

CSRF firma entendimento sobre tributação em fase pré-operacional

Analisaremos nesta quarta-feira (5/8) o entendimento do Carf firmado em precedente da 1ª Turma da CSRF que analisou a forma e o momento de oferecimento à tributação de receitas financeiras auferidas por contribuinte em fase pré-operacional, bem como a viabilidade da dedução do imposto de renda dessas receitas.



Fernando Brasil
conselheiro do Carf

Trata-se do Acórdão nº 9101-004.482 [\[1\]](#), julgado na sessão de 5 de

novembro de 2019, em processo que o contribuinte pleiteava saldo negativo de IRPJ apurado durante fase pré-operacional em que as receitas financeiras não compuseram o resultado do período, mas o IRRF foi utilizado na composição do saldo pleiteado.

Segundo dispõe o artigo 2º, §4º, inciso III, da Lei nº 9.430, de 1996, somente são dedutíveis do IRPJ devido ao final do período de apuração o IRRF incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real [\[2\]](#). As discussões sobre a repercussão desse dispositivo legal redundaram, inclusive, na edição de enunciado de súmula pelo Carf [\[3\]](#).

Portanto, em princípio e em regra, para que o IRRF possa ser deduzido do IRPJ devido, além da comprovação da retenção do imposto, deve-se demonstrar também que as receitas a que se refere o imposto retido foram efetivamente computadas na determinação do lucro real.

No que diz respeito às questões contábeis envolvidas, a Lei nº 6.404/76, em sua redação original, dispunha em seu artigo 178 que as contas de ativo seriam registradas em diversos grupos, entre esses o ativo permanente — dividido em investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido. Já o artigo 179 desse mesmo diploma legava determinava que seriam classificadas 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"*.

Já o Decreto-Lei nº 1.598/77, na alínea "b" de seu artigo 17, dispõe que *"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".

O voto condutor do aresto aponta que a Instrução Normativa SRF nº 54, de 1988, dispunha em seu item 2 que, no caso de pessoa jurídica em fase pré-operacional deveria ser apurado o saldo conjunto das despesas e receitas financeiras, das variações monetárias ativas e passivas e do resultado líquido da correção monetária do balanço, sendo que, em caso de apuração de saldo devedor, esse montante deveria ser acrescido ao ativo diferido, e, na hipótese de apuração de saldo credor, esse deveria ser diminuído do total das despesas pré-operacionais incorridas no período de apuração. Se ainda assim restasse saldo credor, esse excesso deveria compor o lucro líquido do exercício e poderia ser totalmente diferido como lucro inflacionário [4].

A seguir, a ilustre conselheira relatora Edeli Pereira Bessa asseverou que a discussão sobre a subsistência dessa orientação normativa — após a extinção da correção monetária do balanço — foi travada no Acórdão nº 9101-001.052 [5].

Segundo essa decisão, o correto tratamento contábil de gastos na fase pré-operacional teria sido abordado nos Pareceres CST nº 376/71, 72/75 e 110/75 e que, embora esses tenham sido exarados antes da edição da Lei nº 6.404/76 e ao próprio Decreto-Lei nº 1.598/77, interpretariam norma ainda vigente, a saber, o artigo 58, §3º, alínea "a", da Lei nº 4.506/64, o qual dispõe que poderão ser amortizadas no prazo de cinco anos, contados a partir do início da operação, as despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais.

Contudo, no que diz respeito ao tratamento dado às receitas financeiras auferidas na fase pré-operacional, embora as normas contábeis determinassem que, em regra [6], essas receitas deveriam ser registradas em conta específica — classificada como redução das despesas pré-operacionais —, as leis tributárias teriam deixado de normatizar explicitamente a matéria. Nesse contexto, o contribuinte teria agido corretamente ao calcular em separado o resultado pré-operacional do lucro operacional.

Nessa toada, concluiu-se que embora a IN SRF nº 54/88 tivesse sido revogada pela IN SRF 79/00 em razão do fim da correção monetária, o raciocínio a respeito do registro, durante a fase pré-operacional, das receitas financeiras em dedução das despesas financeiras, manter-se-ia inalterado.

Além disso, asseverou-se que caso as receitas financeiras auferidas durante a fase pré-operacional fossem levadas ao resultado, em decorrência do princípio do confronto das despesas com as receitas, as despesas financeiras também teriam que ser registradas no resultado do exercício. E, mesmo que assim fizesse, o contribuinte ainda continuaria a auferir prejuízos fiscais e, conseqüentemente, faria jus ao IRRF incidente sobre as receitas financeiras e à restituição do saldo negativo apurado.

Ainda nesse Acórdão nº 9101-001.052 consignou-se que, no que diz respeito à dedutibilidade do IRRF sobre as receitas financeiras auferidas na fase pré-operacional, não haveria ofensa ao disposto no citado artigo 2º, §4º, inciso III, da Lei nº 9.430/96. Isso porque esse dispositivo não imporá que o IRRF fosse dedutível no mesmo período em que a receita financeira tivesse sido computada na apuração do lucro real. Segundo esse raciocínio, essa regra seria cabível em casos ordinários, não sendo aplicável em situação transitória e excepcional como aquela ocorrida na fase pré-operacional, *"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"*

. Naquele caso, estaria ainda incorreto o raciocínio do acórdão em recurso voluntário ao determinar que a retenção na fonte teria se dado de forma definitiva, uma vez que o inciso I do artigo 76 da Lei nº 8.981/95 dispõe expressamente que, no caso de pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, o IRRF sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável será deduzido do IRPJ devido ao final do período de apuração. Além disso, tal raciocínio implicaria a ocorrência de *bis in idem*, pois além do caráter de definitividade da retenção, o saldo entre despesas e receitas financeiras em fase pré-operacional controlado em ativo diferido seria amortizado posteriormente, redundando em nova incidência sobre as mesmas receitas (ao reduzir as despesas financeiras a serem amortizadas).

Retornando à decisão de relatoria da conselheira Edeli Pereira Bessa (Acórdão nº 9101-004.482), asseverou-se que as circunstâncias fáticas tratadas no processo em exame seriam idênticas às do precedente firmado no Acórdão nº 9101-001.052, ou seja, ainda que se entendesse pela impossibilidade de diferimento dos resultados financeiros após a extinção da correção monetária de balanço, haveria apuração de prejuízo fiscal e caracterização de apuração de saldo negativo de IRPJ no montante integral das retenções sofridas.

Asseverou ainda a conselheira relatora que mesmo com o advento da Lei nº 11.638/2007 permitiu-se o registro em contas de ativo diferido ao longo do ano-calendário de 2008, e que somente após a edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, é que o grupo ativo diferido deixaria de receber novos registros (revogação do inciso V do artigo 179 da Lei nº 6.404/76), permitindo-se, contudo, que o saldo existente em 31 de dezembro de 2008 nesse grupo *"que, pela sua natureza, não puder ser alocado a outro grupo de contas, poderá permanecer no ativo sob essa classificação até sua completa amortização(...)"*. Correto, portanto, seria o procedimento adotado pelo contribuinte de manter, ao final de 2008 e em ativo diferido, o saldo de despesas financeiras superiores às receitas financeiras relativas à fase pré-operacional.

Esclareceu ainda a relatora que, quanto aos períodos subsequentes, o contribuinte optou pelo Regime Tributário de Transição (RTT), sendo afastados os efeitos das alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007, nos termos dos artigos 15 e 16 da Lei nº 11.941, de 2009. Desse modo, *"eventual baixa para lucros ou prejuízos acumulados não poderia inibir sua amortização nos períodos subsequentes, para fins fiscais, e isto pelo valor líquido acumulado, já reduzido das receitas financeiras apropriadas naquele grupo do ativo"*.

Arremata ainda que mesmo com a revogação do RTT, a Lei nº 12.973/2014 manteve o diferimento das despesas pré-operacionais [\[7\]](#).

Por fim, o voto condutor do aresto salienta que, em se tratando de pedido de restituição, caberia ao contribuinte fazer prova de que se encontrava em fase pré-operacional, mas, como não houve pré-questionamento sobre o tema por parte da PGFN, restou sedimentado o entendimento implícito da decisão recorrida de que o contribuinte ainda não havia iniciado suas operações.

Cumprе ressaltar que o precedente ora em análise se baseia em situação em que as despesas financeiras foram *superiores* às receitas financeiras auferidas pelo contribuinte durante a fase pré-operacional. Em sessão realizada no mês de julho corrente, a 1ª Turma da CSRF iniciou o julgamento de recurso especial no Processo nº 13894.000334/00-45 em que as receitas financeiras auferidas superaram as despesas financeiras incorridas antes do início das operações da pessoa jurídica. Embora o voto condutor da

conselheira relatora [8] tenha sido no sentido de conhecer do recurso especial interposto pelo contribuinte, e, no mérito, por lhe dar provimento, iniciou-se discussão não só sobre seu conhecimento, mas também se, uma vez conhecido o recurso, se o entendimento firmado no precedente ora em análise seria aplicável ao caso concreto, em especial no que diz respeito ao oferecimento imediato à tributação do montante das receitas financeiras que superarem as despesas financeiras registradas naquele período [9]. Os autos saíram com vista e retornarão para julgamento, provavelmente, na reunião a ser realizada no mês de setembro, nos termos previstos no Regimento Interno do Carf.

Conforme se observa no Acórdão nº 9101-004.482 da 1ª Turma da CSRF, esse colegiado firmou o entendimento de que as receitas financeiras auferidas durante a fase pré-operacional devem ser deduzidas das despesas financeiras incorridas no mesmo período e, sendo esses dispêndios superiores aos rendimentos financeiros obtidos, a tributação dessas receitas somente se dará a partir do início das operações do contribuinte, o que não impede o contribuinte de deduzir o IRRF incidente sobre essas receitas no período em que ocorrida a retenção do imposto. Resta aguardarmos o deslinde do julgamento do recurso especial interposto no Processo nº 13894.000334/00-45 para verificar se esse mesmo entendimento será mantido na hipótese de as receitas financeiras serem superiores às despesas financeiras registradas durante a fase pré-operacional.

Este texto não reflete a posição institucional do Carf, mas, sim, uma análise dos seus precedentes publicados no sítio virtual do órgão, em estudo descritivo, de caráter informativo, promovido pelos seus colonistas

[1] Relatora conselheira Edeli Pereira Bessa.

[2] "Artigo 2º — A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o [artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995](#), sobre a receita bruta definida pela [artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977](#), auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos [§§ 1º e 2º do artigo 29](#) e nos [arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995](#). (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

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

(...)

III — do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real (...)"

[3] A esse respeito, assim dispõe o enunciado nº 80 da Súmula Carf: *"Na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto"*.

[4] O artigo 417 do Decreto nº 1.041/94 determinava que 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"*.

[5] Relator Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, julgado na sessão de 28 de junho de 2011.

[6] Somente não seriam tratados como redução do ativo diferido, os resultados derivados de fatores não relacionados com a implantação das condições de funcionamento da pessoa jurídica.

[7] "Artigo 11 — Para fins de determinação do lucro real, não serão computadas, no período de apuração em que incorridas, as despesas:

I — de organização pré-operacionais ou pré-industriais, inclusive da fase inicial de operação, quando a empresa utilizou apenas parcialmente o seu equipamento ou as suas instalações; e

II — de expansão das atividades industriais.

Parágrafo único. As despesas referidas no caput poderão ser excluídas para fins de determinação do lucro real, em quotas fixas mensais e no prazo mínimo de 5 (cinco) anos, a partir:

I — do início das operações ou da plena utilização das instalações, no caso do inciso I do caput ; e

II — do início das atividades das novas instalações, no caso do inciso II do caput".

[8] Conselheira Livia De Carli Germano.

[9] As informações sobre o conteúdo do voto da Conselheira e do debate foram colhidas por meio das gravações das sessões disponibilizadas no sítio do Carf. Os vídeos referentes ao voto e debate no processo 13894.000334/00-45 podem ser acessados nos links <https://www.youtube.com/watch?v=C2xQZgfJ1L0&list=PLdc7CAKnUXwj-VPQ7in1SoxBnQufEl-zb&index=17&t=0s> e <https://www.youtube.com/watch?v=n8Z8tDGG5Xo&list=PLdc7CAKnUXwj-VPQ7in1SoxBnQufEl-zb&index=15>.

Date Created

05/08/2020