



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10983.915251/2009-74
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1401-005.329 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 17 de março de 2021
Recorrente ENGIE BRASIL ENERGIA S.A (SUCESSORA POR INCORPORAÇÃO DE COMPANHIA ENERGÉTICA SÃO SALVADOR - CESS)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007

EMPRESA EM FASE PRÉ-OPERACIONAL. APLICAÇÕES FINANCEIRAS. RETENÇÕES NA FONTE. IMPOSTO RETIDO INTEGRA SALDO NEGATIVO DE IRPJ.

Os registros da Contribuinte sinalizam a sua condição de empresa em fase pré-operacional, há menção à financiamentos para a sua (única) atividade construção de usina (ativo **qualificável**), além de que na DIPJ **não** constam outras atividades que pudessem ser objeto de tributação, mostrando-se condizente com sua situação em **fase pré-operacional** no ano de **2007**, situação não descaracterizada na decisão recorrida.

Desta forma, de se acatar que os impostos retidos na fonte das aplicações financeiras possam integrar o saldo negativo de IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer o crédito de R\$ 609.327,56 relativo ao saldo negativo de IRPJ do ano calendário de 2007 e homologar as compensações realizadas até o limite do crédito disponível.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano – Presidente-Substituto

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos André Soares Nogueira, Cláudio de Andrade Camerano (Presidente-Substituto), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Andre Severo Chaves e Carmem Ferreira Saraiva (Suplente convocada para substituir o

Conselheiro Presidente Luiz Augusto de Souza Gonçalves, que declarou-se impedido de participar do julgamento).

Relatório

Início por transcrever o relatório e excertos do voto da decisão recorrida, consubstanciada no Acórdão de n.º 16-81.948 proferido pela 10ª Turma da DRJ/SPO em 29 de março de 2018.

Relatório

De início, cabe informar que a pessoa jurídica Companhia Energética São Salvador – CESS, CNPJ 04.848.623/0001-70, foi incorporada em 30/12/2013 por Engie Brasil Energia S.A., CNPJ 02.474.103/0001-19 (fls. 69).

Este processo trata do Per/Dcomp n.º 20628.65297.310809.1.3.02-5330 (fls. 46 a 53), no qual foram declaradas compensações de estimativas de IRPJ de janeiro, março, abril, maio e julho de 2009 com crédito relativo a saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2007, sendo de R\$609.327,56 o valor original do crédito pleiteado.

*Por meio do despacho decisório de n.º de rastreamento 854514093 (fls. 8), a autoridade **a quo** não reconheceu o crédito, em razão de não terem sido confirmados os valores de IRRF que compuseram o saldo negativo, por falta de tributação das receitas correspondentes.*

Cientificada do despacho decisório em 21/12/2009 (fls. 66), a interessada apresentou, em 20/01/2010, a manifestação de inconformidade de fls. 2 a 7, acompanhada dos documentos de fls. 8 a 65.

Alega que captou recursos financeiros do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social – BNDES e do Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID com a finalidade exclusiva de financiar a construção da Usina Hidrelétrica São Salvador.

Sustenta que, enquanto o empreendimento estava em fase de pré-operação, uma parcela dos recursos a serem utilizados para pagamento de obrigações assumidas na construção da usina foram alocados em aplicações financeiras de renda fixa no Banco do Brasil S.A., na Votorantim Asset Management Distribuidora Ltda., no Unibanco – União de Bancos Brasileiros S.A. e no Banco Bradesco S.A., conforme atestam os informes de rendimentos juntados à manifestação de inconformidade.

Alega que os rendimentos das aplicações financeiras foram inferiores aos encargos decorrentes dos empréstimos obtidos junto ao BNDES e ao BID. Ressalta que, no balancete analítico de dezembro/2007, as despesas financeiras, reunidas nas contas “13219190151 – Encargos da Dívida em Moeda Nacional”, totalizaram R\$55.144.469,45, valor muito superior aos rendimentos dos investimentos em renda fixa evidenciados na conta “13219190156 – Aplicações Financeiras”, que somaram R\$7.237.393,30.

A requerente sustenta que as receitas financeiras sobre as quais foi retido o IRRF não foram oferecidas à tributação em razão de estar em fase pré-operacional. Alega que calculou o saldo líquido das receitas e despesas financeiras que, sendo devedor, foi registrado como ativo diferido para posterior amortização.

Ante o exposto, requer:

- a) a produção de todos os meios de prova em direito admitidas, especialmente a juntada de documentos e a prova pericial;*
- b) seja julgada procedente a manifestação de inconformidade, com a consequente homologação das compensações declaradas.*

É o relatório.

Voto

[...]

No presente caso, o saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2007 decorre somente de imposto de renda retido na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos em aplicações financeiras, no montante de R\$609.327,56. Neste contexto, cabe esclarecer que, uma vez que a interessada optou pelo lucro real, a retenção do imposto de renda na fonte é considerada antecipação do imposto devido, desde que os rendimentos sejam computados na determinação do lucro real, conforme dispõem o art. 37, § 3º, “c”, da Lei nº 8.981, de 1995, e o art. 2º, §4º, III, da Lei nº 9.430, de 1996:

Lei 8.981/95:

“Art. 37. Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção.

§1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais.

§2º Sobre o lucro real será aplicada a alíquota de 25%, sem prejuízo do disposto no art. 39.

§3º Para efeito de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

(...)

c) do Imposto de Renda pago ou retido na fonte, incidentes sobre receitas computadas na determinação do lucro real;”

Lei 9.430/96:

“Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de

cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995.

(...)

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

(...)

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

Na ficha 06A da DIPJ 2008, constata-se que não foram informadas receitas financeiras, ou seja, as mesmas não foram computadas na determinação do lucro real, dando ensejo ao não reconhecimento do direito creditório.

Em sua manifestação de inconformidade, a interessada alega que estava em fase pré-operacional no ano-calendário de 2007. Acrescenta que incorreu em despesas financeiras em montante superior às receitas financeiras, tendo contabilizado o saldo no ativo diferido para posterior amortização.

Equivoca-se a interessada em seu procedimento. Afinal, as receitas financeiras devem ser reconhecidas à medida em que auferidas, sem a possibilidade de diferimento, nos termos do art. 76, § 2º da Lei n.º 8.981/95:

“Art. 76. O imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável, ou pago sobre os ganhos líquidos mensais, será: (Redação dada pela Lei n.º 9.065, de 1995)

I - deduzido do apurado no encerramento do período ou na data da extinção, no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real;

(...)

§ 2º Os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável e os ganhos líquidos produzidos a partir de 1º de janeiro de 1995 integrarão o lucro real.”

Com efeito, existe dispositivo legal que determina o oferecimento imediato à tributação das receitas financeiras. Em verdade, bastaria constatar que não existe dispositivo legal que determine expressamente o diferimento para que se possa concluir que tais receitas devem ser oferecidas à tributação, aplicando-se o princípio geral de que os rendimentos são tributáveis na medida em que auferidos.

É o que expressa o art. 218 do Regulamento do Imposto de Renda –RIR/99 (Decreto n.º 3.000/99):

“Art. 218. O imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, das sociedades civis em geral e das sociedades cooperativas em relação aos resultados obtidos nas operações ou atividades estranhas à sua finalidade, será devido à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 25, e Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 1.º e 55).”

O diferimento não é a regra, mas sim a exceção e, como tal, deve estar expressa na legislação. Inexistindo a previsão da exceção, a regra se impõe.

No caso dos custos, encargos ou despesas pré-operacionais, há dispositivo legal que determina expressamente seu diferimento:

“Art. 325. Poderão ser amortizados:

(...)

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 (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 58, §3º, “a”)

Ante o exposto, conclui-se que, para fins de apuração do imposto de renda, as receitas financeiras devem compor o resultado do exercício em que foram auferidas, enquanto as despesas pré-operacionais devem ser ativadas para posterior amortização.

A respeito da matéria, cabe citar as lições do Manual de Contabilidade Societária:

“16.6. Variações monetárias e encargos financeiros na fase pré-operacional

16.6.1. Aspectos gerais

As contrapartidas dos ajustes de variações monetárias e encargos financeiros (custos de empréstimos) decorrentes dos financiamentos para viabilizar os recursos aplicados na fase pré-operacional da entidade, bem como os resultados de aplicações financeiras, devem ser lançadas no resultado do período, exceto se esses custos de empréstimos forem diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de ativo qualificável, situação na qual serão capitalizados, segundo as determinações do Pronunciamento Técnico CPC 20 (R1) – Custos de Empréstimos. Esses ativos qualificáveis são imobilizados e estoques que demandam um certo tempo para serem construídos ou produzidos.

Os aspectos tributários das receitas e despesas financeiras na fase pré-operacional são tratados no inciso II do art. 325 do Regulamento do Imposto de Renda que só aceita o diferimento de custos, encargos ou despesas, enquanto seu art. 373 exige a tributação das receitas financeiras, independente de se referirem ou não a empreendimentos pré-operacionais.

Por outro lado, o Fisco, de acordo com o art. 418 do Regulamento do Imposto de Renda, considera tributáveis os ganhos ou perdas de capital, isto é, o lucro

ou prejuízo com a venda de bens integrantes do ativo permanente (nomenclatura fiscal), o que inclui até mesmo o veículo usado administrativamente em fase pré-operacional.

Diante dessas colocações, o procedimento correto está em reconhecer as receitas e despesas financeiras na fase pré-operacional com base nos Pronunciamentos Técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis pertinentes ao assunto e proceder aos devidos ajustes no Livro de Apuração do Lucro Real, visando atender às disposições da legislação tributária, se for o caso. É provável que, nesse assunto, haja proximidade entre os critérios contábeis e critérios fiscais. De qualquer forma, tais situações tendem a ser raras.

(Manual de Contabilidade Societária, Eliseu Martins et. al., 2 ed, São Paulo, Atlas, 2013, p. 344)”

Assim, desconsiderada a dedução do IRRF, não resta saldo negativo de IRPJ passível de compensação relativamente ao ano-calendário de 2007.

Ante o exposto, voto por julgar improcedente a manifestação de inconformidade.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada em 13 de abril de 2018 da decisão de piso, a Interessada apresentou recurso voluntário em 14 de maio de 2018, onde reiterou os argumentos já apreciados, apenas se estendendo um pouco mais em assunto já mencionado na impugnação:

4. O que chama a atenção, é que adotado o critério esposado pelo Despacho Decisório Denegatório do Pedido de Compensação, e, posteriormente esposado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (“DRJ-SPO”), outorgar-se-ia ao sujeito passivo a possibilidade de contabilização no ano-calendário de 2007 de enorme valor como prejuízo fiscal para imediata compensação de acordo com os limites da legislação de regência a partir do início das atividades do empreendimento, e não mais seu registro como ativo diferido para amortização durante o prazo da concessão.

Com efeito, o procedimento adotado pela contribuinte ficou bem dentro dos limites impostos ao tratamento tributário das despesas e receitas financeiras no período de pré-operação empreendimento adotados pelo próprio Serviço de Orientação e Análise Tributária da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis.

É que em despacho decisório idêntico, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal 11516.001656/00-39, nas razões que fundamentam o despacho decisório lá lavrado, resta consignado que até mesmo as demais despesas operacionais do período pré-operacional poderiam ser deduzidas do eventual saldo credor entre as receitas e despesas financeiras, o que sequer foi necessário, haja vista que conforme evidenciado havia saldo devedor naquela diferença.

Está lá registrado:

Isto também porque não tem razão a autoridade preparadora quando exige a apropriação das receitas financeiras no próprio ano-calendário 1999. O regime de competência contábil somente prevê a sua inclusão no lucro líquido do período em que se verificar o cômputo da despesa correspondente, consoante expresso na Resolução CFC nº 750/93:

SEÇÃO VI

O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidora na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados,.

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º Consideram-se incorridas as despesas.

I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II - pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III - pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

Logo, se as receitas financeiras decorreram, de fato, da aplicação de recursos obtidos, em financiamento, para construção de um ativo, e este ativo somente se torna despesa pela diminuição ou extinção do seu valor econômico, estão alinhadas às diretrizes gerais da contabilidade as determinações expressadas no Manual de Contabilidade do Serviço Público de Energia Elétrica, instituído pela Resolução nº 444/2001, pela Agência Nacional de Energia Elétrica — ANEEL:

6.3.10 Imobilizado

[...]

4. Os juros, as variações monetárias e os demais encargos financeiros incidentes sobre o capital de terceiros aplicado em obras ainda em andamento e as receitas auferidas com esses recursos, contabilizados no grupo 63 - Resultado Operacional Financeiro, serão - transferidos para as respectivas obras no Ativo Imobilizado, mediante a utilização das subcontas 631.019 e 635019 - (-) Transferências para

Imobilizações em Curso. [...]

A concessionária ou permissionária deverá manter controle dos contratos de empréstimos e financiamentos, de forma que permita a identificação dos recursos destinados ao Imobilizado em Curso, segregando as parcelas correspondentes às obras ainda em andamento e as parcelas já em operação. Atenção especial deverá ser dispensada a esse assunto no sentido de identificar o momento da aplicação dos recursos captados às respectivas obras, ou seja, a capitalização dos encargos deverá considerar aqueles representativos dos recursos já aplicados às obras, sendo aqueles que eventualmente reterem a encargos de parcelas dos recursos mantidos em caixa e/ou aplicações financeiras para alocação futura, ao resultado do exercício. Ademais, os encargos financeiros de que trata essa instrução não deverão ser apropriados ao custo das obras no período de sua eventual paralisação e de alocação de custos retardatários.

5 A transferência da Ordem em Curso para Bens em Serviço de cada obra deverá ser feita no mês de sua entrada em operação ou, no máximo, no segundo mês subsequente. Os bens retirados de serviço deverão ser baixados e/ou transferidos, no máximo, até segundo mês subsequente.

A Deliberação CYM nº 193/96 também orienta no mesmo sentido, embora abordando apenas as despesas de juros e demais encargos financeiros decorrentes do financiamento de ativos em construção ou produção:

I - Os juros, incorridos e demais encargos financeiros, relativamente financiamentos obtidos de terceiros, para construção de bens integrantes do ativo imobilizado ou para produção de estoques de longa maturação, devem ser registrados em conta destacada, que evidenciem a sua natureza, e classificados no mesmo grupo do ativo que lhe deu origem.

II - A alocação desses juros e encargos ao resultado do exercício deverá ser feita em consonância com os prazos de depreciação, amortização, exaustão ou baixa dos ativos financiados.

III - Os juros e encargos referidos no item I somente poderão ser ativados até o momento em que o ativo em construção ou produção estiver substancialmente completado e colocado em condições de uso ou venda.

Por sua vez, a legislação tributária também admite o diferimento destas despesas, ao assim dispor no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 — RIR/99:

Art. 374. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):

I - os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata temporis, nos períodos de apuração a que competirem;

II - os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante

as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

Parágrafo único. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 3º).

De outro lado, inexistente restrição específica relativamente à contabilização das receitas financeiras segundo o regime de competência contábil:

Art. 373. Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 11, § 3º).

Assim, equivocou-se a autoridade preparadora ao entender necessário um dispositivo legal que determine expressamente o diferimento para afastar as determinações do art. 218 do RIR/99, que expressa o princípio geral de que os rendimentos são tributáveis à medida que auferidos:

Art. 218. O imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, das sociedades civis em geral e das sociedades cooperativas em relação aos resultados obtidos nas operações ou atividades estranhas à sua finalidade, será devido à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos (Lei nº 8.981, de 1995, art. 25, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 55).

Embora a incidência do imposto de renda na fonte, por se referir unicamente ao rendimento auferido na aplicação financeira, sujeite-se a esta disposição, o lucro real é determinado em razão de ajustes promovidos ao lucro líquido contábil. Logo, se este observa o princípio da competência, é a inclusão daquelas receitas financeiras no lucro real do ano calendário 1999 que depende de regra específica determinando sua adição, na forma do art. 249 do mesmo Regulamento:

Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

Contudo, consoante afirma a recorrente em sua petição de 08/03/2004, o bem construído com o financiamento que ensejou, temporariamente, rendimentos e, por consequência, retenções de imposto de renda na fonte, somente entrou em operação em 22/05/2002, data a partir da qual os rendimentos de aplicações financeiras auferidos em 1999, computados no custo de construção da Usina Hidrelétrica Cana Brava, passaram a afetar o lucro real mediante a depreciação desta

Tendo em conta esta situação, verifica-se que a contribuinte acolheu o coerente critério de carrear tanto as receitas como as despesas financeiras do período pré-operacional a registro como ativo diferido em notória vantagem a Receita federal do Brasil.

5. *Ex positis*, requer:

- i. A produção de todos os meios de prova em direito admitidas, hábeis a provar a verdade dos fatos em que se funda o presente recurso, com fundamento no art. 16, do Decreto-lei n.º 70.235/72.
- ii. Seja o presente recurso voluntário total, conhecido e provido e, consequentemente, determinada a anulação do lançamento tributário, com fundamento no art. 145, I, do Código Tributário Nacional.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do Recurso Voluntário apresentado, dele conheço.

Conforme relatoriado, a Recorrente informou como crédito no Perd/Dcomp um **saldo negativo de IRPJ**, apurado no ano de **2007**, composto unicamente por retenções na fonte de imposto sobre aplicações financeiras, no valor de **R\$ 609.327,56**, crédito este utilizado em PER/DCOMP para fins de compensação de débitos próprios (estimativas), que resultou não homologada em face de análise feita no Despacho Decisório, que assim concluiu:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
DRF FLORIANÓPOLIS

DESPACHO DECISÓRIO

Nº de Rastreamento: 854514083

DATA DE EMISSÃO: 10/12/2009

1-SUJEITO PASSIVO / INTERESSADO

DNPJ	NOME EMPRESARIAL
04.848.623/0001-70	COMPANHIA ENERGETICA SAO SALVADOR - CESS

2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP

PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO
20628.65297.310809.1.3.02-5330	Exercício 2008 - 01/01/2007 a 31/12/2007	Saldo Negativo de IRPJ	10983-915.251/2009-74

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Analisadas as informações prestadas no documento acima identificado e considerando que a soma das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP deve ser suficiente para comprovar a quitação do imposto devido e a apuração do saldo negativo, verificou-se:

PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO - INFORMADAS NO PER/DCOMP							
PARC. CRÉDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM. COMP. SNFA	ESTIM. PARCELADAS	DEM. ESTIM. COMP.	SOMA PARC. CRED.
PER/DCOMP	0,00	609.327,56	0,00	0,00	0,00	0,00	609.327,56
CONFIRMADAS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 609.327,56 Valor na DIPJ: R\$ 609.327,56

Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 609.327,56

IRPJ devido: R\$ 0,00

Valor do saldo negativo disponível = (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (IRPJ devido) limitado ao menor valor entre saldo negativo DIPJ e PER/DCOMP, observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero.

Valor do saldo negativo disponível: R\$ 0,00

Diante do exposto, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no PER/DCOMP acima identificado.

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 31/12/2009.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
717.421,02	143.484,19	28.107,46

Para informações complementares da análise de crédito, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar www.receita.fazenda.gov.br, opção Empresa ou Cidadão, Todos os Serviços, assunto "Restituição...Compensação", item PER/DCOMP, Despacho Decisório.

Enquadramento Legal: Art. 168 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional). Inciso II do Parágrafo 1º do art. 6º da Lei 9.430, de 1996. Art. 4º da IN RFB 900, de 2008. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

4-CIÊNCIA E INTIMAÇÃO

Fica o sujeito passivo **CIENTIFICADO** deste despacho e **INTIMADO** a, no prazo de 30(trinta) dias, contados a partir da ciência deste, efetuar o pagamento dos débitos indevidamente compensados, com os respectivos acréscimos legais, facultada a apresentação de manifestação de inconformidade à Delegacia de Receita Federal do Brasil de Julgamento, no mesmo prazo, nos termos dos §§ 7º e 9º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com alterações posteriores. Não havendo pagamento ou apresentação de manifestação de inconformidade, os débitos indevidamente compensados, com os acréscimos legais, serão inscritos em Dívida Ativa da União para cobrança executiva.

5-TITULAR DA UNIDADE DE JURISDIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

	<p>NOME LUIZ AUGUSTO DE SOUZA GONCALVES</p> <p>CARGO AUDITOR FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL</p> <p>MATRÍCULA 17542</p>
--	---

Apesar do anotado neste Despacho, conforme relatoriado, as retenções estão confirmadas, fato reconhecido na decisão recorrida a qual, entretanto, não aceitou o imposto retido na composição do saldo negativo de IRPJ de 2007 por conta de que as receitas financeiras pertinentes não teriam sido oferecidas à tributação.

Confirmação da retenção – DIRF:

Fontes Pagadoras - Informações apresentadas em Dirf do ano-calendário 2007

Pág

Beneficiário: 04.848.623/0001-70 - COMPANHIA ENERGETICA SAO SALVADOR CESS

Página:

1

Fontes Pagadoras - Informações apresentadas em Dirf do ano-calendário 2007**Relação de Rendimentos e Imposto de Renda Retido por Fonte Pagadora**

Fonte Pagadora CPF / CNPJ	Nome/Nome Empresarial	Dirf Entregue em	Rendimento Tributável	Imposto Retido
00.000.000/0001-91	BANCO DO BRASIL S A	24/04/2008	105.440,14	✓ 23.683,20
03.384.738/0001-98	VOTORANTIM ASSET MANAGEMENT DISTRIB. LTDA	15/02/2008	1.827.159,99	✓ 404.560,00
33.700.394/0001-40	UNIBANCO UNIAO DE BANCOS BRASILEIROS S/A	15/05/2008	758.581,38	170.680,81
60.746.948/0001-12	BANCO BRADESCO S.A.	23/04/2008	52.017,80	10.403,55
Total de Rendimentos e Imposto de Renda Retido			2.743.199,31 ✓	609.327,56

As informações apresentadas não substituem o Comprovante de Rendimentos, emitido pelas fontes pagadoras, assim como não representam, necessariamente, a totalidade dos rendimentos a que o contribuinte está obrigado a informar em sua Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) ou Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

Verificada qualquer divergência nas informações acima, procure sua fonte pagadora.

Emitido no dia 19/05/2008 às 11:54:33 (Data e hora de Brasília)

A Recorrente, constituída em 2002 (fl.69 – CNPJ – CONSULTA), encontrava-se, por certo, em **fase pré-operacional** no ano de 2007, pois envolvida em construção de uma usina hidrelétrica, e os financiamentos obtidos junto ao BNDES e BID, destinavam-se à construção da Usina Hidrelétrica de São Salvador, que seria, de fato, o único empreendimento tocado pela Recorrente. A DIPJ do ano calendário de 2007, acostada aos autos, não contempla registro de atividade operacional, sem receitas e despesas neste sentido.

A decisão recorrida limita seus argumentos dirigidos ao indeferimento no sentido apenas de que as receitas correspondentes não foram oferecidas à tributação e que inexistiria previsão legal para um eventual diferimento desta tributação.

Em função, talvez, desta posição assumida, a decisão recorrida não dialogou **totalmente** com a manifestação de inconformidade, a qual esboçou seu procedimento adotado em face de sua condição de empresa em **atividade pré-operacional**.

A decisão recorrida transcreve, conforme relatoriado texto de uma obra contábil, onde ali se mencionou o **Pronunciamento Técnico CPC nº 20 - Custo de Empréstimo**, sem fazer qualquer comentário acerca de seu conteúdo.

Oportuno que se reproduzam outros trechos do CPC nº 20, não contemplados na decisão:

Definições

5. Este Pronunciamento utiliza os seguintes termos com os significados especificados:

Custos de empréstimos são juros e outros custos que a entidade incorre em conexão com o empréstimo de recursos.

Ativo qualificável é um ativo que, necessariamente, demanda um período de tempo substancial para ficar pronto para seu uso ou venda pretendidos..

[...]

7. *Dependendo das circunstâncias, um ou mais dos seguintes ativos podem ser considerados ativos qualificados:*

- (a) estoques;*
- (b) plantas industriais para manufatura;*
- (c) usinas de geração de energia;*
- d) ativos intangíveis;*
- e) propriedades para investimentos;*
- f) plantas portadoras.*

[...]

Reconhecimento

8. *A entidade deve capitalizar os custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de ativo qualificável como parte do custo do ativo.*

(...)

9. **Custos de empréstimos** *que são diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de ativo qualificável devem ser capitalizados como parte do custo do ativo quando foi provável que eles irão resultar em benefícios econômico futuros para a entidade e que tais custos possam ser mensurados com confiabilidade.*

[...]

12. *Na extensão em que a entidade toma recursos emprestados especificamente com o propósito de obter um ativo qualificável, a entidade deve determinar o montante dos custos dos empréstimos elegíveis à capitalização como sendo aqueles efetivamente incorridos sobre tais empréstimos durante o período, menos qualquer receita financeira decorrente do investimento temporário de tais empréstimos.*

13. *Os contratos financeiros para um ativo qualificável podem resultar em a entidade obter recursos de empréstimos e incorrer em custos de empréstimos antes que parte ou todos os recursos sejam utilizados para gastos com o ativo qualificável. Nessas circunstâncias, os recursos são frequentemente investidos até que se incorra em gastos com o ativo qualificável. Na determinação do montante de custos de empréstimos elegíveis à capitalização, durante o período, quaisquer receitas financeiras ganhas sobre tais recursos devem ser deduzidas dos custos dos empréstimos incorridos.*

A decisão recorrida não apresentou um indício sequer de que as receitas financeiras apuradas seriam decorrentes de empréstimos não vinculados aos investimentos (**ativos qualificáveis**), que foram da ordem de mais de R\$ 615 milhões reais. (DIPJ 2008, ano-calendário 2007, volume I. fls.33)

Conforme dados da DIPJ/2008 (fls.34), o financiamento de longo prazo é da ordem R\$ 407 milhões de reais, sendo que parte ainda não teria sido utilizada na construção (**ativo qualificável**), uma vez que o ativo circulante aponta um saldo, em 31/12/2007, de R\$ 103 milhões a título de valores mobiliários, o que mostra coerência com a existência de rendimentos financeiros, uma vez que “*os recursos são frequentemente investidos até que se incorra em gastos com o ativo qualificável.*” (CPC item 13, supra)

No recurso voluntário, a Recorrente indica que as despesas financeiras suplantaram as receitas correspondentes, não havendo, portanto, eventual saldo credor:

Em termos objetivos, ou seja, com base no Balancete Analítico de dezembro de 2007, da Companhia Energética São Salvador S.A. — CESS, verifica-se que suas despesas financeiras reunidas nas contas de “13219190151 — Encargos da Dívida em Moeda Nacional” no valor de R\$ 55.144.469,45; e em muito suplantava os rendimentos dos investimentos em renda fixa - evidenciados na conta “13219190156 — Aplicações Financeiras”, que computavam R\$ 7.237.393,30.

Apesar de não constar nos autos os aludidos registros contábeis, creio desnecessário a sua solicitação à recorrente de juntada aos autos, uma vez que os números declarados, não contestados, permitem concluir pelo alegado.

Poder-se-ia até de se cogitar da dificuldade em promover a **vinculação** entre os empréstimos e os **ativos qualificáveis**, providência necessária para afastar eventuais empréstimos destinados à outras finalidades da empresa.

Tal situação foi lembrada pelo **Pronunciamento Técnico CPC nº 20 - Custo de Empréstimo**, de maio de 2009, sendo oportuno ressaltar o que consta em seu parágrafo 11:

11. Pode ser difícil identificar uma relação direta entre empréstimos específicos e um ativo qualificável e determinar os empréstimos que poderiam ter sido evitados. Tal dificuldade ocorre, por exemplo, quando a atividade de financiamento da entidade é coordenada de forma centralizada num conjunto de empresas sob controle comum. Dificuldades também surgem quando a entidade usa uma gama variada de instrumentos de dívida para obter recursos com taxas de juros variadas e empresta tais recursos, em diferentes bases, para outras entidades sob controle comum. Outras complicações surgem por meio do uso de empréstimos denominados ou relacionados a moedas estrangeiras, quando o conjunto opera em economias altamente inflacionárias e de flutuações nas taxas de câmbio. Como resultado, pode ser difícil a determinação do montante dos custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, à construção ou à produção de ativo qualificável, sendo requerido o exercício de julgamento nessas circunstâncias.

[grifo deste Relator]

A dificuldade a que alude o texto supra não me parece que possamos encontrar na situação da Recorrente, afinal, trata-se do exercício de **uma única atividade**, com os financiamentos voltados para esta finalidade, a sua atividade (construção da usina, ativo **qualificável**), não havendo outras empresas envolvidas e/ou empréstimos em moeda estrangeira.

A própria Administração Tributária participa do mesmo entendimento aqui assumido e desde há muito tempo, por meio de várias soluções de consulta, dentre elas, por

exemplo, a Solução de Consulta nº 44, de 01 de fevereiro de 2008, da 8ª Região Fiscal (DOU de 06/03/2008):

“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.”

Assiste razão, portanto, a Recorrente, e já me deparei com situação semelhante aqui nesta Turma, mas com outra composição. Eis a ementa:

Processo nº 10880.991093/2012-11

Acórdão 1401-003.027

Sessão de 22 de novembro de 2018

Conselheiro Relator: Cláudio de Andrade Camerano

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano calendário: 2009

EMPRESA EM FASE PRÉ-OPERACIONAL. APLICAÇÕES FINANCEIRAS. RETENÇÕES NA FONTE. IMPOSTO RETIDO INTEGRA SALDO NEGATIVO DE IRPJ.

*Os registros da Contribuinte sinalizam a sua condição de empresa em fase pré-operacional, há menção à vários financiamentos para a sua (única) atividade construção da usina, na DIPJ **não** constam outras atividades que pudessem ser objeto de tributação, havendo documentos externos de outros órgãos que permitem aceitar esta sua condição, além de que a escrituração contábil mostra-se condizente com sua situação no ano de **2009**, em fase pré-operacional, situação que a decisão recorrida não conseguiu descaracterizar.*

Desta forma, de se acatar que os impostos retidos na fonte das aplicações financeiras integrem o saldo negativo de IRPJ.

Em seguida, trago alguns julgados deste Colegiado, no mesmo sentido:

Processo nº 10880.013349/00-71

Acórdão 1401-002.706

Sessão de 14 de junho de 2018

Conselheiro Relator: Abel Nunes de Oliveira Neto

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário:

1995, 1996, 1997, 1998, 1999

DIREITO CREDITÓRIO. RETENÇÕES NA FONTE. COMPROVAÇÃO. FASE PRÉ-OPERACIONAL. POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO.

Comprovando-se pela documentação acostada ao processo que o contribuinte faz jus aos valores relativos às retenções na fonte relativas às receitas auferidas em fase pré-operacional, faz jus o contribuinte ao saldo credor relativo a cada período de apuração.

Voto

[...]

3) Superados estes problemas, constatamos, de acordo com os valores de retenção na fonte constantes dos sistemas de controle da Receita Federal, que a empresa sofreu retenções na fonte que culminaram na apuração de saldo negativo de IRPJ nos anos de 1995 a 1999 conforme detalhado abaixo:

Ano-Calendário	Valor IR Devido	Valor Retenções Registradas em DIRF	Valor do Saldo Negativo Apurado
AC/1995	0,00	R\$ 298.930,60	R\$ 298.930,60
AC/1996	0,00	R\$ 374.775,01	R\$ 374.775,01
AC/1997	0,00	R\$ 127.386,90	R\$ 127.386,90
AC/1998	0,00	R\$ 75.082,92	R\$ 75.082,92
AC/1999	0,00	R\$ 10.912.100,58	R\$ 10.912.100,58

À vista do exposto, e comprovando-se existirem valores de crédito em favor do contribuinte relativos às retenções na fonte não aproveitadas na dedução de IRPJ devido nestes anos que compõem o saldo negativo em cada ano, VOTO no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário a fim de reconhecer os valores de crédito relativos a saldos negativos de IRPJ dos ano-calendário de 1995 a 1999, conforme demonstrado na tabela acima, e que tais valores sejam utilizados na compensação dos débitos apresentados pelo contribuinte em todos os PER/DCOMP vinculados aos saldos negativos de IRPJ dos mesmos ano-calendário, aplicando-se a atualização da SELIC a partir do dia seguinte ao encerramento de cada ano-calendário, devendo ser cobrados os saldos de débitos não integralmente compensados acaso verificados no final do procedimento de compensação.

Processo nº 10835.720298/2009-55

Acórdão 9101-004.482 – CSRF / 1ª Turma

Sessão de 05 de novembro de 2019

Conselheira Relatora: Edeli Pereira Bessa

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2008

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. DEDUÇÃO DE RETENÇÕES NA FONTE. RECEITAS FINANCEIRAS. FASE PRÉ-OPERACIONAL.

A legislação fiscal permite o diferimento das receitas financeiras inferiores às despesas financeiras enquanto a pessoa jurídica se encontra em fase pré-operacional e não veda a dedução das correspondentes retenções na fonte para formação de saldo negativo de IRPJ no período.

Voto

[...]

Esta 1ª Turma já se manifestou contrariamente ao entendimento defendido pela recorrente ao proferir o Acórdão nº 9101-001.052, na sessão de 28 de junho de 2011, assim ementado:

“IRPJ. Fase Pré-operacional. O saldo líquido negativo decorrente de despesas financeiras superiores às receitas financeiras incorridas durante a fase pré-operacional deve ser lançado a débito da conta de ativo diferido, para futuras amortizações. O IRRF incidente sobre tais receitas financeiras - absorvidas pelas despesas financeiras durante a fase pré-operacional - se constitui em dedução do imposto devido e poderá gerar imposto de renda a restituir ou compensar.”

Do voto condutor do ex-Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior extrai-se:

“A questão posta, para ser dirimida por este Colegiado, prende-se unicamente em saber, primeiramente, qual o tratamento previsto pela legislação fiscal para a receitas financeiras auferidas durante a fase pré-operacional da contribuinte e, em segundo, se o IRRF incidente sobre tais receitas devem ser lançados como deduções do imposto devido no cálculo do imposto a pagar/restituir.

[...]

Ad argumentandum, se as receitas financeiras auferidas na fase pré-operacional devessem ser levadas a resultado, também, deveriam ser as despesas financeiras, sob pena de ofensa ao princípio do confronto das despesas e receitas. Aliás, esse é um dos motivos pelos quais devemos ativar despesas pré-operacionais para confrontá-las no futuro com as receitas ainda não geradas nesta fase. Ora, no caso em tela, se levássemos as receitas e despesas financeiras a resultado dos exercícios, seriam apurados prejuízos contábeis e, conseqüentemente, fiscais, já que não haveria ajustes aos resultados dos períodos de 1997 a 1999. Ou seja, conforme demonstrado e não contestado nos autos, as despesas financeiras superaram as receitas financeiras nos períodos em tela, assim sendo, a contribuinte teria prejuízo fiscal nos ano-calendário de 1997 a 1999, logo, o IRRF incidente sobre as receitas financeiras passariam, da mesma forma, a ser objeto de restituição ou compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela Receita Federal. Assim sendo, seja contabilizando corretamente as despesas e receitas financeiras no ativo diferido ou, erroneamente, lançando-as em resultado do exercício, a contribuinte não teria imposto devido e, conseqüentemente, o IRRF que incidiu sobre tais receitas financeiras geraria IRPJ a restituir/compensar.

[...]

O art. 2º, § 4º, inciso III, da Lei nº 9.430/96, ao dispor que será dedutível do IRPJ devido o IRRF incidente sobre receita computada na determinação do lucro real, não cria nenhum óbice à dedutibilidade de IRRF sobre receita financeira auferida na fase pré-operacional.

Primeiramente, o dispositivo não impõe expressamente que o IRRF seja dedutível no mesmo período em que a receita financeira foi computada no lucro real. Na verdade, essa é a regra para situações ordinárias. Todavia, a fase pré-operacional é situação, além de transitória, excepcional, onde há um descasamento entre as despesas e receitas, tanto que há necessidade, em respeito ao princípio do confronto entre receitas e despesas, que ativemos as despesas para futura amortização quando as receitas começarem a ser geradas. Ora, no caso em tela, pelo procedimento contábil-fiscal retro demonstrado, as receitas financeiras entrarão no cômputo do lucro real à medida que o saldo negativo (valor das despesas financeiras que as suplantaram) começar a ser amortizado. Assim,

no caso de pessoa jurídica em fase pré-operacional, o IRRF será dedutível em período diferente daquele em que a receita respectiva deverá entrar cômputo do lucro real.

Ademais, como, na fase pré-operacional, as despesas financeiras são deduzidas das receitas financeiras e o saldo é controlado no ativo diferido para amortização futura, caso tais receitas financeiras fossem tributadas exclusiva e definitivamente na fonte, como sustentou a Relatora do acórdão recorrido, haveria um bis in idem, já que, além de tais receitas financeiras reduzirem o valor das despesas financeiras amortizáveis, o IRRF sobre as receitas financeiras não seria recuperável. Lógico que isso não é razoável, nem encontra amparo no ordenamento jurídico pátrio.

Processo nº 18470.902096/2013-02

Acórdão 1402-003.877

Sessão de 14 de junho de 2018

Conselheiro Relator: Caio Cesar Nader Quintella

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2008

PER. DIREITO CREDITÓRIO. RETENÇÕES SOBRE INVESTIMENTOS EM FASE PRÉ-OPERACIONAL. DESPESAS FINANCEIRAS QUE SUPERAM AS RECEITAS DE MESMA NATUREZA DO PERÍODO. COMPROVAÇÃO DE REGISTRO CONTÁBIL DOS RENDIMENTOS E CONFIRMAÇÃO PRECISA DO IRRF RETIDO. HOMOLOGAÇÃO INTEGRAL

Uma vez demonstrado que o contribuinte encontrava-se, efetivamente, em fase pré-operacional e que suas despesas financeiras superaram a monta de receitas de mesma natureza em tal período, configura-se seu direito creditório em relação às retenções de IRRF sofridas sobre os rendimentos percebidos. Confirmada a monta das retenções, da mesma forma que informada pelo contribuinte, bem como o registro contábil dos rendimentos financeiros correspondentes, deve ser homologada a sua pretensão.

Conclusão

É o voto, no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer o crédito de R\$ 609.327,56 relativo ao saldo negativo de IRPJ do ano calendário de 2007 e homologar as compensações realizadas até o limite do crédito disponível.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano