



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

Processo n° 18470.731932/2012-79
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 1302-002.121 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de maio de 2017
Matéria PREJUÍZO FISCAL. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. GLOSAS. DIVERGÊNCIAS SAPLI E PARTE B DO LALUR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CONTRERAS ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

RECURSO DE OFÍCIO. EXONERAÇÕES COM BASE NAS NORMAS DO REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO - RTT. EFEITOS.

Modificações introduzidas pelas novas práticas contábeis no reconhecimento de receita, despesa e custo, por força do art. 16 da Lei n° 11.941, de 2009, não têm efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT.

CUSTOS RECONHECIDOS NO ATIVO. NOVAS PRÁTICAS CONTÁBEIS PREVISTAS NO PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 17. AJUSTE DO RTT. GLOSA. IMPROCEDÊNCIA.

Improcede a glosa do ajuste de RTT, uma vez que eventual erro em sua apuração, ainda que possa configurar inexatidão contábil (postergação de custo), não tem efeito tributário.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PAGAS INDEVIDAMENTE. CRÉDITO JUDICIAL COM TRÂNSITO EM JULGADO. NECESSIDADE.

Em se tratando de ação de indébito tributário, somente após o trânsito em julgado da respectiva decisão judicial o crédito do sujeito passivo contra a Fazenda Pública é dotado de liquidez e certeza e passível de compensação.

GLOSA DE DESPESA FINANCEIRA. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Os registros contábeis de despesas que impactem o resultado devem estar lastreados em documentos hábeis a comprovarem a efetividade dos fatos que lhes deram causa, o que, não ocorrendo, enseja a sua glosa por parte da autoridade fiscal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Na medida que a exigência reflexa tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejudgado na decisão do auto de infração reflexo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alberto Pinto Souza Junior, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil, Ester Marques Lins de Sousa e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício, de 06/06/2013, interposto pela 2ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro, em virtude de exoneração de crédito tributário de IRPJ e CSLL havida em seu Acórdão nº 12-56.567 que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

NULIDADE

Incabível a alegação de nulidade, comprovado que o auto de infração foi formalizado com obediência a todos os requisitos previstos em lei e que não se apresentam nos autos nenhum dos motivos apontados no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2009

APLICAÇÃO DE NOVAS PRÁTICAS CONTÁBEIS. CONTRIBUINTES OPTANTE DO REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO - RTT. EFEITOS.

Modificações introduzidas pelas novas práticas contábeis no reconhecimento de receita, despesa e custo, por força do art. 16 da Lei nº 11.941, de 2009, não têm efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT.

CUSTOS RECONHECIDOS NO ATIVO. NOVAS PRÁTICAS CONTÁBEIS PREVISTAS NO PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 17. AJUSTE DO RTT. GLOSA. IMPROCEDÊNCIA.

Improcede a glosa do ajuste de RTT, uma vez que eventual erro em sua apuração, ainda que possa configurar inexactidão contábil (postergação de custo), não tem efeito tributário.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PAGAS INDEVIDAMENTE. CRÉDITO JUDICIAL COM TRÂNSITO EM JULGADO. NECESSIDADE.

Em se tratando de ação de indébito tributário, somente após o trânsito em julgado da respectiva decisão judicial o crédito do sujeito passivo contra a Fazenda Pública é dotado de liquidez e certeza e passível de compensação.

GLOSA DE DESPESA FINANCEIRA. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Os registros contábeis de despesas que impactem o resultado devem estar lastreados em documentos hábeis a comprovarem a efetividade dos fatos que lhes deram causa, o que, não ocorrendo, enseja a sua glosa por parte da autoridade fiscal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Na medida que a exigência reflexa tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejudgado na decisão do auto de infração reflexo.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Exonerado.

Com essas conclusões, a DRJ decidiu:

I - exonerar o interessado das exigências do imposto de renda pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido;

II - reduzir o prejuízo fiscal apurado no ano-calendário de 2009 de R\$ 11.400.420,94 para R\$ 7.941.748,68;

III - reduzir a base de cálculo negativa de contribuição social sobre o lucro líquido apurada no ano-calendário de 2009 de R\$ 11.400.420,94 para R\$ 7.941.748,68.

Deste ato o Presidente da 2ª Turma **recorre de ofício** ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

Em virtude da exoneração de crédito tributário, a DRJ recorreu de ofício a esse CARF, nos termos do art. 34, I, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação que lhe foi dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, combinado com o artigo 1º da Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008 (atualmente, a interposição de recurso de ofício, observa novo limite, fixado pelo Ministro da Fazenda, por meio da Portaria MF. nº 63, de 09/02/2017, nas hipóteses de exoneração de créditos de tributos e encargos de multa superiores a R\$ 2.500.000,00, como ocorre no presente caso).

Verifica-se que os valores exonerados estão acima do atual limite, preenchendo, assim, tal requisito para o Recurso de Ofício.

A exoneração em questão fundamentou-se nos seguintes termos, extraídos do acórdão recorrido:

Da glosa dos ajustes decorrentes do RTT.

11. O Regime Tributário de Transição-RTT de apuração do lucro real foi instituído pelo art. 15 da Lei nº 11.941, de 2009, visando neutralizar os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 2007, até a entrada em vigor de lei que discipline definitivamente os efeitos tributários dos novos métodos e critérios internacionais de contabilidade.

12. A partir do ano-calendário de 2010, o RTT passou a ser obrigatório para apuração do imposto de renda com base no lucro real e da contribuição social sobre o lucro líquido. Em sendo assim, para reverter o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles previstos na legislação tributária, a pessoa jurídica deveria realizar os ajustes específicos de que trata o art. 17 da Lei nº 11.941, de 2009, *in verbis*:

Art. 17. Na ocorrência de disposições da lei tributária que conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles determinados pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as alterações da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e dos arts. 37

e 38 desta Lei, e pelas normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais órgãos reguladores, a pessoa jurídica sujeita ao RTT deverá realizar o seguinte procedimento:

I- utilizar os métodos e critérios definidos pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para apurar o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda, referido no inciso V do caput do art. 187 dessa Lei, deduzido das participações de que trata o inciso VI do caput do mesmo artigo, com a adoção:

a) dos métodos e critérios introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; e

b) das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância;

II - realizar ajustes específicos ao lucro líquido do período, apurado nos termos do inciso I do caput deste artigo, no Livro de Apuração do Lucro Real, inclusive com observância do disposto no § 2º deste artigo, que revertam o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 16 desta Lei; e

III - realizar os demais ajustes, no Livro de Apuração do Lucro Real, de adição, exclusão e compensação, prescritos ou autorizados pela legislação tributária, para apuração da base de cálculo do imposto.

§ 1º Na hipótese de ajustes temporários do imposto, realizados na vigência do RTT e decorrentes de fatos ocorridos nesse período, que impliquem ajustes em períodos subsequentes, permanece: I - a obrigação de adições relativas a exclusões temporárias; e

II - a possibilidade de exclusões relativas a adições temporárias. § 2º A pessoa jurídica sujeita ao RTT, desde que observe as normas constantes deste Capítulo, fica dispensada de realizar, em sua escrituração comercial, qualquer procedimento contábil determinado pela legislação tributária que altere os saldos das contas patrimoniais ou de resultado quando em desacordo com:

I - os métodos e critérios estabelecidos pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, alterada pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; ou

II - as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e pelos demais órgãos reguladores.

13. Com o advento da nova legislação, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) tornou-se um dos mais importantes órgãos reguladores das normas e pronunciamentos contábeis no Brasil, com tendência a convergência às normas internacionais.

14. No caso em apreço, o interessado, que tem como atividade preponderante a **prestação de serviços de construção de obras públicas e privadas** (cláusula 2a do contrato social à fl.411), a partir do ano-calendário de 2009, passou a elaborar sua escrituração contábil em consonância com os padrões internacionais de contabilidade e em especial com o estabelecido pelo Pronunciamento Técnico CPC 17- Contrato de Construção.

15. Esse pronunciamento instituiu critério de estágio de execução de contrato (preço fixo ou de custo mais margem) para fins de reconhecimento de receitas e despesas, devendo ser observado que:

22. Quando a conclusão do contrato de construção puder ser confiavelmente estimada, a receita e a despesa (transferência do custo para o resultado) associada ao contrato de construção devem ser reconhecidas tomando como base a proporção do trabalho executado até a data do balanço. A perda esperada no contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como despesa de acordo com o item 36.

23. No caso de contrato de preço fixo, a conclusão da construção pode ser confiavelmente estimada quando estiverem satisfeitas todas as seguintes condições:

(a) a receita do contrato puder ser mensurada confiavelmente;

(b) for provável que os benefícios econômicos associados ao contrato fluirão para a empresa;

(c) os custos para concluir o contrato, tanto quanto a proporção executada até a data do balanço, puderem ser confiavelmente mensurados;
e

(d) os custos atribuíveis ao contrato puderem ser claramente identificados e confiavelmente mensurados de forma que possam ser comparados com estimativas anteriores.

25. O reconhecimento da receita e da despesa (transferência do custo para o resultado) referentes à fase de conclusão de um contrato é muitas vezes referido como o método da percentagem completada. Segundo esse método, a receita contratual deve ser proporcional aos custos contratuais incorridos em cada etapa de medição. Esse método proporciona informação útil sobre a extensão da atividade e desempenho do contratado durante a execução do contrato.

26. Pelo método da percentagem completada, a receita do contrato é reconhecida na demonstração do resultado nos períodos contábeis em que o trabalho for executado, o mesmo ocorrendo com as despesas (transferência do custo para o resultado) do trabalho com os quais se relaciona. Porém, qualquer excedente dos custos totais esperados sobre as receitas totais do contrato deve ser reconhecido imediatamente como despesa (perda) de acordo com o item 36.

27. Um contratado pode ter incorrido em custos que se relacionem com a atividade a ser executada futuramente. Tais custos devem ser reconhecidos no ativo, desde que seja provável que venham a ser recuperados. Eles representam a quantia devida pelo contratante e muitas vezes são classificados como trabalho em andamento.

30 A fase de execução de um contrato pode ser determinada de várias maneiras. A entidade usa o método que mensura de forma mais confiável o trabalho executado. Dependendo da natureza do contrato, os métodos podem incluir:

- (a) a proporção dos custos incorridos até a data, em contraposição aos custos estimados totais do contrato;
- (b) medição do trabalho executado; e
- (c) execução de proporção física do trabalho contratado.

Os pagamentos progressivos e os adiantamentos recebidos dos clientes não refletem, necessariamente, o trabalho executado e por isso não devem servir de parâmetro para mensuração da receita.

32. Quando o encerramento de contrato de construção não puder ser confiavelmente estimado:

- (a) a receita deverá ser reconhecida até o ponto em que for provável que os custos incorridos do contrato serão recuperados; e
- (b) os custos do contrato deverão ser reconhecidos como despesa no período em que forem incorridos.

Uma perda esperada em contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como despesa de acordo com o item 36.

16. Adequando-se às determinações do CPC 17, para fins de reconhecimento de receitas e despesas, o interessado, que pratica contrato a preço fixo, afirma que levou em consideração o estágio de execução do contrato, sendo que:

(...)

Para que esse ajuste fosse possível, a Intimada teve que simular uma "margem de lucro prevista" para cada contrato em andamento (já demonstradas em 25/05/2012) - o que fez mediante a contraposição da receita estimada e do custo estimado de cada contrato, a saber: Miranga, Araucária, Japeri-Reduc e Consórcio Gasduc III.

Uma vez alcançada a "margem de lucro prevista" para cada contrato, a Intimada pôde ajustar suas contas de receitas e de custos, aplicando o percentual da "margem prevista" sobre a receita efetivamente auferida em cada contrato (receita essa proveniente dos Relatórios de Medição), para então chegar ao valor do custo correspondente a essa receita - e então levar esse custo a resultado.

Essa reclassificação de custos - feita de acordo com os CPC 17 - está a seguir demonstrada:

RESUMO DA RECLASSIFICAÇÃO	Miranga	Araucária	Japeri-Reduc	Cons. Gasduc III	TOTAL
2009	9.725.779,44	4.892.454,70	(1.026.752,28)	26.271.492,87	39.862.974,73
2008	7.776.360,30	3.867.057,18	1.859.351,85	(9.872.468,86)	3.630.300,48
2007	4.706,50	-	-	-	4.706,50
Total reclassificado CPC 17	17.506.846,24	8.759.511,88	832.599,57	16.399.024,01	43.497.981,71

Então, a partir do exercício 2009, os custos incorridos e efetivamente pagos pela Intimada **passaram a ser reconhecidos no resultado da empresa** de acordo com o percentual já executado da obra correspondente (método da percentagem completada), sendo este percentual aferido a partir de relatórios de medição aprovados pelos clientes (Petróleo Brasileiro S/A e Transportadora

Associada de Gás S/A, empresas do grupo Petrobrás), em confronto com o valor total de cada obra

Em decorrência, procedeu aos seguintes registros contábeis:

Código Empresa	Código SPEE	Natureza	Descrição	Histórico	Débito	Crédito	Data
1124010	1.01.07.02.0000001	Ativo Circulante	Custos obra em andamento - Miranga	Ajuste CPC 17 12 2009	17.506.846,24		31/12/2009
1124011	1.01.07.02.0000002	Ativo Circulante	Custos obra em andamento - Araucaria	Ajuste CPC 17 12 2009	8.759.511,88		31/12/2009
1124012	1.01.07.02.0000003	Ativo Circulante	Custos obra em andamento - Japeri	Ajuste CPC 17 12 2009	832.599,57		31/12/2009
1144013	1.01.07.02.0000004	Ativo Circulante	Custos obra em andamento - Gasduc II	Ajuste CPC 17 12 2009	16.396.024,02		31/12/2009
4224001	5.01.03.02.00	Custos	Custos obra em andamento - Miranga	Ajuste CPC 17 12 2009		17.506.846,24	31/12/2009
4224002	5.01.03.02.00	Custos	Custos obra em andamento - Araucaria	Ajuste CPC 17 12 2009		8.759.511,88	31/12/2009
4224003	5.01.03.02.00	Custos	Custos obra em andamento - Japeri	Ajuste CPC 17 12 2009		832.599,57	31/12/2009
4224004	5.01.03.02.00	Custos	Custos obra em andamento - Gasduc II	Ajuste CPC 17 12 2009		16.396.024,02	31/12/2009
					43.497.981,71	43.497.981,71	

18. Na Ficha 06 A (Demonstração do Resultado - PJ em Geral (LR) da declaração de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica-DLPJ 2010, ano-calendário 2009 (fls. 10/11), elaborada com base nos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 2007 e pela Lei nº 11.941, de 2009 (fins societários), o montante de R\$ 43.497.981,71 foi declarado como **Receitas Decorrentes de Outros Ajustes aos Padrões Internacionais de Contabilidade** (linha 35), o que resultou na apuração de lucro líquido antes do IRPJ no valor de R\$ 33.541.834,45 (linha 68).

19. Na Ficha 07 A (Demonstração do Resultado-Critérios em 31.12.2007- PJ em Geral (LR) da mesma DIPJ, elaborada com base nos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007 (fins tributários), foi apurado prejuízo contábil de R\$ 9.956.147,26 (fls.12/13).

20. O art. 16 da Lei nº 11.941, de 2009, assim dispõe:

Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei n o 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

21. Desta forma, na Ficha 09A (Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral), o montante no valor de R\$43.497.981,71 (ajuste do RTT) foi excluído do lucro líquido.

Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral	
4926081272009201112242MF100 Ano-calendário 2009 ND 1443624 CNPJ 02.463.777/0001-18	
Discriminação	Valor
01.Lucro Líquido antes do IRPJ	33.541.834,45
02.Ajuste de Regime Tributário do Transição - RTT	-43.497.981,71
03.Lucro Líquido Após Ajuste do RTT	-9.956.147,26

22. A autoridade autuante **glosou o** referido ajuste por entender que: (1) foi obtido unicamente com base em margem de lucro simulada incidente sobre a receita total estimada e não menciona, utiliza e comprova o efetivo estágio de execução das obras vinculadas aos contratos de construção; (2) a simulação de margens de lucro calcadas em estimativa de receitas e custos ao final do contrato não permite apurar os ajustes aos padrões internacionais de contabilidade, por olvidar em seu cálculo o efetivo percentual de execução da obra.

23. **Considero irrelevante verificar se o ajuste foi ou não apurado de acordo com as normas previstas no CPC 17**, uma vez que apenas resultou no **diferimento de parte do custo incorrido no ano-calendário de 2009**. Mesmo que a apuração indevida pudesse configurar inexatidão contábil (postergação de custo), ainda assim não teria efeitos tributários.

24. Ademais, conforme já mencionado anteriormente, *ex-vi* do disposto no art. 16 da Lei nº 11.941, de 2009, e art. 2º da IN RFB nº 949/2009, novos métodos de apuração de receitas, despesas e custos não têm efeitos fiscais.

25. A pessoa jurídica sujeita ao RTT, para reverter o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles previstos na legislação tributária, deve (art. 3º da IN RFB nº 949/2009):

I) utilizar os métodos e critérios da legislação societária para apurar, em sua escrituração contábil, o resultado do período antes do Imposto sobre a Renda, deduzido das participações;

II) utilizar os métodos e critérios contábeis aplicáveis à legislação tributária, para apurar o resultado do período, para fins fiscais;

III) determinar a diferença entre os valores apurados nos incisos I e II; e

IV) ajustar no LALUR o resultado do período apurado nos termos do inciso I, pela diferença apurada no inciso III.

26. Para a realização do ajuste de que trata o inciso IV supracitado, deve ser mantido o Controle Fiscal Contábil de Transição-FCONT, que, nos termos do art. 8º da IN RFB nº 949/2009, é uma escrituração, das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária.

27. O art. 1º e §§ da IN RFB nº 967, de 15 de outubro de 2009, assim dispõe:

Art. 1º Fica aprovado o Programa Validador e Assinador da Entrada de Dados para o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCont), de que tratam os arts. 7º a 90 da Instrução Normativa RFB nº 949, de 16 de junho de 2009 .

§ 1º Os dados a serem apresentados por intermédio do Programa consistem em lançamentos referentes aos mesmos fatos, mas considerando critérios diferenciados, são eles:

I - lançamentos realizados na escrituração contábil para fins societários, que devem ser expurgados; e

II - lançamentos considerando os métodos e critérios contábeis aplicáveis para fins tributários, que devem ser inseridos.

§ 2º Partindo-se da escrituração contábil para fins societários, expurgados e inseridos lançamentos conforme os incisos I e II do § 1º, pode ser gerado o FCont definido no art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 949, de 2009.

§3º No caso da pessoa jurídica que tenha adotado a Escrituração Contábil Digital (ECD), nos termos da Instrução Normativa RFB nº 787, de 19 de novembro de 2007 , a escrituração contábil para fins societários, referida no § 2º, será a própria ECD.

§ 4º No caso da pessoa jurídica que não tenha adotado a ECD e esteja sujeita à apresentação do FCont, a apresentação da escrituração contábil para fins societários fica condicionada à intimação por parte da autoridade fiscal.

28. O interessado possui **contratos de longo prazo firmados com a Petrobrás e subsidiárias**. Os métodos e critérios contábeis aplicáveis à legislação tributária, para apurar o resultado do ano-calendário de 2009, para fins fiscais, encontram-se estabelecidos nos arts. 407 e 409 do RIR/1999, a saber:

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 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 nº 1.598 , de 1977, art. 10 , § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, 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.

(...)

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.

29. Consoante a legislação supracitada, **o interessado poderia diferir a receita não recebida**, o que nos termos do Parecer Normativo nº 72, de 1978, "impõe o simultâneo diferimento dos custos correspondentes. Isso decorre da adoção generalizada do paralelismo no tratamento das receitas e custos, consagrados na letra **b** do § 1º do art. 187, da

Lei nº 6.404, de 1976; este princípio desconhece exceção, sendo neste particular mais rigoroso que o próprio regime de competência, do qual o diferimento ora tratado constitui autorizado desvio. "

30. Na Ficha 04 A da DLPJ/2010 (fl.8), o interessado discriminou a composição do custo dos serviços vendidos. Não há nos autos qualquer informação de que os valores ali registrados foram questionados pela fiscalização.

Material aplicado na produção dos serviços	214.576.809,85
Custo do pessoal aplicado na produção de serviços	113.714.337,01
Serviços prestados por pessoa jurídica	91.310.843,38
Encargos sociais	29.430.069,25
Alimentação do trabalhador	981.548,64
Outros custos	18.053.719,46
Total	468.067.327,59

31. Ainda na mesma Ficha, foram deduzidos R\$43.497.981,71 (linha 44), correspondentes aos custos reclassificados para o ativo por força do CPC 17, resultando, assim, no custo ajustado de R\$424.569.345,88 (R\$ 468.067.327,59 - R\$ 43.497.981,71).

32. O custo ajustado de R\$424.569.345,88 foi deduzido da receita de prestação de serviços de R\$483.269.054,72 tanto na Ficha 06 A (fins societários) quanto na Ficha 07 A (fins fiscais). Das duas, uma: o interessado não atentou que na Ficha 07 A deveria considerar os critérios vigentes em 31/12/2007, conforme instruções de preenchimento da linha 17 da DIPJ/2010, ou, de fato, seja pela legislação fiscal supracitada, seja pelo padrão internacional de contabilidade, o valor do custo a ser diferido não se altera.

33. Não há nos autos qualquer informação se o interessado apresentou o FCont. A dispensa da elaboração só ocorreria no caso de não existir lançamento com base em métodos e critérios diferentes daqueles prescritos pela legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31/12/2007, nos termos do §4º do art. 8º da IN RFB nº 949, de 2009.

34. Observa-se ainda que, para fins societários, o ajuste de R\$43.497.981,71 foi considerado em duplicidade: como redução de custo (linha 44 da Ficha 4A) e receita (linha 35 da Ficha 6 A), não obstante o lançamento contábil efetuado (débito de ativo, crédito de custos) só ampare o primeiro evento. Por conseguinte, o lucro líquido de R\$33.541.834,45 declarado na Ficha 06 A **encontra-se indevidamente majorado**. Caso contrário, tanto na Ficha 06 A quanto na Ficha 7 A seria apurado **prejuízo de R\$ 9.956.147,26**.

35. Em sendo assim, na apuração do lucro real, ao expurgar do lucro líquido o montante de R\$43.497.981,71 a título de ajuste

do RTT (linha 2 da Ficha 09 A), o interessado tão somente **anulou o efeito do erro anteriormente cometido**, apurando, por conseguinte, o prejuízo contábil de R\$ 9.956.147,26 já declarado na ficha 7 A .

36. Ante o acima exposto, há de se considerar indevida a glosa efetuada.

Da glosa de contribuições ao PIS e a Cofins recolhidas a maior.

38. Nos termos do art. 165, I, do CTN, o sujeito passivo tem direito à restituição, independentemente da modalidade de pagamento, no caso de cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido.

39. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos a contar da data da extinção do crédito tributário, no caso de pagamento indevido ou a maior, ex-vi do art. 168, I, do CTN.

40. O sujeito passivo não é obrigado a pleitear a restituição na via administrativa, podendo fazê-lo, diretamente, na via judicial. Tal qual ocorreu no caso presente.

41. Desta forma, ainda que a autoridade autuante considere válida a pretensão do interessado, fato é que, tendo optado pela esfera judicial, deve-se aguardar o trânsito em julgado da respectiva decisão judicial, para então, ser reconhecido o seu indébito tributário.

42. O art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.637, de 2002, respaldada nos arts. 170 e 170-A do CTN, assim dispõe:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

43. Conforme consulta processual às fls. 794/795, a ação ordinária com pedido de antecipação parcial da tutela (2011.51.01.009098-4) impetrada pelo interessado perante a 5ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro encontra-se conclusa ao juiz para sentença, desde 13/09/2011. Ou seja, o crédito a que se refere a autoridade autuante ainda não está dotado de certeza e liquidez.

44. Ademais, mesmo que o interessado procedesse ao lançamento contábil para o registro dos valores recolhidos a maior ou

indevidamente no ativo em razão da adoção equivocada do critério da não cumulatividade na apuração do Pis e Cofins, não haveria reflexo no resultado do exercício do ano-calendário de 2009. O equívoco só foi constatado no ano posterior, isto é, em 2010. A reversão da despesa constituiria receita do ano-calendário de 2010 e não de 2009.

45. Outrossim, ocorrendo o trânsito em julgado favorável ao interessado em ação de repetição de indébito, o valor a ser restituído será tributado conforme disposto no art. 1º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 24 de dezembro de 2003:

Art. 1 - Os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente serão tributados pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

46. Isto posto, cancela-se a glosa de R\$ 4.020.259,73.

Da glosa das despesas financeiras.

48. Nos termos do art.923 do RIR/1999, a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis.

49. Por sua vez, o art. 264 do RIR/1999 assim dispõe:

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

50. Os documentos trazidos pelo interessado na impugnação (fls.796/1.785), compostos basicamente de contratos de empréstimos, extratos bancários, planilhas de cálculo, comprovam despesas financeiras que perfazem o total de R\$ 8.754.260,54 (demonstrativo consolidado à fl.797), restando, pois, sem comprovação o montante de R\$ 3.458.672,26 (R\$ 12.212.932,80 - R\$ 8.754.260,54).

51. Outrossim, também não foi comprovada a adição de R\$ 876.518,71 ao lucro líquido na apuração de IRPJ e da CSLL. Não foi trazido à colação o Livro de Apuração do Lucro Real-LALUR, onde devem ser lançados os ajustes do lucro líquido, ex-vi do art. 262 do RIR/1999.

"Art. 262. No LALUR, a pessoa jurídica deverá (Decreto-Lei nº 1.598 , de 1977, art. 8º, inciso I):

I - lançar os ajustes do lucro líquido do período de apuração;

52. E as Fichas 09 A (Demonstração do Lucro Real-PJ em Geral), à fl.14, e 17 (Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), à fl.26, da DIPJ/2010 não contemplam a citada adição.

53. Mantém-se, pois, a glosa no valor de R\$ 3.458.672,26.

Da conclusão.

55. Ante o acima exposto, dou provimento parcial à impugnação para:

55.1. - exonerar o interessado das exigências de imposto de renda pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido;

55.2. - reduzir o prejuízo fiscal apurado no ano-calendário de 2009 de R\$ 11.400.420,94 para R\$7.941.748,68;

55.3. - reduzir a base de cálculo negativa de contribuição social sobre o lucro líquido apurada no ano-calendário de 2009 de R\$ 11.400.420,94 para R\$ 7.941.748,68.

	IRPJ	CSLL
Base de cálculo mantida	3.458.672,26	3.458.672,26
(-) resultado do período	(11.400.420,94)	(11.400.420,94)
(=) base de cálculo ajustada	(7.941.748,68)	(7.941.748,68)

6

À vista de tais fundamentos específicos, com base nos quais a DRJ exonerou os créditos tributários, objeto do Recurso de Ofício em exame, verifica-se que os fatos e as razões demonstrados estão em conformidade com as normas legais e regulamentares citadas.

Dessa forma, não encontramos fundamentos que determinasse a reforma da decisão. Assim, voto no sentido de negar provimento ao Recurso de Ofício.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil

Processo nº 18470.731932/2012-79
Acórdão n.º **1302-002.121**

S1-C3T2
Fl. 18
