



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10314.728111/2014-16
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-002.004 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2017
Matéria IRPJ - POSTERGAÇÃO DE RECEITAS
Recorrente VWS BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

TRIBUTAÇÃO DAS RECEITAS. APLICAÇÃO DO CUSTO ORÇADO. IMPROCEDÊNCIA

Improcede a autuação baseada no auferimento de receitas pela sistemática de custo orçado quando não se comprova a existência de custos diferentes do valor orçado.

TRIBUTAÇÃO DAS RECEITAS. APLICAÇÃO DO CUSTO ORÇADO. PROCEDÊNCIA.

Procedente o lançamento relativo à postergação de receitas de projeto quando se demonstra a divergência entre o custo orçado e os valores efetivamente considerados como custo.

ADICIONAL DE IRPJ. ANO 2009. RECÁLCULO.

Necessário o recálculo do adicional do IRPJ do ano de 2009 quando não considerada a aplicação da isenção do lucro limitado ao montante de R\$ 20.000,00 por mês.

PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL. RECÁLCULO. UTILIZAÇÃO.

Necessário o recálculo dos valores utilizados de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, quando da realização do recálculo da autuação pela provimento parcial do recurso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pr maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Lívia De

Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin e Daniel Ribeiro Silva, que davam provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo Dos Santos Mendes, Jose Roberto Adelino da Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto (Relator), Livia De Carli Germano, Daniel Ribeiro Silva, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa

Relatório

O auto de infração objeto do presente processo refere-se à postergação indevida do reconhecimento de receitas em razão da utilização, na apuração dos custos orçados e respectivos índices para o reconhecimento de receitas, de valores discrepantes em relação a cada um dos períodos de apuração objeto da fiscalização.

Intimada a manifestar-se sobre a composição dessa conta, a contribuinte informou tratar-se de valores contabilizados com base no mecanismo de apuração de resultados de contrato de longo prazo, previsto no art. 407, § 1º, I, do RIR/99, que assim dispõe:

Art. 407. Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10):

I - o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorridos durante o período de apuração;

II - parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada no período de apuração.

1º A percentagem do contrato ou da produção executada durante o período de apuração poderá ser determinada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 1º):

I - com base na relação entre os custos incorridos no período de apuração e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; (...)

O procedimento adotado pelo contribuinte foi assim narrado pela fiscalização.

Embora a maior parte de seus contratos de execução de longo prazo sejam com empresa de economia mista, o que lhe garantiria o direito de diferir receitas PARA FINS FISCAIS, o sujeito passivo não procedeu dessa forma, sendo utilizado o método da apropriação dos custos para reconhecimento das receitas faturadas, em outras palavras, o sujeito passivo possui um CUSTO ORÇADO para cada um de seus projetos e com base nesse custo orçado e na receita prevista em contrato apura um ÍNDICE (ou COEFICIENTE DE AJUSTE MERECIDO) que é utilizado para apropriação das receitas faturadas.

O procedimento adotado pelo sujeito passivo está previsto no art. 407, parágrafo 1º, inciso I, do RIR/99, contudo, a condição para o uso desse método é que exista preço predeterminado e, evidentemente, esse preço não pode sofrer grandes alterações a ponto de produzir mudanças significativas na apuração dos índices.

Intimado o contribuinte a apresentar os valores De custo orçados dos projetos em que foi feita a aferição, este não apresentou as planilhas de custos, não sendo possível à fiscalização apurar se as diferenças de índices eram cabíveis.

Após análise da documentação apresentação pela contribuinte, a fiscalização identificou possíveis irregularidades quanto à apuração desses coeficientes no que tange a quatro projetos: “REPLAN”, “REPAR”, “RNEST” e “HUACHIPA”. É possível visualizar os coeficientes utilizados pela contribuinte ao longo do período fiscalizado no quadro de fl. 3436, elaborado pela autoridade fazendária:

Contrato	CC	Índice em 2010	Índice em 2011	Índice em 2012
REPLAN	11230265	1,26	1,51	1,51
REPAR	11230269	1,58	1,78	1,65
RNEST	11230278	1,32	1,32	1,88
HUACHIPA	11110702	1,37	1,64	1,55

Seguimos com trecho do relatório da DRJ.

O raciocínio adotado pela fiscalização para inferir a existência de irregularidades quanto à determinação desses coeficientes parte do pressuposto de que o mecanismo de apuração previsto no art. 407, §1º, I, do RIR/99 está vinculado à adoção de preço predeterminado e de custo orçado (ver fl. 3432) nos contratos. E os valores estimados no início da execução dos contratos, em regra, não sofrem grandes alterações. Assim, a variação identificada na relação estimada originalmente entre receita total e custos orçados, ao longo da execução, não se revela usual. Salienta, em particular, a alteração havida no contrato RNEST, onde o coeficiente inicial foi de 1,32 e o final 1,88, denotando possível postergação no reconhecimento das receitas correspondentes.

Nesse contexto, intimou a contribuinte a apresentar as devidas “justificativas para a mudança de índice”, para fins de verificação da conformidade dessas alterações em relação à norma de tributação prevista no art. 407, §1º, I, do RIR/99. Nesse contexto, verificam-se os Termos de Intimação Fiscal nº 4 (fl. 2189), cientificado em 31/03/2014, e nº 5 (fl. 2196), cientificado em 10/06/2014.

Os esclarecimentos e documentação apresentados pela contribuinte foram juntados às fls. 2204/3409. Merece destaque o documento de fl. 2393, onde estão apresentadas as considerações relativas ao contrato RNEST. A fiscalizada associa a mudança do índice de 1,32 para 1,88 a alterações havidas

no contrato firmado originalmente, como se verá adiante. Especificamente em relação ao contrato RNEST, a fiscalização entendeu como insubsistentes as considerações firmadas pela contribuinte. Apresenta às fls. 3434/3435 considerações elaboradas a partir dos números apresentados pela fiscalizada e aqueles presentes nas DIPJ da VWS BRASIL LTDA. e da sociedade de propósito específico ENFIL/VEOLIA-RNEST LTDA. (CNPJ 10.664.546/0001-09), que dão conta de que “o coeficiente de ajuste merecido sempre foi de 1,88”.

Ademais, mesmo em relação aos demais projetos analisados (REPLAN, REPAR e HUACHIPA), conclui que não foram apresentados elementos “que comprovassem os custos orçados dos projetos que relacionou”. Salienta, em particular, a falta de apresentação de documentos que possam certificar a adequação dos procedimentos contábeis às diretrizes aprovadas pela Resolução CFC nº 1.171/09, que trata das receitas e despesas associadas a contratos de construção.

Em face do entendimento de que o sujeito passivo não apresentou elementos de prova que pudessem convalidar a variação havida nos coeficientes utilizados para os projetos REPLAN, REPAR, RNEST e HUACHIPA de 2010 a 2012, a fiscalização “recalculou os valores que deveriam ter sido apropriados ao resultado de cada período segundo o maior coeficiente de ajuste de cada contrato”. Salienta a fiscalização, à fl. 3437, que “os contratos em relação aos quais foram feitos os cálculos são apenas aqueles em que se verificou uma variação de coeficiente incomum ou muito superior aos demais contratos e em relação aos quais o sujeito passivo, regularmente intimado, não logrou apresentar documentos que comprovassem a redução dos custos”. O cálculo da “Receita reconhecida” mediante a utilização dos coeficientes adotados pela fiscalização estão apresentados nas planilhas de fls. 3438/3440. Nessas planilhas está indicado o valor da “Receita postergada” pela contribuinte, em cada período de apuração, para cada projeto.

Assim, com base nos valores dos contratos foram refeitos os cálculos dos índices (coeficientes) de ajuste e, verificadas as diferenças de valores de receitas oferecidos à tributação, resultando nos lançamentos de autos de infração de IRPJ e CSLL objeto deste processo.

Saliente-se que no próprio TVF o fiscal já demonstrou a realização dos cálculos de compensação da postergação de receitas com os prejuízos fiscais e BCN da CSLL de outros períodos, resultando no lançamento pelos valores líquidos destas compensações.

Cientificado da autuação o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 3476 em diante.

Analisando a impugnação juntamente com a autuação a Delegacia de Julgamento emitiu a decisão de fls. 3608 em diante nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) consiste em mero instrumento de controle interno, criado para a seleção e o planejamento das atividades de fiscalização da Receita Federal. Não macula o lançamento efetuado a extensão dos efeitos previstos no Mandado de Procedimento Fiscal, porque a

relação jurídica instaurada entre a autoridade e o contribuinte não se inaugura com a expedição do MPF, mas com a ciência do início dos procedimentos, nos termos do artigo 196 do Código Tributário Nacional, esta sim providência essencial e inarredável para a validade dos atos praticados durante a fiscalização.

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO. PRAZO DE EXECUÇÃO SUPERIOR A DOZE MESES. MÉTODO DO CUSTO ORÇADO.

Embora o contribuinte tenha a opção de adotar o critério do custo incorrido para apuração dos resultados, essa opção, caso levada a efeito, exige documentação de suporte, vale dizer, controle específico e individualizado para cada contrato de longo prazo, onde os custos estimados ou orçados, por obra, estejam devidamente apurados e comprovados, de forma detalhada (custos diretos, indiretos, custo total e reajustes). Não se admite custos orçados ou estimados aleatoriamente, sem elementos probatórios. Assim, não restando comprovado pela fiscalizada o custo estimado ou orçado que implicou o diferimento indevido da tributação das receitas, justifica-se a mudança, de ofício, do critério de apuração do resultado, para exigir as diferenças cabíveis mediante auto de infração.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão o contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 3635 em diante, no qual apresenta as seguintes alegações:

- Que seguiu fielmente as normas do art. 407, do Decreto nº 3.000/99, juntamente com a IN SRF nº 021/97;

- Que foi cientificada do início de fiscalização relativa aos fatos geradores do ano 2010, entretanto, em sua fiscalização foram refeitos cálculos e lançamentos dos períodos de 2009 a 2012;

PRELIMINARES

- Erro no cálculo do IRPJ do ano 2009, por aplicar o adicional sobre todo o valor tributável sem excluir a parcela de R\$ 240.000,00 isenta do adicional;

- Restrição indevida da compensação de Prejuízo Fiscal e BCN da CSLL aos saldos residuais de 2011 e 2012, sem se ater ao estoque de prejuízos existentes, regando aumento indevido das bases de 2009 e 2010;

- Não houve a devida investigação dos coeficientes aplicados, baseando-se apenas nos coeficientes da RNEST;

- Alega que o erro de apuração da base de cálculo causa nulidade do auto de infração e apresenta diversos precedentes para justificar seu entendimento;

- Alega que em nenhum momento a lei autoriza a revisão do lançamento em momento posterior;

- Alega que a presunção de utilização de coeficiente diferente do da empresa baseou-se em meros indícios verificados na RNEST;

- Apresenta argumentos que pretendem contrariar a tese fiscal que aplicou o maior percentual de coeficiente em todos os anos. Alega que em alguns casos, caso fosse utilizado o último coeficiente haveria ressarcimento de tributos pagos.

- Alega que a administração tem o dever de provar o fato imponível, no caso os fatos que levaram à autuação.

- Alega que o MPF só abrangia o período de 2010 e que, assim, diante das normas que regulamentam os procedimentos de fiscalização, o auto de infração seria nulo por ter extrapolado o período de fiscalização autorizado pelo MPF.

MÉRITO

1) Prerrogativa legal de o contribuinte postergar o reconhecimento de suas receitas

Que os reajustes de custos se basearam nas normas da IN SRF 21/79, em seu ponto 6.1. - I, e que teria comprovado os reajustes que influenciaram a alteração dos coeficientes;

Que os coeficientes utilizados pela fiscalização são ficções jurídicas criadas pelo fiscal;

Que existe o permissivo legal de diferimento do oferecimento à tributação das receitas em contratos com entes governamentais com prazo superior a um ano;

Que a própria empresa utilizou os critérios de custo orçado em vez de utilizar a faculdade de diferimento por contratos com órgãos governamentais, mesmo sendo legalmente autorizada para isto. E que, assim, a autuação somente exsurgiu por mera ficção jurídica;

2) Arbitrariedade do lançamento baseado em presunção

Repisa argumentos semelhantes para demonstrar uma possível arbitrariedade na utilização dos coeficientes de reconhecimento das receitas;

Alega a improcedência da seguinte afirmação da fiscalização que culminaram na revisão dos coeficientes.

“O sujeito passivo não apresentou informações que deveria ter divulgado em relação aos contratos de longo prazo, impossibilitando a apuração dos valores de custos e receitas que influenciariam na alteração do coeficiente de “ajuste merecido.(...)”

Alega que apresentou documentação comprobatória à fiscalização e que a empresa é auditada pela Ernest & Young que não realizou nenhuma ressalva em seu balanço;

Alega não haver lógica no fato de a empresa alterar os seu coeficientes indiscriminadamente para postergar seus lucros quando já existia autorização legal para tanto;

3) Da correção dos Coeficientes

Neste item o recorrente apresenta argumentação que pretende demonstrar a correção dos coeficientes utilizados e a maneira como chegou a eles.

Que utiliza um documento denominado IPAF onde apura todos os custos da obra e riscos do projeto;

Feito este levantamento calcula-se o preço do projeto que será ofertado;

A partir da assinatura do contrato os valores do IPAF e do contrato serão utilizados para cálculo do coeficiente de reconhecimento de receitas e de margens;

No curso do contrato tanto as receitas, quanto as despesas poderão variar de acordo com cláusulas contratuais de reajuste ou de eventos que possam onerar ou reduzir os custos;

Alega que os projetos utilizados como base da autuação são exemplos de otimização de custos que geraram um aumento das margens e, conseqüentemente dos coeficientes ao longo da execução.

Apresenta demonstração do ocorrido na RNEST e os aditivos de contrato que justificariam o incremento do coeficiente para o ano de 2012.

Apresenta outras justificativas semelhantes para os demais projetos.

Conclui requerendo a nulidade ou improcedência da autuação pelos motivos já expostos.

Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator

O recurso preenche os requisitos legais por isso dele tomo conhecimento.

Analisando as alegações apresentadas pela empresa, iniciaremos pelas preliminares apresentadas pelo recorrente.

1 - Erro no cálculo do IRPJ do ano 2009, por aplicar o adicional sobre todo o valor tributável sem excluir a parcela de R\$ 240.000,00 isenta do adicional;

2 - Restrição indevida da compensação de Prejuízo Fiscal e BCN da CSLL aos saldos residuais de 2011 e 2012, sem se ater ao estoque de prejuízos existentes, regando aumento indevido das bases de 2009 e 2010;

3 - Não houve a devida investigação dos coeficientes aplicados, baseando-se apenas nos coeficientes da RNEST;

4 - Alega que o erro de apuração da base de cálculo causa nulidade do auto de infração e apresenta diversos precedentes para justificar seu entendimento;

5 - Alega que em nenhum momento a lei autoriza a revisão do lançamento em momento posterior;

6 - Alega que a presunção de utilização de coeficiente diferente do da empresa baseou-se em meros indícios verificados na RNEST;

7 - Apresenta argumentos que pretendem contrariar a tese fiscal que aplicou o maior percentual de coeficiente em todos os anos. Alega que em alguns casos, caso fosse utilizado o último coeficiente haveria ressarcimento de tributos pagos.

8 - Alega que a administração tem o dever de provar o fato imponível, no caso os fatos que levaram à autuação.

9 - Alega que o MPF só abrangia o período de 2010 e que, assim, diante das normas que regulamentam os procedimentos de fiscalização, o auto de infração seria nulo por ter extrapolado o período de fiscalização autorizado pelo MPF.

De início, com relação aos itens 1, 2, 3, 4, 6, 7 e 8 tratam, em verdade, de análise do mérito da própria autuação e seus cálculos, assim, estes itens serão analisados na parte do mérito.

Quanto aos demais itens levantados como preliminares vejamos:

5 - Alega que em nenhum momento a lei autoriza a revisão do lançamento em momento posterior;

Com relação a esta alegação, não é correto o entendimento do recorrente a este respeito. Vejamos as normas que possibilitam a ação da Fazenda.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Consoante as normas do art. 150, § 4º do CTN, a Fazenda Pública possui prazo de cinco anos contados da extinção condicional dos créditos tributários para realizar a revisão do lançamento declarado e, se for o caso, emitir lançamento de ofício complementando o lançamento anteriormente realizado.

Este foi o procedimento realizado neste processo. Dentro do prazo decadencial de cinco anos a fazenda realizou procedimento junto à empresa e, em sua conclusão julgou incorreto o lançamento realizado pela empresa e lançou o seu próprio de ofício. Não existe impedimento à Fazenda Pública de realizar tal procedimento, senão a decadência do direito de constituir o crédito tributário que, no caso, não se aplica.

Neste sentido, rejeito a preliminar.

9 - Alega que o MPF só abrangia o período de 2010 e que, assim, diante das normas que regulamentam os procedimentos de fiscalização, o auto de infração seria nulo por ter extrapolado o período de fiscalização autorizado pelo MPF.

O MPF original do presente processo está juntado às fls. 07 e, efetivamente, abrangia apenas o ano de 2010. Após este foram emitidos diversos termos de prosseguimento da fiscalização onde o fiscal informava a continuação do procedimento e solicitava/recebia documentos. Tais termos se encontram às fls. 2162, 2164, 2166, 2168, 2200, 2202.

Posteriormente foi lavrado um Termo de Constatação no qual foi informado ao contribuinte a troca do MPF, tendo em vista a mudança de atribuições das Delegacias. Tal termo foi juntado às fls. 2170, conforme excerto abaixo transcrito.

Com relação à alegada nulidade em função de o MPF não constar todos os exercícios que foram objeto de fiscalização, esses vícios na emissão do MPF não tem o condão de causar nulidade ao procedimento, haja vista que a emissão do MPF visa ao controle interno das atividades da administração. Eventuais incorreções em sua emissão não ensejam a nulidade do procedimento, visto não causarem prejuízo à defesa do contribuinte.

Veja-se, abaixo, precedente desta mesma câmara neste sentido.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CARF - Primeira Seção
QUARTA CÂMARA - PRIMEIRA TURMA
RECURSO: RECURSO VOLUNTARIO
MATÉRIA: IRPJ, COFINS, PIS, CSLL
ACÓRDÃO: 1401-001.783

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2010, 2011, 2012 VÍCIOS DO MPF NÃO GERAM NULIDADE DO LANÇAMENTO. As normas que regulamentam a emissão de mandado de procedimento fiscal MPF, dizem respeito ao controle interno das atividades da Secretaria da Receita Federal, portanto, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento. Recurso Especial negado. PROCEDIMENTO FISCAL. PERDA DA ESPONTANEIDADE. Depois de instaurado o procedimento de fiscalização a contribuinte não mais dispõe de espontaneidade para regularizar suas obrigações tributárias visando afastar a formalização da exigência e imposição da multa de ofício estabelecidas na legislação pertinente. QUEBRA DE SIGILO FISCAL.

INCONSTITUCIONALIDADE DO PROCEDIMENTO DE OBTENÇÃO DE INFORMAÇÕES SIGILOSAS VIA RMF. O STF fixou que o art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal. OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS. Correta a exigência quando o contribuinte não procedeu à contabilização de receitas financeiras obtidas no decorrer do ano-calendário. MULTA QUALIFICADA. CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. À autoridade julgadora é vedado afastar a aplicação da lei sob fundamento de inconstitucionalidade, pelo que é impossível apreciar as alegações de ofensa aos princípios constitucionais da vedação ao confisco, razoabilidade e proporcionalidade. LANÇAMENTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. CSLL. Por decorrerem dos mesmos motivos de fato e de direito que levaram à exigência do IRPJ, igual destino deverão ter os lançamentos dele reflexos. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PRECLUSÃO. A responsabilidade pessoal dos solidários não pode ser conhecida face das alegações apresentadas somente na fase recurso, respeito a impossibilidade de supressão de instância, nos limites do que determina o art. 17 do Decreto 70.235/72.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício; e II) Por unanimidade, em não conhecer dos recursos dos responsáveis em parte (responsabilidade tributária, multas qualificada e agravada), por serem matérias preclusas. Na parte conhecida, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento aos recursos voluntários dos solidários e da empresa. (assinado digitalmente) ANTÔNIO BEZERRA NETO - Presidente. (assinado digitalmente) LUCIANA YOSHIHARA ARCANGELO ZANIN - Relatora. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto (Presidente), Livia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Abel Nunes de Oliveira Neto e Aurora Tomazini de Carvalho.

À vista do exposto, também quanto a este item rejeito a preliminar levantada.

DA ANÁLISE DO MÉRITO

Passando à análise do mérito, em que pese a extensa argumentação trazida pela recorrente em sua peça recursal, o ponto crucial desta análise se baseia em algumas indagações simples e diretas, das quais poderemos chegar às conclusões acerca da procedência ou não da autuação. A autuação trata da possível postergação de receitas pela aplicação de coeficientes da relação preço orçado/custo orçado em percentuais inferiores aos que deveriam ter sido utilizados pela recorrente nos projetos REPLAN, REPAC, RNEST e HUACHITA. Vejamos:

Os projetos nos quais a empresa utilizou a metodologia de custo orçado para fins de atribuição das receitas de cada ano foram contratados com Entidades Governamentais?

Restou comprovado que os coeficientes utilizados para atribuição das receitas pela empresa obedeceram à proporcionalidade entre os custos incorridos no exercício e o total do custo orçado?

A primeira indagação é de fácil resposta. Efetivamente todos os projetos em que se baseou a autuação referem-se a contratos firmados com entidades governamentais, quais sejam, REPLAN, REPAC e RNEST foram firmados com a estatal brasileira PETROBRÁS enquanto que o projeto HUACHITA foi firmado com PDVSA estatal de produção de petróleo do Governo da Venezuela. Assim, na forma do Regulamento do Imposto de Renda, art. 409, as receitas destes projetos poderiam ser objeto de diferimento até o ato do seu recebimento.

Restou comprovado que os coeficientes utilizados para atribuição das receitas pela empresa obedeceram à proporcionalidade entre os custos incorridos no exercício e o total do custo orçado?

Em relação ao segundo questionamento, há de se esclarecer que para os projetos REPLAN, REPAC e HUACHITA o contribuinte foi intimado, conforme Termo de Intimação de fls. 2196, a apresentar todos os custos, planilhas de apuração destes e das receitas, justificativas de alteração dos coeficientes, documentos utilizados para a divulgação das alterações de coeficiente, além de outros questionamentos.

Da intimação realizada o contribuinte não apresentou qualquer documento ou informação relativo aos projetos REPLAN, REPAC e HUACHITA. Deste descumprimento do contribuinte o fiscal realizou o recálculo de atribuição das receitas em cada exercício a partir do maior dos coeficientes verificados no projeto.

Quanto a este procedimento, relativo aos projetos aos quais o contribuinte não apresentou a documentação para uma análise detalhada, discordo do procedimento adotado pela fiscalização. Ao utilizar o maior dos coeficientes verificados para cada projeto em substituição aos coeficientes originalmente atribuídos pela empresa o fiscal incidiu em aplicar uma presunção, sem a existência de fundamento legal para a sua aplicação. Veja-se abaixo os percentuais e os cálculos realizados pelo fiscal.

REPLAN

No caso da obra executada na REPLAN não foram apresentados documentos que comprovassem o valor do custo orçado ou que justificassem a mudança do coeficiente de ajuste merecido, sendo assim, foi adotado o coeficiente apurado em relação ao ano de 2011, conforme a seguir:

<u>1,237224204</u>	2009
1,263036464	2010
<u>1,507466557</u>	2011
1,507464396	2012

Considerando o menor coeficiente em 2009 e o maior em 2011, existe uma variação de margem bruta de 113,9%.

Adotando-se o coeficiente de 1,5074 para cada um dos períodos teríamos ao seguinte:

REPLAN	Custos Incorridos	Receita Reconhecida	Receita Segundo Coef. de 1,5074	Receita Postergada	
2009	2.214.876,69	2.740.299,05	3.338.847,75	598.548,70	E
2010	8.898.840,92	11.296.731,54	13.414.685,85	2.117.954,31	F
2011	1.724.922,49	5.316.790,00	2.600.259,24	-2.716.530,76	G
2012	-211,98	-347,30	-319,55	27,75	H

REPAR

No caso da obra executada na REPAR não foram apresentados documentos que comprovassem o valor do custo orçado ou que justificassem a mudança do coeficiente de ajuste merecido, sendo assim, foi adotado o coeficiente apurado em relação ao ano de 2011, conforme a seguir:

1,748320492	2009
<u>1,579050235</u>	2010
<u>1,784983451</u>	2011
1,648640074	2012

Considerando o menor coeficiente em 2009 e o maior em 2011, existe uma variação de margem bruta de 35,56%.

Adotando-se o coeficiente de 1,7849 para cada um dos períodos teríamos ao seguinte:

REPAR	Custos Incorridos	Receita Reconhecida	Receita Segundo Coef. de 1,7849	Receita Postergada	
2009	31.669.662,36	55.368.719,71	56.529.823,22	1.161.103,51	I
2010	27.828.042,50	38.828.042,50	49.672.595,34	10.844.552,84	J
2011	13.916.524,62	37.093.319,87	24.840.766,14	-12.252.553,73	K
2012	10.764.396,63	7.737.071,69	19.214.269,85	11.477.198,16	L

HUACHIPA

No caso da obra executada em HUACHIPA, no Peru, não foram apresentados documentos que comprovassem o valor do custo orçado ou que justificassem a mudança do coeficiente de ajuste merecido, sendo assim, foi adotado o coeficiente apurado em relação ao ano de 2011, conforme a seguir:

<u>1,303342927</u>	2009
1,372029826	2010
<u>1,635861203</u>	2011

Considerando o menor coeficiente em 2009 e o maior em 2011, existe uma variação de margem bruta de 109,6%. Nesse caso ainda cumpre notar que não foi considerado o coeficiente apurado em 2012, pois a obra foi entregue em 2011, conforme faz prova informações obtidas no próprio sítio da empresa na “internet”. Sendo assim, com mais razão não se justifica uma mudança na margem bruta. Admitir tal situação corresponderia a dar aval à inobservância do regime de competência que resulta da manipulação injustificada dos coeficientes de ajuste merecido. Não é razoável que uma obra concluída em 2011 – **e que praticamente não incorreu em custos em 2012** – tenha parte da margem bruta excluída em 2012 mediante alteração do coeficiente que resulta da divisão das receitas contratadas pelos custos orçados e incorridos ao final de 2011.

Adotando-se o coeficiente de 1,6358 para cada um dos períodos teríamos ao seguinte:

HUACHIPA	Custos Incorridos	Receita Reconhecida	Receita Segundo Coef. 1,6358	Receita Postergada	
2009	8.010.439,28	10.440.349,36	13.101.812,73	2.661.463,37	M
2010	20.068.247,23	28.084.446,00	32.823.470,45	4.739.024,45	N
2011	5.389.458,24	16.215.444,16	8.814.956,35	-7.400.487,81	O
2012	-3.912,85	-2.938.363,51	-6.399,83	2.931.963,68	P

O problema do método escolhido pelo fiscal é qual a base jurídica para fundamentar o entendimento. Por óbvio que a empresa incidiu em irregularidade ao não apresentar a documentação solicitada, nem demonstrar o cumprimento das normas que regulam a alteração dos percentuais dos coeficientes. No entanto, quanto a isto, poderia sofrer outras penalidades como, por exemplo, o agravamento da multa.

Entretanto, ao atribuir o maior percentual dentre os verificados sem uma explicação mais aprofundada o fiscal também incide em falha, pois impede a contestação dos motivos que levaram à presunção realizada. Veja-se que, ao realizar o recálculo do oferecimento das receitas com base simplesmente no maior coeficiente utilizado pela empresa durante o passar dos anos, o fiscal terminou por encontrar, no ano de 2011, o oferecimento a maior de receitas em todos os projetos quando comparado ao valor das receitas declaradas, fato que também nos parece estranho.

Neste ponto, nosso convencimento de que a forma de apuração realizada pelo fiscal merece reparos se prende, ainda, no fato de que às fls. 2212/2214 constam planilhas de controle onde estão demonstrados os coeficientes utilizados para o reconhecimento das receitas de inúmeros projetos (39 projetos no total). Nestas planilhas constam coeficientes menores ou maiores do que os dos projetos analisados sem que estes tenham sido objeto de contestação por parte da fiscalização.

Somos todos cientes do esforço empreendido pela fiscalização na apuração dos fatos objeto da autuação, no entanto, não se pode, no nosso entender, utilizar a aplicação de coeficientes de atribuição das receitas com base nos custos incorridos pelo maior percentual verificado na execução dos projetos, sem que ocorra a indicação de algum motivo que levou a esta conclusão.

Ao assim agir a fiscalização incidiu em presunção desprovida de base normativa. Diante da ausência de justificativa ou comprovação por parte da empresa poderia a fiscalização ter reintimado a empresa, o que não ocorreu. Poderia também utilizar o coeficiente médio em substituição ao maior como foi feito. Qual seria o critério certo?

A esta questão não podemos responder, à guisa da inexistência de previsão legal específica. Do nosso ponto de vista, talvez entendessemos que o melhor seria a adoção de um coeficiente médio. No entanto aí estaríamos substituindo o arbítrio do fiscal pelo nosso, o que também não seria correto.

Por isso, verificada a falta de fatos comprovados que justificassem a adoção de um ou outro critério, quer por parte do contribuinte, quer por parte da fiscalização, entendemos que, em relação aos projetos REPLAN, REPAC e HUACHITA, deve ser considerada improcedente a autuação aplicada aos valores relativos à postergação de receitas destes projetos.

Os coeficientes utilizados pela fiscalização para cálculo da autuação relativa ao projeto RNEST fundamentaram-se nos valores dos custos efetivos realizados em comparação com o custo orçado de cada projeto?

Respondendo à pergunta anterior em relação ao projeto RNEST, juntamente com a indagação acima pudemos constatar, da análise das informações do fiscal e das planilhas apresentadas pela empresa que o motivo de dúvida da fiscalização que levou à utilização do maior percentual de coeficiente durante todo o exercício baseou-se na apuração dos coeficientes com a modificação das participações ocorridas quando da execução do projeto à medida em que foi criada a sociedade de propósito específico ENFIL/VEOLIA-RNEST.

A planilha apresentada pela recorrente às fls. 2395 trouxe as informações do detalhamento do cálculo do coeficiente apurado da participação das três empresas: Veolia, Enfil e Veolia/Enfil-Rnest.

Pelas informações dos contratos assim seria a participação destes nas receitas e custos do projeto:

6. As consorciadas, em 27/02/2009, constituíram uma Sociedade de Propósito Específico (SPE) a qual chamaram de ENFIL/VEOLIA-RNEST LTDA. e essa nova sociedade, a partir do **Aditivo 2** do contrato, assinado em 29/05/2009, passou a ser corresponsável pela obra contratada pela Petrobrás – Petróleo Brasileiro S/A para construção do Sistema de Tratamento de Água (U-51) da RNEST – Refinaria Abreu Lima juntamente com ENFIL e VWS Brasil, sendo as participações nas receitas de cada consorciada na obra ficou definido conforme os seguintes percentuais: 29% para ENFIL; 29% para VWSB; e 42% para SPE – RNEST;

Ocorre, no entanto, que na planilha de fls. 2395, abaixo transcrita, a recorrente não utilizou estes percentuais para o cálculo das proporcionalidades de custos e

Processo nº 10314.728111/2014-16
Acórdão nº 1401-002.004

S1-C4T1
Fl. 3.863

receitas iniciais e, assim a obtenção do valor correto do coeficiente de cada participação. Vejamos a planilha.

Contrato nr.0800.0049741.09.2 - Petroleo Brasileiro S/A - Petrobrás

Documento	Descrição	Contrato	Custo	Coefficiente	Novo Custo	Novo Coeficiente	Aditivo 02
Anexo II- A1	Implantação (imobilização e desmobilização)	15.480.000,00	11.691.842,90	1,32	15.480.000,00	1,00	SPE - Enflo Veolia Renst LTDA
Anexo II- A1	Projeto	38.700.000,00	29.229.607,25	1,32	38.700.000,00	1,00	SPE - Enflo Veolia Renst LTDA
Anexo II- A1	Construção e Montagem	228.650.000,00	172.696.374,62	1,32	228.650.000,00	1,00	SPE - Enflo Veolia Renst LTDA
Anexo II- A1	Condicionamento	5.850.000,00	4.418.429,00	1,32	5.850.000,00	1,00	SPE - Enflo Veolia Renst LTDA
Anexo II- A1	Pré-Operação, Partida e Operação Assistida	17.400.000,00	13.141.993,96	1,32	17.400.000,00	1,00	SPE - Enflo Veolia Renst LTDA
Anexo II- A1	Ressarcimento de custos devido a paralisações por chuva	19.000.000,00	14.350.453,17	1,32	19.000.000,00	1,00	SPE - Enflo Veolia Renst LTDA
		325.080.000,00	245.528.700,91		325.080.000,00		
Anexo II- A2	Suprimento - Itens de procedência Nacional	369.454.000,00	279.043.806,65	1,32	196.727.369,54	1,88	Enfil S/A e VWS Brasil Ltda
Anexo II- A2	Suprimentos - Itens importados	79.466.000,00	60.019.637,46	1,32	42.314.164,00	1,88	Enfil S/A e VWS Brasil Ltda
		448.920.000,00	339.063.444,11		239.041.533,55		
Valor Total do Projeto		774.000.000,00	584.592.145,02	1,32	564.121.533,55	1,37	

Apuração do coeficiente para cálculo do ajuste Merecido da Receita

	Sem SPE	COM SPE
Receita do contrato	774.000.000,00	774.000.000,00
Custo	584.592.145,02	564.121.533,55
Receita dividida pelo custo = coeficiente	1,32	1,37

Nessa planilha, ao apontar o valor do custo proporcional da SPE, a recorrente, em vez de utilizar o percentual de 42% incidente sobre o custo orçado (R\$ 584.592.145,02 x 0,42 = R\$ 245.528.700,90), utilizou um valor arbitrário (sem indicação de origem) de R\$ 325.080.000,00.

Com base nesta planilha que desrespeitou os percentuais contratados pela própria empresa é que o fiscal efetuou o recálculo dos valores de custo orçado e encontrou um coeficiente de 1,88 para todo o período, conforme relatado abaixo:

6. As consorciadas, em 27/02/2009, constituíram uma Sociedade de Propósito Específico (SPE) a qual chamaram de ENFIL/VEOLIA-RNEST LTDA. e essa nova sociedade, a partir do **Aditivo 2** do contrato, assinado em 29/05/2009, passou a ser corresponsável pela obra contratada pela Petrobrás – Petróleo Brasileiro S/A para construção do Sistema de Tratamento de Água (U-51) da RNEST – Refinaria Abreu Lima juntamente com ENFIL e VWS Brasil, sendo as participações nas receitas de cada consorciada na obra ficou definido conforme os seguintes percentuais: 29% para ENFIL; 29% para VWSB; e 42% para SPE – RNEST;

Conforme já mencionado acima, tratando-se de obra de execução de longo prazo cujas receitas são reconhecidas com base no custo incorrido, foi necessário que o sujeito passivo apurasse um índice a partir das receitas e dos custos previstos. Dividindo-se a receita a ser faturada de acordo com o contrato pelos custos previstos apurou-se, em 2010, um índice de 1,32 para a obra da RNEST.

A planilha de demonstração desse índice revela o seguinte:

- Receita Estimada com venda de Equipamento e Serviços –	R\$ 235.235.794,94
- Custo Estimado dos Equipamentos e Serviços –	R\$ 177.914.852,49
- Margem Bruta –	R\$ 57.320.942,45
- Coeficiente Global de Ajuste Merecido -	1,32218188

Considerando que a estimativa de receita do contrato RNEST era de R\$ 774 milhões, a parcela a ser faturada pela VWS Brasil Ltda correspondia a 30,3922% do total do contrato ($235.235.794,94 \div 774.000.000$), não se olvidando que o consórcio previa a apuração de lucros em partes iguais, o que implica em dizer que a ENFIL deveria faturar R\$ 538.764.205,06 ($774.000.000,00 - 235.235.794,94$) e deveria ter uma margem bruta de iguais R\$ 57.320.942,45 – portanto, seus custos deveriam corresponder a R\$ 481.443.262,61. Por esse critério, os custos totais seriam de R\$ 659.358.115,10.

Ocorre que a planilha de 2012 demonstra valores bastante diferentes, senão vejamos:

- Receita Estimada com venda de Equipamento e Serviços –	R\$ 197.222.943,02
- Custo Estimado dos Equipamentos e Serviços –	R\$ 105.016.082,08
- Margem Bruta –	R\$ 92.206.860,94
- Coeficiente Global de Ajuste Merecido -	1,87802610

Em esclarecimento, o sujeito passivo alegou que SPE ENFIL/VEOLIA-RNEST foi criada como “mera ferramenta de organização administrativa e financeira”, assim, ficou

estabelecido que a SPE não teria lucro, ou seja, trabalharia com um coeficiente global de ajuste merecido igual 1,00. Essa informação é confirmada pelo exame da DIPJ 2011 da ENFIL/VEOLIA-RNEST LTDA (CNPJ 10.664.546/0001-09). Ainda foi elaborada planilha na qual se revela que o custo orçado da obra era de R\$ 584.592.145,02 – portanto, uma diferença de R\$ 74.765.970,08 para o custo inicialmente apurado acima (R\$ 659.358.115,10).

Mesmo considerando o **Aditivo 6**, de 31/10/2012, que incluiu o REPENEC e reduziu o valor do contrato de R\$ 774.000.000,00 para R\$ 770.769.061,84 e considerando que o **Aditivo 10**, de 25/01/2013 não poderia ter influência sobre a apuração do coeficiente de ajuste merecido de 2012, as diferenças não se justificam.

Ora, se a margem bruta da Veolia (VWS Brasil Ltda) em 31/12/2012 era de R\$ 92.206.860,94 e deve ser igual à da ENFIL e a margem bruta da SPE ENFIL/VEOLIA-RNEST deve ser zero, somente é possível concluir que a margem do projeto orçado em R\$ 774.000.000,00 deve ser de R\$ 184.413.721,88. Portanto, o custo orçado seria a diferença entre esses dois valores, ou seja, R\$ -589.586.278,12. Esse valor é bastante próximo ao indicado pelo sujeito passivo como custo orçado global em sua resposta à intimação (R\$ 584.592.145,02), o que demonstra que coeficiente de ajuste merecido **sempre foi de 1,88**.

O problema da interpretação do fiscal foi basear-se nos números de 2012 em comparação com os números de 2010 para encontrar um coeficiente de 1,88, sem verificar a origem dos valores constates na planilha da empresa.

Não entendemos ser correta esta interpretação. Baseado na mesma planilha de fls. 2395 e corrigindo-se os equívocos apresentados pela recorrente, realizamos a apuração

Processo nº 10314.728111/2014-16
Acórdão n.º **1401-002.004**

S1-C4T1
Fl. 3.864

do coeficiente com o ingresso da SPE no projeto e com base nos percentuais devidamente registrados em contrato, resultando na planilha abaixo.

PROJETO RNEST

Total do Contrato	774.000.000,00	Coef. original	1,324
Custo total do contrato	584.592.145,02		

Novo cálculo do coeficiente com a inclusão da SPE, considerando o coeficiente desta igual a 1,00

Participante	Percentual	Parcela de cada parte na Receita total + SPE	Parcela proporcional de custo com SPE	Coeficiente atribuído	Nova Distribuição dos Custos	Nova Receita Individualizada	Margem Individ.
ENFIL	29%	224.460.000,00	169.531.722,06	1,5586	169.531.722,06	264.235.649,55	94,70%
VEOLIA	29%	224.460.000,00	169.531.722,06	1,5586	169.531.722,06	264.235.649,55	94,70%
SPE-RNEST	42%	325.080.000,00	245.528.700,91	1,0000	245.528.700,91	245.528.700,91	-
	Totais	774.000.000,00	584.592.145,02		584.592.145,02	774.000.000,00	189,40%

Veja-se que na planilha acima foi corrigido o custo atribuído à SPE e com essa correção, verificado que o coeficiente a ser utilizado sobre os valores de custo para fins de reconhecimento de receita deveria ter sido, em verdade, 1,5586 e não 1,88 como realizado pela fiscalização, nem 1,37 conforme indicado pela empresa.

É de se observar que nos valores acima a parcela de lucros é semelhante à obtida pelo fiscal em sua argumentação, entretanto o coeficiente para chegada a este lucro é diferente, posto que baseado na proporcionalidade do contrato inicial.

Desta forma, em relação ao Projeto RNEST necessário é reconhecer que houve falha na apuração dos valores das receitas não reconhecidas ao realizar-se a apuração pelo coeficiente de 1,88, quando o correto, devidamente apurado pela proporcionalidade de participação, após a inclusão da SPE, deveria ser de 1,5586.

Assim, neste ponto, entendo que **deve ser dado parcial provimento ao recurso no sentido de serem recalculados os valores das receitas e os respectivos cálculos de postergação, de acordo com o coeficiente de 1,5586 acima indicado.**

Complementando a análise e adentrando nas alegações apresentadas como preliminares que, em nossa opinião, confundem-se com o mérito da autuação

1 - Erro no cálculo do IRPJ do ano 2009, por aplicar o adicional sobre todo o valor tributável sem excluir a parcela de R\$ 240.000,00 isenta do adicional;

Quando a este ponto assiste razão ao recorrente. Realmente verificamos que na apuração dos valores devidos a título de IRPJ do ano de 2009 o adicional do imposto foi calculado em cima da integral parcela do lucro, sem a exclusão do valor de R\$ 240.000,00 por ano-calendário sobre o qual não incide o adicional.

Assim, quanto a este ponto, há de se reparar a autuação para que os cálculos sejam refeitos da autuação considerando a exclusão da incidência do adicional do IRPJ sobre esta parcela do lucro tributável.

2 - Restrição indevida da compensação de Prejuízo Fiscal e BCN da CSLL aos saldos residuais de 2011 e 2012, sem se ater ao estoque de prejuízos existentes, gerando aumento indevido das bases de 2009 e 2010;

Em relação a este ponto também assiste razão ao recorrente. Ao recompor-se os valores do lucro tributável a fiscalização deve utilizar não só os valores de prejuízo fiscal e BC negativa de CSLL informados pela empresa nas DIPJ mas sim as bases existentes até o limite de 30% do lucro tributável na forma da legislação.

Assim, como votamos pela refazimento dos cálculos da postergação, quando estes forem realizados deverão ser utilizados os estoques de prejuízos fiscais e BC negativas de CSLL até o limite de 30% do lucro tributável em cada exercício.

3 - Não houve a devida investigação dos coeficientes aplicados, baseando-se apenas nos coeficientes da RNEST;

4 - Alega que o erro de apuração da base de cálculo causa nulidade do auto de infração e apresenta diversos precedentes para justificar seu entendimento;

6 - Alega que a presunção de utilização de coeficiente diferente do da empresa baseou-se em meros indícios verificados na RNEST;

7 - Apresenta argumentos que pretendem contrariar a tese fiscal que aplicou o maior percentual de coeficiente em todos os anos. Alega que em alguns casos, caso fosse utilizado o último coeficiente haveria ressarcimento de tributos pagos.

8 - Alega que a administração tem o dever de provar o fato imponível, no caso os fatos que levaram à autuação.

Quanto aos itens de 3 a 8 das preliminares levantadas que, na verdade, correspondem ao mérito essas alegações já foram respondidas na análise do mérito anteriormente realizada.

Do exposto, levando-se em consideração o acima demonstrado, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para:

1 - excluir da autuação os valores relativos à pretensa postergação de receitas dos projetos REPLAN, REPAC e HUACHITA,

2 - refazer os cálculos de postergação relativos ao projeto RNEST para que seja aplicado o percentual de 1,5586 em todos os períodos do projeto

Processo nº 10314.728111/2014-16
Acórdão n.º **1401-002.004**

S1-C4T1
Fl. 3.865

3 - refazer os cálculos dos valores devidos de IRPJ do ano de 2009, com a exclusão da incidência do adicional do imposto sobre a parcela do lucro de até R\$ 240.000,00 anuais.

4 - utilizar, quando da execução dos novos cálculos de postergação, o valor dos estoques de prejuízos fiscais e BC negativas de CSLL até o limite de 30% do lucro tributável.

Abel Nunes de Oliveira Neto