



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

Processo nº 10580.730619/2011-83
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1301-000.644 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 22 de janeiro de 2019
Assunto Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
Recorrente GDK S/A EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

Bianca Felícia Rothschild - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Giovana Pereira de Paiva Leite, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Inicialmente, adota-se o relatório da decisão recorrida, o qual bem retrata os fatos ocorridos e os fundamentos adotados até então:

Em julgamento, recurso interposto em face da decisão da 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Salvador que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada por GDK S/A contra os autos de infração lavrados para formalizar exigências de IRPJ e decorrente (CSLL), alcançando fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008.

A fiscalização acusa o contribuinte de ter praticado as seguintes infrações:

1) Dedução indevida de despesas não comprovadas, nos anos de 2006 e 2007, conforme tópico VI do Termo de Verificação Fiscal.

2) Redução indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no ano de 2007, por motivo de diferimento de lucro auferido em contratos com entidades governamentais, conforme tópico V do Termo de Verificação Fiscal.

3) Redução indevida do lucro líquido do ano de 2006, resultante de inexatidão quanto ao período base de escrituração, conforme tópico IV.1 do Termo de Verificação Fiscal.

4) Postergação do tributo devido do ano de 2007 para 2008, relativo a receitas de competência do ano de 2007 reconhecidas somente no ano de 2008, conforme tópico IV.2 do Termo de Verificação Fiscal.

1) Dedução indevida de despesas não comprovadas

A primeira das infrações acima está relatada no item VI do Termo de Verificação, onde a fiscalização afirma que, da análise da documentação apresentada, constatou que a “GDK” não comprovou a totalidade dos custos e despesas, tendo sido glosados valores contabilizados nas contas de despesas: “1034 – Serviços Prestados Pessoa Jurídica” e “1198 – Material de Consumo”. Registra o TVF que os valores glosados por falta de apresentação das notas fiscais ou outros documentos comprovadores da realização e da essencialidade da despesa, que se encontram discriminados em planilhas anexas ao AI, foram os seguintes:

Happyday Turismo Ltda. – conta 15763:

Ano de 2006: R\$ 336.143,16

Ano de 2007: R\$ 257.925,33

Versegur – Vera Cruz Segurança Vigilância Ostensiva – conta 47697:

Ano de 2006: R\$ 266.353,41

Ano de 2007: R\$ 67.382,38

2) Redução indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL de 2007 por motivo de diferimento de lucro auferido em contratos com entidades governamentais

A segunda infração, conforme relatado no item V do TVF, corresponde à glosa, feita pela fiscalização, ao diferimento de parcela do lucro, no ano de 2007 até a realização da receita, referente a 6 obras em contratos com entidades governamentais (conforme memória de cálculo apresentada pela “GDK”). A autoridade fiscal informa ter constatado que não houve segregação da apuração dos resultados dos contratos na contabilidade e, além disso, os próprios resultados estão inflados, pois não foram considerados todos os custos e despesas que deveriam estar a eles apropriados.

Aponta impossibilidade de verificação dos cálculos apresentados, bem como da confirmação do resultado individual de cada obra, e diz que os relatórios gerenciais apresentados (extracontábeis) não confirmaram a correção dos valores excluídos, ao contrário, demonstraram resultados majorados, implicando diferimento maior que o de direito.

Explica o TVF que:

(...) a contribuinte não individualizou os registros contábeis (nem em contas auxiliares) por contrato ou obra, o que impossibilitou a reconstituição ou a apuração dos resultados do contrato, não cumprindo os requisitos postos pela legislação fiscal para excluir da tributação parcela do lucro proporcional à receita não recebida das entidades governamentais. A “GDK” declarou que utilizou como critério de avaliação do andamento da obra a execução física (medição), avaliada em laudo técnico, que é uma das alternativas previstas no item 5 da IN SRF nº 21/79. Verificou-se, porém, que não foram computados nas obras específicas custos e despesas relevantes, de forma que os resultados passíveis de diferimento estavam majorados;

– o art. 407, I, do RIR/99 determina que devem ser computados os custos de construção ou de produção dos bens ou serviços incorridos durante o período de apuração. O item 6 da IN SRF nº 21/79 esclarece que os custos computáveis na apuração do resultado são: custos diretos e indiretos (matéria prima, mão de obra direta e os custos gerais de fabricação) incorridos na construção ou produção, ou na prestação de serviços, inclusive os custos preliminares, tais como os de preparo de projetos, necessários à execução, incorridos após a contratação, o custo total orçado ou estimado e seus reajustes. A IN SRF 21/79 e os arts. 407 a 409 do RIR/99 fundam-se no art. 10 do Decreto-lei nº 1.598/77;

– em razão da inobservância desses procedimentos pela “GDK”, fez-se necessária reconstituição do lucro real, considerando-se os ajustes do lucro passível de cálculo de diferimento, o que fizemos no próximo tópico (V.4). Pelos cálculos demonstrados a seguir, é passível de exclusão no ano-calendário de 2007 o valor de R\$4.778.541,78, em contraposição aos R\$26.480.779,27, valor efetuado pela contribuinte.

Essa alteração provoca glosa de exclusões na apuração do lucro real de 2007, de R\$22.095.702,86, e ajuste nas adições na apuração do resultado fiscal de 2008 no montante de R\$19.339.346,27, quando parte do montante excluído no ano anterior foi adicionado;”

3) Redução indevida do lucro líquido do ano de 2006, resultante de inexatidão quanto ao período base de escrituração

A terceira infração acima apontada está relatada no item IV.1 do TVF, e corresponde à postergação de receitas oriundas de participação no Consórcio Carioca/GDK, sendo líder a Carioca. O objetivo do consórcio era a execução das obras e serviços de reparo e reabilitação de dutos, sob o regime de empreitada total por preços unitários, dos serviços contratados pela Petrobrás.

Explica o TVF que, de acordo com o balancete emitido pelo Consórcio Carioca/GDK, em 2006 o empreendimento gerou R\$ 41.465.321,44 de receitas da execução de obras, cabendo à “GDK”, 50%, ou seja, R\$ 20.732.660,72. Informa que esses dados estão corroborados: (i) pelo Relatório Gerencial emitido pela “GDK”, relativo à obra 712 – São Paulo, que corresponde ao consórcio Carioca/GDK, (ii) pelo Balancete da contabilidade do consórcio e (iii) pelo Balancete geral da “GDK”, que correlaciona o registro em sua contabilidade de sua participação no consórcio.

Diz que a “GDK” informou que reconheceu naquele ano receitas de R\$ 19.801.899,33, e afirmou que adotou critério diverso do adotado pelo consórcio para reconhecê-las: enquanto os consórcios teriam utilizado a relação percentual entre o custo incorrido e custo orçado, da IN 21/1979, a “GDK” utilizou laudos de medição. Já os custos e demais contas patrimoniais, apropriava-os pelos balancetes dos consórcios, na proporção pactuada;

Reproduz resumo comparativo demonstrando a apropriação de receitas, nos anos calendário em que se desenvolveu a execução do empreendimento, registrando observação de que o contribuinte, por meio do Termo de Entrega de Documentos nº 09/2011, de 28/07/2011, esclareceu que, erroneamente, considerou no faturamento desse consórcio as notas fiscais nº 390, de 05/01/2007, 522, de 13/02/2007, e 1.420, de 06/03/2008. Assim, o faturamento considerado pela “GDK”, relativo ao Consórcio Carioca/GDK, em 2006, foi de R\$ 18.988.206,67, e não de R\$ 19.801.899,33, como registrado contabilmente, evidenciando postergação, para o ano de 2007, de R\$ 1.744.454,05.

4) Postergação do tributo devido do ano de 2007 para 2008

A quarta infração está relatada no item IV.2 do TVF, e corresponde a postergação de receitas oriundas de participação no Consórcio OSBAT II, firmado entre a “GDK” e a “Camargo Corrêa”, com participação de cada parte na proporção de 50% nos direitos e obrigações na execução dos serviços de reabilitação do duto OSBAT DN operado pela Transpetro.

Informa o TVF que foi constatado que a “GDK” não computou exatamente 50% das receitas do consórcio que lhe cabiam em 2007. Conforme Balancete do Consórcio OSBAT II, as receitas decorrentes de serviços no país alcançaram R\$ 172.843.747,55. Logo, caberia à “GDK” o montante de R\$ 86.421.873,78 (50%). Ocorre que foi contabilizado pela “GDK” o valor de R\$ 80.766.102,09, havendo, portanto, uma diferença de R\$ 5.655.771,69. Apresenta comparativo dos balancetes da “GDK” e do Consórcio OSBAT II, nas óticas da empresa e do consórcio;

Registra o TVF que, intimada a explicar a diferença, a “GDK” informou apenas que “o Consórcio reconhecia as receitas por critério distinto do utilizado pela “GDK”, e que, para manter o mesmo critério das demais obras, as receitas do Consórcio OSBAT II foram faturadas e registradas diretamente por ela, GDK, através das medições, conforme previsto na legislação”. Ressalvou que apenas os custos foram consolidados na contabilidade

da “GDK” pelo Balancete do consórcio. Quanto às receitas, a fiscalização diz ter identificado lançamentos que totalizaram receita bruta de R\$ 80.766.102,09;

Instada a demonstrar a apropriação das receitas durante o período de execução do contrato, o contribuinte apresentou resumo comparativo de como foram apropriadas as receitas, nos anos posteriores ao que se desenvolveu a execução do empreendimento. Esse resumo, segundo a fiscalização, evidenciou a postergação, para o ano de 2008, de receitas de competência de 2007, no montante de R\$ 5.655.771,69. A “GDK” diferiu o resultado obtido na realização do Consórcio OSBAT II – OS 711, na proporção da receita não recebida (não realizada).

Ressalta o TVF que a contabilidade da empresa registra recuperação de custos no montante de R\$ 21.596.798,91, ressaltado no resumo comparativo. Essa recuperação proveio de custos e despesas incorridos pela empresa na execução do empreendimento, mas que foram controlados em outros centros de custos. Esses custos influenciaram no resultado da obra, mas não foram computados na apuração do resultado dela, embora tenham sido no resultado global da empresa. Como esses custos não foram contemplados na demonstração do resultado do consórcio, mas sua recuperação foi, e o lucro diferível dessa obra teria ficado indevidamente majorado.

Impugnação

A interessada apresentou impugnação tempestiva, que se encontra assim resumida pelo julgador de primeira instância:

“O Sr. Fiscal iniciou seus trabalhos em 06/08/2010 e concluiu em 15/09/2011, emitindo mais de treze termos de intimação e continuidade fiscal, tendo solicitado mais de quatro mil documentos fiscais, que comprovassem a efetiva prestação de serviços, equivalente a R\$ 77.844.845,17, para no fim glosar, de dois fornecedores, um montante de despesa de R\$ 927.804,28, nos períodos base de 2006 e 2007, e discordar de procedimentos de apuração das obras de consórcio e diferimento de contratos com entidades governamentais, produzindo um extenso e tautológico relatório, de vinte páginas e cento e quarenta itens, trazendo eventos posteriores para fatos passados, como por exemplo, no item 70 do relatório, quando se refere à Deliberação CVM nº 576/2009, que é uma norma para exercícios encerrados a partir de dezembro de 2010, enquanto o período fiscalizado era de 2006 e 2007. Além do mais, a CVM é uma autarquia que regula e disciplina as sociedades de capital aberto, ou seja, aquelas que têm ações transacionadas na bolsa de valores, que não é o caso vertente, pois a GDK é uma sociedade de capital fechado, isto é, seu capital não é negociado em mercado;

Verifica-se, no item 64 do relatório, que o Sr. Fiscal teve dificuldade de entender os termos do relatório enviado pela Contribuinte, no “Termo de Entrega de Documentos nº 042011” (doc. 02, anexo), no qual se demonstra que havia sim segregação da apuração dos resultados por contrato. Ao contrário do que ele afirma, os relatórios não são extracontábeis, pois são extraídos diretamente do sistema contábil Hércules, já que os lançamentos contábeis que envolvem despesas e receitas, enfim, as contas de resultado, só podiam ser efetuados com a indicação de um centro de custos. Os relatórios foram obtidos na função de relatórios gerenciais, mas a informação está contida na contabilidade societária. No item 74, o Sr. Fiscal afirma: “Observamos que a contabilidade apresentada não individualizou os lançamentos, nem apurou os resultados por contrato/obra”. É lamentável tal afirmação. Quer o Sr. Fiscal afirmar que os valores apresentados são uma obra de ficção?;

No item 75, melhor sorte não cabe ao Sr. Fiscal quando diz: “Entretanto esses dados não puderam ser verificados e confirmados na escrita contábil. Quanto aos custos e despesas, a planilha de cálculo se limitou a apresentar os valores que teriam sido incorridos, não indicando as contas contábeis que estavam registrados”. A Autuada elaborou uma memória de cálculo com base em valores extraídos de relatórios contábeis que foram entregues à fiscalização através do “Termo de Entrega de Documentos nº 52011”, inclusive um DVD contendo: i) composição do aluguel interno cobrado em dezembro de 2007 para todas as obras selecionadas; ii) relatório gerencial demonstrando o resultado de 2007, por obra; e iii) NF 16656 da Kidde Brasil, que estava pendente de apresentação. Demonstrem-se todas as contas dos centros de custos, despesas e receitas que tiveram movimento no exercício, assim como o resultado de todos os centros de custos (doc. 03, anexo);

Quanto ao item 76: “o plano de contas que acompanhou os arquivos digitais continha a conta denominada 4044 – Gerencial, que se desdobra na conta 4067 – Obras, que por sua vez estava desdobrada em subcontas com denominação de diversas obras. Porém, nos arquivos apresentados, essas subcontas não continham nenhum registro e os saldos estavam zerados (vide balancete extraído dos arquivos digitais), a Autuada atendeu ao solicitado pelo Sr. Fiscal, em consenso e por sugestão deste, através de relatório alternativo, extraído do sistema utilizado na época e até mesmo em planilha excel, conforme “Termo de Entrega de Documentos nº 072010” (doc 04, anexo). Em relação ao item 79: “Essa constatação não foi obtida diretamente da escrituração contábil, que não permitiu observação nesse nível de detalhe, repise-se, e sim de Relatórios Gerenciais (extracontábeis) apresentados posteriormente pela Contribuinte”, a afirmação não é verdadeira. Os relatórios são extraídos da contabilidade e foram entregues ao Sr. Fiscal durante a fiscalização, e não “posteriormente”, e que tais relatórios são extracontábeis, conforme demonstrado anteriormente. Quanto ao item 80, parece que o Sr. Fiscal não entendeu o conteúdo do relatório;

Em referência aos itens 94 a 96, em que o Sr Fiscal procura refutar evidências, referindo-se a “A uma e A duas”, é lamentável sua falta de entendimento do que seja um sistema contábil. Realmente, consta do centro de custo 3.1.1.06 os valores de R\$ 435.307,03 e R\$ 857.095,28, mas, como está claro, tais valores são do Custo de Produtos Vendidos OS 300C, conta 3.1.1.06.005 (doc. 05, anexo), sendo, portanto, verificado apenas um equívoco no centro de custo do lançamento contábil. No curso da fiscalização, ficou demonstrada a dificuldade do Sr. Fiscal de compreender as explicações dadas, o que fica provado na redação do item 104, diante da entrega do “Termo de Entrega de Documentos nº 022011” (doc. 06, anexo). Foi explicado ao Sr. Fiscal que alguma demora em atendê-lo derivava da descontinuidade do sistema Hércules – WK, usado em 2006 e 2007, sendo que a fiscalização começou em 2010, como provado no “Termo de Entrega de Documentos nº 022010”, bem como correspondência da própria empresa (doc. 07, anexo);

A Autuada, por trabalhar preponderantemente para pessoas jurídicas de direito público, ou empresas sob seu controle, empresa públicas, sociedades de economia mista ou suas subsidiárias, a exemplo da Petrobrás, tributa seus resultados através do art. 409 do RIR/1999, que manda excluir as receitas não recebidas, impondo o simultâneo diferimento dos custos correspondentes. Esta faculdade é exercida na parte “A” do LALUR e controlada na parte “B”, para ser adicionada quando do seu recebimento. Esse diferimento atinge os contratos de curto e longo prazo, sendo apurado por contrato. A parcela excluída é computada na determinação do lucro real do período de apuração em que a receita é recebida. Diante do exposto, verifica-se que a Autuada tem sua escrituração contábil obedecendo ao Decreto-lei nº 1.598/1977, consagrado no art. 251 do RIR/1999, e é mantida com observância das disposições

legais, fazendo prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados com documentos hábeis e idôneos. É respeitado também o Princípio da Competência, consubstanciado no regime recomendado pela legislação comercial das sociedades por ações, que foi encampado pela lei tributária para todas as empresas que pagam o imposto de renda com base no lucro real, ressalvados os casos especiais estabelecidos na própria legislação fiscal;

A autuada agiu, durante todo o procedimento fiscal, com lisura, transparência e boa fé. Em nenhum momento criou qualquer espécie de embaraço à fiscalização o que configura circunstância atenuante, a recomendar revelação de sonegação tributária. A autuada apenas recolheu os tributos devidos dentro da liberdade que a Constituição Federal lhe faculta, o que é um direito líquido e certo, nos termos do inciso XXXVI do art. 5º da Carta Magna.

Essa proteção visa proporcionar segurança aos cidadãos, no caso, os contribuintes, de um modo geral, respeitando tudo aquilo que se adquiriu e se patrimonializou em um tempo que a própria lei vigente lhe facultava tal benefício;

O Sr. Fiscal demonstra em seu relatório querer conduzir a Autoridade Julgadora de que a autuada estivesse sempre imbuída do animus de sonegar. Nada mais distante da realidade. Verifica-se, na autuação, que no ano-calendário de 2006 não resultou crédito tributário. O Sr Fiscal adicionou o valor de R\$ 602.496,57, referente à glosa de despesa, e R\$ 1.744.454,05, do entendimento divergente quanto à apuração do resultado das obras de consórcio, no total de R\$ 2.346.950,62. Consoante “Demonstração da Compensação de Prejuízos Fiscais”, esse valor foi compensado com o prejuízo operacional existente, no montante de R\$ 81.289.603,93, remanescendo um prejuízo fiscal de R\$ 78.942.653,31, antes da compensação. Inexplicavelmente, desse valor foi deduzido o “Prejuízo Não Operacional”, de R\$ 6.515.544,48, passando seu prejuízo fiscal para R\$ 72.427.108,83;

Para o ano calendário de 2007, o Sr. Fiscal manteve o referido prejuízo fiscal, adicionou R\$ 28.076.782,26, sendo R\$ 325.307,71 de glosa de notas fiscais de fornecedores;

R\$ 22.095.702,86 de divergência de entendimento quanto à forma de diferimento do lucro nos contratos com entidades governamentais; e R\$ 5.655.771,69 também de divergência quanto à apuração das receitas de consórcio. Nesse mesmo quadro é compensado prejuízo fiscal, no limite de 30%, resultando em uma base de cálculo de IRPJ e CSLL de R\$ 17.353.419,64, valor este não explícito no quadro, mas constante nos autos de infração de ambos os tributos. Nesse ponto, informe-se que a Autuada goza de benefícios fiscais da ADENE, de redução do imposto de renda e adicionais de 75%. Ora, se a Autuada tivesse apurado, em 2007, lucro real positivo, teria usado o incentivo fiscal a que tem direito. Para o ano-calendário de 2008, a Autuada havia apurado um lucro real de R\$ 8.009.444,67, sobre os quais pagou os devidos tributos, conforme planilha de apuração e ficha da DIPJ (docs. 10 e 10A, anexos), que, após os ajustes do Sr. Fiscal, passou a ser prejuízo de R\$ 16.985.673,29;

O cerne da questão está na apropriação e diferimento do resultado das obras de consórcio e na forma de diferimento do lucro nos contratos com pessoas jurídicas de direito público, ou empresa sob seu controle, etc. A Autuada fez toda a sua apuração na forma estabelecida na IN 21/1979, contrato a contrato, com procedimento uniforme dentro do mesmo critério escolhido durante toda a execução do contrato (doc. 11, anexo). A fiscalização, invocando os arts. 407 e 409 do RIR/99 quer tomar o todo pelo particular, encontra um percentual genérico de 8,69% (lucro bruto dividido pela receita bruta), aplicando-o sobre todos

os contratos e conclui por uma glosa de exclusão no valor de R\$ 22.095.702,86. Ora, o art. 407 cuida da tributação dos contratos de produção em longo prazo, prevendo duas hipóteses de apuração: i) segundo a percentagem da execução física, avaliada em laudo técnico de medição e; ii) segundo a percentagem que o custo incorrido representar sobre o custo total orçado ou estimado. A opção pelo critério de avaliação do andamento deve ser exercida em relação a cada contrato, mas o critério escolhido deverá ser praticado uniformemente durante toda a execução do contrato;

Veja-se que o art. 409 trata do diferimento do lucro até a sua realização, nos casos de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos arts. 407 e 408, permitindo-se que, para efeito de apurar o lucro líquido do período-base, a pessoa poderá transferir, para resultados de exercícios futuros, parcela do lucro computado no resultado do período-base.

Diante de qualquer análise, não se encontra respaldo para que a Autoridade Fiscal tome lucro bruto sobre receita bruta para definir percentual de diferimento sobre todos os contratos, afinal, cada contrato tem uma realidade própria. Isto não tem base legal. Além do mais, se tivesse havido postergação de tributo, deveria ser cobrada a multa de 20% e os juros de mora pela taxa SELIC, mas não o próprio tributo, como bem define o art. 273 do RIR/99.

Deve ser considerado ainda que no ano calendário subsequente houve lucro real e pagamento de tributos devidos. Por fim, lembre-se que não se pode tomar período de postergação de balanço em balanço encerrado em 31/12 de cada ano, pois a Autuada apurava seu resultado em base estimada, com antecipação, redução ou suspensão do IRPJ e da CSLL;

A mesma divergência de interpretação ocorre com as receitas do “Consórcio Reabilitação de Dutos Sudeste – OS 712” e do “Consórcio OSBAT – OS 711”, cujos valores glosados foram R\$ 1.744.454,05, para o período-base de 2006, e R\$ 5.655.771,69, para 2007.

Verifica-se, nos contratos (docs. 12 e 13, anexos), que a “GDK” não era a empresa líder.

Através das peças constantes dos documentos (docs. 14 e 15, anexos), está demonstrado que a Autuada reconheceu todas as receitas ao longo do consórcio, em consonância com todos os demais contratos de todas as obras, mediante a emissão de cada fatura e com base na progressão física da obra. Já a empresa líder do consórcio apropriou ao resultado a receita, bem como custos e despesas ao longo do período de construção, à medida da evolução financeira das obras (método POC), medindo-se o percentual de custos incorridos em relação aos custos orçados. Não existe obrigatoriedade das consorciadas praticarem exatamente igual a apuração dos resultados do consórcio, mesmo porque cada consorciada não está obrigada a ter o mesmo regime de tributação. Pode, por exemplo, uma apurar seu resultado pelo lucro real e outra pelo presumido, não cabendo ao Sr. Fiscal querer autuar o contribuinte pelo exercício de uma faculdade legal;

A Autuada disponibiliza cópia da documentação (docs. 16 e 17, anexos) provando os pagamentos efetuados à Happyday Turismo Ltda. e Versegur – Vera Cruz Seg. Vigilância Ostensiva, sendo:

1) Happyday: R\$ 200.074,70 (2006) + R\$ 130.442,74 (2007) = R\$ 330.517,44

2) Versegur: R\$ 189.249,42 (2006) + R\$ 16.714,44 (2007) = R\$ 198.963,86

A Autuada solicita que lhe sejam deferidos todos os meios de prova admitidos em Direito, indicando, de logo, a juntada posterior de novos documentos e, face ao exposto, vem requerer:

- a) recomposição do prejuízo fiscal do período base de 2006, no sistema SAPLI;
- b) reconhecimento do resultado do período base de 2007, de prejuízo fiscal, e da CSLL;
- c) julgamento simultâneo do auto de IRPJ e da CSLL, por se tratar do mesmo processo e;
- d) julgar totalmente improcedente o auto de infração ora discutido.

Juntamente com a impugnação, a Interessada trouxe aos autos os documentos de fls. 3.675 a 4.341.”

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Salvador julgou improcedente a impugnação, em decisão que recebeu a ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

DESPESAS OPERACIONAIS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

INDEDUTIBILIDADE. GLOSA. As despesas operacionais devem estar lastreadas em documentação hábil e idônea, bem como sua dedutibilidade condiciona-se à comprovação de que são necessárias às atividades da empresa.

CONTRATOS COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS. RECEITAS RECONHECIDAS E NÃO RECEBIDAS. DIFERIMENTO DO LUCRO.

Nos contratos de empreitada ou fornecimento celebrados com entidades governamentais, a pessoa jurídica poderá excluir do lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro computado no resultado, proporcional à receita considerada nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período, devendo computá-la no cálculo do lucro real do período base em que a receita for recebida.

CONTRATOS COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS. LUCRO DIFERIDO. PERCENTUAL DE DIFERIMENTO.

O diferimento do lucro correspondente à parcela das receitas não recebidas dentro do período base está condicionado à segregação dos resultados de cada contrato/obra na contabilidade, admitindo se, contudo, diante da total impossibilidade de apuração do percentual de diferimento, por obra, e no caso de empresa cujas atividades sejam assemelhadas, a utilização de um percentual médio resultante da razão entre o lucro bruto total e o total das receitas operacionais.

**INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA DOS EXERCÍCIOS.
POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO.**

A inexactidão quanto ao período de escrituração de receita ou de reconhecimento de lucro constitui fundamento para lançamento de imposto quando dela resulta redução indevida do lucro real ou postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior àquele em que seria devido.

**CONSÓRCIO PARA A EXECUÇÃO DE OBRAS E SERVIÇOS.
RECONHECIMENTO DAS RECEITAS, CUSTOS E DESPESAS.**

Consoante regras fixadas em contrato, é de responsabilidade de uma das consorciadas, definida como líder, a elaboração da contabilidade do consórcio, obrigando-se todas a reconhecer contabilmente suas receitas, custos e despesas de conformidade com o percentual de participação de cada uma no empreendimento e computá-los no resultado do respectivo período de apuração, não cabendo às consorciadas utilizar critério de reconhecimento das receitas diverso daquele empregado pelo consórcio.

**AJUSTE DO PREJUÍZO FISCAL DECLARADO. COMPENSAÇÃO DE
PREJUÍZOS FISCAIS.**

Os prejuízos fiscais declarados pela pessoa jurídica devem ser ajustados pelos valores tributáveis apurados em ação fiscal, cabendo ainda a compensação dos prejuízos de exercícios anteriores, no limite legal de 30% do lucro real ajustado.

**REDUÇÃO DO IMPOSTO. ÁREA DE ATUAÇÃO DA ADENE.
RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO.**

Incabível a recomposição do lucro da exploração em função de valores que deixaram de transitar pelo resultado contábil da empresa ou ainda daqueles que foram indevidamente contabilizados.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Em se tratando de lançamento decorrente de idênticos fatos geradores, há que se dar a ele o mesmo entendimento dado ao lançamento de IRPJ, observando-se ainda que a base de cálculo negativa acumulada em exercícios anteriores deve ser utilizada para reduzir em até 30% a base de cálculo apurada em cada período base tributado.

Ciente da decisão em 07 de março de 2014 (fls. 4415), a interessada ingressou com recurso em 04 de abril de 2014 (fls. 4416).

Na peça recursal, contesta pontualmente assertivas contidas no voto condutor e aduz que, diante das conclusões aqui expostas deve-se prosseguir com os mesmos argumentos já colocados na impugnação, ..." reeditando as razões então apresentadas e o pedido, que inclui perícia.

CARF

Processo nº 10580.730619/2011-83
Resolução nº **1301-000.644**

S1-C3T1
Fl. 4.589

Em sessão de 09 de abril de 2014, decidiu esta mesma turma converter o processo em diligencia, através da Resolução nº 1301-000.198, para que a autoridade lançadora se manifestasse sobre os documentos apresentados posteriormente ao procedimento fiscal, mas que seriam, na visão do relator, essenciais ao deslinde da controvérsia em relação a infração 01 - glosa de despesas operacionais.

Em observância à Resolução CARF nº 1301-000.198, foi elaborado Termo de Diligencia Fiscal (fl. 4.527 e segs) na data de 10 de julho de 2015.

Após devida ciência da contribuinte do Termo de Diligencia Fiscal, conforme AR de fl. 4.571 e sem manifestação por parte da mesma, os autos foram devolvidos ao CARF para prosseguimento do julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Bianca Felícia Rothschild - Relatora

Recurso Voluntário**Admissibilidade**

O Recurso Voluntário é tempestivo e estão reunidos os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Fatos

Conforme relatado, a fiscalização acusa o contribuinte de ter praticado as seguintes infrações:

- 1) Dedução indevida de despesas não comprovadas, nos anos de 2006 e 2007.
- 2) Redução indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no ano de 2007, por motivo de diferimento de lucro auferido em contratos com entidades governamentais.
- 3) Redução indevida do lucro líquido do ano de 2006, resultante de inexatidão quanto ao período base de escrituração.
- 4) Postergação do tributo devido do ano de 2007 para 2008, relativo a receitas de competência do ano de 2007 reconhecidas somente no ano de 2008.

O Auto de Infração relativo à CSLL decorreu do Auto de IRPJ.

Neste sentido, passa-se a análise individual dos itens mencionados.

Diligência

Em relação aos itens 2, 3 e 4 acima mencionados, entendo ser imprescindível avaliar preliminar considerada pela fiscalização, confirmada pela decisão de primeira instância, que se baseia na tese de que:

"Desse modo, tendo optado o consórcio, para efeito de apurar a receita a ser computada no resultado de cada período-base, pela avaliação do andamento da obra com base no critério da percentagem que o custo incorrido no período-base representar sobre o custo total orçado ou estimado, consoante o artigo 407, § 1º, inciso II, do RIR/1999 e item 5, inciso II, da IN SRF nº 21, de 1979, não poderia a Autuada, tal como alega na impugnação, optar pelo outro critério, qual seja, segundo a percentagem que a execução física, avaliada por medição, representar sobre a execução contratada, na forma do artigo 407, § 1º, inciso I, do RIR/1999 e item 5, inciso I, da IN SRF nº 21, de 1979."

Por fim, a afirmativa da turma julgadora no último parágrafo da pág. 25 de que "cabia à 'GDK' seguir, obrigatoriamente, o critério determinado pela empresa líder e por ela empregado na escrituração do consórcio."

Entendo que pode haver opção por diferente opção por parte de cada consorciada que, após a apropriação de seu percentual do consórcio aplicar o critério que melhor lhe atenda.

Importante ressaltar que ocorre a designação de um líder dentre o grupo de consorciadas, a qual "nos termos do contrato, passa a agir em nome dos vários consorciados, até mesmo para o recebimento de receitas à conta dos consortes. Essas receitas não pertencem ao consórcio, posto que não é sujeito de direito, mas a cada um dos consortes, nos termos e nas condições estabelecidas no respectivo contrato.

Consórcio é ficção jurídica despersonalizada, ou seja, sem personalidade jurídica, portanto jamais o consórcio poderia optar por este ou aquele regime. Quem faz a opção é a pessoa jurídica, dotada de personalidade jurídica e que pratica fato gerador do tributo. É exatamente neste sentido que preceitua a mencionada IN SRF nº 21/1979.

Caso a turma julgue deveras incorreta esta premissa adotada pela fiscalização e decisão de primeira instância, voto por converter o processo em diligência para que sejam reavaliados os documentos acostados aos autos pela contribuinte levando-se em conta a possibilidade de adotar critério de contabilização e tributação diferente dos demais consorciados do consórcios dos quais participa.

Deve-se levar em consideração ainda que a forma de contabilização e tributação de empresas que realizam obras de construção civil, de fato, tem tratamento diferenciado pelo ordenamento jurídico, o que deve ser levado em consideração.

Desse modo, encaminho meu voto para conhecer do recurso voluntário, para converter o julgamento em diligência a fim de que a unidade origem analise os documentos acostados aos autos pela Recorrente (principalmente o relatório emitido pela auditoria independente PWC) e verifique, mediante relatório fiscal circunstanciado, os seguintes itens:

1. Houve diferimento do resultado das obras de consórcio?;
2. Os relatórios apresentados à fiscalização são extra-contábeis?;
3. Os resultados das obras estão individualizados e apurados por contrato?
4. As receitas dos consórcios foram integralmente reconhecidas contábil e tributariamente?
5. O uso do método PoC (percentege of completion method) prejudicou a apuração do lucro e conseqüentemente a tributação?
6. Os resultados de apuração dos contratos estão inflados? Existe segregação de apuração dos resultados por contrato?

Processo nº 10580.730619/2011-83
Resolução nº **1301-000.644**

S1-C3T1
Fl. 4.592

Caso seja necessário que a unidade de origem intime a Recorrente à apresentação de documentos adicionais necessários para que os quesitos acima sejam respondidos de forma a dar conforto aos conselheiros deste colegiado em seus posicionamentos.

Ao final, os recorrentes deverão ser cientificados do relatório final da diligência, fornecendo-se cópia dos documentos em questão e abrindo-se prazo de 30 dias para que, querendo, manifestem-se sobre seu conteúdo, nos termos do art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/2011.

Após, retornem-se os autos ao CARF para seguimento do julgamento.

(assinado digitalmente)

Bianca Felícia Rothschild.