



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

Processo n° 19515.720238/2011-44
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-002.677 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de junho de 2018
Matéria GLOSA DE CUSTOS - PROVISÕES
Recorrente ALSTOM BRASIL ENERGIA E TRANSPORTE LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2006

NULIDADE DA AUTUAÇÃO. FALTA DE MOTIVAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Incabível a nulidade arguida quando demonstrada que o contribuinte exerceu o contraditório e a ampla defesa em sua totalidade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2006

LEGITIMIDADE DE EXCLUSÕES QUE NÃO SÃO EFETIVAMENTE PROVISÕES MAS TÃO SOMENTE A FORMA DE CONTABILIZAÇÃO DE GRANDES OBRAS.

Legítima são as exclusões que não se referem a provisões contábeis mas tão-somente á forma de contabilização da atividade da contribuinte, conforme autorizado pelo o art. 407 do RIR/99 e a IN n° 21/79.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Livia De Carli Germano, Letícia Domingues Costa Braga, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Abel Nunes de Oliveira Neto, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Cláudio de Andrade Camerano.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão nº 16-34.493 da 3ª Turma da DRJ/SP1, que julgou por unanimidade de votos, totalmente improcedente a Impugnação do 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 "Balanco 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" (Dc. 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 infra-estrutura 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:

Custo total orçado ou estimado, reajustado	X	% da execução acumulada, demonstrada nos laudos técnicos ate 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 correspondente ao período-base	=	Resultado computável na determinação do lucro líquido

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-d-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 orçado.

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.

Quando do julgamento pela DRJ, a decisão restou assim ementada:

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 a decisão da DRJ, a contribuinte apresentou o competente recurso voluntário, por meio do qual repisou praticamente os mesmos argumentos da impugnação e juntou mais alguns documentos (laudo contábil).

Vieram esses autos a julgamento nesse Conselho, quando foi arguido que esse processo dependeria do julgamento de outro, qual seja, o 19515.720671/2011-80, quando, em 10/09/2009, decidiu-se baixá-lo em diligência para que fosse apensado àquele.

Voltaram os autos da diligência quando a contribuinte se manifestou que o resultado daquele processo, que não foi anexado a esse, não alteraria o resultado desse.

Novamente em julgamento nesse Conselho, em 07/07/2016, foram novamente baixados os autos para diligência, tendo em vista que o acervo probatório do processo administrativo seria insuficiente para a tomada de decisão.

O quesitos da diligência foram os seguintes:

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?

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.

Devidamente respondido os quesitos, houve a manifestação da Contribuinte que será melhor abordada no voto abaixo:

Esse é o Relatório.

Voto

Conselheiro Leticia Domingues Costa Braga - Relatora

O recurso interposto é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade e dele conheço.

Cuida os Autos de exigência de valores supostamente devidos pela recorrente a título de Imposto renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no ano calendário de 2006.

A autoridade fiscal considerou indevida a exclusão, do lucro real, de valores correspondentes a provisões escrituradas em contas de passivo exigível.

I - Preliminar de nulidade - falta de motivação do lançamento

Argui o contribuinte que o Auto de Infração está eivado de nulidade, tendo em vista a falta de fundamentação do lançamento.

Em relação à suposta *inconsistência da motivação*, a Contribuinte, citando doutrina de Direito Administrativo, assevera que os atos administrativos necessitam de motivação para sua existência e *legalidade*. Também, arrimado em ensinamentos acadêmicos, afirma que os atos administrativos ficam *vinculados aos motivos expostos*.

Entretanto, para que a nulidade se opere, necessário que o contribuinte tivesse maculado seus direitos à ampla defesa e ao contraditório.

Vejamus que, pela conclusão do presente voto, não existe nulidade que tenha prejudicado o direito do contribuinte. Pelo contrário, os autos foram baixados em diligência por duas vezes em busca da verdade real, tendo sido oportunizado ao contribuinte não só em suas peças recursais mas também durante todo o processo e diligências a comprovação de seu direito, bem como lhe foi garantido realizar todas as provas que se fizessem necessárias.

Por esse motivo, afasto a preliminar de nulidade.

II - Mérito

Trata-se de Auto de Infração de valores supostamente devidos pela Recorrente a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”), referentes ao ano-calendário de 2006.

Conforme a D. Autoridade Fiscal Atuante, a Recorrente teria indevidamente excluído da apuração do lucro real valores correspondentes a “provisões” contabilizadas em contas de passivo, especificamente o montante escriturado no item “outras exclusões”, constante na linha 37, ficha 09A, da DIPJ/07.

Em sede de Impugnação e Recurso Voluntário, a Recorrente esclareceu que as referidas contas serviam para controlar a diferença entre o custo apropriado e o custo efetivo incorrido pela Recorrente em seus projetos de longo prazo, em conformidade com a regulamentação da Instrução Normativa nº 21/79.

Nesse sentido, a Recorrente esclarece que exerce atividade voltada a grandes obras e projetos de infra-estrutura. Tais projetos, por sua magnitude, são realizados por períodos longos, que extrapolam um ano fiscal. Nesses casos, a legislação estabelece regras específicas para o reconhecimento de receitas e despesas segundo o regime de competência. Em especial, aplica-se o artigo 407 do RIR/99, remissivo ao art. 10 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e regulamentado pela Instrução Normativa nº 21/79.

Em síntese, tal sistemática diferenciada de contabilização das receitas e despesas determina que o contribuinte aproprie os custos em contratos de longa duração

mediante duas sistemáticas: **(i)** a apropriação do custo incorrido em cada período; ou **(ii)** a apropriação do custo orçado correspondente a cada período.

Foi com base na segunda das sistemáticas acima apontada a adotada pela Recorrente. Para reconhecer seus custos, relativos aos contratos de longa duração de que era parte, levou-se em consideração o custo orçado em cada um deles.

Para tanto, a Instrução Normativa nº 21/79 prevê novamente dois parâmetros de contabilização do cômputo proporcional do custo orçado da obra: **(i)** segundo a porcentagem da execução física, ou **(ii)** segundo a porcentagem que o custo incorrido no período-base representar sobre o custo total orçado ou estimado, reajustado. Dentre os dois parâmetros de aferição da evolução da execução do contrato previstos pela Instrução Normativa nº 21/79 (evolução física e proporção entre custo incorrido e custo orçado total), a Recorrente adotou, como regra, em seus contratos, o critério de evolução física da obra.

Assim sendo, o custo a ser apropriado, em cada período, é o custo orçado proporcional, ou seja, o produto do custo orçado total multiplicado pelo percentual de evolução física do projeto, subtraído do custo proporcional apropriado nos anos anteriores.

Percebe-se, sobretudo, que a “provisão”, no cenário de aplicação da Instrução Normativa nº 21/79, nada mais é que 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 (*ex vi* do item 6.3. da Instrução Normativa nº 21/79).

Deve-se, portanto, ficar claro que a mencionada instrução normativa não autoriza o “provisionamento” do custo, mas a sua apropriação como tal. Embora a diferença entre o custo apropriado e o custo efetivo incorrido seja “controlada” no passivo, isso não significa que o lançamento decorra de uma real provisão.

Dessa forma, uma vez 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 da execução do projeto. Por isso, quando o custo orçado proporcional for inferior ao dito “custo efetivo”, não é este o valor que será apropriado, mas aquele, sob pena de apropriar um custo que não existe.

Para demonstração desse direito, foi apresentado, junto ao Recurso Voluntário, o **Laudo Pericial** de fls. 455 a 466 dos autos, elaborado pela ACCOUNT ASSESSORES S/C LTDA, demonstrando a reversão das provisões correspondentes aos custos glosados em 2006 no período de 30 de abril de 2006 a 30 de junho de 2011.

Pois bem, a diligência foi no sentido de verificar se os procedimentos contábeis utilizados pela recorrente estavam corretos (de acordo com o laudo elaborado pela recorrente e juntado aos autos) e embasados na legislação. Para tanto foram elaborados alguns quesitos.

Constatou a diligência que a contabilização da recorrente estava coerente e embasadas na legislação aplicável a sua atividade.

Se ocorreram erros, tais como a não demonstração no Lalur das contas contábeis que se pretendia controlar, ou ainda, se o sistema de controle da recorrente foi alterado, isso é irrelevante para o caso.

O que importa é que seu laudo foi capaz de demonstrar a forma de contabilização de suas obras, que tal forma era permitida pela legislação e, ainda, que não houve qualquer pagamento a menor de IR ou CSSL em relação às provisões que pretendeu o d. fiscal descaracterizar.

O Relatório Fiscal corrobora desse entendimento:

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

Entendo que os procedimentos contábeis adotados pela Diligenciada correspondem ao que foi apresentado em sede de recurso voluntário e apresentados no laudo da empresa Account Assesores S/C Ltda na data de 16 de fevereiro de 2012 . À presente afirmação cabe ressaltar que a resolução do sistema de registros contábeis ERP (SAP) foi mudado desde o ano da autuação (2006), desta forma a Diligenciada apresenta contas patrimoniais e de resultados cujas numerações e denominações mudaram , entretanto , s.m.j, tal fato não altera a técnica contábil dos referidos registros contábeis , de acordo com os princípios de contabilidade previstos na legislação societária à época da autuação .

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

Entendo que os procedimentos contábeis seguidos pela Diligenciada correspondem ao que foi apresentado no laudo da empresa Account Assesores S/C Ltda na data de 16 de fevereiro de 2012 , com a ressalva constante do item (a) .

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?

Entendo que os procedimentos contábeis seguidos pela Diligenciada correspondem ao que está previsto na Instrução Normativa 21/1979 e pelo art. 407 do RIR . A empresa reconhece os custos e receitas com base no avanço físico das obras .

A apropriação de custos incorridos nos contratos de longo prazo de execução superior a um ano de construção por empreitada ou de fornecimento de bens e serviços a serem produzidos, de acordo com a legislação fiscal, tem critério diferente daquele de legislação mercantil.

Nesse sentido, entendo que não é devido o IRPJ tendo em vista que não houve qualquer exclusão indevida, tampouco a CSLL que lhe é reflexa, pois obedecido os exatos termos do art. 407 do RIR e também da IN 21/79.

Conclusão

Processo nº 19515.720238/2011-44
Acórdão n.º **1401-002.677**

S1-C4T1
Fl. 2.986

Pelo acima exposto, conduzo meu voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário cancelado a autuação em sua totalidade.

(assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga