



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.901761/2014-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.251 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2022
Recorrente TERNIUM BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007

RECEITAS FINANCEIRAS. FASE PRÉ-OPERACIONAL. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

A legislação fiscal permite o diferimento das receitas financeiras inferiores às despesas financeiras enquanto a pessoa jurídica se encontra em fase pré-operacional. Constatado o pagamento a maior de estimativa, reconhece-se o crédito e homologa-se a compensação até o limite do valor disponível.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso para reconhecer o crédito pleiteado e homologar as compensações realizadas até o limite do crédito disponível. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 1401-006.242, de 19 de outubro de 2022, prolatado no julgamento do processo 16682.901746/2014-54, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão da DRJ, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela ora Recorrente.

Versa o presente processo sobre Declaração de Compensação através da qual a interessada pleiteia compensar crédito que alega possuir decorrente de pagamento indevido ou a maior de estimativa de CSLL.

A unidade de origem, ao emitir o Despacho Decisório, não reconheceu o crédito pleiteado, com base no Relatório de Intervenção do Usuário (documento extraído do PA 16682.72.0362/2013-51), que procedeu a intimação do contribuinte para apresentação de documentos contábeis, planilhas e demais esclarecimentos que pudessem comprovar o indébito.

Cientificada do referido Despacho Decisório, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade, na qual alega, em síntese, que:

- *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(sic), que permite concluir que os recolhimentos foram devidos, foi bem identificada no Termo de Intimação n.º 515/2014);*
- *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 n.º 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 n.º 515/2014, a interessada apresenta planilha em anexo, 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 pré-operacionais (610002);

- *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 (sic) 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. xxx 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.*

Ao julgar o caso, a DRJ manteve o indeferimento do crédito, basicamente corroborando com os fundamentos da autoridade fiscal.

Cientificada da decisão de primeira instância, inconformada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário.

Em sede de recurso, apresenta, em síntese, as seguintes razões:

- i. Argumenta que já demonstrou possuir o controle de apuração de seu Ativo Diferido durante o período pré-operacional, de forma que é perfeitamente

possível a identificação do confronto entre receitas e despesas financeiras antes de sua composição com as demais despesas operacionais;

- ii. Esclarece que para o ano-calendário analisado, em obediência ao que determinava o inciso V do art. 179 da Lei 6.404/1976, adotou os seguintes procedimentos contábeis:
 - (a) a partir do mês de maio os dispêndios com “estudos, projeto e detalhamentos” deixaram de receber lançamentos na conta 133100, permanecendo estático o saldo de R\$ 4.209.832,55 desde então;
 - (b) a partir do mês de outubro os dispêndios com “Encargos Financeiros - Pré-Operacionais” deixaram de receber lançamentos na conta 133200, permanecendo estático o saldo de R\$ 1.760.104,35 desde então; e
 - (c) a partir do mês de outubro as receitas com “Redução Desp.Pre-Operac. - Jrs. s/Aplic. Financ.” deixaram de receber lançamentos na conta 133300, permanecendo estático o saldo credor (retificador do Ativo Diferido) de R\$ 1.576.740,17 desde então.
- iii. Aduz que com a mudança retro mencionada passou, a partir do mês de outubro de 2006, a concentrar os registros financeiros pré-operacionais (dispêndios – receitas) na conta “133000 Gastos de Organização e Administração” (Ativo Permanente/Não Circulante) utilizando como apoio a conta “610002 Transferência p/ Diferido – Gastos c/ Org.e Adm” (Conta Transitória);
- iv. Assevera que os efeitos contábeis líquidos decorrentes do confronto entre Dispêndios e Receitas (financeiras e pré-operacionais) foram, mensalmente, transferidos a crédito da conta 610002 (Conta Transitória) e a débito da conta 133000 (Ativo Diferido) de forma que o resultado contábil apurado no ano foi “0” haja vista que o destino dos saldos transferidos visava à formação do Ativo Diferido.
- v. Em seguida, apresenta algumas demonstrações que serão apreciadas no voto.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 1401-006.251 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16682.901761/2014-01

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

Ao compulsar os autos, verifico que o presente Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade do Processo Administrativo Fiscal, previstos no Decreto n.º 70.235/72. Razão, pela qual, dele conheço.

Tem-se que a controvérsia do presente caso refere-se à contabilização de receitas financeiras em período pré-operacional, que teriam gerado um pagamento indevido de estimativa de IRPJ.

Segundo a recorrente, com base na Solução de Consulta SRRF07/Disit n.º 21/2010, 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.

Em sede recursal, a recorrente visa demonstrar que na Planilha de Controle Diferido (e-Fls. 138 e ss), as Receitas Financeiras contabilizadas na Conta Redutora 133300, possuíam a seguinte composição:

Composição das Receitas Financeiras contabilizadas na conta redutora do Ativo Diferido 133300 até o mês de setembro			
Mês	Saldo do mês	Saldo Mês	Receita no
	Corrente	Anterior	No mês
Janeiro	- 547.176,38	- 471.284,53	- 75.891,85
Fevereiro	- 630.959,45	- 547.176,38	- 83.783,07
Março	- 726.418,27	- 630.959,45	- 95.458,82
Abril	- 785.775,19	- 726.418,27	- 59.356,92
Maió	- 842.683,05	- 785.775,19	- 56.907,86
Junho	- 882.759,42	- 842.683,05	- 40.076,37
Julho	- 915.708,41	- 882.759,42	- 32.948,99
Agosto	- 967.232,08	- 915.708,41	- 51.523,67
Setembro	- 1.576.740,17	- 967.232,08	- 609.508,09
Total da Receita Financeira			- 1.105.455,64

Obs.: os valores das Receitas Financeiras foram creditados na referida Conta Redutora “133300” a débito de bancos, conforme atestado pela Agente Fiscal no “Relatório de Intervenção do Usuário”, folha já citada.

Aduz que a partir de outubro de 2006 modificou o seu procedimento contábil de registro das Receitas levando a débito da conta 133000 tão-somente o efeito líquido do confronto entre “Dispêndios e Receitas”. Apresenta a seguinte composição da movimentação na Planilha de Controle Diferido:

Descrição	Efeito Líquido Transferido para o Ativo Diferido	Lançamentos em Setembro		Lançamentos em Outubro		Lançamentos em Novembro		Lançamentos em Dezembro	
		Valor	Livro Razão	Valor	Livro Razão	Valor	Livro Razão	Valor	Livro Razão
Resultado Não-Financeiro	Soma (+)	3.294.822,03	Folhas 01-A e 02-A	5.128.646,02	Folhas 01-B e 02-B	4.287.128,03	Folhas 01-C e 02-C	9.632.343,87	Folhas 01-D e 02-D
Resultado Financeiro	Reduz (-)	66,60		- 4.400.322,80		- 2.027.537,79		- 3.512.931,39	
Resultado Total	Igual (=)	3.294.888,63		728.323,22		2.259.590,24		6.119.412,48	
Transferência Para o Ativo Diferido		3.294.888,63		728.323,22		2.259.590,24		6.119.412,48	
Lançamentos	Débito	133000		133000		133000		133000	
	Crédito	610004		610004		610004		610004	

Informa que os valores descritos na linha “Transferência Para o Ativo Diferido” da Planilha estão registrados no livro razão. Aduz que os efeitos da Receita Financeira sobre o Ativo Diferido de janeiro a setembro, que montam R\$ 1.105.455,64, foram validados no processo de fiscalização, e que são objeto do contraditório somente as Receitas

Financeiras e seus respectivos registros referentes aos meses de outubro, novembro e dezembro.

Em seguida, a recorrente faz o seguinte confronto entre a análise do Relatório de Intervenção e os documentos apresentados:

3.12. A seguir, a RECORRENTE passará a confrontar a análise da Agente Fiscal com os documentos já apresentados e a sua real essência. No “Relatório de Intervenção do Usuário” (fl. 246), a Servidora alega que as Receitas Financeiras montam em R\$ 12.336.384,01 sendo de Janeiro a Setembro, lançadas na Conta Redutora 133300 no total de R\$ 1.105.522,24 (fl. 245) e o restante, alega, não reduziram o Ativo Diferido, inverte a prova já provada no item 3.6, acima.

3.13. O total da Receita Financeira apurada pela Agente Fiscal possui a seguinte composição cujos documentos estão indicados no parágrafo anterior:

Receitas Financeiras	4.082.652,22
Receitas com Variação Cambial	321.600,00
Total de Outubro	4.404.252,22
Total em Novembro	3.310.570,56
Receitas Financeiras	3.109.800,63
Receitas com Variação Cambial	406.238,03
Dezembro	3.516.038,66
Total das Receitas	11.230.861,44
Receitas Financeiras de Janeiro à Setembro	1.105.522,24
Total das Receitas	12.336.383,68
Total Informado no Relatório de Intervenção	12.336.384,01
Diferença Imaterial	- 0,33

3.14. Façamos, agora, o confronto entre estes números e aqueles registrados no Ativo Diferido pela RECORRENTE conforme comprovado no item 3.6:

Mês	Vls. Apurados pela Fiscalização	Vls. Deduzidos das Despesas Pré-operacionais conf. Item "3.6"	Diferença	Observação
Janeiro a Setembro	1.105.522,24	1.105.455,64	66,60	Pacífico entendimento em relação a redução das Despesas Pré-operacionais. Vide item "3.6". Diferença Imaterial
Outubro	4.404.252,22	4.400.322,80	3.929,42	Imaterial
Novembro	3.310.570,56	2.027.537,79	1.283.032,77	
Dezembro	3.516.038,66	3.512.931,39	3.107,27	Imaterial
Totais	12.336.383,68	11.046.247,62	1.290.136,06	

Obs.: verifica-se claramente que as Receitas Financeiras, a partir de outubro, passaram a deduzir as Despesas Pré-Operacionais antes da sua transferência para a conta 133000 (Ativo Diferido), sendo irrelevante caso houvesse sido registrada a redução em conta específica no ativo como alega a Agente Fiscal. A diferença da Receita Financeira de R\$ 1.290.136,06 foi, em períodos posteriores, ainda em fase pré-operacional, ajustada ao Ativo Diferido.

3.15. Por fim, analisemos de forma global as contas que compõe o Ativo Diferido (a exemplo do que fez a Agente Fiscal, conforme consta no “Relatório de Intervenção do Usuário” fls. 245), sua movimentação e consequente evolução das contas: “133000 Gastos de Organização e Administração” “133100 Estudos, Projetos e Detalhamento”, “133200 Encargos Financeiros - Pré-Operacionais” e “133300 Redução Desp.Pre- Operac. - Jrs. s/Aplic. Financ.” com base nos documentos referenciados no item “3.6” e nos DOCs. 3 e 4. Fazemos uma comparação de resultados entre as duas metodologias:

Movimentação da conta 133000 - Gastos de Organização e Administração (Ativo Diferido)			
Mês	Efeito Líquido levado à conta do Ativo Diferido conforme Planilha Apresentada à Fiscalização	lançamentos no Livro Razão	Diferença
Janeiro	981.231,54	981.231,54	-
Fevereiro	1.071.159,22	1.071.049,80	109,42
Março	1.063.467,19	1.063.467,19	-
Abril	1.283.259,13	1.283.259,13	-
Mai	2.189.955,58	2.189.955,58	-
Junho	2.622.646,99	2.623.022,50	- 375,51
Julho	2.111.719,54	2.111.671,78	47,76
Agosto	2.532.501,23	2.532.565,10	- 63,87
Setembro	3.294.888,63	3.294.438,63	450,00
Outubro	728.323,22	728.323,22	-
Novembro	2.259.590,24	2.259.590,26	- 0,02
Dezembro	6.119.412,48	6.119.412,46	0,02
Totais	26.258.154,99	26.257.987,19	167,80

Movimentação Consolidada das Contas do Ativo Diferido				
Conta	Saldo em 31/12/05	Saldo em 31/12/06	Movimento da Conta	Livro Razão
133000	5.472.546,65	32.090.351,36	26.617.804,71	Fls. 01-A, 01-B, 01-C, 01-D, 01-E
133100	3.703.335,97	4.209.832,83	506.496,86	Fls. 01(i)-F, 01(ii)-G
133200	1.880.815,34	3.520.208,70	1.639.393,36	Fls. 01(ii)-H e 01(iii)-I
133300	- 471.284,53	- 1.576.740,17	- 1.105.455,64	Fls. 01 (iii)-J e 01 (iv)-H
Movimento	10.585.413,43	38.243.652,72	27.658.239,29	
Vl.s Levantado na Fiscalização			27.693.538,02	
Diferença			- 35.298,73	

Obs: movimentação das demais contas, conforme Lançamentos no Livro Razão e na Planilha de Movimentação do Ativo Diferido (fls. 4, 5, 6).

3.16. Face ao exposto, revelam-se severas as incorreções de avaliação por parte do Agente Fiscal em especial as que constam, ainda, no “Relatório de Intervenção do Usuário” fl. 238 a 248:

(a) a alegação de que a DIPJ retificadora não apresentou modificação (fls. 243/244) nos valores informados do Ativo Diferido é totalmente descabida haja visto que, como se demonstrou neste RECURSO, os valores estão corretos e não carecem de modificação; e

(b) a alegação de que a quantia de R\$ 9.934.048,66 (fls. 246) deveria reduzir o Ativo Diferido não subsiste aos fatos de tudo que se provou neste RECURSO; seria punir a contribuinte duas vezes: (i) pelo pagamento indevido de IRPJ e CSLL e (ii) extinção no futuro de despesas enquadradas à perfeição no conceito de dedutibilidade.

3.17. Ressalte-se que toda a movimentação da planilha está amparada, como já indicado, nos balancetes entregues à RFB quando da resposta aos Termos de Intimação anteriores, conforme reconhece a própria fiscalização no Termo de Intimação n.º 515/20141.

3.18. Não há, portanto, nenhum risco de que a RECORRENTE “estaria se beneficiando em duplicidade no ano-calendário 2006 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 à fl. 573 do Processo n.º 16682.720362/2013-51.

3.19. Isso porque resta demonstrado que a apuração do Ativo Diferido tinha em destaque a conta redutora “133300 Redução Desp.Pre-Operac. - Jrs. s/Aplic. Financ.” mas, a partir de outubro, a RECORRENTE passou a considerar o saldo líquido (positivo ou negativo) de suas receitas e despesas financeiras, que eram transportadas para a apuração final das despesas pré-operacionais. Ambos os procedimentos (registro da Receita Financeira em conta redutora do ativo ou registro das Despesas Pré-operacionais deduzidas das Receitas Financeiras) são igualmente válidos e profundamente em harmonia com o que esclarece a Solução de Consulta SRRF 07/Disit n.º 21, de 11.02.2010.

3.20. 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” indicado pela fiscalização não existe, 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.

3.21. Entende a RECORRENTE, desta forma, ter apresentado toda a documentação suporte para indicar a correta formação do saldo do Ativo Diferido, sendo evidente que a sua formação decorre, a partir de outubro, de despesas financeiras já reduzidas das receitas financeiras que, aí sim, foram transportadas para o confronto com as demais despesas operacionais para formar o saldo do ativo diferido contabilizado.

Pois bem.

Analisando-se os autos, verifica-se que o acórdão recorrido basicamente corroborou com os argumentos do Relatório de Intervenção que fundamentou o Despacho Decisório, sem atentar-se para as especificidades do caso.

Tem-se aqui, de fato, uma complexa controvérsia contábil a fim de se verificar se a recorrente contabilizou corretamente a formação do ativo diferido.

Entretanto, penso que a controvérsia do presente caso trilhou para um caminho distinto do objeto da presente lide, qual seja, o crédito de pagamento indevido ou a maior de estimativa.

Parece-me incontroverso, inclusive pelo relatório fiscal, que as receitas financeiras não deveriam compor o resultado tributável do período em que incorridas.

Assim sendo, concordando ou não com a contabilização do ativo diferido pela recorrente, entendo que o crédito de pagamento indevido ou a maior do presente caso torna-se completamente devido, na medida em que as receitas financeiras não deveriam compor o resultado.

Por outro lado, em caso de discordância da contabilização pela recorrente, caberia à autoridade administrativa realizar a fiscalização do ativo diferido da empresa, a fim de que não haja redução indevida do lucro. Ademais, a fiscalização sequer comprovou que isso tenha ocorrido.

Desse modo, conclui-se que afastada a premissa utilizada pela fiscalização para denegar o direito vindicado, tem-se que o crédito pleiteado pela contribuinte torna-se completamente devido, em razão da possibilidade de levar ao ativo diferido o saldo líquido negativo entre receitas e despesas financeiras.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento ao recurso para reconhecer o crédito pleiteado e homologar as compensações realizadas até o limite do crédito disponível.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente Redator

