balanço do ano imediatamente anterior);
- o A DIPJ cancelada possui exatamente o mesmo valor referente ao ativo diferido, ou seja, não houve retificação desse valor;
- o Na contabilidade da empresa, de acordo com os balancetes apresentados (contas 133000/133100/133200/133300), chegou-se ao mesmo valor de ativo diferido de R\$ 277.749.347,25;
- o Entretanto, ainda na contabilidade, não encontramos uma conta/rubrica que registrasse as despesas e receitas financeiras líquidas, cujo valor deveria ser transportado para a conta do Ativo Diferido;
- o Portanto, como se vê, o contribuinte não apresentou o Ativo Diferido já com o saldo líquido positivo entre as receitas e despesas financeiras incorridas no ano-calendário 2007 (saldo líquido positivo de R\$ 79.225.664,59, que corresponde à base de cálculo da CSLL inicialmente apurada);
- o Conclui-se, portanto, que o valor do Ativo Diferido lançado na linha 58 da ficha 36 A da DIPJ 2008 (ano-calendário 2007) representa apenas os valores das despesas pré-operacionais incorridas pela empresa no ano-calendário de 2007, sem a dedução do saldo líquido positivo entre as receitas e despesas financeiras, como determinou a Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 21, de 11/02/2010;
- o Esse fato, por si só, inviabiliza por completo o pleito do contribuinte;
- o O inciso V do art. 179 da Lei nº 6.404/76 (vigente até 03/12/2008 e revogada pela MP nº 449/08 – convertida em Lei nº 11.941/09) informava que se classificavam no Ativo Diferido “as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais”;
- o O Manual de Contabilidade das Sociedades por Ação – FIPECAFI (ed. Atlas S/A, São Paulo, 2007, 7ª edição, pg. 204), assim como a Solução de Consulta do contribuinte da SRRF07/Disit nº 21, de 11/02/2010, também preveem que, para o período em análise, eventuais resultados obtidos nessa fase pré-operacional, devem ser registrados no Ativo Diferido (pág. 239): “Faz parte do ativo diferido qualquer resultado obtido com uso de ativos, sendo utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento em andamento. Por exemplo, se a empresa aplica seus recursos financeiros ainda não utilizados e obtém receitas financeiras (ou de variações monetárias), deve considerar essas receitas como dedução das despesas financeiras lançadas no próprio Diferido; se suplantá-las, deve deduzi-las das outras despesas pré-operacionais. ...”;
- o Ainda de acordo com o Manual, pg. 236, “os ativos diferidos caracterizam-se por serem ativos intangíveis, que serão amortizados por apropriação às despesas

operacionais (ou aos custos), no período de tempo em que estiverem contribuindo para a formação do resultado da empresa”;

o Ou seja, a partir do início das “operações normais” da empresa, o Ativo Diferido será deduzido, em conta a parte, pela parcela correspondente à amortização acumulada, cuja contrapartida será em despesa/custo – conta de resultado;

o A par destes conceitos e de acordo com a Solução de Consulta SRRF nº 07/Disit nº 21, de 11/02/2010, na qual o contribuinte se fundamentou para pleitear os créditos, resta claro que o ativo diferido deve ser apresentado, no caso em análise, já com o valor líquido do saldo positivo entre receitas e despesas financeiras, ou seja: despesas pré-operacionais + despesas financeiras – receitas financeiras. Caso contrário, a empresa estaria se beneficiando em duplicidade: no ano calendário 2007 ao não apresentar suas receitas financeiras à tributação e, nos anos posteriores, quando do início de suas atividades, ao amortizar as despesas pré-operacionais em sua totalidade, reduzindo indevidamente o lucro líquido.

(...)”

- Tendo em vista todo o exposto e considerando que o crédito em questão de pagamento indevido/a maior referente a estimativa de CSLL, PA 11/2007, foi NÃO RECONHECIDO quando da análise da DCOMP 09294.75023.141210.1.3.04-0138 e, no uso da competência do artigo 229, parágrafo 3º, inciso VI, do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, tendo em vista a delegação de competência disposta no artigo 6º da Portaria DEMAC/RJO nº 63, de 18/07/2012, publicada no DOU de 20/07/2012, em consonância com o que dispõe o artigo 75 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de dezembro de 2012, decide-se NÃO HOMOLOGAR as compensações declaradas nas DCOMPs 19686.68121.281210.1.3.04-1327, 32283.95934.211210.1.3.04-0576 e 09453.36515.291210.1.3.04-8908.

Cientificada do referido Despacho em 14/09/2015 (cópia do A.R. - fl. 112), apresentou a interessada, em 09/10/2015 (Termo de Solicitação de Juntada – fl. 36), a manifestação de inconformidade de fl. 37/45, juntamente com os documentos de fl. 46/110, na qual alega, em síntese, que:

- Conforme indicado no Despacho Decisório, a análise do crédito objeto deste processo já foi feita nos autos do PAF nº 16682.901759/2014-23, que tem por objeto a DCOMP inicial;

- Desta forma, solicita-se o apensamento dos autos deste processo aos do referido PAF, para julgamento conjunto das defesas, em observância à Portaria RFB nº 666/2008;

- Nos termos do Parecer de fl. 566/573 do Processo Administrativo nº 16682.720362/2013-51, destacado no Despacho Decisório ora combatido, trata-se de DCOMP referente a pagamento indevido / a maior de estimativa de CSLL do período 11/2007, no qual a interessada encontrava em fase pré-operacional;

- O “mérito” da origem do crédito é incontroverso, eis que escorado em posição firmada pela própria RFB em Solução de Consulta;
- O indeferimento da DCOMP, assim, se fundamentou em suposto erro cometido pela interessada no procedimento de apuração / liquidação do crédito;
- Trata-se, portanto, de análise estritamente probatória, isto é, de verificação dos critérios utilizados para apurar seu Ativo Diferido em sua fase pré-operacional, a partir do confronto: [(despesas financeiras – receitas financeiras) – despesas pré-operacionais];
- A demonstração da movimentação relacionada à composição do saldo do Ativo Diferido do ano-calendário 2007, que permite concluir que os recolhimentos foram indevidos, foi bem identificada no Termo de Intimação nº 515/2014 (doc. 02);
- Nesta oportunidade, demonstrará que possui (e já apresentou à RFB) o controle da apuração de seu Ativo Diferido durante o período pré-operacional em perfeita consonância com o disposto na Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 21, de 11/02/2010, de forma que é perfeitamente possível a identificação do confronto entre receitas e despesas financeiras antes de sua composição com as demais despesas operacionais, conforme pretendeu verificar a própria fiscalização;
- Apenas para reforçar o ponto da interessada, é de se ressaltar que para outros anos-calendário, houve o reconhecimento dos créditos de mesma origem pela RFB (pagamento indevido / a maior de estimativas em fase pré-operacional), com a chancela das planilhas de apuração apresentadas para cada ano e homologação das compensações declaradas, o que demonstra a correção do procedimento adotado;
- Atendendo ao que então fora indicado no Termo de Intimação nº 515/2014 (doc. 2), a interessada apresenta planilha em anexo (doc. 3), que contém a apuração detalhada, mês a mês, de período em que esteve em fase pré-operacional, no qual é possível identificar a variação de seu Ativo Diferido, com a segregação das contas contábeis referentes às i) receitas financeiras (331105), ii) despesas financeiras (431106) e iii) receitas préoperacionais (610002);
- A planilha destaca, ao final, a movimentação mensal do Ativo Diferido, a partir da apuração do “Resultado”, da “Transferência diferido” e da “Movimentação diferido”, valores que, ao final de cada mês, suportam a dedução da base de cálculo do IRPJ e CSLL e fazem com que não haja valores a recolher a título de estimativa;
- Toda a movimentação da planilha está amparada, como já indicado, nos balancetes já entregues à RFB quando da resposta aos Termos de Intimação anteriores, conforme reconhece a própria fiscalização no Termo de Intimação nº 515/2014, fl. 622/623, razão pela qual se evita nova juntada para que não se acumulem documentos em duplicidade dificultando a análise do processo;

- Não há, portanto, nenhum risco de que a interessada “estaria se beneficiando em duplicidade no ano-calendário 2007 ao não apresentar suas receitas financeiras à tributação e, nos anos posteriores, quando do início de suas atividades, ao amortizar as despesas pré-operacionais em sua totalidade, reduzindo indevidamente o lucro líquido”, como alega a fiscal autuante a fl. 573 do Processo nº 16682.720362/2013-61;

- Isso porque resta demonstrado, pela documentação apresentada, que a apuração do Ativo Diferido já era realizada pela interessada a partir do saldo líquido (positivo ou negativo) de suas receitas e despesas financeiras, que eram transportadas para a apuração final das despesas pré-operacionais;

- Não há que se falar, desta forma, em dedução exclusiva das despesas financeiras, adicionadas às despesas operacionais, que posteriormente amortizariam de forma indevida o lucro líquido futuro. Esse “aproveitamento duplo” que indica a fiscalização não existe, e só poderia ser fruto de um equívoco infantil da interessada, que não aconteceu, não apenas porque os documentos acostados demonstram o confronto prévio das receitas x despesas financeiras, como também as próprias homologações de outras DCOMP de outros períodos com o mesmo racional demonstram que a questão passa apenas de verificação de registros contábeis, mas nunca pela inexistência do crédito;

- Entende a interessada, desta forma, ter apresentado toda a documentação de suporte para indicar a correta formação do saldo do ativo diferido, sendo evidente a formação de um saldo inicial decorrente de despesas financeiras já reduzidas das receitas financeiras que, aí sim, foi transportado para o confronto com as despesas operacionais para formar saldo do ativo diferido contabilizado;

- Requer que acolha a presente manifestação de inconformidade para homologar a compensação pleiteada.

Foram juntados aos autos por esta Turma de Julgamento documentos extraídos do Processo Administrativo nº 16682.720362/2013-51 (fl. 119/252) e cópia do Acórdão nº 12-111.473 – 6ª Turma da DRJ/RJO, proferido nos autos do PA 16682.901759/2014-23 (fl. 253/265).

É o relatório.

Naquela oportunidade, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, analisando os argumentos da interessada, concluiu pela ausência de liquidez e certeza do crédito pleiteado, negando provimento à Manifestação.

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, reiterando as razões de defesa apresentadas.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Trata o presente processo de análise do PER/DCOMP nº 19686.68121.281210.1.3.04-1327, 32283.95934.211210.1.3.04-0576 e 09453.36515.291210.1.3.04-8908, por meio dos quais a interessada declara a utilização de direito creditório, com origem em pagamento indevido ou a maior que o devido de estimativa de CSLL, ano calendário de 2007, no valor de R\$ 540.977,93.

De acordo com o Despacho Decisório DEMAC/RJO/DIORT nº 102/2015 (fl. 20/27), não foram homologadas as compensações declaradas nos PER/DCOMP anteriormente relacionados, tendo em vista não ter sido reconhecido o crédito em questão de pagamento indevido / a maior referente a estimativa de CSLL - PA 11/2007 quando da análise da DCOMP 09294.75023.141210.1.3.04-0138.

Contra esta decisão, foi interposta a Manifestação de Inconformidade, a qual, em sentido semelhante, não fora acolhida, com base nos mesmos fundamentos.

Em recurso, em síntese, a Recorrente renova sua alegação que demonstrou que possui o controle da apuração de seu Ativo Diferido durante o período pré-operacional em consonância com o disposto na Solução de Consulta SRFF07/Disit nº 21, de 11.02.2010, compreendendo ser possível a identificação do confronto entre receitas e despesas financeiras antes de sua composição com as demais despesas operacionais, razão pela qual pugna pelo reconhecimento integral do seu crédito, com a homologação integral da DCOMP.

Suas alegações já foram enfrentadas por decisão fundamentada da DRJ. Por concordar com seus termos, faço uso dos seus fundamentos, em consonância com o art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784, de 1999, para adotá-los como razões de decidir neste voto:

Em consulta aos sistemas informatizados da RFB, constatou-se que:

- a DCOMP 09294.75023.141210.1.3.04-0138 foi objeto do Despacho Decisório nº 090606737 proferido pela DEMAC/RJO e emitido em 04/09/2014;
- a manifestação de inconformidade apresentada pela interessada contra o Despacho Decisório foi apreciada nos autos do PA 16682.901759/2014-23 por meio do Acórdão nº 12-111.473 - 6ª Turma da DRJ/RJO, sessão de 24 de outubro de 2019, que concluiu pela sua improcedência e pelo não reconhecimento do direito creditório pleiteado (cópia às fl. 253/265).

Reproduzo trecho do voto, parte integrante do Acórdão anteriormente citado, que versa sobre a análise do direito creditório pleiteado, por expressar meu entendimento acerca das questões suscitadas pela interessada em sua manifestação de inconformidade:

“(…)

Ademais, é inconteste que o presente caso versa sobre DCOMP referente a pagamento indevido / a maior de estimativa quando a interessada se encontrava em fase pré-operacional.

A interessada esclareceu, quando intimada durante o exame da DCOMP pela autoridade administrativa, conforme explicitado no Relatório de Intervenção do Usuário (documento extraído do PA 16682.720362/2013-51 - cópia às fl. 281/289), que:

- Tomou ciência em 11/04/2007 da Solução de Consulta SRR07/Disit nº 94, de 22/03/2007, que estabelecia que as receitas e despesas financeiras de empresa em fase pré-operacional deveriam compor o resultado tributável do período em que incorridas, sem a possibilidade de confrontação com as despesas pré-operacionais do mesmo período;

- Com a ciência de tal entendimento, recolheu os tributos (IRPJ e CSLL) apurados com base na Solução de Consulta supra e, nos períodos seguintes, os tributos devidos pela mesma sistemática de apuração;

- Em 01/05/2010 tomou ciência da Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 21, de 11/02/2010, que por sua vez reformou a Solução de Consulta anterior ao determinar que as empresas tributadas com base no lucro real em fase pré-operacional deveriam registrar, no ativo diferido, o saldo líquido negativo entre receitas e despesas financeiras. Sendo positiva, tal diferença diminuiria o total das despesas pré-operacionais registradas. Somente eventual excesso remanescente deveria compor o lucro líquido do exercício;

- Concluiu que, diante deste novo entendimento, os recolhimentos de IRPJ e CSLL decorrentes das receitas financeiras excedentes às despesas financeiras eram devidos, motivo pelo qual pleiteou o pagamento da estimativa acima considerado indevido;

Portanto, como bem exposto na manifestação de inconformidade apresentada, a lide abarca a verificação dos critérios por ela utilizados para apurar seu Ativo Diferido na fase pré-operacional.

Extraem-se, por oportuno, ementa e trechos da Solução de Consulta nº 21 – SRRF07/Disit:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ RECEITAS FINANCEIRAS - FASE PREOPERACIONAL Reforma da Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 94, de 2007.

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real devem 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.

Ressalva-se que devem ser observadas as alterações na Lei nº 6404/76 introduzidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, no que tange ao ativo diferido.

Dispositivos Legais: CTN, arts. 43 e 44; arts.177 e 179, da Lei nº 6.404/76; arts.247 e 274 do Decreto nº3.000/99 (RIR/99);PN CST nº 110/75;Solução de Divergência Cosit nº 45, de 2008.

(...)

O lucro real é obtido através do ajuste do lucro líquido do período pelas adições, exclusões e compensações autorizadas ou previstas na legislação de regência do imposto, conforme determina o art. 247 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, abaixo transcrito:

“Art. 274. Ao fim de cada período de incidência do imposto, o contribuinte deverá apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do período de apuração e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados.

§1º. O lucro líquido do período deverá ser apurado com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 1976.”

Portanto, a determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais, das quais cabe destacar, por sua importância, o disposto nos arts. 177 e 179 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, vigentes antes do advento da MP 449, de 2008 in verbis:

“Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.”

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

...

V – no (ativo) 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)”

(...)

Essa técnica (ativação das despesas) parte do princípio de que, enquanto não iniciadas as suas atividades, a empresa não auferirá receitas e, dessa forma, o registro de suas despesas em conta de resultado faria com que obtivesse prejuízo antes mesmo de entrar em operação. Isso, contudo, não significa que eventuais

resultados obtidos nessa fase não devam ser confrontados com as despesas a eles relacionados, pois isso consistiria na negação do próprio regime de competência.

Assim, qualquer resultado obtido com uso de ativos, sendo utilizado ou mantido para emprego no empreendimento em andamento, deverá ser registrado no Ativo Diferido (FIPECAFI, pg. 204):

“Faz parte do Ativo Diferido qualquer resultado eventual obtido com uso de ativos, sendo utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento em andamento.

Por exemplo, se a empresa aplica seus recursos financeiros ainda não utilizados e obtém receitas financeiras (ou de variações monetárias), deve considerar essas receitas como dedução das despesas financeiras lançadas no próprio Diferido; se suplantá-las, deve deduzi-las das outras despesas pré-operacionais. De qualquer forma, tais receitas devem estar em conta específica à parte, classificada como redução das despesas pré-operacionais.

Se a empresa, noutro exemplo, vende, com lucro, veículos usados administrativamente nessa fase, o resultado obtido na transação representa reduções dos gastos pré-operacionais. No caso de prejuízo nessa alienação, o procedimento é inverso, isto é, acrescenta-se ao Diferido. Se a depreciação desses veículos estiver sendo imobilizada, por estarem eles servindo à construção, esse resultado deverá ser deduzido do próprio imobilizado em construção.

Só não são tratados como redução (ou acréscimo) do Ativo Permanente os resultados derivados de fatores não relacionados com a implantação das condições de funcionamento da empresa. Por exemplo, se ela vende um terreno que já possuía, sem relação com as obras em construção, não tratará o lucro ou prejuízo dessa alienação como integrante da fase pré-operacional.”

(...)

Em vista disso, pode-se afirmar que as receitas financeiras obtidas com ativos utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento em andamento devem ser confrontadas com as despesas financeiras a ele relativas. Havendo saldo credor, este deverá ser utilizado para abatimento das demais despesas pré-operacionais. Se, ainda assim, persistir o saldo positivo, aí sim ele deverá ser levado a resultado, uma vez que já foi integralmente realizado.(...)” (grifou-se)

Tem-se, portanto, que a verificação dos critérios para apuração do Ativo Diferido na fase pré-operacional deve compreender o confronto entre [(despesas financeiras – receitas financeiras) + despesas pré-operacionais] e não [(despesas financeiras – receitas financeiras) – despesas pré-operacionais] como alega a interessada em sua manifestação de inconformidade.

Por sua vez, consta no Relatório de Intervenção do Usuário (documento extraído do PA 16682.720362/2013-51 - cópia às fl. 281/289), que:

- Procedeu-se à análise da planilha de apuração de CSLL 2007 apresentada (cópia fl. 280): nesta consta saldo a pagar de R\$ 881.446,37, não foram consideradas as

despesas pré-operacionais e a base de cálculo da CSLL corresponde exclusivamente ao confronto entre receitas e despesas financeiras do ano-calendário de 2007:

Apuração da CSLL – Balanço anual	
Base de cálculo CSLL	R\$ 79.225.664,59
CSLL alíquota 9%	R\$ 7.130.309,81
Antecipação CSLL	R\$ 6.248.863,44
CSLL a pagar	R\$ 881.446,37

- Em sua DIPJ cancelada (data de entrega 27/06/2008), o contribuinte apresenta, na verdade, saldo negativo de CSLL no valor de R\$ 57.048,31;
 - Já na DIPJ retificadora, entregue em 17/09/2010, os valores de todas as linhas aparecem zerados;
 - De acordo com a DIPJ retificadora, o ativo diferido da empresa em 2007 foi de R\$ 277.749.347,25 (R\$ 314.232.895,72 da declaração – R\$ 36.483.548,37 do balanço do ano imediatamente anterior);
 - A DIPJ cancelada possui exatamente o mesmo valor referente ao ativo diferido, ou seja, não houve retificação desse valor;
 - Na contabilidade da empresa, de acordo com os balancetes apresentados relativos a 2007 (contas 133000/133100/133200/133300 – documento extraído do PA 16682.720362/2013-51 - cópia às fl. 147/278), chegou-se ao mesmo valor de ativo diferido de R\$ 277.749.347,25;
 - Entretanto, não foi encontrada conta / rubrica que registrasse as despesas e receitas financeiras líquidas, cujo valor deveria ser transportado para a conta do Ativo Diferido;
 - Portanto, o contribuinte não apresentou o Ativo Diferido já com o saldo líquido positivo entre as receitas e despesas financeiras incorridas no ano-calendário 2007 (saldo líquido positivo de R\$ 79.225.664,59, que corresponde à base de cálculo da CSLL inicialmente apurada).
- Impende registrar que, diversamente do que afirma a interessada em sua manifestação de inconformidade, a planilha (doc. 06 – fl. 145/146) confirma o apurado pela autoridade administrativa, uma vez que:*
- os valores relativos à conta Diferido Pré-Operacional dos meses de dezembro/2006 e dezembro/2007 totalizam os montantes de R\$ 36.483.548,37 e R\$ 314.232.895,72, respectivamente, corroborando os informados na Ficha 36A – Ativo – Balanço Patrimonial – linha 45 -Despesas Pré-Operacionais ou Pré-Industriais das DIPJ 2008 original/retificada e retificadora;
 - a linha “Movimentação Diferido” apresenta valores que guardam correlação com os apurados pela autoridade administrativa relativos ao saldo de Ativo Diferido de R\$ 277.749.347,25;

- demonstra que os valores dos Rendimentos s/ Aplicações Financeiras e Receitas de Var. Cambial deduzidos dos montantes relativos às despesas financeiras não foram informados na conta redutora do ativo diferido 133300, como determinado pela Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 21, de 11/02/2010.

Assim, evidencia-se correto o entendimento da autoridade administrativa “de que o valor do Ativo Diferido lançado na linha 58 da ficha 36 A da DIPJ 2008 (ano-calendário 2007), representa apenas os valores das despesas pré-operacionais incorridas pela empresa no ano-calendário de 2007, sem a dedução do saldo líquido positivo entre as receitas e despesas financeiras, como determinou a Solução de Consulta SRRF07/Disit nº 21, de 11/02/2010”.

Ademais, impende salientar que, de acordo com o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ação – FIPECAP (ed. Atlas S/A, São Paulo, 2007, 7ª edição, pág. 236), “os ativos diferidos caracterizam-se por serem ativos intangíveis, que serão amortizados por apropriação às despesas operacionais (ou aos custos), no período de tempo em que estiverem contribuindo para a formação do resultado da empresa”.

Corrobora-se, do mesmo modo, que “a par destes conceitos e de acordo com a Solução de Consulta SRRF nº 07/Disit nº 21, de 11/02/2010, na qual o contribuinte se fundamentou para pleitear os créditos, resta claro que o ativo diferido deve ser apresentado, no caso em análise, já com o valor líquido do saldo positivo entre receitas e despesas financeiras, ou seja: despesas pré-operacionais + despesas financeiras – receitas financeiras. Caso contrário, a empresa estaria se beneficiando em duplicidade: no ano calendário 2007 ao não apresentar suas receitas financeiras à tributação e, nos anos posteriores, quando do início de suas atividades, ao amortizar as despesas pré-operacionais em sua totalidade, reduzindo indevidamente o lucro líquido”.

(...)”

Saliente-se que a planilha “doc. 3” apresentada pela interessada nos presentes autos (fl. 53/56) é de igual teor à apresentada nos autos do PA 16682.901759/2014-23, intitulada “doc. 6”, cujo exame foi anteriormente reproduzido.

Registre-se, ainda, que não aproveita a alegação de que “houve o reconhecimento dos créditos de mesma origem pela RFB (pagamento indevido/a maior de estimativas em fase pré-operacional), com a chancela das planilhas de apuração apresentadas para cada ano e homologação das compensações, o que demonstra a correção do procedimento adotado”, uma vez que, além de se tratar de outro ano-calendário, cuja análise foi suportada por documentos e provas a ele correspondente, a documentação ora apreciada conduz a conclusão diversa da pretendida pela interessada.

Assim, por todo o anteriormente exposto e por tudo o que consta dos autos, mantém-se o indeferimento do direito creditório pleiteado, com a consequente

não homologação das DCOMP 19686.68121.281210.1.3.04-1327,
32283.95934.211210.1.3.04-0576 e 09453.36515.291210.1.3.04-8908.

Conclusão

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso, para manter incólume a decisão recorrida.

Assinado Digitalmente

JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA