



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

Processo nº 13896.720816/2017-14
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1401-000.625 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 23 de janeiro de 2019
Assunto IRPJ
Recorrente ECOVIX CONSTRUÇÕES OCEÂNICAS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Abel Nunes de Oliveira Neto Carlos André Soares Nogueira, Mauritania Elvira de Sousa Mendonça (Conselheira Suplente convocada), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Cláudio de Andrade Camerano e Letícia Domingues Costa Braga.

Relatório

Tratam-se de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos em face do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal em Florianópolis (SC) que julgou procedente em parte a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte em virtude “da empresa fazer de forma indevida a apuração das receitas relativas a contratos de longo prazo (contratos de construção de plataformas e navios-sonda), sujeitos à Instrução Normativa nº 21/79, acarretando”, assim, redução indevida do resultado tributável pelo imposto sobre a renda e pela contribuição social sobre o lucro, sob o regime do lucro real, no montante total de R\$ 205.582.305,74, conforme tabela abaixo indicada:

Interessada acima qualificada as importâncias indicadas nos quadros abaixo:

AUTO DE INFRAÇÃO DE IRPJ	VALORES EM REAIS
Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ	51.395.576,43
Juros de Mora (calculados até 04/2017)	24.397.480,13
Multa Proporcional (75%)	38.546.682,32
Multa Exigida Isoladamente	43.400.184,20
Juros Isolados (art. 43, Lei nº 9.430/1996)	42.869.590,60
Valor do Crédito Tributário	200.609.513,68

AUTO DE INFRAÇÃO DE CSLL	VALORES EM REAIS
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL	18.502.407,51
Juros de Mora (calculados até 04/2017)	8.783.092,84
Multa Proporcional (75%)	13.876.805,63
Valor do Crédito Tributário	41.162.305,98

No Termo de Verificação – IRPJ, PIS E COFINS” (fls. 17006 a 17061), “a autoridade autuante revela o procedimento que adotou para verificar a apuração do IRPJ, da CSLL, e também do PIS e da Cofins.

Conforme o TVF, “no decorrer do ano-calendário de 2012, a empresa atuava na construção de 8 plataformas “FPSO” e 3 navios-sonda “DRILL”, os quais eram produzidos em área alfandegada de Entreposto Aduaneiro ao abrigo dos ADE 8/2011 e 2/2014.” “Que as plataformas em construção eram do tipo “**Floating Production, Storage and Offloading (FPSO)**”, ou, em tradução livre, “Plataforma flutuante de produção, armazenagem e descarga”, e seriam usadas pelas indústrias de óleo e gás na produção e processamento de hidrocarbonetos e na armazenagem de óleo; que os navios-sonda (“**Drillship**”) são embarcações marítimas modificadas para perfuração de poços de petróleo e gás”.

Aduz que “a partir do dia 21/12/2012 e em julho/2013, foram firmados novos contratos, primeiramente entre a Guara e a PNBV (em relação a cessão da plataforma 73) e depois entre a Guará e a Tupi (em relação a plataforma 66), e posteriormente entre a Tupi e a PNBV (plataforma 66) de forma que a Guará e a TUPÍ cedem a construção das plataformas 66 e 73 para a PNBV. Porém tais cessões não tiveram influência no presente Termo, uma vez que dizem respeito a fatos ocorridos posteriormente a 2012”.

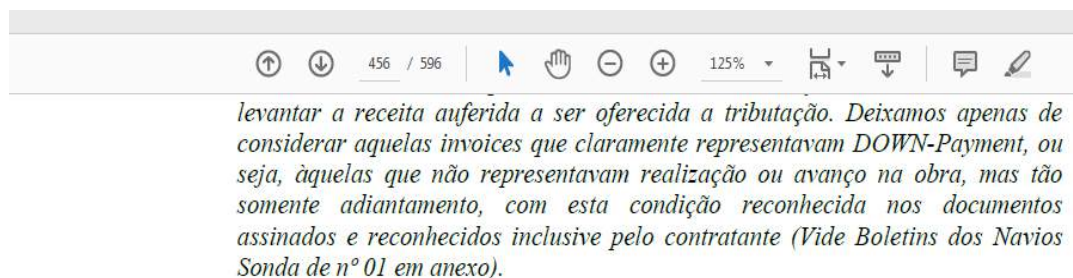
Verificou-se que “o contribuinte procedeu, em sua apuração, a distribuição do custo incorrido mensal aos contratos de forma arbitrária, utilizando um critério de rateio que atribuía 95% do custo às FPSO e 5% aos navios-sonda. Sendo que, dentre estes 95% do custo que foi alocado às FPSO, atribuía-se a cada FPSO, sem se preocupar a qual contrato deveriam se referir, o custo de forma proporcional à receita reconhecida. Quanto aos 5% alocados aos

DRILL, dividia-se quase de forma equitativa o custo incorrido pelos três navios-sonda. Não tendo sido possível a demonstração pelo contribuinte de como ele chegou a este percentual de 95%”.

A fiscalização revela ainda que, em 12/03/2010, através de “Carta de Intenções” (LOI - Letter of Interests), declarava a Petrobrás Netherlands, CNPJ: 05.723.840/0001-04, doravante denominada “PNBV”, residente e domiciliada na Holanda, a intenção de conceder a ECOVIX (fiscalizada) contratos objeto da Proposta RFP 0003376.08.8, os quais tinham por objeto a aquisição de 8 plataformas flutuantes de produção, armazenamento e descarga (FPSO), sujeitos a aprovação do conselho de diretores desta PNBV.

Sendo certo que tais plataformas estariam vinculadas a contratos de arrendamento com a Petrobrás para uso em exploração de petróleo; que atrelava ainda, na mesma carta, as condições de cumprimento ao contrato de Engenharia, fornecimento e construção (EPC PRO-FORMA Contract); que a PNBV já autoriza, na Carta de Intenções, a ECOVIX a proceder ao início dos trabalhos, fazendo valer a referida “Carta de Intenções” (“Letter of Interests”) por 150 dias.

No item intitulado “Da apuração da Receita a ser oferecida a tributação conforme procedida pela ação fiscal”, aduz que, em face das inconsistências verificadas na apuração das receitas tributáveis por parte da contribuinte, verificou que o progresso físico das obras poderia ser aferido pela emissão das *invoices*”:



No item intitulado “3.5) Da tributação do Imposto de Renda e reflexos advinda da apuração incorreta das receitas a serem oferecidas a tributação”, apresenta as receitas a tributar, apuradas a partir das invoices:

Essas diferenças de receitas a tributar foram objeto de apuração do IRPJ devido ao final do período de apuração.

Foi também refeita a apuração das estimativas mensais, o que determinou o lançamento de multa e juros exigidos isoladamente.

A multa exigida isoladamente tem como fundamento legal o art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Os juros exigidos isoladamente tem como fundamento legal os arts. 843 e 953 do RIR/99. A multa de ofício de 75% tem como fundamento legal o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Ciente da autuação, o interessado apresenta **IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA** – em 26/05/2017 (fl. 7198 a 17240), na qual alegou em síntese:

DO DEVER DE RECONHECIMENTO DE RECEITAS CONFORME IN 21/79: confirma que “foi contratada para a construção de 8 (oito) cascos para plataformas do tipo FPSO bem como para a construção de 3 (três) navios-sonda (“Drillship”), todos relacionados à indústria de óleo e gás; que todos os contratos tinham prazo de execução superior a 1 (um) ano e, portanto, estão sujeitos ao regramento previsto no artigo 10 do Decreto-lei nº 1.598/77 (artigo 407 do RIR/99), regulamentado pela Instrução Normativa nº 21/1979; que a norma não permite qualquer outra forma alternativa de aferição de resultado que não aquela decorrente da tomada de parcela da receita total do contrato reduzida à porcentagem de execução do contrato, a ser medida por intermédio da relação entre custo incorrido no período e custo total ou por meio de laudo técnico; que a insubsistência da ação fiscal surge justamente neste ponto, pois a pretexto de ter verificado erro na aferição de receita por parte do contribuinte, entendeu por bem criar uma forma alternativa de apuração da receita, sem qualquer parâmetro legal; que o lançamento fiscal não obedece qualquer parâmetro legal e, por isso, não pode ser admitido”.

Alega, “entretanto, que não logrou apresentar, no curso da fiscalização, relatório capaz de demonstrar o custo total orçado, com os elementos que comporiam cada projeto, limitando-se a afirmar que o cálculo fora feito a partir da margem de lucro estimada pela Diretoria da época, no caso, 17,85% para as FPSOs e 15% para os *Drills*; que não foi capaz porque a empresa, há cerca de um ano, vem operando por meio de operação assistida, sob a gestão de um Fundo especificamente designado para a tentativa de sua recuperação; que a Impugnante requereu sua recuperação judicial em dezembro de 2016, tendo dispensado, na ocasião, cerca de 3.500 de empregado; que os poucos empregados que restaram da época não conseguiram localizar a documentação solicitada pela fiscalização a tempo de sua conclusão; que, no intuito de atender a fiscalização da melhor forma possível e sempre se ocupando em demonstrar máxima transparência, a Impugnante esclareceu o que sabia na ocasião e apresentou os dados e documentos que detinha em mãos, firme na crença quanto ao acerto dos registros da margem de ganho contratada; que assumiu como sendo o Custo Total Orçado o valor equivalente a 82,25% do Preço Total para as FPSOs e o valor de 85% do Preço Total para os *Drills*; que não se pode perder de vista que a norma aplicável ao caso não exige um orçamento detalhado tampouco um orçamento definitivo, mas sim a estimativa do total do custo da obra (custo estimado); que, quanto menor for a estimativa do custo total, maior será a parcela do resultado a ser ofertado à tributação; que a indicação de um custo total estimado em 82,5% do preço total da obra, sem dúvida alguma, foi benéfica à RFB, pois que é sabido, atualmente, que os contratos em questão tiveram custo muito superior aos 82,5% inicialmente estimados; que não tinha Centro de Custo por Contrato no ano-calendário 2012, prática esta que só foi implementada na contabilidade no ano-calendário de 2013”.

Revela que, “na tentativa de demonstrar a matemática utilizada à época para o registro das receitas, entregou à fiscalização uma Planilha intitulada Ecovix.PIS.COFINS.revisado, na qual os Custos Incorridos durante os meses de 2012 foram rateados entre cada uma das Plataformas e *Drills* conforme percentuais de avanços verificados dos Boletins de Medição de cada casco/*drill*; que a tentativa de mostrar a razoabilidade das receitas reconhecidas na ocasião, contudo, acabou por induzir a I. Auditora Fiscal em erro, pois que esta acabou por concluir (equivocadamente) que os Boletins de Medição estariam sendo utilizados para a o reconhecimento das receitas mensais, quando, na verdade, apenas estavam sendo utilizados para a distribuição dos Custos Incorridos; que a planilha em questão fez com que a I. Auditora Fiscal acreditasse que a Impugnante estaria então a aplicar o método de reconhecimento de receita conforme progresso físico do contrato e não mais conforme relação Custos Incorridos/Custo Total”.

Assevera que “nunca reconheceu suas receitas, para fins fiscais, a partir dos referidos Boletins de Medição, estes que se prestavam tão somente para a medição do avanço financeiro do projeto (diferente de avanço da execução da construção), tendo por objetivo lastrear a emissão das competentes Faturas/*Invoices*; que sempre se valeu da porcentagem entre o Custo Incorrido/Custo Total Orçado (estimado) para o reconhecimento de suas receitas, jamais tendo se pautado no avanço físico da obra para efeitos fiscais”.

Alega que, “confirmando a crença depositada na margem de ganho estimada pela Diretoria da época, na qual se pautou a contabilização de receitas do anocalendarário de 2012, a Impugnante logrou encontrar, no curso do prazo para a apresentação dessa defesa, o Orçamento que vigorava naquela época para cada projeto, este que, sem dúvida representava a estimativa da época, tendo em conta os incontáveis imprevistos e ajustes que são esperados em contratos de longa duração e, em especial, em construções do porte daquelas objeto dos contratos em análise; que pôde constatar que, ao contrário do que vinha supondo, 100% (cem por cento) dos custos incorridos no ano-calendário de 2012 foram atrelados à construção dos cascos das plataformas P-66 e P-67 (doc. 01), informação esta devidamente registrada no sistema de controle da RFB denominado REPLAT (o sistema exige a vinculação das importações/aquisições ao bem a ser exportado e pode ser conferido internamente pela própria RFB) e absolutamente coerente com a realidade da época, eis que, em 2012, apenas os cascos da P-66 e P-67 estavam em construção; que a leitura atenta dos Boletins de Medição apresentadas no curso da fiscalização também serve para ratificar a informação acima, qual seja, de que apenas os cascos da P-66 e P-67 estavam em construção no ano-calendário de 2012; nesse sentido, faz prova a página 7 (*sheet 7 of 33*) do Boletim de Medição nº 34 – Tupi-BV (doc. 02), que atesta apenas ter havido avanço de construção (*Hull Construction And Assembly*) para a P-67 (Hull#2); o mesmo em relação ao Boletim de Medição nº 34- Guará BV (doc. 03), página 9 (*sheet 9 of 41*) que atesta apenas ter havido avanço de construção (*Hull Construction And Assembly*) para a P-66 (Hull#1); que os Contratos relativos aos *Drills* apenas trazem medições referentes à *Down Payment* (já desconsideradas pela fiscalização), *General Mobilization, EPC Management, Engineering e Procurement*, sem qualquer apontamento de avanço de construção; que, diante desses fatos, é de se concluir que a Impugnante, no anocalendarário de 2012, apenas estava obrigada ao reconhecimento das receitas atreladas à P-66 e P-67, proporcionalmente aos custos incorridos para suas respectivas construções”.

Aduz que, “assumindo que os custos incorridos no período de 2012 foram 100% direcionados à construção dos cascos com a P-66 e P-67, porquanto eram os únicos que estavam em construção no período, a Impugnante refez a apuração de sua receita (POC) para o exercício, em estrita conformidade com o que determinada o CPC 17 bem como a IN 21/79, tendo concluído pelo dever de reconhecimento de uma receita total, para o ano-calendário de 2012, de R\$ 848.419.057,16 (oitocentos e quarenta e oito milhões, quatrocentos e dezenove mil, cinquenta e sete reais e cinquenta e sete centavos) – planilha de cálculos no DOC. 04; que foi reconhecido para o período, uma receita total de R\$ 855.329.592,25 (doc. 06), portanto, maior do que a devida, não havendo, portanto, que se falar em apuração insuficiente do resultado para o período por conta de apuração indevida das receitas a serem oferecidas em contratos de longo prazo; que é inaceitável, portanto, a pretensão fiscal de cobrar da Impugnante IRPJ e CSLL suplementar de R\$ 51.395.573,43 e R\$ 18.502.407,51, respectivamente, para o ano-calendário de 2012. Observa que, diferentemente do que determina a Instrução Normativa nº 21/79, o trabalho fiscal apropriou as receitas do período com base nas faturas emitidas, contrariando o CPC 17, que, consoante acima transcrito, destaca que “Os pagamentos parcelados e os adiantamentos recebidos dos clientes não refletem, necessariamente, o trabalho executado e não devem servir de parâmetro para mensuração da

receita.”, bem como se distanciando dos dois únicos parâmetros normativos aceitáveis para a aferição do progresso da execução do contrato, a saber: (i) relação entre os Custos Incorridos e o Custo Total Orçado ou Estimado e (ii) percentagem de execução física da produção, aferida em laudo técnico de medição; que o fato de os contratos preverem que “a emissão de invoices seria fundamentada no progresso físico da obra atestado *em Relatórios de Avaliação*” não necessariamente implica na assertiva de “que a receita faturada era a efetivamente realizada conforme progresso físico”; que os Boletins de Medição juntados mediam o avanço financeiro dos contratos; que os critérios de medição definidos nos contratos não necessariamente acompanham o desembolso previsto por cada atividade ou etapa previstos no contrato”.

Destaca a “flagrante **contradição**” na linha de raciocínio empregada pela fiscalização, pois se as *Invoices* estão reconhecidamente amparadas pelos Boletins de Medição e se a fiscalização entende que aquelas são justificadas no progresso físico atestado nesses Boletins de Medição, então é contraditória e falaciosa a assertiva fiscal de que “não foi possível obter ou ainda comprovar os percentuais físicos de avanço das construções relativas a cada contrato de longo prazo”.

Das estimativas mensais do IRPJ e a insubsistência da multa isolada de 50% e da cobrança de juros isolados”, a Impugnante aponta quatro motivos para a insubsistência da cobrança da multa isolada e juros isolados:

a) Primeiro porque acima já foi demonstrada a insubsistência da diferença de resultado apurado pela fiscalização, o que, por consequência, leva à insubsistência das diferenças apuradas nas estimativas declaradas pela empresa.

b) Segundo porque é indevida a cobrança da multa isolada de 50% sobre base que já serviu à incidência da multa proporcional de 75% aplicada sobre a exigência definitiva do imposto.

c) Terceiro porque não há previsão normativa para o pretense lançamento de juros isolados.

d) E, quarto, porque há erro aritmético no cálculo que serviu de base ao lançamento. Tudo conforme será a seguir detalhadamente demonstrado.

Multas Isoladas. De acordo com a Súmula CARF nº 105, aprovada em sessão datada de 08/12/2014, “A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.”.

Com efeito, referida Súmula trata da redação do normativo anteriormente à alteração atribuída pela Lei 11.488/07 ao artigo 44, em especial ao seu inciso II, alínea b, no qual se apoia a autuação ora respondida. Todavia, a alteração da norma não teve o condão de alterar o racional que outrora justificara o afastamento completo da multa isolada prevista no mesmo inciso II do artigo 44, a saber, a impossibilidade de cobrança de duas multas sobre uma mesma base.

A aplicação de 25% sobre as diferenças de balancetes apuradas (alíquota de 15% + adicional de 10%) leva à base significativamente menor do que aquela indicada pela

fiscalização às fls. 55 e, conseqüentemente, importa drástica redução nos valores das multas isoladas pretensamente lançadas, consoante abaixo demonstrado:

[...]

65. Não bastasse o todo até aqui exposto, a Impugnante também aritmético na base adotada para a aplicação das multas valores de estimativa.

66. Erro aritmético. Adotando-se as diferenças de resultados, a fiscalização entre os balancetes declarados e os ajustados administrativo —o que se faz apenas para efeitos de arguição consoante acima defendido, a Impugnante não reconhece q como devida—, verifica-se erro na apuração da base da aplicadas.

67. A aplicação de 25% sobre as diferenças de balancetes apurados (15% + adicional de 10%) leva à base significativamente menor indicada pela fiscalização às fls. 55 e. conseqüentemente.

E, “ao se considerar os valores recalculados das multas isoladas, então também se tornará obrigatório o recálculo da exoneração das multas concomitantemente aplicadas à multa de ofício incidente sobre o imposto lançado, tal qual acima realizado. Nesse sentido, então, deverá ser reconhecida a exoneração total das multas isoladas: Multa proporcional IRPJ: R\$ 38.546.682,32 Montante das multas isoladas: R\$ 25.697.788,23 (R\$ 535.017,54 + R\$ 2.746.205,91 + R\$ 10.025.782,02 + R\$ 12.390.782,76)”.

Multas isoladas concomitantes: R\$ 25.697.788,21 (R\$ 38.546.682,32 x (50%/75%)) Montante a ser mantido das multas isoladas das estimativas de IPRJ: R\$ 0,02 Montante a ser exonerado das multas isoladas das estimativas de IPRJ: R\$ 25.697.788,21 O Acórdão ora Recorrido (07-40.998 - 4ª Turma da DRJ/FNS) recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2012 CONTRATOS DE LONGO PRAZO. CRITÉRIOS DE APURAÇÃO. RECEITA TRIBUTÁVEL.

Nos chamados contratos de longo prazo, com prazo de execução superior a um ano, a apuração dos resultados será aferida a partir da porcentagem do contrato ou da produção executada no período, que poderá ser determinada: a) com base na relação entre os custos incorridos no período e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou b) com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a porcentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção. Se a documentação apresentada pela autuada não permite a adoção desses critérios alternativos, a autoridade fiscal deve apurar de ofício o resultado tributável do período. Para isso, pode determinar a receita tributável do período, correspondente à parte do preço total da empreitada, apurada com base no progresso do contrato ou da produção executada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2012 MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. INAPLICÁVEL PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

Contribuintes que deixarem de recolher, no curso do ano-calendário, as parcelas devidas a título de antecipação (estimativa) do IRPJ sujeitam-se à multa de ofício de cinquenta por cento, aplicada isoladamente, calculada sobre os valores de antecipação não pagos. Esta multa de ofício não se confunde com aquela aplicada sobre o IRPJ apurado no ajuste anual e não pago no vencimento, por não possuírem a mesma hipótese legal de aplicação. Em vista

disso, o lançamento da multa isolada é compatível com a exigência de tributo apurado ao final do ano-calendário, acompanhado da correspondente multa de ofício, sendo inaplicável o princípio da consunção.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. JUROS DE MORA EXIGIDOS ISOLADAMENTE. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação tributária determina que a falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ, apurada em procedimento de ofício, enseja a aplicação (apenas) de multa isolada, não cabendo a cobrança de juros isolados.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2012 LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, estende-se ao lançamento decorrente (CSLL) a decisão proferida em relação ao lançamento principal (IRPJ).

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte.

Isto porque, conforme entendimento da Turma julgadora, “(...) o procedimento adotado pela contribuinte não pode ser aceito, porque não observou o previsto na IN SRF 21/79. Assim é que não houve a alocação do custo efetivamente incorrido na apuração contábil, em cada contrato, uma vez que a Contribuinte informou não possuir controles por centros de custos que permitissem tal segregação. Utilizava-se, então, de um critério de rateio que atribuía 95% do custo às FPSO e 5% aos navios-sonda”.

Afirma que “a apuração ora apresentada pela Impugnante não pode ser aceita, pelos motivos já mencionados: (a) o custo orçado não foi devidamente comprovado; (b) sua contabilidade não permite a segregação dos custos incorridos por contrato como prescreve a IN SRF nº 21/79; (c) os Boletins de Medição não estão acompanhados dos laudos técnicos devidamente subscritos pelo profissional responsável. Restando então viciada a apuração feita pela Contribuinte, tanto a presente quanto aquela apresentada no curso da ação fiscal, competia à fiscalização apurar a receita tributável de ofício. Para isso, a fiscalização utilizou-se das faturas (invoices) emitidas pela contratada”.

Entendeu ainda que, “os contratos de longo prazo é que firmaram o compromisso de as faturas serem emitidas de acordo com o progresso dos trabalhos e eventos concluídos, sendo esse grau de andamento da execução aferido e acordado por ambas as partes contratantes, para a emissão da fatura referente ao período, que afinal foi aceita pela parte contratante. Por isso, as faturas são documentos que comprovam o progresso da execução, e assim são passíveis de serem referência para determinação da receita tributável”.

Quanto a imposição de multa, (...) “determinação legal de imposição da multa de ofício, aplicada isoladamente, prescinde da apuração de lucro ou prejuízo no ano-calendário correspondente. Portanto, inexistente a cumulação de penalidades para uma mesma conduta, apontada pela Impugnante. De modo que, restando claro que as referidas multas não têm a mesma hipótese de incidência, não há nada que impeça a imposição concomitante da multa isolada e da multa de ofício proporcional”.

Quanto aos juros exigidos isoladamente entendeu assistir razão à Impugnante. Isso porque no caso sob exame, envolvendo estimativas mensais não recolhidas, não se amolda à regra que justifica a cobrança de juros isolados. Isso porque, no caso de a fiscalização verificar a falta de pagamento da estimativa mensal, ela (a estimativa) não poderá ser exigida de ofício, mesmo que a falta de recolhimento seja verificada no curso do próprio ano-base.

Ciente da decisão do Acórdão em 19/01/2018 (fls. 17570) o interessado interpõe Recurso Voluntário em 31/01/2018 - (fls. 17574/ 17621), trazendo praticamente as mesmas razões apresentadas em sede de impugnação administrativa às fls. (fl. 7198 a 17240), dos autos, modificando-se apenas nos seguintes argumentos:

Preliminar de Tempestividade;

Item de nº 49. Afirma que ao “se admitir a metodologia empregada pela I. Auditora Fiscal, estar-se-á admitindo a ABSURDA hipótese da Recorrente ter aferido margem de ganho de 34,3% no contrato (vide quadro abaixo), o que, com a devida vênia, é notório ser completamente irreal em um mercado que, como dito acima, trabalha com margens que variam de 4% a 9%”.

Item de nº 50 (...) “De outro lado, como se vê do quadro acima, a receita contabilizada pela empresa ficou muito próxima daquela que deveria ter sido efetivamente reconhecida em função da adequada aplicação da metodologia POC, considerados o Custo Incorrido no Período —frise-se, não infirmado pela fiscalização— e o Custo Total Estimado a partir de uma margem de ganho à época esperada de 17,85% para o projeto FPSOs, único em construção no ano de 2012”.

Item de nº 51. Mostra “o critério da fiscalização, em que a empresa Recorrente teria experimentado enorme oscilação da margem de ganho nos contratos de FPSOs e *Drills* nos exercícios de 2010 a 2016:

	Invoices FPSOs	Invoices Drills	Custos Incorridos	Margem de Ganho
2010	775.732.643,44		84.685.000,00	89,08%
2011	297.842.108,72		466.483.000,00	-56,62%
2012	625.450.010,57	435.392.782,21	696.976.255,46	34,30%
2013	1.386.762.798,92	465.599.729,46	957.361.720,12	48,32%
2014	1.537.651.197,02	714.044.692,15	2.651.209.374,53	-17,74%
2015	814.661.509,61	43.034.291,89	1.642.375.837,94	-91,49%
2016	850.343.197,27		1.758.856.557,20	-106,84%
TOTAIS	6.288.443.465,55	1.658.071.495,71	8.257.947.745,25	-3,92%
	conforme levantamentos fiscais			

Item de nº 53. Afirma que “nessa linha, considerado, para efeitos de mera ilustração, o reconhecimento de receitas conforme *Invoices* e Custos Incorridos declarados, ambos acumulados desde o início dos contratos, então a curva de resultado experimentado pela Recorrente ficaria assim:

53. Pois nessa linha, considerado, para efeitos de mera ilustração, o reconhecimento de receitas conforme *Invoices* e Custos Incorridos declarados, ambos acumulados desde o início dos contratos, então a curva de resultado experimentado pela Recorrente ficaria assim:

FPSOs

	Invoices FPSOs	Invoices Acumuladas	Custos Incorridos	Custos Acumulados	Margem de Ganho
2010	775.732.643,44	775.732.643,44	84.685.000,00	84.685.000,00	89,08%
2011	297.842.108,72	1.073.574.752,16	466.483.000,00	551.168.000,00	48,66%
2012	625.450.010,57	1.699.024.762,73	696.976.255,46	1.248.144.255,46	26,54%
2013	1.386.762.798,92	3.085.787.561,65	872.436.668,12	2.120.580.923,58	31,28%
2014	1.537.651.197,02	4.623.438.758,67	2.275.476.465,98	4.396.057.389,56	4,92%
2015	814.661.509,61	5.438.100.268,28	1.505.965.716,00	5.902.023.105,56	-8,53%
2016	850.343.197,27	6.288.443.465,55	1.758.856.557,20	7.660.879.662,76	-21,82%

Drills

	Invoices Drills	Invoices Acumuladas	Custos Incorridos	Custos Acumulados	Margem de Ganho

Item 61. Afirma que “uma vez que a I. Auditora Fiscal tinha ao seu dispor: a) os custos incorridos; e b) o preço total dos contratos; sobre os quais não foi apontada controvérsia, não poderia a mesma ter negado à Recorrente o ajuste POC sobre os valores faturados. E, se não estava confortável com o custo total estimado da obra, poderia simplesmente ter arbitrado esse custo total em conformidade com a prática usual do mercado. O que, contudo, jamais poderia fazer e, no entanto o fez, era ter simplesmente retirado da Recorrente o direito ao ajuste POC sobre as receitas faturadas”.

Em contrarrazões a PFN alega:

DO RECURSO DE OFÍCIO (JUROS ISOLADOS POR FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVAS): Aduz que “são devidos juros de mora isolados, calculados à taxa SELIC, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo para recolhimento da estimativa mensal até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento (§ único do artigo 43 da Lei n.º 9.430/96), incidentes sobre a diferença entre o valor devido mensalmente a título de estimativa com base nos balancetes de redução, já ajustados pelas infrações apuradas, e o valor efetivamente recolhido ou compensado a este título”.

PRELIMINAR DE INTEMPESTIVIDADE.

DOS RELATOS E CONSTATAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO: Afirma que “segundo a legislação do imposto de renda aplicável na apuração de resultado de contratos com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, estes se sujeitam à observância

das normas estabelecidas no Decreto-lei nº 1.598/1977, art. 10 (RIR/99, art. 407), regulamentadas pela Instrução Normativa SRF nº 21/1979. O item 5 da referida instrução normativa estabelece critérios alternativos de avaliação de andamento. Conforme dispõe, na produção em longo prazo o progresso da execução será aferido por um dos seguintes critérios, à opção da pessoa jurídica: **(i)** segundo a percentagem que a execução física, avaliada em laudo técnico de medição subscrito por um ou mais profissionais, com ou sem vínculo empregatício com a empresa, habilitados na área específica de conhecimento, representar sobre a execução contratada; e **(ii)** segundo a percentagem que o custo incorrido no período-base representar sobre o custo total orçado ou estimado, reajustado.(...) a Fiscalização computou o IRPJ e a CSLL devidos ao final do período de apuração e refez a apuração das estimativas mensais, o que implicou o lançamento de multa e de juros exigidos isoladamente, além da multa de ofício de 75%”.

DO CRITÉRIO DE AVALIAÇÃO DO ANDAMENTO DA CONSTRUÇÃO: Afirma que “a Instrução Normativa SRF nº 21, de 1979, apresenta, de forma muito clara, o critério de avaliação do andamento da construção em contratos de longo prazo, como são os contratos do caso concreto. A Fiscalização, constatou – o que a empresa contribuinte não matinha registro individuado por contrato de produção em longo prazo, onde deveria constar, entre outras especificações, o custo orçado ou estimado e os seus reajustes, e os custos incorridos”.

Aduz que “conforme bem esclareceu o acórdão recorrido (fl. 14546), “durante a ação fiscal, a Contribuinte esclareceu que a avaliação do avanço físico era feita a partir dos Boletins de Medição. Agora a Impugnante alega que os Boletins de Medição se prestavam tão somente para a medição do avanço financeiro do projeto (o que seria diferente de avanço da execução da construção), tendo por objetivo lastrear a emissão das competentes Faturas/Invoices; que sempre se valeu da porcentagem entre o Custo Incorrido/Custo total Orçado (estimado) para o reconhecimento de suas receitas, jamais tendo se pautado no avanço físico da obra para efeitos fiscais”.

DA APURAÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁVEL PELA FISCALIZAÇÃO: Diz que “conforme o regramento pactuado, cabia à contratada fazer os cálculos referentes aos trabalhos realizados em determinado período relativos a cada plataforma, e à contratante verificar os cálculos e avaliar a parcela dos trabalhos realizados e dos eventos concluídos e aceitos, unindo os resultados no Relatório de Avaliação, base da fatura da contratada no período pertinente”.

DA POSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE OFÍCIO E DAS MULTAS ISOLADAS: Afirma que “em relação à possibilidade de aplicação cumulativa das multas de ofício e isolada cumpre salientar, preliminarmente, que não se aplica à espécie a Súmula CARF nº 105, segundo a qual “a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”. Isso porque a cumulação entre as multas só é vedada pela referida súmula em relação às autuações relativas a períodos anteriores a 22 de janeiro de 2007, data da entrada em vigor da MP nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou significativamente o art. 44 da Lei nº 9.430/96. A nova redação dada ao art. 44 da Lei n. 9.430/96 não consta do enunciado da súmula, sendo certo que ainda não foi suficientemente debatida pelo CARF, havendo, inclusive, inúmeros precedentes favoráveis à cumulação das multas para o período posterior a janeiro de 2007 (ver Acórdãos nºs

Processo nº 13896.720816/2017-14
Resolução nº **1401-000.625**

S1-C4T1
Fl. 17.839

1401000761, 910100947, 1102000820, 1302001084, 1802001592, 1302001080 e 1202000964)". (...) Por fim, importa destacar que a multa de ofício e a multa isolada possuem bases de cálculos distintas. Com efeito, a multa de ofício deve incidir sobre o tributo efetivamente devido pelo sujeito passivo, que, no caso, é apurado no momento em que ocorre o Ajuste Anual".

DA APURAÇÃO DA MULTA ISOLADA: Replica a decisão do Acórdão – “Acerca da questão posta, constata-se que não assiste razão à Impugnante. É que a Impugnante fez sua apuração dos valores devidos de estimativa a partir das diferenças de receitas a tributar apuradas pela fiscalização. Entretanto, as estimativas devem ser apuradas a partir dos balancetes de suspensão, conforme opção feita pelo contribuinte e procedimento previsto no art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995”.

Requeru “o provimento do recurso de ofício e desprovido *in totum* o recurso voluntário interposto pelo contribuinte, mantendo-se incólume o lançamento fiscal questionado”.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva - Relator Antes da análise do Recurso Voluntário cumpre analisar questão preliminar atinente à sua tempestividade.

Reproduzo fielmente as alegações da Recorrente em sua preliminar de tempestividade:

3

The screenshot shows the E-CAC system interface with a table titled "Comunicados e Intimações". The table has the following columns: "Data Hora de Postagem", "Número do Processo/Procedimento", "Tipo de Objeto", "Situação do Objeto", "Data de Citação do Destinatário", "Prazo para Manifestação do Destinatário", "Data e Hora para Manifestação do Destinatário", and "Situação da Manifestação".

Data Hora de Postagem	Número do Processo/Procedimento	Tipo de Objeto	Situação do Objeto	Data de Citação do Destinatário	Prazo para Manifestação do Destinatário	Data e Hora para Manifestação do Destinatário	Situação da Manifestação
08/08/2017 14:40:04	13896.720816/2017-14	Intimação	Ativa	-	30	-	Atendimento efetivado na Caixa
08/08/2017 14:40:04	13896.720816/2017-14	Comunicado	Ativa	08/08/2017	-	-	NÃO SE APlica
08/08/2017 14:40:04	13896.720816/2017-14	Comunicado	Ativa	08/08/2017	-	-	NÃO SE APlica
08/08/2017 14:40:04	13896.720816/2017-14	Comunicado	Ativa	08/08/2017	-	-	NÃO SE APlica
08/08/2017 14:40:04	13896.720816/2017-14	Comunicado	Ativa	08/08/2017	-	-	NÃO SE APlica
08/08/2017 14:40:04	13896.720816/2017-14	Comunicado	Ativa	08/08/2017	-	-	NÃO SE APlica
08/08/2017 14:40:04	13896.720816/2017-14	Comunicado	Ativa	08/08/2017	-	-	NÃO SE APlica
08/08/2017 14:40:04	13896.720816/2017-14	Comunicado	Ativa	08/08/2017	-	-	NÃO SE APlica

3. A mensagem postada não fez qualquer alerta quanto ao prazo recursal, tampouco quanto ao conteúdo dos documentos que estariam disponíveis para sua ciência. Também a tela de “Comunicados e Intimações” indicava ter havido apenas Comunicado no processo, sem abertura de prazo.

4. A bem da verdade, a mensagem apenas indicou que existiriam documentos disponíveis para ciência, não se prestando à efetiva ciência de qualquer ato.

5. Notem, I. Julgadores, que os Atos de Ciência/Intimação vêm apresentados de forma bastante distinta na Caixa Posta do E-CAC, conforme se pode verificar, exemplificativamente, da mensagem abaixo, recebida pela Recorrente em outro processo administrativo:

Caixa Postal**Assunto: [e-Processo] Ciência do Processo/Procedimento nº 11040.720077/2018-87**

Enviada em: 19/01/2018

Primeira leitura: 22/01/2018

Exibição até: -

CNPJ do destinatário: 11.754.525/0001-39

Prezado(a) Contribuinte,

Pela presente mensagem e nos termos do Art. 23, Inciso III, Alínea "a", do Decreto nº 70.235, de 1972, informamos a V. Sª que existem Atos de Ofício e demais documentos para sua ciência, no curso do Processo ou Procedimento acima identificado, disponíveis na Consulta de Comunicados/Intimações, que pode ser acessada através da opção "Processos Digitais" no e-CAC.

A data da ciência, para fins de prazos processuais, nos termos do mesmo Art. 23, § 2º, Inciso III (e uma de suas alíneas, citadas a seguir), do Decreto nº 70.235, de 1972, será o 15º (décimo quinto) dia após a data de envio/registo acima informada (Alínea "a"), ou o dia da abertura desta mensagem (Alínea "b"), o que ocorrer primeiro.

Informamos que, para o caso de intimação, a mesma poderá ser respondida através da funcionalidade Solicitar Juntada de Documento no e-CAC>Processos Digitais (e-Processo)>Comunicados e Intimações ou em Meus Processos>Ações, para isso é necessário possuir Certificado Digital.

(* Os documentos são disponibilizados no formato PDF. Para a visualização é necessário que esteja instalado um programa de visualização de PDF (pode ser utilizado o programa Adobe Acrobat Reader a partir da versão 5.0 e que pode ser obtido no endereço www.adobe.com).

6. Assim, uma vez que simples Comunicado não pode ser confundido tampouco pode substituir a ciência por Intimação, esta que é exigida pelo artigo 23 do Decreto nº 70.235/72, há que se ter que, *in casu*, a verdadeira ciência quanto ao Acórdão da Impugnação e da Intimação de Resultado de Julgamento se deu apenas em 19/01/2018, quando foi registrada a abertura dos citados documentos, conforme Termo de Abertura de fls. 17.571. Portanto, considerado o prazo de 30 dias para a interposição de recurso ao CARF, tem-se que o prazo final para a interposição do presente seria dia 20/02/2018, daí comprovada sua manifesta

Processo nº 13896.720816/2017-14
Resolução nº 1401-000.625

S1-C4T1
Fl. 17.843

5

tempestividade.

7. E, para corroborar a tempestividade ora defendida, pede-se vênua para citar recente julgado do CARF:

Número do Processo

[10166.724561/2014-72](#)

Contribuinte

LPS BRASÍLIA- CONSULTORIA DE IMOVEIS LTDA

Tipo do Recurso

RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão

19/09/2017

Relator(a)

LUCIANA YOSHIHARA ARCANGELO ZANIN

Nº Acórdão

1401-002.069

Tributo / Matéria

Decisão

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, em por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso nos termos do voto da relatora.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo Dos Santos Mendes, Jose Roberto Adelino da Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia de Carli Germano, Daniel Ribeiro Silva, Ailton Neves da Silva e Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

Ementa(s)

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2010, 2011*

TEMPESTIVIDADE.

Sem que haja intimação válida e eficaz conforme o art. 23. do Decreto 70.235/72, considera-se válida a intimação somente a partir do momento em que o contribuinte toma ciência do conteúdo do Acórdão de forma eficiente com a abertura de sua caixa postal, não basta a sua remessa na forma de comunicado (documento com caráter meramente informativo, sem trava de funcionamento do sistema), já que este procedimento prejudica de certa maneira a ciência eficiente do contribuinte, quanto ao início do prazo recursal.

Em que pese, a princípio, não vislumbre plena identidade do caso ora analisado com o precedente citado desta TO, assim como naquele caso, entendo restar prudente converter o presente processo em diligência para maiores esclarecimentos.

Isto porque, no caso indicado como precedente, o contribuinte não recebeu nenhum alerta do recebimento de Comunicado via DTE, além do que restou comprovado que apenas efetivamente acessou a caixa postal após o decurso do prazo recursal, quando intimado da cobrança do referido débito.

Assim, para trazer mais elementos que permitam este julgador decidir, com segurança, sobre o conhecimento ou não do presente Recurso, entendo que o presente processo deve ser convertido em diligência para que a Delegacia de Origem possa:

a) Fornecer cópia do termo de adesão ao DTE Domicílio Tributário Eletrônico da Recorrente;

b) Informar quantos e quais e-mails e telefones foram registrados para receber intimação eletrônica via DTE, bem como se foi expedida notificação, mensagem ou qualquer tipo de alerta referente à intimação do acórdão para esses locais e em que data;

c) Informar se ocorre o bloqueio com o condão de impedir o acesso a outras funcionalidades do ECAC antes da abertura da caixa postal da Recorrente e se esse bloqueio estava vigente na época em que se deram os fatos;

d) Informar se a empresa teve acesso ao sistema de e-mails vinculados à caixa postal do e-cac no período de disponibilização da decisão;

e) Informar o conteúdo do texto constante do comunicado enviado para dar ciência da Decisão da DRJ no presente processo;

f) Informar se a Recorrente chegou a abrir a mensagem de comunicado em data anterior ao acesso dos anexos dela constantes;

g) Diferenciar "Comunicado" e "Intimação" para fins de DTE;

h) Fornecer demais esclarecimentos que entender necessários a fim de solucionar a questão relativa a aferição da tempestividade do recurso voluntário interposto;

Após a conclusão da diligência, que seja dada ciência ao contribuinte para se manifestar sobre o resultado da diligência no prazo de 30 dias.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva