



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo n° 10380.008521/2004-73
Recurso n° 156.656 Voluntário
Matéria IRPJ E CSLL
Acórdão n° 101-96.940
Sessão de 19 de setembro de 2008
Recorrente M DIAS BRANCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.
Recorrida 4ª TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ EM FORTALEZA - CE

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999

Ementa: RECEITAS PRÉ-OPERACIONAIS – DIFERIMENTO.

A legislação tributária apesar de distinguir receitas financeiras de variações monetárias, incluiu ambas na classificação de outros resultados operacionais, pelo quê, as receitas financeiras e as variações monetárias ativas, sendo parte da atividade operacional da pessoa jurídica, podem ser diferidas quando esta estiver em fase pré-operacional.

MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

Quando a imputação de falta de recolhimento de estimativas decorre de outra infração à legislação tributária, não persistindo esta, não há como persistir aquela.

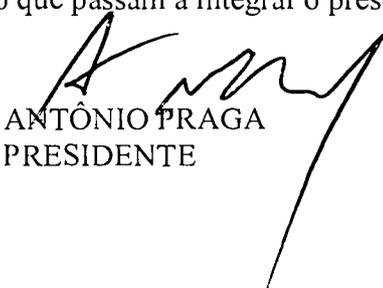
LANÇAMENTO REFLEXO.

O decidido em relação ao tributo principal se aplica ao lançamento reflexo, em virtude da estreita relação de causa e efeitos entre eles existentes.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

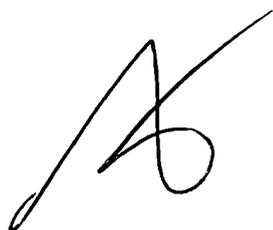
ACORDAM os membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTÔNIO PRAGA
PRESIDENTE


CAIO MARCOS CÂNDIDO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 NOV 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Sandra Maria Faroni, José Ricardo da Silva, Valmir Sandri, João Carlos de Lima Júnior, Aloysio José Percínio da Silva, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente da Câmara) e Antonio Praga (Presidente da Câmara).



Relatório

M DIAS BRANCO INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., pessoa jurídica já qualificada nos autos, recorre a este Conselho em razão do acórdão de lavra da DRJ I em Fortaleza - CE nº 6.540, de 21 de setembro de 2005, que julgou procedentes os lançamentos consubstanciados nos autos de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 03/09) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 10/15), relativos ao ano-calendário de 1999.

A autuação dá conta do cometimento de infração à legislação tributária consistente na falta de adição ao lucro líquido para apuração do lucro real de receitas financeiras auferidas na fase pré-operacional, registradas no Ativo Diferido como redutor das despesas pré-operacionais incorridas, com conseqüente falta de tributação daqueles valores. Em conseqüência foi lançada multa de ofício isolada pela falta do correspondente recolhimento das estimativas do IRPJ e da CSLL.

Tendo tomado ciência dos lançamentos em 17 de setembro de 2004, a atuada insurgiu-se contra tais exigências, tendo apresentado impugnação (fls. 53/60) em 14 de outubro de 2004, em que apresentou as seguintes razões de defesa, em síntese de lavra da autoridade julgadora de primeira instância:

Aduz, o contribuinte, que, no ano-calendário de 1999 a empresa sucedida encontrava-se em fase pré-operacional. Na época, a sucedida tinha recursos financeiros ainda não empregados no empreendimento industrial que se encontrava em andamento, e os mantinha aplicado no mercado financeiro, cujo objetivo, no caso, não era outro senão o de recuperar parte de custos incorridos nessa fase. Como não poderia ser diferente, a sobra de recursos aplicada no mercado gerou receitas financeiras que, de acordo com as

práticas contábeis aplicáveis, foram registradas na contabilidade, diretamente no grupamento do Ativo Diferido, sendo que esses valores – positivos – serviram para reduzir o montante dos gastos incorridos na mesma fase, ou seja, pré-operacional. Vale dizer, mesmo depois de computadas as ditas receitas financeiras (recuperações de gastos incorridos na fase pré-operacional), o resultado pré-operacional no encerramento do exercício social (ano-calendário de 1999) manteve-se devedor.

Acrescenta, o impugnante, que, tendo apresentado, no ano-calendário de 1999, resultado devedor na fase pré-operacional, a empresa não tinha bases de cálculo positivas que lhe impusesse recolher o imposto de renda e a contribuição social. Ademais, o procedimento fiscal adotado pela empresa encontrava-se inteiramente respaldado pela Instrução Normativa SRF nº 54/88, em pleno vigor no citado ano-calendário. Também, o entendimento da Secretaria da Receita Federal expresso na resposta à pergunta nº 202, do livro “Perguntas e Respostas – DIPJ 2000”, ratifica o procedimento efetuado pela empresa.

Ressalta, outrossim, o fato de a IN SRF nº 54/88 somente vir a ser revogada, expressamente, no dia 01.08.2000, pela IN SRF nº 79/2000. Portanto, no ano-calendário de 1999, a IN SRF nº 54/88, que sustentava o procedimento fiscal adotado pela empresa, estava em pleno vigor. Dada a revogação expressa da IN SRF nº 54/88, o Fisco, efetivamente, manifestou entendimento novo, respeitante ao tratamento tributário aplicável ao resultado gerado na fase pré-operacional, como se verifica na resposta à pergunta nº 208, do livro “Perguntas e Respostas – DIPJ 2001”, procedimento aplicável somente aos fatos geradores ocorridos a partir de 2000.

O procedimento contábil e fiscal adotado pela empresa sucedida, que trata da contabilização das receitas financeiras (recuperação de gastos) geradas no período pré-operacional, encontrava-se respaldado na legislação fiscal em vigor naquele ano-calendário de 1999. O procedimento, por sua vez, observava práticas contábeis emanadas na lei societária (art. 177, caput, da Lei nº 6.404/76), a cujo cumprimento se obrigavam e se obrigam as empresas, porque, neste sentido, determina a própria legislação tributária do imposto de renda (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 7º; RIR/99, art. 251, caput, e parágrafo único).

A autoridade julgadora de primeira instância decidiu a questão por meio do acórdão nº 6.540/2005 julgando procedentes os lançamentos, tendo sido lavrada a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1999

Ementa: IRPJ. RECEITAS FINANCEIRAS AUFERIDAS NA FASE PRÉ-OPERACIONAL. O disposto na IN nº 54/88, que cuidava da apuração, tratamento e respectivo diferimento aplicáveis ao lucro inflacionário das empresas em fase pré-operacional, perdeu a eficácia com a extinção da correção monetária do balanço.

As receitas e despesas financeiras de tais pessoas jurídicas devem compor o resultado tributável do período em que incorridas, sem a possibilidade de confrontação com as despesas pré-operacionais do mesmo período, que se integram ao ativo diferido para posterior amortização.

MULTA ISOLADA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. Consideram-se não impugnadas as matérias que não tenham sido expressamente contestadas pela interessada.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1999

Ementa: LANÇAMENTO REFLEXO. Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estende-se ao lançamento reflexo os efeitos da decisão prolatada no lançamento matriz.

Lançamentos Procedentes.

O referido acórdão, por maioria de votos concluiu por manter os lançamentos pelas seguintes razões de decidir (voto vencedor):

1. que a matéria (possibilidade de diferimento de receitas financeiras auferidas na fase pré-operacional) foi objeto de análise na Solução de Consulta SRRF/4ª RF n° 83, de 27 de setembro de 2004, que entendeu que as receitas e despesas financeiras, da fase pré-operacional, devem compor o resultado tributável do período em que foram respectivamente auferidas e incorridas, sem a possibilidade de confrontação com as despesas pré-operacionais do mesmo período, as quais se integram ao ativo diferido, para posterior amortização.
2. que a IN 54/1988, que estabelecia normas de correção monetária para os empreendimentos em fase pré-operacional, teve revogação expressa pela IN 79/2000, devido à extinção da correção monetária das demonstrações financeiras, não existindo mais a apuração do lucro inflacionário e, conseqüentemente, o sistema de diferimento regido pela primeira IN.
3. que, portanto, as receitas financeiras auferidas na fase pré-operacional devem ser imediatamente reconhecidas à medida que auferidas, nos termos do artigo 218, do RIR/1999, sem possibilidade de diferimento ou confronto do resultado credor das receitas e despesas financeiras com as despesas pré-operacionais. As receitas e despesas financeiras compõem o resultado do período, enquanto as despesas pré-operacionais não são levadas diretamente a resultado, visto comporem o ativo diferido sujeito à amortização posterior.
4. que a multa de ofício aplicada isoladamente não foi contestada, tendo portanto, se constituído em matéria não impugnada.

Consta ainda dos autos o voto vencido de lavra da Relatora original da decisão da DRJ, que tem os seguintes argumentos base para sua decisão:

1. afirma que a IN 54/1988 perdeu sua eficácia, tacitamente, desde a extinção da correção monetária das demonstrações financeiras, tendo sido expressamente revogada pela IN 79/2000, pelo quê não há de se falar mais em diferimento de lucro inflacionário.
2. que entretanto, a exegese da norma permanece, ou seja, que as receitas financeiras e as receitas de variações monetárias ativas deverão ser deduzidas das respectivas rubricas de despesas. Caso supere-as, o valor deverá ser deduzido das outras despesas pré-

operacionais. Se ainda sobrar algum valor de receitas, o montante deverá ser levado à tributação.

3. que tanto as normas contábeis (artigo 187 da Lei nº 6.404/1976) e as normas tributárias têm em comum o diferimento das receitas e despesas financeiras auferidas e incorridas na fase pré-operacional.
4. com relação à multa de ofício aplicada isoladamente, como decorreu da imputação de omissão de receitas que restou exonerada, também não deve prosperar.

Cientificado da decisão de primeira instância em 06 de julho de 2006, irresignado pela manutenção do lançamento, o sujeito passivo apresentou em 07 de agosto de 2006 o recurso voluntário de fls. 110/134, em que re-apresenta suas seguintes razões de defesa, reforçadas por aquelas constantes do voto vencido, inovando no que se segue em relação à multa de ofício aplicada isoladamente pela falta de recolhimento das estimativas:

1. que a legislação tributária e a jurisprudência administrativa não permitem a cumulação de multas de ofício, aquela aplicada em conjunto com o tributo e a aplicada isoladamente.
2. impossibilidade de aplicação de multa de ofício com base na falta de pagamento das estimativas, depois encerrado o período, devendo ser cobrada com base no imposto devido no ajuste anual.
3. que a multa de ofício deveria ser reduzida ao percentual de 50% pela aplicação da retroatividade benigna do artigo 18 da MP nº 303/2006.

É o relatório. Passo a seguir ao voto.

Voto



Conselheiro CAIO MARCOS CANDIDO, Relator

O recurso voluntário é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

O Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 09, de 05 de junho de 2007, dispensou a exigência de arrolamento de bens e direitos como condição para o seguimento do recurso voluntário.

Tratam os presentes autos de lançamentos do IRPJ e da CSLL em função de ter o sujeito passivo, ainda por pessoa jurídica sucedida sua, no ano-calendário de 1999, no curso de sua fase pré-operacional, transferido receitas financeiras auferidas para o Ativo Diferido, sem que estas compusessem o resultado do exercício. Em decorrência da mesma infração foi lançada de ofício multa de ofício isolada pela falta de recolhimento das estimativas do IRPJ e da CSLL.

Afirma a recorrente que no ano-calendário de 1999, no curso de sua fase pré-operacional, detinha recursos financeiros ainda não empregados no empreendimento industrial que estava em andamento, aplicando-os no mercado financeiro auferindo em consequência receitas, que visavam recuperar parte dos custos incorridos nesta fase. Que tais receitas foram escrituradas no Ativo Diferido, reduzindo assim o montante das despesas e custos da fase pré-operacional. Que apresentou resultado devedor na fase pré-operacional, não existindo bases positivas que lhe impusessem recolhimento de IRPJ e de CSLL naquele período. Que seu procedimento teve por base o contido na Instrução Normativa SRF nº 55/1988, tendo sido observadas práticas contábeis emanadas pela Lei das Sociedades por ações, artigo 177 e pela legislação tributária, em especial no artigo 251 e seu parágrafo único do RIR/1999.

No julgamento de primeira instância o resultado se deu pelo voto de maioria. Entendeu aquela Turma de Julgamento que a Instrução Normativa SRF nº 55/1988 perdeu sua eficácia com a extinção da correção monetária do balanço, pelo que as receitas financeiras apuradas na fase pré-operacional deveriam ser tributadas no período em que forem incorridas.

Não penso assim. Apesar da revogação da IN nº 55/1988 as normas que lhe deram suporte continuam vigentes e, portanto, o tratamento dado por ela às receitas financeiras auferidas no curso da fase pré-operacional ainda continuava válido no ano-calendário de 1999.

Peço venia à Julgadora Maria Gênova Freitas da Silva, para reproduzir o conteúdo de seu voto, que restou vencido no julgamento da DRJ, por bem estabelecer a exegese que deve ser confirmada no presente caso.

O cerne da questão está em determinar qual o tratamento a ser dado às receitas financeiras obtidas durante a fase pré-operacional.

O art. 274 do RIR/99 dispõe que ao final de cada período-base, deverá ser apurado o lucro líquido mediante a elaboração do balanço patrimonial, da demonstração dos resultados e da demonstração dos resultados acumulados, com observância das disposições da lei comercial.

Segundo a melhor doutrina contábil, classificam-se no ativo diferido os resultados obtidos com o uso de ativos, sejam financeiros ou não, durante o período pré-operacional, conforme Sérgio de Iudicibus e outros (Manual de Contabilidade, Ed. Atlas, S. Paulo, 2003, 63 ed., p.225), *verbis*:

Faz parte do Ativo Diferido qualquer resultado eventual obtido com uso de ativos, sendo utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento em andamento.

Por exemplo, se a empresa aplica seus recursos financeiros ainda não utilizados e obtém receitas financeiras (ou de variações monetárias), deve considerar essas receitas como dedução das despesas financeiras

lançadas no próprio Diferido; se suplantá-las, deve deduzi-las das outras despesas pré-operacionais. De qualquer forma, tais receitas devem estar em conta específica à parte, classificada como redução das despesas pré-operacionais.

(...)

Só não são tratados como redução (ou acréscimo) do Ativo permanente os resultados derivados de fatores não relacionados com a implantação das condições de funcionamento da empresa. Por exemplo, se ela vende um terreno que já possuía, sem relação com as obras em construção, não tratará o lucro ou prejuízo dessa alienação como integrante da fase pré-operacional.

Portanto, uma empresa em fase pré-operacional não deveria ter uma Demonstração de Resultado nesse período; no máximo teria uma Demonstração de Transações Eventuais ou Demonstração de Resultados Pré-operacionais, que serviria mais como evidenciação de valores acrescidos ao (ou deduzidos do) Ativo Diferido e da razão dessas alterações".

Sobre o assunto, a Instrução Normativa SRF nº 54/1988 assim regulamentou a matéria, *verbis*:

2. EMPRESA EM FASE PRÉ-OPERACIONAL.

2.1 - Durante o período que anteceder o início das operações sociais ou à 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".

A IN SRF nº 54, de 1988, que estabelecia normas de correção monetária para os empreendimentos em fase pré-operacional perdeu tacitamente a eficácia desde a extinção daquela sistemática pelo art. 4º da Lei nº 9.249/95, tendo sido expressamente revogada pela IN SRF nº 79/2000. Assim, não se fala mais em diferimento de lucro inflacionário.

Entretanto, a exegese da norma permanece, ou seja, as receitas financeiras e as receitas de variações monetárias ativas deverão ser deduzidas das respectivas rubricas de despesas. Caso supere-as, o valor deverá ser deduzido das outras despesas pré-operacionais. Se ainda sobrar algum valor de receitas, aí sim o montante será levado à tributação.

JH

Concluo que tanto as normas contábeis, quanto as normas tributáveis têm em comum o diferimento das receitas e despesas financeiras, enquanto a empresa estiver em fase pré-operacional.

No caso sob exame, é certo que a empresa sucedida, no ano-calendário de 1999, estava em fase pré-operacional. Talvez, o autuante tenha entendido que as receitas financeiras não caracterizam atividade-fim do interessado.

No entanto, a Lei 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações), em seu art. 187, assim dispôs:

Art. 187 - A demonstração do resultado do exercício discriminará:

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV - o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais (...) - (sublinhei)

Observa-se que a legislação societária considerou as receitas financeiras como parte integrante das atividades operacionais da empresa, como também não fez distinção entre receitas financeiras e variações monetárias.

A legislação tributária, apesar de distinguir receitas financeiras (art. 373 do RIR/1999) de variações monetárias (art. 375 do RIR/1999), incluiu ambas na seção de "Outros resultados operacionais".

Assim, é de se concluir que as receitas financeiras e as variações monetárias ativas são partes da atividade operacional da empresa, podendo ser diferidas se a situação é de pré-operação.

Entendimento similar foi adotado pela E. 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no julgamento do recurso 120.639, em voto de lavra da Conselheira Tânia Koetz Moreira, que resultou no Acórdão 108-06.007, vide ementa:

(...)

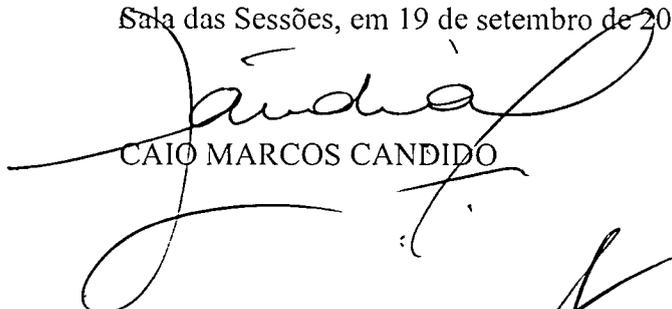
IRPJ – EMPRESA EM FASE PRÉ-OPERACIONAL – DESPESA DE VARIAÇÃO MONETÁRIA PASSIVA – Na fase pré-operacional, deve ser apurado o saldo conjunto das despesas e receitas financeiras, das variações monetárias ativas e passivas e do resultado líquido da correção monetária do balanço que, se devedor, será registrado no ativo diferido. Incabível a tributação, isolada e em sua totalidade, do valor registrado a título de variação monetária passiva sobre operação de mútuo.

Razões de decidir estas que adoto como se minhas fossem, para DAR provimento ao recurso voluntário.

Não persistindo o lançamento da infração principal não deve persistir o lançamento da multa isolada sobre estimativas que derivariam da infração principal.

O decidido no processo principal se aplica ao lançamento decorrente em virtude da estreita relação entre eles existentes.

Sala das Sessões, em 19 de setembro de 2008


CAIO MARCOS CANDIDO

