

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 10768.001311/94-68
Recurso nº. : 110.133
Matéria: : IRPJ e CSSL: Ex. 1.989
Recorrente : EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS SÃO GABRIEL LTDA
Recorrida : DRF NO RIO DE JANEIRO (RJ)
Sessão de : 15 DE ABRIL DE 1.998
Acórdão nº. : 108-05.067

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - DELIMITAÇÃO DA FASE PRÉ-OPERACIONAL - TRATAMENTO DAS VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS E PASSIVAS - GLOSA DE DESPESAS: O início da fase operacional não é só marcado pela realização da primeira venda, podendo ser aferido, também, pela efetiva prática de operações de sua atividade fim, inclusive pela compra de mercadorias destinadas à venda, compra de insumos ou incorrência em gastos para realização de serviços a serem prestados. Na fase pré-operacional, o valor das receitas de variações monetárias ativas, despesas de variações passivas e o resultado da correção monetária de balanço (devedor ou credor), devem ser tratados em conjunto (IN-SRF 54/88), sendo impróprio o procedimento fiscal que glosa somente a despesa de variação monetária passiva, mantendo o saldo credor da correção monetária de balanço como tributável.

RECURSO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS SÃO GABRIEL LTDA.;

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencida a Conselheira Marcia Maria Loria Meira (Relatora), que negava provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Antonio Minatel.


MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS-PRESIDENTE


JOSÉ ANTONIO MINATEL-RELATOR-DESIGNADO

Processo nº. : 10768.001311/94-68
Acórdão nº. : 108-05.067

FORMALIZADO EM: 20 AGO 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, NELSON LÓSSO FILHO, ANA LUCILA RIBEIRO DE PAIVA, JORGE EDUARDO GOUVÉA VIEIRA e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

Processo nº. : 10768.001311/94-68
Acórdão nº. : 108-05.067

Recurso nº. : 110.133
Recorrente : EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS SÃO GABRIEL LTDA

RELATÓRIO

EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS SÃO GABRIEL LTDA., com sede na Avenida Venezuela, 03- sala 707- PTE. CAIS DO PORTO- Rio de Janeiro/RJ, após indeferimento de sua petição impugnativa recorre, tempestivamente, do ato do Senhor Delegado da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, que manteve a exigência formalizada através do Auto de Infração de fls.02/08.

Trata o presente processo de exigência do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, relativa ao exercício de 1989, ano-base de 1988, face a constatação , pela autoridade fiscal, das seguintes irregularidades:

1-Glosas de Variações Monetárias Passivas no valor de Cz\$386.747.284,14.

2- Bens de Natureza Permanente Deduzidos como Custo/Despesa no valor de Cz\$81.835,00;

Em decorrência, foi lavrado o Auto de Infração referente a Contribuição Social, fls.43/46.

Tempestivamente, a autuada impugnou o lançamento (fls.49/57) argumentando em síntese que:

JFM *GSL*

1- cita o Parecer Normativo CST nº15/81, de 22/05/81, e esclarece que a fase pré - operacional da empresa acaba quando a mesma inicia suas atividades;

2- cita, também, a definição de despesa pré-operacional, extraída da obra conjunta da FIPECAFI/Arthur Andersen, e conclui que as despesas a serem contabilizadas no ativo diferido são aquelas originadas antes do início da atividade da empresa, porém, ressalta que o diferimento das despesas pré-operacionais, antes de uma obrigação, constitui faculdade do contribuinte;

3- como a impugnante é uma empresa comercial, o início de sua atividade se efetiva, quando a mesma coloca à disposição dos clientes, seu produto para comercialização;

4- o fato da empresa não ter vendido seus imóveis , não significa que a mesma não tenha entrado em operação, mas sim, falta de interesse em comercializar os, uma vez que não surgiram propostas que levassem a empresa a manifestar interesse em comercializá-los, de modo a atingir seus objetivos;

5-as despesas contabilizadas referem-se a encargos inerentes a compra de imóveis para comercialização, tais como: "remuneração por prestação de serviços pago ou creditado a Pessoa Jurídica". Impostos, taxas, contribuições, exceto IR e outras despesas operacionais, bem como atualização monetária decorrente de empréstimo contraído junto a Lojas Americanas S/A, visando a aquisição de imóveis;

6- não há como se cogitar a escrituração das despesas inerentes à atividade já iniciada da empresa, em conta do ativo diferido;

7- mesmo que a impugnante tivesse classificado como operacional, despesas ocorridas durante a fase pré-operacional, estaria agindo conforme determina os preceitos legais, uma vez que o diferimento destas despesas é uma faculdade concedida e não uma obrigação imposta pela legislação tributária;

Processo nº. : 10768.001311/94-68
Acórdão nº. : 108-05.067

Às fls.85/86, a autoridade julgadora monocrática proferiu a Decisão Nº131/94, julgando procedente a ação fiscal.

Irresignada com a decisão singular, interpôs recurso a este Colegiado, fls.90/96, em 13/03/96, reiterando os argumentos expendidos na fase impugnatória, pedindo o cancelamento do Auto de Infração.

Jom É o relatório.
Gd

VOTO VENCIDO

CONSELHEIRA MARCIA MARIA LORIA MEIRA - RELATORA.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Como visto do relatório, discute-se no presente processo 02 (dois) tipos de irregularidades, constantes do Auto de Infração de fls.03/07, referente ao exercício de 1989, período - base de 1988, a saber:

1- Bens de Natureza Permanente deduzidos como custo ou despesa, no montante de Cz\$81.835,00, com infração aos artigos 154, 157 e § 1º, 347, 353, 358, inciso II e 676, inciso III, todos do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº85.450/80.

2- Glosa de Variações Monetárias Passivas, no valor de Czr\$383.747.284,14, com infração aos artigos 157 e §1º, 191 e parágrafos, 254, inciso II e parágrafo único, e 387 inciso II do RIR/80.

Referente à infração constante do item 1, conforme descrição dos fatos de fls.04, “*a empresa escriturou , indevidamente, como Despesas Operacionais, nas contas “Remuneração por Prestação de Serviços Paga ou Creditada a PJ”- Cz\$80.432,00, “Impostos, Taxas, Contribuições, exceto IR” Cz\$893,00, e “Outras Despesas Operacionais”- Cz\$600,00, valores estes que deveriam ter sido registrados em conta própria do “Ativo Permanente Diferido.....”*”

fat *Indiretas*

Processo nº. : 10768.001311/94-68
Acórdão nº. : 108-05.067

Quanto ao item 2, conforme descrição dos fatos de fls.05, "a empresa registrou o valor de Cz\$386.747.284,14, a título de Variações Monetárias Passivas, como encargo de atualização monetária decorrente de empréstimos das Lojas Americanas S/A.. O procedimento foi indevido, pois deveria ter sido registrado em conta própria do "Ativo Permanente Diferido - Despesas Pré-Operacionais ou Pré-Industriais.....".

Assim, observa-se que ambos os itens se referem a contas que deveriam ter sido classificadas no Ativo Permanente Diferido.

Inicialmente, verifica-se que conforme Contrato Social de fls.59/63 a sociedade foi constituída em **10/10/85**, com o capital social de Cr\$1.000.000,00, totalmente realizado e integralizado . Em **19/10/87**, houve Alteração Contratual, fls.64/68, onde os sócios fundadores José Carlos Ramos da Silva, Pedro Luiz Papi Moraes e Jósé Soares Arruda retiraram-se da sociedade, cedendo suas quotas para os Srs. Carlos Augusto Bezerra de Miranda, Artur Otávio de Carvalho Nobre e Mário Schmidt Cupertino.

Através de xerox do Livro Diário de fls.97/103, verifica-se que o Termo de Abertura foi lavrado em fevereiro de 1986, sendo o mesmo autenticado na Junta Comercial em 20/02/86.

Desde a constituição da empresa até o período fiscalizado, a empresa não apurou receitas. Em sua defesa a impugnante alega que "*o fato da empresa não ter vendido seus imóveis, não significa que a mesma não tenha entrado em operação, mas sim falta de interesse em comercializa-los*".

O item V do artigo 179 da Lei nº6.404/76 define que serão 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".

Os ativos diferidos caracterizam-se por serem ativos intangíveis, que serão amortizados por apropriação às despesas operacionais, no período de tempo em que estiverem contribuindo para a formação do resultado da empresa. Não incluem bens corpóreos, uma vez que estes devem ser classificados no Imobilizado.

Muitas vezes, referem-se a gastos incorridos com pessoal administrativo, despesas gerais ou administrativas que são necessários ao desenvolvimento de um determinado projeto, entretanto, como este projeto só vai gerar receitas em períodos futuros, tais gastos deverão ser ativados para amortização futura.

Quando a empresa é nova, todas as suas despesas operacionais serão classificadas no Ativo Diferido.

Não só a correção monetária dessa fase faz parte do Ativo Diferido, como , também, qualquer resultado eventual que seja obtido com uso de ativos, sendo utilizados ou mantidos para emprego no empreendimento em andamento.

Portanto, vale dizer que uma empresa em fase pré-operacional não tem Demonstração de Resultado nesse período. Na verdade, ela apresenta uma

Demonstração de Resultados Pré-Operacionais, que serve, apenas, para evidenciar os valores acrescidos ou reduzidos do Ativo Diferido.

Sobre o assunto, foi expedida a Instrução Normativa nº54/88, que dispõe que durante a fase pré-operacional a pessoa jurídica deverá apurar o saldo conjunto das despesas e receitas financeiras, das variações monetárias ativas e passivas e do saldo devedor ou credor da conta de correção monetária do balanço. O saldo conjunto terá o seguinte tratamento:

Processo nº. : 10768.001311/94-68
Acórdão nº. : 108-05.067

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.

Assim, examinando o assunto à luz da legislação vigente, conclui-se que, uma vez que a empresa, ainda, se encontra na fase pré - operacional, todos os gastos incorridos com pessoal, prestação de serviços, com Impostos e Taxas, bem como as variações monetárias passivas deverão ser classificadas no Ativo Diferido, para futura amortização.

Face ao exposto, voto no sentido de Negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF), em 15 de abril de 1998

Onomeus
MARCIA MARIA LORIA MEIRA
RELATORA

GJL

V O T O V E N C E D O R

Conselheiro JOSÉ ANTONIO MINATEL

relator designado

Em que pese respeite a posição adotada pela nobre Relatora, tenho entendimento diferente sobre a matéria objeto do litígio.

A questão tem a ver com o que se entende por fase operacional e pré-operacional de um empreendimento. Penso que o início da fase operacional de qualquer empreendimento não é só determinado pela obtenção de receita proveniente da realização da primeira venda. A operação de venda de mercadorias é sempre reveladora do exercício de atividade econômica, pelo que me parece redundante falar em fase operacional naquele momento, pela obviedade absoluta dessa construção.

Ocorre que, para a concretização de operações de vendas, sejam elas de mercadorias ou de serviços, é imperioso que existam as compras, ou que a empresa incorra em custos ou gastos, ainda que não pagos, que são imprescindíveis para que sejam entabuladas tais negociações. Nessas primeiras transações, voltadas para a sua atividade fim, é que vejo caracterizado o início das atividades operacionais da pessoa jurídica, que pode ser determinado pela realização de compras de mercadorias para revenda, compras de insumo para industrialização, ou pela incorrência em custos ou gastos necessários à realização de serviços a serem prestados.

Esse entendimento está confirmado no PN-CST Nº 15/81 que, a despeito da impropriedade de tratar como facultativo o procedimento de

Processo nº. : 10768.001311/94-68
Acórdão nº. : 108-05.067

classificação de tais gastos (o art. 179, V, da Lei 6.404/76 determina a classificação no diferido), veio expressamente reconhecer, *verbis*:

"2.2 - Já os dispêndios operacionais, sejam custos ou despesas, se escrituram segundo a própria natureza de maneira a afetar o resultado do exercício a que competem.

3. A disposição de que nos ocupamos trata apenas da fase inicial de operação', que obviamente, integra a fase operacional, posto que necessariamente procedida pelo início das operações. Exatamente por isso, os custos, despesas operacionais e encargos referentes a essa quadra subordinam-se aos preceitos disciplinadores dos dispêndios operacionais"

LÁUDIO CAMARGO FABRETTI, no seu livro "Contabilidade Tributária", acena para essa mesma diretriz, escrevendo no item "17.4.2 - Despesas operacionais":

"A venda do produto requer ou origina várias despesas. Algumas antecedem e preparam a venda, outras decorrem desta.

Assim, como despesas anteriores a venda podem-se citar as de propaganda e marketing. Como posteriores, as comissões de vendedores, as despesas de fretes para entrega etc.

...

Ao somatório dessas despesas dá-se o nome de despesas operacionais" (Ed. Atlas - 1.997 - pág. 189/190)

No caso concreto, vejo que a pessoa jurídica foi constituída em 1.985, com o objetivo social específico de *"incorporações imobiliárias de imóveis próprios, compra e venda de imóveis próprios, aquisição de imóveis para aumento de seu imobilizado, a locação a terceiros de imóveis próprios, a participação como*

cotista ou acionista de outras empresas", conforme consta da cláusula III de seu contrato social de constituição, acostado às fls. 59/63.

Da cópia do Livro Diário juntada às fls. 101/102 é possível aferir a verdadeira situação patrimonial da Recorrente depois de três anos de sua constituição, ou seja, em 31.12.88 (ano da autuação). Consta ali, do seu Ativo, um único item, sob o título de "Imóveis destinados à Venda", classificado no Ativo Circulante, no valor de Cr\$ 546.002.737,81, mostrando que, depois de constituída, a empresa já adentrara na sua fase de operacionalidade, pois adquirira imóvel para a venda, praticando atividade exatamente igual à prevista no seu objeto social.

Não bastasse essa constatação, vejo que a fonte de recursos para aquisição desse direito só pode ter origem na conta do Passivo Circulante, intitulada de "EMPRÉSTIMOS LOJAS AMERICANAS", com saldo em 31.12.88 de Cr\$ 434.139.432,75, uma vez que o capital da empresa registrado no grupo do Patrimônio Líquido era de apenas Cr\$ 1.000,00.

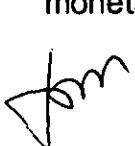
Duas conclusões me parecem pertinentes nesse passo: **a primeira**, que atesta estar a empresa em plena atividade operacional, iniciada pela aquisição do "imóvel destinado à venda", já que essa era a sua atividade fim, consoante se viu do seu contrato social, situação que desqualifica a glosa efetuada pela fiscalização; **a segunda**, que diz respeito ao critério parcial adotado pelo Fisco, que mandou classificar no Ativo Diferido só as despesas de atualização monetária da conta "EMPRÉSTIMOS LOJAS AMERICANAS" (origem dos recursos), não adotando o mesmo critério com a correção monetária credora originada da atualização do saldo da conta "IMÓVEIS DESTINADOS À VENDA" (aplicação de recursos). De duas uma: ou a empresa está em fase pré-operacional, e tudo vai para o Ativo Diferido, ou já está em fase de plena operacionalidade, onde devem ser respeitados os critérios de alocação de custos/despesas, em função dos princípios que norteiam a apuração dos resultados das sociedades.

Na tentativa de corrigir distorção como a intentada pelo Fisco é que foi editada a IN-SRF Nº 54/88, determinando que a pessoas jurídicas, durante a fase pré-operacional, deveriam apurar o “**saldo conjunto das despesas e receitas financeiras, das variações monetárias ativas e passivas e do resultado líquido da correção monetária de balanço**”, saldo este que teria o tratamento de acrescer o saldo de gastos a amortizar, se devedor, ou reduzir os gastos pré-operacionais, se credor. Veja-se, se estivesse a empresa na fase pré-operacional, o procedimento fiscal deveria apurar o “**saldo conjunto**”, tratando não só da variação passiva e despesas glosadas, como também da correção monetária credora resultante da atualização da conta “Imóveis destinados à Venda”.

Por último, dois registros que se afloram como necessários: a incerteza do procedimento fiscal nas palavras do próprio autuante, que deixou registrado no auto de infração que “*a empresa, ao que parece também da análise do livro comercial, ... não entrou em fase operacional ...*” (grifei), e a tentativa desajeitada da autoridade julgadora de primeira instância que, no afã de desviar a glosa da despesa para outro fundamento, escreveu:

“*Temos, portanto, que os valores, objeto de glosa de que trata este item, mesmo que fossem considerados como despesas operacionais, seriam, também, glosados por não estar comprovado o efetivo ingresso dos recursos pertinentes ao aludido mútuo*” (fl. 87).

Não era essa a questão discutida nos autos e, ainda que fosse, esqueceu-se aquela autoridade de considerar que a questionada obrigação do Passivo da empresa tinha a ver com o bem do Ativo, ambos geradores de variações monetárias, em posições trocadas.



Processo nº. : 10768.001311/94-68
Acórdão nº. : 108-05.067

Por todos os fundamentos expostos, declino meu VOTO no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 15 de abril de 1998

JOSÉ ANTONIO MINATEL-RELATOR DESIGNADO