



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

**Processo nº** 18471.000008/2006-99  
**Recurso nº** 155.199  
**Assunto** Solicitação de Diligência  
**Resolução nº** 105-1.417  
**Data** 15 de agosto de 2008  
**Recorrente** EL PASO ÓLEO E GÁS DO BRASIL LTDA.  
**Recorrida** 8ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

  
JOSÉ CLÓVIS ALVES

Presidente

  
MARCOS RODRIGUES DE MELLO

Relator

Formalizado em: 19 SET 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: WILSON FERNANDES GUIMARÃES, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA, WALDIR VEIGA ROCHA, RENATO COELHO BORELLI (Suplente Convocado) e JOSÉ CARLOS PASSUELLO. Ausente, justificadamente o Conselheiro ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA.

**Relatório**

**Razões do lançamento.**

A descrição dos fatos dos autos de infração informa que houve omissão de rendimentos de aplicações financeiras nos anos de 2001 a 2003.

No Termo de fls.87, e no de Encerramento de fls.109, consta, quanto aos dois primeiros autos de infração, (fls.86/88, 89/91), que a omissão foi constatada pela comparação do valor que foi declarado na DIPJ, (fls.09), com o declarado na DIRF da fonte pagadora Banco BCN SA, fls.84.

Os formulários do FAPLI e do FACS estão às fls.110/111.

Quanto aos demais autos de infração, a omissão foi constatada com base nos rendimentos de aplicações financeiras constantes nas planilhas de cálculo do PIS e da COFINS, fls.234/236, 374/376, 513/515, 667/669, 805/807, 962/964, 1112/1113, 1301/1303, 1438/1439, 1530 e 1695/1697, bem como, nos respectivos balancetes juntados aos autos. Especificamente, quanto aos autos de infração de fls.671/677 e 678/684, a omissão também foi constatada com base no documento de fls.661/662, (Dossiê Integrado DIRF, anos de retenção 2001 a 2003).

Nos Termos de Verificação Fiscal, fls.240, 377, 516, 670, 808, 965, 1114, 1304, 1443, 1537 e 1698, consta que:

- no decorrer dos anos de 2001 a 2003, as empresas integrantes do grupo da Interessada, apresentaram rendimentos significativos de aplicações financeiras que foram omitidos nas respectivas DIPJ;

- tal procedimento se deveu ao entendimento de que elas se encontravam em fase pré-operacional e que, por isto, as receitas financeiras não deviam compor o resultado do exercício, estando escrituradas em conta retificadora do ativo permanente, (ativo diferido);

- o IRRF sobre as aplicações foi lançado no ativo circulante, (imposto a recuperar), em todos os exercícios, sendo que, uma parte do imposto foi compensada, via PER/DCOMP, com o PIS e COFINS devidos, sem a tributação dos rendimentos correspondentes;

- não havendo autorização da legislação tributária para o diferimento da receita financeira e ainda pela compensação do IRRF antes do oferecimento à tributação da receita correspondente, foi feito o lançamento do crédito tributário na Interessada, visto que, em julho de 2003, ela incorporou todas as empresas do grupo.

Na decisão DRJ destaca-se:

#### **Do ajuste da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.**

Conforme relatado, os dois primeiros autos de infração, (fls.86/88 e 89/91), versam, respectivamente, sobre o ajuste da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A omissão de rendimentos de aplicações financeiras foi constatada pela comparação do valor que foi declarado na DIPJ, (fls.09), com o declarado na DIRF pela fonte pagadora Banco BCN SA, fls.84.

Da análise da DIPJ 2003, acostada às fls.05/79, constata-se que tal declaração refere-se às operações realizadas pela própria Interessada, e não por qualquer uma de suas sucedidas. Do exame de suas fichas, dentre outras, as de fls.08/09 e 46/78, constata-se que a EL PASO ÓLEO E GÁS DO BRASIL LTDA, a Interessada - sucessora, no ano de 2002, quando a sua denominação ainda era COASTAL BCAM-2 LTDA, (fls.3048/3050), não estava em fase pré-operacional, uma vez que, nas referidas fichas consta que foram reconhecidas

*uiter*



receitas e despesas oriundas de atividades operacionais e não operacionais, inclusive com operações internacionais.

Aliás, a Interessada em nenhum momento alegou que, ela própria, no ano de 2002 estava em fase pré-operacional.

Comparando o valor declarado na DIPJ, (fls.09), com o declarado na DIRF da fonte pagadora, Banco BCN SA, fls.84, há de se concluir que houve a omissão de receitas financeiras no valor consignado às fls.87.

A DIRF, Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte, é parâmetro de análise para que se possa ter a certeza que todos os rendimentos e valores retidos foram regularmente contabilizados pelos beneficiários, uma vez que, tal declaração é emitida pelas fontes pagadoras do rendimento, havendo, pois, a presunção de veracidade dos valores nela contidos, uma vez que, emitida por terceiros.

Especificamente, quanto a esta autuação a Interessada não acostou aos autos nenhum documento que comprovasse que os valores da DIRF de fls.84 estavam errados, bem como quaisquer comprovantes de despesas financeiras correlatas.

Portanto, voto pela procedência desta autuação.

#### **Da tributação na fase pré-operacional.**

A INSRF n.º54, de 1988, referida pela Interessada, estabelecia normas de correção monetária para os empreendimentos em fase de pré-operação. Tal Instrução teve revogação expressa declarada pela Instrução Normativa SRF n.º79, de 1º de agosto de 2000, em virtude da extinção da correção monetária das demonstrações financeiras operada pelo artigo 4º da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Assim sendo, em função da extinção da correção monetária, não mais existiu a apuração do lucro inflacionário e, conseqüentemente, não mais existiu o sistema de diferimento que, quanto às empresas em fase pré-operacional, era regido por aquela Instrução Normativa.

Portanto, não há que se alegar que a exegese de tal dispositivo ainda permaneça, mesmo porque, a lei das SA, Lei n.º 6.404 de 1976, em nenhum momento informa que deve haver o diferimento das receitas financeiras, enquanto a empresa estiver em fase pré-operacional.

Neste sentido, a respeito da doutrina trazida pela Interessada, cabe trazer a este julgamento, os artigos 179, inciso V, e 181 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976:

*“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. 181. Serão classificados como resultados de exercício futuro as receitas de exercícios futuros, diminuídas dos custos e despesas a elas correspondentes.”*

Por sua vez, os artigos 218 e 325, inciso II, alínea “a”, do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR de 1999), aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, dispõem:





*“Art. 218. O imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, das sociedades civis em geral e das sociedades cooperativas em relação aos resultados obtidos nas operações ou atividades estranhas à sua finalidade, será devido à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 25, e Lei n.º 9.430, de 1996, artigos 1.º e 55).*

(...)”

*“Art. 325. Poderão ser amortizados:*

(...)

*II - os custos, encargos ou despesas, registrados no ativo diferido, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período de apuração, tais como:*

*a) as despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 58, § 3.º, alínea “a”);” (grifado agora).*

Nos termos do artigo 179, inciso V, da Lei n.º 6.404, de 1976, combinado com o artigo 325, II, “a”, do RIR de 1999, depreende-se que as receitas e despesas financeiras compõem o resultado do período em que foram incorridas, enquanto as despesas pré-operacionais são ativadas para posterior amortização.

Vale dizer, as receitas e despesas financeiras compõem ordinariamente o resultado tributável da empresa como acontece com as pessoas jurídicas em geral; já os gastos pré-operacionais não são levados diretamente a resultado, uma vez que, compõem o ativo diferido da empresa, sujeito à amortização posterior.

O Parecer Normativo CST n.º 110 de 22-09-1975, DOU de 03-10-1975, definiu que as transações não operacionais realizadas na fase pré-operacional ou pré-industrial deverão ter seus resultados, positivos ou negativos, apurados no próprio período-base para efeitos de lucro real.

No item 9, o referido Parecer diz:

*“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, em seu art. 201: ... os resultados líquidos de transações eventuais serão demonstrados pela escrituração da empresa, feita de acordo com as prescrições legais, destacadamente do lucro operacional.*

*9.1 - 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.”*

Além disto, de acordo com o artigo 76, parágrafo 2º da Lei n.º 8.981, de 1995, base legal do parágrafo único do artigo 219 do RIR de 1999, é obrigatória, em cada período de apuração, a tributação dos rendimentos, inclusive dos de aplicações financeiras, tal como previsto por todas as pessoas jurídicas que apuram os resultados com base no lucro real, sendo irrelevante, para tal fim, que estivessem ou não em operação e que se tratasse ou não de receita operacional.





Por oportuno, transcreve-se o referido artigo 219 do RIR de 1999.

*“Art. 219. A base de cálculo do imposto, determinada segundo a lei vigente na data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real (Subtítulo III), presumido (Subtítulo IV) ou arbitrado (Subtítulo V), correspondente ao período de apuração (Lei n.º 5.172, de 1966, arts. 44, 104 e 144, Lei n.º 8.981, de 1995, art. 26, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 1.º).*

*Parágrafo único. Integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto (Lei n.º 7.450, de 1985, art. 51, Lei n.º 8.981, de 1995, art. 76, § 2.º, e Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 25, inciso II, e 27, inciso II).”*

Logo, as receitas financeiras devem ser imediatamente reconhecidas à medida que auferidas, nos termos do artigo 218 do RIR de 1999, sem possibilidade de diferimento ou confronto do resultado credor das receitas e despesas financeiras com as despesas pré-operacionais. Em outras palavras, as receitas e despesas financeiras compõem o resultado do período em que forem, respectivamente, auferidas ou incorridas, enquanto as despesas pré-operacionais não são levadas diretamente a resultado, visto que compõe o ativo diferido da empresa, sujeito à amortização posterior.

Tal conclusão tem assentamento na doutrina contábil na medida em que nela prevalece o entendimento que as despesas e receitas para serem admitidas no Ativo Diferido terão que estar diretamente relacionadas com a atividade fim do empreendimento. Tal assertiva, por sua vez, se origina do fato que o artigo 179, inciso V, da Lei das SA, já acima transcrito, diz que irão para o Diferido as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, o que leva à conclusão que tais despesas devem estar diretamente ligadas às finalidades para as quais a empresa foi criada.

Na mesma direção, parte da doutrina considera as receitas e despesas financeiras como de natureza não-operacional, se a atividade fim não for de intermediação financeira. Esta corrente se fundamenta numa interpretação “a contrario sensu”, do artigo 187, inciso III, da Lei das SA, abaixo transcrito, concluindo que a parte da receita financeira que exceder do montante das despesas financeiras terá natureza não-operacional. Tendo natureza não-operacional, tal receita para ser reconhecida no resultado do período independe do fato da empresa estar ou não em fase pré-operacional, uma vez que, para esta corrente, o que a lei determina é que estando a empresa na fase pré-operacional, não há que se reconhecer o resultado de natureza operacional.

*“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; (Grifado agora)*

*(...)”*

Nos livros de Perguntas e Respostas – Pessoa Jurídica, editados pela Secretaria da Receita Federal, questionada sobre qual o tratamento tributário a ser dado às empresas que se encontrem em fase pré-operacional, a resposta tem sido, desde 2001, no sentido de que:

*Walter*



*“Durante o período que anteceder o início das operações sociais ou a implantação do empreendimento inicial, a empresa submete-se às mesmas normas de tributação aplicadas às demais pessoas jurídicas, apurando seus resultados em obediência ao regime tributário por ela adotado, de acordo com a legislação fiscal.”*

Nesta toada, há de se concluir que este entendimento, exarado em documento oficial editado e publicado pela SRF, a teor do artigo 100, inciso III, do CTN, não viola a Lei nº.6.404 de 1976, (Lei das SA), notadamente, os artigos citados neste julgamento.

#### **Do lançamento do IRPJ.**

O artigo 808 do RIR de 1999 determina que as pessoas jurídicas estão obrigadas a apresentar declaração de rendimentos demonstrando os resultados auferidos no ano-calendário anterior (Lei nº 8.981, de 1995, art. 56, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º).

Portanto, é na declaração de rendimentos, que deverá ser informado ao Fisco, o resultado do exercício, sem prejuízo, é óbvio, do dever de registrar toda a movimentação na contabilidade. E não poderia ser de outro modo, uma vez que a obrigação tributária é da espécie “portable”, qual seja, o devedor é que tem a obrigação de “procurar” o credor, no caso, declarando e recolhendo os respectivos tributos.

A autuação versou sobre omissão de rendimentos no que se refere ao IRPJ e à CSLL, não se referiu à COFINS, PIS e nem ao IRRF. Assim, não constando nas fichas atinentes aos específicos tributos, IRPJ e CSLL, os valores das receitas, resta comprovada a omissão, uma vez que, por força de lei, os contribuintes estão obrigados a informar o resultado do exercício na apuração destes tributos.

Tanto assim é que, o artigo 957 do RIR de 1999, (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44), determina que, nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento.

Não constando os valores das receitas nas respectivas fichas de apuração do resultado do exercício, tal omissão contribuiu para que não fosse apurado corretamente o IRPJ e a CSLL dos respectivos períodos. Portanto, não supre tal omissão, a alegação de que os saldos do IRRF teriam constado como crédito na ficha 53 relativa ao demonstrativo do IRRF na DIPJ, bem como que as receitas de aplicações financeiras foram oferecidas à tributação pelas contribuições para o PIS e COFINS.

Quanto à alegação que despesas financeiras não foram deduzidas no cálculo do IRPJ e da CSLL, cabe trazer a este julgamento o que diz o artigo 333 do Código de Processo Civil.

O inciso I, do citado dispositivo dispõe que incumbe ao autor o ônus da prova quanto ao fato constitutivo do seu direito. Tal incumbência foi cumprida pela Fiscalização, uma vez que, com base nos rendimentos de aplicações financeiras constantes nas planilhas de cálculo do PIS e da COFINS, restou comprovada a omissão de receitas nas fichas atinentes ao cálculo do IRPJ e da CSLL na DIPJ.

O inciso II, do mesmo artigo, prescreve que o ônus da prova incumbe ao réu quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Assim, a existência de valores de despesas financeiras constitui fato modificativo do lançamento.

*unten*

Neste contexto, devem ser analisados as planilhas e os extratos constantes no conjunto de documentos de fls.1741/1843, 1864/2084, 2102/2176, 2198/2289, 2310/2417, 2439/2476, 2497/2640, 2661/2733, 2753/2838, 2858/2941 e 2961/3046.

Na planilha, de fls.1763, referente ao auto de infração de fls.671/684, as divergências alegadas pela Interessada não têm fundamento, uma vez que os valores autuados originaram-se da DIRF enviada pelas fontes pagadoras, fls.661/662, (Dossiê Integrado DIRF, anos de retenção 2001 a 2003), bem como, dos valores declarados pela própria Interessada como base de cálculo do PIS e da COFINS, fls.667/669.

Além disto, tanto no que se refere à mencionada planilha, quanto nas demais, de fls.1886, 2222, 2332, 2461, 2520, 2683, 2776, 2882, 2984, referentes, respectivamente, às autuações de fls.1.699/1712, 1115/1126, 1444/1457, 966/979, 1305/1318, 517/530, 378/391, 241/254 e 809/820, as divergências alegadas não encontram sustentação nos extratos que as acompanham, uma vez que, estes não são documentos oficiais emitidos por terceiros, e os valores neles constantes não guardam relação com aqueles registrados nas respectivas planilhas. Registre-se que nos extratos não há nenhum registro ou referência a despesas financeiras, ou mesmo a resultado negativo nas aplicações financeiras.

Neste contexto, trago ao julgamento a definição de prova documental de De Plácido e Silva na sua conceituada obra "Vocabulário Jurídico". *"É a prova que se estrutura por documento, ou a demonstração do fato alegado por meio de documento, isto é, um papel escrito, onde o mesmo se mostra materializado. A força probatória do documento decorre de sua autenticidade, da sua legitimidade e do conteúdo, que conduz, se conforme, à afirmação do fato ou demonstrativo de sua existência"*. (Grifado agora)

Na mesma obra, "Vocabulário Jurídico", aquele autor ensina que, *"...quanto ao conteúdo do documento, a prova pode ser dispositiva ou meramente informativa. Se dispositiva, o documento já contém uma prova direta acerca do fato alegado, cuja existência ali se materializa. Se informativa, coopera para a formação completa da prova pretendida em confronto com outros meios probatórios....Varia, assim, segundo o fato que se quer provar."* (Grifado agora).

A prova é a própria convicção acerca da existência ou não existência dos fatos alegados. Portanto, pelas razões acima mencionadas, os documentos unilaterais apresentados pela Interessada não são hábeis a comprovar as alegações feitas.

Em perfeita consonância com o caso, o artigo 923 do RIR de 1999, estabelece que *"a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais"* (Grifado agora).

Os documentos hábeis, segundo sua natureza, que são exigidos neste dispositivo, são aqueles que já contêm uma prova direta acerca do fato alegado, cuja existência ali se materializa. No caso, seria qualquer documento oficial subscrito por terceiro plenamente identificado e o seu conteúdo conduzisse à certeza dos valores referentes às despesas financeiras alegadas como existentes. Ressalte-se que o dispositivo também prevê que a enunciação, por si só, dessas operações nos livros fiscais não constitui meio de prova, se não estiverem amparados por estes tipos de documentos.

*W. R.*



Esta conclusão deve ser aplicada também ao caso da sucedida EL PASO BM POT 13 LTDA, uma vez que a planilha de fls.2125 e a DIPJ 2003 de incorporação, foram produzidos pela própria Interessada, fato este que faz com que se exija a presença de outros documentos para a comprovação que, realmente, não houve receitas no período da autuação.

Os documentos de fls.2127, 2131, 2132, 2133 e 2138, constituem meros informativos de índices e de serviços disponíveis do Banco BCN. Os extratos de fls.2128/2129 e 2135/2136 referem-se a uma específica conta corrente consolidada, (Nº.389.854-5), para o período de maio e junho, não podendo ser hábil a comprovar, por si só, que não houve rendimento de aplicação financeira no período.

No informe de rendimentos de fls.2137, consta que, na referida conta corrente, o saldo em 31-03-2003 era de R\$ 28.260,51 e em 30-06-2003, era de R\$ 1.313,49. Tal informação em nada ajuda à Interessada uma vez que, é notório que as aplicações financeiras têm controle apartado das contas correntes.

Além do que, a autuação referiu-se ao período de janeiro a junho de 2003.

Os extratos de fls.2130 e 2139 referem-se à premiação nos meses de maio e junho de 2003. Se o objetivo da Interessada foi o de comprovar que a única movimentação financeira havida, foi aquela constante nos documentos acima apontados, deveria ter trazido aos autos, todos os registros contábeis do período, onde estariam assinaladas as movimentações de todas as contas correntes e de aplicação de investimentos de sua propriedade.

Portanto, os documentos acostados pela Interessada não elidem as omissões constatadas com base nas planilhas de cálculo do PIS e da COFINS de fls.1530 e nos balancetes de fls.1531/1532.

A Interessada e as sucedidas não reconheceram corretamente nas suas contabilidades, as receitas financeiras, uma vez que, se assim tivessem feito, teriam recolhido o IRPJ e a CSLL autuados, quando aí sim, o caso teria sido de declaração inexistente.

Por fim, em decorrência do exposto, deve ser ressaltado que o presente caso não versou sobre presunção de omissão de receita a teor do previsto nos artigos 281 e seguintes do RIR de 1999.

A recorrente foi cientificada da decisão em 18/04/2007 e apresentou recurso em 18/05/2006.

Em seu recurso alega que as receitas financeiras auferidas em fase pré-operacional não se incorporam ao lucro líquido contábil nem há norma legal que imponha sua adição ao lucro tributável.

Que se computassem no lucro tributável do exercício receitas financeiras auferidas em fase pré-operacional, a base tributável deveria ser determinada mediante o confronto destas com as despesas financeiras a ela relacionadas, ambas evidenciadas nas planilhas anexadas nas impugnações, comprovadas pelas cópias dos respectivos extratos bancários também apensados.

É o Relatório.



**Voto**

Conselheiro MARCOS RODRIGUES DE MELLO, Relator

O recurso é tempestivo e deve ser conhecido.

A lide trazida aos autos refere-se à tributação das receitas financeiras em fase pré-operacional.

A decisão recorrida reconhece a procedência do lançamento, mas não aceita a exclusão das despesas financeiras.

Diante disso, entendo necessário converter o presente julgamento em diligência para que a autoridade lançadora intime a recorrente a demonstrar documentalmente as despesas financeiras alegadas em sede de impugnação, verifique a veracidade das mesmas e dê ciência ao recorrente sobre as conclusões.

Sala das Sessões, em 15 de agosto de 2008.



MARCOS RODRIGUES DE MELLO

