



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 11052.001125/2010-48
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1301-003.959 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de junho de 2019
Recorrente SINOPEC PETROLEUM DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2006

RETIFICAÇÃO DA DIPJ APÓS INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. AFASTAMENTO DAS AUTUAÇÕES. IMPOSSIBILIDADE.

As DIPJ retificadoras, bem como os Lalur que as embasaram, apresentados após o início da ação fiscal, não têm o condão de afastar a autuação, uma vez que não representam denúncia espontânea, à luz do parágrafo único do art. 138 do CTN.

SÚMULA CARF 33

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

OMISSÃO DE RECEITAS. LANÇAMENTO.

Cabe o lançamento para exigência dos tributos incidentes sobre omissão de receitas constatada em função da divergência na forma de apuração e contabilização pela pessoa jurídica,

DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS. OBRIGATORIEDADE DE ATIVAÇÃO.

As despesas incorridas na fase pré-operacionais da pessoa jurídica devem ser ativadas para posterior amortização, no percentual anual máximo de 20%, não influenciando em sua totalidade no resultado do exercício de seu desembolso.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2006

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. ALEGAÇÕES SEM COMPROVAÇÃO. DESCABIMENTO.

As impugnações devem vir acompanhadas de toda a documentação e esclarecimentos necessários à comprovação das alegações nelas contidas. Meras alegações, sem qualquer documentação comprobatória das mesmas e sem sequer especificar para o que e para quem foram efetuados os pagamentos, não tem o condão de afastar a autuação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relatora.

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

Relatório

SINOPEC PETROLEUM DO BRASIL LTDA, já qualificado nos autos, recorre da decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ) - DRJ/RJ1 (fls. 1282 e ss), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve as exigências fiscais.

Do Lançamento

Trata-se de autos de infração de IRPJ, CSLL e IRRF, calculado com base no lucro real, do ano-calendário de 2006, exigindo o crédito tributário no valor global de R\$ 9.590.762,77, com aplicação de multa de ofício de 75%, acrescidos de juros de mora, em razão de omissão de receitas e pagamento a beneficiário não identificado.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, (fls. 1067 e ss), e Relatório do acórdão recorrido, as razões do lançamento foram:

001 – Omissão de Receitas

Omissão de receitas, no valor de R\$ 2.069.419,00, decorrente da diferença entre as receitas oferecidas à tributação pela interessada, no valor de R\$ 33.233.187,05, e a apurada pela fiscalização, no montante de R\$ 35.302.606,05, na forma da Instrução Normativa SRF n.º 21/1979.

O Termo de Verificação Fiscal discorre sobre a ação fiscal, concluindo que tanto o contrato celebrado entre a *Sinopec International Petroleum Service Corporation* SIPSC, adiante denominada “Sinopec China” e a Transportadora Gasene S/A, para projeto aquisição/suprimento e construção do Gasoduto Cabiúnas-Vitória, datado de 18/04/2006, quanto o Contrato de Cessão de Direitos e Obrigações (PARO) à interessada pela Sinopec China, datado de 06/06/2006, são de longo prazo e tem a natureza de *Engineering, Procurement and Construction Agreement-EPC*, uma vez que não existe a hipótese de transmutação da natureza jurídica de um contrato quando de sua cessão de direitos a terceiros, conforme a própria interessada afirmou em suas respostas de 26/07/2010 e 20/09/2010, somente tendo se contradito na resposta de 17/11/2010, com a intenção, alega o Fiscal autuante, de afastar a autuação de PIS e Cofins.

Desta forma, estaria caracterizada a hipótese elencada no art. 407 do RIR/1999, cuja base legal decorre do Decreto n.º 1598/1977, art. 10, e pela Instrução Normativa-IN 21/1979.

O valor apurado utilizou-se dos índices de avanço disponíveis na versão idioma inglês, os “MMR”, na forma descrita às fls. 19/20 do TVF, destacando que a versão em idioma nacional dos relatórios de medição estariam com os valores diferentes da versão em idioma inglês.

Enquadramento Legal para o IRPJ: Art. 24 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 278, 279, 280, 288 e 407 e § 2º do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999.

002 – Custos ou Despesas não comprovadas

A interessada após regularmente intimada a comprovar os lançamentos constantes da planilha “Material de Uso e Consumo”, nos valores de R\$ 789.318,66 e R\$28.978,41, limitou-se a afirmar que tais valores constituíram provisões e foram devidamente adicionados no Lalur.

Porém, tais adições efetuadas em novo Lalur (fls 433/450), diferente do apresentado quando do Termo de Início de Fiscalização (fls. 33/47) e os respectivos lançamentos de estorno das provisões ocorridos em 2008 através de ajustes (fls. 429/431), não tem o condão de afastar o lançamento, pois tais valores afetaram negativamente o resultado, aumentando o prejuízo, fato corroborado pela interessada quando, em sua resposta de 05/04/2010 (fls 303/304), assumiu ter enviado sua DIPJ/2007 com informações incorretas.

Enquadramento Legal para o IRPJ: Arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único do RIR/1999.

003 – Pagamentos a Beneficiários não identificados

A interessada, após regularmente intimada a comprovar o lançamento constante da planilha “Material de Uso e Consumo” (fls 1063), no valor de R\$ 453.412,54, bem como a identificar o beneficiário do pagamento efetuado quando da baixa realizada na conta 11010104 Caixa Pequeno Campos, não se manifestou, explicou ou comprovou a referida baixa, limitando-se a explicações evasivas sobre os outros dois lançamentos da referida planilha, resultando no lançamento de ofício por despesas indedutíveis e pagamento sem causa.

Enquadramento Legal para o IRPJ: Arts. 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 300 e 304 do RIR/1999.

004 – Despesas Indedutíveis.

A fiscalização apurou que as despesas incorridas pela interessada até 18/04/2006, no total de R\$ 1.121.242,52, deveriam ter sido ativadas, uma vez que incorridas antes da assinatura do Contrato de Construção do Duto Cabiúnas-Vitória, naquela data, e do seu primeiro faturamento, em julho de 2006, através da nota fiscal n.º 001Filial Campos (fl. 783).

Considerando uma amortização anual de 20%, foram glosados neste item os valores referentes aos anos-calendário de 2010 e 2011.

Enquadramento Legal para o IRPJ: Arts. 247, 249, inciso I, 251 e parágrafo único, e 299 do RIR/1999.

005 – Inobservância do Regime de Escrituração – Antecipação de Custos/Despesas.

Ainda com relação às despesas pré-operacionais glosadas no item anterior, neste foram lançados os valores referentes às amortizações dos anos-calendário de 2008 e 2009.

Enquadramento Legal para o IRPJ: Arts. 248, 249, inciso II, 251, 273, 274, 843, 957, parágrafo único, inciso II do RIR/1999.

006 – Redução Indevida do Lucro Real – Despesa Pré-operacional.

Por fim, foi no presente item lançado o valor da amortização referente ao ano-calendário de 2007.

Enquadramento Legal para o IRPJ: Arts. 248, 249, inciso II, 251, 273 e 274 do RIR/1999.

007 – Redução Indevida do Lucro Real - Seguro Deduzido a Maior em 2006.

A fiscalização apurou que a apólice de seguro Unibanco AIG n.º 6000003044/197 teve como período de vigência os dias 04/08/2006 a 18/08/2008, e não junho de 2006 a setembro de 2007, como alegado pela interessada.

Tal erro, reconhecido pela mesma em resposta de 26/06/2010, maculou o resultado tributável do ano-calendário de 2006, por apropriação indevida de custos que seriam dedutíveis somente no ano-calendário de 2008, no montante de R\$ 360.436,67, glosados no presente item.

Enquadramento Legal para o IRPJ: Arts. 248, 249, inciso II, 251, 273 e 274 do RIR/1999.

O TVF ainda esclarece que os lançamentos reflexo de PIS e COFINS, por adoção indevida do regime cumulativo, foram objeto do processo n.º 11052.001126/2010-92.

Da Impugnação

Nos termos da decisão da DRJ, foi apresentada impugnação do contribuinte, fls. 1137 e ss, em que foram aduzidos os seguintes argumentos:

Que o Fiscal autuante, ao longo dos procedimentos de fiscalização, não se fez claro o suficiente, de forma que tivesse as solicitações de apresentação de informações e de documentação atendidas a contento.

Com relação ao item 001, omissão de receitas, discorda da afirmação do Fiscal autuante, constante à pág. 17 do TVF, no sentido de que *“tem por certo que ambos os contratos tem a natureza EPC (Engineering, Procurement and Construction Agreement), não havendo hipótese de transmutação da natureza jurídica de um contrato, quando de sua cessão de direitos a terceiros”*.

Destaca que o contrato não foi celebrado diretamente com a Transportadora Gasene S/A, sendo ela, a interessada, apenas uma das subcontratadas pela *Sinopec International Petroleum Service Corporation* – SISPC (Sinopec China), para realizar serviços no âmbito do contrato de EPC celebrado entre esta e a Gasene S/A, que resultou em diversas outras subcontratações no país para execução de partes do contrato maior de EPC.

Assim, prossegue alegando e tentando comprovar que executou os serviços como subcontratada, sob regime de empreitada, submetendo-se assim ao regime de apuração da Instrução Normativa SRF n.º 21/1979, não se tratando, portanto, de contrato de EPC, como afirma o Fiscal autuante.

Por fim, protesta não reconhecer a procedência do cálculo efetuado pelo Fiscal autuante com base na IN/SRF n.º 21/1979, porque o valor de US\$ 10.341.201,33 não foi pago pela Gasene S/A à ela, mas sim à Sinopec China, não possuindo qualquer relação com as suas receitas auferidas, destacando que não realizou os serviços referentes a tal valor, mas sim a Sinopec China.

Com relação ao item 002, alega que adicionou o valor glosado em seu Livro de Apuração do Lucro Real-LALUR, sendo desnecessário, portanto, os ajustes de ofício.

Com relação ao item 003, protesta que os ajustes fiscais efetuados em seu Lalur não foram considerados pela fiscalização.

Com relação aos itens 004, 005 e 006, protesta que os ajustes de amortização efetuados pela fiscalização não se encontram em linha com os princípios contábeis que governam o regime de competência, uma vez que todas as despesas incorridas a partir de 2006 teriam sido necessárias para a assinatura do contrato de construção que viria a ser celebrado com a Sinopec China em 18/04/2006, conforme entendimento corroborado pelo item 21 do 17º Pronunciamento Técnico do CPC, que transcreve.

Com relação ao item 007, afirma que efetuou o ajuste correspondente em seu Lalur.

Com relação ao lançamento de IRRF, repete que os valores do “caixa de pequeno valor” foram adicionados ao Lalur, protestando que não foram efetuados pagamentos a beneficiários não identificados, mas sim adiantamentos próprios de tal rubrica contábil.

Encerra pedindo a reforma dos autos de infração e a extinção do crédito tributário.

Em julgamento realizado em 14 de março de 2014, a 2ª Turma da DRJ/RJ1, considerou improcedente a impugnação do contribuinte e prolatou o acórdão 12-63.928, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

**RETIFICAÇÃO DA DIPJ APÓS INÍCIO DA AÇÃO FISCAL.
AFASTAMENTO DAS AUTUAÇÕES. IMPOSSIBILIDADE.**

As DIPJ retificadoras, bem como os Lalur que as embasaram, apresentados após o início da ação fiscal, não têm o condão de afastar a autuação, uma vez que não representam denúncia espontânea, à luz do parágrafo único do art. 138 do CTN.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006

OMISSÃO DE RECEITAS. LANÇAMENTO.

Cabe o lançamento para exigência dos tributos incidentes sobre omissão de receitas constatada em função da divergência na forma de apuração e contabilização pela pessoa jurídica,

**DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS. OBRIGATORIEDADE DE
ATIVACÃO.**

As despesas incorridas na fase pré-operacionais da pessoas jurídica devem ser ativadas para posterior amortização, no percentual anual máximo de 20%, não influenciando em sua totalidade no resultado do exercício de seu desembolso.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2006

LANÇAMENTO REFLEXO. APLICABILIDADE.

Aplica-se aos lançamentos denominados decorrentes ou reflexos o decidido sobre o lançamento que lhes deu origem, por terem suporte fático comum.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário: 2006

**PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS.
ALEGAÇÕES SEM COMPROVAÇÃO. DESCABIMENTO.**

As impugnações devem vir acompanhadas de toda a documentação e esclarecimentos necessários à comprovação das alegações nelas contidas. Meras alegações, sem qualquer documentação comprobatória das mesmas e sem sequer especificar para o que e para quem foram efetuados os pagamentos, não tem o condão de afastar a autuação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A contribuinte apresentou Recurso Voluntário às fls. 414 e ss, onde reforça os argumentos já apresentados em sede de impugnação, e pede a improcedência do lançamento por:

- Do ajustamento da base de cálculo de IRPJ e CSLL

- Omissão de Receitas;
- Glosa de custos ou despesas não comprovadas;
- Pagamento a beneficiários não identificados;
- Dedução indevida de despesas com seguros;
- Glosa de despesas supostamente indedutíveis
- Inobservância do regime de contabilização aplicável à atividade de construção;
- Dedução indevida de despesas pré-operacionais;
- IRRF - Pagamentos a beneficiários Não identificados

Recebi os autos, por sorteio, em 22/01/2019.

É o relatório.

Voto

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Relatora.

A contribuinte foi autuada, para o recolhimento de IRPJ e CSLL, do ano-calendário de 2006, em razão de 7 infrações que serão abaixo descritas, totalizando o crédito tributário de R\$33.460.029,59 incluindo multa de ofício de 75% e juros de mora.

O contribuinte foi cientificado do teor do acórdão da DRJ/RJ1, intimado ao recolhimento dos débitos em 27/03/2014, quando obteve cópia integral do PA, fls. 1323, e apresentou recurso voluntário no dia 22/04/2014, às fls. 1331 e ss.

Já que atendidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento dos recursos voluntários apresentados pelo contribuinte e responsável solidário.

Mérito

De acordo com o relatório, o lançamento aqui tratado se refere ao ano-calendário de 2006 e basicamente decorrem das operações efetuadas pelo contribuinte, que foi subcontratada pela SINOPEC International Petroleum Service Corporation - Sinopec China -para prestar serviços relativos à construção do gasoduto - trecho Cabiúnas (BA) e Vitória (ES).

Conforme se verifica do Termo de Verificação Fiscal, fls. 1067 e ss, o lançamento decorre de diversas infrações que serão tratadas ponto a ponto:

001 – Omissão de Receitas

Omissão de receitas, no valor de R\$ 2.069.419,00, decorrente da diferença entre as receitas oferecidas à tributação pela interessada, no valor de R\$ 33.233.187,05, e a apurada

pela fiscalização, no montante de R\$ 35.302.606,05, na forma da Instrução Normativa SRF n.º 21/1979.

Pela análise do que ocorreu durante a fiscalização e lançamento, bem como fundamentos da decisão da DRJ muito se discorreu acerca da natureza do contrato firmado entre o contribuinte e a Sinopec China., se seria de EPC - Engineering, Procurement and Construction - configurando um contrato atípico ou um Contrato de Empreitada, sujeita ao regime de apuração da IN 21/79.

Conforme descreve o TVF, desde o início da fiscalização o contribuinte alegou que se referia a um contrato no formato EPC, e não se submetia às determinações da IN 21/79, já que cada etapa do serviço prestado e aprovado através dos boletins de medição seria concluída em menos de 12 meses, o que descaracterizava o enquadramento em contratos de longo prazo.

Diante disso, foi intimada a justificar o motivo pelo qual tributou parte de suas receitas pelo regime cumulativo em relação ao PIS/Cofins, conforme informado em DACON e DCTF, assim, respondeu que por se tratar de um contrato de EPC, e ser portanto atípico, possui como característica a execução de serviços de administração de obra de construção civil, e que nesta parcela estaria alcançada pelo regime cumulativo, ainda que não caracterizada como empreitada.

No entanto, posteriormente, afirmou que o subcontrato firmado com a SINOPEC China não possuía a natureza de EPC, por envolver apenas obras de construção civil, fls. .

Na realidade, o contribuinte entende que o contrato original, formalizado entre a SINOPEC China e a GASENE tem as características de EPC, e que a subcontratação envolvendo ela e a China não possui tais características e sim da IN 21/79, que faz as seguintes diferenciações:

2 - Produção em Curto Prazo

Qualquer que seja o prazo de vigência do contrato, quando a construção por empreitada ou cada unidade dos bens ou serviços deva ser produzida em prazo igual ou inferior a 12 (doze) meses, a preço unitário de quantidades, o resultado deverá ser apurado quando completada a execução de cada unidade, tenha ou não sido faturada:

2.1 - Na aplicação do disposto neste item é irrelevante que a execução da unidade, iniciada num período-base, se conclua no período-base seguinte.

2.2 - No contrato que abranger múltiplas construções por empreitada, ou o múltiplo fornecimento de bens ou serviços com base em preço unitário e previr prazo de até um ano para a execução de cada unidade, sem prejuízo do disposto no subitem seguinte, o resultado deverá ser apurado ao término da execução de cada unidade, independentemente de a execução ser simultânea ou sequencial.

2.3 - Quando ocorrer que, num contrato em que a execução tenha sido prevista de boa fé para prazo não superior a um ano, a execução se prolongue por mais de doze meses, o resultado será apurado nos termos dos itens seguintes. A parte do

resultado correspondente ao período-base em que se iniciou a execução será tributada, acrescida de juros e correção monetária (Decreto-lei nº 1598/77, artigo 6º, parágrafo 7º), juntamente com a do período-base seguinte.

3 - Produção em Longo Prazo

O contrato de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens e serviços a serem produzidos, com prazo de execução física superior a 12 (doze) meses, terá seu resultado apurado, em cada período-base, segundo o progresso dessa execução:

3.1 - Preço predeterminado é aquele fixado contratualmente, sujeito ou não a reajustamento, para execução global; no caso de construções, bens ou serviços divisíveis, o preço predeterminado é o fixado contratualmente para cada unidade.

3.2 - A apuração do resultado em cada período-base, e sua inclusão na determinação do lucro líquido, será feita ainda que não ocorrida a transferência de propriedade e independentemente de ter sido ou não recebido ou faturado qualquer adiantamento do preço.

3.3 - O contrato de construção por empreitada ou de fornecimento de bens e serviços a serem produzidos com prazo indeterminado reputa-se contrato com prazo de execução superior a um ano, exceto se a execução for completada dentro de um ano.

O Contrato de EPC, engenharia, gestão de compras e construção, caracteriza-se por ser de longo prazo envolvendo diversos riscos.

“Trata-se de um contrato de empreitada global em que a firma contratada, normalmente um consórcio liderado por uma empreiteira de renome, assume a obrigação de realizar o projeto de engenharia, executar todas as atividades de construção civil, fornecer por fontes próprias ou de terceiros todos os materiais e equipamentos integrantes do empreendimento e, ainda, instalar, montar, testar e comissionar esses equipamentos de forma que a obra seja concluída num prazo determinado e entregue à operação. Daí por que a expressão ‘chave-na-mão’ *outurn-key*. Uma vez entregue a obra, resta à sociedade financiada tão-somente girar as chaves do empreendimento para que ele comece a operar.”¹

Fábio Ulhoa Coelho entende que o contrato de *engineering* equivale à uma empreitada de grande porte, envolvendo desde o desenvolvimento do projeto até a sua execução, associada a obrigação do empreiteiro em obter financiamento da obra e prestar serviços de assessoria técnica referente à implantação do projeto.²

Por outro lado, seguindo um conceito voltado ao desenvolvimento de um projeto para a instalação de uma indústria, ensina Maria Helena Diniz ao afirmar que o contrato de *engineering*:

¹ ENEI, José Virgílio Lopes. Project Finance. São Paulo, Saraiva, 2007, p. 198-199, em http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12257

² http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12257

“é o contrato pelo qual um dos contraentes (empresa de engenharia) se obriga não só a apresentar projeto para a instalação de indústria, mas também a dirigir a construção dessa indústria e pô-la em funcionamento, entregando-a ao outro (pessoa ou sociedade interessada), que, por sua vez, se compromete a colocar todos os materiais e máquinas à disposição da empresa de engenharia e a lhe pagar os honorários convencionados, reembolsando, ainda, as despesas feitas.”³

Já o contrato de empreitada tem previsão legal no Código Civil, art. 610 e ss:

Art. 610. O empreiteiro de uma obra pode contribuir para ela só com seu trabalho ou com ele e os materiais.

§ 1º A obrigação de fornecer os materiais não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.

§ 2º O contrato para elaboração de um projeto não implica a obrigação de executá-lo, ou de fiscalizar-lhe a execução.

Art. 611. Quando o empreiteiro fornece os materiais, correm por sua conta os riscos até o momento da entrega da obra, a contento de quem a encomendou, se este não estiver em mora de receber. Mas se estiver, por sua conta correrão os riscos.

Art. 612. Se o empreiteiro só forneceu mão-de-obra, todos os riscos em que não tiver culpa correrão por conta do dono.

Art. 613. Sendo a empreitada unicamente de labor (art. 610), se a coisa perecer antes de entregue, sem mora do dono nem culpa do empreiteiro, este perderá a retribuição, se não provar que a perda resultou de defeito dos materiais e que em tempo reclamara contra a sua quantidade ou qualidade.

Art. 614. Se a obra constar de partes distintas, ou for de natureza das que se determinam por medida, o empreiteiro terá direito a que também se verifique por medida, ou segundo as partes em que se dividir, podendo exigir o pagamento na proporção da obra executada.

§ 1º Tudo o que se pagou presume-se verificado.

§ 2º O que se mediu presume-se verificado se, em trinta dias, a contar da medição, não forem denunciados os vícios ou defeitos pelo dono da obra ou por quem estiver incumbido da sua fiscalização.

Empreitada é o contrato mediante o qual o proprietário da obra contrata um empreiteiro, que se obriga a realizar uma obra específica, pessoalmente ou por intermédio de terceiros, mediante remuneração. A direção do trabalho é do próprio empreiteiro, sem vínculo de subordinação. O empreiteiro de uma obra pode contribuir para ela só com seu trabalho ou com ele e os materiais. E em termos fiscais, aplica-se o disposto na IN 29/79 - construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços a serem produzidos.

Segue a fiscalização, que o subcontrato, na realidade tem a mesma natureza do contrato realizado entre a Sinopec China e a Gasene, ou seja, de EPC.

³ DINIZ, Maria Helena. Tratado Teórico e Prático dos Contratos v. 4. 6ª edição, Saraiva, São Paulo, 2006, p. 100 em http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12257

No meu entendimento, tais discussões passam a serem irrelevantes, dado que conforme conceito acima tratado, o contrato de EPC não deixa de ser um contrato de empreitada, porém maior, global.

Aqui, o ponto é que a realização é superior a 12 meses, portanto, de longo prazo, e para tanto aplicáveis as normas da IN 21/79.

O recorrente, por sua vez, afirma que realizou as contabilizações nos moldes da IN 21/79. Art. 407 do RIR/99:

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

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

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

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

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

II- com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a percentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção.

§ 2º Na apuração dos resultados de contratos de longo prazo, devem ser observados na escrituração comercial os procedimentos estabelecidos nesta Seção, exceto quanto ao diferimento previsto no art. 409, que será procedido apenas no LALUR.

Dessa forma, questionado a apresentar as planilhas de medições, o que fez às fls. 896 e ss, a fiscalização relata que se mostraram incompletos e não conclusivos, dando como exemplo o de fls. 741 (e-fls. 905) e 749 (e-fls. 913). E que diante da impossibilidade de se estabelecer um acompanhamento eficaz na linha do tempo apurou os valores conforme o determinado em contrato (cláusula 6.1 e índices de mediação), chegando a uma diferença de R\$2.069.419,00, daquilo que foi efetivamente oferecido à tributação.

Nesse ponto, apenas um parêntesis, a planilha que o fiscal menciona estar incompleto, primeiramente refere-se ao ano de 2007, fora do escopo, portanto, e depois, claramente se verifica que é apenas um erro de referência na planilha, podendo facilmente contornado solicitando-se nova planilha. E aquela que menciona não fechar a 100%, pois a obra ainda não estava concluída.

Assim, em que se pese tais equívocos, certo é que a fiscalização realizou os cálculos conforme a IN 21/79, e utilizando-se valores do contrato e índices de mediação aferidos pelo contribuinte. Cabendo ao contribuinte contrapor os cálculos mediante documentação.

A recorrente, em sede de impugnação afirmou não reconhecer a procedência do cálculo efetuado pela fiscalização porque o valor de U\$10.341.201,33 não foi pago para ela e sim diretamente da GASENE para a Sinopec China, e que não realizou serviços referentes a esse valor, e que quem prestou o serviço foi a Sinopec China.

Ora, a recorrente afirma que esse valor não seria seu, e sim da Sinopec China, porém não traz nenhuma documentação que demonstre que tais pagamentos foram feitos para a empresa chinesa, e ademais, para todos os efeitos, o que vale é o contrato em que ela é parte (subcontrato), em que claramente se lê (fls. 672), que a contratada pagará à subcontratada o valor de U\$10.341.201,33.

Esta á capa do contrato, onde se definem as partes:



CLÁUSULA SEIS – PREÇO E AJUSTE

6.1 Preço Contratual Estimado. O preço contratual estimado total a ser pago pela Contratada à Sub-contratada pela execução de suas obrigações segundo este Contrato é de R\$178.842.952,44 (cento e setenta e oito milhões, oitocentos e quarenta e dois mil, novecentos e cinquenta e dois reais e quarenta e quatro centavos) e US\$10.341.201,33 (dez milhões,

trezentos e quarenta e um mil, duzentos e um dólares americanos e trinta e três centavos) (o “Preço Contratual Estimado”) e compreende o que segue: (i) o valor total estimado das obras a serem realizadas pela Sub-contratada, conforme determinado pelo total dos preços unitários de cada item de serviços (inclusive engenharia, equipamentos, materiais e suprimentos) constando das Planilhas de Preços Unitários multiplicados pelas respectivas quantidades totais estimadas de tais itens que constarem das Planilhas de Preços Unitários e (ii) o preço fixo global de (a) serviços de administração, (b) os serviços de suprimentos, conforme detalhados na cláusula 6.1.1/abaixo); e

Assim, não há que se falar em não prestação de serviço para recebimento do valor, previamente determinado em contrato e que nada demonstra que foi rescindido, ou o contrário.

Dessa forma, entendo que o lançamento deve ser mantido.

002 - Custos ou Despesas não comprovadas e 007 - Dedução indevida de despesas com seguros deduzido a maior em 2006 (Prejuízo Fiscal)

Diz o TVF que interessada após regularmente intimada a comprovar os lançamentos constantes da planilha “Material de Uso e Consumo”, nos valores de R\$789.318,66 e R\$28.978,41, limitou-se a afirmar que tais valores constituíram provisões e foram devidamente adicionados no Lalur.

A fiscalização apurou que a apólice de seguro Unibanco AIG nº 6000003044/197 teve como período de vigência os dias 04/08/2006 a 18/08/2008, e não junho de 2006 a setembro de 2007, como alegado pela interessada.

Porém, tais adições efetuadas em novo Lalur (fls 433/450), diferente do apresentado quando do Termo de Início de Fiscalização (fls. 33/47) e os respectivos lançamentos de estorno das provisões ocorridos em 2008 através de ajustes (fls. 429/431), não tem o condão de afastar o lançamento, pois tais valores afetaram negativamente o resultado, aumentando o prejuízo, fato corroborado pela interessada quando, em sua resposta de 05/04/2010 (fls 303/304), assumiu ter enviado sua DIPJ/2007 com informações incorretas.

Quanto à despesa de seguro, o erro, igualmente reconhecido pela mesma em resposta de 26/06/2010, maculou o resultado tributável do ano-calendário de 2006, por

apropriação indevida de custos que seriam dedutíveis somente no ano-calendário de 2008, no montante de R\$ 360.436,67, glosados no presente item.

De fato, a recorrente retificou suas declarações adicionando os valores mencionados, porém em momento posterior à fiscalização, já em 2011, sendo que o início da ação fiscal se deu em 15/07/2009.

Porém vejamos o que diz a Súmula Vinculante CARF 33:

Súmula CARF nº 33

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Assim, como a retificação ocorreu após o início da fiscalização, sem efeitos.

003 - Pagamentos a Beneficiários não identificados e IRRF decorrente de pagamentos a beneficiários não identificados

Neste item, diz o TVF que a interessada, após regularmente intimada a comprovar o lançamento constante da planilha “Material de Uso e Consumo” (fls 1063), no valor de R\$ 453.412,54, bem como a identificar o beneficiário do pagamento efetuado quando da baixa realizada na conta 11010104 - Caixa Pequeno - Campos, não se manifestou, explicou ou comprovou a referida baixa, limitando-se a explicações evasivas sobre os outros dois lançamentos da referida planilha, resultando no lançamento de ofício por despesas indedutíveis e pagamento sem causa.

Em seu recurso voluntário apenas mencionou que igualmente ao item anterior, os valores foram retificados em DIPJ e LALUR, posteriormente ao início da fiscalização.

Porém neste caso, diferentemente do item anterior, não se trata apenas de ajuste do saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, e sim de imposto retido na fonte decorrente de pagamento a beneficiário não identificado, e nesses termos não bastam apenas tais ajustes.

Assim, sem documentação comprobatória, de se manter o lançamento.

Itens 004 – Despesas Indedutíveis, 005 – Inobservância do Regime de Escrituração – Antecipação de Custos/Despesas e 006 – Redução Indevida do Lucro Real – Despesa Pré-operacional.

Nesse tópico, o TVF aponta que as despesas incorridas pela fiscalizada até 18/04/2006, no total de R\$ 1.121.242,52, deveriam ter sido ativadas, uma vez que incorridas antes da assinatura do Contrato de Construção do Duto Cabiúnas-Vitória, naquela data, e do seu primeiro faturamento, em julho de 2006, através da nota fiscal nº 001 - Filial Campos (fl. 783).

Considerando uma amortização anual de 20%, foram glosados neste item os valores referentes aos anos-calendário de 2010 e 2011.

Nos itens seguintes (005 e 006) foram lançados os mesmos valores, porém relativos aos anos -calendário de 2008 e 2009. E por fim, lançado o valor da amortização referente ao ano-calendário de 2007.

Durante a fiscalização apurou que foram contabilizados como CUSTO/DESPESA até 30/06/2006 o montante de R\$3.728.840,28, e que o primeiro faturamento deu-se em julho/2006, já que as atividades se iniciaram em junho/2006, e a assinatura do contrato em abril/2006.

A fiscalização aplicou o que determina o art. 6º, I, da IN 21/79 e considerou para efeito de tributação a assinatura do contrato (abril/2006), bem como aplicou o art. 324 e ss do RIR/99, considerando as despesas anteriores a essa data, no valor de R\$1.121.242,52 (fls. 1064) como despesas pré-operacionais e portanto ativáveis e passíveis de amortização, enquanto o contribuinte entendeu que tais despesas foram necessárias para a realização da assinatura do contrato de construção que foi celebrado no futuro.

SINOPEC INTERNATIONAL PETROLEUM SERVICE DO BRASIL
07.199.883/0001-50

Balancete compreendendo o período de 01/01/2006 a 17/04/2006

Nível	Código	Cód. Estrut.	Conta	Tipo	Saldo Inicial	D/C	Total Débitos	Total Créditos	Saldo Final	D/C
1	3	5	CUSTOS E DESPESAS	S	0,00		1.253.268,20	132.025,68	1.121.242,52	D

6 - Custos

Os custos computáveis na apuração do resultado são:

I - 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 apos a contratação;**

Quando da impugnação alegou que seu procedimento se mostrou correto, já que aplicou o item 21 do CPC 17.

A DRJ assim manteve o lançamento:

Equivoca-se a interessada ao afirmar que os lançamentos contábeis de suas despesas pré-operacionais se deram corretamente. O 17º Pronunciamento Técnico do CPC, cuja interessada transcreve em sua impugnação o art. 21, é apenas um pronunciamento sobre a forma de contabilização de contratos de construção, em especial por empreitada, o que, como já visto, não foi o caso do contrato celebrado entre a interessada e a Sinopec China, não tendo tal pronunciamento, portanto, o condão de afastar as autuações objeto dos itens 004, 005 e 006 do auto de infração, que se deu corretamente com base nos arts. 324 a 327 do RIR/1999, bem como no art. 183 da Lei nº 6404, de 15 de dezembro de 1976.

De início, temos que levar em conta que estamos tratando do ano de 2006, o CPC 17 somente foi aprovado em 19/10/2012, e revogado em 01/01/2018, não havendo que se falar em sua aplicação, quiçá tributária.

Alega, também o recorrente que com a Lei 11.941/09 não existe mais a figura do ativo diferido e sim do RTT, e quais tais despesas não se apresentavam como ativo diferido e que mesmo anteriores à assinatura do contrato devem receber o tratamento estipulado pela IN 21/79.

Foi aplicada IN 21/79 conforme disse o recorrente, e nesse ponto, apenas os custos incorridos após a contratação é que podem ser considerados como despesa do ano, como visto acima.

Assim, de se manter os lançamentos.

Vinculação com o PA 12448.733913/2011-05

O mencionado PA acima indicado trata do lançamento de glosa de prejuízos fiscais de IRPJ e base negativa de CSLL, em razão da infração aqui lançada e nesse sentido, diante da norma abaixo:

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§ 5º Se o processo principal e os decorrentes e os reflexos estiverem localizados em Seções diversas do CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para determinar a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo na Câmara, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

Bem como nos termos do decidido no Ac. 9101-003.957, não será sobrestado.

CONCLUSÃO

Diante de todo o acima exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, e no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto