



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.721206/2017-51
Recurso De Ofício
Acórdão nº 1302-004.196 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de dezembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VESTAS DO BRASIL ENERGIA EOLICA LTDA

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

LANÇAMENTO - ERRO MATERIAL NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - IMPROCEDÊNCIA

O equívoco na apuração da base de cálculo dos tributos, por erro de identificação dos aspectos temporal e quantitativos da norma de incidência, mormente por considerar, de forma incorreta, segundo as premissas adotadas pela própria fiscalização, as competências das receitas e custos que deveriam compor o lucro líquido dos períodos de apuração investigados, encerra a improcedência da autuação, já que os ajustes necessários à retificá-los importaria na necessidade de se refazer o próprio lançamento.

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 relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Cuidam os autos de recurso de ofício interposto pela DRJ de Belo Horizonte que, por meio do acórdão de nº 02-88.533, cancelou, na íntegra, as exigências constituídas por meio

dos autos de infração de e-fls. 499/512 (IRPJ – R\$ 124.255.801,86) e 513/523 (CSLL – R\$ 44.758.987,53), apuradas nos anos-calendários de 2011 a 2013.

Nos termos do TVF de e-fls. 489/492, a D. Auditoria Fiscal inicia o seu relato dando conta da estrutura da empresa autuada, mencionando o exercício de atividade industrial concernente à fabricação de torres destinadas à produção de energia eólica (informando, inclusive, se tratar de empresa componente de um grupo econômico internacional, cuja empresa líder estaria sediada na Dinamarca).

Esclarece, mais, que seus clientes seriam empresas nacionais, geradoras de energia elétrica e que o escopo dos contratos firmados com estas contemplaria o fornecimento de torres, cujo projeto de construção e entrega dura entre 2 e 3 anos, até a sua conclusão.

Assevera, mais que a recorrida se sujeita à exigência dos tributos em análise conforme lucro real anual e que as estimativas mensais seriam apuradas a partir de balanços ou balancetes de suspensão.

Passo seguinte, e após a intimação da empresa para prestar os esclarecimentos devidos, dada a natureza e a duração dos projetos mencionados alhures, e tendo em mente as disposições do art. 10 do Decreto-lei 1.598/77, a D. Auditoria entendeu que a empresa teria descumprido o que chama de “Método de Porcentagem de Conclusão” (POC, sigla em inglês), incorrendo, neste passo, em erro de identificação da competência das receitas e, ato contínuo, em postergação destas (já que os contratos alhures referidos, teriam prazo de duração superior à 1 ano).

Objetivamente, sustenta a Fiscalização, no caso do contribuinte, as respectivas receitas deveriam ser reconhecidas na medida em que os projetos fossem executados e não, como teria procedido o recorrido, no momento de sua conclusão. Assim, procedeu à recomposição das bases de cálculo dos tributos em testilha a luz do alardeado Método POC, considerando, pois, como já dito, a ocorrência de postergação de receitas e resultados.

A seguir, passa a discorrer sobre o cálculo dos custos incorridos pela empresa na concretização dos preditos projetos, asseverando que, como os respectivos insumos eram adquiridos de empresas relacionadas, a contribuinte estava sujeita às disposições dos arts. 18 e ss da Lei 9.430/96 e, portanto, às regras atinentes à regulação de preços de transferência. Esclarece, nesta senda, que a recorrida havia calculado os seus custos por meio do método CPL (“*Custo de Produção mais Lucro*”) o qual, pondera, depende, para a sua aceitação, da comprovação dos aludidos custos.

Diante disso intimou o contribuinte a fazer a prova dos citados custos e, em resposta, a recorrida informou não dispor de tais documentos. Ato contínuo, e sustentado que, a míngua de comprovação dos custos, o único método viável seria o PRL (Preço de Revenda menos Lucro), calculou os respectivos limites de dedução, **considerando a recomposição da receita e dos custos conforme o já tratado art. 10 do DL 1.598/77 (Método POC).**

Por fim, promoveu a respectiva autuação, impondo, inclusive, a multa qualificada preconizada pelo art. 44, § 1º, da já citada Lei 9.430/96 (por entender que a prática reiterada de desobedecer os preceitos do art. 10 retro referido, comprovaria que a empresa teria, dolosamente, postergado os seus custos e receitas).

Como dito, a impugnação oposta pela empresa foi integralmente acolhida, mas não pelas razões ali dispostas.

Objetivamente, a DRJ entendeu não ocorrer, no caso, nulidade (preliminar de mérito invocada pela recorrida), mormente por não identificar a tipificação das hipóteses do art. 59 do Decreto 70.235/72.

Afastou, outrossim, a alegação de decadência parcial do crédito tributário (anocalendarário de 2011), não por conta do dolo identificado pela Fiscalização (a turma *a quo* afastou, explicitamente, a ocorrência de quaisquer dos casos dos artigos 71 a 73 da Lei 4.506/64), mas, objetivamente porque não teria identificado, no período fiscalizado, pagamentos dos tributos por parte da então impugnante.

Afirmou, mais, que a ocorrência de retenção na fonte dos tributos em testilha não se prestaria à caracterizar “pagamento” para fins de aplicação, ao caso, do entendimento sedimentado na Sumula 555 e do precedente do AgRg no REsp n.º 1.277.854, ambos do STJ, e, portanto, dos preceitos do art. 150, § 4º, do CTN.

Quanto ao mérito, afirmou corretas as constatações fiscais quanto ao desrespeito à regra encartada no art. 10 do DL 1.598/64, bem como aquelas afeitas ao método de cálculo dos limites para dedução de custos, segundo as normas que tratam do preço de transferências, *in casu*, o PRL.

Todavia, reconheceu a imprestabilidade do auto de infração por dois motivos independentes:

- a) não obstante reconhecer o erro quanto a competência relativa às receitas e custos inerentes aos projetos desenvolvidos pela recorrida, ao recompor o lucro líquido da empresa nos períodos de apuração tratados pelos autos de infração, a D. Fiscalização considerou os valores declarados pela contribuinte em sua DIPJ (sem observar, portanto, a regra do art. 10 do DL 1.598) e **não o lucro líquido recomposto a partir do reconhecimento, justamente, da ocorrência de postergação de custos e receitas;**
- b) além disso, afirma que a Fiscalização, ao definir os ajustes decorrentes da aplicação do método PLR, considerou “o custo total dos insumos importados”, sem proceder a comparação do preço parâmetro com o preço praticado, segregadamente, por insumo importado.

Como os vícios acima não são passíveis de correção, pena de realização de um novo lançamento, o acórdão recorrido se viu forçado a cancelar, integralmente, as exigências, tendo, em decorrência disto, recorrido de ofício à este CARF.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

O recurso de ofício foi interposto por conta do cancelamento integral das exigências contidas nos autos de infração constantes destes autos, cujo valor principal somado, *per se*, alçava a monta de R\$ 54 milhões (aproximadamente).

Ou seja a importância exonerada ultrapassa, e muito, o valor de alçada previsto pela Portaria 63/2017 (R\$ 2.500.000,00), sendo, pois, de se conhecer do recurso, nos termos do art. 34, I, do Decreto 70.235/72.

I DA DELIMITAÇÃO DA MATÉRIA EM ANÁLISE.

Como alertado no relatório que precede este voto, a DRJ, ao apreciar as razões da impugnação, afastou, um a um, todos os argumentos atinentes ao problema do tempo e modo do registro das receitas e custos (competência – método POC), bem como as questões atinentes ao método de cálculo dos custos conforme normas relativas aos preços de transferência.

Mais que isso, o acórdão recorrido também deixou de acolher as alegações da parte atinentes à uma alegada violação à ampla defesa e, ainda, à decadência.

Em linhas gerais, o objeto do recurso de ofício em exame cinge, tão só, ao aspecto eminentemente formal do auto de infração e, particularmente, quanto a definição do *quantum debeat* notadamente a partir da recomposição do lucro líquido da empresa e, ainda, do cálculo dos limites de dedução realizado sem a segregação dos preços praticados, para comparação com os preços parâmetro, por tipo de insumo importado.

Neste passo, e para que não restem dúvidas sobre o que, efetivamente, estaremos compelidos à analisar, importa transcrever os preceitos do art. 42, parágrafo único, do já mencionado Decreto 70.235/72, *verbis*:

Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Ainda que existam questões que chamem a atenção desde julgador, notadamente em relação à decadência - já que tanto a Autoridade Lançadora, como a própria DRJ, neste ponto, descumpriram os ditames da Súmula/CARF, nº 123 -, é inegável que, especialmente a luz

da regra acima reproduzida, operou-se quanto a tudo mais o consequente trânsito em julgado administrativo (até porque, destaque-se, não houve interposição de recurso voluntário).

Dito isto, passo a me pronunciar sobre as razões que levaram a instância *a quo* a cancelar as autuações ora polemizadas.

II DO PROBLEMA DA DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Como apropriadamente apontado pelo v. acórdão de primeira instância, a D. Auditoria Fiscal considerou incorreta a apuração do lucro líquido da empresa em razão do desrespeito ao regime de competência previsto pelo art. 10 do DL 1.598/77, cujos ditames assim dispõem:

Art. 10 - Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período:

[...]

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.

Se a aplicação deste preceito ao caso concreto era, ou não cabível, como já alertado, não nos cabe mais dizer... o fato é que, uma vez aplicado, a D. Fiscalização considerou postergados para exercícios futuros partes dos resultados observados nos anos-calendários de 2011 a 2013.

Assim, e para viabilizar o recálculo dos próprios custos relativos à insumos sujeitos à controle por meio de regras de preço de transferência, houve a recomposição do lucro líquido da recorrida ao longo dos preditos períodos. Esta recomposição foi demonstrada pelas planilhas constantes das páginas 5 e 6 do TVF. Veja-se:

Ano	Custo Total pelo Método POC ¹	Custos Locais e Importações de Pessoas não Ligadas ²	Custos Sujeitos ao Preço de Transferência ³	Participação dos Custos Sujeitos ao PT / Custo Total ⁴
2011	270.065.874,00	58.800.709,00	211.265.165,00	78%
2012	517.985.455,00	351.013.445,00	166.972.010,00	32%
2013	467.492.098,00	265.141.064,00	202.351.034,00	43%
2014	147.145.100,00	112.817.293,00	34.327.807,00	23%
soma	1.402.688.527,00	787.772.511,00	614.916.016,00	

1-Custo que deveria ter sido reconhecido em atendimento ao disposto no art. 10 do DL 1598/77.

2-Custos incorridos no mercado interno apurados de acordo com a contabilização do estoque, confirmado em resposta ao Termo de Intimação.

3-Custos sujeitos ao Preço de Transferência segundo contabilização do estoque e confirmado em resposta ao Termo de Intimação.

4- $3/(2+3)$ - Relação percentual entre 3 e a soma de 2 e 3.

Ano	Receita pelo Método POC	Participação Proporcional	Receita Proporcional ⁵
2011	204.641.252,00	78%	160.085.268,19
2012	574.730.259,00	32%	185.263.631,68
2013	552.768.109,00	43%	239.262.222,61
2014	163.664.562,00	23%	38.181.668,96

Ano	Receita Proporcional ⁵	Método PRL ⁶	Limite de Dedutibilidade ⁷	Custos Incorridos ⁸	Glosa de Valores Indedutíveis ⁹
2011	160.085.268,19	PRL60	64.034.107,28	211.265.165,00	147.231.057,72
2012	185.263.631,68	PRL20	148.210.905,35	166.972.010,00	18.761.104,65
2013	239.262.222,61	PRL20	191.409.778,09	202.351.034,00	10.941.255,91
2014	38.181.668,96	PRL20	30.545.335,17	34.327.807,00	3.782.471,83

5-Receita proporcional aos custos sujeitos ao Preço de Transferência – Aplicação do percentual indicado na coluna 4(PT / custo total) sobre os valores da coluna 1 (Receita Método POC) - 5 = 4 x 1.

6- Método "PRL – Preço de Revenda menos Lucro" utilizado para cálculo do limite de dedutibilidade de custos dos insumos importados devido à ausência de documentação comprobatória. Em 2011, PRL60, ou seja, o lucro da operação deveria ser de 60%, permitindo ser considerados como dedutíveis os custos correspondentes a 40% das receitas formadoras dos preços de transferência. E a partir de 2012, PRL20, considerando como lucro e custo dedutível, 20% e 80% respectivamente.

7-Limite de dedutibilidade dos custos dos insumos importados de acordo com o método PRL. 7= 6 x 5.

8- Custos sujeitos ao Preço de Transferência segundo contabilização do estoque e resposta ao Termo de Intimação.

9- Valor do Custo sujeito ao preço de transferência que excedeu o limite de dedutibilidade obtido pela aplicação do Método PRL, sendo assim glosado. 9=8-7.

Notem que, ao refazer as receitas e custos conforme a regra encartada no art. 10 do DL 1.598/77, a Autoridade Lançadora reduziu os limites para dedutibilidade dos custos inerentes aos insumos sujeitos ao controle de preços de transferência, culminando com a glosa apontada na quinta coluna da última planilha acima reproduzida. Até aqui, não há críticas a se fazer (quanto a estes cálculos, diga-se).

Para demonstrar o valor do crédito tributário, contudo, a Fiscalização apresentou os cálculos lançados na página 9 do Termo de Constatação Fiscal, conforme se vê abaixo:

Base de Cálculo do Lançamento de Ofício

São idênticas as bases do IRPJ e da CSLL

Ano	Glosa	Base de Cálculo Tributada (Lucro / Prejuízo)	Base de Cálculo da Apuração de Ofício
2011	147.231.057,72	-5.776.166,61	141.454.891,11
2012	18.761.104,65	1.927.689,58	20.688.794,23
2013	10.941.255,91	35.601.036,22	46.542.292,13
2014	3.782.471,83	-5.171.396,87	-1.388.925,04

Em linhas gerais, o que fez a Autoridade lançadora foi, tão só, decotar dos valores concernentes ao lucro líquido, **apurados pela própria recorrida**, as importâncias glosadas.

Notem que as importâncias descritas na terceira coluna da tabela supra são, exatamente, os valores descritos nas fichas 9A, linha 80, das respectivas DIPJs, os quais, como muito bem apontado pela DRJ, foram calculados sem se observar a regra descrita no, por vezes mencionado, art. 10 do DL 1.598/77.

Vale lembrar que estamos tratando de postergação de receitas e de glosa de despesas, elementos que compõe, efetivamente, o lucro líquido da contribuinte... o procedimento adotado, neste passo, pela Fiscalização, **desconsidera as premissas adotadas por ela mesma, já que, ao fim e ao cabo, para se constituir, corretamente, o crédito tributário, era imperioso**

que fosse feito o próprio lucro líquido, inclusive para considerar a escrituração das receitas e custos dentro das competências efetivamente devidas.

E aqui, e homenageando nossa estimada Conselheira Maria Lucia Micelli, que recentemente deixou os quadros deste CARF, vale dizer que “*mandou bem*” a DRJ ao afirmar o que se segue:

Por óbvio, o resultado contábil obtido segundo o método POC deveria ter sido o ponto de partida para chegar-se ao Lucro Real. Ademais, diante da mudança dos custos e receitas, em decorrência das apropriações realizadas pelo método POC, certamente também deveriam ter sido determinados novos valores de adições e exclusões, diversos dos consignados nas Fichas 09 e 17 das DIPIJ, como é o caso dos custos e despesas não dedutíveis.

Poder-se-ia cogitar que o equívoco acima não resultaria, propriamente, no cancelamento das exigências, bastando-se, assim, adequar o lançamento pela adoção do critério correto para a apuração da base de cálculo. Todavia, não estamos, objetivamente, tratando de simples excesso de exação, mas, a toda evidência, de erro de identificação do aspecto quantitativo da norma de incidência e, por conseguinte, em erro de identificação da própria matéria tributável, o que, por tais razões, impõe, como decidido pela Turma *a quo*, o reconhecimento da improcedência do lançamento.

Insta destacar que este Colegiado, em caso análogo, adotou posicionamento semelhante ao ora proposto, como se vê da ementa do julgado abaixo reproduzida, cujo acórdão ficou a cargo do ex-Conselheiro Carlos Cesar Candal:

PAGAMENTO SEM CAUSA. IRRF. FATO GERADOR
O fato gerador do IRRF ocorre na data do pagamento, sendo descabido o lançamento totalizado ao final do ano-calendário (Acórdão de n.º 1302-003.155, julgado em 16/10/2018 e publicado em 06/11/2018)

Ainda que o processo acima versasse sobre matéria totalmente diferente da examinada neste feito, a premissa utilizada ali foi exatamente a mesma adotada pela DRJ e, agora, por este Relator. Isto é, lá o lançamento deixou de observar, assim como aqui, os aspectos temporal (competência e data da ocorrência do fato gerador) e quantitativo (valor tributável), o que resultou, também na hipótese paradigma, no cancelamento da autuação.

E, vejam bem, o vício apontado pelo acórdão recorrido, cujas conclusões são, agora, ratificadas, já seria mais que suficiente para invalidar a autuação e, assim, para se negar provimento ao Recurso de Ofício.

Como alardeado pela decisão de primeiro grau, todavia, haveria, ainda, outro problema no lançamento ora polemizado.

III DA FALTA DE SEGREGAÇÃO DOS VALORES RELATIVOS AOS INSUMOS IMPORTADOS PARA FINS DE DETERMINAÇÃO DOS AJUSTES DECORRENTES DAS REGRAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA.

Sobre este problema, a DRJ assim se pronunciou:

Observe-se ainda, quanto ao cálculo dos ajustes a título de Preço de Transferência, que o preço parâmetro, a ser comparado com o preço praticado, deve ser apurado para cada um dos insumos importados pelo sujeito passivo. Se o preço praticado é maior que o preço parâmetro, a diferença deve ser adicionada. Se é inferior, nenhum ajuste é necessário. Ao realizar o cálculo considerando o custo total dos insumos importados, como fez a fiscalização, não se chega com exatidão ao valor do ajuste, pois os preços que superam o preço parâmetro acabam sendo indevidamente reduzidos pelos que são inferiores.

De fato, o vício acima, se existente, seria demonstrado a partir da planilha já reproduzida acima em que os “Custos Sujeitos ao Preço de Transferência” são apresentados englobadamente (sem qualquer segregação).

Neste particular, e tal qual se extrai das respostas apresentadas pela recorrida aos termos de intimação fiscal emitidos neste processo, a empresa afirma, particularmente, para o cálculo dos custos segundo PLR, ter o procedido “*por produto importado*” (e-fls. 213/214), noticiando, outrossim, ter apresentado à Fiscalização, cópias de notas fiscais e planilhas, em excel, dando conta dos cálculos afeitos às importações, ao PRL variável e, finalmente, ao preço de transferência “*contendo a relação das Notas Fiscais e DIS do ano de 2014 e do projeto Atlantic que começaram em 2013*” (e-fls. 185/207, página 11 do arquivo em formato “PDF”).

Nenhum dos documentos acima foram juntados ao processo...

Ainda que, teoricamente, a segregação aventada pela DRJ se imponha (esta, aliás, é a orientação da própria Receita Federal, como se extrai do trecho do acórdão que faz referência ao programa de “Perguntas e Respostas do IRPJ do exercício de 2012”), não me é dado confirmar ou infirmar as conclusões adotadas pela decisão recorrida, simplesmente porque não existem elementos suficientes para se atestar se, realmente, a empresa promovera, nos anos-calendários objetos da autuação, a importação de produtos variados (não obstante ser razoável assumir, até pela natureza de sua atividade, que sim).

Ainda que não possa, com segurança, afirmar do ponto de vista fático, a correção da tese contida no acórdão recorrido, neste ponto, é fato que a falta de demonstração pela própria Autoridade Fiscal de como chegara ao valor de custo, sujeito ao controle pelas regras de preço de transferência, poderia, até mesmo, impor o reconhecimento da anulação dos autos de infração por desrespeito à garantia da ampla defesa; ou, quando menos, e até mais prudente, poder-se-ia, no caso, converter o julgamento em diligência a fim de instá-la sobre os documentos e/ou critérios utilizados para tanto.

Nada obstante, e como já alertei alhures, o primeiro vício identificado pela Turma *a quo* já era mais que suficiente para tornar imprestáveis os autos de infração, sendo, a toda monta, desnecessária, e contraproducente, a adoção de qualquer medida adicional de instrução na hipótese dos autos.

VI CONCLUSÃO

Á luz do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

