



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.725314/2019-67
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1201-006.767 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 13 de maio de 2024
Recorrentes SINOPEC PETROLEUM DO BRASIL LTDA EM RECUPERACAO
JUDICIAL
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2014

PROJETOS DE LONGO PRAZO. RECONHECIMENTO DE CUSTOS E RECEITAS. CONTEÚDO NORMATIVO POSSÍVEL CONTIDO NO ART. 10 DO DECRETO-LEI Nº 1.598/77 E NA IN Nº 21/79.

O Decreto-lei nº 1.598/72, em seu artigo 10, determina que os custos sejam reconhecidos tão logo sejam incorridos, enquanto que as receitas devem ser reconhecidas proporcionalmente à evolução do projeto apurado por laudo de medição, ou pela relação entre o custo incorrido e o custo orçado. É ilegal e contrária à própria IN 21/97 a extensão da metodologia para emparelhar o reconhecimento de receitas ao reconhecimento de custos, que independem do percentual de evolução da obra, bastando que sejam incorridos no período. Eventuais questionamentos quanto aos custos efetivamente incorridos não têm o condão de alterar a metodologia legal, podendo dar ensejo à glosa de custos, caminho não adotado pela fiscalização.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira (suplente convocado(a)), Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária.

Ausente(s) o conselheiro(a) Alexandre Evaristo Pinto, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira.

Relatório

Trata-se de fiscalização de IRPJ e CSLL do ano calendário 2014 na empresa SINOPEC PETROLEUM DO BRASIL LTDA, que buscou analisar indícios de insuficiência de recolhimento de tributos.

Ao longo da fiscalização foi constatada apuração supostamente incorreta do resultado do projeto UFN III. O projeto seria executado para a Petrobrás (contratante) por consórcio do qual era integrante a Recorrente, e teve início em agosto de 2011 com previsão contratual de encerramento em março de 2015.

O contribuinte era optante pelo Lucro Real Anual e trata-se de projeto de longo prazo cuja apuração do resultado é regida pelo art. 10 do Decreto-Lei nº 1.598/77 com disposições regulamentadas pela IN nº 21/79. Ao que tudo indica, não optou pelo diferimento facultado no art. §3º do art. 10 retrocitado, embora a contratante, Petrobrás, seja sociedade de economia mista.

O contribuinte optou pela apropriação de receitas conforme a evolução do projeto determinada pela relação entre o custo incorrido e o custo orçado (Del. nº 1.598/77, art. 10, I §1º, “a”). Após procedimento de fiscalização, a autoridade fiscal rejeitou as métricas de apropriação de receitas e despesas utilizada pelo contribuinte para o ano-calendário de 2014 diante de alegadas inconsistências no registro e acompanhamento do custo orçado e seus reajustes. Também desqualificou os custos informados como efetivamente incorridos, pois entendeu irrazoável que fossem superiores aos contratados. Em suma, nos termos do Acórdão Recorrido, asseverou a autoridade autuante:

“17. A autoridade fiscal rejeitou essa apuração do resultado de 2014, justificando que os valores de custos estavam em desacordo com o Decreto-Lei 1.598/77; que o contribuinte nem mesmo utilizou os custos orçados/estimados; que os cálculos fogem por completo ao que determina a Instrução Normativa nº 21/79; que, com base nos custos obtidos junto à Petrobras, foram levados ao resultado um percentual de custos muito superior ao percentual de receitas, com flagrante desrespeito ao princípio da competência.”

Assim, adotou a metodologia alternativa prevista pelo Del. nº 1.598/77, art. 10, I §1º, “b”, pela qual se determina o avanço das obras conforme o percentual de evolução física aferido por laudo, conforme dados apresentados pelo contribuinte.

Para obter o custo orçado e o preço contratado ajustados por aditivos, diligenciou junto à contratante Petrobrás para obter os contratos e aditivos, notadamente o Demonstrativo de Formação de Preços (DFP) onde constaria o custo estimado da obra apresentado pela Recorrente e assim procedeu à reapuração do IRPJ e CSLL relativos a este projeto.

Por fim, autuante procede ao cálculo da receita acumulada em 2014 e 2013, mediante aplicação do percentual da execução física da obra sobre o preço total reajustado, cuja subtração resulta na receita ganha em 2014. E ao cálculo do custo acumulado em 2014 e 2013, mediante aplicação do percentual da execução física da obra sobre o custo total orçado reajustado, cuja subtração resulta no custo incorrido em 2014. E chega no valor do resultado de 2014, que corresponde à receita ganha em 2014 subtraída do custo incorrido em 2014, a partir do qual a autuação foi lavrada.

Cientificado, o Contribuinte impugnou a autuação alegando:

- i. Nulidade da autuação porque a fiscalização teria desconsiderado a rescisão contratual do projeto em questão, o que permitiria ao contribuinte reconhecer antecipadamente, logo com a rescisão, todos os custos considerando o projeto findo, mas sem a apropriação das receitas correspondentes que seriam oportunamente tributadas se restasse vitorioso em ação em que pleiteia indenização da Petrobrás por conta da rescisão.
- ii. Improcedência no mérito, por defender que a apuração de seu resultado deveria respeitar o item 6.3 da IN nº 21/79, pois com a rescisão contratual dever-se-ia considerar a execução da obra como completada com custos incorridos superiores ao preço contratado devido ao desequilíbrio econômico contratual e à resistência da Petrobrás em anuir com aditivos contratuais.
- iii. Que seria improcedente a autuação, também porque teria partido da premissa errônea de que o custo considerado não seria o efetivamente gasto, mas o valor apurado a partir da aplicação, mas de que o mesmo percentual (de evolução das obras) aplicado sobre o preço para o reconhecimento das receitas deveria ser aplicado sobre o custo orçado para seu reconhecimento, como consequência do princípio contábil do emparelhamento de receitas e despesas, o que não daria correta interpretação do item 6.2 da IN 21/79 conforme o Decreto nº 1.598/77. Afirma também que a fiscalização não teria considerado o custo reajustado (sendo o reajuste composto por revisões no orçamento e verificação dos custos efetivamente incorridos), mas o custo original orçado apresentado no Demonstrativo de Formação de Preço (DFP), defendendo que os custos incorridos deveriam ter sido considerados pela fiscalização.
- iv. Alega violação aos princípios do não confisco e da capacidade contributiva pois a metodologia adotada implicaria tributação do patrimônio, e não da renda, consistindo em empréstimo compulsório disfarçado tornando impossível a apuração de prejuízo, contrariando assim a realidade negocial.
- v. Alega, erro de cálculo dos lançamentos, pois embora o fiscal tenha considerado o reajuste do preço global, assinado em julho de 2014 (de R\$ 3,061 bi para R\$ 3,212 bi), para fins de apuração da receita auferida em 2014, considerou que este valor determinaria o custo proporcional tanto para os anos de 2013 como de 2014, o que seria equivocado pois o aditivo

em questão foi firmado apenas em 2014. Assim, a fiscalização majorou os custos apropriados no ano de 2013 (que não é objeto deste processo) e consequentemente reduziu equivocadamente os custos apropriados pela fiscalização no ano de 2014, majorando artificialmente o resultado no ano de 2014 objeto da autuação em questão.

- vi. Pleiteia a dedução dos saldos de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL do montante lançado, pois o aproveitamento pleiteado reduziria não só o montante principal, mas também juros e multa moratória.

O Acórdão Recorrido deu parcial provimento à Impugnação, acolhendo apenas os argumentos “V” e “VI” acima expostos, declarando o recurso de ofício necessário pois o acolhimento do argumento reduziu a exigência de IRPJ de R\$ 10.495.153,74 para R\$ 423.792,17, com respectivas multas e juros moratórios, e cancelou a exigência de CSLL.

Em Recurso Voluntário, a Recorrente reitera os argumentos já tecidos em sua Impugnação, comentando o Acórdão Recorrido e com ele dialogando. Adicionalmente, pleiteou a juntada posterior de documentos que eventualmente se fizerem necessários.

É a síntese do necessário, tendo em conta que os argumentos do Recorrente e os fundamentos do Acórdão Recorrido serão analisados com maiores minúcias no decorrer do voto.

Voto

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

1 - Admissibilidade

1.1 – RECURSO DE OFÍCIO NECESSÁRIO

O Recurso de Ofício necessário foi declarado no próprio Acórdão Recorrido à fl. 843.

Na forma da Súmula CARF n.º 103, para fins de conhecimento de recurso necessário, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, estando, atualmente, fixado o teto mínimo para conhecimento em R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões e quinhentos mil reais), na forma da Portaria MF n.º 02, de 17 de janeiro de 2023, que reza:

“Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.”

Concretamente, observo que a origem julgou o mérito parcialmente a favor do contribuinte exonerando-o de crédito tributário que atinge o valor de alçada se considerados juros de mora e multa de ofício. Vejamos à fl. 843 a remissão apenas ao montante principal exonerado:

“Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, julgar parcialmente procedente a impugnação, para reduzir a exigência de IRPJ de R\$ 10.495.153,74 para R\$ 423.792,17, com respectivas multas e juros moratórios, e cancelar a exigência de CSLL.

Cientifique-se a interessada, ressaltando-lhe o direito à interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no prazo de trinta dias, conforme facultado pelo art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972.

Do presente Acórdão, se RECORRE DE OFÍCIO ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em conformidade com o art. 34, I, do Decreto n.º 70.235/1972.”

Portanto, o Recurso de Ofício necessário deve ser conhecido.

1.2 – RECURSO VOLUNTÁRIO

Reconheço a competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do Regimento Interno do CARF.

O Contribuinte alega violação aos princípios constitucionais do não confisco, desproporcionalidade, irrazoabilidade e afins. Contudo, afastar a aplicabilidade da lei com base em princípios constitucionais implicaria, no caso em questão, o reconhecimento de inconstitucionalidade da lei tributária, encontrando óbice na Súmula CARF nº 2, já que a análise de inconstitucionalidade por violação a princípios constitucionais extrapola a competência deste Conselho. Trata-se de súmula que entendo obstar o conhecimento desta parcela dos recursos, mas em função do princípio da colegialidade, considerando o entendimento da maioria dos membros deste colegiado, conheço do recurso, mas desde já nego provimento aos referidos argumentos de inconstitucionalidade, por ofensa à Súmula CARF nº 2

2 – Preliminar de nulidade

O Recorrente defende haver nulidade da autuação porque a fiscalização teria desconsiderado a rescisão contratual do projeto em questão, o que, segundo o Recorrente, permitiria a ele reconhecer antecipadamente, logo com a rescisão, todos os custos considerando o projeto findo, mas sem a apropriação das receitas correspondentes que seriam oportunamente tributadas se restasse vitorioso em ação em que pleiteia indenização da Petrobrás por conta da rescisão.

Trata-se de questão de mérito, não de preliminar de nulidade, até por que foi trazida aos autos apenas com a Impugnação, mas que de toda forma terá sua análise prejudicada nos termos do art. 59, §3º do Decreto nº 70.235/72.

3 – Mérito

3.1 – RECURSO DE OFÍCIO NECESSÁRIO

Os temas em debate no Recurso de Ofício Necessário são dois: o direito à dedução dos saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL; e a apuração do resultado do próprio período autuado.

Quanto ao primeiro tema que ensejou alteração dos efeitos e valores finais envolvidos nos lançamentos, não há necessidade de maiores elucubrações. Trata-se de direito do contribuinte à dedução de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, pois tais grandezas compõem a apuração da base de cálculo dos próprios tributos, e as deduções foram reconhecidas pela DRJ conforme as informações do sistema Sapli.

O segundo tema tampouco enseja reforma do Acórdão Recorrido. Segundo consigna o Acórdão Recorrido, embora sob a pretensão de aplicar a metodologia prevista pela Instrução Normativa nº 21/79 para a apuração do resultado tributável conforme a evolução física de projetos de longo prazo, a fiscalização cometeu um equívoco ao considerar que o custo orçado a ser apropriado no ano de 2013 seria apurado a partir do preço ajustado em aditivo de

julho de 2014, desconsiderando que o preço ao final do ano-calendário de 2013, após sucessivos aditivos, era outro, inferior ao preço original firmado, razão pela qual o custo proporcional (aplicando a metodologia eleita pela autoridade autuante para determinar o custo orçado total) também era outro, inferior. Vejamos o que esclarece o Acórdão Recorrido:

“55. Neste tópico entendo que o contribuinte tem razão.

56. O apontado erro ocorreu no já citado cálculo do resultado de 2014, em que o autuante, guiado pelas fórmulas do item 8 da IN SRF n.º 21/79, procedeu ao cálculo da receita acumulada em 2014 e 2013, mediante aplicação do percentual da execução física da obra sobre o preço total reajustado, cuja subtração resulta na receita ganha em 2014. E ao cálculo do custo acumulado em 2014 e 2013, mediante aplicação do percentual da execução física da obra sobre o custo total orçado reajustado, cuja subtração resulta no custo incorrido em 2014. E chegou no valor do resultado de 2014, que corresponde à receita ganha em 2014 subtraída do custo incorrido em 2014:

VALORES REFERENTES AO CONSÓRCIO (100%) CONFORME IN 21/97

☐ Preço total R\$ 3.061.819.430,93 (aditivo 13, de 04/12/2013) e R\$ 3.212.349.121,14 (aditivo 21, de 25/07/2014)

Receita Acumulada em 2013: 42,63% x R\$ 3.061.819.430,93 = R\$ 1.305.253.623,41

Receita Acumulada em 2014: 70,59% x R\$ 3.212.349.121,14 = R\$ 2.267.597.244,61

Receita ganha em 2014: R\$ 2.267.597.244,61 - R\$ 1.305.253.623,41 = R\$ 962.343.621,21

☐ Custo total orçado/estimado (obtido da Petrobras):

Custo acumulado em 2013: 42,63% x R\$ 3.040.377.285,93 = R\$ 1.296.112.836,99

Custo acumulado em 2014: 70,59% x R\$ 3.040.377.285,93 = R\$ 2.146.202.326,14

Custo incorrido em 2014: R\$ 2.146.202.326,14 - R\$ 1.296.112.836,99 = R\$ 850.089.489,15

57. De fato, verifica-se que, no cálculo das receitas acumuladas, a fiscalização considerou valores de preço total ajustados para cada ano (R\$ 3.061.819.430,93 em 2013 e R\$ 3.212.349.121,14 em 2014). No entanto, no cálculo dos custos acumulados, acabou utilizando o mesmo custo total orçado reajustado para os dois períodos, no valor de R\$ 3.040.377.285,93, que corresponde ao de 2014. O cálculo

do custo acumulado de 2013 ficou incorreto, porque não foi utilizado o devido valor do custo total orçado reajustado para 2013.

58. Observa-se que o valor do preço total reajustado para 2013 (R\$ 3.061.819.430,93) é inferior ao preço total original (R\$ 3.100.000.000,00). Apesar de causar estranheza, aqui não houve erro. De acordo com a planilha encaminhada pela Petrobrás, intitulada “Quadro Resumo dos Aditivos - Consórcio UFN3” (fls. 141/142), o qual contém um resumo de cada um dos 21 aditivos ao contrato, verifica-se que os aditivos ora aumentam ora reduzem o valor do contrato. O aditivo 13, de 04/12/2013, mencionado nos cálculos da fiscalização, corresponde à última modificação no valor contratual ocorrida em 2013. Somando-se todos os aditivos até aquela data tem-se uma redução de R\$ 38.180.569,07, conforme abaixo demonstrado:

Nº Aditivo	ASSINATURA	VALOR ADITIVO
1	25/01/2012	0
2	15/05/2012	0
3	15/06/2012	R\$ 97.881.607,35
4	26/06/2012	-R\$ 129.976.513,86
5	13/03/2013	0
6	13/03/2013	R\$ 5.449.972,43
7	13/03/2013	R\$ 0,00
8	19/04/2013	R\$ 0,00
9	22/05/2013	(R\$ 1.422.880,41)
10	11/10/2013	(R\$ 25.012.240,59)
11	11/10/2013	R\$ 0,00
12	20/11/2013	R\$ 2.141.238,74
13	04/12/2013	R\$ 12.758.247,27
TOTAL		-R\$ 38.180.569,07

59. Ao somar-se algebricamente esse total ao valor inicial do contrato tem-se: R\$ 3.100.000.000,00 – R\$ 38.180.569,07 = R\$ 3.061.819.430,93, que foi o valor de preço total ajustado para 2013 considerado pela autoridade fiscal.

60. Para a obtenção do correto valor do custo total orçado reajustado para 2013, é preciso levar em conta as informações prestadas pela Petrobrás. Na resposta à solicitação da fiscalização, quanto aos dados de valor total contratual e de custo total estimado, a estatal declarou que (fls. 138/139):

Valor total contratual:

Valor original - R\$ 3.100.000.000,00

Valor aditado - R\$ 3.212.349.121,14

Custo total estimado:

Vale considerar que a Petrobras não dispõe de informações para que se possa calcular o custo efetivo de suas contratadas. Considerando o exposto, os valores de custo estimado foram calculados a partir de informações do Demonstrativo de Formação de Preço (DFP) apresentado pelo Consórcio juntamente com sua proposta.

Custos usando como referência o valor original - R\$ 2.934.042.730,40

Custo usando como referência o valor aditado - R\$ 3.040.377.285,93

61. Observa-se que o valor total contratual aditado (R\$ 3.212.349.121,14) foi calculado pela Petrobrás, e corresponde ao valor total contratual original (R\$ 3.100.000.000,00) somado aos valores acrescentados e reduzidos ao longo dos aditivos 1 a 21. Por outro lado, constata-se que o valor do custo total estimado (R\$ 3.040.377.285,93) foi obtido multiplicando-se o custo total original (R\$ 2.934.042.730,40) pelo mesmo fator de acréscimo do valor do preço do contrato. Veja-se:

$$\text{R\$ } 3.212.349.121,14 / \text{R\$ } 3.100.000.000,00 = 1,036241652$$

$$\text{R\$ } 2.934.042.730,40 \times 1,036241652 = \text{R\$ } 3.040.377.285,93$$

62. Ou seja, a Petrobrás, ao afirmar que “não dispõe de informações para que se possa calcular o custo efetivo de suas contratadas”, procedeu a um cálculo estimado dos custos com base na mesma proporção da variação das receitas, o que é mais do que razoável. Sendo assim, para obter o custo total orçado reajustado para 2013, basta aplicar a mesma proporção que houve para as receitas, entre o valor original e o considerado em 2013:

$$\text{R\$ } 3.061.819.430,93 / \text{R\$ } 3.100.000.000,00 = 0,987683687$$

$$\text{R\$ } 2.934.042.730,40 \times 0,987683687 = \text{R\$ } 2.897.906.142,94$$

63. O valor trazido pela impugnante coincide com o acima obtido, de modo que seus cálculos de redução do lançamento procedem, conforme abaixo resumido

Cálculo da Receita de 2014					
		FISCALIZAÇÃO		ACÓRDÃO	
Receita acumulada 2013	42,63%	3.061.819.430,93	1.305.253.623,41	3.061.819.430,93	1.305.253.623,41
Receita acumulada 2013	70,59%	3.212.349.121,14	2.267.597.244,61	3.212.349.121,14	2.267.597.244,61
Receita de 2014		962.343.621,20		962.343.621,20	
Cálculo da Despesa de 2014					
		FISCALIZAÇÃO		ACÓRDÃO	
Custo acumulado 2013	42,63%	3.040.377.285,93	1.296.112.836,99	2.897.906.142,94	1.235.377.388,74
Custo acumulado 2014	70,59%	3.040.377.285,93	2.146.202.326,14	3.040.377.285,93	2.146.202.326,14
Custo de 2014		850.089.489,15		910.824.937,40	
Cálculo do resultado					
		FISCALIZAÇÃO		ACÓRDÃO	
Resultado do período (Consórcio)		112.254.132,05		51.518.683,80	
Resultado do período (Sinopec)		39.288.946,22		18.031.539,33	

DESCRIÇÃO	LANÇAMENTO	ACÓRDÃO
Resultado levado a tributação pela SINOPEC	(119.100.789,12)	(119.100.789,12)
Lucro apurado pelo FISCAL	39.288.946,22	18.031.539,33
Diferença de base de cálculo	158.389.735,34	137.132.328,45
DESCRIÇÃO - IRPJ	LANÇAMENTO	ACÓRDÃO
Base de cálculo (prejuízo fiscal) original obtida da ECF	-73.705.530,41	-73.705.530,41
Infração em base de cálculo apurada na ação fiscal	158.389.735,34	137.132.328,45
Base de cálculo ajustada (ECF + infração)	84.684.204,93	63.426.798,04
Compensação de prejuízos anteriores (trava 30%)	0	-19.028.039,41
Valor tributável após compensações	84.684.204,93	44.398.758,63

Imposto (15%) + adicional	21.147.051,23	11.075.689,66
Dedução de imposto retido em fonte	-10.651.897,49	-10.651.897,49
IRPJ	10.495.153,74	423.792,17
DESCRIÇÃO - CSLL	LANÇAMENTO	ACÓRDÃO
Base de cálculo negativa original obtida da ECF	-73.705.530,41	-73.705.530,41
Infração em base de cálculo apurada na ação fiscal	158.389.735,34	137.132.328,45
Base de cálculo ajustada (ECF + infração)	84.684.204,93	63.426.798,04
Compensação de base de cálculo negativa (trava 30%)	0	19.028.039,41
Valor tributável após compensações	84.684.204,93	44.398.758,63
Contribuição (9%)	7.621.578,44	3.995.888,28
Dedução de CSLL retida em fonte	-4.533.945,79	-4.533.945,79
CSLL	3.087.632,65	-538.057,51

64. Foi verificado que o contribuinte dispunha de saldo de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL, suficientes para a compensação acima demonstrada. As alterações foram feitas na base do Sapli, conforme relatório que anexei às fls. 840/841.”

Assim, o Recurso de Ofício não merece provimento e, inexistindo razões recursais, fundamento a manutenção da posição reproduzindo os argumentos do Acórdão Recorrido, acima, nos termos do RICARF.

3.2 – RECURSO VOLUNTÁRIO

O reconhecimento de receitas para projetos de longo prazo é regido pelo artigo 10 do Decreto-lei nº 1.598/77, a seguir transcrito:

Contratos a Longo Prazo

“Art 10 - Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período: ([Vide Lei nº 9.065, de 1995](#))

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

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

§ 1º - A porcentagem do contrato ou da produção executada durante o período poderá ser determinada:

a) com base na relação entre os custos incorridos no período e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou

b) com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, **que certifique a porcentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção.**

§ 2º - O disposto neste artigo não se aplica às construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a um ano, cujo resultado deverá ser reconhecido à medida da execução.

§ 3º - No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições deste artigo, ou do § 2º, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob 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:

~~a) poderá ser excluída do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, parcela igual à receita já computada na determinação do lucro que na data do balanço de encerramento do exercício ainda não tiver sido recebida;~~

a) poderá ser excluída do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, parcela do 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; [\(Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978\).](#)

b) a parcela excluída nos termos da letra *a* deverá ser computada na determinação do lucro real do exercício social em que a receita for recebida.

§ 4º - Se o contribuinte subcontratar parte da empreitada ou fornecimento, o direito ao diferimento de que trata o § 3º caberá a ambos, na proporção da sua participação na receita a receber.

§ 5º - O contribuinte contratante de empreitada iniciada antes de 31 de dezembro de 1977 poderá, para efeito de determinar o lucro real, reconhecer todo o lucro do contrato somente no período-base de incidência em que for completada sua execução, observadas as seguintes normas: [\(Vide Decreto-lei nº 1.648, de 1977\)](#)

a) o contrato com duração superior a 3 anos considerar-se-á completado quando executado em porcentagem superior a 95% (§ 1º);

b) o disposto neste parágrafo não se aplicará aos aumentos, mediante aditamento ao contrato em data posterior a 31 de dezembro de 1977, da empreitada contratada.” (grifo nosso)

O artigo que rege o reconhecimento de receitas e custos nos contratos de longo prazo não deixa dúvidas de que o reconhecimento de custos segue um só critério: ser custo *efetivamente incorrido no período*.

Por outro lado, o reconhecimento das receitas é proporcional à evolução do empreendimento, apurado mediante a aplicação de um percentual sobre o preço total do projeto. Este percentual, por sua vez, pode ser determinado por meio de um dentre os 2 seguintes critérios distintos *inaplicáveis ao reconhecimento dos custos*:

a) proporção = custos incorridos/ custo orçado

b) proporção = % de evolução das obras conforme laudo

O §3º do art. 10, por sua vez, possibilita o diferimento da tributação do resultado nos contratos de longo prazo firmados com entes públicos, dentre os quais as sociedades de economia mista. Não houve a opção do contribuinte por este diferimento, tampouco trata-se de questão controvertida nos autos, talvez porque o contribuinte não optou por tal diferimento no início do projeto, ou por que em sua visão ele não teria apurado lucro tributável.

A autoridade autuante, ao seu turno, aplicou o método “b” tanto para determinar o reconhecimento de receitas, como para determinar quanto dos custos orçados poderia desde já ser reconhecido na apuração do resultado tributável do período, seguindo sua interpretação do item 8 da Instrução Normativa nº 21/79, sem considerar o conceito de “custo total estimado ou reajustado” definido pelo item 6.2 da mesma instrução normativa, deixando de computar os custos incorridos pelo contribuinte por considerá-los inverossímeis. Transcrevamos os itens 6.2 e 8:

“6.2 O custo total orçado ou estimado reajustado será igual à soma do custo incorrido acumulado com o custo previsto, a preços do tempo da apuração parcial, para completamento da execução.

8. Determinação do Resultado no Caso de Avaliação do Andamento por Medição

No caso em que o andamento da execução for avaliado na forma do inciso I do item 5 o resultado do contrato, que deve ser computado no lucro líquido do período-base, é determinado pela aplicação das seguintes fórmulas:

Custo total orçado ou estimado, reajustado	X	% da execução acumulada, demonstrada nos laudos técnicos até o período-base	=	Custo incorrido proporcional, acumulado até o período-base
Custo incorrido proporcional, acumulado até o período-base	-	Custo incorrido proporcional, acumulado até o período-base anterior	=	Custo incorrido correspondente ao período-base
Preço total, reajustado	X	% da execução acumulada, demonstrada nos laudos técnicos até o período-base	=	Receita proporcional acumulada até o período-base
Receita proporcional acumulada até o período-base	-	Receita proporcional acumulada até o período-base anterior	=	Receita correspondente ao período-base
Receita correspondente ao período-base	-	Custos incorridos correspondentes ao período-base	=	Resultado computável na determinação do lucro líquido

”

A análise deste tópico deve ser dividida em duas etapas. Na primeira, devemos analisar se a metodologia de apuração eleita pela fiscalização encontra amparo legal, e na segunda devemos analisar se a razão apontada para a desconsideração dos custos incorrido na determinação do “custo total orçado ou estimado reajustado”, conforme a IN nº 21/79, foi adequada.

3.2.1 A metodologia POC encampada pela fiscalização

De plano se nota que, a interpretação da autoridade autuante acerca da IN nº 21/79, foi além de seu singelo texto que regulamenta art. 10 do Decreto-lei nº 1.598/77, pois a autoridade autuante aplicou para a apropriação de custos uma proporcionalização que a lei designa única e exclusivamente para o reconhecimento das receitas.

Vimos acima que na apuração de resultados, os custos reconhecidos devem ser os incorridos e, de maneira distinta, apenas as receitas devem ser apropriadas de maneira proporcional ao percentual de evolução da obra, conforme um dos métodos eleitos nas alíneas “a” e “b” do inciso II do § 1º. Os custos, contudo, seguem regra própria, que não desvirtua o princípio do emparelhamento de receitas e despesas, mas apenas determina métodos particulares para a especificação de quanto e quando cada uma deve ser reconhecida.

Portanto, a metodologia utilizada pela fiscalização para determinar quais custos devem ser apropriados extrapola o texto legal, o que é suficiente para determinar a improcedência da autuação diante da impossibilidade de retificá-la neste momento processual, sob pena de alteração do critério jurídico do lançamento, que encontraria óbice no art. 146 do CTN.

O entendimento da autoridade autuante também extrapola o texto da Instrução Normativa, que não destoa do Decreto-lei ao prever o reconhecimento integral dos custos já incorridos.

Adicionalmente, alguns questionamentos sobre os custos da Recorrente foram tecidos e merecem análise para verificarmos se, de alguma maneira, a aplicação estrita da metodologia do Decreto n.º 1.598/77 foi impossibilitada pelo próprio contribuinte.

3.2.2 *As suspeitas sobre o custo incorrido como justificativa para a metodologia adotada.*

Penso ser pertinente manifestar-me sobre as justificativas da autuação para a doção do método “alternativo”.

Da leitura do TVF vimos que a autoridade fiscal desde o início partiu da premissa de que as fórmulas alternativas para o reconhecimento de receitas previstas pela IN n.º 21/79 também seriam aplicáveis ao reconhecimento de custos. Debatia no TVF, apenas a maneira de determinar o percentual de evolução das obras, entendendo que a fórmula prevista pelo item 8 segundo o conceito de “custo total estimado ou reajustado” definido pelo item 6.2 da IN 21/79 seria inaplicável por inverossimilhança nos custos incorridos apurados.

O Acórdão Recorrido assim justifica a metodologia adotada pela autoridade autuante, alegando que **(i) a Recorrente teria se negado a informar seu custo orçado, e (ii) porque considerou inverossímil que os custos incorridos fossem superiores aos orçados:**

“41. A autoridade fiscal utilizou o critério do percentual entre a execução física e a execução contratada. Não havia a possibilidade de empregar o critério do percentual entre o custo incorrido e o custo total orçado. Primeiro, porque o contribuinte se negou a apresentar o valor do custo total orçado. Segundo, porque, ainda que o custo total orçado tenha sido obtido pela fiscalização mediante intimação direta à Petrobrás, os valores de custo incorrido apresentados pelo contribuinte se revelaram incompatíveis com o contrato.

42. De fato, conforme exposto anteriormente, a Petrobrás informou que o custo total orçado original foi de R\$ 2.934.042.730,40, e o custo total orçado aditado foi de R\$ 3.040.377.285,93. Na resposta ao Termo de Intimação n.º 12R1311A, em que a fiscalização solicitou memória de cálculo do resultado referente às operações do projeto UFN III, a fiscalizada apresentou planilha, copiada em item anterior, em que se constata que o valor do custo incorrido acumulado até 31/12/2014 totalizou R\$ 3.291.236.426,79. Ou seja, o custo incorrido acumulado superou o custo total orçado reajustado antes do término do contrato.

43. Muito bem, voltemos agora à fórmula do item 6.2 da IN SRF n.º 21/79, que a interessada alega ter sido ignorada pela fiscalização. Conforme dito linhas atrás, esse item expressa a seguinte expressão algébrica:

Custo total orçado reajustado = Somatória do custo incorrido + previsão do custo para terminar a obra.

44. Ora, tem-se, portanto, que a única forma de validar essa equação é atribuir uma previsão de custo negativo para o término da obra, o que não tem sentido algum. A causa dessa incoerência algébrica é evidente: os valores de custos incorridos estão inflados. Não é possível confiar em tais dados eis que não resistem a um simples batimento com dados do contrato, fato este que explica a atitude do contribuinte, que se negou a apresentar os valores de custo total orçado.”

Alguns reparos merecem ser feitos ao Acórdão Recorrido. **Primeiro**, porque o contribuinte não se negou a apresentar o custo orçado, tendo atendido à fiscalização e informando os grupos de contas de seu Balanço em que o custo orçado estaria registrado. Vejamos o relato contido no TVF:

“Para obter as demais informações exigidas na IN 21/79 foi encaminhado o termo de intimação n.º 12R1311A, com as seguintes solicitações:

2 – Em relação ao projeto UFN III, apresentar o aditivo contratual em que conste a última alteração no preço contratado.

3 – Apresentar o registro do projeto UFN III em que conste o custo orçado ou estimado e os seus reajustes.

4 – Fica o contribuinte reintimado a apresentar a memória de cálculo do resultado referente às operações do projeto UFN III para o ano de 2014, nos termos da IN 21/79, conforme já solicitado no item 8 do termo de intimação n.º 09R1007A.

Em resposta ao item 2 da intimação, o contribuinte informou o seguinte:

“Em resposta ao item acima, registra a SINOPEC que o anexo Aditivo n.º 21 do Contrato n.º 0802.0069074.11.2 (doc. 04) é o último instrumento contratual que “a contempla do preço do projeto UFN III. ”

O aditivo n.º 21 atualizou o preço do contrato para R\$ 3.212.349.121,14. Em relação ao item 3 (registro do custo orçado/estimado) informou o seguinte:

“Atendendo ao item 3, consigna a SINOPEC que o registro do custo orçado e seus reajustes constam do Grupo de Contas 3 e 4 do Balancete das Contas de Resultado ora encaminhado à esta Fiscalização (doc. 05).

Deste modo, considerando a extensão e complexidade das respectivas contas contábeis do UFN III, tendo em vista, especialmente, as especificidades dos registros de consórcios, na hipótese de a Fiscalização entender necessário, desde já, requer a SINOPEC seja realizada nova intimação na qual se indique objetivamente os documentos fiscais entendidos como imprescindíveis para o melhor deslinde do trabalho em curso, com prazo não inferior a 20 (vinte) para atendimento, mais uma

vez, em prestígio à ampla defesa e contraditório, que devem permear todo o processo administrativo.”

De acordo com essa resposta, o contribuinte não está apresentando os custos orçados ou estimados como determina a IN 21/79. O que foi apresentado são os valores lançados na contabilidade. O grupo de contas 3 a que o contribuinte se refere são as contas de receitas. E o grupo de contas 4 refere-se aos custos contabilizados.

Sem o valor do custo orçado no projeto não é possível aplicar o percentual de evolução da obra para fins de cálculo do custo incorrido. Em consequência não seria possível avaliar se os custos foram contabilizados no grupo de contas 4 nos valores corretos, conforme determina a IN 21/79.”

A Fiscalização, portanto, entende que os registros não davam conta de demonstrar o custo orçado, mas não houve negativa de atendimento pelo contribuinte, **até por que a fiscalização reconhece que nem a IN nº 21/79 e nem mesmo o Decreto-lei nº 1.598/77 exigem a manutenção de memórias de registro do custo orçado/estimado.**¹

Portanto, a apresentação de memórias de cálculos não só era irrelevante à luz do método indicado pelo art. 10 do Decreto-lei nº 1.598/77 para determinar o reconhecimento de custos (que devem ser reconhecidos quando incorridos) e das receitas (que podem ser reconhecidas conforme a evolução física percentual da obra, conforme ao fim fez a autoridade autuante), como também não era de manutenção obrigatória também conforme a Instrução Normativa adotada como premissa da própria autuação.

A **segunda razão apontada pela fiscalização** também como motivo para desconfiar dos custos alegadamente incorridos pelo contribuinte foi o fato de que seriam superiores aos orçados indicados como tais no Demonstrativo de Formação de Preços (DFP) apresentado pela Petrobrás. O Acórdão Recorrido foi além, e trouxe como argumento de reforço que, em processo similar relativo ao ano-calendário de 2012, os custos relacionados ao projeto em questão teriam sido deduzidos em duplicidade da Recorrente e do Consórcio por ela integrado.

Os motivos não se encontram suficientemente demonstrados, pois se trata de mera desconfiança partindo de 2 frágeis elementos indiciários, sendo que um deles refere-se a outro ano-calendário. De todo modo, ainda que se admitissem tais elementos como suficientes para colocar em xeque o montante dos custos incorridos em 2014, mesmo que conforme relato da própria autoridade autuante os custos reconhecidos guardassem correlação com o momento de emissão de notas fiscais contra o Recorrente, a consequência não poderia ser a alteração do

¹ "Não se pode considerar aceitável a informação de que o contribuinte não possui o registro do custo orçado/estimado. Ainda que não houvesse a determinação do Decreto-Lei 1.598/77, regulamentado pela IN 21/79, em obras em que o cliente é a Petrobras é obrigatória a apresentação da planilha de preços, denominada internamente na estatal como Demonstrativo de Formação de Preços (DFP). No DFP devem ser apresentados todos os custos estimados pela contratada, além do acréscimo percentual sobre esse valor a título de lucro, para fins de cálculo do preço final."

regime de apuração na dúvida quanto à efetividade dos custos incorridos, mas sim a glosa de custos antecedida pela inexistente intimação para comprovação de cada um dos custos glosados.

Também inexistente na autuação (até porque foi elemento de dúvida relativo ao ano de 2012 trazido no Acórdão Recorrido), demonstração de suposta duplicidade de dedução de custos com relação ao ano-calendário de 2014, mas apenas uma presunção simples a partir de fatos constatados no ano de 2012. A autoridade autuante tampouco se enveredou por este caminho de glosar custos individualizadamente, optando por se valer da uma suposta inverossimilhança do reconhecimento de custos superiores ao orçado para com isso alterar o regime de reconhecimento de receitas e despesas, adotando a metodologia da IN 21/79 sem considerar os custos incorridos.

Assim, a desconfiança dos custos incorridos deveria gerar a sua glosa, e não a alteração do regime de apuração legalmente previsto. A mera inverossimilhança genérica dos custos incorridos pelo contribuinte presumida a partir de uma dupla dedução reativa a outro período de apuração e ao fato (justificado pelo contribuinte) de que os custos incorridos em determinado período superam os orçados, não basta para a desconsideração genérica dos custos incorridos pelo contribuinte e reconhecimento de resultados pela fórmula “adaptada” trazida pela autuação.

3.2.3 Pedido de produção de todas as provas em direito admitidas

O pedido genérico de produção de provas não encontra amparo legal, dado que o processo administrativo tributário não possui necessariamente uma fase instrutória nos moldes do processo civil. As provas devem ser apresentadas pelo contribuinte juntamente com sua Manifestação de Inconformidade, conforme o artigo 16 da Lei nº 70235/72, admitindo-se via de regra a juntada extemporânea de provas quando pertinentes ao processo.

No caso, o pedido é genérico e injustificado, não merecendo acolhimento, mas encontra-se prejudicado face ao provimento do Recurso Voluntário.

4 – Dispositivo

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso de Ofício, negando-lhe provimento, e por conhecer do Recurso Voluntário dando a ele provimento integral para cancelar a autuação.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah

