



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.730619/2011-83
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-004.831 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de novembro de 2020
Recorrente GDK S/A EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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 inexatidão 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.

LANÇAMENTO DECORRENTE. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar o pedido de perícia, e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para considerar o resultado da diligência em relação a Infração 001 do Auto de Infração, excluindo da base de cálculo os valores ali considerados como comprovados, nos termos do voto da Relatora.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Bianca Felicia Rothschild - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, José Eduardo Dornelas Souza, Sergio Abelson (suplente convocado(a)), Lucas Esteves Borges, Bianca Felícia Rothschild e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente). Ausente o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa.

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 (extra contábeis) 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 09/2011, de 28/07/2011, esclareceu que, erroneamente, considerou no faturamento desse consórcio as notas fiscais n.º 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, ressalvado 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 extra contábeis, 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 (extra contábeis) 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 extra contábeis, 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, empresas 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, restando 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 inexistência 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

Em sessão de 09 de abril de 2014, decidiu esta mesma turma converter o processo em diligência, 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 da Turma, 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 Diligência Fiscal (fl. 4.527 e segs) na data de 10 de julho de 2015.

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

CARF- nova diligência

Em sessão de 09 de abril de 2014, decidiu esta mesma turma converter o processo em diligência, 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 da Turma, essenciais ao deslinde da controvérsia em relação a infração 01 - glosa de despesas operacionais.

Em sessão de 22 de janeiro de 2019, decidiu esta mesma turma converter o processo novamente em diligência, através da Resolução nº 1301-000.644 nos seguintes termos:

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 n.º 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 n.º 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 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.

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 (percentage 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?;

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 n.º 7.574/2011.

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

Em observância à Resolução CARF n.º 1301-000.644, foi elaborado Relatório de Informação Fiscal (e-fl. 4597 e segs) na data de 16/08/2019.

Após devida ciência da contribuinte, conforme e-fl. 4647 e sem manifestação por parte da mesma, os autos foram devolvidos ao CARF para prosseguimento do julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Bianca Felicia Rothschild, Relatora.

Admissibilidade

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

Fatos

A GDK S/A, com sede em Salvador, tem como principal atividade obras de engenharia civil. São destinatários dos serviços de engenharia preponderantemente entidades governamentais, pessoas de direito público, ou empresas sob seu controle, empresas públicas,

sociedades de economia mista ou subsidiárias. A empresa realiza também atividades de exportação e locação de equipamentos.

Nas notas explicativas às demonstrações contábeis consta que, em 2006, aproximadamente 70% da receita bruta de serviços proveio de serviços prestados ao cliente Petróleo Brasileiro S. A. e suas controladas; em 2007 o percentual foi de 80%.

A ação fiscal foi instaurada com o objetivo de verificar a aplicação da legislação tributária federal na apuração do Lucro Real do IRPJ e na base de cálculo da CSLL, especialmente as adições e exclusões do lucro líquido, para o período de 01/2006 a 12/2007.

Passa-se a detalhar as infrações numeradas conforme Auto de Infração e esclarecimentos contidos no TVF, sendo analisada de antemão a preliminar de pedido de produção de prova pericial:

Preliminar

Perícia

Inova o requerido em sede de impugnação no que se refere ao pedido de produção de prova pericial, vejamos (fl. 4.487):

A prova pericial se ampara no inciso IV, do Artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72, com a redação dada pela Lei n.º 8.748/93, indicando-se de logo como perito da Autuada o Sr. LUIZ AUGUSTO FERNANDES DOURADO, brasileiro, casado, contador, registrado no Conselho Regional de Contabilidade do Estado da Bahia (CRC-BA) sob o n.º 15.205, inscrito no CPF/MF sob o n.º 479.438.075-53, portador da cédula de identidade n.º 3.538.274 SSP-BA, residente da Rua Doutor Hosannah de Oliveira n.º 115, Edifício Mansão Heitor Vila Lobos, Apt. 1101, Alto do Itaigara, na Cidade de Salvador, Estado da Bahia, CEP 41815215 e pede que se possível seja indicado por parte do órgão autuante um Auditor estranho ao feito, para responder as seguintes indagações:

Em relação ao seu pedido de perícia, inicialmente cumpre esclarecer que, apesar de ser facultado ao sujeito passivo o direito de pleitear a realização de perícias, em conformidade com o artigo 16, inciso IV do Decreto no. 70.235/1972, com redação dada pelo artigo 1º da Lei n.º 8.748/1993, compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, podendo ser indeferidas as que considerarem prescindíveis ou impraticáveis (art. 18, caput, do Decreto n.º 70.235/1972, com redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/1993).

Por outro lado, em regra, justifica-se o deferimento da produção de prova pericial tão-somente quando o simples exame, pela autoridade tributária, dos elementos e provas documentais coligidos pelo fisco, bem como daquelas aportadas aos autos pelo interessado, revelar-se insuficiente para embasar sua convicção da lide, ensejando, pois, o pronunciamento de técnico especializado.

Logo, a perícia será prescindível e deverá ser indeferida quando a prova do fato depender do conhecimento especial de técnicos ou quando for desnecessária em vista de que as provas produzidas e os elementos coligidos aos autos forem suficientes.

No presente caso, não se cogita da realização de perícias, uma vez que a análise das questões de mérito delas prescinde. O entendimento da fiscalização sobre o assunto foi consubstanciado no próprio auto de infração e termo de verificação fiscal, em que havendo discordância por parte do contribuinte, a este cabe manifestá-la, e não somente sugerir-la,

procurando transferir o ônus da produção de provas em contrario para a autoridade administrativa.

Além do mais, a perícia requerida deve objetivar a prova de fatos que o sujeito passivo não tenha condições de trazer para os autos, ou cujo carreamento lhe traria ônus desproporcional.

Desta forma, o pedido de perícia será indeferido por entendê-lo prescindível à solução do litígio.

Vale mencionar que esta mesma Turma converteu o presente processo em diligencia, conforme acima relatoriado - Resolução n.º 1301-000.644 de 22 de janeiro de 2019 - em que se solicitou, nos moldes dos questionamentos solicitados neste pedido de perícia, à unidade de origem análise do Relatório da PWC juntado em sede de Recurso Voluntário e manifestação por parte da contribuinte acerca do Relatório Fiscal emitido pela auditor fiscal após sua manifestação. A mesma não se manifestou.

Infração 1 - CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS - GLOSA DE CUSTOS

Pela análise das intimações e reintimações efetuadas e da documentação que foi apresentada, foi constatado que a GDK não comprovou a totalidade dos custos de despesas.

As glosas foram nas contas de despesas, do plano de contas da contribuinte:

Conta 1034— SERVIÇOS PRESTADOS PESSOA JURÍDICA; e

Conta 1198 — MATERIAL DE CONSUMO;

Os valores discriminados abaixo por fornecedores / prestadores de serviços foram glosados porque a contribuinte deixou de apresentar as notas fiscais, discriminadas nas planilhas anexas, ou outros documentos comprovadores da realização e da essencialidade da despesa. As planilhas foram formatadas a partir do razão das respectivas contas de fornecedores / prestadores de serviços, cujas notas fiscais referidas no histórico não foram apresentadas.

133. Happyday Turismo Ltda – conta 15763.

133.1. ANO DE 2006: R\$ 336.143,16;

133.2. ANO DE 2007: R\$ 257.925,33.

134. Versegur – Vera Cruz Segurança Vigilância Ostensiva – conta 47697

134.1. ANO DE 2006: R\$ 266.353,41;

134.2. ANO DE 2007: R\$ 67.382,38.

DA INFRAÇÃO DECORRENTE DOS CUSTOS E DESPESAS NÃO COMPROVADOS — GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS

Os registros contábeis devem ser amparados por documentos hábeis, quais sejam, aqueles que têm os requisitos e qualidades indispensáveis para comprovar os lançamentos contábeis e produzir os efeitos jurídicos.

A pessoa jurídica está obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os documentos relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, bem como apresentar toda a documentação quando solicitada pelo Fisco Federal.

Por conseguinte, glosamos as despesas não comprovadas no montante discriminado no quadro abaixo, implicando diferença dos valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, que lançamos de ofício.

	Conta	2006	2007
Happyday Turismo Ltda	15763	336.143,16	257.925,33
Versegur – Vera Cruz Segurança Vigilância Ostensiva	47697	266.353,41	67.382,38
		602.496,57	325.307,71

Voto – Infração 1

1) Dedução indevida de despesas não comprovadas

A apreciação dos documentos relativos a esta infração foi justamente a que gerou necessidade de pedido de diligência por parte deste colegiado.

A decisão recorrida alegou que, em relação aos documentos comprobatórios apresentados pela contribuinte, apesar de alguns terem sido admitidos, a maioria das notas fiscais solicitadas pela fiscalização não foi apresentada, bem como não houve comprovação da efetiva prestação dos serviços ou sua necessidade. Ademais, alega que houve apresentação de documentos de natureza “Faturas de Serviços/Duplicatas” e não Notas Fiscais de Prestação de Serviços, que seriam, em última análise, os documentos apropriados para suportar esses gastos.

O resultado da diligência foi no sentido de que determinados documentos deveriam ser aceitos como comprobatórios em relação as despesas glosadas de modo que o total da glosa mantida deveria ser o seguinte:

	Glosas no AI (A)	Impugnação (B)	Documentos aceitos (C)	Glosas mantidas (D) = (A) - (C)
2006 Happyday	336.143,16	200.074,70	16.000,00	320.143,16
Versegur	266.353,41	182.249,42	182.249,42	84.103,99
	602.496,57	382.324,12	198.249,42	404.247,15
2007 Happyday	257.925,33	125.931,31	32.000,00	225.925,33
Versegur	67.382,38	16.714,44	0	67.382,38
	325.307,71	142.645,75	32.000,00	293.307,71

Em relação aos documentos não aceitos, temos que foram assim considerados, pois seriam inidôneos na opinião da autoridade fiscalizadora.

Trecho da diligência (fl. 4.531):

14. Em relação aos documentos intimados, durante o procedimento fiscal, referentes a despesas com a HAPPYDAY, planilhas anexas (Conta 15763, anos 2006 e 2007), constatou-se o seguinte:

14.1 Documentos não foram apresentados (linhas não coloridas);

14.2 Dos documentos apresentados, apenas dois de 2006 (Notas Fiscais de Prestação de Serviços nº 5103, de 26/10/2006, e nº 5176, de 28/11/2006) e dois documentos de 2007 (Notas Fiscais nº 6022, de 10/01/2007, e nº 6150 de 23/04/2007) cumprem as formalidades estabelecidas na legislação (linhas coloridas em verde): Notas Fiscais de Prestação de Serviços, com a identificação da gráfica, a indicação do número e data da Autorização de Impressão de Documentos Fiscais (AIDF), do intervalo de numeração autorizado, a data da impressão, e a data limite para emissão (linhas coloridas em verde).

14.3 Os demais documentos (linhas em cor de laranja) não apresentam os requisitos formais: têm a denominação ou de Fatura de Serviços / Duplicatas; ou de Fatura de Reembolso de Despesas.

14.4 E especificamente, a Fatura n.º 391/06 não corresponde a despesas, refere-se a venda de ativo imobilizado (mobiliário e equipamentos de ar condicionado) (R\$ 24.000,00); sala de matrícula 356.184 de inscrição no Cadastro Imobiliário Municipal (R\$ 33.000,00); sala de matrícula 356.185 de inscrição no Cadastro Imobiliário Municipal (R\$ 33.000,00).

15 Em relação aos documentos intimados, durante o procedimento fiscal, referentes a despesas com a VERSEGUR, planilhas anexas (Conta 47697, anos 2006 e 2007), constatou-se o seguinte:

15.1 Documentos não foram apresentados (linhas não coloridas);

15.2 Documentos apresentados que cumprem os requisitos formais (linhas coloridas): ano de 2006: R\$ 182.249,42 (cento e oitenta e dois mil, duzentos e quarenta e nove reais, e quarenta e dois centavos); ano de 2007, as notas fiscais apresentadas – n.º 3500 e n.º 3519 – foram emitidas em 2006, são dessa competência.

15.3 Observe-se que as notas fiscais 2843, 2850, 2853, 2854, e 2869, foram registradas pelos valores líquidos, descontados os valores de INSS, IR, Pis/Cofins/CSL retidos na fonte e ISS.

Adoto os argumentos acima mencionados e entendo que devem ser manter-se glosadas as despesas não comprovadas cujo montante é discriminado no quadro abaixo:

	Conta	2006	2007
Happyday Turismo Ltda	15763	320.143,16	225.925,33
Versegur – Vera Cruz Segurança Vigilância Ostensiva	47697	84.103,99	67.382,38
		404.247,15	293.307,71

Resumo dos fatos - Infrações 2, 3 e 4

Infração 2 - EXCLUSÕES/COMPENSACÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL - CONTRATOS COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS - Redução indevida do Lucro Real, por motivo de diferimento de lucro auferido em contrato celebrado com entidades governamentais

Infração 3 - REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita resultou em redução indevida do lucro líquido.

Infração 4 – REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL - IRPJ - REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL - POSTERGACÃO DE RECEITAS - Postergação do imposto de renda.

CONSÓRCIO CARIOCA/GDK

A GDK e a empresa Carioca Christiani Nielsen Engenharia S. A., constituíram o "Consórcio Reabilitação de Dutos do Sudeste", que recebeu a denominação de "Consórcio Carioca/GDK".

O objetivo do consorcio foi a execução das obras e serviços de reparo e reabilitação de dutos, sob regime de empreitada total por preços unitários dos serviços contratados pela PETROBRÁS.

Em relação às obrigações contábeis, em linhas gerais, firmaram que: a escrituração contábil e o arquivamento de documentos do Consórcio ficavam a cargo da empresa líder; o Consórcio manteria contabilidade própria, rígida e precisa com relação às despesas e aos recebimentos decorrentes da execução do contrato; as Consorciadas reconheceriam em suas escriturações, na proporção da participação de cada uma, as receitas e despesas apuradas na execução do empreendimento, conforme relatórios, balancetes, razões, emitidos pela contabilidade do Consórcio.

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. Cabia por conseguinte, à GDK, 50% , ou seja, R\$ 20.732.660,72.

A GDK informou que reconheceu, naquele ano, receitas de R\$ 19.801.899,33, e afirmou que adotou critério diverso do adotado pelos consórcios para reconhecê-las: enquanto os Consórcios teriam utilizado a relação percentual custo incorrido/ custo orçado da IN 21/197, a GDK utilizou laudos de medição. Já os custos e demais contas patrimoniais, apropriava-os pelos balancetes dos consórcios, na proporção pactuada.

Deve-se observar que a contribuinte esclareceu (Termo de Entrega de Documentos nº 09/2011 de 28/07/2011) que erroneamente considerou, no faturamento desse consórcio, as notas fiscais 390, 522 e 1.40. Devido a isso, o faturamento considerado pela GDK, relativo ao Consórcio Carioca, em 2007 foi de R\$ 18.988.206,67, e não os R\$ 19.801.899,33 que estavam contabilmente registrados, evidenciando postergação, para o ano de 2007, de R\$ 1.744.454,05.

Consórcio Reabilitação de Dutos Sudeste – OS 712						
Receitas pelo balancete						
	(a) Consórcio	(b) 50% Consórcio	(c) GDK	(d) Ajuste(*)	(e) GDK	(f) Dif. = (b)-(e)
2006	41.465.321,44	20.732.660,72	19.801.899,33	(813.692,66)	18.988.206,67	1.744.454,05
2007	54.469.688,49	27.234.844,25	31.242.978,62	(85.199,57)	31.157.779,05	(3.922.934,80)
2008	5.766.729,71	2.883.364,86	702.249,78		702.249,78	2.181.115,08
	101.701.739,64	50.850.869,82	51.747.127,73		50.848.235,50	2.634,33
		Diferença (*)	896.257,91		(2.634,32)	

(*) Registro incorreto das Notas Fiscais:

OS 111	NF 390	05/01/2007	699.692,66
OS 917	NF 522	13/02/2007	114.000,00
OS 338	NF 1420	06/03/2008	85.199,57

CONSÓRCIO OSBAT II

A GDK formou consórcio com a Construções e Comércio Camargo Corrêa S.A., contratada pela Petrobrás para execução de serviços de reabilitação do duto OSBAT DN 24", operado pela Transpetro — Dutos e Terminais.

Ficou estabelecida a empresa líder e representante legal do consórcio, a Camargo Corrêa, segundo a cláusula terceira do referido Instrumento de Constituição.

Na cláusula quarta, definiu-se a participação de cada parte na proporção de 50% nos direitos e obrigações na execução do empreendimento, exercido sob administração única, em conformidade com o instrumento que o constituiu.

Constatamos no trabalho de auditoria que a GDK não computou exatamente os 50% das receitas do consórcio que lhe cabiam no ano-calendário de 2007.

Conforme Balancete do Consórcio OSBAT II, as receitas decorrentes de serviços no país alcançaram o montante de R\$ 172.843.747,55. Disso decorre que caberia à GDK o montante de R\$ 86.421.873,78, correspondente à 50% de sua participação. Ocorre que

foi registrado na contabilidade da GDK R\$ 80.766.102,09, havendo, portanto, uma diferença de R\$ 5.655.771,69.

Apresentamos, abaixo, comparativo dos balancetes da GDK e do Consórcio, nos quais foram apurados os resultados da OBRA 711, que corresponde ao Consórcio OSBAT nas óticas da empresa consociada e do Consórcio. Realçamos em negrito as informações das receitas.

COMPARATIVO BALANCETE CONSÓRCIO OSBAT II x BALANCETE GDK

	Balancete GDK (A)	Balancete OSBAT II	50% (B)	Diferença (A) - (B)
Receita Bruta	80.766.102,09	172.843.747,55	86.421.873,78	(5.655.771,69)
Deduções Receita	(5.663.001,64)	(12.358.327,92)	(6.179.163,96)	
Custo / Despesas	(47.878.736,80)	(95.773.170,45)	(47.886.585,23)	
Custos/Despesas na GDK(*1)	18.792.567,05			
Resultado	46.016.930,70	64.712.249,18	32.356.124,59	
			Receita não contabilizada pela GDK	(5.655.771,69)

(*1) positivo devido recuperação de custos no montante de R\$ 21.596.798,91

A GDK foi intimada em 17/02/2011 a explicar essa diferença. Em 10/03/2011, através do Termo de Entrega de Documentos 04-2011, informou apenas que "o Consórcio reconhecia as receitas por critério distinto do utilizado pela GDK" e que para "manter o mesmo critério das demais bras, as receitas do Consórcio OSBAT II foram faturadas e registradas diretamente por ela, GDK, através das medições, conforme previsto jia legislação". Ressalvou, contudo, que apenas os custos foram consolidados na contabilidade da GDK pelo Balancete do Consórcio.

Quanto às receitas, de fato, conseguimos identificar na contabilidade 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, a contribuinte apresentou em 28/07/2011 (Termo de Entrega de Documentos nº 09/2011) resumo comparativo demonstrando como foram apropriadas as receitas, nos anos-calendário posteriores, em que se desenvolveu a execução do empreendimento.

Reproduzimos:

Consórcio OSBAT II – OS 711				
Receitas pelo balancete				
	Consórcio	50% Consórcio	GDK	Diferença
2007	172.843.747,55	86.421.873,78	80.766.102,09	5.655.771,69
2008	2.896.542,66	1.448.271,33	7.104.043,06	(5.655.771,69)
2009	39.260,00	19.630,00	19.630,00	0,00
	175.779.550,21	87.889.775,11	87.889.775,15	0,05

Evidenciou-se então a postergação para o ano calendário de 2008, de receitas da competência do ano de 2007, no montante de R\$ 5.655.771,69.

Ademais, cumpre ressaltar o registro, na contabilidade da fiscalizada, de recuperação de custos no montante de R 21.596.798,91, ressaltado no quadro comparativo do acima.

A GDK diferiu o resultado obtido na realização do Consórcio OSBAT II — OS 711, na proporção da receita não recebida (não realizada). Trataremos, no tópico V deste relatório, sobre a exclusão indevida do lucro real decorrente de diferimento de lucros maior que o de direito. Entretanto, cumpre evidenciar, já neste ponto, pois é relevante, a consideração da recuperação de custo. 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 incorridos pela empresa 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 a sua recuperação foi, o lucro diferível dessa obra ficou indevidamente majorado.

POSTERGAÇÃO DE RECEITAS ORIUNDAS DA PARTICIPAÇÃO EM CONSÓRCIOS

O Ato Declaratório Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação — CST n.º 21 de 08.11.1984 estabelece que "os rendimentos decorrentes das atividades (principais e acessórias) dos consórcios devem ser computados nos resultados das empresas consorciadas, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento", observando-se o regime adotado por cada uma delas, lucro real, presumido ou arbitrado.

A prática contábil também é nesse sentido. A NBC T 10.20 - Consórcio de Empresas, aprovada pela resolução CFC n.º 1.053/2005, trata do assunto. No parágrafo 10.20.2.2. dessa norma está disposto que "o saldo apurado na demonstração de resultado do consórcio de empresas deve ser transferido às empresas consorciadas na proporção prevista no contrato, podendo as empresas consorciadas efetuarem os registros por operação ou saldo das contas".

Ainda segundo a norma contábil (item 10.20.3.2), a metodologia adotada para o reconhecimento das receitas, custos e despesas dos contratos é um dos itens que deve constar em Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis.

Pode-se utilizar como critério de avaliação do progresso da execução da obra ou contrato, para fins de reconhecimento das receitas, em observância ao princípio da competência, um dos dois critérios estabelecidos no § 1º do art. 10 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, regulamentado no § 10 do art. 407 do RIR/99 e no item 5 da IN SRF 21/79: i — percentagem de execução avaliada em laudo técnico de medição; ii — percentagem que o custo incorrido no período-base representar sobre o custo total orçado ou estimado, reajustado.

Uma vez adotado um critério para determinado contrato, este deverá ser praticado uniformemente a ele, durante toda a execução (item 5.1 da IN SRF 21/79).

No caso, conforme informou a própria contribuinte, o Consórcio definiu o critério da percentagem do custo incorrido sobre o custo total. Como integrante do consórcio, a GDK pactuou na formação do consórcio e, portanto, na definição de suas regras. Dessa forma, impõe-se ajuste para uniformização do critério de apropriação das receitas dos consórcios pela GDK.

O quadro abaixo demonstra os montantes a serem adicionados e excluídos nos respectivos períodos de competência:

Consórcios	2006 Adição	2007 Adição / (Exclusão)	2008 (Exclusão)
Carioca/GDK	1.744.454,05	(1.744.454,05)	
OSBAT II		5.655.771,69	(5.655.771,69)

Efetuada os ajustes de 2006 e imposto e com postergação de pagamento es acima, verifica-se redução no montante de prejuízo fiscal do ano tributação apurados a menor em 2007, parte em decorrência de parte de diferença de base de tributável.

No ano calendário de 2008, conforme DIPJ, a contribuinte ofereceu à tributação lucro real, após a compensação de prejuízos de exercícios anteriores, o montante de 5.606.611,27 (inferior ao montante de receita pertencente a 2007, portanto), apurando R\$ 840.991,69 de IR e R\$ 536.661,13 de adicional de IR.

Então, foi postergado para 2008 o montante de imposto de renda de R\$ 1.377.652,82.

Aplicando o mesmo raciocínio, foi postergado para 2008 o montante de CSLL de R\$ 504.595,01.

Quanto ao cálculo da postergação do pagamento do imposto, cabe destacar que, conforme disposto no artigo 273, I e II, do RIR de 1999, a inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto quando dela resultar postergação do pagamento o imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

A demonstração dos cálculos desta e das outras infrações está consolidada no tópico abaixo.

EXCLUSÃO INDEVIDA NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL, DECORRENTE DE DIFERIMENTO LUCRO EM CONTRATOS COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS

No ano calendário de 2007, a contribuinte diferiu, nos contratos com entidades governamentais, a tributação de parcela do lucro até a realização da receita não recebida, nos termos do § 3º do art. 10 do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, art. 409 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) e rt. 3º da Lei n.º 8.003/90 (CSLL).

Em suas operações totais a contribuinte apurou, de acordo com a DIPJ apresentada, prejuízo contábil antes do IRPJ de R\$ 7.016.332,77.

O resultado fiscal foi assim calculado:

Lucro Líquido antes IRPJ	(7.016.332,77)
ADIÇÕES	37.273.257,99
EXCLUSÕES	(31.798.654,00)
Resultado Fiscal	(1.541.728,78)

Do montante excluído de R\$ 31.798.654,00, R\$ 26.480.779,27 decorreram de diferimento de parcela de lucros oriunda de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço determinado, de bens e serviços, celebrados com pessoa de direito público,

ou empresas sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou a sua subsidiária, nos termos do artigo 409 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR 99).

Memória de cálculo apresentada pela GDK discriminou, apenas, 6 (seis) obras contratadas por entidades governamentais que tiveram os resultados diferidos na proporção da receita não recebida para momento posterior, quando da realização. Resumimos, no quadro disposto abaixo, a demonstração dos valores excluídos, por contrato, apresentada pela empresa auditada.

ANO CALENDÁRIO 2007

Obra	Resultado do período	Receita do Período	% Resultado sobre Receita	Receita não recebida	Montante da exclusão
OS 174	1.383.157,43	41.136.553,79	3,36%	3.672.447,70	123.480,77
OS 324	7.251.806,43	22.902.153,52	31,66%	12.000.000,00	3.799.715,91
OS 331	682.812,25	32.411.678,51	2,11%	3.000.000,00	63.200,58
OS 336	10.784.315,13	27.376.722,14	39,39%	2.000.000,00	787.845,61
OS 711	46.016.469,32	80.766.102,09	56,97%	27.880.285,63	15.884.786,75
OS 713	24.367.323,33	26.815.930,05	90,87%	6.406.761,61	5.821.749,66
TOTAIS	90.485.883,89	231.409.140,10		54.959.494,94	26.480.779,27

O montante excluído pelo contribuinte, em cada período-base, foi obtido utilizando as fórmulas do item 10.5 da Instrução Normativa (IN) da Secretaria da Receita Federal (SRF) no 21 de 13/03/1979.

Resultado computado na determinação do lucro líquido (itens 8 e 9)	X	100 = % de resultado sobre a receita		
----- Receita correspondente ao período-base (itens 8 e 9)				
Receita correspondente ao período-base (itens 8 e 9)	-	Receita recebida no período-base e a ele correspondente	=	Receita não recebida
Receita não recebida	-	% de resultado sobre a receita	=	Montante de exclusão

Identificamos os referidos contratos, **TODOS COM PRAZO DE EXECUÇÃO SUPERIOR A UM ANO** no quadro abaixo. Na tabela anexa "GDK — DADOS POR PROJETO", consolidamos as principais informações dos contratos analisados.

CONTRATO	CONTRATANTE	OBRA	Data do Contrato
OS 324	COPERGÁS	GAS. PERNAMBUCO	17/01/2005
OS 711	PETROBRAS	DUTO OSBAT 24"	03/07/2006
OS 331	TRANSPETRO	GAS. PE e RN	06/05/2005
OS 336	TNS (*)	GAS. AÇU-SERRA	14/03/2007
OS 174	PETROBRÁS	ESF BAHIA	06/01/2005
OS 713	PETROBRAS	BAÍA GUANABARA	30/11/2007

(*) Transportadora do Nordeste Sudeste

No procedimento de auditoria realizado, constatamos que não houve segregação da apuração dos resultados dos contratos na contabilidade, e, além disso, os próprios resultados informados estão inflados, pois não foram considerados todos os custos e despesas que deveriam estar apropriados a eles, assim:

1. Foram descumpridos o art. 271 c/c o art. 407 (caput) do RIR/99, item 3 da IN SRF n.º 21/7 e o Parecer Normativo (PN) do Coordenador do Sistema Tributário (CST) n.º 11/79, pois não existiu a segregação na contabilidade (principal ou auxiliar) da apuração dos resultados dos contratos, o que não permitiu a verificação dos cálculos apresentados e a obtenção, nem mesmo confirmação, do resultado individual de cada obra;

2. Não foram apropriados custos e despesas relevantes aos resultados dos contratos, descumprindo o disposto no inciso I do art. 407, c/c art 409, ambos do RIR/99 e o item 6 da IN SRF n.º 21/79. Em que pese a apresentação de relatórios gerenciais (extra contábeis), estes não confirmaram a correção dos valores excluídos, ao contrário demonstraram que os resultados dessas obras estavam majorados, implicando um diferimento de base tributável maior que a de direito; alguns desses custos e despesas (dispostos em centros de custos não explicitados na contabilidade) foram identificados, entretanto não puderam ser apropriados às obras analisadas, devido à deficiência informacional da contabilidade, apontada no parágrafo anterior.

NÃO APROPRIAÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS RELEVANTES NOS RESULTADOS DOS CONTRATOS

Além de não ter cumprido o disposto quanto à contabilização, o registro individualizado por contrato, a contribuinte não apropriou custos e despesas relevantes (dispostos em centros de custos não explicitados na contabilidade) aos resultados dos contratos de longo prazo.

Essa constatação não foi obtida diretamente da escrituração contábil, que não permitiu observação nesse nível de detalhe, repise-se, e sim de Relatórios Gerenciais (extra contábeis) apresentados posteriormente pela contribuinte.

Esses Relatórios Gerenciais dos contratos, em relação aos resultados dos quais a GDK diferiu lucros, foram apresentados em 07/01/2011 (Termo de Entrega de Documentos n.º 10-2010), depois de reiteradas solicitações.

Entretanto, tais Relatórios incompletos, não trouxeram as informações requeridas de forma consistente. Quando confrontados com os dados globais, revelam incongruências demonstradas na planilha anexa "ANALISE HORIZONTAL E VERTICAL DE RECEITAS E DESPESAS".

Identificadas, nesse processo, discrepâncias, principalmente entre os custos e despesas apropriados às obras em que se diferiu tributação de resultado, em relação aos custos totais, ficou evidente da observação dessa planilha, que alguns custos e despesas foram apropriados em proporção inferior ao que ocorria com os custos totais.

E custos relevantes deixaram de ser apropriados às obras específicas, a exemplo da depreciação (que contabilizava R\$ 47.202.485,87), e da despesa com leasing (R\$ 6.779.782,01).

Fez-se necessário, então, ampliar o campo de observação. Por tal razão, solicitamos os balancetes segregados de todos os centros de custos em 21/01/2011 (Termo de Intimação Fiscal n.º 6). Reintimamos mesma matéria em 04/04/2011 (Termo de Intimação Fiscal n.º 8).

Os relatórios dos demais centros de custos foram apresentados, também de forma extra contábil, em 18/04/2011,1 (Termo de Entrega de Documentos 05/2011), quase três meses depois de solicitados.

Antes de apresentá-los em 10/03/2011, a contribuinte entregou mera planilha resumo, o "RELATÓRIO GERENCIAL 2007", de movimentação por centro de custo (Termo de Entrega de Documentos 04/2011). Justificaram novamente essa demora por dificuldade em recuperar as informações do sistema informatizado da época, que fora descontinuado.

Os balancetes gerenciais por centro de custo, apresentados depois das reiteradas intimações, explicitaram, de forma clara, que outros custos/despesas relevantes não foram levados em consideração na apuração dos resultados nos contratos com entidades governamentais.

Se com a análise só dos relatórios das seis obras, cujos resultados foram parcialmente diferidos, identificamos custos e despesas não rateados e visualizamos custos e despesas que pareciam estar desproporcionalmente apropriados, a menor. Com a apresentação dos relatórios de todos centros de custos, verificamos que alguns deles controlavam custos/despesas indiretos, outros também diretos, que não foram rateados / apropriados aos contratos analisados.

Intimamos a contribuinte em 02/06/2011 (Termo de Intimação Fiscal n.º 9) a dar informações de todas as obras relacionadas por ele no "Relatório Gerencial 2007" em que estavam consolidados todos centros de custo. Também foram solicitados esclarecimentos sobre centros de custo, que à vista da denominação, pareciam ser destinados a controlar custos e despesas indiretas, e caso o fossem, o critério de rateio utilizado para apuração do resultado das demais obras.

A explicação da contribuinte deu-se através do Termo de Entrega de Documentos 06-2011, apresentado em 1_7/06/2011.

Afirmou, o que já era sabido, que predominaram as obras contratadas com entidades governamentais ou de economia mista. Eram exceções as Obras 325, 334, 917 e 925 que correspondiam a aluguel 'de equipamentos e a Obra 800, que correspondia à atividade de exportação.

Quanto aos centros de custos cujas movimentações constantes dos relatórios gerenciais apresentados consolidamos abaixo, a fiscalizada declarou que eram registradas apenas despesas administrativas.

Só a partir dessas informações, identificamos que as despesas com depreciação (R\$ 47.202.485,87) e leasing (R\$ 6.779.782,01) estavam concentradas nos centros de custos OBRA 86 — RATEIO, 0J3RA 201 - COMPRA DE EQUIPAMENTOS e OBRA 900 - UNIDADE DE EQUIPAMENTO.

A contribuinte ressaltou que, com exceção da denominada OBRA 86, no qual eram lançadas as depreciações dos equipamentos, os outros centros de custo relacionados acima controlavam apenas despesas administrativas. E defendeu que os gastos registrados nesses centros de custo não foram rateados por esse motivo.

Porém essa afirmação pode ser refutada por duas evidências.

A uma, verifica-se constar a rubrica 3.1.1.06 — CUSTO PRODUTOS VENDIDOS no relatório/balancete da OBRA 100 - ADMINISTRAÇÃO, com saldo de R\$ 435.307,03; e na OBRA 86— RATEIO, R\$ 857.095,28.

A duas, observamos que a movimentação nos referidos centros de custos (vide planilha "DESPESAS ADMINISTRATIVAS CENTROS DE CUSTOS") é superior ao que está informado na DIPIJ de 2008. Nesta consta despesas operacionais no montante de R\$ 24.415.259,66. A diferença é de se presumir que sejam custos alocáveis às atividades produtivas. Como o são i a depreciação e o leasing que perfizeram o montante de R\$ 53.982.267,88.

A somatória de despesas de pessoal, gerais e tributárias, registradas nesses centros de custos foi de R\$ 117.267.911,49.

Conclui-se, por conseguinte, que, na verdade, a contribuinte segrega centros de custos. E nos centros que correspondem aos contratos de empreitada, conforme os relatórios apresentados, não foram considerados rateios de outros centros de custos que lhes deveriam influenciar o resultado. Evidenciam isso a depreciação, o leasing e os centros de custos enumerados na planilha acima.

Conforme explana Eliseu Martins 1, Centro de Custos "é a unidade mínima de acumulação de custos indiretos, mas não é necessariamente uma unidade administrativa, só ocorrendo quando coincide com o próprio departamento". Contudo, "na maioria das vezes um Departamento é um Centro de Custos, ou seja, nele são acumulados os Custos Indiretos para posterior alocação aos produtos (Departamentos de Produção) ou a outros Departamentos (Departamentos de Serviço)".

A prática da contribuinte foi essa. Ela segregou os centros de custos — isso não através da contabilidade, Mas através de controles gerenciais, extra contábeis. Porém, para exercício da faculdade de diferir resultado na proporção da receita não recebida, em contratos com entidades governamentais, todos os custos e despesas (diretos e indiretos) neles incorridos, deviam ser a ele apropriados.

Especificamente quanto às depreciações, deve ser ressalvado que a contribuinte reconheceu que não as considerou, no período de 2007, na apuração do resultado das obras analisadas.

Através do Termo de Entrega de Documentos nº 4 de 10/03/2011, a GDK informou que o custo de depreciação foi rateado conforme planilhas gerenciais que apresentou. Porém ressalvou que o custo de depreciação não foi considerado no cálculo do diferimento em 2007 por, segundo expressão empregada na resposta, "ser gerencial" e estar controlado por unidade de equipamentos. Na verdade, como vimos antes, a depreciação foi alocada no centro de custos "OBRA 86— RATEIO".

Essas planilhas de rateio da depreciação, por si só, não esclareceram a metodologia de rateio empregada, nem demonstraram a efetiva alocação de bens depreciáveis às obras em análise. Continham termos e conceitos que deveriam ser explicitados para a compreensão integral dos dados e dos cálculos apresentados.

Por isso, fizemos nova solicitação (Termo de Intimação Fiscal nº 8 de 04/04/2011) para que fosse apresentada memória de cálculo detalhada da apropriação da depreciação a cada obra, informando também os bens depreciáveis alocados, e que fosse esclarecida a metodologia adotada.

Através do Termo de Entrega de Documentos n.º 5 apresentado em 19/04/2011, a empresa fiscalizada apresentou explicações. Juntamente com as explicações, apresentaram cálculos da apropriação da depreciação, que a segrega em despesas e custos, para que somente estes sejam alocados à apuração dos resultados das obras de interesse.

Ressaltou que esse método foi desenvolvido no exercício posterior (2008). Logo, pode-se concluir, que foi utilizado como critério de cálculo da depreciação de período anterior (2007), porque não tinha sido considerada essa despesa na época própria, na apuração do resultado dos contratos era que houve diferimento de lucro. Observe-se que a denominada "Capacidade Instalada" foi estimada para Outubro de 2007.

DA INFRAÇÃO POR EXCLUSÃO MAIOR QUE A DE DIREITO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL, DECORRENTE DE DIFERIMENTO LUCRO EM CONTRATOS COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS

A legislação fiscal traz uma série de requisitos que devem ser cumpridos pela contribuinte, para exercício da faculdade de excluir da tributação parcela do lucro proporcional a receita não recebida das entidades governamentais.

Como foi retratado, a contribuinte não individualizou os registros contábeis (nem em contas auxiliares) por contrato ou obra. Isso impossibilitou a reconstituição ou a apuração dos resultados por contrato.

Os representantes da GDK declararam que utilizaram 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 n.º 21/79.

Porém verificou-se, conforme relatado no tópico anterior, que não foram computados nas obras especificadas, gastos e despesas relevantes, de forma que os resultados passíveis de diferimento estavam majorados.

No inciso I do art. 407 do RIR/99, está determinado que devem ser computados o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorridos durante o período de apuração.

No item 6 da IN SRF n.º 21/79 é esclarecido que os custos computáveis na apuração do resultado são: os custos diretos e indiretos (matéria-prima, mão-de-obra direta e os custos gerais de fabricação) incorridos na construção ou produção, ou na prestação dos 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 o arts. 407 a 409 do RIR/99 fundam-se no artigo 10 do Decreto-lei n.º 1598/1977.

Essa IN uniformiza o procedimento de apuração de resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços a serem produzidos e trata no item 10 do diferimento de lucros não realizados de contratos com entidades governamentais.

Em razão da inobservância desses procedimentos pela GDK — não segregação da apuração dos resultados dos contratos e resultados informados inflados, pois não foram considerados todos custos e despesas que deveriam estar apropriados a eles — fez-se necessária a reconstituição do lucro real, levando-se em consideração ajustes do lucro passível de cálculo de diferimento, o que fizemos no próximo tópico.

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 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.

APURAÇÃO DE OFÍCIO DO LUCRO DIFERÍVEL

O Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n.º 3.000/99, em seu Título IV — Determinação da Base de Cálculo, Subtítulo III — Lucro Real — Capítulo VI — Disposições Especiais sobre as Atividades e Pessoas Jurídicas, Seção IX — Contratos de Longo Prazo, discrimina:

"Art. 409. No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos arts. 407 ou 408, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob o seu controle empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 10, § 3º, e Decreto-Lei nº 1648J de 1978, art. 1º, inciso I):

I - poderá ser excluída do lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do período de apuração, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período de apuração;

II - a parcela excluída nos termos do inciso I deverá ser computada na determinação do lucro real do período de apuração em que a receita for recebida."

Frise-se que o diferimento é uma opção do contribuinte, cabendo a ele comprovar de modo claro e seguro o lucro de cada empreendimento lastreado na sua escrita contábil. Uma vez constatado que os resultados dos contratos analisados estão majorados, por não terem sido considerados custos relevantes e devido à impossibilidade de obtermos na contabilidade a individualização dos lançamentos por contrato, fica inviabilizada a determinação do resultado diferível por obra.

Não obstante, é fato que houve receitas contabilizadas, oriundas de contratos com entidades governamentais, que não foram recebidas naquele exercício. Essas receitas foram identificadas contabilmente.

É elementar que o resultado global da entidade é composto da soma dos resultados parciais de cada contrato. Dessa forma, pode-se seguramente inferir, matematicamente, que a relação resultado bruto sobre receita global da empresa representa a média das relações parciais do resultado de cada obra sobre a respectiva receita.

Nesse sentido, HIGUCHI, HIGUCHI e HIGUCHI2 reconhecem que há dificuldade em determinar a parcela do lucro diferível nas empresas que tem contratos de longo e curto prazos com entidades públicas e contratos com empresas privadas. A determinação correta para diferimento da tributação seria apurar separadamente os custos dos contratos diferíveis.

Porém reconhecem que a separação nem sempre é possível ou o custo operacional da separação a torna inviável.

Os autores citados acima entendem ser possível encontrar a parcela diferível, utilizando como fator a ser multiplicado pela receita não recebida, o percentual obtido da divisão do resultado bruto; total pelas receitas operacionais totais da empresa, no período, desde que suas atividades operacionais sejam semelhantes.

Embora tenhamos os impedimentos relatados de apurar os resultados por obra e obter a partir da margem de lucro bruto de cada obra, o resultado passível de ter a tributação diferida, podemos seguramente determinar, com base na margem de lucro bruto da empresa, considerada como um todo o resultado diferível, em termos médios.

Dessa forma, com base no método geral previsto nos arts. 407 e 409 do RIR/99, foi utilizado para a GDK, como fator a ser multiplicado pela receita não recebida, o percentual obtido da divisão do resultado bruto total pelas receitas operacionais totais da empresa, do ano-calendário de 2007, chegando-se de ofício ao montante de lucro diferível no valor de R\$ 4.778.541,78, conforme a seguir demonstraremos.

DIPJ 2008

Receita Bruta	426.756.535,91
Lucro Bruto	37.105.034,15
Lucro Bruto / Receita Bruta	8,69%

Conforme se vê do quadro acima, utilizando as informações da DIPJ 2008, encontramos a relação (global) lucro bruto / receita bruta de 8,69%.

Aplicando-se esse percentual sobre as receitas não recebidas por obra, encontra-se o resultado diferível médio é, por diferença com o resultado que foi diferido por obra, as bases postergadas para exercícios seguintes (quando foram adicionadas) e a diferença a tributar.

APURAÇÃO DE RESULTADO DIFERÍVEL

RECEITAS NÃO RECEBIDAS	Resultado Diferível	Resultado Diferido	Situação	Glosa de Exclusões 2007	Glosa de Adições 2008
	8,69% (*1)				
OS 324 12.000.000,00	1.043.359,32	3.799.715,91	Pendente	2.756.356,59	
OS 711 27.880.285,63	2.424.096,33	15.884.786,75	Adicionado 2008	13.460.690,42	13.460.690,42
OS 713 6.406.761,61	557.046,20	5.821.749,66	Adicionado 2008	5.264.703,46	5.264.703,46
OS 336 2.000.000,00	173.893,22	787.845,61	Adicionado 2008	613.952,39	613.952,39
48.287.047,24	4.198.395,07	26.294.097,93		22.095.702,86	19.339.346,27

(*i) (*ii)

(*1) fator obtido da divisão do lucro bruto pela receita bruta; dados obtidos da DIPJ 2008. Esse fator não foi aplicado às obras cujos fatores calculados pela foram inferiores a 8,69%: OS 174; OS 331.

(*i) montante diminuído das Exclusões de 2007 para correção do Lucro Real

(*ii) montante diminuído das Adições de 2008 para correção do Lucro Real

Cálculos finais (e-fls. 46 e segs – Anexo I e II do TVF)

Em razão das infrações relatadas nos tópicos precedentes, fez-se necessária a constituição de crédito tributário mediante a lavratura de Auto de Infração do qual este relatório é parte essencial e integrante.

Os fatos relatados levaram também a ajustes no prejuízo fiscal e na base de cálculo negativa de CSLL que serão levados a efeito no sistema que o controla, o SAPLI.

A contribuinte tinha apurado, em 2007, saldo de negativo de IRPJ de R\$ 2.891.912,21, e de CSLL de R\$ 2.389.504,70. Esses valores foram integralmente utilizados em compensações, através da transmissão de PER/DCOMPs, conforme consta nos sistemas da Receita Federal do Brasil. Por esse motivo não foram deduzidos, na determinação da diferença dos tributos lançados neste auto de infração, os valores de IRPJ e de CSLL retidos na fonte.

Voto – Infração 2, 3 e 4

Em sede de Recurso Voluntário as partes tão somente repetiram as razões apresentadas em Impugnação, as quais foram detalhadamente apreciadas pelo julgador a quo.

Assim, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I verificação do quórum regimental;

II deliberação sobre matéria de expediente; e

III relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos em relação a estes itens, considerando-se como se aqui transcrito em sua maior parte o voto da decisão recorrida.

Infração 2

No item 2, houve redução indevida do lucro real, do ano de 2007, em face de diferimento a maior do lucro apurado em contratos com órgãos públicos, por meio de exclusão, no montante de R\$22.095.702,86, tanto na apuração do lucro real como na base de cálculo da CSLL, proporcional à receita ainda não recebida. Os resultados desses contratos teriam sido calculados de forma incorreta, em virtude da desconsideração de custos e despesas significativos,

além da falta de segregação dos resultados de cada contrato na contabilidade, conforme descrito no item V do Termo de Verificação Fiscal.

A Impugnante contesta a informação de que não constam de sua contabilidade os lançamentos individualizados nem os resultados por contrato/obra, uma vez que os relatórios gerenciais apresentados foram extraídos de seus registros contábeis, não sendo extra contábeis como afirmou o Autuante, que não teria entendido o relatório que integrou o Termo de Entrega de Documentos n.º 4/2011. No caso dos custos e despesas, que o agente fiscal declara constarem de planilha de cálculo sem a indicação das contas contábeis em que estariam registradas, diz que elaborou uma memória de cálculo, baseada nos valores extraídos de relatórios contábeis, entregue à fiscalização junto com o Termo de Entrega de Documentos n.º 5/2011. Em relação à alegação do Fisco de que a conta “4067 – Obras” desdobrasse em várias subcontas, cujos saldos estavam zerados, limitasse a dizer que atendeu ao Fiscal, através de relatório alternativo, conforme Termo de Entrega de Documentos n.º 7/2010. Quanto às depreciações, que não teriam sido apropriadas quando da apuração do resultado do período de 2007, declara que houve apenas um equívoco no centro de custo do lançamento contábil. Diz que o cerne da divergência prende-se à apropriação e diferimento do resultado dos contratos com entidades governamentais, tendo procedido conforme a IN 21/79, contrato a contrato, utilizando o mesmo critério durante toda a execução do contrato, não podendo o Fiscal encontrar um percentual genérico de 8,69%, que aplicou sobre todos os contratos, implicando uma exclusão no valor de R\$22.095.702,86, o que não teria base legal.

Além disso, se tivesse havido postergação, deveria ser cobrada a multa de 20% e os juros de mora, mas não o próprio tributo. E não se poderia tomar como período de postergação o de balanço a balanço, pois o resultado era apurado em base estimada, com antecipações, redução ou suspensão do IRPJ e da CSLL.

O litígio prende-se à análise da regularidade dos diferimentos de lucros efetuados pelo sujeito passivo, no ano-calendário de 2007, tanto quanto à forma de apuração como em relação aos valores diferidos, diante da legislação tributária que regula os contratos com entidades governamentais.

A Instrução Normativa SRF n.º 21, de 13/03/1979, disciplinou a aplicação do artigo 10 do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, matriz legal do artigo 409 do RIR/1999. Da leitura de tais dispositivos, pode-se extrair que a apuração do resultado em cada período-base, assim como sua inclusão na determinação do lucro líquido, será feita independentemente de ter sido ou não recebido ou faturado qualquer adiantamento do preço.

Quanto aos controles específicos requeridos, a Contribuinte deverá manter registro individualizado por contrato de produção em longo prazo, de que constará a descrição sumária da encomenda; o prazo de execução, bem como eventual dilação; o custo orçado ou estimado e os seus reajustes; o preço total e os reajustes convencionados. Em relação a cada período-base, deverão ser registrados: os custos incorridos, a receita ou parte do preço recebida ou faturada e o resultado apurado.

O preço total, ou receita, deverá ser computado na apuração do resultado pelo valor fixado no contrato, incluídos os reajustamentos na forma predeterminada no próprio contrato ou em aditamento. A receita a ser computada na apuração do resultado corresponderá à receita bruta de vendas e serviços, definida na Instrução Normativa SRF n.º 51/78.

A respeito do diferimento de lucros não realizados, no caso de contratos celebrados com entidades governamentais, ou seja, com pessoa jurídica de direito público ou

empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, qualquer que seja o prazo de execução de cada unidade, nos contratos de prazo de vigência superior a doze meses, é facultado ao contribuinte diferir a tributação do lucro até o momento de sua realização. Por realização do lucro se compreende o recebimento da receita correspondente.

A exclusão é feita mediante os seguintes lançamentos no livro de apuração do lucro real: I na Parte A, pela exclusão do lucro líquido, para efeito de determinar o lucro real, da parcela correspondente ao lucro não realizado; II na parte B, por registro em conta própria de controle.

No período base em que for realizado o lucro cuja tributação tenha sido diferida serão feitos os seguintes lançamentos no livro de apuração do lucro real: I na parte A, por adição ao lucro líquido dos lucros realizados, que tiverem sua tributação diferida de exercícios anteriores; II na parte B, pela correspondente baixa na conta de controle.

O montante da exclusão corresponderá à parcela de lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do exercício, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo exercício social.

No caso concreto, a Autuada efetuou diferimentos, no ano-calendário de 2007, relativos a 6 (seis) obras contratadas com as seguintes entidades governamentais:

Petrobrás (OS 174, OS 711 e OS 713); Copergás (OS 324); Transpetro (OS 331) e TNS (OS 336), no valor total de R\$26.480.779,28, excluído de tributação, quando do cálculo do lucro real do referido período base, e que teria sido apurado de conformidade com a IN SRF nº 21, de 1979, ou seja, representaria a parcela do lucro computado no resultado do período, proporcional à receita considerada nesse resultado e não recebida até o encerramento do período de apuração.

O diferimento previsto no artigo 409 do RIR/1999 reporta-se, exclusivamente, ao lucro, o que inclui tanto as receitas como os custos incorridos para a sua percepção. É certo que, ao desconsiderar parte do custo que deveria integrar o resultado (receita menos custo) de cada obra, esse resultado, computado na determinação do lucro líquido, fica majorado, aumentando também o percentual – calculado à razão do resultado sobre a receita – que deve incidir sobre a parcela dessa receita não recebida no período-base, para efeito de se determinar o montante de exclusão do lucro líquido na apuração do lucro real.

Assim, ainda que, de um lado, o valor do lucro diferido (exclusão) tenha restado majorado, por outro lado, igualmente majorado teria ficado o resultado computado na determinação do lucro líquido, não implicando, portanto, tributação a menor no período-base.

Entretanto, a glosa de parte do montante excluído pela pessoa jurídica, a título de diferimento do lucro correspondente à receita não recebida no ano-calendário de 2007, não se deu apenas por conta da apontada falta de apropriação dos custos/despesas relevantes, mas também, e principalmente, por não haver, na contabilidade apresentada pelo sujeito passivo, segregação dos resultados apurados em cada obra/contrato realizado com empresas governamentais, contrariando o artigo 271, combinado com o artigo 407, ambos do RIR/1999, assim como o item 3 da IN SRF nº 21/79, além do Parecer Normativo CST nº 11/79.

Na verdade, a Contribuinte apresentou relatórios gerenciais e/ou memórias de cálculo, que individualizavam, por obra, as receitas apropriadas, as receitas não recebidas, os custos e apuravam os resultados de cada obra, bem como as parcelas diferidas. Contudo, não se

pode visualizar tais informações nos registros contábeis da empresa, não sendo possível confirmar a apuração efetuada pela pessoa jurídica consoante memórias de cálculo apresentadas.

Na impugnação, em vez de explicar a correspondência entre os números constantes de sua contabilidade e aqueles registrados nas memórias de cálculo e relatórios gerenciais fornecidos à Fiscalização, indicando as respectivas contas das quais teriam sido retirados, a Requerente limitou-se, de forma insistente, a afirmar que o Autuante não entendeu a complexa escrituração contábil da empresa e nem os relatórios contábeis que dela foram extraídos pelo sistema “Hércules”, utilizado à época, além da memória de cálculo elaborada com base nos citados relatórios.

Mais ainda, preferiu a Impugnante desfechar indagações envolvendo o procedimento adotado pelo agente fiscal, sugerindo que ele estaria afirmando que os valores apresentados (nos relatórios gerenciais/memórias de cálculo) seriam uma obra de ficção ou números citados ao acaso, acrescentando ainda, que ao longo dos anos, incluindo os períodos fiscalizados, vem sendo auditada por empresas multinacionais de auditoria que não observaram as falhas na contabilidade apontadas pelo Fisco. Ora, tais argumentos são irrelevantes no presente caso, já que a Impugnante nada esclareceu em relação à falta de segregação dos resultados individualizados por obra.

Diante deste quadro, tendo em vista que o sujeito passivo não efetuou os controles específicos exigidos pela legislação de regência – no caso, a IN SRF n.º 21, de 1979, que disciplinou o artigo 10 do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977, matriz legal do artigo 409 do RIR/1999 – para efeito de diferir o lucro correspondente às receitas ainda não recebidas, poderia o agente fiscal, inclusive, glosar integralmente a exclusão correspondente efetuada pela Contribuinte, no ano calendário de 2007, uma vez que se tornou impossível apurar o resultado diferível por obra/contrato.

Todavia, considerando a existência de receitas devidamente contabilizadas, provenientes de contratos com órgãos públicos, que não foram recebidas no período base, além do fato de o percentual dado pela razão entre o resultado bruto e a receita total da empresa representar um percentual médio das razões entre os resultados de cada obra/contrato e as receitas respectivas, entendeu, com acerto, o Autuante admitir o diferimento de parcela do lucro, calculada por meio da aplicação desse percentual médio sobre as receitas ainda não recebidas, até porque tal procedimento reveste-se de razoabilidade, lógica e também por ser mais benéfico para a própria pessoa jurídica.

Desse modo, ante a impossibilidade de apuração do resultado diferível por obra/contrato, em face de os registros contábeis da empresa não explicitarem os lançamentos individualizadamente, optou o Fisco por determinar o resultado diferível a partir da relação entre o resultado bruto e o total das receitas operacionais, considerando-se que as atividades operacionais da Autuada são semelhantes, multiplicando-se o índice encontrado pelo montante das receitas não recebidas no exercício. A alternativa, como dito acima, seria não aceitar o diferimento realizado pela Contribuinte e glosar o total da exclusão efetuada.

Encontrado o percentual médio de diferimento (8,69%), resultante da relação entre o lucro bruto (R\$37.105.034,15) e o total das receitas (R\$426.756.535,91), consoante informações contidas na própria DIPJ/2008, ano calendário 2007, tal percentual foi aplicado sobre as receitas não recebidas correspondentes a cada uma das obras em que a empresa efetuou diferimento do lucro.

Na verdade, das 6 (seis) obras com diferimento de parte do lucro, em 2 (duas) delas (OS 174 e OS 331), o percentual utilizado pela Contribuinte foi inferior ao percentual médio apurado e, conseqüentemente, a parcela diferida do lucro obtido nessas obras foi também inferior à parcela diferível calculada pelo agente fiscal, sendo, dessa forma, aceito seu diferimento integral. Frise-se que o diferimento do lucro resulta de opção da própria pessoa jurídica e, portanto, o valor do lucro diferido pode ser menor do que o diferível, ou então sequer haver diferimento, se assim preferir a Interessada.

No caso das outras 4 (quatro) obras (OS 324, OS 711, OS 713 e OS 336), tendo a Autuada apurado percentual de diferimento maior que o percentual médio, por decorrência, diferiu lucro do período base em montante superior ao que seria permitido. Logo, em relação a essas quatro obras, o total do lucro diferível seria de R\$4.198.395,07, ao passo que o total diferido foi de R\$26.294.097,93. Assim sendo, a glosa fiscal incidiu sobre a importância, para efeito de determinação do lucro real do ano calendário de 2007.

Ressalte-se, no entanto, que no período base subsequente (2008), ao receber parte das receitas que compuseram o lucro diferido em 2007, e tendo em conta o disposto no inciso II do artigo 409 do RIR/1999, o sujeito passivo adicionou, quando da determinação do lucro real, uma parcela do lucro excluído no ano anterior, em virtude do aludido diferimento, mais precisamente o lucro diferido correspondente às obras OS 711, OS 713 e OS 336, no valor total de R\$19.339.346,27.

Tal adição, cujo montante integrou as exclusões a maior efetuadas no ano calendário de 2007 (R\$22.095.702,86), foi retirado pelo agente fiscal do cômputo do lucro real relativo ao ano calendário de 2008. Em consequência desse ajuste, o resultado fiscal do período passaria de um lucro real no valor de R\$ 8.009.444,67, como consta da respectiva DIPJ, às fls. 1.682 a 1.781, para, em princípio, um prejuízo fiscal de R\$11.329.901,60.

Contudo, o valor desse prejuízo sofrerá ainda outro ajuste, como veremos mais adiante, quando da apreciação do item 4 do Auto de Infração.

Portanto, do montante de R\$22.095.702,86, incluído na base de cálculo tributada pelo Fisco, no ano calendário de 2007, o valor de R\$19.339.346,27 foi adicionado, pelo sujeito passivo, na determinação do lucro real do ano calendário de 2008. Considerando que nesse exercício a pessoa jurídica apurou lucro real e imposto devido, resta configurada a postergação, ainda que parcial, do pagamento do imposto, em conformidade com o previsto no artigo 273, inciso I, do RIR/1999.

Assim, o imposto pago em 2008, em decorrência da postergação, deduzido da multa e dos juros de mora correspondentes ao atraso no pagamento, apurado com base no procedimento de imputação proporcional, deve ser utilizado para reduzir o valor do imposto exigido no ano calendário de 2007.

Vale ressaltar que não procede ao argumento da Impugnante com relação ao período de postergação que, segundo alega, deveria levar em conta o pagamento das estimativas mensais, não devendo ser tomado como de balanço a balanço. Note-se que a pessoa jurídica apura seus resultados com base no lucro real anual. Nesse caso, o fato gerador da obrigação tributária somente se completa, e é considerado ocorrido, em 31 de dezembro, data de encerramento de cada balanço. As estimativas consistem em meras antecipações do tributo e podem, inclusive, ser objeto de restituição ou compensação, caso seja apurado, ao final do período base prejuízo fiscal, ou mesmo se o imposto devido for menor que o valor já antecipado.

Desse modo, confirmasse a glosa do valor de R\$22.095.702,86, relativo à exclusão realizada em função de diferimento a maior do lucro apurado no ano calendário de 2007, ao mesmo tempo em que deve ser deduzido do total do imposto mantido no período base o valor do imposto pago no ano calendário de 2008, decorrente da postergação caracterizada nos autos e aqui corroborada, cujo valor será calculado mais adiante, por ocasião da análise do item 4, que trata, igualmente, de postergação, para o ano de 2008, do pagamento do imposto correspondente ao ano de 2007, embora por razão diferente.

Infração 4 – Consórcio OSBAT II

No item 4 do Auto de Infração, que pela razão acima exposta será apreciado antes do item 3, houve postergação do pagamento do imposto do ano de 2007 para 2008, decorrente de receitas de competência de 2007, no valor de R\$5.655.771,69, apenas reconhecidas em 2008. Tais receitas são oriundas de serviços prestados pelo “Consórcio OSBAT II”, constituído pela Autuada e pela empresa “Camargo Corrêa”, em 02/10/2006, para a execução de obras de reabilitação de duto (OS 711), operado pela empresa “Transpetro”, subsidiária da “Petrobrás”.

Inicialmente, tais obras seriam realizadas apenas pela “Camargo Corrêa”, conforme contrato firmado, em 03/07/2006, entre esta empresa e a “Petrobrás”. Contudo, em 19/12/2006, os direitos e obrigações decorrentes do citado contrato foram cedidos pela “Camargo Corrêa” ao “Consórcio OSBAT II”, com anuência da “Petrobrás”, por meio do Aditivo nº 01.

Segundo disposições contratuais, a “Camargo Corrêa” é a empresa líder e representante legal do consórcio, e cada consorciado participa com 50% dos direitos e obrigações do empreendimento. No entanto, a Autuada não reconheceu, no ano calendário de 2007, os 50% que lhe couberam das receitas, consoante balancete do consórcio. Do total de R\$172.843.747,55, a “GDK” contabilizou R\$80.766.102,09, e não R\$86.421.873,78, relativos a 50% de sua participação no consórcio, gerando uma diferença de R\$5.655.771,69.

A Impugnante alega que, no caso do “Consórcio OSBAT II – OS 711”, reconheceu integralmente todas as receitas ao longo do consórcio, como demonstrado nos autos, mediante a emissão das faturas com base na progressão física da obra, em consonância com todos os demais contratos de todas as obras. Já a empresa líder apropriou ao resultado tanto as receitas, bem como os custos e despesas, à medida da evolução financeira da obras, medindo-se o percentual de custos incorridos em relação aos custos orçados. As consorciadas não são obrigadas a praticar igual apuração dos resultados do consórcio, mesmo porque não são obrigadas a ter o mesmo regime de tributação, podendo uma apurar pelo lucro real e outra pelo presumido.

A propósito da forma de reconhecimento das receitas provenientes de contratos a longo prazo, reproduz-se abaixo o artigo 407, e § 1º, do RIR/1999, cuja base legal é o artigo 10, e § 1º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977:

Nesse sentido, a Instrução Normativa SRF nº 21, de 13/03/1979, que disciplinou o artigo 10 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, discorre, no seu item 5, sobre o andamento da execução da empreitada ou produção, verbis:

5. Critérios Alternativos de Avaliação de Andamento.

Na produção em longo prazo o progresso da execução será aferido por um dos seguintes critérios, à opção da pessoa jurídica:

I segundo a percentagem que a execução física, avaliada em laudo técnico de medição subscrito por um ou mais profissionais, com ou sem vínculo empregatício com a empresa, habilitados na área específica de conhecimento, representar sobre a execução contratada;

II segundo a percentagem que o custo incorrido no período base representar sobre o custo total orçado ou estimado, reajustado.

A opção pelo critério de avaliação de andamento é exercida em relação a cada contrato, mas o critério escolhido deverá ser praticado uniformemente durante toda a execução do contrato.

Como se vê, a pessoa jurídica pode optar por um dos dois métodos previstos nos incisos I e II do item 5 da IN SRF n.º 21/1979, para efeito de aferir o percentual do contrato executado, com a finalidade de determinar o resultado a ser computado em cada período de apuração.

Entretanto, em se tratando de consórcios, constituídos na forma dos artigos 278 e 279 da Lei n.º 6.404, de 15/12/1976, há que se respeitar aspectos contratuais e específicos de tal modalidade de negócio jurídico.

A respeito do regime tributário a que estão sujeitos os consórcios, o Ato Declaratório (ADN) CST n.º 21, de 08/11/1984, assim manifestou:

O COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa do SRF de n.º 034, de 18 de setembro de 1974, e tendo em vista o disposto na Instrução Normativa do SRF de n.º 105, de 19 de outubro de 1984, DECLARA, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e demais interessados que:

1 o fato de aplicar-se aos consórcios (constituídos na forma dos artigos 278 e 219 da Lei n.º 6.404/76) o mesmo regime tributário a que estão sujeitas as pessoas jurídicas, não os obriga, nem autoriza, a apresentar declaração de rendimentos;

2 para efeito de aplicação do referido regime tributário, os rendimentos decorrentes das atividades (principais e acessórias) desses consórcios devem ser computados nos resultados das empresas consorciadas, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento; (grifei)

(...).

Por sua vez, a citada IN SRF n.º 105/1984 assim esclarecia:

O Secretário da Receita Federal, no uso de suas atribuições, RESOLVE: 1. os consórcios constituídos na forma dos artigos 278 e 279 da Lei n.º 6.404, de 15.12.76, que pagarem rendimentos sujeitos a retenção na fonte ou auferirem rendimentos em decorrência de suas atividades estão obrigados a inscrever-se no Cadastro Geral de Contribuintes – CGC.

2. Os rendimentos decorrentes de suas atividades, referidos no item anterior, estão sujeitos ao mesmo regime tributário aplicável às pessoas jurídicas. (grifei)

Importa ressaltar que, na condição de empresa líder e representante legal do Consórcio OSBAT II, cabia à “Camargo Corrêa” a responsabilidade pela escrituração contábil do consórcio. 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 n.º 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 n.º 21, de 1979.

A alegação da Impugnante de que as consorciadas não se obrigam a apurar suas receitas pelo mesmo método adotado pelo consórcio, uma vez que poderiam, inclusive, não utilizar o mesmo regime de tributação, não faz qualquer sentido.

Ora, havendo disposição contratual, estabelecida na cláusula 4.1 do Instrumento Particular de Constituição de Consórcio, às fls. 1.357 a 1362, de que a participação da “GDK” nos direitos e obrigações do empreendimento é de 50%, não há como computar no resultado de cada período base um montante de receita inferior a 50% das receitas apuradas em conformidade com a contabilidade oficial e regular do consórcio.

Nada mudaria diante da hipótese aventada pela Impugnante de que as consorciadas apurassem seus resultados por regimes de tributação diversos (lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado). A simples leitura dos trechos reproduzidos anteriormente, tanto do ADN CST n.º 21, de 1984, como da IN SRF n.º 105/1984, esclarece que os rendimentos decorrentes das atividades praticadas pelos consórcios devem ser computados nos resultados das consorciadas, proporcionalmente à participação de cada uma no empreendimento e estão sujeitos ao mesmo regime tributário aplicável às pessoas jurídicas.

Resta evidente, então, que as receitas apuradas pelo consórcio deverão ser reconhecidas por cada consorciada, à proporção de sua participação no consórcio, e sobre elas incidirá a tributação correspondente ao regime tributário praticado por cada pessoa jurídica, independentemente de que tais regimes sejam ou não iguais.

Acrescente-se que o fato de a Autuada reconhecer suas receitas oriundas dos demais contratos pelo critério da medição da evolução física da obra, não justifica deixar de utilizar, em relação às receitas decorrentes do Consórcio OSBAT II, o critério empregado pela empresa líder do consórcio, ou seja, o critério do custo incorrido, sob a alegação de manter uniformidade no reconhecimento de todas as suas receitas. Para as demais obras, a opção pelo critério a ser utilizado era unicamente da “GDK”, enquanto no caso do aludido consórcio, cabia à “GDK” seguir, obrigatoriamente, o critério determinado pela empresa líder e por ela empregado na escrituração do consórcio.

Vale ressaltar ainda que a própria Autuada, respondendo à intimação emitida pelo agente fiscal, conforme Termo de Entrega de Documentos n.º 092011, às fls. 1.352 a 1354, bem como em outras oportunidades, informou que, apesar de ter apurado e registrado contabilmente suas receitas com base em critério diferente do que o praticado pelo Consórcio OSBAT II, no que tange aos custos, observou integralmente os balancetes do referido consórcio.

O balancete do Consórcio OSBAT II, de fls. 1.384 a 1.387, demonstra que o total das receitas do consórcio, no ano calendário de 2007, foi de R\$172.843.747,55, cabendo a cada empresa (“Camargo Corrêa e “GDK”) 50% desse total, isto é, R\$86.421.873,78.

Todavia, a “GDK” contabilizou apenas o montante de R\$80.766.102,09, apurando-se uma diferença a menor de R\$5.655.771,69, somente reconhecida no ano calendário de 2008, configurando, assim, a postergação do pagamento do imposto para o ano subsequente.

Para efeito de cálculo do montante do imposto postergado, de 2007 para 2008, há que se observar que, no ano calendário de 2008, a Contribuinte apurou lucro real no valor de R\$8.009.444,67, imposto de R\$840.991,69, adicional de R\$536.661,13 e contribuição social de R\$504.595,01. O total do imposto devido foi de R\$1.377.652,82. Desconsiderando, conforme ajuste fiscal, tanto a adição de R\$19.339.346,27 (item 2 do Auto), como o reconhecimento extemporâneo de receita, no valor de R\$5.655.771,69 (item 4 do Auto), o resultado do período passou a ser negativo (prejuízo fiscal e base de cálculo da CSLL), no montante de R\$16.985.673,29. Isso significa que os totais do IRPJ e da CSLL devidos, e pagos (por meio de estimativa e/ou retidos na fonte), resultaram da postergação.

Logo, os pagamentos feitos em 2008, a título de IRPJ, no valor de R\$1.377.652,82 (imposto mais adicional), e de CSLL, no valor de R\$504.595,01, oriundos de postergação do IRPJ e da CSLL relativos a 2007, são compostos do chamado principal e, em face do pagamento a destempo, da multa de 20% e dos juros de mora calculados mediante a aplicação da taxa SELIC acumulada desde o dia 1º de fevereiro de 2008 até o último dia do mês anterior ao do pagamento (28/02/2009), somando mais 1% no mês do pagamento (março de 2009), alcançando o percentual de 13,8%, em consonância com o disposto no artigo 6º, § 2º, da Lei n 9.430, de 1996.

Daí, consoante o emprego do método da imputação proporcional, encontrasse o principal, em relação ao IRPJ, no valor de R\$1.029.635,91, a multa de mora, no valor de R\$205.927,17, e os juros de mora, no valor de R\$142.089,74. No caso da CSLL, o principal é de R\$377.126,32, a multa de mora é de R\$75.425,26 e os juros de mora de R\$52.043,43. O valor do principal é justamente o tributo postergado do ano calendário de 2007 para o de 2008 e deve ser deduzido – vez que pago em 2008 – do montante a ser exigido em relação ao ano calendário de 2007, exatamente como consta do Auto de Infração.

Infração 3 - Consórcio Carioca/GDK

Passando ao item 3 do Auto de Infração, tributou-se, a título de redução indevida do lucro líquido do ano calendário de 2006, receita no valor de R\$1.744.454,05, escriturada, de forma inexata, como pertencente ao ano calendário de 2007. Essas receitas decorreram de serviços prestados pelo “Consórcio Carioca/GDK” (referente à obra OS 712), constituído pela Autuada e pela empresa “Carioca”, em 06/04/2006, para a execução de obras e serviços de reparo e reabilitação de dutos, contratados pela “Petrobrás”, sob o regime de empreitada total.

Na verdade, o valor tributável apurado (R\$1.744.454,05) resultou apenas na redução do prejuízo compensável do ano de 2006. Por outro lado, o prejuízo declarado em 2007, no valor de R\$1.541.728,78, foi também ajustado, sendo majorado para R\$3.286.182,78, montante este que veio a ser inteiramente absorvido pelos valores tributáveis apurados em outros itens do Auto de Infração, referentes ao ano calendário de 2007. Convém frisar que aqui não se cogita a hipótese de postergação de pagamento do imposto, tendo em vista que se apurou prejuízo fiscal nos dois períodos base envolvidos (2006 e 2007).

A propósito, referindo-se ao ano calendário de 2006, a Impugnante diz que o Fiscal, no quadro “Demonstração da Compensação de Prejuízos Fiscais”, compensou o prejuízo fiscal operacional, no valor de R\$81.289.603,93, com o valor das infrações, de R\$2.346.950,62, restando um prejuízo fiscal de R\$78.942.653,31, prejuízo este que, inexplicavelmente, foi deduzido do prejuízo não operacional, no valor de R\$6.515.544,48, passando a ser de R\$72.427.108,83.

Cabe esclarecer que o montante de R\$81.289.603,93 era o total do prejuízo do ano de 2006, ou seja, a soma dos prejuízos operacional e não operacional.

Deduzindo o valor do prejuízo não operacional (R\$6.515.544,48), restou o valor do prejuízo operacional, de R\$74.774.059,45, que é o prejuízo fiscal compensável. Os valores tributáveis apurados em 2006 foram de R\$602.496,57 (item 1 do Auto) e R\$1.744.454,05 (item 3 do Auto), no total de R\$2.346.950,62. Esse valor tributável reduziu o prejuízo fiscal compensável do ano calendário de 2006 para R\$72.427.108,83, exatamente o montante que consta da “Demonstração da Compensação de Prejuízos Fiscais”, às fls. 23 e 24.

Consoante determinações contratuais, a “Carioca” seria a empresa líder e responsável pela escrituração contábil do consórcio, que manteria contabilidade própria, rígida e precisa com relação às despesas e recebimentos decorrentes da execução do contrato, sendo que as consorciadas se obrigavam a reconhecer em suas escriturações o equivalente a 50% das receitas e despesas apuradas no empreendimento, correspondente à participação de cada uma delas, conforme relatórios e balancetes emitidos pela contabilidade do consórcio.

Todavia, a Autuada reconheceu, no ano calendário de 2006, valor menor do que 50% das receitas do consórcio, conforme balancete do “Consórcio Carioca/GDK”, às fls. 1.400 a 1.404. A receita total do consórcio foi de R\$41.465.321,44 e a “GDK” deveria contabilizar R\$20.732.660,72, mas registrou contabilmente o valor de R\$19.801.899,33, informando que adotou critério de reconhecimento das receitas diverso do adotado pelo consórcio. Este utilizou a relação percentual entre o custo incorrido e o custo orçado (IN 21/1979), enquanto a “GDK” utilizou laudos de medição, tal como utilizado no “Consórcio OSBAT II”.

Em virtude de informação prestada pela “GDK”, no Termo de Entrega de Documentos nº 092011, datado de 28/07/2011, às fls. 1.352 a 1.354, no sentido de que a diferença (R\$896.257,91) existente entre o montante equivalente a 50% do total das receitas reconhecidas pelo “Consórcio Carioca/GDK” e as receitas reconhecidas pela “GDK”, ao longo do contrato (de 2006 a 2008), teria decorrido, basicamente, do registro indevido de 3 (três notas fiscais) relativas a outras obras que não a OS 712, correspondente ao aludido consórcio, quais sejam as NF nº 390 (fl. 1.419), de 05/01/2007, no valor de R\$699.692,66 (OS 111); NF nº 522 (fl. 1.420), de 13/02/2007, no valor de R\$114.000,00; e NF nº 1.420, de 06/03/2008, no valor de R\$85.199,57, o agente fiscal efetuou, primeiramente, um ajuste na receita reconhecida pela “GDK”, deduzindo, no ano calendário de 2006, a soma dos valores das duas primeiras notas fiscais (R\$813.692,66) e, no ano calendário de 2007, o valor da terceira nota fiscal (R\$85.199,57).

Só então, a Fiscalização apurou a diferença, no ano calendário de 2006, entre a receita que caberia à “GDK”, consoante o balancete do consórcio (R\$20.732.660,72), e a receita reconhecida pela própria “GDK” ajustada (R\$18.988.206,67), encontrando o valor de R\$1.744.454,05.

Aqui, as alegações da Impugnante são idênticas àquelas apresentadas com relação ao “Consórcio OSBAT II”. Diz que ofereceu à tributação todas as receitas auferidas ao longo da duração do consórcio, de acordo com a progressão física da obra, enquanto a empresa líder apropriou ao resultado as receitas apuradas com base no percentual de custos incorridos em relação aos custos orçados, e que as consorciadas não são obrigadas a apurar os resultados do consórcio pelo mesmo critério.

As razões de defesa da Requerente já foram devidamente apreciadas e afastadas no item anterior, na medida em que restou esclarecido que, se a empresa líder, responsável por elaborar a escrituração do consórcio, optou por determinado critério de apuração das receitas, no caso concreto o do percentual do custo incorrido em relação ao custo orçado, não caberia à Autuada fazer uso de outro critério (medição do andamento físico da obra), mas, tão somente, reconhecer, consoante regramento contratual, 50% das receitas apuradas de acordo com a contabilidade regular do consórcio, computando-os no resultado de cada exercício social.

Entretanto, há que se discordar do procedimento fiscal, no que tange ao ajuste realizado no valor das receitas reconhecidas pela “GDK”, nos anos de 2006 e 2007, antes de se apurar a diferença a menor em relação aos 50% das receitas contabilizadas pelo consórcio, ajuste este efetuado em função das três notas fiscais relativas a outras obras, escrituradas, erroneamente, pela “GDK” como pertencendo à OS 712, que corresponde ao “Consórcio Carioca/GDK”.

O que realmente importa é que a tributação deve incidir sobre a diferença entre o valor equivalente a 50% das receitas registradas na contabilidade do consórcio, de R\$20.732.660,72, e o valor efetivamente reconhecido pela “GDK”, de R\$19.801.899,33, diferença essa no valor de R\$930.761,39, sendo irrelevante, portanto, o fato de a Autuada ter incluído notas fiscais relativas a outras obras. Em se tratando de consórcio, como já explicado acima, a contabilidade válida, legítima e que deve ser seguida pelas consorciadas é aquela elaborada pela empresa líder, em nome do consórcio. Assim, não caberia à Fiscalização ajustar o valor das receitas reconhecidas pela “GDK”, antes de apurar a diferença tributável.

Ademais, o ajuste das receitas reconhecidas pela “GDK”, provenientes da OS 712, em face do cômputo indevido de receitas pertencentes a outras obras, implicaria, em contrapartida, ajustar também os montantes das receitas correspondentes a cada uma dessas outras obras, nos quais aquelas receitas deixaram de ser incluídas.

Acrescente-se ainda que, além de inoportuno, o referido ajuste foi apurado de forma incorreta. Exemplificando, o valor de R\$813.692,66, deduzido das receitas reconhecidas pela “GDK” em 2006, resultou da soma dos valores de R\$699.692,66 (NF nº 390, à fl. 1.420) e R\$114.000,00 (NF nº 522, à fl. 1.419). Contudo, apenas a primeira nota fiscal citada foi computada no faturamento do ano 2006, no valor de R\$19.801.899,33, como se vê no documento de fl. 1.449, que relaciona todas as notas fiscais computadas em 2006. A segunda nota fiscal (NF nº 522) foi incluída no faturamento do ano de 2007, no montante de R\$31.242.978,62, conforme documento anexado à fl. 1.518. Assim, o valor dessa nota fiscal não poderia ser deduzido do faturamento de 2006, visto que nele não estava computado.

Da mesma forma, o valor de R\$85.199,57, referente à NF nº 1.420, à fl. 1.421, foi deduzido das receitas reconhecidas pela “GDK” em 2007, embora tenha sido computado no faturamento do ano de 2008, no valor de R\$702.249,78, de acordo com documento de fl. 1.569.

Em suma, restando configurado o equívoco do Fisco quanto ao ajuste realizado no valor das receitas reconhecidas pela “GDK”, no ano de 2006, oriundas do “Consórcio Carioca/GDK”, a diferença tributável apurada deve ser reduzida de R\$1.744.454,05 para R\$930.761,39.

Por conseguinte, o valor tributável total apurado no ano calendário de 2006 passa de R\$2.346.950,62 para R\$1.533.257,96, que é o somatório de R\$602.496,57 (item 1 do Auto) com R\$930.761,39 (item 3 do Auto). Logo, o prejuízo fiscal compensável do ano

calendário de 2006 deve ser alterado do valor de R\$72.427.108,83, conforme Auto de Infração, para o valor de R\$73.240.801,49.

De outro lado, o prejuízo fiscal do ano calendário de 2007, no valor de R\$1.541.728,78, alterado no Auto de Infração para R\$3.286.182,78, em virtude da apuração do valor tributável de R\$1.744.454,05, em 2006, que repercutiu no resultado de 2007, foi agora novamente alterado, passando para R\$2.472.490,17, e será deduzido do valor tributável total mantido no ano de 2007, composto pelo somatório dos valores de R\$325.307,71 (item 1 do Auto), R\$22.095.702,86 (item 2 do Auto) e R\$5.655.771,69 (item 4 do Auto), alcançando o total de R\$28.076.782,26. Assim, o valor tributável ajustado será de R\$25.604.292,09, devendo ainda ser reduzido em 30%, mediante a compensação de prejuízos anteriores (R\$7.681.287,63), chegando-se ao valor de R\$17.923.004,46, base de cálculo do lançamento de IRPJ relativo ao ano calendário de 2007.

Nesse ponto, a Impugnante alerta que, caso tivesse apurado, em 2007, base de cálculo positiva, teria aproveitado o benefício fiscal concedido pela ADENE, de redução de imposto de renda e adicionais de 75%.

As isenções e reduções do imposto de renda e adicionais não restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração dos empreendimentos situados na área da ADENE são benefícios fiscais por esta concedidos, sendo que, no caso das reduções, o direito é reconhecido pela unidade da Receita Federal do Brasil a que a pessoa jurídica está jurisdicionada, tal como previsto nos artigos 546 a 553 do RIR/1999.

Na prática, o que sugere a Impugnante é a recomposição do lucro da exploração, elemento chave para o cálculo do montante da redução do IRPJ. Nesse sentido, assim esclarece o artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 267, de 23 de dezembro de 2002, que integra o Capítulo III do referido ato administrativo:

Art. 66. No caso de lançamento de ofício, não será admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento para fins de novo cálculo dos incentivos de que trata este Capítulo.

A disposição acima decorre da interpretação administrativa constante do Parecer Normativo CST nº 11, de 20 de maio de 1981. O referido ato toma por base o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, que consagra ser a redução do IRPJ, calculada com base no lucro da exploração, uma isenção parcial. A isenção deve ser interpretada de forma literal (art. 111 do CTN). Assim, como o elemento fundamental para a mensuração do lucro da exploração é o lucro líquido, resultado da escrituração comercial, incabível a afetação do lucro da exploração por valores que deveriam e não constaram do lucro líquido. Confira-se, a respeito, os termos dos itens 7 a 13 do PN CST nº 11/1981:

7. Os contribuintes que gozam de isenção total ou parcial do imposto de renda estão sujeitos às demais obrigações estipuladas no Regulamento do Imposto de Renda/80 para as pessoas jurídicas em geral; desse modo, devem manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (art. 157), elaborar demonstrações financeiras (art. 172), preparar demonstrativo do lucro real (art. 173) e apresentar declaração de rendimentos no prazo fixado (art. 592).

8. Com o advento do Decreto-lei nº 1.598, de 26/12/77, e a conseqüente limitação do favor fiscal ao lucro da exploração (art. 412, Regulamento do Imposto de Renda/80), persistiu a orientação no sentido de excluïrem-se os ganhos de capital do lucro isento

ou sujeito à alíquota reduzida; demais disso, as pessoas jurídicas beneficiárias tornaram-se contribuintes do imposto em relação a alguns resultados operacionais.

9. Por outro lado, ao definir o lucro líquido do exercício como o elemento básico para a formação do lucro da exploração, o Decreto-lei nº 1.598/77 conferiu decisiva importância à manutenção de escrita mercantil regular, vinculando praticamente o gozo do benefício à existência daquele pressuposto.

10. Muito embora satisfeitas as obrigações principais e acessórias, pode ocorrer a superveniência de lançamento de ofício, nas situações enunciadas no art. 676 do Regulamento do Imposto de Renda/80, ou a exigência de suplemento de imposto já lançado. Em ambos os casos, os lançamentos podem ter origem em:

I omissão de receitas;

II valores indedutíveis não oferecidos à tributação.

11. O dever de manter escrituração com base nas leis comerciais e fiscais implica obrigatoriedade de observância de princípios de contabilidade geralmente aceitos, inclusive, pois, do regime de competência. Destarte, as receitas, omitidas em determinado período base da escrituração comercial e, posteriormente ocasionadoras de lançamento de ofício ou suplementar não podem ser aceitas para efeito de recomposição da base de cálculo do lucro isento (total ou parcialmente), porque não foram computadas oportunamente no lucro líquido do exercício. (grifei)

12. Por outro lado, importa notar que o resultado da escrituração comercial da pessoa jurídica está afetado por todas as despesas registradas no período base de apuração, de sorte que é irrelevante para a determinação do lucro líquido do exercício (ponto de partida para a formação do lucro da exploração) distinguir-se se a despesa é dedutível ou indedutível para efeitos fiscais.

13. Essa observação aliada ao fato de que os ajustes do lucro líquido do exercício (Regulamento do Imposto de Renda/80, arts. 387 e 388), na determinação do lucro real, não têm reflexos no lucro da exploração, nos permite concluir que a superveniência de lançamento de ofício ou de lançamento suplementar, decorrente de valores indedutíveis não oferecidos à tributação, jamais poderia justificar a recomposição da base de cálculo do lucro beneficiado com a isenção total ou parcial.

A isenção em questão (redução) é interpretada de forma literal e tem como ponto de partida o resultado contábil. Como a Contribuinte não contabilizou determinadas receitas no período de apuração exato, na época própria, além de contabilizar algumas despesas indedutíveis, posteriormente glosadas pelo Fisco, tais valores não devem influenciar o cálculo do lucro da exploração, base de cálculo do aludido favor fiscal.

A jurisprudência do CARF, antigo Conselho de Contribuintes, aponta na mesma direção:

O lançamento de ofício decorrente de omissão de receita operacional não dá lugar à recomposição do lucro da exploração porque não contabilizada na época própria. A glosa de despesas indedutíveis também não afeta a base de cálculo do incentivo porque já compunham o lucro líquido do exercício, ponto de partida para a determinação do lucro da exploração. (Acórdão nº. 10173.530, de 19 de agosto de 1982)

Portanto, somente compõem o lucro da exploração as receitas regularmente contabilizadas, não se computando, para efeito de benefício fiscal concedido às empresas instaladas na área de atuação da ADENE, receitas que, desviadas da contabilidade ou mesmo contabilizadas em desacordo com o regime de competência, sejam, em procedimento de ofício, adicionadas ao lucro real, para efeito de tributação.

O quadro demonstrativo abaixo mostra o resultado fiscal (lucro real ou prejuízo fiscal) apurado nos anos calendário de 2006, 2007 e 2008, as compensações de prejuízos realizadas, bem como os saldos de prejuízos fiscais acumulados, tanto pela Contribuinte, quanto no Auto de Infração, como também no presente Acórdão:

Lucro Real/Prejuízo Fiscal	Ano-calendário 2006	Ano-calendário 2007	Ano-calendário 2008
Contribuinte	(74.774.059,45)	(1.541.728,78)	8.009.444,67
Compensação de Prejuízo			(2.402.833,40)
Lucro Real Ajustado			5.606.611,27
Prejuízo Acumulado	(74.774.059,45)	(76.315.788,23)	(73.912.954,83)
Auto de Infração	(72.427.108,83)	24.790.599,48	(16.985.673,29)
Compensação de Prejuízo		(7.437.179,84)	
Lucro Real Ajustado		17.353.419,64	
Prejuízo Acumulado	(72.427.108,83)	(64.989.928,99)	(81.975.602,28)
Acórdão DRJ/Salvador	(73.240.801,49)	25.604.292,09	(16.985.673,29)
Compensação de Prejuízo		(7.681.287,63)	
Lucro Real Ajustado		17.923.004,46	
Prejuízo Acumulado	(73.240.801,49)	(65.559.513,86)	(82.545.187,15)

O quadro demonstrativo a seguir mostra a apuração do montante do imposto relativo ao ano calendário de 2007, tanto no Auto de Infração como no presente Acórdão, partindo do valor do lucro real ajustado (após a compensação de prejuízos) e considerando o valor do imposto postergado para o ano calendário de 2008:

Apuração do Imposto (AC 2007)	Auto de Infração	Acórdão DRJ/Salvador
Lucro Real Ajustado (1)	17.353.419,64	17.923.004,46
Imposto Apurado (2) = (1) X 15%	2.603.012,94	2.688.450,67
Adicional (3) = [(1) - 240.000,00] X 10%	1.711.341,96	1.768.300,45
Imposto Postergado (4)	1.029.635,91	1.029.635,91
Imposto a Pagar (5) = (2) + (3) - (4)	3.284.718,99	3.427.115,21

Observe-se que o valor do Imposto a Pagar apurado neste Acórdão superou àquele apurado no Auto de Infração. Assim sendo, diante da impossibilidade de agravamento da exigência original, em face do esgotamento do prazo decadencial, a cobrança deve restringir-se ao imposto lançado de ofício, no valor de R\$3.284.718,99.

Quanto ao Auto de Infração concernente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, decorrente dos mesmos fatos geradores apontados no Auto de IRPJ, deve ser observado o que foi decidido para o Auto de Infração principal.

O quadro demonstrativo abaixo mostra as bases de cálculo da CSLL apuradas nos anos calendário de 2006, 2007 e 2008, as compensações das bases de cálculo negativas, assim como os saldos de bases de cálculo negativas acumuladas, tanto pela Contribuinte, como no Auto de Infração, e também neste Acórdão:

Base de Cálculo da CSLL	AC 2006	AC 2007	AC 2008
Contribuinte	(81.289.603,93)	(1.541.728,78)	8.009.444,67
Compensação de Bases Negativas			(2.402.833,40)
Base de Cálculo Ajustada			5.606.611,27
Base Negativa Acumulada	(81.295.900,26)	(82.837.629,04)	(80.434.795,64)
Auto de Infração	(78.942.653,31)	24.790.599,48	(16.985.673,29)
Compensação de Bases Negativas		(7.437.179,84)	
Base de Cálculo Ajustada		17.353.419,64	
Base Negativa Acumulada	(78.948.949,64)	(71.511.769,80)	(88.497.443,09)
Acórdão DRJ/Salvador	(79.756.345,97)	25.604.292,09	(16.985.673,29)
Compensação de Bases Negativas		(7.681.287,63)	
Base de Cálculo Ajustada		17.923.004,46	
Base Negativa Acumulada	(79.762.642,30)	(72.081.354,67)	(89.067.027,96)

O quadro demonstrativo seguinte mostra a apuração do montante da CSLL relativa ao ano calendário de 2007, tanto no Auto de Infração como no presente Acórdão, partindo do valor da base de cálculo ajustada (após a compensação de bases negativas) e considerando o valor da contribuição postergada para o ano calendário de 2008:

Apuração da CSLL (AC 2007)	Auto de Infração	Acórdão DRJ/Salvador
Base de Cálculo Ajustada (1)	17.353.419,64	17.923.004,46
CSLL Apurada (2) = (1) X 9%	1.561.807,76	1.613.070,40
CSLL Postergada (3)	377.126,32	377.126,32
CSLL a Pagar (4) = (2) - (3)	1.184.681,44	1.235.944,08

Observe-se que o valor da Contribuição Social a Pagar apurado neste Acórdão foi maior do que aquele apurado no Auto de Infração. Assim, diante da impossibilidade de agravamento da exigência original, em face do esgotamento do prazo decadencial, a cobrança deve restringir-se à CSLL lançada de ofício, no valor de R\$1.184.681,44.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de **CONHECER** do Recurso Voluntário, **REJEITAR** a preliminar do pedido de produção de prova pericial, para no mérito **DAR PROVIMENTO PARCIAL** para considerar o resultado da diligencia em relação a Infração 1.

(assinado digitalmente)

Bianca Felícia Rothschild.

