



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.952955/2016-13
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-006.108 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 12 de maio de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SANTO ANTONIO ENERGIA S/A

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

Ano-calendário: 2011

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em, 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)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

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, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) recorre a esta 1ª Turma da CSRF em face do Acórdão n.º 1401-003.028 (julgado em 22/11/2018), que deu provimento ao Recurso Voluntário da contribuinte SANTO ANTONIO ENERGIA S/A nos termos da seguinte ementa e dispositivo:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2011

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 **2011**, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer a importância de R\$ 21.130.081,90, como saldo negativo de IRPJ do ano calendário de 2011, vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que negou provimento ao recurso. (Destques do original)

Trata-se de processo administrativo formalizado para análise de uma série de Declarações de Compensação (DCOMP) apresentadas pela contribuinte por meio das quais ela pretendeu compensar débitos próprios com saldo credor de IRPJ do ano-calendário 2011, apurado na DIPJ no valor originário de R\$ 21.130.081,90.

O Pedido de Restituição foi indeferido e as compensações declaradas não foram homologadas por meio Despacho Decisório emitido pela DERAT/São Paulo (SP) (fl.449, Anexo).

Cientificada do Despacho Decisório, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade cujo conteúdo foi bem sintetizado pelo excerto abaixo do voto da DRJ:

19. A interessada alega, em síntese, que as receitas com origem em aplicações financeiras cuja tributação foi questionada foram regularmente computadas na DIPJ do ano-calendário de 2011, e foram sujeitas a adequado tratamento contábil e fiscal, observando a forma de contabilização prevista na legislação de regência, ante o estágio pré-operacional em que se encontrava naquele período de apuração, eis que a construção do seu parque de energia foi iniciada no segundo semestre de 2008, entrando parcialmente em operação somente no início do ano de 2012 (1º de janeiro).

20. Diz que durante todo o ano-calendário de 2011 se encontrava em fase pré-operacional, não auferindo quaisquer receitas decorrentes de atividades comerciais.

Acrescenta que as receitas financeiras referentes às retenções do imposto de renda foram devidamente escrituradas em conta redutora do Ativo Imobilizado, conforme determinam o Pronunciamento Técnico n.º 20 e a ANEEL-Agência Nacional de Energia Elétrica.

21. De forma mais específica, afirma que reconhecia a valorização das aplicações financeiras que mantinha, por competência, realizando mês a mês lançamentos a débito em contas de ativo destinadas à evidenciação das aplicações financeiras (diversas contas, entre elas 1.1.1.02.0.0.00.00.557695 e 1.1.1.02.0.0.00.00.541468, na escrituração contábil, e conta 1.1.1.02.0.0.00.00.5106 no SPED) e a crédito em conta redutora do Ativo Imobilizado (conta 1.3.2.01.1.9.19.98.99.501800 na escrituração contábil e 1.3.2.01.1.9.19.98.99.5106 no SPED).

22. Alega a interessada, de forma expressa, que seu procedimento adotado está de acordo com a Solução de Consulta SRRF/8ª RF n.º 44, de 2008, com a Solução de Consulta SRRF/9ª RF 289, de 2007, jurisprudência administrativa que colaciona (DRJs e CARF); com o Manual de Contabilidade do Setor Elétrico (MCSE) da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), segundo o qual é determinada a transferência para o Ativo Imobilizado em Curso os encargos financeiros sobre capital de terceiros; bem como atende o Pronunciamento Técnico CPC 20 – Custo de Empréstimos.

Analisando a manifestação de inconformidade apresentada, a turma julgadora de primeira instância – nas palavras do acórdão recorrido - reconheceu “*a existência dos valores de imposto retidos na fonte sobre as aplicações financeiras em 2011*”, bem assim reconheceu “*que o procedimento contábil utilizado pela Recorrente era adequado*” (no sentido de possibilitar o diferimento da tributação sobre receitas financeiras auferidas na fase pré-operacional), mas [...] “*não aceitou sua inclusão no saldo negativo de IRPJ do ano de 2011, em síntese, pelo seguinte motivo:*

- a contribuinte “*pode ter ativos não relacionados à atividade que está em fase pré-operacional*”; e subsidiariamente;

Inconformada, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário ao qual foi dado provimento pelo Acórdão n.º 1401-003.028 (fls. 820-834), nos termos da ementa e do dispositivo já transcritos no início deste relatório.

O processo foi encaminhado de forma eletrônica à PGFN em 07/01/2019 (fl. 835) e a Procuradora da Fazenda Nacional antes de findar o prazo de 30 (trinta) dias para a ciência presumida, em 30/01/2019 (fl.849), foi interposto Recurso Especial tempestivo (fls. 836-848), por meio do qual a Fazenda Nacional contestou o entendimento da decisão em relação à matéria “*a tributação de receitas financeiras na fase pré-operacional*”, com os efeitos daí decorrentes sobre a utilização do IRRF relativo a tais receitas na composição de saldo negativo de IRPJ passível de utilização em compensação tributária.

Na sequência o Despacho de Admissibilidade de fls. 851-853 admitiu a matéria “*a tributação de receitas financeiras na fase pré-operacional*” por meio do paradigma n.º 1201-00.180, nos termos abaixo, naquilo que é relevante destacar:

[...]

Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu, no caso de empresa em fase pré-operacional, por acatar que os impostos retidos na fonte das aplicações financeiras integrem o saldo negativo de IRPJ, apesar de que as receitas financeiras auferidas foram contabilizadas em conta de ativo, **o acórdão paradigma apontado** (Acórdão n.º 1201-00.180, de 2009) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que 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.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**. (Destques do original).

O paradigma 1201-00.180 (não reformado até o presente momento) para o qual a matéria foi admitida possui a seguinte 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, na 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.** [destaques da Recorrente]

No mérito, requer a Fazenda Nacional a reforma do acórdão recorrido, com o consequente restabelecimento da decisão proferida em primeira instância, ou seja, no sentido de que somente pode compor o saldo negativo de IRPJ, ainda que em fase pré-operacional, o IRRF relativo a receitas financeiras que tenham sido oferecidas à tributação no próprio ano de seu auferimento.

O processo foi encaminhado à unidade de origem para que a contribuinte fosse cientificada do Acórdão n.º 1401-003.028, do recurso especial da Fazenda Nacional e de sua admissão, o que foi feito por meio de intimação eletrônica, em 29/05/2019, (Termo de Ciência de Abertura de Mensagem, fl. 857), tendo apresentado, em 11/06/2019 (fl. 859), tempestivamente, as Contrarrazões de fls. 850-881, aduzindo, em apertada síntese:

- preliminarmente, a Contribuinte manifestou sua discordância em relação a admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional, em síntese, acusando de a matéria dita divergente admitida pelo despacho de admissibilidade possuir arcabouço jurídico distinto e dissimilitude fática entre os acórdãos confrontados. Segundo ela, a Fazenda Nacional apresenta paradigma cuja decisão baseia-se na redação do inciso V do artigo 179 da Lei nº 6.404/76 que já havia sido revogada ao tempo dos fatos discutidos no presente processo.

- no mérito, requer a confirmação da decisão recorrida, reiterando os argumentos já aduzidos em sede de recurso voluntário.

Em seguida, os autos foram sorteados a este Conselheiro para relato.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo conforme ficou bem assentado no despacho de admissibilidade de fls. 851-853.

Conforme relatado, a contribuinte foi intimada e apresentou Contrarrazões ao Apelo Especial interposto pela Fazenda Nacional.

A Contribuinte manifestou sua discordância em relação a admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional, em síntese, acusando de a matéria dita divergente admitida pelo despacho de admissibilidade possuir arcabouço jurídico distinto. Confira-se os termos do seu recurso especial a esse respeito:

2.3 Para comprovar a divergência jurisprudencial que autorizaria a interposição do Recurso Especial, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional alega que o r. Acórdão recorrido haveria divergido do Acórdão n.º 1201-00.180, em que a Egrégia 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF — uma vez mais, **baseando-se na redação do inciso V do artigo 179 da Lei n.º 6.404/76 que já havia sido revogada ao tempo dos fatos discutidos no presente processo** — decidiu que “*não cabe devolução do saldo negativo do IRPJ decorrente do imposto de renda retido na fonte na fase pré-operacional, se as respectivas receitas não foram declaradas*”.

2.4 *Data maxima venia*, o Recurso Especial não merece ser conhecido, na medida em que não satisfaz os requisitos previstos na legislação. Caso seja conhecido, o Recurso Especial, não deve ele ser provido, diante da improcedência das razões nele veiculadas. É o que se passa a demonstrar. [destaques do recurso]

Complementarmente, a Contribuinte acusa a admissão da matéria divergente ter sido feita em um contexto de falta de similitude fática. Confira-se os seus termos:

3.1.5 No r. Acórdão trazido como paradigma, entretanto, jamais se falou da origem dos recursos aplicados ou de sua vinculação com a construção do empreendimento pelo contribuinte durante a fase pré-operacional, tratando-se de matéria absolutamente diversa, qual seja, o momento em que se devem reconhecer as receitas financeiras na apuração do IRPJ, e, em especial, a possibilidade de se diferir o reconhecimento das despesas financeiras quando a empresa se encontra em fase pré-operacional.

Quanto à alegada *falta de prequestionamento* alegada em processo similar(10880.991093/2012-11), bem assim deixado implícito em suas razões para demonstrar a falta de similitude fática, resta saber se efetivamente houve decisão no acórdão recorrido acerca da matéria eleita como divergente.

O acórdão recorrido não precisava revisitar fundamento que foi sobejamente discutido e já acatado pela primeira instância e por esse fato a PGFN também não precisaria

embargar a decisão, pois esse foi um dos fundamentos relevantes que sustentaram a decisão de dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

Sem dúvida que não se pode pretender demonstrar dissenso jurisprudencial por meio de entendimentos “implícitos” *quando tal conclusão decorreria de exercício interpretativo do próprio mérito do julgado*, o que não seria admissível na seara da demonstração da divergência jurisprudencial. Porém, este, como já se demonstrou, não seria o caso por todo o contexto jurídico já delineado que remete a um juízo de mérito sem dúvida extraído da própria decisão.

Confira-se trechos da decisão recorrida que corrobora o acima mencionado:

[...]

Em seu recurso a Recorrente esclareceu que, como estava em fase **pré-operacional em 2009**, as receitas financeiras auferidas foram contabilizadas em conta de ativo, conforme tratamento contábil/fiscal vigente, ratificado em atos (Soluções de Consulta) da própria Receita Federal, em julgado do CARF e no Pronunciamento Contábil CPC n.º 20.

A decisão de piso reconheceu a existência dos valores de imposto retidos na fonte sobre as aplicações financeiras em 2009, **e também reconheceu que o procedimento contábil utilizado pela Recorrente era adequado**, mas não aceitou sua inclusão no **saldo negativo de IRPJ** do ano de 2009.

De se reproduzir excertos do voto condutor da decisão recorrida:

28. Dessa forma, a controvérsia cinge-se à demonstração da tributação dos rendimentos correspondentes ao IRRF comprovado, o que, de acordo com a defesa apresentada, leva a análise para a apuração do resultado da fase pré-operacional da contribuinte.

38. 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.

*39. Nesse contexto, o entendimento expresso na Solução de Consulta DISIT SRRF/8ª RF n.º 44/2008, trazida na defesa, é no sentido de que, na 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.*

40. 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. Somente nesta situação, eventual saldo negativo de IRPJ, decorrente da retenção na fonte desse tributo sobre as receitas financeiras absorvidas pelas despesas financeiras e pré-operacionais, poderá ser objeto de restituição ou compensação.

[...]

42. *Aqui, é importante destacar o entendimento de que não são tratados como redução, ou acréscimos do Ativo, os resultados derivados de fatores não relacionados com a implantação das condições de funcionamento da empresa.*
[grifos ora inseridos]

Bem se vê, que é afastada da realidade a afirmação da Recorrente no sentido de que “*não há menção em uma linha sequer a respeito do momento de reconhecimento contábil e fiscal das receitas financeiras quando o contribuinte se encontra em fase pré-operacional, ou nem mesmo uma provocação sucinta de debate acerca da possibilidade de se diferir apenas as despesas pré-operacionais*”.

Tanto é assim que no trecho abaixo o Recorrente entra em contradição ao admitir que a DRJ discutiu a questão (que foi ratificada pela decisão recorrida):

16. Insta registrar, que o debate aventado no acórdão paradigma restara superado pela decisão de primeiro grau, sendo que tal premissa foi considerada fato incontroverso pela decisão recorrida, padecendo este fundamento, portanto, de prequestionamento.

E o debate não foi superado, pois nada impedia que a decisão recorrida não acolhesse o 1º fundamento que foi acatado apenas implicitamente pela decisão de primeiro grau dentro de um contexto decisório bem mais abrangente. Como a manifestação de inconformidade na primeira instância foi rejeitada, ao fim e ao cabo, pelos outros dois fundamentos, foram estes que realmente prevaleceram e cujos termos o colegiado de primeiro grau acompanhou. Ou seja, na prática esse primeiro fundamento (*o tratamento previsto pela legislação fiscal para a receitas financeiras auferidas durante a fase pré-operacional*) não passou de um *obiter dictum*. A matéria em debate como um todo (*decidir se o contribuinte, em determinado período, teria o direito ao crédito relativo a saldo credor de IRPJ apurado com a utilização de IRRF incidente sobre receitas financeiras auferidas em fase pré-operacional.*) não é compartimentável e teve uma decisão desfavorável ao contribuinte sendo toda ela devolvida para o CARF decidir.

Portanto, *afasto a alegada falta de prequestionamento da matéria.*

Em relação à alteração legislativa superveniente (inciso V do artigo 179 da Lei nº 6.404/76), a mesma foi considerada explicitamente pelo acórdão recorrido como irrelevante para o deslinde da presente demanda. Confirma-se os seus termos a esse respeito:

Ainda, a decisão recorrida cita e transcreve Solução de Divergência nº45 da COSIT, de nov/2008, neste mesmo sentido, além de comentar e descrever os atos legais, o CPC nº 20 e as alterações promovidas na legislação que acabaram pela extinção do ativo diferido, mas que, ressalte-se, **em nada afeta o deslinde do presente litígio**, pois a Recorrente observou esta nova situação em seus registros contábeis pertinentes ao assunto posto.

Se é irrelevante para a demanda a luz do decidido no acórdão recorrido, obviamente que não há necessidade também de o paradigma ter sido julgado após tal alteração legislativa.

Afasto, portanto, a acusação de que os arcabouços jurídicos relevantes para a confrontação eram distintos.

Por fim, a alegação suplementar de que a divergência não se estabeleceria por se tratar de situações fáticas desassemelhadas também não prospera, isso porque nitidamente nesse caso a Recorrente confunde fundamento jurídico distinto com situação fática distinta.

E no presente caso, apesar de o paradigma não apresentar todos os fundamentos jurídicos do acórdão recorrido (apenas um único em comum) não descaracterizaria a divergência por razões de natureza lógica a ser explanada a seguir.

Conforme se pode extrair de trechos da decisão recorrida alhures reproduzidos, o colegiado deu provimento ao recurso por três fundamentos distintos, mas dependentes(ligados), conforme se resume abaixo:

1º Fundamento (não acatado pelo despacho decisório e acatado pela DRJ): as receitas financeiras auferidas em fase pré-operacional não precisam ser reconhecidas imediatamente no momento do seu auferimento podendo serem diferidas por meio de sua ativação.

2º Fundamento (não acatado pela DRJ): não foi provado nos autos que a referida ativação (contemplando o diferimento das receitas financeiras) não estaria relacionada à atividade que está em fase pré-operacional; e

Isso quer dizer que cada um desses fundamentos teriam que ser acolhidos simultaneamente para que a decisão fosse favorável ao Contribuinte. Ou seja, bastaria a invalidação de um desses fundamentos para a decisão não ser favorável ao contribuinte. Isso quer dizer que cada um desses fundamentos são relevantes, por si sós, para estabelecer uma divergência sem incorrer em eventual falta de utilidade recursal, ou por outras palavras, não seria necessária a presença simultânea dos dois fundamentos no paradigma elegido, bastando a presença apenas de um deles – como foi o caso - que fosse compatível com a temática apresentada.

É essa indistinção entre situação fática e fundamentos que levou também ao contribuinte a afirmar que as situações fáticas seriam desassemelhadas em face de os fundamentos serem distintos entre os acórdãos confrontados.

Na verdade, as situações fáticas não se tornam desassemelhadas quando o relevante aqui são os fundamentos jurídicos na decisão recorrida serem dependentes entre si, a despeito de não serem os mesmos fundamentos do paradigma. O fato de o paradigma apresentar apenas o primeiro fundamento em comum, já é suficiente para caracterizar a divergência interpretativa..

Dessa forma, manifesto minha concordância quanto ao que foi disposto no Despacho de Admissibilidade de fls. 851-853, no sentido de que foi demonstrada pela Fazenda Nacional a existência de divergência jurisprudencial entre a decisão recorrida e o Acórdão paradigma n.º 1201-00.180.

Verifica-se que o Acórdão, ora recorrido, ao fim e ao cabo, desconstituiu o fundamento principal utilizado pela DRJ para indeferir o pleito do contribuinte, e concluiu pela possibilidade do diferimento da tributação sobre receitas financeiras auferidas na fase pré-operacional e, como consequência, pela possibilidade de restituição ou compensação do saldo

negativo decorrente da retenção do imposto de renda sobre tais receitas financeiras, absorvidas pelas despesas pré-operacionais.

Já o único paradigma indicado pela Recorrente, efetivamente abraça entendimento divergente daquele, por considerar que: (i) as receitas, entre elas as financeiras auferidas em fase pré-operacional, somente podem ser reconhecidas quando realizadas; e (ii) se tais receitas não foram declaradas e computadas na apuração do lucro real, as respectivas retenções de IRRF não podem ser incluídas cálculo de saldo negativo de IRPJ passível de compensação.

Por fim, esclareço que este Colegiado, desde 2019, por meio do Acórdão n.º 9101-004.482, vem rotineiramente admitindo esse paradigma como hábil a reconhecer o dissídio jurisprudencial entabulado pela Fazenda Nacional em recursos sobre a matéria ora em exame.

Assim, encaminho meu voto pelo CONHECIMENTO do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

2 MÉRITO

A matéria sob julgamento no presente contencioso não é nova e já foi apreciada por este Colegiado em algumas ocasiões. Trata de decidir se o contribuinte tem direito ou não 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.

Na sessão de julgamento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional nos autos do processo administrativo tributário n.º 10768.015971/2002-14, tive a oportunidade de manifestar minha concordância com o posicionamento exposto pela i. Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Naquele julgamento, que culminou na prolação do Acórdão n.º 9101-005.223, a maioria dos membros desta 1ª Turma da CSRF votou com a Relatora (Conselheira Lívia de Carli Germano) pelas conclusões, no sentido de negar provimento ao recurso especial fazendário. Os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros foram, então, expostos na Declaração de Voto redigida pela Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Na Declaração de Voto em questão, a conselheira faz extensas referências ao voto condutor de outra decisão, o Acórdão n.º 9101-004.482, em que atuou como Relatora. Aquele acórdão também decidiu por negar provimento a Recurso Especial por meio do qual a Fazenda Nacional contestava o entendimento de Turma Ordinária que reconhecera o direito do contribuinte a diferir a tributação de receitas financeiras auferidas em fase pré-operacional e, também, de utilizar, em compensação tributária, o saldo credor de IRPJ calculado a partir da dedução do IRRF referente àquelas receitas não oferecidas à tributação no mesmo ano da retenção do imposto em fonte.

O voto condutor do Acórdão n.º 9101-004.482, examinando situação fática semelhante à enfrentada nos presentes autos, em que o contribuinte teve, em ano-calendário situado em sua fase pré-operacional, despesas financeiras em valor superior ao das receitas financeiras, delimitou da seguinte forma a controvérsia:

O acórdão recorrido está pautado, basicamente, na Solução de Divergência COSIT n.º 32, de 05 de agosto de 2008, assim referida no seu voto condutor:

Tal como evidenciado no relatório acima elaborado, a Recorrente apresentou DCOMP, indicando crédito referente ao ano-calendário 2008, argumentando que inaugurou sua unidade industrial em 16 de novembro de 2009, encontrando-se, até então, em fase pré-operacional, asseverando que durante o período que precedeu o início de suas atividades, incorreu em despesas pré-operacionais e financeiras, todas relacionadas à sua atividade fim, bem como teria auferido receitas decorrente de aplicações financeiras.

Por tais razões é que sustentou que ao longo do ano-calendário 2008, suportou a retenção na fonte do imposto sobre a renda, os quais foram devidamente registrados e contabilizados em ativo diferido, na forma da legislação então vigente, concluindo, destarte, que ao final do referido ano-calendário, apurou crédito decorrente de saldo negativo de imposto de renda, no montante total de R\$ 2.054.188,51.

Tanto o Despacho Decisório quanto a decisão recorrida, entenderam que tendo em vista que as receitas financeiras não foram computadas na apuração do lucro real, não é possível a dedução do respectivo IRRF, não existindo, em consequência o saldo negativo indicado pela interessada.

Necessário, portanto, lembrar o que dispõe a solução de divergência COSIT n.º 32 de 05.08.2008, cuja ementa é a seguinte:

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.

Ora, verifica-se pelo entendimento da própria Administração que não há razão para se concluir que o resultado financeiro positivo obtido a partir dos gastos classificáveis no ativo diferido por parte das pessoas jurídicas que apuram o respectivo imposto sobre a renda com base no lucro real deva ser prontamente tributado, visto que a legislação comercial, que consagra o princípio da competência, inclusive no que se refere ao ativo diferido e cuja observância é determinada pela legislação tributária, estabelece que devem ser registrados no ativo diferido, o saldo 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, devendo haver tributação apenas quando o referido resultado ultrapassar o total das despesas pré-operacionais.

[...]

O que se tem nos autos, é que a Recorrente apurou despesas pré-operacionais no montante de R\$ 9.073.927,29, despesas financeiras no total de R\$ 12.596.375,27 e receitas financeiras do período de R\$ 9.470.059,35, resultando em um saldo de Ativo Diferido de R\$ 12.200.243,20, sendo que o saldo líquido negativo no valor de R\$ 3.126.315 registrado sob a rubrica “despesas e receitas financeiras líquidas”, corresponde a diferença entre o valor das despesas financeiras e as receitas financeiras, de sorte que o correspondente saldo do Ativo Diferido em 31/12/2008, registrado na Linha 58 da Ficha 36A, da DIPJ, representa o saldo das despesas financeiras, já deduzidas as receitas financeiras.

Sendo as despesas financeiras maiores que as receitas financeiras, conforme evidenciado acima, e tendo sido declaradas no ativo diferido, na existência de saldo negativo de IRPJ, apurado em decorrência do IRRF incidente sobre aplicações financeiras, esse valor poderá ser objeto de restituição ou compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela RFB.

A PGFN defende que, nos termos do art. 2º, §4º, inciso III da Lei nº 9.430, de 1996, somente são dedutíveis na determinação do saldo de IRPJ a pagar ao final do ano-calendário o imposto de renda retido na fonte *incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real*. A legislação tributária, de outro lado, toma como referência o lucro líquido apurado segundo as disposições da legislação comercial e também impõe a observância dos princípios contábeis da realização das receitas e da competência (art. 218 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 – RIR/99), porém o art. 179, V da Lei nº 6.404, de 1976 e o art. 325, inciso II do RIR/99 permitem o diferimento, apenas, das *despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social*, razão pela qual não cabe ao intérprete concluir que, para fins da incidência do imposto de renda, os rendimentos financeiros auferidos nesse período pudessem ter o mesmo tratamento, mormente tendo em conta que o art. 76, §2º da Lei nº 8.981, de 1995 é *contundente no sentido de que os rendimentos de aplicações financeiras devem ser reconhecidos no período em que foram auferidos, independentemente, de a empresa encontrar-se em fase pré-operacional*. Acrescenta que o lucro real tem como ponto de partida o lucro líquido do exercício, ajustado por adições, exclusões e compensações, 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 de 2008*.

A Recorrente, portanto, não discorda do diferimento das despesas pré-operacionais. Apenas defende que as receitas financeiras submetidas a retenções na fonte, por imposição do art. 76, §2º da Lei nº 8.981, de 1995, devem ser adicionadas ao lucro real e, sem esta providência, o sujeito passivo não pode deduzir as retenções sofridas na apuração do saldo negativo de IRPJ do período. Já o paradigma sequer vislumbra a possibilidade de as receitas financeiras serem escrituradas em conta redutora do ativo diferido, interpretando que o art. 179, inciso V da Lei nº 6.404, de 1976 (em sua redação anterior à Lei nº 11.638, de 2007) somente autorizava o registro das despesas pré-operacionais em ativo diferido, além de a Resolução CFC nº 750, de 1993 impor que as receitas sejam reconhecidas no período de sua realização, ainda que em fase pré-operacional.

(destaques no original)

Na sequência, o voto analisa especificamente o Acórdão nº 1201-00.180, paradigma indicado pela Fazenda Nacional tanto no Recurso Especial interposto naquele processo (nº 10835.720298/2009-55) quanto na insurgência objeto do julgamento ora em andamento.

Da análise, observa que o paradigma, ao contrário do acórdão recorrido, não admite a possibilidade de uma empresa em fase pré-operacional computar no ativo diferido o saldo negativo entre receitas e despesas financeiras auferidas/incorridas no período:

Assim está expresso o voto condutor do paradigma nº 1201-00.180:

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.

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 podem ser reconhecidas no período da realização das receitas em relação as quais contribuíram para a sua obtenção. Abaixo, transcrevemos a ementa relativa a este último princípio, que foi veiculado pela Resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade, a qual foi adotada inclusive pela CVM:

"Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem... "

Ou seja, os dispêndios que vejam a contribuir para receitas futuras só poderão ser reconhecidos nos períodos de obtenção destas receitas. E 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.

As receitas devem ser reconhecidas como tais no período de sua realização. Desse modo, mesmo na intitulada fase pré-operacional, na 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, se os juros foram obtidos em razão de uma aplicação financeira num certo ano, é neste ano que devem ser reconhecidos como receitas financeiras, ainda que não recebidos e mesmo que a entidade não esteja também obtendo receitas da sua atividade operacional.

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.

[...]

Observa-se nos argumentos deduzidos no acórdão recorrido e no paradigma que a divergência entre eles se estabelece, inicialmente, pela desconsideração, no paradigma, da possibilidade de a pessoa jurídica em fase pré-operacional computar no ativo diferido o saldo negativo entre receitas e despesas financeiras daquele período. A Lei nº 6.404, de 1976, de fato, apenas dispunha, em sua redação original, que:

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

[...]

c) ativo permanente, dividido em investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido.

[...]

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

[...]

V - no ativo diferido: as aplicações de recursos em **despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social**, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.

[...]

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

[...]

VI - o ativo diferido, pelo valor do capital aplicado, deduzido do saldo das contas que registrem a sua amortização.

[...]

§ 2º A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

[...]

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

[...]

§ 3º Os recursos aplicados no ativo diferido serão amortizados periodicamente, em prazo não superior a 10 (dez) anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes, devendo ser registrada a perda do capital aplicado quando abandonados os empreendimentos ou atividades a que se destinavam, ou comprovado que essas atividades não poderão produzir resultados suficientes para amortizá-los

[...]

Art. 185. Nas demonstrações financeiras deverão ser considerados os efeitos da modificação no poder de compra da moeda nacional sobre o valor dos elementos do patrimônio e os resultados do exercício. (Revogado pela Lei nº 7.730, de 1989)

§ 1º Serão corrigidos, com base nos índices de desvalorização da moeda nacional reconhecidos pelas autoridades federais: (Revogado pela Lei nº 7.730, de 1989)

a) o custo de aquisição dos elementos do ativo permanente, inclusive os recursos aplicados no ativo diferido, os saldos das contas de depreciação, amortização e exaustão, e as provisões para perdas;

[...] (negrejou-se)

(destaques no original)

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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 dispõe:

“ 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 nº 44, de 1º 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 nº 4.506, de 1964, incorporado ao art. 325, II, alínea “a” do RIR/99, e o art. 17, parágrafo único do Decreto nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 inexistente óbice 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.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto