



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

Processo nº 19515.720238/2011-44
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1401-000.413 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 7 de julho de 2016
Assunto IRPJ e CSLL. Glosa de exclusões.
Recorrente Alstom Brasil Energia e Transporte Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Por unanimidade de votos, RESOLVERAM converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

Documento assinado digitalmente.

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

Documento assinado digitalmente.

Marcos de Aguiar Villas-Bôas - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto (presidente da turma), Guilherme Mendes, Luciana Zanin, Ricardo Marozzi, Marcos Villas-Bôas (relator), Luís Rodrigo de Oliveira Barbosa, Aurora Tomazini e Livia Germano.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face do Acórdão nº 16-34.493 da 4ª Turma da DRJ/SP1, que julgou, por unanimidade de votos, totalmente improcedente a Impugnação da contribuinte.

Valho-me do Relatório do Acórdão da DRJ para descrever os fatos iniciais:

"O interessado, que adotou o lucro real anual no ano-calendário de 2006, foi autuado, em **27/05/2011**, em razão de AJUSTES efetuados no LALUR e na apuração da base de cálculo da CSLL, tendo sido exigido o crédito tributário total de **R\$ 67.377.791,22**, incluindo imposto, contribuição, multas de 75% e juros de mora calculados até 29/04/2011, após as compensações de prejuízo fiscal e base negativa do próprio período (fls. 1 a 370).

O Termo de Verificação (TV) dá conta de que (fls. 245 a 250):

'(...) 1) GLOSA DE ... EXCLUSÕES NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL.

(...)

b) Verificação dos livros ...: ... análises ... dificultadas em virtude de diversas irregularidades na elaboração dos registros contábeis ... como Livro Razão, enviado em meio magnético, cuja correspondência ... com o Balancete não pôde ser estabelecida, como se observa nos extratos dos ... livros ... (fls. 118 a 123).

... apresentados Balanço Patrimonial e Demonstrações do Resultado do Exercício, além de balancetes mensais em formato condensado, sem identificação do contribuinte ... com inconsistências, como ... R\$ 100,00 como saldo da conta 46115116 no balanço e ... R\$ 1.983.582,77 no razão, conforme Termo de Intimação, lavrado em 22/12/2009 ... (fls. 124 a 125).

... Livros de Apuração do Lucro Real e de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido LALUR e LACOS ... discrepante [s] com as informações ... na ... DIPJ/2007, obrigando ... a intimar a empresa para recompô-los em conformidade com a ... declaração de rendimentos, conforme Termo de Intimação, lavrado em 11/11/2010 (fls.132 a 134). Essas considerações são apresentadas para justificar a metodologia ... para ... verificações da regularidade das apurações do Lucro Real e da Base Negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ... feitas utilizando-se os livros e documentos disponíveis considerados corretos

c) Análise do item "Outras Exclusões" da apuração de Lucro Real e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:

... o tópico que mereceu análise aprofundada foi o de "Outras Exclusões" da linha 37, ficha 9A, da ... [DIPJ AC 2006] (fls. 82 a 100).

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal, lavrado em 11/11/2010 e notificado ... em 16/11/2010, o contribuinte apresentou os Livros de Apuração do Lucro Real e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, devidamente recompostos e corrigidos, bem como abertura das contas que compuseram o item retro mencionado, na forma de dois relatórios denominados "Reconciliação das informações presentes na ficha 09A da DIPJ/2007 com o balancete" e "Movimentação das Provisões AC 2006" (fls. 213 a 215).

Diante desses documentos, do relatório anteriormente apresentado denominado "Balanço Dezembro/2006" (fls. 222 a 244) e da ... DIPJ/2007, foi possível conciliar as contas de provisões e os valores excluídos da tributação encontrando-se divergências que obrigaram a ... nova apuração dessas exclusões considerando as incorreções na sua classificação.

Esse trabalho partiu da reconciliação apresentada ... a qual mostra que as "Outras Exclusões" consideradas pela fiscalizada são seis provisões relacionadas na citada reconciliação, sem indicação das contas contábeis a que se referiam, havendo nota que informa que a abertura desses valores está no LALUR nº 22, Parte A (fls. 220).

Na resposta ... à Intimação ... de 11/11/2010, pela qual solicitaram-se esclarecimentos sobre o valor de R\$ 131.073.106,61, excluído ... na apuração do Lucro Real ... [o contribuinte] apresentou a abertura desse valor em Mapa denominado "Reconciliação das informações presentes na Ficha 9A da DIPJ/2007 com o balancete" (Doc. 1), no qual ... [são] indicados os valores que compuseram a Linha 37 da DIPJ/2007, citando como Nota sua correlação com a parte A do ... LALUR nº 22, refeito pelo contribuinte em atendimento à ... Intimação ... (fls. 219 a 222).

Ao analisar o LALUR refeito, a fiscalização observou que as contas da Linha 37 são na sua totalidade, menos uma, a conta 71411805 – Gastos Provisionados com Garantia Externa de resultado, contas classificadas no passivo ... indicadas na folha 32 do ... [LALUR]. Diante disso buscaram-se ... suas contrapartidas nas contas contábeis, constatando-se que apenas pequenas partes de algumas dessas contas poderiam ser excluídas do Lucro Real, por reversões das correspondentes provisões (fls. 215 a 218).

Em atendimento à mesma intimação, o contribuinte apresentou também o Mapa denominado "Movimentação das provisões ano calendário 2006" (Doc. 2), cujo detalhamento de contas movimentadas corresponde com as contas indicadas no LALUR nº 22, folha 32, item OUTRAS EXCLUSÕES, cuja análise mostrou que a movimentação das contas de provisões indedutíveis corresponde a um valor líquido de R\$ 8.225.722,82 de exclusões do Lucro Tributável, que corresponde ao valor de constituição de novas provisões durante o exercício e as reversões das provisões ... anteriores ... diferente do valor de R\$ 131.073.106,61 excluído do Lucro Tributável ... (fls. 213 a 215).

... foram confrontados os valores da Linha 37 da Ficha 9A da DIPJ/2007 com o balancete... em 31/12/2006 (Doc. 3), constatando-se que a maioria das contas nessa rubrica nos mapas Doc. 1 e Doc. 2 permanece com a totalidade dos saldos em aberto no Passivo, dessa forma comprova-se que não houve reversão das provisões no montante indicado no LALUR e na DIPJ/2007 (fls. 223 a 244).

... foi realizada a conciliação conta a conta, obtendo-se como resultado o LALUR recomposto pela fiscalização (Doc. 4), no qual apurou-se o correto ... Lucro Real Tributável

O ... Doc. 4 apresenta ... os valores corretos das reversões de provisões indedutíveis, bem como das constituições de novas provisões, do item OUTRAS EXCLUSÕES, resultando no valor correto do Lucro Real ... a ser submetido à tributação do ... IRPJ, e ... da ... CSLL (fls. 211 a 212).

d) A nova base tributável do contribuinte para o período base de 2006:

Em virtude da correção das reversões das provisões indedutíveis no LALUR do contribuinte resulta alterada a base tributável do contribuinte, a qual corresponderá ao Lucro Real e apurado mediante a citada recomposição (Doc. 4), ou seja:

LUCRO REAL TRIBUTÁVEL EM 31/12/2006 R\$ 90.427.133,14 (...)" (grifou-se)

O TV aponta, por fim, que foram infringidos os seguintes dispositivos: arts. 246 a 249, inciso I, 251, parágrafo único, 257 a 264, 269 a 276, 808 a 826, 835 a 838, 841, 844, 845, 904, 905 e 926, todos do RIR/99.

Os autos de infração constam às fls. 251 a 261 e consignam, também como base legal o art. 250, inciso I, do RIR/99. Os formulários FAPLI e FACS

constam às fls. 264, 265, 272 e 273. Os extratos de compensação de prejuízo fiscal e base negativa do SAPLI constam às fls. 267 a 270, e mostram as compensações efetuadas do prejuízo fiscal e da base negativa do próprio período-base.

O interessado apresentou impugnação, em **28/06/2011** (fls. 275 a 306), por meio de seus advogados (fls. 306 a 308 e 338 a 367), acompanhada de cópias de elementos que já constam do processo (fls. 309 a 337), alegando, em resumo, que:

1 - a fiscalização considerou indevida a exclusão (do lucro real) de "provisões" (contas de passivo exigível), sem "**maiores esclarecimentos sobre o motivo da glosa das deduções ...**"

(sic);

2 - os dispositivos capitulados na autuação mostram que há **nulidade** por violação dos princípios da **motivação** e da **legalidade**, que impedem o exercício do **direito de defesa**, pois apesar de a **motivação** não estar "textualmente" ausente, ela é **imprestável** para sustentar as conclusões da fiscalização, o que equivale a sua ausência "jurídica"; se não, vejamos:

a) a fiscalização alega que as contrapartidas de contas de passivo não seriam dedutíveis da apuração do lucro real, sem justificar e sem provar sua tese, pois só há dois dispositivos que poderiam sustentar o lançamento: o art. 249, inciso I (adições de custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que não sejam dedutíveis na determinação do lucro real) e o art. 273 (postergação de imposto), ambos do RIR/99, que são incompatíveis e inconciliáveis entre si; b) as provisões a adicionar são as que não são dedutíveis, conforme outras normas do RIR/99, que não foram identificadas, o que torna impossível a aplicação desse dispositivo e prova que a alegação de indedutibilidade não foi adequadamente motivada; c) por outro lado, a aplicação do art. 273 exige a demonstração da postergação, mas não há referência ao regime de competência, não há a indicação de como o mesmo deveria ter sido seguido e não há demonstração dos equívocos eventualmente cometidos; 3 - há **nulidade** por **cerceamento de defesa**, pois é confusa a descrição dos critérios adotados para lastrear o Auto de Infração, os quais não esclarecem o **porquê** das glosas, de modo que seria necessário, ao mínimo, que o texto permitisse compreender as infrações imputadas; mas há desconexão entre premissas e conclusões, o que prejudica a análise racional e, portanto, inviabiliza a defesa, pois é impossível saber se deve se defender de uma ou de outra acusação; portanto, houve ofensa ao art. 142 do CTN, sendo necessário aplicar o art. 112 do mesmo CTN; 4 - explica que exerce atividade voltada a obras de infraestrutura que são realizados em períodos que extrapolam o ano fiscal e, nesses casos, a legislação estabelece regras para reconhecer receitas e despesas, em especial, o art. 407 do RIR/99 e a IN nº 21/79 (item 6), que admitem duas sistemáticas para apropriar custos em contratos de longa duração: (i) apropriação do custo incorrido em cada período; ou (ii) **apropriação do custo orçado em cada período, a que foi adotada**, sendo que o custo orçado pode, conforme a mesma IN (item 5), ser calculado proporcionalmente, segundo (I) o custo incorrido no período-base em relação ao custo total orçado ou estimado, reajustado; ou (II) **execução física**, critério adotado, de forma que, conforme a mesma IN (item 8), o resultado de avaliação do andamento por medição é determinado, esquematicamente, pelas seguintes fórmulas: [...].

5 - assim, diante "da possibilidade de haver diferenças entre o custo orçado proporcional e o custo incorrido no período" (sic) foram criadas as "provisões" registradas, as quais, "como se verá, **de provisões nada têm.**"

(sic); traz exemplo da aplicação da IN (item 8) quando o custo orçado

proporcional é superior ao custo incorrido no período, elaborado por RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, no qual a solução envolveria apenas medidas contábeis, que em nada alterariam o tratamento tributário; nesse exemplo, o “lançamento (4): referente à apropriação do saldo do custo correspondente ao período, ainda não contabilizado por falta de faturamentos de fornecedores de materiais ou mão-de-obra, ou outras razões;” (sic) é de 100 a crédito de Provisão para Custos, tendo como contrapartida débito diretamente a Lucros e Perdas (fl. 293); conclui que o exemplo mostra que:

a) “... deve ser apropriado, em cada período de execução do contrato de longa duração, o **custo orçado proporcional ao grau de evolução física da obra**, independentemente de este se mostrar, momentaneamente, maior ou menor que o custo incorrido de maneira efetiva.” (sic);

b) “... as receitas são reconhecidas com base na estimativa contratual (preço predeterminado), isto é, independentemente de terem sido incorridas, ou não, a apropriação dos custos deve seguir a mesma lógica, a fim de que seja proporcionado o **emparelhamento entre receitas e despesas** exigido pelo regime de competência.” (sic);

c) a “provisão”, nesse cenário, é apenas o reflexo do custo apropriado (o custo orçado proporcional), na parcela em que, por exceder o custo efetivo incorrido, está sujeito a ajuste no ano em que se conclui a execução do contrato, conforme a IN (item 6.3);

d) portanto, a IN “... não autoriza o “provisionamento” do custo, mas a sua apropriação como tal.” (sic);

e) assim, “embora a diferença entre o custo apropriado e o custo efetivo incorrido seja “controlada” no passivo, isso não significa que o lançamento, efetuado em resultado, decorra de uma provisão ...” (sic);

6 - uma provisão deve ser “entendida como o registro contábil de “mutações patrimoniais que, embora somente venham a ser realizadas no futuro, são computadas na posição financeira da pessoa jurídica na data do balanço porque competem ao período decorrido” (sic); assim, a IN em tela não cria provisão, mas “autoriza, pelo contrário, a apropriação do custo proporcional orçado” (sic);

7 - os custos computáveis na apuração do resultado são, conforme a IN (item 6): a) os custos diretos e indiretos incorridos, inclusive os custos preliminares, tais como os de preparo de projetos, necessários à execução, incorridos após a contratação; b) o custo total orçado ou estimado, e seus reajustes; 8 - portanto, não é possível aplicar, neste caso, o art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249/95, que veda a dedução de provisões, salvo nos casos expressamente excepcionados, pois: a) tal dispositivo (art. 335 do RIR/99) não foi invocado e não cabe falar em inovar; b) a conta de que trata a IN em tela não é uma provisão, visto que o “custo orçado proporcional é “computado” no resultado, isto é, apropriado como verdadeiro custo.” (sic);

o controle contábil realizado no passivo (a despeito de ser chamado de provisão) destina-se tão somente a permitir a equalização entre o custo orçado e o custo efetivo, ao final do contrato ...” (sic), conforme a IN (item 6.3);

9 - esse controle corresponde àquele efetuado no LALUR, como por exemplo, no caso de depreciação incentivada, não cabendo supor que em tais casos haveria a dedução de provisão; o mesmo raciocínio rege os contratos de longa duração, que só não são controlados por meio do LALUR por falta de previsão legal, de forma que seu controle, embora de natureza fiscal, deve ser feito contabilmente; 10 - assim, os custos de contratos de longa duração apropriados conforme a IN em tela são dedutíveis, pois à medida que os custos de cada empreendimento eram incorridos, eram registrados em

contrapartida à conta do ativo circulante "Custos incorridos WIP" (Contas 33111001 e 44111303); o custo orçado do período era comparado com o custo efetivamente incorrido até a data; se o "... custo orçado incorrido ..." (*sic*) fosse:

a) maior que o custo efetivamente incorrido, o custo orçado proporcional era "... apropriado e escriturado ..." (*sic*) nas contas 71300010 Custo Mercado e/ou (?) 71411801 Custo Mercado; a diferença entre o custo apropriado e o custo incorrido era controlada nas contas de passivo 44211901 Provisão de custos a incorrer e/ou (?) 44212206 Provisão para work in process e/ou (?) 44212207 Provisão para custos futuros; b) menor que o custo efetivamente incorrido, o custo orçado proporcional era apropriado, de modo que o custo efetivo seria incorporado ao ativo (conta "Custos incorridos WIP"); esses procedimentos provam a coerência da sua prática contábil-fiscal, que reflete a coerência da IN em tela; feita a opção pela sistemática de reconhecimento de custo com base no custo orçado, o custo que se diz "efetivamente incorrido" passa a ser irrelevante, até o ano da conclusão do projeto; por isso, mesmo quando o custo orçado proporcional é inferior ao "custo efetivo", não é este que será apropriado, mas aquele; isso decorre da IN (item 5.1), para quem opta pela sistemática de custo orça 11 - não foram compensados os prejuízos fiscais e bases negativas de anos anteriores (arts. 250, inciso III, e 509, ambos do RIR/99), cujos saldos eram de R\$ 52.410.010,88 no ano-calendário de 2006, conforme seu LALUR (Doc. 01);

12 - já a aplicação do art. 273 do RIR/99 (postergação de imposto) foi regulamentada pelo Parecer Normativo nº 02/96, que em linhas gerais, estabelece o dever de apurar a inexatidão na aplicação do regime de competência, o que não foi feito e inquina o lançamento de vício insanável; 13 - há que se excluir, por ser **ilegal**, a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, conforme argumentos de praxe; 14 - por fim, protesta pela posterior juntada de documentos.

O Acórdão da DRJ ficou, então, ementado da seguinte forma:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2006 NULIDADE. VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA MOTIVAÇÃO E DA LEGALIDADE. DISPOSITIVOS CAPITULADOS INCOMPATÍVEIS E/OU AUSENTES.

A eventual violação do princípio da motivação e/ou da legalidade não é(são) são causa(s) de declaração de nulidade, pois essa avaliação depende de exame do mérito, sendo pacífico que alguma falha na capitulação legal não causa declaração de nulidade, se o fato imputado está descrito com clareza, o que inclui dispositivos sobre postergação do imposto e sobre provisões a adicionar. Preliminares indeferidas.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não há que se falar, neste caso, em nulidade por cerceamento do direito de defesa, pois a simples leitura do Termo de Verificação e o exame de seus anexos permite a perfeita compreensão dos fatos imputados. Tampouco é cabível a crítica a critérios da fiscalização, pois não foram adotados, pela fiscalização, quaisquer critérios especiais e/ou subjetivos. Preliminares indeferidas.

ILEGALIDADE. JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Tal cobrança não faz parte do presente litígio, visto que não consta da autuação, razão pela qual não será examinada.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
Ano-calendário: 2006 GLOSAS. LALUR. EXCLUSÕES.

Não apontados especificamente quaisquer ajustes indevidos efetuados pela fiscalização, no LALUR, é de se manter a autuação.

COMPENSAÇÃO. PREJUÍZOS FISCAIS. PERÍODOS ANTERIORES.

Não cabe a compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores, pois não há certeza desse direito, que depende da decisão definitiva do processo de n.º 19515.720671/201180, no qual foi “zerado” o saldo de prejuízos fiscais acumulados até 30/04/2006.

AUTO REFLEXO. CSLL.

Os ajustes efetuados para o lucro real aplicam-se integralmente à base de cálculo da CSLL, de forma que a esta se aplicam, também, os mesmos exames e o mesmo voto.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido"

Inconformada com o Acórdão da DRJ, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, por meio do qual praticamente reiterou os argumentos da sua Impugnação e juntou mais alguns documentos, que serão analisados durante o Voto.

Este processo administrativo subiu, então, para o CARF e foi distribuído à 1ª Turma, da 3ª Câmara, desta 1ª Seção, tendo havido julgamento, em 10/09/2009, no qual se decidiu por baixar o processo em diligência para que fosse apensado ao processo nº 19515.720671/2011-80.

A apensação não ocorreu de fato. Há uma anotação no e-processo que informa o julgamento do referido processo (19515.720671/2011-80), que se encontra pendente de análise de Embargos de Declaração e de Recurso Especial.

Alguns dias antes do julgamento, a Recorrente apresentou petição por meio da qual alega que o julgamento deste processo, na verdade, independe daquele outro, pois a vinculação entre eles diz respeito apenas a um pedido subsidiário de compensação de prejuízos fiscais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MARCOS DE AGUIAR VILLAS-BÔAS - Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos legais, de forma que passo a analisá-lo.

Como dito no Relatório, a Recorrente apresentou bem recentemente uma petição na qual defende a possibilidade de julgar este processo administrativo independentemente do julgamento final daquele outro mencionado no Relatório.

Entendo que isso depende do resultado deste julgamento. Em caso de o Recurso Voluntário não ser provido em alguma parte, conforme entendimento consolidado desta turma, será preciso checar os prejuízos fiscais que foram reconhecidos ou não no outro processo, para que haja eventual compensação, de modo que é preciso aguardar o seu julgamento, ou seria preciso concluir de forma condicional.

Como a proposta deste Voto é, no entanto, para que este processo seja baixado em diligência, é possível que, durante o tempo da diligência, haja encerramento do outro processo e, portanto, que seja viável realizar o julgamento deste.

Determinação de diligência

O acervo probatório do processo administrativo é insuficiente para uma tomada de decisão até mesmo sobre as preliminares trazidas pela Recorrente, motivo pelo qual deve ser realizada uma diligência.

A Recorrente alega que o Auto de Infração até apresenta textualmente fundamentação, porém aduz que ele não logrou explicar, de fato, a razão da cobrança de IRPJ e de CSLL. Segundo ela, houve menção no Auto de Infração a inúmeros dispositivos genéricos, que tratam da apuração do IRPJ, mas sem especificar como eles fundamentariam a cobrança em questão.

Continua a Recorrente explicando que há apenas dois dispositivos (arts. 249, I, e 273 do RIR), dentre os inúmeros citados no Auto de Infração, que poderiam ser eventualmente utilizados para explicar a cobrança, porém, como não há motivação eficaz, isso não foi feito.

Quanto à alegação de nulidade por afronta ao direito de defesa, trata-se de uma continuação da argumentação anterior. A Recorrente requer o reconhecimento de falta de explicação acerca da cobrança e de contradições existentes no Auto de Infração, como aquela relativa à impossibilidade de coexistirem, como fundamentos da mesma exigência fiscal, os dois dispositivos do RIR já mencionados.

Parece haver verossimilhança nas alegações da Recorrente.

O Auto de Infração capitulou inúmeros dispositivos que não se aplicam diretamente ao caso. Quanto ao art. 273, I, do RIR, ele trata da postergação, que não foi reconhecida pela Fiscalização, de modo que não teria porque ser trazido por ela. Caberia talvez à contribuinte alegar a postergação e citar tal dispositivo como fundamentação normativa, que não foi o caso.

O art. 249, I, do RIR, por sua vez, trata de adições que devem ser feitas ao lucro líquido do período de apuração para efeitos de definição do lucro real, enquanto que o Auto de Infração descreve glosas de exclusões de provisões que teriam sido realizadas indevidamente pela Recorrente.

Também parece assistir razão à Recorrente no que toca à brevidade e falta de aprofundamento da Fiscalização, pois, além do Termo de Início de Fiscalização, consta nos autos apenas um Termo de Intimação para que a Recorrente apresentasse documentos e alguns esclarecimentos.

Não houve, em sede de Fiscalização, qualquer discussão a respeito do procedimento que a Recorrente alega ter adotado com base no art. 407 do RIR, transcrito abaixo:

"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".

Nota-se que, de acordo com a Recorrente, ela teria adotado um procedimento contábil bastante específico para a área de contratos de empreitada de longo prazo, o que precisa ser esmiuçado neste processo antes de decidi-lo.

Além do referido art. 407 do RIR, a Recorrente afirma ter seguido a Instrução Normativa nº 21/79, sobretudo no seu item 6:

"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 após a contratação;

II - o custo total orçado ou estimado, e seus reajustes.

6.1 - Os reajustes de custo decorrerão:

I - de modificação na quantidade da construção, produção ou dos serviços contratados, constante de aditamento contratual, com a correspondente alteração do preço total;

II - de reajustes por variações de preços, na forma do subitem seguinte.

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.

6.3 - No período-base em que se completar a execução na apuração do resultado será tomado, como custo total orçado ou estimado reajustado, o custo total efetivo".

O Acórdão da DRJ, assim como a Fiscalização, foi extremamente sucinto ao tratar do mérito em discussão e indica não ter compreendido bem qual foi a forma de proceder da Recorrente.

Ao mencionar, de forma abreviadíssima, quais seriam as contradições no procedimento da Recorrente, o Acórdão da DRJ se resume a afirmar que as normas em questão não teriam previsto a criação das provisões feitas.

Ocorre, no entanto, que não são exatamente as tais provisões a origem das deduções. As provisões eram, segundo alega a Recorrente, realizadas por conta da existência de eventuais diferenças entre o custo orçado e o incorrido.

Ainda segundo ela, o procedimento para dedução era, de fato, um daqueles previstos na legislação. No seu caso, optou por considerar o progresso da obra tanto para receitas reconhecidas como para despesas deduzidas.

Assim, partia do custo orçado e os deduzia conforme o progresso da obra. A questão é que era preciso relacionar esse custo com aquele efetivamente incorrido. Poderiam, então, ocorrer duas situações: Hipótese A) custo orçado maior do que o custo efetivamente incorrido; Hipótese B) custo orçado menor do que o custo efetivamente incorrido.

Segue trecho do Recurso que traz a versão da contribuinte de como eram feitas as contabilizações nas duas hipóteses:

Hipótese A – custo orçado incorrido maior que o custo efetivamente incorrido:

Nessa hipótese, o custo orçado proporcional era apropriado e escriturado nas seguintes contas:

Conta 71300010 - Custo Mercado

Conta 71411801 - Custo Mercado

A diferença entre o custo apropriado e o custo incorrido era controlada nas seguintes contas de passivo:

Conta 44211901 – Provisão de custos a incorrer

Conta 44212206 – Provisão para work in process

Conta 44212207 – Provisão para custos futuros

Hipótese B – custo orçado incorrido menor que o custo efetivamente incorrido:

Caso o custo orçado incorrido fosse inferior ao custo efetivamente incorrido, a Recorrente apropriaria tão somente o custo correspondente ao custo orçado proporcional. O custo efetivo seria incorporado ao ativo (conta “Custos incorridos WIP”).

Para comprovar que, seguindo os procedimentos contábeis previstos na legislação, ela havia revertido boa parte do valor provisionado que fora tributado pela Receita Federal, a Recorrente juntou, em sede de Recurso Voluntário, um Laudo Contábil elaborado

pela Account Assessores S/S Ltda., por meio do qual a empresa especialista concluiu o seguinte:

4. Conclusão

Baseados na análise da movimentação da conta de Provisão para Custos a Incurrer relativo ao período de abril de 2006 a junho de 2011 e o respectivo cruzamento com os razão contábeis concluímos que do saldo da referida conta de provisão, que em abril de 2006 montava em R\$ 116.544.239,46 (cento e dezesseis milhões, quinhentos e quarenta e quatro mil, duzentos e trinta e nove reais e quarenta e seis centavos), na data de 30 de junho de 2011 remanesce o montante de R\$ 7.431.750,78 (sete milhões, quatrocentos e trinta e um mil, setecentos e cinquenta reais e setenta e oito centavos).

Constatamos ainda que os valores provisionados não realizados são revertidos à crédito para as contas de resultado.

Repita-se que há verossimilhança nas alegações da Recorrente e, deste modo, talvez a Fiscalização e a DRJ tenham se equivocado.

Em se tratando de uma matéria bastante específica, que requer conhecimentos contábeis especializados, este Relator entende que, para decidir da forma mais adequada possível, se justifica a determinação de uma diligência que confirme ou não o procedimento alegado pela Recorrente e confirmado pelo Laudo Contábil juntado por ela.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de baixar o processo em diligência para que sejam respondidas as seguintes questões e tomadas as devidas providências:

a) os procedimentos contábeis seguidos pela Recorrente correspondem ao que foi explicado por ela em sede de Recurso Voluntário e atestado no Laudo Contábil?

b) A reversão das provisões atestada pelo Laudo Contábil refletem a contabilidade da empresa?

c) os procedimentos contábeis em questão mantêm coerência com aqueles impostos pela Instrução Normativa nº 21/1979 e pelo art. 407 do RIR, ambos transcritos nessa Resolução?

d) os procedimentos contábeis estão devidamente refletidos no resultado da Recorrente e no LALUR?

Processo nº 19515.720238/2011-44
Resolução nº **1401-000.413**

S1-C4T1
Fl. 23

e) preste a Autoridade de Origem quaisquer outras informações que entenda importantes para o julgamento do feito.

f) após a conclusão da diligência, intime a Recorrente para se manifestar.

Documento assinado digitalmente.

Marcos de Aguiar Villas-Bôas