



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

Processo nº 18470.902096/2013-02
Recurso nº Voluntário
Resolução nº 1402-000.432 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Data 11 de abril de 2017
Assunto PER
Recorrente ANGLO AMERICAN MINÉRIO DE FERRO BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Os membros do colegiado, por unanimidade de votos, resolvem converter o julgamento do recurso em diligência. Ausentes momentaneamente o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone e justificadamente o Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 367 a 734) interposto contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Ribeirão Preto (fls. 332 a 358) que manteve a não homologação parcial de PER transmitido, entendendo não ter a ora Recorrente demonstrado efetivamente deter o direito creditório expresso naquele pedido, rejeitando integralmente os termos da Manifestação de Inconformidade apresentada (fls. 02 a 146).

Os créditos que a Recorrente visa restituir têm origem em saldo negativo de IRPJ, apurado no ano-calendário de 2008, quando ainda, supostamente, encontrava-se em fase pré-operacional, oriundos exclusivamente de IRRF incidentes sobre aplicações financeiras (renda fixa).

O r. Despacho Decisório (fls. 150 a 165) que, inicialmente indeferiu o pleito da restituição, entendeu não ter havido a comprovação de que as receitas referentes àquelas retenções de Imposto de Renda não teriam sido oferecidas à tributação, deixando de configurar hipótese de formação de saldo negativo:

Análise das Parcelas de Crédito

Imposto de Renda Retido na Fonte

Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
33.479.023/0001-80	5557	864,82	0,00	864,82	Receita correspondente não oferecida à tributação
33.700.394/0001-40	3277	335,40	0,00	335,40	Receita correspondente não oferecida à tributação
59.281.253/0001-23	6800	16.904.399,62	0,00	16.904.399,62	Receita correspondente não oferecida à tributação
59.588.111/0001-03	5557	1.653,32	0,00	1.653,32	Receita correspondente não oferecida à tributação

Em sua Impugnação (fls. 02 a 146), explica a ora Recorrente que, estando em fase preliminar da sua derradeira atividade empresarial (a Recorrente exerce atividade de mineração, preponderantemente), investiu parte de seu capital e financiamentos já obtidos em aplicações financeiras de renda fixa, visando proteger seu numerário e evitar a desvalorização inflacionária de tais valores. Por obrigação legal, mesmo não possuindo resultado operacional qualquer, a Empresa optou pelo Lucro Real e veio apresentando normalmente suas Declarações fiscais federais. Contudo, manteve o registro de tais receitas e despesas financeiras em seu

ativo diferido, como lhe autorizaria a legislação vigente à época. Colaciona também entendimentos da RFB e inúmeros julgados deste E. CARF.

Também alega que, no período, suas despesas financeiras superaram em muito suas receitas, não havendo qualquer saldo líquido positivo a ser registrado e, logo, não havendo valores a serem ofertados à tributação no período.

Acosta em sua *defesa* cópia do PER/DCOMP, das DIPJs original e retificadora do ano-calendário de 2008, balanço, contas do razão e informe de rendimentos das Instituições Financeiras responsáveis pelas aplicações, atestando as retenções.

Na sequência, foi proferido o v. Acórdão, ora recorrido, pela DRJ de Ribeirão Preto, que negou provimento à Impugnação, em suma por entender que não haviam provas o bastantes que demonstrassem cabalmente estar a Empresa em fase operacional, nem de que as despesas financeiras teriam superado as receitas e se houve o registro devido e correto de tais valores em suas contas, nos termos das normas contábeis aplicáveis.

Igualmente, afirmou-se que a DIPJ não é instrumento idôneo para prova de crédito e rejeita cópia de balanço e contas do Livro Razão, por não estar atestada sua autenticidade e oficialidade. Confira-se a Ementa e trechos do r. Julgado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2008 DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO. COMPETÊNCIA. PEDIDO DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

No que tange ao efeito suspensivo das defesas apresentadas, relativamente aos débitos compensados, é matéria fora da competência da DRJ, a qual se restringe, no presente caso, ao julgamento, em primeira instância, dos processos administrativos fiscais de manifestação de inconformidade do sujeito passivo contra apreciações das autoridades competentes relativos à compensação.

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.

PROVA.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal a prova documental deve ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2008 PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). SALDO NEGATIVO DE IRPJ. ANTECIPAÇÕES. IRRF.

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.

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

Manifestação de Inconformidade Improcedente**Direito Creditório Não Reconhecido**

(...)

Assim, para comprovar a regular tributação das receitas financeiras questionadas na fase pré-operacional, como antes dito, impõe-se demonstrar: (i) o período abrangido pela fase pré-operacional; (ii) que as receitas financeiras se destinam a financiamento de recursos ainda não aplicados na fase pré-operacional; (iii) que as receitas financeiras foram confrontadas com despesas financeiras (do ano-calendário 2008 e/ou de anos anteriores, em se tratando de rendimentos de aplicação financeira de renda fixa, quando relativo a títulos vencíveis após o encerramento do período de apuração) derivadas de ativos utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento em andamento e/ou com demais despesas pré-operacionais; e (iv) que inexistiu saldo credor de receita financeira, após o confronto com as despesas financeiras derivadas de ativos utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento em andamento e/ou com demais despesas pré-operacionais, que ensejasse sua composição no resultado do período (lucro líquido).

A interessada não trouxe o Estatuto Social vigente à época, nem a Ata da Assembléia, tão pouco as Demonstrações Financeiras, acompanhadas das Notas Explicativas, a fim de demonstrar a alegada fase pré-operacional no período em questão (ano-calendário 2008).

Também não esclareceu se optou em manter a escrituração do Ativo Diferido até sua total amortização ou se promoveu a reclassificação para o Imobilizado, Intangível ou Resultado, conforme o caso.

Nem logrou demonstrar que as receitas de aplicações financeiras, nos valores presentes na DIRF e nos Informes de Rendimentos Pagos, foram registradas em conta específica à parte, classificada como redução das despesas financeiras pré-operacionais do Ativo Diferido, de modo a fazer jus ao tratamento tributário pretendido no ano-calendário 2008, acerca do cômputo do resultado líquido das receitas financeiras/despesas financeiras.

Inconformada, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário (fls. 367 a 734), ora sob apreço, basicamente repisando seus argumentos de Impugnação e fazendo menção específica às razões de reforma do v. Acórdão. Acosta nova documentação, visando suprir a suposta deficiência mencionada pela Instância *a quo*, quais sejam, Demonstração Financeira de 2010 (elaborada e assinada pela *Deloitte*), Planilha demonstrativa da composição do Ativo Diferido em 2008, LALUR do ano de 2008, Razão contábil de 2008, Estatuto Social da Recorrente vigente no ano de 2008 e alterações, bem como *Annual Report* de 2008, que atestaria estar a Empresa em fase pré-operacional.

Ainda, posteriormente, foi juntada aos autos petição da Recorrente (fls. 742) acostando mídia *digital* (milhares de folhas de arquivos não pagináveis), com a abertura e registro de contas dos Livros Razão e Diário do ano de 2008.

Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella - Relator

O Recurso Voluntário é manifestamente tempestivo e sua matéria se enquadra na competência desse N. Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Não havendo matéria preliminar, passo ao mérito.

Inicialmente, frise-se que a razão original da negativa ao PER transmitido se resume à alegação de não terem sido as receitas financeiras, correspondentes às retenções de Imposto de Renda sofridas, oferecidas à tributação.

Por sua vez, como se observa do relatório, a fundamentação jurídica do direito da Recorrente restituir-se do crédito, referente a saldo negativo exclusivamente composto por tais retenções IRRF incidente sobre aplicações de renda fixa de seu capital, em fase pré-operacional, não foi propriamente questionado.

No longo v. Acórdão recorrido, a DRJ concordou com a possibilidade legal da formação do saldo negativo supostamente obtido pela Contribuinte, no sentido de que, se de fato, estivesse em fase pré-operacional e suas despesas fossem superiores às receitas financeiras, estando todas devidamente registradas, de acordo com todas normas contábeis incidentes ao caso, seria, então devida a sua restituição.

O seguinte trecho daquela r. *decisão* melhor ilustra a posição adotada para não reconhecer o crédito pleiteado:

Assim, para comprovar a regular tributação das receitas financeiras questionadas na fase pré-operacional, como antes dito, impõe-se demonstrar: (i) o período abrangido pela fase pré-operacional; (ii) que as receitas financeiras se destinam a financiamento de recursos ainda não aplicados na fase pré-operacional; (iii) que as receitas financeiras foram confrontadas com despesas financeiras (do ano-calendário 2008 e/ou de anos anteriores, em se tratando de rendimentos de aplicação financeira de renda fixa, quando relativo a títulos vencíveis após o encerramento do período de apuração) derivadas de ativos utilizados

ou mantidos para emprego no empreendimento em andamento e/ou com demais despesas pré-operacionais; e (iv) que inexistiu saldo credor de receita financeira, após o confronto com as despesas financeiras derivadas de ativos utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento em andamento e/ou com demais despesas pré-operacionais, que ensejasse sua composição no resultado do período (lucro líquido).

Em resumo, o fundamento para o registro contábil das movimentações e resultados da fase pré-operacional no ativo diferido encontra-se no 179, inciso V, da Lei das S/A¹ (em 2008 vigendo com a sua redação original, diante das disposições do RTT, ao qual estava sujeita a Recorrente), em harmonia com o tratamento fiscal previsto no art. 325 do RIR/99².

¹ Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:
(...)

V - 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.

² Art. 325. Poderão ser amortizados:

I - o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado, tais como:

- a) patentes de invenção, fórmulas e processos de fabricação, direitos autorais, licenças, autorizações ou concessões;
- b) investimento em bens que, nos termos da lei ou contrato que regule a concessão de serviço público, devem reverter ao poder concedente, ao fim do prazo da concessão, sem indenização;
- c) custo de aquisição, prorrogação ou modificação de contratos e direitos de qualquer natureza, inclusive de exploração de fundos de comércio;
- d) custos das construções ou benfeitorias em bens locados ou arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento de seu valor;
- e) o valor dos direitos contratuais de exploração de florestas de que trata o art. 328;

II - os custos, encargos ou despesas, registrados no ativo diferido, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período de apuração, tais como:

- a) as despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais;
- b) as despesas com pesquisas científicas ou tecnológicas, inclusive com experimentação para criação ou aperfeiçoamento de produtos, processos, fórmulas e técnicas de produção, administração ou venda, de que trata o caput do art. 349, se o contribuinte optar pela sua capitalização;
- c) as despesas com prospecção e cubagem de jazidas ou depósitos, realizadas por concessionárias de pesquisa ou lavra de minérios, sob a orientação técnica de engenheiro de minas, de que trata o § 1º do art. 349, se o contribuinte optar pela sua capitalização;
- d) os custos e as despesas de desenvolvimento de jazidas e minas ou de expansão de atividades industriais, classificados como ativo diferido até o término da construção ou da preparação para exploração;
- e) a parte dos custos, encargos e despesas operacionais registrados como ativo diferido durante o período em que a empresa, na fase inicial da operação, utilizou apenas parcialmente o seu equipamento ou as suas instalações;

E, ao seu turno, especificamente sobre receitas e despesas financeiras e o eventual saldo negativo oriundo de tais registros, a Receita Federal do Brasil se pronunciou no mesmo sentido defendido pela Recorrente e adotado, juridicamente, pelo v. Acórdão:

Solução de Divergência COSIT Nº 32, de 21 de Julho de 2008 DOU 05.08.2008 Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
EMENTA: 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.

Solução de Consulta Nº 44 (8ª Região), de 1º de fevereiro de 2008 DOU 06.03.2008 Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
EMENTA: No caso de empresa em fase de pré-operação, o saldo líquido das receitas e despesas financeiras, quando derivadas de ativos utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento em andamento, deve ser registrado no ativo diferido. Esse valor, se credor, deverá ser diminuído do total das despesas pré-operacionais incorridas no período de apuração e, eventual excesso de saldo credor deverá compor o lucro líquido do exercício em questão. Na existência de saldo negativo de IRPJ, decorrente da retenção na fonte desse tributo sobre as receitas financeiras absorvidas pelas despesas pré-operacionais, esse valor poderá ser objeto de restituição ou compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela RFB. (destacamos)

Confirmando e sumarizando tal cenário de entendimentos, o célebre Autor Hiromi Higuchi³ relata que:

f) os juros durante o período de construção e pré-operação;

g) os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais ou de implantação do empreendimento inicial;

h) os custos, despesas e outros encargos com a reestruturação, reorganização ou modernização da empresa.

§ 1º A amortização terá início:

I - no caso da alínea "a" do inciso II, a partir do início das operações;

II - no caso da alínea "d" do inciso II, a partir da exploração da jazida ou mina, ou do início das atividades das novas instalações;

III - no caso da alínea "e" do inciso II, a partir do momento em que for iniciada a operação ou atingida a plena utilização das instalações.

³ Imposto de Renda das Empresas. 41ª Ed. São Paulo : IR Publicações, 2016. p. 343.

A COSIT decidiu que 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. (...)

O CARF decidiu que as receitas financeiras auferidas na fase pré-operacional devem constituir elemento subtrativo das despesas pré-operacionais incorridas, cabendo tributação, apenas, na situação em que o total dessas receitas exceda o montante dessas mesmas despesas pré-operacionais. (destacamos)

Frise-se que o tema já foi apreciado por esta C. 2ª Turma Ordinária, como ilustra o Acórdão nº 1402.001.799, de relatoria do I. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, publicado em 14/10/2014, acatando o mesmo entendimento, em julgamento unânime (ainda que decidindo-se pela improcedência do Recurso Voluntário, por falta de provas):

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2002

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

No caso de empresa em fase de pré-operação, o saldo líquido das receitas e despesas financeiras, quando derivadas de ativos utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento em andamento, deve ser registrado no ativo diferido. Esse valor, se credor, deverá ser diminuído do total das despesas pré-operacionais incorridas no período de apuração. Eventual excesso de saldo credor deverá compor o lucro líquido do exercício em questão.

Na existência de saldo negativo de IRPJ decorrente da retenção na fonte desse tributo sobre as receitas financeiras comprovadamente absorvidas pelas despesas pré-operacionais, esse valor poderá ser objeto de restituição ou compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela RFB.

RFB. DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO.

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

Recurso Voluntário Negado (destacamos)

Assim, uma vez certas e incontroversas as normas aplicáveis e a prerrogativa legal da Contribuinte, temos, muito claro, que a matéria debatida aqui é exclusivamente de prova.

Posto isso, dentro da lógica da própria negativa Fiscal original deste feito, bem como dos entendimentos acima demonstrados, caberia à Recorrente a comprovação de que estava em fase preliminar à operação empresarial de seu objeto e que o saldo líquido entre suas despesas e receitas financeiras não foi positivo no ano-calendário de 2008.

Em face de ter sido o conjunto probatório acostado aos autos considerado pela DRJ insuficiente, a Recorrente trouxe posteriormente, além da sua DIPJ 2009, cópia do PER, e documentos contábeis, a seguinte documentação:

- Demonstração Financeira de 2010 (elaborada e assinada pela *Deloitte*);
- Planilha demonstrativa da composição do Ativo Diferido em 2008;
- LALUR do ano de 2008;
- Livro Razão contábil de 2008;
- Estatuto Social da Recorrente vigente no ano de 2008 e alterações;
- Annual Report de 2008;
- Mídias digitais (milhares de folhas de arquivos não pagináveis) de seus Livros Razão e Diário do ano-calendário de 2008.

Para este Conselheiro já resta satisfatoriamente provado, por meio da documentação acima citada e mais a frente colacionada, que, de fato, a Empresa estava em fase pré-operacional, superando tal questionamento do v. Acórdão.

E fazendo uma análise detida de tais documentos, já pode ser verificado forte indício de que o registro do resultado em seu Ativo Diferido no período era negativo, como atestado na sua Demonstração Financeira de 2010 (fls. 418 - Demonstração Financeira de 2010):

- b) Durante o exercício findo em 31 de dezembro de 2008, a Companhia tinha como prática o reconhecimento do resultado pré-operacional no ativo diferido, que a partir de 1º de janeiro de 2009 (data da transição para as novas práticas contábeis), estão contabilizadas nas contas de receitas e despesas. As receitas e despesas da Companhia e suas controladas no exercício findo em 31 de dezembro de 2008 eram como segue:

	<u>Controladora</u>	<u>Consolidado</u>
Despesas administrativas	-	(1.224)
Receitas financeiras	-	247
Despesas financeiras	-	(58)
Resultado de equivalência patrimonial	(12.508)	-
Imposto de renda e contribuição social diferidos	(228.090)	(239.563)
Resultado líquido	(240.598)	(240.598)

A Companhia optou por manter o ativo diferido contabilizado em 31 de dezembro de 2008 até sua completa realização. A completa amortização se dará em 10 anos e será registrada a partir do início das operações.

Tais informações também são corroboradas pela Planilha Resumo do Ativo Diferido (fls. 437 a 439), constando detalhadamente as despesas e receitas financeiras.

Contudo, como existe nos autos vasta documentação contábil, bastante técnica, incluindo dezenas de milhares de arquivos digitais não pagináveis, que podem comprovar, precisa e efetivamente, a regularidade dos lançamentos da Recorrente e se as suas despesas pré-operacionais superaram suas receitas financeiras do ano-calendário de 2008, entende-se ser mais adequado e prudente a determinação de diligência, para a averiguação de tal nova documentação, muito recentemente juntada aos autos, em comunhão com a documentação já existente.

Diante de todo o exposto, resolve-se por converter o julgamento em diligência, remetendo-se os autos do presente feito à N. Unidade Local, para que:

1) considerando as informações constantes da DIPJ 2008 (última transmitida, retificadora) e no PER sob debate, especialmente em relação ao saldo negativo percebido, em confronto analítico com os documentos contábeis, societários, extrafiscais em língua portuguesa (todos acostados às folhas 24 a 318, 386 a 732), e os arquivos não pagináveis acostados após as folhas 761, determinar:

1.a) se foram registradas as despesas e receitas financeiras do período no Ativo de Diferido de maneira correta e regular;

1.b) se o saldo entre despesas e receitas financeiras foi negativo ou positivo;

1.c) se, caso percebido resultado líquido positivo entre receitas e despesas financeiras, tal valor remanescente supera ou não as demais despesas pré-operacionais do período.

2) Se o valor do IRRF retido, como apontam os comprovantes acostados na Impugnação, corresponde ao saldo negativo declarado pelo Contribuinte.

3) Deverá ser elaborado Relatório, trazendo a fundamentação das constatações alcançadas, com justificativas e explicações. Caso verificado a procedência apenas parcial do crédito pleiteado, deverá ser apresentado novo cálculo.

4) Após a formulação e juntada do Relatório de Diligência, deverá ser dado vista à Recorrente, para que se manifeste, dentro do prazo legal vigente, garantindo o contraditório e a ampla defesa.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.