



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

Processo nº 11065.721200/2011-22
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.874 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de novembro de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente ALTUS SISTEMAS DE INFORMATICA S A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ILEGALIDADE OU INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.
APRECIÇÃO. COMPETÊNCIA DA AUTORIDADE
ADMINISTRATIVA. INEXISTÊNCIA.

Salvo nos casos de que trata o artigo 26-A, do Decreto nº 70.235, de 1972, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, não tem competência para conhecer de matéria que sustente a insubsistência do lançamento sob o argumento de que a autuação se deu com base norma inconstitucional ou ilegal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

GLOSA DE CUSTOS. CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO POR
EMPREITADA OU DE FORNECIMENTO A PREÇO
PREDETERMINADO DE BENS E SERVIÇOS.

Somente é dedutível a parcela do custo comprovada. O custo orçado ou estimado pelo percentual de execução física do contrato (realização da obra), com preço predeterminado, apenas é admissível em contratos que tenham prazo de execução superior a um ano.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

O dolo é elemento indispensável para justificar a aplicação da penalidade agravada. A contabilização de custos inexistentes e a utilização de notas fiscais inidôneas visando a reduzir o lucro e ocultar finalidade ou destinatário de pagamentos realizados constituem condutas dolosas e impõem o lançamento da multa de ofício de 150%.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

A vedação constitucional do confisco é direcionada a tributos e não a multa, sendo dirigida ao legislador.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a arguição de nulidade da decisão de primeira instância e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Paulo Roberto Cortez, Moises Giacomelli Nunes da Silva e Cristiane Silva Costa que votaram por dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Ausente o Conselheiro Carlos Pelá. Participou do julgamento a Conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente.

(assinado digitalmente)

FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez, Cristiane Silva Costa e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Altus Sistemas de Informática S.A. recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 5ª Turma da DRJ Porto Alegre/RS, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“Trata o presente processo de exigências de imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) e imposto de renda retido na fonte (IRRF), referentes a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, conforme Autos de Infração e Anexos de fls. 803-846 e Relatório da Ação Fiscal e planilhas (RAF) de fls. 759-802.

O crédito tributário apurado decorre das seguintes irregularidades fiscais, que estão detalhadas no relatório fiscal:

Descrição das Irregularidades.	Item do relatório	Tributo	Multa de ofício - %	Período
Falta de adição de despesas com brindes ao lucro real e base de cálculo da CSLL.	3.1	IRPJ e CSLL	75	2008
Glosa de despesas - documentação não foi apresentada.	3.2	IRPJ e CSLL	75	2008
Antecipação de despesas - provisão de fretes sobre vendas	3.3.1	IRPJ e CSLL	75	2008
Antecipação de despesas - provisão de indenização em reclamatória trabalhista	3.3.2	IRPJ e CSLL	75	2008
Cálculo dos tributos postergados - itens 3.3.1 e 3.3.2.	3.3.3	IRPJ e CSLL		
Glosa de despesas - Raul Cordeiro de Paula.	3.4	IRPJ e CSLL	150	2007, 2008 e 2009
IRF sobre pagamentos a beneficiário não identificado/pagamentos sem causa.	3.5	IRRF	150	2007, 2008 e 2009
Glosa de custos de execução de contratos de longo prazo.	3.6	IRPJ e CSLL	150	2009

Foram lavrados 3 (três) autos de infração, onde constam os seguintes enquadramentos legais e percentuais da multa de ofício:

A) Imposto de Renda Pessoa Jurídica - (auto de infração fl. 803 - total crédito tributário - R\$ 2.845.618,12).

1. Glosa de custos (item 3.6 do RAF) - arts. 251 e parágrafo único, 300 e 407 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99); IN SRF nº 21/1979. Multa de ofício: 150%.
2. Glosa de despesas (item 3.4 do RAF) - arts. 249, I, 251 e parágrafo único, 299, §§ 1º e 2º, e 300 do RIR/99. Multa de ofício: 150%.
3. Glosa de despesas (item 3.2 do RAF) - arts. 251 e parágrafo único, e 300 do RIR/99. Multa de ofício: 75%.

4. Despesas indedutíveis (item 3.1 do RAF) - arts. 247, 249, I e VIII, 251 e parágrafo único, e 299 do RIR/99. Multa de ofício: 75%.
5. Antecipação de despesas (item 3.3 do RAF) - arts. 248, 249, I, 251, 273, I e §§, 274 e 335 do RIR/99. Multa de Ofício: 75%

B) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (auto infração de fl. 811 - total do crédito tributário - R\$ 1.023.902,76).

1. Falta de adição de despesas com brindes (item 3.1 do RAF) - arts. 2º e § 1º, 13, VII, da Lei nº 7.689, de 1988; art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996; e art. 3º da Lei nº 7.689, de 1988, com alterações introduzidas pelo art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008. Multa de ofício: 75%.
2. Glosa de despesas (item 3.2 do RAF) - art. 2º e §§, da Lei nº 7.689, de 1988; art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996; arts. 299, §§ 1º e 2º, e 300 do RIR/99; e art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002. Multa de ofício: 75%.
3. Glosa de despesas (item 3.4 do RAF) - art. 2º e §§, da Lei nº 7.689, de 1988; art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 299, §§ 1º e 2º, e 300 do RIR/99; e art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002. Multa de ofício: 150%.
4. Glosa de custos (item 3.6 do RAF) - art. 2º e §§, da Lei nº 7.689, de 1988; art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996; arts. 251 e parágrafo único, 300 e 407 do RIR/99; e art. 3º da Lei nº 7.689, de 1988, com alterações introduzidas pelo art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008. Multa de ofício: 150%.
5. Antecipação de despesas (item 3.3 do RAF) - art. 2º e §§, da Lei nº 7.689, de 1988; art. 13, I, da Lei art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 273, I e §§, do RIR/99; art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002. Multa de ofício: 75%.

C) IRRF (auto de infração de fl. 819 - total do crédito tributário - R\$4.451.077,56)

1. IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados/pagamentos sem causa (item 3.5 do RAF) - art. 674 e §§ do RIR/99. Multa de ofício: 150%.

Os valores da multa de ofício estão lançados com percentuais de 75% e 150%, conforme está nos autos:

- 75% - IR e CSLL - art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

- 150% - IR e CSLL - art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

- 150% - IRRF - art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996; e art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

O juros de mora estão sendo exigidos com fundamento nos arts. 6º, § 2º (IRPJ, CSLL) e 61, § 3º (IRRF), da Lei nº 9.430, de 1996. Para a exigência relativa a CSLL, acrescente-se o art. 28 da citada lei.

O valor total do crédito tributário, na data da autuação, é de R\$8.320.598,54 (fl. 2).

A multa de ofício com o percentual de 150% aplicada sobre os tributos apurados em decorrência das infrações descritas nos itens 3.4 e 3.5 do relatório fiscal - utilização de notas fiscais inidôneas (notas fiscais "frias"), emitidas em nome da pessoa jurídica Raul Cordeiro de Paulo. Consta que a fiscalizada valeu-se de tais documentos para justificar pagamentos efetuados a "beneficiário não identificado e cuja causa não foi comprovada".

Na infração descrita no item 3.6 do relatório fiscal - glosa de custos de execução de contratos de longo prazo - o motivo para exigência da multa com o percentual de 150%, conforme o relatório fiscal, é o seguinte (fl. 774):

Cumpra recordar que a fiscalizada inventou os valores do "Controle do Contrato de Longo Prazo" nº 1111/02-IS-OS-0015 em razão de a fiscalização haver apurado diferenças nos saldos da conta 2110901021001-Custos a Incurrir a partir do mês de janeiro/2009, conforme demonstrado no Termo de Constatação e Intimação Fiscal lavrado em 13/01/2011 (fls. 674 -item 3 e 688 a 695) e na Planilha 4 anexa ao presente relatório. Tendo em vista que, de acordo com o previsto na Instrução Normativa SRF nº 21/1979, tanto as receitas quanto as despesas dos contratos com prazo de execução física superior a doze meses devem compor o resultado do contribuinte segundo o progresso dessa execução, a fiscalizada teve que inventar tanto valores de receita quanto valores de custo para neutralizar as diferenças apuradas pela fiscalização no saldo da conta 2110901021001-Custos a Incurrir.

[...] sonegação é a ação dolosa tendente a impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Foi exatamente essa a atitude da fiscalizada ao apresentar o "controle do Contrato de Longo Prazo" nº 1111/02-IS-OS-0015. Quando a fiscalizada foi confrontada, por meio do Termo de Constatação e Intimação Fiscal lavrado em 13/01/2011 (fls. 674 - item 3 e 688 a 695), a respeito das diferenças nos saldos da conta ... Custos a Incurrir, ela criou artificialmente o referido controle a fim de tentar convencer a fiscalização de que as diferenças em questão seriam inexistentes. No entanto o ardil da fiscalizada não resistiu aos questionamentos do Termo de Intimação Fiscal lavrado em 25/02/2011 (fl. 716). (Grifou-se.)

A autuada, tempestivamente, por meio de seus procuradores (procurações à fl. 946-948 - Altemo Advogados Associados), impugnou parcialmente os lançamentos com documentos (fls. 852-892), alegando, em síntese, sob os seguintes títulos, o seguinte:

I - Dos fatos

Depois de descrever as infrações fiscais identificadas pelo fisco, a defesa registra que a impugnação é parcial, impondo a suspensão da exigibilidade quanto ao IRPJ e CSLL, conjuntamente às multas de ofício agravadas em 150%, respectivamente: a) custo ou despesas não comprovadas - glosa de custos de execução de contratos de longo prazo; b) redução indevida do lucro líquido - glosa

de custos de execução de contratos de longo prazo. Quanto ao IRRF, impugna a multa agravada com o percentual de 150%.

Assim, diz a defesa, a fase contenciosa parte do crédito tributário contestado, na sequência, demonstrado.

II - Do direito

A. Custos ou despesas não comprovadas - Glosa de custos de execução de contratos de longo prazo - período-base 2009

A defesa inicialmente registra que desde o início da fiscalização apresentou os documentos e esclarecimentos quanto ao regime especial de tributação para contratos de empreitada ou fornecimento de bens ou serviços a serem produzidos mediante execução em prazo superior a um ano com preço predeterminado (art. 407 do RIR/99 e IN SRF 21/79), e acrescenta:

*[...] A respeito da diferença a maior de R\$ 1.454.038,85 encontrada no saldo credor registrado na conta 2110901021001-Custos a Incorrer em 31.12.2009, a Impugnante expendeu que por ocasião do cumprimento do **Termo de Constatação e Intimação Fiscal**, de 15.12.2010, por equívoco, não juntou documentos que justificavam a diferença de R\$ 1.454.038,85 encontrada na **Planilha 2** que integra o **Termo de Constatação e Intimação Fiscal**, de 13.01.2011, então requerendo a juntada de "**Controles de Contratos de Longo Prazo**" que faltaram anexar naquela ocasião, apensando planilha alusiva aos Contratos n. 4570047229, n. 1111/02-IS-OS-0015 e n. CN4200007.*

Em cumprimento ao Termo de Intimação Fiscal, de 25.02.2011, especificamente quanto ao fornecimento de bens ou serviços à empresa Global Engenharia Ltda., anexou cópia da "Ordem de Serviço n. 1111/02-IS-OS-0015 UTE Global I e II" e do seu respectivo Instrumento Particular de Contrato de Fornecimento de Equipamentos; apensou as Notas Fiscais NF 56157, NF 55923, NF 55941, NF-e n. 000.002.557 Série 3 (DANFE), conforme fls. 754 a 757 dos autos, referindo haverem sido contabilizadas e reconhecidas as suas correspondentes receitas realizadas no ano-calendário de 2009, através de lançamentos contábeis demonstrados em planilha, os quais espelham faturamento e pagamento detalhados pela "Cláusula Sétima" do "Instrumento Particular de Contrato de Fornecimento de Equipamento".

Com efeito, diante da "Ordem de Serviço n. 1111/02-IS-OS-0015" referente ao Instrumento Particular de Contrato e Fornecimento de Equipamentos firmado com Global Engenharia Ltda., comparativamente ao respectivo "Controle de Contrato de Longo Prazo" apresentado pela Impugnante, a Fiscalização constatou divergências com esse, no sentido de que aquela ordem de serviço foi pactuada em 12.08.2009, prevendo o prazo de noventa dias para a correspondente prestação de serviços no valor total de R\$ 2.400.000,00, e ainda, que as notas fiscais relativas a tal ordem de serviço foram emitidas em 30.10.2009, 06.11.2009 e 21.12.2009, datas essas em que a própria Fiscalização constata terem sido efetivamente escrituradas as correspondentes receitas da prestação

de serviço (fl. 758 dos autos), ao que tudo indica, comparativamente ao seu SPED-contábil.

Contudo, diante dos **erros de fato** incorridos pela Impugnante no Controle de Contrato de Longo Prazo" de fls. 714, em princípio, como a documentação exterioriza prestação de serviços pactuada para um prazo de noventa dias (v.g. curto prazo), a Fiscalização desconsiderou os valores constantes do referido "Controle de Contrato de Longo Prazo", todavia, desconsiderando apenas o cômputo dos seus custos na apuração do Lucro Real (IRPJ) e da Base de Cálculo Ajustada (CSLL) do ano de 2009, **sem exclusão das suas correlatas receitas também contabilizadas em inobservância do regime de competência no apontado período-base, preterindo a verdade material ocorrida na espécie.**(Grifou-se.)

A conclusão fiscal vai além, pois, exclusivamente em face da contratação com a Global Engenharia Ltda, além da glosa de custos incorridos vinculada a cobrança de IRPJ e de CSLL, aplicou multa proporcional qualificada de 150%, motivada por suposta elaboração do respectivo "Controle de Contrato de Longo Prazo" mediante evidente intuito de fraude, caracterizada (tipificada) por sonegação fiscal, conforme seguintes excertos do Relatório da Ação Fiscal:

[...]

Contudo, no caso concreto se impõe reconhecer a verdade dos fatos ocorridos, prestigiando-se o dever jurídico das autoridades fazendárias de tomarem decisões com base na legalidade e nos fatos tal como se apresentam em realidade, para que sejam corrigidas à luz da verdade, essencialmente, para se prestigiar o Princípio da Legalidade e da Verdade Material, pois a investigação da autoridade fazendária deve trazer aos autos os fatos realmente acontecidos, isto é, a sua realidade, para que as autoridades julgadoras formem suas convicções, para só então decidir subjetivamente em face das provas que objetivamente instruem o pleito da Impugnante, ainda mais quando se ingressa na fase contenciosa de sua apreciação (fatos), aonde deve ser respeitado o contraditório e a ampla defesa assegurado aos acusados em geral, mesmo em processos administrativos.

[...]

Ocorre que, a se considerar a ótica fiscal, no sentido de que a contratação de serviços em questão firmada com Global Engenharia Ltda, a rigor, evidencia contrato de produção em curto prazo, uma vez desconsiderado o "Controle de Contrato de Longo Prazo" constante a fl. 714, verifica-se que embora seja do contribuinte o ônus da prova dos eventuais "erros de fato" por si cometidos, não se pode olvidar que a autoridade fazendária tem o dever legal de atuar na devida instrução do processo, conforme dispõe o art. 36 da Lei n. 9.784/99. Com efeito, d.m.v., preterida a busca da **verdade material** da espécie que se cuida, esclareça-se que tal circunstância fática exigiria, por parte da Fiscalização,

aplicação do art. 408 do Decreto n. 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR).

[...]

As normas complementares que regem a hipótese constam do item 2 (2.1 e 2.2) da Instrução Normativa SRF n. 21/79:

[...]

*Nesse cenário, como se vê, qualquer que seja o prazo de vigência do contrato, quando a construção por empreitada ou cada unidade dos bens ou serviços deva ser produzida em prazo igual ou inferior a doze meses, a preço unitário e quantidades, o **resultado** deve ser apurado quando completada a execução de cada unidade, tenha ou não sido faturada.*

*Dessa forma, fácil inferir que a apuração do **resultado** dos "Contratos de Produção em Curto Prazo" abrangem suas correspondentes receitas e custos, não podendo a Fiscalização singelamente glosar a dedução de seus custos, conservando a tributação de suas correspondentes receitas, a pretexto de que os custos deduzidos no ano de 2009, supostamente na ótica fiscal, por decorrerem de contrato cuja execução não é de longo prazo, mas sim cuja natureza seria de "Produção em Curto Prazo", não podem ser antecipadamente deduzidos do lucro real (IRPJ) e da base de cálculo ajustada (CSLL), sob pena de redução indevida do lucro líquido apurado para o período-base de 2009.*

*Todavia, a infração que aqui se impugna, a rigor, decorre de mera inexatidão contábil, **sem efeitos tributários**, uma vez que o registro também antecipado de sua correspondente receita, destaque-se, neutralizou quaisquer prejuízos supostamente causados ao Fisco, já que, a suposta antecipação de custo glosada sequer dá azo à postergação do pagamento de tributos para período posterior ao que seria devido. Tal ilação surge, confrontando-se o valor do custo que foi objeto da glosa capitulada no item 3.6 do Relatório da Ação Fiscal, num montante de R\$ 1.064.357,04, com o valor das receitas que foram escrituradas no mesmo período-base (2009), nos valores de R\$ 900.000,00 (out/09), R\$ 866.479,59 (nov/09), R\$ 932.007,40 e R\$ 7.927,74 (dez/09), totalizando escrituração de receita bem superior àquela, diga-se, no montante de **R\$2.706.414,73**. Como já se disse, a própria fiscalização certificou a contabilização das receitas oriundas das notas fiscais vinculadas a "Ordem de Serviço" n. 1111/02-IS-OS-0015, conforme fls. 754 a 757 e fl. 758 dos autos.*

Recompondo-se o lucro real do período-base de 2009, embora a adição realizada pela Fiscalização à vista do suposto "Valor Tributável" de R\$ 1.064.357,04 (glosa de custos), verifica-se que paradoxalmente a Fiscalização, diante das mesmas bases tributáveis não procedeu à exclusão das correspondentes receitas antecipadas num montante de R\$ 2.706.414,71, a rigor, circunstância que inclusive causaria a diminuição do lucro tributável em R\$ 1.642.057,67, no ano

de 2009.

Vê-se assim que diante das inexatidões contábeis a determinar inobservâncias do regime de competência de custos e receitas aquele relacionadas, a Fiscalização preteriu a recomposição do lucro tributável mediante exclusão de receitas antecipadas, em prol da adição de custos que antecipados se relacionam àquelas.

Tal circunstância causa absurda violação ao comando legal inscrito no § 2º do art. 247 do Decreto n. 3.000/99 (RIR).

[...]

Por tal motivo, não se justifica a infração objeto dos lançamentos tributários do IRPJ e CSLL, no período-base de 2009, relacionada à antecipação de custos derivada de suposta execução de contrato de curto prazo, com inobservância do regime de competência, sob a ótica fiscal, indevidamente reduzindo o lucro líquido do exercício, eis que, a Fiscalização preteriu a correspondente antecipação de receitas levada a efeito e que decorre do mesmo contrato de prestação de serviços, interpretado como de execução em curto prazo, releve-se, receitas essas que antecipadas por também inobservarem o regime de competência, sobejam o montante do custo deduzido no mesmo período de apuração (2009), descaracterizando por completo a infração assim tipificada.

A desconstituição do lançamento tributário do IRPJ e CSLL, defendida nesse tópico, a exigir extinção do correlato crédito tributário, encontra amparo na inteligência do art. 273, II, do Decreto n. 3.000/99, que tem o seguinte teor:

[...]

Dessa forma, diz a defesa, o crédito tributário assim lançado está alicerçada em **erro de direito** cometido pela autoridade fazendária. Em apoio aos argumentos apresentados estão transcritos entendimentos da doutrina.

Diante do equívoco referido, a defesa defende a desconstituição dos lançamentos do IRPJ e da CSLL derivado da glosa de custos referida (item 3.6 do relatório fiscal).

Acrescenta em linha subsidiária, o seguinte:

*[...] apenas acaso desconsiderada a subsunção da matéria à capitulação legal do art. 408 do Decreto n. 3.000/99 (Produção em Curto Prazo), conforme acima expandido, tem-se que, inobstante o **erro de fato** cometido pela Impugnante no "Controle de Contrato de Longo Prazo" de fl. 714 dos autos, ao consignar ter sido iniciada em 12.01.09 a execução do contrato de prestação de serviços com Global Engenharia Ltda., comparativamente a data de início e prazo de execução constantes da Ordem de Serviço n. 1111/02-1S-OS-0015, respectivamente, 12.08.2009 e prazo de execução de noventa dias, importa esclarecer que o prazo de execução da aludida prestação foi classificado como de "Produção em Longo Prazo" porque sua produção efetivamente se estendeu por mais de doze meses, embora tal não se tenha previsto por ocasião da*

pactuação contratual ocorrida em 12.08.2009, importando explicitar que diante da Revisão B, C, D e E da Ordem de Serviço n. 1111/02-1S-OS-0015, firmada com Global Engenharia Ltda., a data de término do referido contrato teve previsão de encerramento para 31.03.2011.

Com efeito, se o convencimento dos insígnies julgadores de primeiro grau subsumir o contrato em questão como de execução em longo prazo com Global Engenharia Ltda., à vista de suas subseqüentes revisões, importa atentar à disciplina legal do art. 407 do Decreto n. 3.000/99, máxime combinada ao item 2.3 da Instrução Normativa SRF n. 21/79, a seguir transcrita:

[...]

Em suma, conforme planilhas anexas (doe. 02) que corrigem o **erro de fato** ocorrido "Controle de Contrato de Longo Prazo" de fl. 714 dos autos, há que se considerar a regra estampada na segunda parte do item 2.3. da Instrução Normativa SRF n. 21/79: **"A parte do resultado correspondente ao período-base em que se iniciou a execução será tributado, acrescido de juros e correção monetária (Decreto-lei 1.598/77. art. 6º, § 7º), juntamente com a do período-base seguinte."**

Nesse sentido, em apertada suma, observando-se as planilhas arroladas como doc. 02, verifica-se que o "Custo Total" do "Controle de Contrato de Longo Prazo", vinculado a Ordem de Serviço n. 1111/02-1S-OS-0015 firmada com Global Engenharia Ltda., entre os meses de outubro e novembro de 2009, computou os montantes de R\$ 623.785,59 e de R\$ 625.605,88, totalizando "Custo Total" de R\$1.249.391,47, o qual, subtraído do "Custo Incorrido" entre os meses de outubro, novembro e dezembro de 2009, respectivamente, R\$ 73.253,33, R\$ 236.465,38 e R\$ 176.462,79, num total de R\$ 486.181,50 ("Custo Incorrido"), por sua diferença de R\$ 763.209,97 (R\$ 1.249.391,47 menos R\$ 486.181,50), justifica parte do saldo existente para a conta 2110901021001 - Custos a Incorrer que deveria ser de R\$ 4.335.369,21 (R\$ 3.572.159,24 acrescido da diferença supra de R\$ 763.209,97), e não de R\$ 3.572.159,24, como quer a Fiscalização, consoante calculado para o período-base de 2009, na Planilha 4 do Relatório da Ação Fiscal.

Apenas subsidiariamente à defesa contrária à infração capitulada como "indevida redução do lucro líquido" do período-base de 2009, por acrescer ao lucro tributável do IRPJ e da CSLL, "Valor Tributável" de R\$ 1.064.357,04, decorrente de suposto excesso no período-base de 2009 para a conta "2110901021001 - Custos a Incorrer" (custos de Contratos de Execução de Longo Prazo), a rigor, regularizado o **erro de fato** cometido pela Impugnante no "Controle de Contrato de Longo Prazo" de fl. 714 dos autos, conforme acima expendido, o excesso da referida conta "2110901021001 - Custos a Incorrer" existente no período-base de 2009, Ad argumentandum tantum, para efeito de raciocínio, somente motivaria recomposição do lucro líquido mediante adição de "Valor Tributável" em montante máximo de R\$ 301.147,07 (R\$ 1.064.357,04 menos R\$ 763.209,97), relativamente aos autos de **infração do IRPJ e da CSLL, outrossim, atingindo reflexamente**

parte da multa proporcional qualificada em 150%, eis que, como se vê, a prorrogação da execução da "Ordem de Serviço n. 1111/02-IS-OS-0015", por prazo superior a 12 meses, justifica ainda em 2009 a dedução dos custos desse contrato, num montante de R\$ 763.209,97, a ser acrescida a conta "2110901021001 - Custos a Incurrer".

Conforme a jurisprudência da antiga estrutura do Segundo Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, o erro de fato alegado após instaurada a fase litigiosa do procedimento fiscal deve ser apreciado pelos órgãos julgadores em esfera administrativa...

[...]

No dizer de HUGO DE BRITO MACHADO, o contribuinte há de ter "oportunidade de formular impugnação na qual provará, se for o caso, que os fatos por ele declarados não ocorreram, ou não ocorreram como declarados, ou, ainda, que o significado jurídico tributário aos mesmos atribuídos pela autoridade administrativa não está de conformidade com a lei tributária." E isto porque seria "absurdo obrigá-lo a pagar porque declarou, sem direito de demonstrar que errou ao declarar".

O princípio da legalidade conduz o agir da Administração Pública aos olhos da lei, mas não é só. Como adverte ALBERTO XAVIER, a "aplicação da norma tributária, na generalidade dos casos, não se esgota numa mera operação intelectual." Vale dizer, não basta a existência de uma previsão normativa geral e abstrata; "é essencial que, no caso concreto, tenham efetivamente acontecido os fatos aos quais a lei estipulou como consequência."

Ao final, a defesa, referindo-se a princípios que norteiam o processo administrativo tributário, principalmente, o da ampla defesa e do contraditório, da legalidade, da finalidade, da motivação, da razoabilidade e da eficiência, pelas razões acima expendidas, entende que devem ser desconstituídos os lançamentos tributários de IRPJ e de CSLL, quanto à glosa ust.s da execução de contrato de longo prazo, objeto dos item 001 e item 004 da Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(s) dos respectivos autos de infração, e, por consequência, extinto os créditos tributários correspondentes, inclusive seus consectários legais (multa de ofício qualificada e juros SELIC).

B. Inaplicável a multa de 150% do item 3.6 do relatório da ação fiscal. Ausência de lesão ao erário. Eventual existência de dúvida.

Diz a defesa que há equívoco na exigência fiscal descrita no "item A" da impugnação e, consequentemente, na exigência da respectiva multa de ofício, tendo em vista a ocorrência da inexactidão contábil relatada.

Registra que a multa combatida ofende as disposições expressas no art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN), pois o citado dispositivo legal manda interpretar a lei tributária, que define infrações ou que comine penalidade, de maneira mais favorável ao acusado em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, e quanto à natureza ou extensão dos seus efeitos. Em apoio aos argumentos apresentados está transcrita jurisprudência sobre o tema.

No caso dos autos, a dúvida estaria expressa no relatório fiscal, item 4.3:

A princípio, não seria possível afirmar se a diferença no saldo da conta 2110901021001-Custos a Incurrir em 31/12/2009 é decorrente de lançamentos efetuados intencionalmente pela fiscalizada apenas com o intuito de reduzir seu lucro líquido, ou se é decorrente de simples equívocos nos lançamentos efetuados na conta em questão. [...]

Além disso, diz a defesa, não cabe cogitar a existência de evidente intuito de fraude no presente caso, pois não há ação maliciosa com intenção de lesar os cofres públicos. Está transcrita parte de voto em acórdão do CARF sobre o assunto.

Em suma, diz a defesa, evidencia-se que a inobservância do regime de competência, quanto a suposta antecipação de custos, que exige a recomposição do lucro tributável do período-base, inclusive mediante exclusão das receitas correlatas àquele (custo), que também foram antecipadas para fins de apuração dos tributos devidos, não constitui fundamento para lançamento de tributo, uma vez que dos seus cálculos, não resulta recolhimento a menor de tributos no respectivo período, inexistindo assim, a infração capitulada como redução indevida do lucro real e do lucro líquido ajustado.

Assim, a infração fiscal descrita, que supostamente buscava benefício fiscal à autuada, não reúne as características essenciais do evidente intuito de fraude, e, portanto, sonegação.

C. Caráter confiscatório da multa. Itens 3.4, 3.5 e 3.6 do relatório fiscal - multa 150%.

A defesa alega que nas hipóteses como a destes autos, a aplicação da multa de ofício qualificada do art. 44, §1º da Lei n. 9.430/1996, com redação dada pelo artigo 14 da Lei n. 11.488/2007, também não se mantém com a aplicação dos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade que garantem a manutenção do patrimônio do contribuinte em detrimento de drásticas e radicais penas confiscatórias.

Depois relatar doutrina sobre o tema e transcrever o art. 2º, parágrafo único, VI, da Lei nº 9.784, de 1999, conclui que a aplicação de multa 150% do valor de IRPJ, CSLL e IRRF lançados não se mostra necessária e nem proporcional em sentido estrito, visto que dá ensejo a exagerada lesão ao patrimônio da impugnante, configurando nítido efeito confiscatório de sua propriedade. Assim, faz-se necessário a redução do percentual que não configure confisco.

D. Indevida cobrança de juros de mora sobre as multas de lançamento de ofício

Neste subtítulo, a defesa opõem-se à cobrança de juros sobre as multas de ofício, porque inexistente base legal. Diz que o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, trata somente de débitos decorrentes de tributos e contribuições para com a União, não se referindo a débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional.

Acrescenta que o entendimento acima é reforçado quando a Lei nº 9.430, de 1996, no seu art. 43, parágrafo único, previu, expressamente, multa de ofício apenas quando lançada isoladamente ou em conjunto, somente com juros. Em apoio as argumentos apresentados estão transcritos entendimentos da jurisprudência sobre essa questão.

A impugnante requer o seguinte:

1. desconstituição com extinção do crédito tributário relativamente ao item 3.6 do Relatório da Ação Fiscal (item 001 e item 004 da Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(s) dos autos de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), pelas razões expostas nos itens A e B;
2. desconstituição com extinção do crédito tributário em face da penalidade qualificada em 150%, aplicada proporcionalmente aos tributos descritos nos itens 3.4 (IRPJ e CSLL), 3.5 (IRRF) e 3.6 (IRPJ e CSLL) do Relatório da Ação Fiscal, inaplicável à espécie haja vista os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da vedação ao confisco, conforme razões expendidas no item C;
3. a extinção dos créditos tributários em decorrência da indevida cobrança de juros de mora sobre as multas lançadas de ofício, conforme defendido no item D;
4. que todas as intimações e comunicações relativas ao presente feito realizadas em nome da procuradora Marta Ione Guex de Oliveira, no seu endereço profissional.

Posteriormente, a defesa aditou a impugnação parcial apresentada anteriormente (fls. 893-941), alegando, em síntese, o seguinte:

I - Dos fatos

Formaliza expressa desistência ao parcelamento do IRRF informado na impugnação parcial ocorrida em 29/04/2011, pelos seguintes motivos:

- i. a presunção de inexistência de despesa/custo glosada a título de IRPJ e CSLL, por si só, não autoriza lançamento de IRRF a título de pagamento sem causa/beneficiário não identificado, quando ausente a comprovação do efetivo pagamento, ônus de prova que é da Fiscalização;
- ii. a aplicação do art. 674, *caput* e §1º do Decreto n. 3.000/99, relativamente ao IRRF de beneficiário não identificado/pagamento sem causa, não pode ser cumulada à tributação do IRPJ/CSLL derivada de redução de lucro vinculada a glosa de despesa/custo cuja efetividade da prestação de serviço foi desconsiderada, sob pena de dupla tributação sobre a mesma base de cálculo baseada nos valores de notas fiscais consideradas inidôneas;
- iii. a glosa de despesas/custos calcada em documentos considerados inidôneos, no caso de incidência concomitante à tributação do IRRF prevista no art. 674 do Decreto n. 3.000/99, a rigor, conduz à instituição de penalidade cobrada como tributo (IRRF), que não pode ser cumulada com penalidade de ofício.

Assim, diz a defesa, amparada pelo direito de petição qualificado como impugnação, cujo exercício, no caso concreto, está franqueado até o dia 02.05.2011, requer sejam "os fatos, direito e pedido da impugnação parcial ocorrida em 29.04.2011", retificados quanto ao parcelamento da parcela do IRRF nela informada

e ora desistido, e, mais, que constem aditados para também serem apreciados por esta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Porto Alegre as razões de mérito (direito) que passa a aduzir e, por fim, o pedido, rogando que os efeitos da suspensão da exigibilidade (art. 151, III do CTN) abranja o crédito tributário lançado a título de IRRF.

Registra que, com isso, conserva-se em fase contenciosa a integralidade do crédito tributário de IRRF lançado (tributo, multa de 150% e juros).

II. Do direito

A. Da indevida cobrança de IRRF sobre pagamento a beneficiário não identificado/pagamento sem causa

Alega que o trabalho fiscal está calcado num conjunto de indícios que visam convencer os julgadores de que, efetivamente, ocorreu a materialidade da hipótese de incidência prevista no art. 61 da Lei n. 8.981/95, que dá base legal ao art. 674 do Decreto n. 3.000/99 (RIR), diga-se, o "pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas", condição esta indispensável para a aplicação do dispositivo em foco.

Diz que o fisco presumiu que houve pagamento a beneficiário não identificado, no entanto a tributação está centrada em livros contábeis que registram pagamentos à pessoa jurídica Raul Cordeiro de Paula, a qual foi desconsiderada como real beneficiária desses rendimentos, pois os documentos fiscais correspondentes foram declarados inidôneos para justificar a dedutibilidade da despesa/custo da prestação de serviço. Em outras palavras:

- i. na escrituração contábil da fiscalizada constam lançamentos a crédito de contas do ativo circulante relativos a pagamentos supostamente efetuados a Raul Cordeiro de Paula;
- ii. a fiscalizada não apresentou qualquer documentação de que tais pagamentos foram efetuados em favor do suposto emitente das notas fiscais;
- iii. os elementos obtidos no curso do procedimento de fiscalização trazem a certeza de que o verdadeiro beneficiário de tais pagamentos não foi Raul Cordeiro de Paula.

Assim, a Fiscalização conclui que os pagamentos relacionados devem ser considerados como efetuados a beneficiários não identificado e cuja causa não foi comprovada, motivo pelo qual tais valores estariam supostamente sujeitos à incidência do imposto de renda. E acrescenta a defesa:

Ora, é evidente que a instrução fiscal levada a cabo não confere adequado suporte probatório ao lançamento tributário de IRRF constituído, saltando à vista a limitação existente na identificação do pagamento erigido como suporte fático do auto de infração de IRRF combatido, pois como já se disse, a comprovação direta (não presumida!) do pagamento é a condição indispensável à capitulação da infração descrita, grosso modo, como pagamento por pessoa jurídica a beneficiário não identificado/pagamento sem causa.

Como se vê, a falta de investigação aprofundada visando revelar e tributar o real titular da renda vinculada ao referido pagamento,

não subsume o caso concreto à descrição eleita como critério material da exação fiscal, circunstância que expõe a inadequada aplicação do art. 674 do Decreto n. 3.000/99 ao caso dos autos, uma vez que a prova do fato tributado não se exaure com a simples indicação de que a causa da operação não foi comprovada (v.g. notas inidôneas) e de que na escrituração da Impugnante não há identificação do beneficiário do pagamento.

Na presente autuação de IRRF há que se diferenciar este caso dos normalmente analisados quanto à incidência de IRRF sobre pagamento a beneficiário não identificado/pagamento sem causa, uma vez que, segundo o material contido na peça acusatória, e fonte para se nortear o processo, não há comprovação de que os recursos considerados inexistentes como despesa/custo da prestação de serviço, tornaram-se renda efetiva de terceiro, circunstância que macula a autuação fiscal por falta de comprovação da hipótese de incidência, singelamente presumida na investigação fiscal, todavia, o que não autoriza dar feições de prova de efetivo pagamento a mero indício que não se presta como hipótese de incidência do IRRF que se combate.

Entende a defesa que o ponto essencial da questão envolve a comprovação da movimentação financeira ocorrida, pois para imposição dessa tributação depende da efetiva comprovação de que houve o pagamento a algum beneficiário que não constou identificado.

Questiona por que os registros contábeis, que foram desclassificados para efeito de comprovação da efetividade dos gastos com a contratação dos serviços, levam à comprovação de pagamento a beneficiário não identificado?

Acrescenta que a comprovação do efetivo pagamento, da movimentação de recursos financeiros em prol de beneficiário que não foi identificado, não foi o foco da peça acusatória. O que se vê, diz defesa, é a total falta de investigação e exploração de instrumentos potencialmente à disposição da fiscalização, por exemplo, a verificação da movimentação financeira.

Assim, a prova do pagamento é ônus da fiscalização, sem a qual não se sustenta o lançamento tributário. Em apoio a esse entendimento, estão transcritas ementas de acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes/MF.

Em linha subsidiária, a defesa expõe que, inobstante a perfunctória investigação fiscal levada a efeito, calha também impugnar a tributação de IRRF porque incide sobre a mesma base tributável do IRPJ/CSLL, à vista da regra do art. 304 do Decreto n. 3.000/99 comparativamente ao comando legal do art. 61 da Lei n. 6.981/95, espelhado pelo art. 674 do RIR/99. Com efeito, o comando legal espelhado pelo art. 674 do Decreto n. 3.000/99, a rigor, instituiu verdadeiro *bis in idem*, senão uma efetiva penalidade mascarada de IRRF, assim punindo os pagamentos a beneficiários não identificados, o que é vedado pelo art. 3º do CTN, que impede a cobrança de penalidade como tributo.

Por fim, a defesa reproduz as impugnações quanto ao caráter confiscatório da multa de 150% cobrada proporcionalmente à exigência do IRRF, e quanto a cobrança de juros de mora sobre as multas de ofício lançadas (fls. 899-917), conforme impugnação parcial protocolada em 29.04.2011, que acima está relatada, não sendo portanto necessário repeti-las.

A impugnante requer:

- a) sejam os fatos, direito e pedido da impugnação parcial, ocorrida em 29/04/2011, retificados quanto ao parcelamento da parcela do IRRF nela informado e ora desistido;
- b) que seja apreciado o aditamento da impugnação apresentada em 29.04.2011, particularmente quanto ao crédito tributário de IRRF integralmente contraditado, para rogar: (i) desconstituição do lançamento tributário com extinção do crédito tributário relativamente ao item 3.5 do Relatório da Ação Fiscal; (ii) desconstituição com extinção do crédito tributário em face da penalidade qualificada em 150%, aplicada ao IRRF descrito no item 3.5 (IRRF) do Relatório da Ação Fiscal, inaplicável à espécie haja vista os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da vedação ao confisco; (iii) que os efeitos da suspensão da exigibilidade abranjam todo o crédito tributário lançado a título de IRRF;
- c) a extinção dos créditos tributários em decorrência da indevida cobrança de juros de mora sobre as multas lançadas de ofício;
- d) que todas as intimações e comunicações relativas ao presente feito realizadas, sempre e necessariamente, em nome do procuradora Marta Ione Guex De Oliveira, no endereço profissional.

Em 06 de maio de 2011, apresentou requerimento para explicitar e ratificar as impugnações apresentadas anteriormente, quanto a parte do crédito tributário parcelado, relativamente ao lançamentos de IRPJ e CSLL (fls. 956-961), onde consta o seguinte:

[...] tendo impugnado todo o crédito tributário de IRPJ e CSLL vinculado ao item 3.6 do Relatório da Ação Fiscal (integrante dos respectivos autos de infração de IRPJ e CSLL), correspondentes ao item 001 da Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(s) do Auto de Infração do IRPJ e item 004 da Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(s) do Auto de Infração da CSLL, inclusive as correlatas multas de ofício proporcionais de 150% de IRPJ e CSLL a propósito cominadas, outrossim, tendo impugnado, exclusivamente as multas de ofício proporcionais de 150% (IRPJ e CSLL) cominadas quanto ao item 3.4 do Relatório da Ação Fiscal (integrante dos respectivos autos de infração de IRPJ e CSLL), decorrentes do item 002 da Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(s) do Auto de Infração do IRPJ e item 003 da Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(s) do Auto de Infração da CSLL, e ainda, tendo impugnado a integralidade do crédito tributário de IRRF vinculado ao item 3.5 do Relatório da Ação Fiscal (integrante do auto de infração de IRRF), objeto do item 001 da Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(s) do Auto de Infração do IRRF, inclusive a correlata multa de ofício proporcional de 150% cominada, de outra forma, conforme evidenciam os documentos ora apensados como doc. 03, e conforme posto nas impugnações dos Autos de Infração do IRPJ/CSLL/IRRF, ratifica que, na mesma sua Impugnação, requereu o parcelamento do crédito tributário de IRPJ e CSLL, especificamente (i) objeto dos

itens 3.1 a 3.3 do Relatório da Ação Fiscal (integrante do auto de infração de IRPJ e CSLL), correspondente aos itens 003, 004 e 005 da Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(s) do Auto de Infração do IRPJ, bem como correspondente aos itens 001, 002 e 005 da Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(s) do Auto de Infração da CSLL, inclusive as correlatas multas de ofício proporcionais de 75% cominadas (IRPJ e CSLL); e, (ii) exclusivamente (tributo e contribuição, exceto as multas de ofício proporcionais de 150% infligidas) o IRPJ e CSLL vinculados ao item 3.4 do Relatório da Ação Fiscal (integrante dos respectivos autos de infração de IRPJ e CSLL), item 002 da Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(s) do Auto de Infração do IRPJ e item 003 da Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(s) do Auto de Infração da CSLL, tudo constituído através dos respectivos lançamentos não impugnados nessas partes (IRPJ e CSLL), objeto do processo administrativo n. 11065.721200/2011-22, já tendo providenciado o necessário para tanto, inclusive efetuado o pagamento da primeira parcela no vencimento do prazo que lhe concede a Lei 8.218/91, em seu art. 6º, inciso II, ou seja, em 02/05/2011 (doc. 04).

Resumindo, a defesa entende que estão impugnados:

- a) todo o crédito tributário de IRPJ e CSLL vinculado ao item 3.6 do Relatório da Ação Fiscal, inclusive a multa de ofício de 150%;
- b) somente a multa de ofício de 150% (IRPJ e CSLL), referente à infração descrita no item 3.4 do Relatório da Ação Fiscal;
- c) integralmente o crédito tributário relativo ao IRRF vinculado ao item 3.5 do Relatório da Ação Fiscal, inclusive a multa de ofício proporcional de 150%.

Assim, tem-se os seguintes valores:

1. IRPJ

A. IRPJ P.A.	B. Valor tributável RS	C. Valor do imposto	D. Parte não litigiosa	E. Parte litigiosa	F. Item R.A.F	G. Multa %
12/2007	879.476,15	219.869,03	219.869,03		3.4	150
12/2008	1.098.701,22	274.675,30 (8.275.57)	266.399,73		3.4	150
	1.924,07				3.2	75
	1.950,50				3.1	75
	159.541,50	22.543,95	22.543,95		3.3	75
Somas		288.943,68	288.943,68			
12/2009	1.064.357,04	266.089,25		266.089,25	3.6	150
	1.184.339,85	296.084,96	296.084,96	0	3.4	150
Somas		562.174,21	296.084,96	266.089,25		
Total geral		1.070.986,92	804.897,67	266.089,25		

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 21/01/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente

em 21/01/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 09/02/2015 por LEONA

RDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 10/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

2. CSLL

A. CSLL P.A.	B. Valor tributável R\$	C. Valor da contribuição	D. Parte não litigiosa	E. Parte litigiosa	F. Item R.A.F	G. Multa %
12/2007	379.476,15	79.152,85	79.152,85		3.4	150
12/2008	1.098.701,22	98.883,10			3.4	150
	1.924,07				3.2	75
	1.950.50	348,71			3.1	75
		3.172.70			3.3	75
Somas		102.604,51	102.604,51			
12/2009	1.064.357,04	95.792,13		95.792,13	3.6	150
	1.184.339,85	106.590.59	106.590.59	0	3.4	150
Somas		384.140,08	288.347,95	95.792,13		

3. IRRF

A. IRRF P.A.	B. Valor tributável R\$	C. Valor do imposto	D. Parte não litigiosa	E. Valor questionado	F. Item R.A.F	G. Multa o/ %
Diversos	Diversos	1.622.468,22		1.622.468,22	3.5	150

As parcelas não litigiosas foram transferidas para o processo nº 13054-720.117/2011-91, conforme despacho de fls. 971 e "Termo de Transferência de Crédito Tributário" de fl. 969.

É o relatório.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 10-34.417 (fls. 972-1.005) de 22/09/2011, por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento. A decisão foi assim ementada.

“*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. Exorbita à competência das autoridades julgadoras a apreciação acerca de suposta inconstitucionalidade ou ilegalidade de ato integrante do ordenamento jurídico vigente.

IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. Apresentada a primeira impugnação tempestivamente, a autuada exerceu o seu direito de defesa, não podendo voltar a fazê-lo devido a ocorrência da preclusão consumativa, ou seja, a consumação do ato processual contestatório.

IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO LÓGICA. A confissão do débito em pedido de parcelamento constitui impeditivo lógico para apresentação de impugnação sobre o mesmo débito.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

GLOSA DE CUSTOS. CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA OU DE FORNECIMENTO A PREÇO PREDETERMINADO DE BENS E SERVIÇOS. Somente é dedutível a parcela do custo comprovada. O custo orçado ou estimado pelo percentual de execução física do contrato (realização da obra), com preço predeterminado, apenas é admissível em contratos que tenham prazo de execução superior a um ano.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. O dolo é elemento indispensável para justificar a aplicação da penalidade agravada. A contabilização de custos inexistentes e a utilização de notas fiscais inidôneas visando a reduzir o lucro e ocultar finalidade ou destinatário de pagamentos realizados constituem condutas dolosas e impõem o lançamento da multa de ofício de 150%.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. A vedação constitucional do confisco é direcionada a tributos e não a multa, sendo dirigida ao legislador.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. EXIGÊNCIA NÃO FORMULADA NO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE PRONUNCIAMENTO PELA DRJ. Os juros de mora incidiram unicamente sobre os tributos lançados e não tendo o auto de infração formulado exigência de juros sobre a multa de ofício lançada, inexiste a respeito qualquer contraditório suscetível de apreciação pela turma de julgamento da DRJ.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL. A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se ao lançamento decorrente, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar decisão diversa.”

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 23/12/2011 (A.R. de fl. 1.017) a interessada interpôs recurso voluntário em 26/01/2012 (fls. 1.019-1.091) onde repisa os argumentos apresentados em sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Resumo da lide

A Recorrente apura o montante de tributos e contribuições pela sistemática do lucro real anual e teve contra si lavrados três Autos de Infração, um relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), outro à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e, por último, o relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), todos dos períodos-base de 2007 a 2009.

Relativamente ao Auto de Infração do IRPJ, o fundamento da autuação girou em torno de (i) custos ou despesas não comprovadas — glosa de custos de execução de contratos de longo prazo; (ii) custos ou despesas não comprovadas - glosa de despesas — Raul Cordeiro de Paula; (iii) custos ou despesas não comprovadas - glosa de despesas cuja documentação comprobatória não foi apresentada; (iv) despesas indedutíveis — falta de adição de despesas com brindes ao lucro real; e (v) inobservância do regime de escrituração — antecipação de despesas.

Relativamente ao Auto de Infração do CSLL, em torno de (i) redução indevida do lucro líquido - falta de adição de despesas com brindes à base de cálculo da CSLL; (ii) redução indevida do lucro líquido - glosa de despesas cuja documentação comprobatória não foi apresentada; (iii) redução indevida do lucro líquido - glosa de despesas - Raul Cordeiro de Paula; (iv) redução indevida do lucro líquido - glosa de custos de execução de contratos de longo prazo; e (v) falta de recolhimento da CSLL - antecipação de despesas.

Por fim, relativamente ao Auto de Infração do IRRF, em torno de (i) imposto de renda na fonte sobre pagamentos a beneficiários não identificados/pagamentos sem causa.

Oportunamente a Recorrente requereu o parcelamento parcial dos Autos de Infração do IRPJ e da CSLL lançados e, de outra forma, impugnou a integralidade das multas proporcionais cominadas em 150%, rogando a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários até a sua extinção integral, e teve deferido parcelamentos de:

- parte do IRPJ, resultante dos itens 002 a 005 da Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(s) desse Auto de Infração, respectivamente, custos ou despesas não comprovadas — glosa de despesas — Raul Cordeiro de Paula; custos ou despesas não comprovadas — glosa de despesas cuja documentação comprobatória não foi apresentada; despesas indedutíveis - falta de adição de despesas com brindes ao lucro real; inobservância do regime de escrituração — antecipação de despesas; e

- parte da CSLL, resultante dos itens 001, 002, 003 e 005 da Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(s) desse Auto de Infração, respectivamente, redução indevida

do lucro líquido - falta de adição de despesas com brindes à base de cálculo da CSLL; redução indevida do lucro líquido - glosa de despesas cuja documentação comprobatória não foi apresentada; redução indevida do lucro líquido - glosa de despesas - Raul Cordeiro de Paula; falta de recolhimento da CSLL - antecipação de despesas.

Paralelamente, apresentou impugnação parcial aos mesmos autos de Infração do IRPJ e da CSLL, protocolizada no dia 29.04.2011, rogando a suspensão da exigibilidade das correspondentes parcelas dos principais, multas e juros, respectivamente, contestando as infrações em torno dos (i) custos ou despesas não comprovadas — glosa de custos de execução de contratos de longo prazo; e da (ii) redução indevida do lucro líquido - glosa de custos de execução de contratos de longo prazo.

Nessa ocasião, relativamente ao Auto de Infração de IRRF, efetivamente, apenas contestou a multa de ofício proporcional, pois pretendia parcelar o tributo em si, qual seja, o valor principal do IRRF lançado. Todavia, diante da recusa da competente unidade fazendária a este seu pleito, tempestivamente, no dia 02.05.2011, a Recorrente também o impugnou através de aditivo aquela impugnação para que abrangesse o principal do IRRF, além da multa proporcional agravada em 150%, eis que o requerimento equivocado do pretendido parcelamento, natimorto pela vedação legal expressa ao parcelamento de tributos passíveis de retenção, não equivale a renunciar ao direito à sua contestação, sobretudo exercido com irresignação tempestiva.

Em que pese a vedação ao parcelamento de IRRF, expressamente, a Recorrente formalizou desistência ao mesmo, concomitantemente à sua impugnação complementar ao último Auto de Infração de IRRF, protocolizada em 02.05.2011, porque:

(i) a presunção de inexistência de despesa/custo (pela contratação de serviço) glosada a título de IRPJ e CSLL, por si só, não autoriza o lançamento de IRRF a título de pagamento sem causa/beneficiário não identificado, quando ausente a comprovação do efetivo pagamento, ônus de prova que é da Fiscalização; e ainda, porque

(ii) a aplicação do art. 674, *caput* e §1º do Decreto n. 3.000/99, relativamente ao IRRF de beneficiário não identificado/pagamento sem causa, não pode ser cumulado ao IRPJ/CSLL derivado de redução de lucro vinculada a glosa de despesa/custo cuja efetividade da prestação de serviço foi desconsiderada, sob pena de dupla tributação sobre a mesma base de cálculo consistente em valores de notas fiscais consideradas inidôneas; e por fim, por que

(iii) a glosa de despesas/custos calcada em documentos considerados inidôneos, no caso de incidência concomitante à tributação do IRRF prevista no art. 674 do Decreto n. 3.000/99, a rigor, conduz à instituição de penalidade cobrada como tributo (IRRF), vedada cumular com penalidade de ofício.

Com tal impugnação complementar do dia 02.05.2011, requereu fossem os FATOS, DIREITO e PEDIDO da impugnação de 29.04.2011 retificados quanto ao pretendido parcelamento do IRRF nela informada e objeto de expressa desistência, e, mais, que constassem aditados para também serem apreciadas as razões de mérito (DIREITO) e, por fim, o PEDIDO, rogando que os efeitos da suspensão da exigibilidade abrangesse a integralidade do crédito tributário lançado a título de IRRF, multa de 150% e juros.

Entretanto, contradizendo as alegações da defesa, o acórdão de primeira instância julgou-as improcedentes, e ainda, relativamente à irresignação contrária ao valor principal do IRRF, manifestada em impugnação do dia 02.05.2011, considerou-a estranha às defesas apresentadas em 29.04.2011, nesse particular, sentenciando a carência de litígio, bem como, em última análise, a definitividade desta matéria na instância administrativa a pretexto de estar preclusa.

A decisão de primeira instância, veiculada pelo Acórdão n. 10-34.417 – 5ª Turma da DRJ/POA, de 22.09.2011, ademais, deixou de apreciar a matéria relativa à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, abstendo-se a Turma Julgadora de se pronunciar a respeito, nesse particular, "não conhecendo" do correspondente "Pedido" da impugnação.

Este CARF, por meio da Resolução n. 1402-000.154 - 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, de 07.11.2012, determinou o retorno dos autos ao primeiro grau de julgamento, para que fosse prolatada nova decisão, apreciando a matéria da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Passo ao voto.

Do aditamento da impugnação parcial. Da preliminar de nulidade da decisão recorrida

Conforme relatado, a Recorrente aditou impugnação parcial aos autos de infração relativos ao IRPJ, CSLL e IRRF, para desistir do parcelamento e contestar a exigência relativa ao IRRF (principal) e ao IRPJ e à CSLL e, ainda no prazo legal para impugnar (fls. 893/941 e 956/968).

Com esse requerimento, pretendia a defesa ver instaurada a fase contenciosa sobre a integralidade do IRPJ, CSLL e do IRRF lançado (tributo, multa de 150% e juros).

Com efeito, entendo, tal qual na decisão recorrida, que deu-se a preclusão do direito de impugnar da defendente. Sigo a decisão recorrida em seus fundamentos na forma a seguir apresentada.

Quando a questão envolve o tema impugnação em processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da União, deve-se observar as determinações constantes no Decreto n.º 70.235, de 1972 (PAF), especificamente os arts 14 a 16, que regem a matéria:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

[...]

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Assim, o rito estabelecido na legislação vigente para o processo administrativo-fiscal é:

1. a impugnação é o ato que instaura o contencioso administrativo; trata-se da peça vestibular do litígio a ser dirimido (art. 14);
2. não concordando com a exigência fiscal, o autuado tem direito de apresentar sua discordância por meio da impugnação, dentro do prazo de 30 dias contados da data em que for feita a intimação da exigência, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar (art. 15);
3. a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, ou, refira-se a fato ou direito superveniente, ou, destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos (art. 16 e § 4º);

Nos caso dos autos, tem-se a impugnação tempestiva de fls. 852/892, onde não consta discordância quanto à exigência do IRRF (do valor principal) e parte do IRPJ e CSLL, objetos de adesão ao parcelamento conforme documentos de fls. 964/965 e 966/967, respectivamente.

Com efeito, vê-se que ao aditar a impugnação e requerer desistência ao parcelamento (fl. 894), a interessada juntou ao processo a cópia do pedido (PEPAR) e a relação dos respectivos débitos (DIPAR) de IRRF (fls. 934-941), que foram lançados, conforme o auto de infração e anexos de fls. 819/846. Procedimento semelhante se deu com relação ao IRPJ (964/965) e à CSLL (966/967).

Note-se que nos requerimentos apresentados (PEPAR), protocolizados em 02/05/2011 (fl. 934, 964 e 966), a impugnante declarou que o pedido de parcelamento importa em *confissão irretratável da dívida e configura confissão extrajudicial, nos termos dos artigos 348, 353 e 354 do Código de Processo Civil*.

Quanto à tramitação do processo, deve-se registrar também as disposições contidas no art. 17 do PAF, *verbis*:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Emerge, nesse caso, o instituto da preclusão ou seja, a perda de uma faculdade processual. Fredie Didier JR, in Curso de Direito Processual Civil, Vol. 1, Edições Podivm, 2007, p. 248, defini preclusão como "a perda de uma situação jurídica ativa processual", e acrescenta, p. 250:

[...] Frise-se: a preclusão não serve somente à ordem, à segurança e à celeridade do processo. Não se resume à condição de mera mola impulsora do processo. A preclusão tem, igualmente, fundamentos éticos-políticos, na medida em que busca preservar a boa-fé e a lealdade no itinerário processual. A preclusão é técnica, pois, a serviço do direito fundamental à segurança jurídica, do direito à efetividade (como impulsora do processo) e da proteção da boa-fé. [...]

O mesmo autor descreve quatro espécies de preclusão classificadas de acordo com o respectivo fato jurídico (fls. 251-255):

1. Preclusão temporal

Consiste na perda do poder processual em razão do seu não exercício no momento oportuno.

2. Preclusão lógica

Fundamenta-se na perda de faculdade/poder processual por ter se praticado ato incompatível com seu exercício. Como exemplo, esta hipótese ocorre quando a parte aceita expressa ou tacitamente a decisão, o que é incompatível com o exercício da faculdade de impugná-la (recorrer).

O autor também descreve outro exemplo: há preclusão lógica do direito de produzir prova do fato confessado, pois ao confessar, a parte perde o direito de produzir prova do fato confessado. A parte que deu causa ao defeito processual, não pode pedir a sua invalidação (art. 243 CPC).

3. Preclusão consumativa

O mesmo autor descreve que preclusão consumativa consiste na perda de faculdade/poder processual, em razão de ter sido exercido, pouco importando se bem ou mal exercido, e acrescenta (p. 254, op. cit):

Já se praticou o ato processual pretendido, não sendo possível corrigi-lo, melhorá-lo ou repeti-lo. Observa-se quando já se consumou a faculdade/poder processual.

[...]

É o que ocorre, por exemplo, quando a parte oferece sua contestação ou interpõe seu recurso de apelação no quinto dia do prazo (que é de quinze dias, relembre-se), mas esquece de deduzir um argumento importante; como já se consumou sua faculdade de recorrer, não pode, nos 10 dias restantes do prazo, corrigir melhorar ou repetir a sua contestação/recurso. (Grifouse.)

4. Preclusão-sanção ou preclusão punitiva

Ocorre quando a preclusão resulta da prática de um ato ilícito, tendo a natureza jurídica de sanção. Como exemplo: a confissão ficta, decorrente do não-comparecimento ao depoimento pessoal (art. 343, § 2º, do CPC), que é considerado um dever da parte (art. 340, I, CPC), implica preclusão do direito de provar fato confessado, mas, desta feita, como decorrência de um ilícito (p. 255, op. cit.).

Observa-se, no caso, que ocorreu a preclusão lógica, pois a impugnante requereu o parcelamento do débito relativo ao IRRF (principal) e IRPJ e CSLL, conforme cópia do pedido de fls. 934/941, protocolizado na ARF em São Leopoldo, RS. Ocorre que formalizar o pedido de parcelamento do débito e contestá-lo ao mesmo tempo (02/05/2011), são atos incompatíveis com o exercício da faculdade processual. Por oportuno, transcreve-se o ensinamento de Fredie Didier Jr, que consta na obra citada, fl.253:

[...] E a idéia de preclusão lógica é a tradução, no campo do direito processual, do princípio da boa fé objetiva, mas especificamente do vetusto brocardo do nemo potest venire contra factum proprium (ninguém pode comportar-se contrariamente aos seus próprios atos), hoje considerado integrante no conteúdo da cláusula geral da boa fé objetiva. [...]

Assim, deixa-se de apreciar as razões contidas na segunda peça contestatória (fls. 893-920) apresentada pela autuada em 02/05/2011, relativamente à exigência do IRRF, em face de já ter se operado a preclusão, traduzida pela entrega em momento pretérito de impugnação plenamente válida e pelo pedido de parcelamento.

Acrescente-se que, com esta conclusão, não podem restar feridos dispositivos legais ou princípios como o da legalidade, pois, expressamente, o Decreto 70.235, de 1972, limita a contestação ao lançamento a um único ato que é a impugnação, apresentada dentro do prazo de trinta dias a contar da ciência da exigência.

Como consequência, há que ser afastada a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

Da delimitação do litígio

Consideradas a preclusão acima e afastada a preliminar de nulidade da decisão recorrida, a matéria remanescente, objeto de recurso, se limita a seguinte:

- a) item 3.6 do Relatório da Ação Fiscal (glosa de custos de execução de contratos de longo prazo) - todo o crédito tributário de IRPJ e CSLL lançados, inclusive a multa de ofício de 150%;
- b) somente as multas de ofício de 150% (IRPJ, CSLL e IRRF) referentes às infrações fiscais descritas nos itens 3.4 (glosa de despesas - Raul Cordeiro de Paula) e 3.5 (IRRF sobre pagamentos a beneficiário não identificado/pagamentos sem causa) do Relatório da Ação Fiscal.

Passo a sua análise.

Do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

Da glosa de custos de execução de contratos de longo prazo. R\$ 1.064.357,04 - ano-calendário 2009 - item 3.6 do relatório fiscal.

Para facilitar a apreciação desta questão, inicialmente, descreve-se a origem do valor tributável, identificado na conta contábil "2110901021001 - Custos a incorrer", conforme está nos autos :

- a) a referida conta é utilizada para escrituração dos custos com contratos de longo prazo apropriados conforme o percentual de execução dos respectivos projetos;
- b) a fiscalizada efetua registros a crédito dessa conta, tendo como contrapartida uma **conta de resultado**, para apropriar os custos ainda não realizados efetivamente (registro no débito), que são considerados dedutíveis para fins fiscais; especificamente, os valores são escriturados na conta "35501010201004 - Serviços de Terceiros PJ" (fls. 696-705);
- c) na medida que os custos são efetivamente realizados, a citada conta "custos a incorrer" é debitada, tendo como contrapartida (crédito) uma conta de resultado (reversão);
- d) ao mesmo tempo da operação descrita na linha "c" (acima), ocorre o registro no débito de conta de resultado tendo como contrapartida (crédito) uma conta patrimonial (ex.:estoques, bancos) pelo valor dos custos que já haviam sido apropriados, mas que não haviam sido efetivamente realizados.

Assim, o saldo da conta contábil "custos a incorrer" deve ser igual ao somatório dos custos apropriados de todos os contratos em execução (custo total, dedutível), subtraído do somatório dos custos efetivamente realizados de todos os contratos em execução (custo efetivo), no período.

Nesse sentido, acompanho os fundamentos adotados na decisão recorrida na forma a seguir apresentada.

A fiscalizada elabora "Controles de Contratos de Longo Prazo" (fls. 561 a 577 e 659 a 664) e esse resultado consolidado pode ser verificado na "Planilha 4" elaborada pelo autuante e anexada ao relatório fiscal. Vê-se que, em 31/12/2008, o saldo da conta "custos a incorrer" (fl. 696 - saldo inicial de 2009 = 729.471,01 + 4.072.326,08) corresponde ao valor apurado no confronto entre o "custo total" e o "custo incorrido", no montante de R\$4.801.797,09 (fl. 798).

No entanto, essa coincidência de valores não acontece a partir de janeiro de 2009. Vê-se que conta contábil "custos a incorrer", em 31/12/2009 (fl. 705), apresenta um saldo de R\$ 4.636.516,28 e, na planilha, que resume os custos efetivos e deduzidos de cada contrato (fl. 802), o saldo apurado é de R\$ 3.572.159,24, evidenciando a diferença de R\$1.064.357,04.

Tendo em vista que a contrapartida dos lançamentos na conta "custos a incorrer" (no crédito) é realizada a débito na conta "35501010201004 - Serviços de Terceiros PJ" (fls. 696-705), a existência de um saldo a maior na conta "custos a incorrer" significa que o custo está majorado indevidamente, ocasionando, consequentemente, a redução indevida do lucro líquido da pessoa jurídica.

A fiscalizada prestou esclarecimentos ao autuante sobre essa divergência (fls. 707-711 e 718-720), no entanto, as informações e documentos apresentados pela interessada não foram aceitos pelo autuante, conforme está no relatório fiscal (fl. 769-770):

*[...] a fiscalizada apresentou cópia do documento de fls. 721 e 722, identificado como "Ordem de Serviço nº 1111/02-IS-OS-0015 ... referente ao Instrumento Particular de Contrato e Fornecimento de Equipamentos a ser firmado entre Global Engenharia LTDA e Altus Sistemas de Informática SA, para o fornecimento do sistema de supervisão e controle". Tal ordem de serviço foi firmada somente em 12/08/2009, e nela está previsto o prazo de **noventa** dias para prestação de serviços no valor total de R\$ 2.400.000,00. Além disso, as notas fiscais relativas a tal ordem de serviço foram emitidas somente em 30/10/2009, 06/11/2009 e 21/12/2009 (fls. 754 a 757). Da mesma forma, a escrituração das receitas referentes à ordem de serviço ocorreu nas respectivas datas em que as notas fiscais foram emitidas (fl. 758).*

Dessa maneira, verifica-se que o "Controle de Contrato de Longo Prazo" de fl. 714, apresentado pela fiscalizada a fim de afastar a diferença apurada pela fiscalização na conta 2110901021001-Custos a Incorrer, não se presta para tal.

*Isto porque o contrato em questão (Ordem de Serviço nº 1111/02-IS-OS-0015) foi firmado somente em **agosto/2009**, com prazo de execução **inferior a doze meses**, não tendo, portanto, a condição prevista para o reconhecimento dos custos na forma do disposto na Instrução Normativa SRF nº 21/1979. Saliente-se ainda que no "Controle de Contrato de Longo Prazo" apresentado a fiscalizada fez constar valores de receitas e de custos em todos os meses de **janeiro a julho/2009**, período em que o contrato sequer havia sido firmado.*

Conclui-se, então, que o "Controle de Contrato de Longo Prazo" constante a fl. 714 foi elaborado pela fiscalizada com o único intuito de justificar as diferenças apuradas pela fiscalização relativamente a conta 2110901021001-

Custos a Incurrer. Assim, estão sendo desconsiderados os valores constantes do referido "Controle de Contrato de Longo Prazo".

Desconsiderando-se tais valores, verifica-se que em 31/12/2009 a conta 2110901021001-Custos a Incurrer apresenta saldo credor superior em R\$1.064.357,04 ao que deveria apresentar, conforme demonstrado na Planilha 4 anexa ao presente relatório.

Isso posto, a diferença no valor de R\$ 1.064.357,04 entre o saldo credor registrado na conta 2110901021001-Custos a Incurrer em 31/12/2009 (R\$ 4.636.516,28) e o saldo que tal conta deveria apresentar nessa data (R\$3.572.159,24, conforme demonstrado na Planilha 4 anexa) está sendo acrescida às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da fiscalizada relativas ao ano-calendário 2009.

Os argumentos da defesa estão descritos no relatório deste voto. Cabe destacar, em síntese, as seguintes razões da defesa:

- 1º - que há erros de fato na elaboração do demonstrativo denominado "Controle de Contrato de Longo Prazo", referente à "Ordem de Serviço nº 1111/02-1S-OS-0015 (fl. 714);
- 2º - na hipótese de ser desconsiderado o citado controle, a rigor, evidenciase contrato de produção de curto prazo. Em consequência, aplicam-se as disposições do art. 408 do RIR/99, e item 2 da IN SRF 21/79, ou seja, "o resultado deve ser apurado quando completada a execução de cada unidade, tenha ou não sido faturada";
- 3º - ainda, se a execução do contrato não é de longo prazo, deve-se considerar o registro antecipado das receitas decorrentes do referido contrato (R\$2.706.414,73), o que neutralizaria qualquer prejuízo ao fisco, pois, dessa forma, não teria sido observado o regime de competência para registro da receita e dos respectivos custos.

Em linha subsidiária (fl. 864), na hipótese do caso em análise não se submeter à capitulação legal do art. 408 do RIR/99, inobstante o erro de fato cometido na elaboração do controle do referido contrato (fl. 714), a defesa acrescenta que o prazo de execução da aludida prestação foi reclassificada como de "produção em longo prazo", porque a produção se estendeu por mais de 12 meses, embora tal prazo não esteja previsto no contrato inicial de 12/08/2009. Nesse caso, seria aplicável a determinação contida no art. 407 do RIR/99, combinado com o item 2.3 da IN SRF nº 21/79.

Ainda, como argumentação, considerando os custos totais e incorridos referentes aos meses de outubro e novembro de 2009, a defesa registra que uma recomposição do valor tributável chegaria, no máximo, ao montante de R\$ 301.147,07 (fl. 866).

Transcrevem-se, também, os dispositivos legais que tratam do tema:

RIR/99

Produção em Longo Prazo

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. (Grifou-se)

§ 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.

*Art. 408. O disposto no artigo anterior não se aplica às construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos **em prazo inferior a um ano**, cujo resultado deverá ser reconhecido à medida da execução (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 2º).*

IN SRF nº 21, de 13/03/1979 (DOU 19/03/1979)

Uniformiza o procedimento de apuração de resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços a serem produzidos.

[...]

2 - Produção em Curto Prazo

Qualquer que seja o prazo de vigência do contrato, quando a construção por empreitada ou cada unidade dos bens ou serviços deva ser produzida em prazo igual ou inferior a 12 (doze) meses, a preço unitário de quantidades, o resultado

devera ser apurado quando completada a execução de cada unidade, tenha ou não sido faturada:

- Na aplicação do disposto neste item é irrelevante que a execução da unidade, iniciada num período-base, se conclua no período-base seguinte.*
- No contrato que abranger múltiplas construções por empreitada, ou o múltiplo fornecimento de bens ou serviços com base em preço unitário e previr prazo de até um ano para a execução de cada unidade, sem prejuízo do disposto no subitem seguinte, o resultado devera ser apurado ao termino da execução de cada unidade, independentemente de a execução ser simultânea ou sequencial.*
- Quando ocorrer que, num contrato em que a execução tenha sido prevista de boa fé para prazo não superior a um ano, a execução se prolongue por mais de doze meses, o resultado será apurado nos termos dos itens seguintes. A parte do resultado correspondente ao período-base em que se iniciou a execução será tributada, acrescida de juros e correção monetária (Decreto-lei nº 1598/77, artigo 6º, parágrafo 7º), juntamente com a do período-base seguinte.*

3 - Produção em Longo Prazo

O contrato de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens e serviços a serem produzidos, com prazo de execução física superior a 12 (doze) meses, terá seu resultado apurado, em cada período-base, segundo o progresso dessa execução:

- Preço predeterminado é aquele fixado contratualmente, sujeito ou não a reajustamento, para execução global; no caso de construções, bens ou serviços divisíveis, o preço predeterminado é o fixado contratualmente para cada unidade.*
- A apuração do resultado em cada período-base, e sua inclusão na determinação do lucro líquido, será feita ainda que não ocorrida a transferência de propriedade e independentemente de ter sido ou não recebido ou faturado qualquer adiantamento do preço.*
- O contrato de construção por empreitada ou de fornecimento de bens e serviços a serem produzidos com prazo indeterminado reputa-se contrato com prazo de execução superior a um ano, exceto se a execução for completada dentro de um ano.*

No caso dos autos, conforme informação prestada pela autuada (fl. 412), os registros na conta contábil "custos a incorrer" decorrem de contratos com duração superior a um ano e com preço predeterminado. Os resultados são obtidos pelo critério de "avaliação do andamento da execução por medição", que considera a percentagem de execução física da empreitada avaliada em laudo técnico de medição, conforme detalhamento ali descrito. Ou seja, os registros contábeis na conta passiva "2110901021001 - Custos a Incorrer" decorrem de **contratos de produção em longo prazo**

A infração fiscal resulta da existência de um saldo a maior na conta "custos a incorrer" - custo majorado que reduz indevidamente o lucro líquido da pessoa jurídica, tendo em vista a desconsideração do "Controle de contratos de longo prazo" (fl. 714), pois o contrato relativo à Ordem de Serviço nº 1111/02-1S-OS-0015 foi firmado em agosto de 2009, com prazo de até 90 dias, significando execução física inferior a doze meses.

No recurso, nenhum elemento novo foi juntado pela defesa. Como se vê, há somente argumentos que já foram relatados.

A autuada foi intimada a apresentar a cópia do contrato firmado com Global Engenharia Ltda. (fl. 716), mas apresentou o documento denominado "Instrumento Particular de Contrato de Fornecimento Equipamentos" (fl. 723), sem data e sem assinaturas, com características de minuta.

Além desse documento, estão nos autos, a cópia da ordem de serviço com data de 12/08/2009 e as cópias das notas fiscais de vendas emitidas em outubro, novembro e dezembro de 2009, relativas a tal contrato. De acordo com a informação prestada pela interessada (fl. 719), está confirmado que as referidas notas fiscais foram contabilizadas e as receitas reconhecidas no ano-calendário de 2009, espelhando o faturamento e pagamento previsto na "Cláusula Sétima" do referido contrato.

Entretanto, onde estão as provas relativas às revisões/prorrogações do contrato (Revisão B e C - fl. 714) ? Se o contrato é de longo prazo, onde estão os documentos que possam comprovar o cumprimento da obrigação contratual nesse novo prazo?

Note-se que a diferença entre o custo total (deduzido) e o custo incorrido (efetivo), referente ao contrato 1111/02-1S-OS-0015, relacionado no demonstrativo de "controle de contratos de longo prazo" de 2009 (fl. 715), correspondente, efetivamente, ao valor tributável apurado nos autos:

Custo incorrido (efetivo)	Custo total (deduzido)	Diferença
R\$ 1.063.183,94	R\$ 2.127.540,98	R\$ 1.064.357,04

Nesse momento é importante lembrar a disposição contida no art. 251 do RIR/99, que assim dispõe:

Dever de Escriturar

Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25). (Grifou-se.)

Registre-se também que somente a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte, conforme estabelece o art. 923 do

RIR/99:

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Acrescente que o principal meio de provar determinado ato é a prova documental, pois os documentos provam a história dos fatos econômicos e permitem a descoberta da verdade. É o ensinamento de Paulo Celso Bergstrom Bonilha na obra "Da Prova no Processo Administrativo Tributário, Editora LTr, 1992, pág. 105:

A própria documentação histórica dos fatos tributáveis, relacionados com fatos econômicos e que podem ocorrer em grande número (operações comerciais, industriais e financeiras, por exemplo), demanda a utilização de documentos em larga escala, seja por parte do contribuinte, seja por parte do fisco.

Inevitavelmente, as controvérsias deduzidas no processo administrativo tributário necessitarão de provas dessa natureza, justificando-se a afirmação de que a prova documental tem importância quantitativa e qualitativa, pois a descoberta da verdade dependerá, fundamentalmente, do exame dessa prova.

Com os elementos juntados aos autos, não há possibilidade de considerar que as receitas e os custos vinculados referem-se efetivamente a contratos com execução superior a um ano (art. 407 do RIR/99), mas de curto prazo, tendo-se como termo final aquele previsto na Ordem de Serviço de fl. 721, que aconteceu no ano-calendário de 2009.

Ocorre que o "Controle de Contrato de Longo Prazo" (fl. 714), que foi apresentado pela impugnante pretendendo afastar a diferença apurada pela fiscalização na citada conta "Custos a Incorrer", não pode ser aceito como documento hábil, pois deve-se confirmar a conclusão fiscal (fl. 770):

[...] o "Controle de Contrato de Longo Prazo" constante a fl. 714 foi elaborado pela fiscalizada com o único intuito de justificar as diferenças apuradas pela fiscalização [...]

Assim, o custo total (deduzido) contabilizado, efetivamente, está em desacordo com art. 407 do RIR/99 e item 3 da IN SRF nº 21, de 1979.

Também, não ocorre o reconhecimento antecipado de receita (fls. 754/758), para que seja aplicada a orientação contida o item 2 da IN SRF nº 21, de 1979, pois, o termo final de 90 dias após o dia 12 de agosto de 2009 ainda ocorreu no ano-calendário de 2009. Dessa forma, interpretando-se os fatos como "produção em curto prazo", tem-se que o resultado foi apurado ainda no ano-calendário de 2009, onde **as receitas e os custos efetivos (incorridos)**, vinculados à Ordem de Serviço (1111/02-1S-OS-0015), estão computados corretamente na apuração do resultado do período.

Em consequência, não merece ser apreciada a argumentação apresentada subsidiariamente, propondo a alteração do valor tributável para R\$ 301.147,07, pois a glosa de custos está de acordo com os dispositivos fiscais citados nos autos, não havendo possibilidade de apuração de outro valor tributável.

Diante do exposto, a tributação sobre valor dessa infração fiscal deve ser mantida para efeitos do IRPJ e CSLL, conforme consta nos autos.

Da qualificadora da multa de ofício.

A multa com o percentual de 150% foi lançada com amparo no art. 44, inciso e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007, que assim dispõe:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de ^^^^declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo **será duplicado** nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007- Grifou-se)*

Para explicitar a aplicabilidade dessa multa, transcrevem-se também os dispositivos da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que a fundamentam, *in verbis*:

Art. 71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73 - Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72. (Grifou-se)

Tem-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade que esteja caracterizado o intuito doloso. Ademais, pode-se afirmar que cada ato ilícito carrega uma determinada carga de lesão à ordem tributária, onde determinadas condutas são tão graves a ponto de, por si só, imediatamente consubstanciarem o intuito

doloso. Outros procedimentos, de menor poder ofensivo, se analisados individualmente não caracterizam a ação premeditada, no entanto, podem evidenciar o dolo quando reiteradamente praticados ao longo de um determinado tempo.

Analisam-se, agora, os casos concretos descritos nos autos:

Multa de ofício - Infrações fiscais descritas no relatório fiscal: item 3.4 - Glosa de despesas - Raul Cordeiro de Paula

Registre-se, inicialmente que a defesa não contesta a ocorrência da infração fiscal descrita no item 3.4 do relatório fiscal, pois até providenciou o parcelamento dos tributos apurados.

O autuante concluiu que as notas fiscais apresentadas para comprovação dessas despesas registradas na contabilidade da autuada são inidôneas (notas fiscais frias), o que, reitere-se, não foi contestado pela então impugnante.

Quanto a esse tópico, alega a defesa o caráter confiscatório da multa com o percentual de 150%, pois, no seu entender, estaria contrariando os princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade, que garantem a manutenção do patrimônio do contribuinte. Alega, ainda, que multas com percentuais de 100% ou 75% também violam os princípios constitucionais descritos.

Requer a redução do percentual de modo a não configurar confisco.

Multa de ofício - Infração fiscal descrita no item 3.5 do relatório fiscal - (IRRF) Pagamentos a beneficiário não identificado/pagamentos sem causa

Conforme os autos, na escrituração da fiscalizada constam lançamentos a crédito de contas do ativo circulante (bancos) relativos a pagamentos supostamente efetuados a Raul Cordeiro de Paula, conforme planilha nº 2, de fls. 778-789, em decorrência do registro das notas fiscais inidôneas, descritas no item 3.4 do relatório fiscal.

A autuada foi intimada para apresentar os elementos que permitissem identificar o beneficiário ou a causa dos pagamentos efetuados, não entanto, não ocorreu o esclarecimento devido.

A autuada concordou com a infração fiscal e não impugnou tempestivamente a exigência fiscal apurada. Contesta somente a multa de ofício com o percentual de 150%. Ocorre que a reclamação contra a exigência do principal (IRRF), apresentada posteriormente, está sendo considerada preclusa.

No recurso apresenta os mesmos argumentos acima relatados, pois fazem parte da mesma contestação apresentada - letra C da impugnação (fl. 876).

Multa de ofício - Infração fiscal descrita no item 3.6 do relatório fiscal - Glosa de custos de execução de contratos de longo prazo

Nesta infração fiscal, entendeu o autuante que a atitude da fiscalizada de apresentar o "Controle do Contrato de Longo Prazo" nº 1111/02-IS-OS-0015, criado artificialmente, segundo suas conclusões, para tentar justificar a diferença encontrada na conta "custos a incorrer", evidencia a sua ação dolosa.

A defesa, por outro lado, em síntese alega que a irregularidade decorre de mera inexatidão contábil, sem efeito tributário, principalmente, pela inobservância do regime de competência (exclusão das receitas), inexistindo ânimo de fraudar ou prejudicar o fisco, como também inexistem manobras ou artifícios que visem vantagem tributária.

Assim, diz a defesa, se for considerada a escrituração antecipada não só dos custos do suposto contrato de produção em curto prazo, mas também as correspondentes receitas, estão neutralizados quaisquer prejuízos ao fisco.

Conclusões sobre a incidência da multa de ofício - 150%

Reitere-se o anteriormente exposto: para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos da Lei nº 4.502, de 1964, há necessidade que esteja caracterizado o intuito doloso.

Com referência à infração descrita no item 3.4 do relatório fiscal - Glosa de despesas, está evidente a intenção dolosa da impugnante. Escriturar notas fiscais inidôneas (notas fiscais frias), emitidas em nome de Raul Cordeiro de Paula, fato que não é contestado pela defesa, significa, efetivamente, reduzir o lucro líquido da pessoa jurídica, tendo como consequência a redução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Além disso, a autuada aproveitou-se dessas notas fiscais inidôneas para justificar a saída de recursos financeiros de seu ativo, conforme está descrito no item 3.5 do relatório fiscal, ou seja, encobrendo a ocorrência de pagamentos a beneficiário não identificado/causa não comprovada.

Ora, escriturar "notas fiscais frias" ao longo dos anos-calendário de 2007, 2008 e 2009, conforme a relação constante da "planilha 1" elaborada pelo autuante (fls. 776-777), é a prova da vontade, dolosa, por parte da autuada de reduzir os tributos devidos, conduta que se enquadra na ordem expressa no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964.

Quanto à infração descrita no item 3.6 do relatório fiscal, que trata da glosa de custos de execução de contratos de longo prazo, concluiu-se na análise do mérito, que o documento "Controle de Contrato de Longo Prazo" (fl. 714), que foi apresentado pela impugnante pretendendo afastar a diferença apurada pela fiscalização na citada conta "Custos a Incorrer", foi elaborado pela fiscalizada com o único intuito de justificar as diferenças apuradas pela fiscalização, ou seja, a autuada pretendeu simplesmente, com a contabilização de custos orçados, ainda não incorridos, vinculados a contrato de execução de obras/serviços que não se enquadra no conceito de longo prazo (art. 407 do RIR/99/99), reduzir tributos devidos.

Por que as provas relativas às revisões/prorrogações do contrato (Revisão B e C - fl. 714) não foram apresentadas? Ainda, se o contrato é de longo prazo, onde estão os documentos que possam comprovar o cumprimento da obrigação contratual nesse novo prazo?

Não se está diante de um mero erro na escrituração, mas da intenção do agente de praticar o ato ilícito, com consciência e representação de que o ato praticado

alcançaria o objetivo almejado, qual seja, o de impedir o conhecimento pelo fisco da ocorrência do fato gerador do tributo devido e reduzir o tributo devido.

Diante do exposto, entende-se correto a qualificadora da multa (150%) pela presença da circunstância definida no artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964.

Do caráter confiscatório da multa

Também não ocorre confisco com a exigência da multa com esse percentual. A multa punitiva está prevista em lei vigente, não cabendo ao órgão do Poder Executivo deixar de aplicá-la enquanto não reconhecida sua inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal. Além disso, a vedação constitucional é quanto à utilização de tributo com efeito confiscatório, não se referindo a multa por atos ilícitos. E mais, dirige-se ao legislador, e não ao aplicador da lei.

Com referência à alegação da defesa de que a multa *não se mostra necessária e nem proporcional* e à solicitação de *redução do percentual de modo a não configurar confisco*, deve-se registrar que o lançamento tributário é atividade administrativa plenamente vinculada à lei, sob pena de responsabilidade funcional, a teor do art. 142, caput e parágrafo único, do CTN, cuja redação determina, *ipsis litteris*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim, não há possibilidade de redução da multa de ofício lançada.

Ainda, com referência à suposta ilegalidade e/ou inconstitucionalidade de dispositivos legais que a amparam a exigência do crédito tributário, viu-se que a autoridade administrativa não pode se afastar da aplicação da norma legal validamente editada de acordo com o processo legislativo constitucionalmente estabelecido, o que somente pode acontecer se as leis forem afastadas do mundo jurídico pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Senado Federal. Boa ou má, justa ou injusta, a lei vigente foi editada por quem detém competência para tal, e vincula a atuação do agente administrativo, que dela não pode se afastar sem ver maculado de vício o ato que negar eficácia plena a seus dispositivos literais.

Portanto, é inócuo suscitar tais alegações na esfera administrativa, pois não se pode, sob pena de responsabilidade funcional, desrespeitar textos legais legitimamente inseridos no ordenamento jurídico nacional.

Dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício

A recorrente questiona a cobrança de juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício. Afirmar que inexistente base legal para essa exigência e apresenta vários julgados deste Conselho que amparam sua tese.

A aplicação de taxa de juros lastreadas em indicadores do mercado financeiro iniciou-se com a Lei nº 8.981/95, cujo art. 84 dispõe:

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna; (...)

Em Seguida, a Lei nº 9.065/95 substituiu o indicador pela taxa SELIC:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea "c" do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea "a.2" da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. (...)

Por seu turno, a Lei nº 9.430/1996, ao remodelar a multa de mora incidente nos pagamentos em atraso, estabeleceu em parágrafo que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa SELIC, veja:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Com base nessa disposição a Receita Federal vem entendendo que a multa de ofício também está sujeita aos juros de mora à taxa SELIC, a partir do seu vencimento.

O cerne da questão está, pois, na interpretação que se deve dar à expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições”.

De fato o não pagamento de tributos e contribuições nos prazos previstos na legislação faz nascer o débito. Portanto, o débito decorre do não pagamento de tributos e contribuições nos prazos.

Também nesse sentido é a multa de ofício débito decorrente de tributos e contribuições. Isso porque ela resulta, nos exatos termos da alínea *a* do art. 44 da Lei nº

9.430/96, da punição aplicada pela fiscalização à *falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória*.

A jurisprudência neste Conselho é predominante no sentido de que é cabível a apreciação da matéria pelo contencioso administrativo e de que a aplicação da taxa Selic à multa de ofício é correta.

Nesse sentido já se manifestou este E. Colegiado quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/0400.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Aplicável, portanto, a SELIC como taxa de juros de mora sobre a multa de ofício.

Da tributação correlata

Tendo em vista a estreita relação entre o lançamento do IRPJ ora analisado e aqueles relativos à CSLL, por decorrerem dos mesmos elementos de prova e se referirem à mesma matéria tributável, estendo o aqui decidido para aqueles lançamentos.

Conclusões

Diante do exposto, voto no sentido rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida para, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator