



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

Processo n° 18471.002073/2007-30
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.204 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de fevereiro de 2017
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente NOVA TRANSPORTADORA DO NORDESTE S/A - NTN
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

FASE PRÉ-OPERACIONAL RECEITAS FINANCEIRAS.
TRIBUTAÇÃO. IRPJ.

As receitas financeiras geradas por empreendimentos em fase pré-operacional são registradas no ativo diferido, sendo deduzidas das despesas financeiras diferidas, havendo saldo positivo, este é diminuído das demais despesas pré-operacionais diferidas, e só depois disso, se remanescer crédito, o respectivo valor deve ser oferecido à tributação do IRPJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003, 2004

CSLL E IRPJ. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO.

Quando os lançamentos de IRPJ e de CSLL recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Waldir Veiga Rocha - Presidente

Processo nº 18471.002073/2007-30
Acórdão n.º **1301-002.204**

S1-C3T1
Fl. 1.461

(ASSINADO DIGITALMENTE)
Roberto Silva Junior - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Flávio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo e Amélia Wakako Morishita Yamamoto.

Relatório

Trata-se de recurso interposto por NOVA TRANSPORTADORA DO NORDESTE S/A - NTN, pessoa jurídica de direito privado já qualificada nos autos, contra o Acórdão nº 52.334 (fls. 645 a 676) da 3ª Turma da DRJ Rio de Janeiro I, que negou provimento à impugnação, mantendo o crédito tributário constituído contra a recorrente.

A infração colhida no lançamento foi a omissão de receitas financeiras, caracterizada pela falta de informação nas DIPJs de 2004/2003 e 2005/2004 de ganhos auferidos em aplicações financeiras e de variações cambiais ativas.

A autuada impugnou o lançamento, alegando que, em 2003 e 2004, se encontrava ainda em fase pré-operacional e que, nos respectivos períodos, as receitas financeiras foram suplantadas pelas despesas financeiras, as quais foram ignoradas integralmente pela Fiscalização.

A 3ª Turma da DRJ RJ1, no Acórdão nº 24.755 (fls. 580 a 593), negou provimento à impugnação, fundada na falta de comprovação da existência e da dedutibilidade das despesas financeiras.

Por força de recurso voluntário, os autos vieram ao CARF, que no Acórdão nº 1302-000.475 (fl. 580 a 593), da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, anulou a decisão da DRJ RJ1, ao argumento de que o órgão julgador de primeira instância teria deixado de apreciar argumentos que eram o *"eixo central da defesa"*, e assim teria provocado *"supressão de instância"* e, em consequência, violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa. Entendeu a 2ª Turma Ordinária que, em situações como essa, o órgão julgador de segunda instância pode, independentemente de provocação pelo recorrente, anular o ato administrativo.

Assim foi feito. E, de ofício, o CARF anulou a decisão da DRJ, determinando que uma nova fosse proferida.

A DRJ RJ1 proferiu nova decisão, na qual, mais uma vez, negou provimento à impugnação. A decisão foi materializada no Acórdão nº 52.334 (fls. 645 a 678), cuja ementa está abaixo transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004

PROVA. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual. As alegações desprovidas de prova não produzem efeito em sede de processo administrativo fiscal.

PROVA PERICIAL. REJEIÇÃO.

Indefere-se o pedido para a realização de perícia, formulado sem a observância dos requisitos estabelecidos na lei de

regência, ainda mais quando concernente a provas que a lei determina sejam apresentadas com a impugnação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003. 2004

OMISSÃO DE RECEITAS. APLICAÇÕES FINANCEIRAS. VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS.

Mantém-se o lançamento se não elidida a imputação de que as receitas auferidas não foram oferecidas à tributação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003. 2004

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Inexistindo matéria específica, de fato ou de direito a ser examinada, aplica-se à exigência reflexa o mesmo tratamento dispensado ao lançamento-matriz em face da relação de causa e efeito entre ambos.

Não resignada, a contribuinte interpôs recurso (fls. 689 a 707), no qual, preliminarmente arguiu a nulidade da decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa, já que a DRJ ignorou o princípio da busca da verdade material, ao indeferir a prova que visava demonstrar as despesas financeiras.

No mérito, afirmou que foram observadas as normas contábeis. O agente fiscal é que não teria atentado para a circunstância de que a recorrente, à época dos fatos, se achava em fase pré-operacional. Disse que o registro contábil das receitas financeiras atendeu o princípio do confronto de despesas e receitas, nos respectivos períodos, em observância ao regime de competência. No entanto, a aplicação do regime de competência, no presente caso, se processa de forma específica, tendo em vista tratar-se de receitas e despesas pertinentes ao período pré-operacional.

De acordo com orientações emanadas das autoridades fiscais, o contribuinte que se achasse em fase pré-operacional teria de oferecer à tributação o resultado positivo do confronto entre receitas financeiras e despesas de mesma natureza. No caso da recorrente, entretanto, as despesas financeiras teriam superado as receitas, nada remanescendo que fosse passível de tributação.

Assim, contesta ter havido omissão de receitas, porquanto os valores que serviram de base à autuação foram extraídos das fichas das DIPJs, destinadas à apuração do PIS e da Cofins.

Afirmou, por outro lado, que a DRJ desconsiderou as despesas financeiras, sob o argumento de que não haviam sido comprovados nem a existência, nem os requisitos de dedutibilidade para fins de inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Aduziu que as despesas financeiras do período objeto da autuação compõem-se basicamente de juros e

comissões decorrentes de empréstimos e financiamentos firmados com diversas instituições financeiras.

Com esses fundamentos, pugnou pela improcedência do lançamento; e, subsidiariamente, caso essa pretensão não seja acolhida, que se determine a realização de diligência ou perícia.

Vindo os autos a julgamento, esta 1ª Turma Ordinária decidiu, conforme Resolução nº 1301-000.213 (fls. 825 a 831), pela realização de diligência para esclarecer os seguintes pontos:

a) informar se o Imposto de Renda incidente na fonte sobre as receitas financeiras submetidas à tributação pela autoridade fiscal foi considerado na apuração do valor devido;

b) confirmar se a recorrente, nos anos de 2003 e 2004, se encontrava em fase pré-operacional;

c) apurar, com base nos assentamentos contábeis, o resultado financeiro líquido, nos anos de 2003 e 2004; e

d) informar se a totalidade do resultado referido no item anterior derivou de ativos utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento que, à época dos fatos, se encontrava em andamento, devendo ser feita a segregação, em caso negativo.

A diligência foi realizada e as conclusões da autoridade fiscal se encontram na Informação Fiscal de fls. 1.451 a 1.453. Estas são as respostas às indagações feitas no pedido de diligência:

a) o Imposto de Renda retido na fonte, relativo aos anos de 2003 e 2004, não foi considerado na apuração do valor devido;

b) dos documentos contábeis e das DIPJs apresentadas, dos anos de 2003 e 2004, não há referência a receitas operacionais, assim com base nesses e em outros documentos apresentados, concluiu a autoridade fiscal que a contribuinte se encontrava em fase pré-operacional;

c) a contribuinte apresentou demonstrativos de apuração do resultado financeiro líquido dos anos de 2003 e 2004 compatíveis com os informados nos documentos contábeis apresentados;

d) a contribuinte informou que todos os componentes do resultado financeiro de 2003 e 2004 estão ligados aos ativos utilizados no empreendimento da empresa, não havendo nos documentos apresentados indícios em contrário.

Com essas informações, os autos vieram a julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de recorribilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Omissão de receitas

O ilícito tributário descrito no auto de infração (fls. 230 a 243) e no Termo de Constatação e Verificação Fiscal (fls. 227 e 229) é a omissão de receitas financeiras, compreendendo ganhos em aplicações financeiras e variações cambiais ativas. Tanto o termo de constatação, quanto o auto de infração se referem à omissão de receita, sem fazer qualquer menção às despesas financeiras ou à fase pré-operacional em que se encontrava a recorrente ao tempo dos fatos, ou seja, nos anos de 2003 e 2004.

Entretanto, como ficou demonstrado no relatório de diligência (fls. 1.451 a 1.453), a recorrente se encontrava em fase pré-operacional, e essa circunstância interfere não apenas no delineamento do fato gerador, como também no valor do tributo devido. Afeta o *an debeat* e o *quantum debeat*.

Segundo as regras contábeis vigentes ao tempo dos fatos colhidos no lançamento, os eventuais resultados auferidos, na fase pré-operacional, eram utilizados para reduzir o ativo diferido, formado por aplicações de recursos em despesas que iriam contribuir para a formação do resultado de mais de um exercício social, conforme dispunha à época o inciso V, do art. 179, da Lei nº 6.404/1976, na redação anterior à Lei nº 11.638/2007. Depois de absorver o ativo diferido, se remanescesse algum saldo credor, este comporia o lucro do período.

O Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, à luz das normas legais e dos princípios contábeis, orientava no mesmo sentido:

Não só a correção monetária dessa fase faz parte do Ativo Diferido, como também 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.

(...)

É importante lembrar novamente que, quando se fala em pré-operação, pode-se ter o caso de a empresa inteira ou de apenas uma parte sua estar nessa condição. Se houver a montagem de uma nova fábrica, trata-se de tudo o que for a ela relativo (despesas, encargos financeiros etc.) da mesma forma. (Sérgio de Iudícibus e outros.

Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 3ª ed. São Paulo: Atlas. 1990, pp. 313 e 314)

Importante que se diga que a apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL, tem como ponto de partida o lucro líquido do período, ou seja, o resultado apurado com observância das disposições das leis comerciais, conforme dispõe o § 1º, do art. 37, da Lei nº 8.981/1995. Partindo, pois, do lucro líquido (lucro contábil), a legislação tributária impõe a realização de ajustes, determinando que sejam adicionados alguns valores e excluídos outros, conforme critérios que atendem estritamente a interesses de ordem fiscal e tributária.

Daí se conclui que, na fase pré-operacional, pelas regras e princípios da contabilidade, as receitas financeiras, que tenham origem em recursos destinados ao empreendido em pré-operação, devem ser contabilizadas como dedução de despesas financeiras pré-operacionais e, se remanescer crédito, deve este deduzir as demais despesas diferidas.

Portanto, para que, na apuração do lucro tributável pelo IRPJ e CSLL, o procedimento se distanciasse desse padrão estabelecido pela lei comercial e pelos princípios contábeis, haveria de existir previsão expressa em lei para que se realizassem ajustes por adição. No silêncio da lei tributária, prevalece a apuração do lucro segundo as regras da contabilidade.

A Receita Federal já se posicionou sobre o assunto na Solução de Divergência Cosit nº 32/2008, em cuja ementa se lê:

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 Fisco, como se percebe, abraçou o entendimento segundo o qual não se pode fazer incidir IRPJ e CSLL sobre receita financeira pré-operacional, sem antes deduzi-las das despesas financeiras pré-operacionais e, posteriormente, das despesas diferidas.

Esse mesmo entendimento é amplamente majoritário na Primeira Seção de Julgamento do CARF, inclusive com manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão nº 9101-001.052.

Por essas razões se pode concluir indevida a incidência de IRPJ e CSLL diretamente sobre as receitas financeiras pré-operacionais, sem a dedução das despesas de mesma natureza, como se a receita, em si mesma, fosse a própria expressão do lucro tributável.

Despesas financeiras

O lançamento contra o qual a recorrente se insurge não considerou, na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, as despesas financeiras pré-operacionais. Por sua vez, o voto que conduziu a decisão de primeira instância deu destaque ao fato de que a contribuinte, na impugnação, deixou de apresentar as provas da existência e da dedutibilidade de tais despesas.

Eis o que disse a DRJ:

45 O **ônus da prova da despesa**, quer seja esta pré-operacional ou operacional, quer de apuração isolada ou conjunta, **deve ser suportado por quem alega que nela incorreu**, ainda mais sequer informadas em DIPJ.

46 As **despesas dedutíveis**, além de escrituradas, **devem estar lastreadas em documentos hábeis**, que a mera juntada de balancetes não supre.

47 Todavia, **os balancetes** trazidos pelo interessado **não foram instruídos com as provas dos fatos contábeis** que veiculam, além de não conterem assinatura (do responsável e/ou contabilista) nem prova de transcrição no Livro Diário e no LALUR, como determina a legislação de regência. (g.n.)

O órgão julgador de primeira instância, como se vê, enfatizou a falta de comprovação das despesas financeiras. Não parece, todavia, ter sido esse o motivo que levou a Fiscalização a desconsiderar aquelas despesas.

A leitura do Termo de Verificação e Constatação Fiscal, bem como a leitura da descrição contida no corpo do auto de infração mostram que, em nenhum momento, a autoridade lançadora mencionou a falta de prova da existência ou das condições de dedutibilidade das despesas financeiras.

Ademais, ao longo do procedimento de fiscalização, nenhuma intimação específica visando à comprovação das despesas financeiras foi feita, muito embora a contribuinte tenha afirmado expressamente que, no ano de 2004, o **"resultado financeiro obtido no período foi despesas"** (fl. 134).

No Termo de Início de Fiscalização (fl. 132), solicitou-se à fiscalizada, ora recorrente, que apresentasse a composição, com cópia do livro Razão, do valor de R\$ 30.183.744,83, informado na linha 45 da Ficha 45A da DIPJ do ano base 2004, como despesas pré-operacionais, subgrupo ativo diferido.

Não há notícia nos autos de que a contribuinte tenha deixado de atender a essa intimação, nem de que as despesas pré-operacionais restaram incomprovadas.

A propósito das despesas pré-operacionais, contabilizadas no ativo diferido, constata-se, ao examinar a DIPJ do ano base 2004, que o saldo final dessas despesas em 2003 era de R\$ 8.494.001,13 e em 2004, R\$ 30.183.744,83 (fls. 125 e 1.358).

Esses montantes de despesas pré-operacionais, contabilizados no ativo diferido em 2003 e 2004, já seriam suficientes, por si sós, para absorver toda a receita financeira pré-operacional de 2003 e 2004, respectivamente R\$ 4.305.643,39 e R\$ 2.139.337,83, com o que não restaria crédito tributário a ser exigido por meio de auto de infração, uma vez que as receitas financeiras pré-operacionais são suscetíveis de tributação apenas depois de absorver toda a despesa financeira pré-operacional e, depois disso, a despesa diferida.

Sublinhe-se, por fim, que a falta de comprovação das despesas financeiras e dos requisitos para dedutibilidade não chegou a se constituir em preocupação para a autoridade fiscal, que em nenhum momento cogitou desse fato.

Processo nº 18471.002073/2007-30
Acórdão n.º **1301-002.204**

S1-C3T1
Fl. 1.468

No mais, não se glosam despesas por falta de comprovação, sem antes intimar o sujeito passivo a demonstrar a veracidade dos números por ele informados na declaração.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso e, no mérito, dar-lhe provimento, considerando insubsistente a totalidade do crédito tributário.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Roberto Silva Junior - Relator