



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10469.901046/2010-84
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-006.078 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 07 de abril de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TERMOACU S.A.

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

Ano-calendário: 2005

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

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real podem 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. Neste contexto, a legislação fiscal não veda a dedução, para formação de saldo negativo de IRPJ no período, das retenções na fonte correspondentes às receitas financeiras diferidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão 1302-004.926, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara na sessão de 14 de outubro de 2020, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 1302-004.926

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

Ano-calendário: 2005

RECEITAS FINANCEIRAS. FASE PRÉ-OPERACIONAL. DIFERIMENTO. CONDIÇÕES.

Receitas financeiras auferidas em fase pré-operacional podem deixar de ser tributadas naquele período, desde que relacionadas ao empreendimento em fase pré-operacional (períodos de desenvolvimento, construção e implantação de projetos); e contabilizadas em conta específica, como redutoras das despesas pré-operacionais do ativo diferido, resultando saldo líquido devedor.

FASE PRÉ-OPERACIONAL. RECEITAS FINANCEIRAS INFERIORES ÀS DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS. RETENÇÕES SOBRE AS RECEITAS FINANCEIRAS. COMPOSIÇÃO DE SALDO NEGATIVO DE IRPJ. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.

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.

SALDO NEGATIVO DE IRPJ. COMPOSIÇÃO POR RETENÇÕES. COMPROVAÇÃO. COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO.

Comprovadas as retenções que compuseram saldo negativo de IRPJ que embasou a apresentação de Declaração de Compensação, deve-se homologar a compensação declarada.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

O recurso especial da Fazenda Nacional questionou o entendimento adotado pelo acórdão recorrido e defendeu a existência de divergência jurisprudencial a respeito da possibilidade de compensação de saldo negativo de IRPJ decorrente da retenção em fonte de imposto incidente sobre receitas financeiras auferidas na fase pré-operacional. Aponta como **paradigma o acórdão 1201-00.180:**

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 2000

Ementa: FASE PRÉ-OPERACIONAL – RECONHECIMENTO DE RECEITAS FINANCEIRAS – Não há previsão legal, seja de natureza tributária seja de cunho comercial, para diferimento de receitas financeiras. São os recursos aplicados "em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social", nos termos da redação original do inciso V, art. 179, da Lei 6.404/76 (atualmente modificado pela Lei 11.638/2007), que devem ser diferidos. Isso decorre do princípio da competência, o qual se desmembra em dois princípios concretizadores : (i) o da realização da receita e (ii) o do confronto das despesas. As despesas só são reconhecidas quando confrontadas às respectivas receitas e não o contrário. Dessarte, os dispêndios que vejam a contribuir para receitas futuras só poderão ser reconhecidos nos períodos de obtenção destas receitas. É em razão deste primado que há a previsão do diferimento de despesas na fase pré-operacional. O mesmo não pode ser dito quanto a receitas. Estas devem ser reconhecidas no período de sua realização. Desse modo, mesmo na fase pré-operacional qual a entidade ainda não obteve receitas decorrentes de seu objeto social, as receitas de outras origens, ou seja, as financeiras e as não-operacionais, devem ser reconhecidas quando realizadas, vale dizer, no período no qual a entidade adquiriu o direito ao seu recebimento. Assim, não cabe devolução do saldo negativo de IRPJ decorrente do imposto de renda retido na fonte na fase pré-operacional, se as respectivas receitas não foram declaradas.

Em 1º de fevereiro de 2021, Presidente de Câmara deu seguimento ao recurso especial, nos seguintes termos:

(...)

O Acórdão n.º 1302-004.926, ora recorrido, trata de caso em que compensações declaradas pela contribuinte não foram homologadas pela unidade de origem porque o crédito indicado em PER/DCOMP dizia respeito a saldo negativo, apurado no ano-calendário 2005, decorrente da retenção em fonte de imposto incidente sobre receitas financeiras auferidas em fase pré-operacional. Como as receitas não foram oferecidas à tributação, por terem sido absorvidas pelas despesas pré-operacionais (cuja amortização é diferida para os primeiros anos da fase operacional), entendeu-se que o respectivo IRRF não poderia ser considerado para fins de apuração de saldo negativo.

Analisando tal contexto, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento discordou do entendimento da unidade de origem. A decisão recorrida concluiu pela possibilidade de o IRRF incidente sobre receitas financeiras não submetidas à tributação, por serem inferiores às despesas pré-operacionais, contribuir para a formação de saldo negativo passível de restituição ou compensação.

Após verificar que, no caso dos presentes autos, existiriam provas da existência do saldo negativo compensado e do cumprimento das exigências relacionadas à formação do saldo negativo resultante do cotejo entre receitas e despesas pré-operacionais (contabilização das receitas em contas específicas redutoras das despesas pré-operacionais do ativo diferido e saldo devedor entre despesas e receitas), o acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário para reconhecer o saldo negativo do ano-calendário 2005, conforme pleiteado nas DCOMP, e homologar as compensações realizadas até o limite do valor reconhecido.

O Acórdão n.º 1201-000.180, único paradigma apontado pela Fazenda Nacional, analisa situação fática bastante similar à encontrada nos presentes autos. O contribuinte pleiteou a compensação de débitos indicando como crédito o saldo negativo de IRPJ apurado em

alguns anos-calendário, entre eles o de 1999. O saldo negativo daquele período decorreria de IRRF incidente sobre receitas financeiras obtidas em fase pré-operacional, que não foram declaradas. A unidade de origem decidiu por não homologar esta parte da compensação pleiteada, por entender que não haveria como admitir a dedução de qualquer valor de IRRF se os respectivos rendimentos não foram oferecidos à tributação.

Chamada a se manifestar a respeito da controvérsia, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento chancelou o entendimento da unidade de origem. Após ponderar que inexistia previsão legal para o diferimento do reconhecimento das receitas em fase pré-operacional e que as mesmas, em observância ao regime de competência, devem ser oferecidas à tributação no período de sua realização, o acórdão paradigma concluiu que não há direito à devolução de saldo negativo decorrente de retenção de imposto sobre receitas que não compuseram o resultado do exercício, ainda que em fase pré-operacional.

Concluiu-se, assim, que a Fazenda Nacional logrou êxito em demonstrar a divergência jurisprudencial aventada em seu recurso especial.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões questionando a admissibilidade e o mérito do recurso especial.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

O sujeito passivo sustenta a inadmissibilidade do recurso especial porque “*a recorrente pretende defender uma tese já superada, há muito, por este egrégio Conselho que, depois de longos anos de debate, firmou-se pela justiça do entendimento contrário, representado pelo acórdão objeto do presente recurso especial*”. Cita, então, diversos precedentes da CSRF e de turmas ordinárias.

Nesse ponto, observo que não há no Regimento Interno do CARF nenhuma hipótese de inadmissibilidade de recurso especial baseada em existência de reiterados julgados sobre o tema. A hipótese mais próxima de tal racional é a que prevê a impossibilidade de se conhecer de recurso especial quando a decisão adote entendimento de súmula, nos termos do §3º do artigo 67 do Anexo II do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 373/2015: “*Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote*

entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso".

Não obstante, não tendo sido aprovada ainda súmula sobre o tema, a suposta existência de jurisprudência consolidada sobre a questão não impede o conhecimento do recurso especial.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante.

Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Assim, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do paradigma, seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, compreendo que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Conforme descrito pelo despacho de admissibilidade, o acórdão recorrido primeiro acata a possibilidade de as retenções incidentes sobre receitas financeiras (não submetidas à tributação, por serem inferiores às despesas financeiras pré-operacionais), constituírem saldo negativo passível de restituição/compensação, para depois, diante da superação dessa premissa teórica, passar à análise do caso concreto, verificando se de fato foram

carreadas aos autos as provas da existência do saldo negativo compensado e do cumprimento das exigências relacionadas à formação do saldo negativo resultante do cotejo entre receitas e despesas pré-operacionais.

No caso do paradigma **1201-00.180**, por sua vez, o voto condutor primeiramente aborda os fatos dos autos -- e nesse ponto chega inclusive a cogitar que as receitas financeiras e o IRRF seriam referentes a período em que a empresa não mais estaria em fase pré-operacional --, para então analisar a tese de direito, afirmando que, ainda que o sujeito passivo estivesse em fase pré-operacional, as receitas financeiras deveriam ser oferecidas à tributação, eis que não haveria base legal para o seu diferimento, mas apenas para o diferimento das despesas. Destaco trechos da decisão:

Dessa forma, pelos elementos carreados aos autos pelo próprio interessado, sou levado a concluir que a receita financeira e o imposto retido na fonte são atinentes ao mês de dezembro, no qual a empresa não mais estava em fase pré-operacional; fato esse revelado pela base de cálculo declarada do PIS e da Cofins (fls. 37 a 39 e 43 a 45).

Nada obstante, ainda que o interessado não tivesse iniciado suas atividades operacionais no mês da obtenção das receitas financeiras, estas deveriam ter sido levadas à apuração do resultado e, conseqüentemente, à determinação do lucro real e do imposto de renda da pessoa jurídica, pois concordamos com o entendimento da decisão recorrida.

Não há previsão legal, seja de natureza tributária seja de cunho comercial, para diferimento do reconhecimento de receitas. São os recursos aplicados “em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social”, nos termos da redação original do inciso V, art. 179, da Lei 6.404/76 (atualmente modificado pela Lei 11.638/2007), que devem ser diferidos.

(...)

Ou seja, os dispêndios que vejam a contribuir para receitas futuras só poderão ser reconhecidos nos períodos de obtenção destas receitas. É em razão deste princípio que há a previsão do diferimento de despesas na fase pré-operacional. O mesmo não pode ser dito quanto a receitas.

(...)

Destaque-se, mais uma vez, que as despesas só são reconhecidas como tais quando confrontadas às respectivas receitas e não o contrário.

Não cabe restituição de imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos financeiros, mas apenas o saldo negativo de imposto de renda pessoa jurídica decorrente de tais retenções. Estas, porém, só podem ser reconhecidas na declaração se as respectivas receitas financeiras compuseram o resultado do exercício, o que não ocorreu.

A forma como a argumentação foi exposta no voto condutor desse paradigma poderia ser interpretada como a indicar que o argumento acerca do diferimento das receitas teria sido *obiter dictum*, eis que conflitante com a afirmação feita em parágrafo imediatamente anterior -- de que a empresa sequer estaria em fase pré-operacional no mês de obtenção das receitas financeiras.

Não obstante, a leitura atenta do voto leva à conclusão de que, na verdade, o que se fez ali foi uma mera especulação sobre a possibilidade de a empresa não estar em fase pré-operacional, mas a decisão do julgado foi no sentido de superar essa circunstância fática, sem maiores investigações, e analisar a matéria de direito posta em discussão. Tanto é assim que a ementa do julgado traz, exclusivamente, a questão de direito, não fazendo qualquer menção à ausência de provas acerca da situação pré-operacional da empresa ou argumento do gênero.

É de se observar, ademais, que o paradigma 1201-00.180 já foi aceito em outras oportunidades quando em confronto com acórdãos recorridos que pretendiam discutir a mesma questão em tese posta nestes autos (por exemplo, no caso do acórdão 9101-005.745, julgado por esta Turma em de 2 de setembro de 2021).

Assim, conclui-se que a aplicação do racional do paradigma ao caso dos autos seria capaz de levar à reforma do acórdão recorrido.

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial.

Mérito

O mérito do presente recurso discute a tributação das receitas financeiras auferidas em fase pré-operacional e seus impactos quanto à possibilidade de cômputo do respectivo IRRF no saldo negativo.

A Fazenda Nacional sustenta em seu recurso especial que *“são as despesas pré-operacionais que podem ser registradas no ativo diferido, não cabendo ao intérprete concluir que, para fins da incidência do imposto de renda, os rendimentos financeiros auferidos nesse período pudessem ter o mesmo tratamento.”* E conclui que *“ainda que a contabilização dos rendimentos financeiros, em conta redutora de ativo diferido, seja permitida, é inadmissível que, na apuração do lucro real, a contribuinte não os ofereça à tributação e, além disso, queira compensar o imposto retido no ano-calendário.”*

Esta Turma julgou a matéria recentemente, nos termos do acórdão 9101-005.745, de 2 de setembro de 2021, que recebeu a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2002

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

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real podem 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. Neste contexto, a legislação fiscal não veda a dedução, para formação de saldo negativo de IRPJ no período, das retenções na fonte correspondentes às receitas financeiras diferidas.

Acordam os membros do colegiado, em por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício). Ausente o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pela Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Naquela oportunidade, o então Relator, Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto adotou como razões de decidir o voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no acórdão n.º 9101-004.482, de 5 de novembro de 2019, também citado pela decisão recorrida, que foi assim ementado:

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.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro André Mendes de Moura, que lhe deu provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro André Mendes de Moura.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Após expor as duas teses jurídicas confrontadas, o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto assim fundamenta, fazendo referência ao voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no acórdão n.º 9101-004.482, de 5 de novembro de 2019:

A partir da dualidade de entendimentos posta, o voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa passa à análise jurídica da controvérsia, que acolho como minha no presente voto:

Contudo, o Decreto-lei n.º 1.598, de 1977 veio dispor que:

Art. 17 - Os juros, o desconto, a correção monetária prefixada, o lucro na operação de reporte e o prêmio de resgate de títulos ou debêntures, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com

vencimento posterior ao encerramento do exercício social, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.

Parágrafo único - Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas:

a) os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, a correção monetária prefixada e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata tempore, nos exercícios sociais a que competirem;

b) 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. (negrejou-se)

Ante a permissão de diferimento dos encargos financeiros verificados na fase pré-operacional, a Secretaria da Receita Federal firmou entendimento em favor do diferimento do saldo negativo verificado entre despesas e receitas financeiras pertinentes àquele período, assim estipulando ao disciplinar a correção monetária das demonstrações financeiras por meio da Instrução Normativa SRF n.º 54, de 1988:

“ 2. EMPRESA EM FASE PRÉ-OPERACIONAL

2.1 Durante o período que anteceder o início das operações sociais ou a implantação do empreendimento inicial a pessoa jurídica deverá apurar o saldo conjunto das despesas e receitas financeiras, das variações monetárias ativas e passivas e do resultado líquido da correção monetária do balanço, o qual terá o seguinte tratamento:

a) se devedor, será acrescido ao saldo da conta de gastos a amortizar, do ativo diferido;

b) se credor, será diminuído do total das despesas pré-operacionais incorridas no próprio período-base.

2.2 Caso o saldo conjunto credor, referido no subitem anterior, exceda o total das despesas pré-operacionais incorridas no próprio período-base, o excesso deverá compor o lucro líquido do exercício e poderá ser totalmente diferido como lucro inflacionário.”

Recorde-se que, à época, receitas e despesas financeiras representavam repercussões inflacionárias cuja tributação poderia ser diferida após sua conjugação com o resultado da correção monetária de balanço, assim constituindo lucro inflacionário, na forma do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 1.041, de 1994 – RIR/94:

Art. 416. Considera-se lucro inflacionário, em cada período-base, o saldo credor da conta de correção monetária ajustado pela diminuição das variações monetárias e das receitas e despesas financeiras computadas no lucro líquido do período-base (Lei n.º 7.799/89, art. 21).

§ 1º O ajuste será procedido mediante a dedução, do saldo credor da conta de correção monetária, de valor correspondente à diferença positiva entre a soma das despesas financeiras com as variações monetárias passivas e a soma das receitas financeiras com as variações monetárias ativas (Lei n.º 7.799/89, art. 21, § 1º).

§ 2º Lucro inflacionária acumulado é a soma do lucro inflacionário do período-base com o saldo de lucro inflacionário a tributar transferido do período-base anterior (Lei n.º 7.799/89, art. 21, § 2º).

§ 3º O lucro inflacionário a tributar será registrado em conta especial do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e o saldo transferido do período-base anterior será corrigido monetariamente, com base na variação da Ufir diária entre o dia do balanço de encerramento do período-base anterior e o dia do balanço do período-base da correção (Lei nº 7.799/89, art. 21, § 3º).

Art. 417. Em cada período-base considerar-se-á realizada parte do lucro inflacionário acumulado proporcional ao valor, realizado no mesmo período, dos bens e direitos do ativo sujeitos à correção monetária (Lei nº 7.799/89, art. 22).

[...]

A primeira questão que se coloca, portanto, diz respeito à subsistência desta orientação normativa depois da extinção da correção monetária de balanço. O caso sob análise evidencia despesas financeiras superiores às receitas financeiras do período, cujo saldo foi acrescido ao saldo da conta de gastos a amortizar, do ativo diferido, na forma do item 2.1, letra "a", da Instrução Normativa SRF nº 54, de 1988.

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.

A contabilização de gastos na fase pré-operacional foi objeto de análise nos Pareceres CST nº 376/71, 72/75 e 110/75. Note-se que, embora todos esses pronunciamentos sejam anteriores à Lei nº 6.404/76 e ao DL 1.598/77, interpretam norma tributária ainda hoje em vigor, qual seja, o art. 58, § 3º, alínea "a", da Lei nº 4.506/64, in verbis:

Art. 58. Omissis.

[...]

§ 3º Poderão ser também amortizados, no prazo mínimo de 5 (cinco) anos:

a) a partir do início das operações as despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais;

[...]

Os referidos pareceres, ao interpretar tal dispositivo legal, deixam ainda mais claro que as despesas pré-operacionais devem ser registradas no ativo diferido, para posterior amortização no prazo

mínimo de 5 anos a contar do momento em que se iniciar a fase operacional.

A questão que se coloca é outra e não foi, até hoje, exaustivamente tratada pela legislação tributária nem pelos atos infralegais do Fisco, qual seja, qual o tratamento que deve ser dado às receitas auferidas na fase pré-operacional, inclusive às receitas financeiras.

A recorrente, muito a propósito, cita e transcreve a posição da doutrina contábil, mas precisamente do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações de autoria dos renomados professores Sérgio Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Gelbcke. Realmente, sob o ponto de vista puramente contábil, esses ilustres autores não deixam dúvida de que as receitas devem estar em conta específica à parte, classificada como redução das despesas pré-operacionais, pois só não são tratados como redução do ativo diferido, os resultados derivados de fatores não relacionados com a implantação das condições de funcionamento da contribuinte.

Todavia, a recorrente omitiu passagem importante da mesma obra, quando assim professam os aludidos autores (Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, 7ª edição, Atlas, SP, 2008, p. 239 a 241):

“As considerações anteriores baseiam-se no conceito contábil do problema. Todavia, deve-se conhecer o entendimento fiscal, também, o qual apresenta algumas divergências em relação ao conceito contábil.

.....

Entretanto, para o Fisco, não existe a figura do saldo líquido. O inciso II do art. 325 do Regulamento do Imposto de Renda só aceita o diferimento de custos, encargos ou despesas, enquanto seu art. 373 exige a tributação das receitas financeiras, independente de se referir 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, o que inclui até mesmo o veículo usado administrativamente em fase pré-operacional.

.....

Diante dessas colocações, o correto seria que uma empresa, obtendo saldo credor de resultado em suas atividades pré-operacionais, fizesse o registro como resultado (tanto financeiro como de capital), somente para fins fiscais, no Livro de Apuração do Lucro Real. De qualquer forma, tais situações tendem a ser raras.”

A conclusão de que as receitas financeiras e os ganhos de capital independentemente de se referirem ou não a empreendimentos em fase pré-operacional, devam ser tributados imediatamente não decorre de disposição expressa de lei, se não vejamos como dispõe o art. 373 do RIR/99:

“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 operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de

apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 17, e Lei n.º 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei n.º 9.249, de 1995, art. 11, § 3º)."

Ora, as leis tributárias são silentes com relação ao tratamento das receitas auferidas durante a fase pré-operacional, diga-se que não somente com relação às receitas financeiras e aos ganhos de capital. Todavia, isso não quer dizer necessariamente que tais receitas devam ter o tratamento contábil ordinário que a legislação prevê para as receitas auferidas na fase operacional da empresa, como parece ter sido a conclusão dos doutos contadores. Aliás, nesse ponto vale trazer à colação excerto do Parecer CST no 110/75, in verbis:

"9. Resultado de transações extra-operacionais

9.1 – O resultado – positivo ou negativo – de operações extra-operacionais, comuns durante a fase pré-operacional, devem ser apurados como transações eventuais em conformidade com o que determina o Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n.º 76.186/75.

...os resultados líquidos de transações eventuais serão demonstrados pela escrituração da empresa, feita de acordo com as prescrições legais, destacadamente do lucro operacional.

9.2 – A apuração deve ser feita no mesmo período-base de sua ocorrência e o respectivo resultado incluído na declaração de rendimentos do exercício financeiro correspondente ou, em caso de prejuízo, acumulável para posterior compensação com lucros"

Assim, correto o procedimento da contribuinte em calcular o resultado pré-operacional em apartado do lucro operacional. Da mesma forma, correto o lançamento do saldo líquido negativo (despesas financeiras superiores às receitas financeiras incorridas durante a fase pré-operacional) a débito da conta de ativo diferido, para futuras amortizações. Tal entendimento já vinha sendo sustentado desde 1978, quando, ao interpretar o art. 17 do DL n.º 1.598/77, a Portaria n.º 475/78, do Ministro de Estado da Fazenda assim já sustentava.

Posteriormente, a Instrução Normativa SRF n.º 54/88 veio reforçar o entendimento, quando assim dispôs:

" 2. EMPRESA EM FASE PRÉ-OPERACIONAL

2.1 Durante o período que anteceder o início das operações sociais ou a implantação do empreendimento inicial a pessoa jurídica deverá apurar o saldo conjunto das despesas e receitas financeiras, das variações monetárias ativas e passivas e do resultado líquido da correção monetária do balanço, o qual terá o seguinte tratamento:

a) se devedor, será acrescido ao saldo da conta de gastos a amortizar, do ativo diferido;

b) se credor, será diminuído do total das despesas pré-operacionais incorridas no próprio período-base.

2.2 Caso o saldo conjunto credor, referido no subitem anterior, exceda o total das despesas pré-operacionais incorridas no próprio período-base, o excesso deverá compor

o lucro líquido do exercício e poderá ser totalmente diferido como lucro inflacionário.”

Não obstante a IN 54/88 tratasse de normas de correção monetária para os empreendimentos em fase pré-operacional, as disposições acima transcritas transcendiam a matéria central, pois o tratamento dado às despesas e receitas financeiras não era decorrente da lógica do sistema de correção monetária de balanços, mas da interpretação da legislação tributária aplicável ao contexto, ou seja, ao contribuinte em fase de pré-operação.

Por outro lado, é verdade que a IN 54/88 foi revogada pela IN SRF 79/00, mas isso se deve unicamente ao fim da correção monetária de balanço – a matéria central da IN. Ademais, durante os fatos geradores em tela (1997, 1998 e 1999), a IN 54/88 estava em vigor.

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 anos-calendários 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.

Por último, então, há que se perquirir se o IRRF sobre as receitas financeiras são deduções do imposto devido ainda que a contribuinte não tenha apurado resultado e, conseqüentemente, que as receitas financeiras não tenham sido computadas na apuração do lucro real do período.

[...]

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.*

[...]

*O entendimento aqui exarado encontra esteio em decisões da própria
Administração tributária, como, por exemplo, na Solução de Consulta
n.º 44, de 1.º de fevereiro de 2008, da 8ª Região Fiscal (DOU de
06/03/2008, seção 1, p. 21), a qual encontra-se assim ementada:*

*“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.”.*

*Posto isso, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial do
contribuinte, para reconhecer o seu direito creditório referente ao
IRRF incidente sobre receitas financeiras auferidas durante a fase
pré-operacional– anos-calendários 1997, 1998 e 1999.*

*Neste sentido também são as diversas Soluções de Consulta citadas pela
Contribuinte desde a impugnação:*

[...]

*Retomando a questão, tem-se que o art. 58, §3º, alínea “a” da Lei n.º 4.506,
de 1964, incorporado ao art. 325, II, alínea “a” do RIR/99, e o art. 17,
parágrafo único do Decreto n.º 1.598, de 1977, base legal do art. 374, inciso
II do RIR/99, permitem o registro em ativo diferido das despesas financeiras
incorridas em fase pré-operacional. Neste contexto, compartilha-se do
entendimento expresso no voto condutor do Acórdão n.º 9101-001.052 de que
o art. 373 do RIR/99 – que dentre outros dispositivos legais, tem por
fundamento o art. 76, §2º da Lei n.º 8.981, de 1995, invocado pela recorrente
– não impõe o cômputo, no lucro real, das receitas financeiras auferidas em
período pré-operacional, por não disciplinar expressamente a matéria, e
também porque concluir em sentido diverso ofenderia o princípio do
confronto das despesas e receitas.*

*Acrescente-se que as circunstâncias fáticas aqui presentes são semelhantes
àquelas analisadas no Acórdão n.º 9101-001.052, pois, no período em
questão, as despesas financeiras também superaram as receitas financeiras
em R\$ 3.524.245,55. Logo, se afastada a possibilidade de diferimento dos
resultados financeiros depois da extinção da correção monetária de balanço,
a apropriação no lucro tributável das receitas e despesas financeiras
registradas pela Contribuinte resultaria em prejuízo fiscal e na conversão
integral das retenções sofridas em saldo negativo de IRPJ no ano-calendário
2008.*

(destaques no original)

*Conclui-se, portanto, em linha com o precedente exibido, que inexistem
obice legal ao diferimento das receitas financeiras logradas durante a fase pré-
operacional, que é plenamente justificável diante da transitoriedade e da
excepcionalidade da referida fase.*

Tampouco veda a legislação tributária a utilização do imposto retido sobre tais receitas financeiras na apuração de saldo negativo de IRPJ no próprio ano-calendário das retenções.

A este respeito, acrescento a pertinente observação feita pela conselheira Edeli Pereira Bessa na Declaração de Voto integrante do Acórdão n.º 9101-005.223:

Assim, também aqui, se a empresa estiver em atividade pré-operacional, ela deve ser compensada pelo desembolso da retenção sobre receitas financeiras que ainda não se sujeitam à tributação por conta do diferimento antes admitido. A incidência sobre estas receitas financeiras, porque auferidas em fase pré-operacional, fica diferida para o início das atividades da pessoa jurídica, quando a empresa não mais contará com as retenções na fonte para reduzir o IRPJ incidente sobre o resultado fiscal onerado com a amortização do ativo diferido em montante reduzido pelas receitas financeiras nele apropriados. Logo, a permissão de dedução das retenções neste contexto de atividade pré-operacional presta-se a desfazer os efeitos financeiros da retenção sofrida em período anterior ao de incidência sobre a receita auferida.

Diante de todo o exposto, reconheço o direito da contribuinte a pleitear crédito relativo a saldo credor de IRPJ apurado com a utilização de IRRF incidente sobre receitas financeiras auferidas em fase pré-operacional e diferidas.

Assim, encaminho meu voto por negar provimento ao seu Recurso Especial interposto pela PGFN, mantendo-se a decisão recorrida.

Observo, ainda, que em outras oportunidades e composições, esta 1ª Turma da CSRF tem mantido tal entendimento, como se depreende do acórdão 9101-005.087, de 2 de setembro de 2020 (grifamos):

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

Ano-calendário: 1999

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

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real podem 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. Neste contexto, a legislação fiscal não veda a dedução, para formação de saldo negativo de IRPJ no período, das retenções na fonte correspondentes às receitas financeiras diferidas.

Os precedentes acima concluem que inexistente óbice legal ao diferimento das receitas financeiras auferidas durante a fase pré-operacional, bem como que tampouco a legislação tributária veda a utilização do imposto retido sobre tais receitas financeiras na apuração de saldo negativo de IRPJ no próprio ano-calendário das retenções.

Assim, considerando que o acórdão recorrido analisou e confirmou que o sujeito passivo em questão estava em fase pré-operacional, bem como que as receitas em questão são relacionadas ao empreendimento em implantação e foram “*contabilizadas em conta específica, como redutoras das despesas pré-operacionais do ativo diferido*”, é de se reconhecer o direito da contribuinte a pleitear crédito relativo a saldo credor de IRPJ apurado com a utilização de IRRF incidente sobre receitas financeiras auferidas em fase pré-operacional e diferidas, eis que também satisfeitos os demais requisitos impostos pela legislação de regência.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano