



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

Processo n° 13971.720148/2013-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.717 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de junho de 2014
Matéria IRPJ e OUTROS
Recorrente CONSTRUTORA HAHNE LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2009, 2010, 2011

NORMAS PROCESSUAIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). IRREGULARIDADE FORMAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE INEXISTENTE.

Irregularidade formal em Mandado de procedimento Fiscal - MPF não tem o condão de retirar a competência do agente fiscal de proceder ao lançamento, atividade vinculada e obrigatória, prevista no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, se verificados os pressupostos legais. Ademais, não tendo havido prejuízo à defesa do contribuinte, não há se falar em nulidade de ato.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CAPITULAÇÃO LEGAL. DESCRIÇÃO DOS FATOS. LOCAL DA LAVRATURA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

CONTRATO DE EMPREITADA COM FORNECIMENTO DE MATERIAL. CONTRIBUINTE COM OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO COM PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DE IRPJ DE 8%. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO FORNECIMENTO DE MATERIAIS E MÃO-DE-OBRA. IMPOSSIBILIDADE.

A opção pelo Lucro Presumido é efetuada com a quitação da primeira ou única quota do imposto devido no primeiro trimestre do ano civil ou no início de sua atividade, conforme previsão contida no art. 26 da Lei nº. 9.430, de

1996 e § 1º do art. 13 da Lei nº. 9.718, de 1998. A legislação tributária prevê que o percentual de presunção na construção por administração ou por empreitada, unicamente de mão-de-obra é de 32% e na construção por administração ou por empreitada com fornecimento de materiais e mão-de-obra é de 8%. Assim, se restou claro nos autos que a opção do contribuinte foi pelo percentual de presunção de 8% para o imposto de renda, corroborado através dos contratos efetuados com os clientes, com fornecimento de materiais e mão-de-obra, incabível a exclusão dessas parcelas, a qualquer título, no cálculo do valor tributável com base no lucro presumido

AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO EM 50%. FALTA DE ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO FISCAL PARA APRESENTAÇÃO DOS ARQUIVOS DIGITAIS DE NOTAS FISCAIS. AGRAVAMENTO APLICÁVEL.

O art. 72 da Medida Provisória nº 2.158-34/2001 alterou a redação do art. 11 da Lei nº 8.218, de 1991 para estender, a todas as pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, a obrigatoriedade de manter a disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária. Assim, a falta de apresentação dos arquivos digitais relativos às notas fiscais emitidas, apesar de reiteradas intimações, sujeita a empresa à imposição da multa de ofício agravada em 50%.

BASE DE CÁLCULO. PIS. COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

BASE DE CÁLCULO PARA TRIBUTAÇÃO DO PIS E DA COFINS. EMPRESA CO-HABILITADA NO REIDI. SUSPENSÃO DA EXIGÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES.

Demonstrado que a empresa é co-habilitada no Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura - REIDI, cabível a suspensão das exigências do PIS e da Cofins incidentes sobre as receitas dos contratos efetuados com a empresa titular do projeto habilitado no referido regime.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS.

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejulgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum. Assim, o decidido quanto à infração que, além de implicar o lançamento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ implica os lançamentos da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), também se aplica a estes outros lançamentos naquilo em que for cabível.

Preliminares Rejeitadas.

Recurso Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas pela Recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins os montantes de R\$ 2.525.060,45; R\$ 5.151.298,54; R\$ 3.257.661,92; R\$ 963.513,69 e R\$ 2.685.953,71, correspondentes aos meses de junho a outubro e dezembro de 2010, respectivamente, nos termos do voto do relator.

(Assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Carlos Pelá e Paulo Roberto Cortez.

Relatório

CONSTRUTORA HAHNE LTDA., contribuinte inscrita no CNPJ/MF sob nº 82.639.592/000150, com domicílio fiscal na cidade de Blumenau, Estado de Santa Catarina, na Rua Itajaí, nº 642, jurisdicionada a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Blumenau - SC, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 2022/2051 prolatada pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador – BA, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 2094/2137.

Contra a contribuinte, acima identificada, foram lavrados pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Blumenau – SC, em 28/01/2013, os Autos de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ); da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS); e da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) de (fls. 1539/1629), com ciência pessoal, em 29/01/2013 (fl. 1539), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 10.442.447,31, a título de tributos e contribuições, acrescidos de multa de lançamento de ofício agravada de 112,50 % e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto e contribuições, referentes aos exercícios de 2009 a 2011, correspondente aos anos-calendário de 2008 a 2010, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa referente aos exercícios de 2009 a 2011, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 – OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL E OUTRAS RECEITAS - DEMAIS RECEITAS E RESULTADOS: Omissão de receitas e resultados, conforme relatório fiscal. Infração capitulada no artigo 3º da Lei nº 9.249, de 1995 e arts. 521 e 528 do RIR/1999;

2 – RECEITA DA ATIVIDADE ESCRITURADA E NÃO DECLARADA RECEITA - BRUTA MENSAL DA ATIVIDADE: Receita da atividade, escriturada e não declarada, apuradas conforme relatório fiscal. Infração capitulada no artigo 3º da Lei nº 9.249, de 1995 e arts. 518 e 519 do RIR/1999.

O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal (fls.1478/1493), entre outros, os seguintes aspectos:

- que a fiscalizada adotou o lucro presumido como forma de tributação do lucro com apuração trimestral para o período analisado (DIPJ 2009, 2010 e 2011), adotando 8% como coeficiente da determinação do lucro;

- que conforme o entendimento da RFB, através de Soluções de Consultas o contrato de empreitada de construção civil, na apuração do lucro presumido, estará sujeito ao coeficiente de 8% se o contratado fornecer a totalidade dos materiais utilizados na obra, ou de 32%, no caso de fornecimento parcial;

- que a fiscalizada utilizou 8% no cálculo do lucro presumido, como se tivesse fornecido todo o material indispensável à atividade contratada;

- que os contratos apresentados pela Construtora Hahne são de construção civil por empreitada total, com preço global e com uma particularidade digna de nota: os insumos são comprados, pagos, recebidos e garantidos pela fiscalizada, mas as notas fiscais são emitidas diretamente em nome de seus contratantes, ou seja, a Hahne compra os insumos mas as notas fiscais são emitidas pelos seus fornecedores em nome de outrem, seus contratantes, mas é a Hahne quem compra (de acordo com o memorial da obra), negocia e paga o seu preço, recebe e fiscaliza a qualidade e a quantidade dos materiais e aplica esses insumos na obra contratada;

- que a fiscalizada é contratada para a realização de obra de construção civil, formalizando um contrato que denomina de parcial “misto”, conforme resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 02, entretanto, convém esclarecer que a IN RFB nº 971, de 2009, citada pela interessada, não menciona o termo “contrato misto” e que contrato parcial serve para execução de parte da obra, o que não é o caso. Da doutrina apresentada, empreitada mista é empreitada de materiais (construção com fornecimento de materiais pelo empreiteiro);

- que as respostas às intimações revelam que a Construtora Hahne exclui da base tributável os insumos comprados em nome de seus contratantes, como se conclui do expediente apresentado pela fiscalizada em 02/07/2012, anexado às fls. 458/462, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 03 (transcreve trechos);

- que os contratos celebrados especificam o valor total a ser pago pelo contratante, na cláusula que denomina “O PREÇO”, através das rubricas *Valor mão de obra, Administração, Material Aplicado e Locação de Equipamentos*, com cronograma de pagamentos estabelecido, caracterizando o preço global;

- que, portanto, a cláusula DOS MATERIAIS (reproduz) estabelece que as compras de materiais serão obrigatoriamente faturadas diretamente à contratante, mas esta delega o pagamento à fiscalizada. Essa cláusula também fixa a data da medição para a emissão de nota de débito para reembolso das despesas pagas em nome da contratante, dando a falsa impressão de que há reembolso. De fato, o acerto é feito internamente na contabilidade da Hahne, posto que os valores já foram previamente pagos a ela, de acordo com cronograma estipulado na cláusula que trata do preço da obra;

- que assim, fica claro que os contratos firmados pela fiscalizada são de trabalho e de materiais, pois ela mesma faz a previsão dos materiais nos contratos e se responsabiliza pela qualidade, quantidade e menor preço;

- que os contratos têm um valor global e desse valor são separados os de materiais, que são comprados pela contratada em nome da contratante, sendo que as notas fiscais dos fornecedores são emitidas em nome da contratante, mas os pagamentos são feitos pela contratada, com os recursos recebidos conforme previsão dos contratos. Também são separados os valores de mão de obra (através de subempreiteiros) e de aluguel de equipamentos, para os quais a fiscalizada adota a mesma prática. Não há um ressarcimento por notas fiscais pagas pela fiscalizada, mas apenas um ajuste interno na contabilidade da Hahne, que adéqua os valores recebidos, conforme previsão contratual, com os das notas fiscais emitidas pelos fornecedores ao contratante;

- que a fiscalizada, ao faturar em nome da contratante os materiais, mão de obra e aluguel de equipamentos, exclui esses custos da base de cálculo dos tributos, através de **contas de reembolso e desembolso, e emissão de notas de débito, que totalizam os valores**

excluídos, restando claro que a fiscalizada força o faturamento em nome da contratante exclusivamente para fins tributários, se eximindo do pagamento de IRPJ e CSLL, em função de sua opção pela sistemática do lucro presumido;

- que atenção é o fato de a Hahne ter optado pelo lucro presumido, alegar que não fornece materiais e ainda aplicar os coeficientes para determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL de empreiteiros que aplicam todo o material das obras, sempre escolhendo a opção menos onerosa em termos tributários;

- que dessa forma, não vale a denominação dada pela contribuinte, de ressarcimento e reembolso de despesas, quando, na verdade, trata-se de custos ou despesas incorridos na realização dos serviços, que só poderiam ser apropriados no caso de tributação com base no lucro real;

- que a diferença entre os totais dos contratos firmados no período, apropriados nas datas dos recebimentos, e os valores declarados foram consideradas como receitas não declaradas e tributadas com a aplicação de multa de ofício, conforme a legislação de regência, sendo que os valores declarados foram obtidos das DIPJ, para o IRPJ e a CSLL, e dos DACON, para o PIS e a Cofins;

- que de acordo com as informações dadas pela fiscalizada, há valores dos contratos que não transitaram pela sua contabilidade e, como não houve a apresentação das planilhas solicitadas na última intimação, esses valores podem justificar as bases de cálculo apuradas a menor que as declaradas para IRPJ, PIS e Cofins;

- que as DIPJ e os DACON não registram qualquer situação especial que justifique as diferenças de base de cálculo lançadas;

- que o agravamento da multa pela falta de entrega dos arquivos magnéticos, assim sendo, a fiscalizada, apesar de intimada, reintimada e de ser cobrada em cada intimação efetuada, não apresentou os arquivos magnéticos de notas fiscais, sendo aplicável a multa de 112,5%, agravada com base no §2º do art. 44 da lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela lei nº 11.488, de 2007 (reproduz).

Em sua peça impugnatória de fls. 1733/1762, apresentada, tempestivamente, em 28/02/2013, a autuada se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que, **quanto à nulidade formal dos autos de infração por inobservância ao MPF e ao termo de início de ação fiscal**, é de se dizer que no Termo de Início de Fiscalização e no MPF, a autoridade fiscal estava autorizada a iniciar a ação fiscal tão somente em relação ao IRPJ, no período de 2008. Contudo, ao fim do procedimento de fiscalização, sem que tenha havido qualquer modificação do MPF ou do Termo de Início, lavrou-se auto de infração também em relação à CSLL, ao PIS e à Cofins, bem como o período de fiscalização foi unilateralmente estendido para os anos de 2009 e 2010, o que viola as próprias normativas internas da RFB, que estabelecem a necessidade de a fiscalização observar os limites estabelecidos no MPF e no Termo de Início, a não ser que a fiscalização seja estendida para outros períodos e tributos, o que não prescinde da prévia comunicação ao contribuinte;

- que a matéria tributável e o período de fiscalização, sem a prévia cientificação do sujeito passivo, importa em manifesta nulidade formal dos autos de infração, conforme orientação já proferida pelo CARF (reproduz ementas);

- que, **quanto à atividade desenvolvida pela impugnante e serviços de empreitada por administração**, é de se dizer que ao contrário do que defende a fiscalização, não houve nenhuma omissão de receita por parte da impugnante, mas tão somente ausência de compreensão sobre como os serviços de construção civil são contratados e prestados na prática pela impugnante. A fiscalização não atentou adequadamente para os contratos firmados entre a impugnante e os seus clientes (tomadores dos serviços);

- que a impugnante presta serviços de construção civil para terceiros, seus clientes (donos da obra), e a sua especialidade, principalmente ao longo dos últimos anos, tem sido a construção de parques industriais e fundações para a implantação de estações de geração de energia eólica;

- que, no entanto, os serviços de construção civil são prestados pela impugnante sob a forma de contrato de empreitada, cujo conceito é definido pela doutrina civilista (reproduz);

- que a par do disposto no art. 610 do Código Civil, a doutrina civilista costuma distinguir o contrato de empreitada em “empreitada de labor” e “empreitada global ou mista”;

- que na empreita de labor, o empreiteiro não responde por eventuais riscos da obra decorrentes do emprego de materiais. Já na empreitada com fornecimento de materiais – empreitada mista – à luz do disposto no art. 611 do Código Civil, o empreiteiro é quem responde pelos riscos da obra, na medida em que antes da entrega da obra não há tradição, e o dono dos materiais é o empreiteiro, que arca com os riscos até que ela se efetive;

- que outro efeito relevante é aquele fixado pelo art. 612 do Código Civil, segundo o qual “*se o empreiteiro só forneceu mão-de-obra, todos os riscos em que não tiver culpa correrão por conta do dono*”, caso em que o dono da obra é o único proprietário dos materiais fornecidos, incumbindo-lhe demonstrar que os riscos sofridos advieram da culpa do empreiteiro (imperícia, negligência, ou imprudência);

- que de acordo com o art. 617 do Código Civil, na empreitada de labor, o empreiteiro é obrigado a pagar os materiais que recebeu, se por imperícia ou negligência os inutilizar, o que obviamente não ocorre na empreitada com fornecimento de materiais, por já estarem contemplados no preço do serviço prestado pelo empreiteiro;

- que um dos aspectos mais importantes do contrato de empreitada é a sua consensualidade, ou seja, não existe formalidade para esse tipo de contratação, estando as partes livres para pactuar a melhor forma de contratação ou aquela que mais atenda as suas necessidades;

- que a própria RFB, ao tratar da tributação previdenciária no segmento da construção civil, tratou de estabelecer o seu conceito e uma classificação mais ampla do que aquela prevista no Código Civil para os contratos de empreitada, nos termos do art. 322 da Instrução Normativa nº 971, de 2009 (transcreve);

- que nesse dispositivo normativo, a RFB procurou descrever as principais modalidades de contratação por empreitada adotadas no segmento, tais como a empreitada global ou total, a empreitada parcial, a subempreitada e a empreitada por administração, **entretanto, tal classificação não é exaustiva**, eis que, pela característica da consensualidade que

rege tais contratos, nada impede que possa haver um contrato de empreitada misto ou complexo, abrangendo uma ou várias modalidades elencadas pela referida Instrução Normativa;

- que o objeto do contrato, ou seja, a contratante contrata os serviços técnicos e especializados da contratada, que os aceita executar, sob o regime de administração e gerenciamento de obra, com fornecimento de mão-de-obra, para execução de construção de central de frete, apoio de caminhoneiros e guarita, localizada no imóvel da contratante, no município de CURITIBA/PR, conforme o orçamento 08063-04 datada de 15 de abril de 2008 e projetos anexos;

- que pelo exposto, afigura-se totalmente ilegal a presunção feita pela fiscalização;

- que, **quanto à questão do pagamento dos materiais e as nefastas consequências decorrentes da tese fiscal**, é de se dizer que a autoridade fiscal deturpa a realidade fática, desconsidera os contratos pactuados, os documentos fiscais e a contabilidade da impugnante, com a finalidade de presumir que os materiais empregados nas obras foram fornecidos pela impugnante e que estão incluídos no preço dos serviços prestados;

- que a simples leitura dos contratos não deixa dúvida no sentido de que a impugnante pode antecipar o pagamento dos materiais adquiridos em nome da contratante, fazendo jus ao reembolso mediante apresentação de nota de débito de reembolso, consoante cláusulas 6.1 e 7.1 (reproduz);

- que o contrato esclarece, quanto ao reembolso, que a impugnante não efetua o pagamento dos materiais com recursos recebidos dos contratantes, ao contrário do que afirma a fiscalização, mas antecipa o pagamento dos materiais e, apenas no mês seguinte, desde que comprovados os gastos, é reembolsado pelos seus clientes mediante a apresentação de nota de débito;

- que a documentação fiscal da impugnante não deixa dúvida que este é, de fato, o modo de proceder, consoante se depreende das notas de débito juntadas às fls. 1781/1791, nas quais consta em anexo cópia de todas as notas fiscais dos materiais pagos antecipadamente pela impugnante, em nome do contratante. Consta também, na contabilidade, que os reembolsos dessas antecipações são feitas apenas no mês subsequente, sendo falsa a afirmação de que a impugnante efetua o pagamento dos materiais com recursos recebidos pelos contratantes;

- que aceitar como verdadeira a conclusão alcançada pela fiscalização geraria, inclusive, outros problemas de natureza fiscal, tendo em vista que em relação aos materiais empregados na obra, adquiridos em nome das empresas contratantes, em sua maioria contribuintes do ICMS, estas são autorizadas a apropriar crédito de ICMS, por se destinarem ao Ativo Permanente (LC nº 102, de 2000);

- que a ser aceita a tese fazendária, ter-se ia, inclusive, o descumprimento do art. 322, §2º, inciso IV, da Instrução Normativa nº 971, de 2009, que determina que o faturamento direto de subempreiteira para o dono da obra recebe tratamento de empreitada global. Como existem faturamentos dos subempreiteiros feitos diretamente para o dono da obra, a tese fiscal contraria a própria normativa interna da RFB;

- que os valores pagos a título de materiais pelos contratantes foram registrados como despesa dedutível, por se tratarem seus clientes, em sua maioria, de empresas optantes pelo lucro real;

- que os clientes da impugnante podem ter aproveitado crédito de PIS e Cofins sobre os gastos com os materiais empregados no seu ativo imobilizado. Nesse caso, a prevalecer a tese fiscal, a fiscalização teria de glosar o crédito tomado pelos seus clientes pela aquisição dos materiais? A pretensão fiscal esbarra em óbices e consequências, de natureza fiscal, civil e comercial que não se compatibilizam com o ordenamento jurídico, não podendo ser admitida;

- que o procedimento fiscal adotado pela impugnante está absolutamente correto e de acordo com a legislação;

- que, **quanto ao reembolso de despesa não integra a base de incidência do lucro presumido**, é de se dizer que a própria legislação fiscal, consoante leitura do art. 53 da lei nº 9.430, de 1996 (reproduz), determina que os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas (como é o caso do reembolso dos gastos feitos pela impugnante em nome de seus clientes), serão excluídos do lucro presumido para determinação do IRPJ e da CSLL, sendo nesse sentido a orientação do CARF, conforme ementas reproduzidas;

- que da mesma forma, não sendo tais custos ou despesas receita tributável, não há que se falar na sua inclusão na base de incidência do lucro presumido;

- que, **quanto ao reembolso de despesa não ser receita, logo, não é base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS**, é de se dizer que o mesmo raciocínio delineado no tópico anterior aplica-se, integralmente, à contribuição ao PIS e à Cofins, na medida em que ambas possuem como fato gerador a receita bruta auferida pela pessoa jurídica, nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998 (reproduz);

- que a União detém competência constitucional definida para exigir contribuição social sobre receita, assim caracterizada como aquela entrada definitiva de novo recurso que tenha o condão de provocar um *plus* no patrimônio da pessoa jurídica;

- que não se pode admitir a tese de que o reembolso de despesa seja considerado receita, na medida em que tem o condão de, apenas e tão somente, repor o patrimônio desfalcado, não representando, efetivamente, qualquer elemento positivo e novo ao ativo;

- que, nessa ordem de raciocínio, não se tratando o reembolso de despesa de receita auferida pela pessoa jurídica, está fora do campo de incidência do PIS e da Cofins, na linha da mais recente orientação do próprio CARF, conforme ementa e trecho do voto reproduzidos na impugnação, cujos pressupostos adotados são inteiramente aplicáveis ao caso vertente;

- que os materiais empregados nas obras, como já esclarecido à exaustão, foram comprados em nome dos contratantes, portanto, não estão contemplados no preço do serviço da impugnante e, assim, não são sequer base de cálculo do ISS;

- que o próprio Supremo Tribunal Federal já consagrou o entendimento no sentido de que, mesmo quando há o fornecimento dos materiais pelo prestador (o que não é o caso), o valor dos materiais não integra a base de cálculo do ISS;

- que o pressuposto mais essencial para a conclusão de que o valor dos materiais (adquiridos em nome do contratante) não integra a base de incidência do PIS e da Cofins consiste na manifesta e evidente ausência de qualquer margem de lucro sobre tais valores;

- que se o valor dos materiais não está contemplado no preço dos serviços, não é sequer base de cálculo para o ISS e, ainda por cima, se inexistente qualquer margem de lucro da impugnante com a operação, na esteira do que já foi decidido pelo CARF, não há igualmente que se falar em incidência de PIS e de Cofins;

- que a mesma lógica se aplica no eventual reembolso com o pagamento antecipado aos subempreiteiros e no caso de locação de equipamentos que, eventualmente, tenham sido realizados pela impugnante. Outros precedentes do CARF evidenciam o descabimento de exigência do PIS e da Cofins na hipótese em que não há receita, como é o caso da redução de custo proporcionada pela apropriação em conta gráfica de crédito presumido do ICMS ou o crédito registrado extemporaneamente, em que se afastou a exigência de tais contribuições;

- que, **quanto a não incidência de PIS e COFINS sobre receitas não operacionais**, é de se dizer que ainda que na improvável hipótese de não serem aceitos os argumentos lançados ao longo da presente peça de defesa, tem-se que devem ser excluídos, da base de cálculo do PIS e da Cofins, os valores relativos às receitas não operacionais da impugnante;

- que a simples leitura do Termo de Verificação Fiscal permite observar que a fiscalização incluiu receitas não operacionais da impugnante, a título de “outras receitas”, conforme tabela 3, à fl. 1491;

- que por ser a impugnante optante pelo lucro presumido, não estão tais receitas sujeitas à incidência da contribuição ao PIS e da Cofins, conforme decisão consolidada no âmbito do Plenário do Supremo Tribunal Federal (RE 378191 AgR), devendo ser excluídos da base de cálculo dessas contribuições os valores representados por outras receitas que não compreendam o faturamento da impugnante, sujeita aos ditames da Lei nº 9.718, de 1998;

- que, **quanto ao erro material – inclusão na base de cálculo de valores já oferecidos à tributação pela impugnante**, é de se dizer que a fiscalização incorreu em erro material na apuração dos tributos lançados, eis que incluiu nas bases de incidência de tais tributos valores que, por se referirem à remuneração por serviços prestados, já foram devidamente oferecidos à tributação pela impugnante, consoante se depreende das planilhas apresentadas (DOC. 03 e 04, anexadas às fls. 1792/1973);

- que a fiscalização considerou como base de cálculo os seguintes lançamentos contábeis: “*recebimento cfme nossa Nota*” (ou “*serviços prestados cfme nossa nota*”, evidenciados no Livro Diário em anexo – DOC. 04). Tais valores não correspondem às notas de débito por reembolso de despesa, mas se tratam de receitas decorrentes da prestação de serviço realizada pela impugnante, as quais foram devidamente oferecidas à tributação, ou seja, já incluídas na base de cálculo dos tributos lançados;

- que a fiscalização levou em consideração parcelas de valores recebidos pela impugnante, lançadas contabilmente como “*recebimento parcela do orçamento*”, ou melhor, como adiantamento decorrente de pacto contratual (eventograma de pagamentos de obras). Tais valores, recebidos de forma parcelada, foram objeto de notas fiscais efetivamente emitidas por ocasião da obra, ou seja, já foram oferecidas à tributação por ocasião da emissão dos documentos fiscais representativos da entrada definitiva de receita;

- que se depreende da planilha anexa (DOC. 04), da base de cálculo total considerada pela fiscalização, apenas R\$11.412.917,28 se referem à nota de débito por reembolso de despesa – matéria questionada pela fiscalização – sendo o restante decorrente de serviço efetivamente prestado pela impugnante, regularmente oferecido à tributação;

- que, **quanto a não incidência de PIS e COFINS sobre as receitas decorrentes de obras contratadas no âmbito do REIDI (LEI Nº 11.488/2007)**, é de se dizer que a fiscalização incluiu na base de cálculo do PIS e da Cofins valores decorrentes do contrato pactuado com a empresa Desa Morro dos Ventos I e III, no período de 2010, que não poderiam ter sido incluídos, já que a impugnante é co-habilitada no Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-estrutura – REIDI, consoante Atos Declaratórios Executivos nº 95, de 2 de dezembro de 2010, e 66, de 17 de setembro de 2010 (DOC. 06);

- que, além disso, os valores considerados pela fiscalização referem-se a meros adiantamentos ocorridos no período de 07/2010 a 12/2010, de acordo com o eventograma da obra (DOC. 05), cujo faturamento ocorreu apenas a partir de 09/2010, conforme Razão (DOC. 05);

- que na hipótese remota de manutenção do lançamento, devem ser excluídos da base de cálculo os valores decorrentes de contrato firmado com a empresa Desa Morro dos Ventos, por expressa imposição dos arts. 1º a 5º da Lei nº 11.488, de 2007;

- que, **que quanto à impossibilidade legal de aplicação da multa majorada**, é de se dizer que argumenta a autoridade fiscal, como motivação para a imposição de penalidade agravada, que a empresa não teria lhe apresentado os arquivos magnéticos das notas fiscais, entretanto, a impugnante é optante pelo lucro presumido, razão pela qual não está obrigada sequer a manter escrituração contábil, desde que mantenha o Livro Caixa, nos termos do art. 527 de RIR/1999, sendo totalmente impertinente e ilegal a exigência de multa qualificada pelo fato de não possuir os arquivos magnéticos requisitados;

- que a impugnante franqueou o acesso da fiscalização a todos os seus livros fiscais e contábeis, bem como a todos os demais documentos comerciais e fiscais solicitados, como contratos de prestação de serviços, notas fiscais, etc.;

- que na remota hipótese de o lançamento ser considerado procedente, pugna a impugnante pela redução da penalidade imposta, por não se aplicar, em relação à impugnante, a obrigatoriedade da elaboração dos arquivos magnéticos exigidos pela fiscalização.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, os membros da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador – BA, concluíram pela procedência parcial da impugnação e pela manutenção, em parte, do crédito tributário lançado baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, preliminarmente, a impugnante requer a nulidade dos lançamentos, sob a alegação de que o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, bem como o Termo de Início de Fiscalização, autorizava a ação fiscal tão somente em relação ao IRPJ e ao período de 2009, contudo, sem que tenha havido qualquer retificação do MPF, ou do Termo de Início, devidamente comunicada ao sujeito passivo, foram lavrados autos de infração também para a CSLL, o PIS e a Cofins, estendendo os períodos de apuração também para 2008 e 2010;

- que o MPF constitui-se, assim, em instrumento de controle indispensável à administração tributária e em garantia para os contribuintes, na medida em que estes poderão conferir se de fato os auditores fiscais que o estejam fiscalizando estão no exercício legal de suas funções;

- que eventuais falhas no MPF, ou até mesmo a sua ausência, podem suscitar responsabilidade administrativa do auditor fiscal, nunca, porém, terão força para retirar deste a competência para efetuar o lançamento ou para inutilizar o ato por ele validamente efetivado;

- que a emissão do MPF, bem como as alterações nele efetuadas, tais como prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição do auditor responsável pela ação fiscal, tributos a serem examinados ou períodos de apuração, são procedidas mediante registro eletrônico, sendo disponibilizada, à contribuinte, tal informação na *Internet*, com a simples utilização de um código de acesso próprio, informado no Termo de Início de Fiscalização (fls. 03/04), em conformidade com os arts. 4º e 9 da mesma Portaria RFB nº 3.014, de 2011;

- que os autos de infração foram lavrados por servidor competente e possuem a descrição dos fatos e o devido enquadramento legal, atendendo integralmente ao que estabelece o art. 10 do PAF, combinado com o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), nada há que inquine de nulidade o lançamento;

- que quanto à CSLL, a própria Portaria RFB nº 3.014, de 2011, em seu art. 8º, determina sua inclusão, independentemente de menção expressa, por se tratar de tributo decorrente da mesma infração apurada em relação ao tributo discriminado no MPF original (IRPJ);

- que em relação à infração tipificada como omissão de receitas, o autuante argumenta que a contribuinte exclui da base de cálculo dos tributos federais as parcelas relativas aos materiais aplicados na obra, bem como aquelas decorrentes de mão de obra de subempreiteiras e de aluguel de equipamentos, parcelas essas que já estariam incluídas no preço global do contrato, sob o falso argumento de que tais despesas seriam faturadas diretamente em nome da contratante e posteriormente reembolsadas à impugnante, mediante a emissão de notas de débito;

- que a interessada, por sua vez, alega que, em conformidade com os contratos celebrados, citando como exemplo o contrato firmado com a empresa Cargo Shop Logística Ltda. (fls. 1987/2006), em relação aos materiais aplicados na obra, as partes pactuaram que a CONTRATADA (impugnante) faria apenas a administração dos pagamentos aos fornecedores, em nome da contratante e, em contrapartida, a impugnante emitiria nota de débito para reembolso das despesas com materiais, conforme cláusula 7 (reproduz), o que caracteriza um serviço de empreitada “misto” ou “complexo”, que mescla a empreitada de labor com a por administração;

- que analisando-se o próprio contrato citado pela requerente, firmado com a empresa Cargo Shop Logística Ltda. (fls. 1987/2006), percebe-se claramente que não tem razão a impugnante. Apesar de constar na cláusula 7, como aponta a impugnante, que os

materiais deveriam ser contratados em nome da CONTRATANTE diretamente com os fornecedores, para futuro reembolso de tais despesas mediante emissão de notas de débito, na verdade, o preço global do contrato já inclui os materiais aplicados na obra, como deixa claro a cláusula 5 (DO PREÇO), conforme transcrição: “**5. O PREÇO: 5.1. O preço global ajustado para a execução dos serviços ora contratados, incluindo recursos humanos e taxa de administração, bem como tudo mais que for necessário para a completa execução dos serviços pela CONTRATADA será de R\$2.000.000,00 (dois milhões de reais) conforme orçamentos anexos, do dia 15/04/2008, o qual deverá ser pago pela CONTRATANTE, através de execuções mensais, apresentadas até o dia 20 de cada mês, para pagamento no dia 05 do mês seguinte, referente ao mês anterior. (...) 5.3. O valor previsto neste orçamento para despesas relativas aos serviços de mão de obra, administração, alimentação, será conforme segue: • Valor mão de obra R\$ 291.554,00; • Administração, alimentação, EPI e transporte R\$ 187.430,00; • Materiais aplicados R\$ 1.398.942,00; e • Locação de Equipamentos R\$ 122.074,00;**

- que ainda em relação a esse contrato, o preço global, inicialmente de R\$ 2.000.000,00, foi posteriormente alterado para R\$2.854.490,66 (dois milhões, oitocentos e cinquenta quatro mil, quatrocentos e noventa reais e sessenta e seis centavos), conforme Segundo Aditivo ao Instrumento Particular de Contrato de Administração e Gerenciamento de Obra Orçamento 08.063-R04, anexado às fls. 2007 e 2008;

- que analisando-se os recebimentos referentes a esse contrato, conforme demonstrativo a seguir, nota-se que a contribuinte contabilizou como receitas apenas aqueles ingressos decorrentes de notas fiscais emitidas, que totalizam R\$1.200.312,90, contabilizando ingressos decorrentes de notas de débitos relativas a materiais aplicados, subempreiteiros e aluguel de equipamentos no montante de R\$1.771.383,55, o que demonstra que, na verdade, suas receitas totais equivalem à soma dessas duas parcelas, correspondente a R\$2.971.696,45, que é compatível com o preço global pactuado no contrato, sendo que a pequena diferença verificada, em confronto com o valor contratado de R\$2.854.490,66, pode ser explicada pela existência de parcelas extra orçamento, a exemplo do valor contabilizado no dia 14/05/2009, de R\$36.054,47, a título de “Valor ref. Recebimento Extra Orçamento 08063-E de Cargo Shop Logística”;

- que a despeito de incoerências observadas nos contratos celebrados, ora indicando que a empresa executa empreitada apenas de administração e de fornecimento de mão de obra, ora indicando que o contrato também prevê a aplicação de materiais por parte da contratada, na prática, é a empresa autuada quem se responsabiliza pelos serviços e materiais utilizados na obra, é a verdadeira responsável pela compra desses materiais, além da contratação dos subempreiteiros e do aluguel de equipamentos utilizados na obra, cujos custos são pagos com os valores recebidos da contratante e já incluídos no preço global pactuado;

- que o fato de a empresa utilizar o percentual de 8% na apuração do lucro presumido e de 12% na apuração da base de cálculo da CSLL, apenas reforça a conclusão exposta, pois tais percentuais são aplicáveis justamente na atividade de construção por empreitada quando há emprego, por parte do empreiteiro, de todos os materiais utilizados na obra, nos termos da legislação vigente;

- que os problemas de natureza fiscal elencados pela impugnante, tais como eventual direito ao crédito de ICMS, PIS e Cofins sobre os gastos com os materiais, das empresas contratantes, ou a utilização dos gastos correspondentes, por parte dessas mesmas

empresas, como despesas dedutíveis, são irrelevantes para as conclusões aqui expostas, podendo, se for o caso, apenas resultar em ação fiscal nas citadas empresas a fim de se apurar eventual infração de natureza tributária;

- que constatado que os valores recebidos pela impugnante, representados pelo somatório dos ingressos decorrentes das notas fiscais emitidas com os ingressos decorrentes das notas de débitos, correspondem às receitas auferidas pela empresa na execução dos contratos celebrados, descabem os argumentos da impugnante no sentido de caracterizar os ingressos decorrentes das notas de débitos como reembolso de despesas e, portanto, fora da base de incidência dos tributos objeto dos lançamentos em análise;

- que como já explicitado no Termo de Verificação Fiscal, as receitas consideradas não declaradas, objeto dos lançamentos, foram obtidas através do cotejo entre os totais dos contratos firmados no período, apropriados nas datas dos recebimentos, e os valores declarados, ou seja, os valores já oferecidos à tributação pela autuada foram sim considerados pelo agente fiscal na apuração das receitas omitidas, como demonstrado na Tabela 1 do Termo de Verificação Fiscal (fl. 1490);

- que vale destacar que as diferenças apuradas, na forma como efetuada pelo agente fiscal, não são decorrentes unicamente das parcelas relativas às notas de débito por reembolso de despesas, mas, como já exposto, do confronto entre as receitas oriundas dos contratos firmados, aí incluídos os valores recebidos a título de reembolso de despesas, apropriadas nas datas dos recebimentos, e as receitas declaradas;

- que a título ilustrativo, nota-se que, no 1º trimestre de 2008, os ingressos decorrentes de notas de débitos totalizaram R\$339.428,57, entretanto, o montante não declarado, apurado pela fiscalização no mesmo trimestre, foi de R\$845.322,56 (Tabela 1, à fl. 1490), o que demonstra que parcela significativa do total não oferecido à tributação no período foi proveniente de ingressos decorrentes de notas fiscais devidamente emitidas pela empresa;

- que quanto aos lançamentos do PIS e da Cofins, além dos pontos já analisados, a contribuinte alega, adicionalmente, que: (i) por ser a impugnante optante pelo lucro presumido, e conforme decisão consolidada no âmbito do Plenário do Supremo Tribunal Federal (RE 378191 AgR), devem ser excluídos da base de cálculo dessas contribuições os valores representados por outras receitas que não compreendam o faturamento da impugnante, sujeitas aos ditames da Lei nº 9.718, de 1998; (ii) foram incluídos na base de cálculo dessas contribuições valores decorrentes do contrato pactuado com a empresa Desa Morro dos Ventos I e III, no período de 2010, que não poderiam ter sido incluídos, já que a impugnante é co-habilitada no Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-estrutura – REIDI, consoante Atos Declaratórios Executivos nºs 95, de 2 de dezembro de 2010, e 66, de 17 de setembro de 2010 (DOC. 06); e (iii) os valores considerados pela fiscalização, também em relação ao referido contrato com a empresa Desa Morro dos Ventos, referem-se a meros adiantamentos ocorridos no período de 07/2010 a 12/2010, de acordo com o eventograma da obra (DOC. 05), cujo faturamento ocorreu apenas a partir de 09/2010, conforme Razão;

- que nos lançamentos em análise, o agente fiscal já considerou os efeitos da revogação do §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998, efetuada pelo art. 79 da Lei nº 11.941, de 2009;

- que aos contratos pactuados com as empresas Desa Morro dos Ventos I e Desa Morro dos Ventos III, tem razão a requerente, tendo em vista que os Atos Declaratórios Executivos nº 95, de 02/12/2010, e nº 66, de 17/09/2010, emitidos pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Blumenau/SC, anexados às fls. 1982/1985, comprovam que a impugnante

é co-habilitada no Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-estrutura – REIDI, instituído pela Lei nº 11.488, de 2007, fazendo jus à suspensão da exigência do PIS e da Cofins incidentes sobre as receitas desses contratos, em conformidade com os arts. 3º e 4º do referido dispositivo legal, *verbis*;

- que, quanto ao agravamento da multa, é de se dizer que os tributos apurados, foi aplicada a multa agravada, de 112,5%, em razão da falta de entrega dos arquivos magnéticos das notas fiscais emitidas pela contribuinte, tendo como fundamento legal o §2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996;

- que a requerente, por sua vez, alega que é optante pelo lucro presumido, razão pela qual não está obrigada sequer a manter escrituração contábil, nos termos do art. 527 do RIR/1999, sendo impertinente e ilegal a exigência da multa, pelo fato de a empresa não possuir os arquivos magnéticos requisitados, pois, no seu entender, ela não estaria obrigada a manter tais arquivos;

- que no presente caso, a empresa utiliza sistema de processamento eletrônico de dados para efetuar seus registros contábeis e fiscais, tanto é assim que apresentou ao agente fiscal os arquivos relativos a sua escrituração contábil, entretanto, apesar de reiteradamente solicitado durante todo o procedimento fiscal, deixou de apresentar os arquivos magnéticos relativos às notas fiscais emitidas, sem sequer alegar qualquer justificativa para o não atendimento das intimações, contrariando o disposto no citado art. 11 da Lei nº 8.218, de 1991, e sujeitando-se, portanto, à majoração da multa imposta pelo art. 44, §2º, da Lei nº 9.430, de 1996.

A presente decisão encontra-se consubstanciada nas seguintes ementas:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização, não implicando nulidade do procedimento fiscal eventual erro na emissão e trâmite desse instrumento.

NULIDADE.

O procedimento fiscal efetuado por servidor competente, no exercício de suas funções, contendo os demais requisitos exigidos pela legislação que rege o Processo Administrativo Fiscal, tais como o enquadramento legal e a perfeita descrição dos fatos, não pode ser considerado nulo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

CONTRATO DE EMPREITADA COM FORNECIMENTO DE MATERIAL. REEMBOLSO DE DESPESAS.

Comprovado nos autos que o valor total contratado inclui, além dos serviços efetuados pela empresa, os materiais utilizados na obra, aluguéis de equipamentos e os serviços subempreitados, incabível a exclusão dessas parcelas, a título de reembolso de despesas, no cálculo do valor tributável com base no lucro presumido.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL Em se tratando de base de cálculo originária das infrações que motivaram o lançamento principal, deve ser observado para o lançamento decorrente o que foi decidido para o matriz, no que couber.

MAJORAÇÃO DA MULTA. NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO.

A falta de apresentação dos arquivos magnéticos relativos às notas fiscais emitidas, apesar de reiteradas intimações, sujeita a empresa à imposição da multa de ofício majorada, nos termos da legislação de regência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE

SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE.

O afastamento, pela autoridade administrativa de julgamento de primeira instância, da incidência da COFINS sobre a base de cálculo alargada, prevista em dispositivo legal declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade, depende da edição de ato normativo que autorize a medida.

EMPRESA COHABILITADA NO REIDI. SUSPENSÃO DA EXIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

Demonstrado que a empresa é co-habilitada no Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-estrutura -REIDI, cabível a suspensão da exigência da Cofins incidente sobre as receitas dos contratos efetuados com a empresa titular do projeto habilitado no referido regime.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE.

O afastamento, pela autoridade administrativa de julgamento de primeira instância, da incidência do PIS sobre a base de cálculo

alargada, prevista em dispositivo legal declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade, depende da edição de ato normativo que autorize a medida.

EMPRESA COHABILITADA NO REIDI. SUSPENSÃO DA EXIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

Demonstrado que a empresa é co-habilitada no Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-estrutura REIDI, cabível a suspensão da exigência do PIS incidente sobre as receitas dos contratos efetuados com a empresa titular do projeto habilitado no referido regime.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada da decisão de Primeira Instância, em 31/07/2013, conforme Termo constante às fl. 2092, e, com ela não se conformando, a contribuinte, interpôs, tempestivamente em (26/08/2013), o recurso voluntário de fls. 2094/2137, instruído pelos documentos fls. 2138/2167, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que a DRJ julgou parcialmente procedente a impugnação tão somente para excluir da base de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, lançados no Auto de Infração, os valores recebidos pela recorrente na condição de co-habilitada no âmbito do REIDE (Lei nº 11.288/2007), exclusivamente em relação aos contratos firmados para a realização das seguintes obras: Desa Morro dos Ventos I e Desa Morro dos Ventos III;

- que, contudo, de resto, fato é que a decisão recorrida proferida pela DRJ simplesmente repisou a fundamentação constante do relatório fiscal do Auto de Infração sem a devida apreciação e consideração das relevantes particularidades fáticas e jurídicas apresentadas pela recorrente;

- que, **quanto à nulidade formal dos autos de infração por inobservância ao MPF e ao termo de início de ação fiscal**, é de se dizer que como já relatado, a decisão recorrida findou por afastar a preliminar de nulidade formal dos Autos de Infração contestados, por inobservância ao MPF e ao Termo de Início de Ação Fiscal, ao argumentar de que “o Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização, não implicando nulidade do procedimento fiscal eventual erro na emissão e trâmite desse instrumento”;

- que, para que fosse válido e regular o procedimento fiscal, deveria a autoridade lançadora ter previamente cientificado o sujeito passivo da extensão da fiscalização em relação a outros tributos e períodos, por meio de documento idôneo que contivesse autorização da autoridade hierarquicamente superior, o que não ocorre em nenhum momento do caso concreto;

- que, **quanto à atividade desenvolvida pela recorrente e serviços de empreitada por administração**, é de se dizer que do quanto se depreende tanto da leitura do Auto de Infração como da própria decisão recorrida, percebe-se claramente que um dos pontos

nodais em discussão é a pretensão fiscal, totalmente equivocada, de fazer crer que os valores relativos aos materiais aplicados nas obras de construção civil (para as quais a recorrente foi contratada) seria parte do preço do serviço prestado e, portanto, receita da recorrente, razão pela qual deveria ter submetido à incidência do IRPJ e da CSLL, ambas apuradas com base no Lucro Presumido, bem como à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS;

- que, **quanto à questão do pagamento dos materiais e as nefastas conseqüências decorrentes da tese fiscal**, é de se dizer que a questão deveras relevante para a adequada compreensão do caso refere-se aos pagamentos realizados pela recorrente, a título de antecipação para a aquisição de materiais, mediante posterior reembolso do contratante;

- que o fato mencionado na decisão recorrida, de que a recorrente estaria a aplicar o percentual de 8% para a apuração do Lucro Presumido e o percentual de 12% para a base de cálculo da CSLL não justifica a pretensão fiscal de incluir os materiais (adquiridos e pagos pelos tomadores dos serviços da recorrente) na base de incidência do Lucro Presumido, por não se tratar de receita da recorrente. Quanto muito, tal fato poderia ensejar uma outra discussão sobre se base de cálculo para a apuração do Lucro Presumido utilizada pela recorrente estaria correta ou não, contudo, tal aspecto nem sequer foi cogitado pela fiscalização, razão pela qual, definitivamente, essa questão não pode, por si só, levar à presunção (equivocada) de que os materiais e equipamentos empregados nas obras de construção civil, até porque, por expressa determinação legal (art. 610, § 1º, do Código Civil) o fornecimento de materiais no contrato de empreitada não se presume;

- que, **quanto ao reembolso de despesa não integra a base de incidência do lucro presumido**, é de se dizer que determina a legislação fiscal, os reembolsos de despesas devem ser excluídos da base de incidência do IR e da CSLL, apurados pelo lucro presumido;

- que, em suma, a se manter a decisão recorrida, estar-se-ia admitindo a inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL de valores que a própria legislação de regência exclui. É dizer, estar-se-ia admitindo que um órgão administrativo pudesse exarar uma decisão *contra legem*. Ora, se os Tribunais Administrativos não podem nem sequer exarar juízo de valor sobre a constitucionalidade ou não das leis, também não se pode sequer cogitar que uma Corte administrativa possa exarar decisões que contrariam disposição expressa de lei, já que sua atividade é plenamente vinculada ao comando legal;

- que, **quanto ao reembolso de despesa não é receita, logo, não é base de cálculo para o lucro presumido ou para a apuração de PIS e COFINS**, é de se dizer que para a apuração da base de cálculo do Lucro Presumido de IRPJ e da CSLL, seja na apuração da contribuição ao PIS e da COFIN, na medida em que o elemento quantitativo de todos é a receita bruta auferida pela pessoa jurídica;

- que os valores de reembolso registrados em conta patrimonial do ativo – glosados pela fiscalização – não servem de base à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, seja por não serem serviços tributáveis pelo ISS, seja porque inexistente qualquer lucro (*mark-up*) pela recorrente nessas operações, sobretudo por se traduzirem em operação de mera mutação patrimonial, ou melhor, recuperação do patrimônio anteriormente desfalcado;

- que, **quanto à não incidência de PIS e COFINS sobre receitas não operacionais**, é de se dizer que ainda que na improvável e remota hipótese de não serem aceitos os argumentos lançados ao longo da presente peça de defesa, o que se admite apenas para fins de argumentação, tem-se que há de ser excluído da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS os valores relativos às receitas não operacionais da recorrente, levados em consideração pela fiscalização na composição da base de cálculo das aludidas contribuições;

- que devem ser excluídos da base de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS os valores representados por outra receitas que não compreendam o faturamento da recorrente, já que sujeita aos ditames da Lei nº 9.718/98;

- que, **quanto ao adiantamento de clientes não é receita na apuração pelo regime de caixa**, é de se dizer que outro ponto deveras relevante a ser frisado é o fato de que a fiscalização considerou meros adiantamentos de clientes como se receita fossem para efeito de recolhimento de IRPJ, CSLL, PIS E COFINS;

- que a matéria exposta neste tópico, apenas comprova e evidencia, de uma vez por todas, a fragilidade dos Autos de Infração contestados, devendo serem julgados insubsistentes também por essa razão;

- que, **quanto ao erro material e a inclusão na base de cálculo de valores já oferecidos à tributação pela recorrente e não consideração do período total da obra**, é de se dizer que por decorrência lógica e imediata do quanto exposto no tópico imediatamente anterior, alerta-se ainda para o grave fato de que a r. fiscalização responsável pelo lançamento fiscal incorreu em erro material na apuração dos tributos exigido (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), valores que por se referirem à remuneração por serviços prestados – já foram devidamente oferecidos à tributação pela empresa ora recorrente;

- que com isso, não há definitivamente como se manter os lançamentos fiscais lavrados contra a recorrente, pena de subversão ao mais comezinhos princípios contábeis e fiscais, além de frontal contrariedade ao nosso ordenamento jurídico tributário;

- que, **quanto a não incidência de PIS e COFINS sobre as receitas decorrentes de obras contratadas no âmbito do REIDI**, é de se dizer que a decisão recorrida reconheceu expressamente que os valores recebidos pela recorrente, decorrentes de contratos em que a empresa consta como co-habilitada no REIDE, regido pela Lei nº 11.488/2007, devem ser excluídos da contribuição ao PIS e da COFINS;

- que vê-se que a decisão recorrida deixou de proceder a exclusão dos valores referentes aos contratos firmados com a DESA MORRO DOS VENTOS IV, VI e IX, já que todos eles a empresa recorrente também figura como co-habitada no REIDE, conforme comprovam os Atos Declaratórios juntados em anexo;

- que, pugna dede já a recorrente pela declaração de insubsistência dos Autos de Infração, ou, quando muito, pela exclusão dos valores indicados na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS;

- que, quanto à impossibilidade legal de aplicação da multa majorada, é de se dizer que pelo exame do Termo de Verificação Fiscal, nota-se que a autoridade fiscal aplicou a multa agravada com supedâneo no art.44, §2º da Lei nº 9.430/96;

- que na remota e improvável hipótese de que o lançamento seja considerado procedente, pugna a recorrente pela redução da penalidade imposta, por não se aplicar, em relação à recorrente, a obrigatoriedade da elaboração dos arquivos magnéticos exigidos pela fiscalização.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Trata o presente de Recurso Voluntário (fls. 2094/2137), interposto contra o acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador - BA (fls. 2022/2051).

Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1478/1493, trata-se de autos de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS, anexados às fls. 1539/1629.

O lançamento encontra-se fundamentado basicamente no entendimento de que a fiscalizada tem como objeto social a exploração do ramo de serviços na construção civil em geral, topografia, pavimentação e locação de maquinários de construção e demolição, sem emprego de material; para o período analisado (DIPJ/2009, DIPJ/2010 E DIPJ/2011), a empresa adotou o lucro presumido trimestral como forma de apuração do IRPJ; segundo a legislação citada no Termo de Verificação Fiscal, e também conforme o entendimento da RFB, através de Soluções de Consultas reproduzidas pelo autuante, o contrato de empreitada de construção civil, na apuração do lucro presumido, estará sujeito ao coeficiente de 8% se o contratado fornecer a totalidade dos materiais utilizados na obra, ou de 32%, no caso de fornecimento parcial; a fiscalizada utilizou 8% no cálculo do lucro presumido, como se tivesse fornecido todo o material indispensável à atividade contratada; a fiscalizada, apesar de intimada, reintimada e de ser cobrada em cada intimação efetuada, não apresentou os arquivos magnéticos de notas fiscais, sendo aplicável a multa de 112,5%, agravada com base no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007.

A decisão recorrida formou o seu convencimento pelo provimento parcial da peça impugnatória sob o argumento de que demonstrado que a empresa é co-habilitada no Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-estrutura REIDI, cabível a suspensão da exigência do PIS incidente sobre as receitas dos contratos efetuados com a empresa titular do projeto habilitado no referido regime, mantendo as demais exigências (receitas escrituradas e não declaradas e agravamento da multa pela falta de entrega dos arquivos magnéticos).

Inconformada, em virtude de não ter logrado êxito total na instância inicial, a contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, em sua defesa, ataca o que entende terem sido os fundamentos do lançamento apresentando preliminar de nulidade do lançamento, bem como apresenta razões de mérito.

No que diz respeito ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, é de se dizer que, como visto no relatório à suplicante argúi a nulidade do auto de infração sob o argumento de que os Mandados de Procedimento Fiscal – MPF foram emitidos fora dos critérios estabelecidos na legislação de regência. Para tanto alega requer a nulidade dos lançamentos, sob a alegação de que o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, bem como o Termo de Início de Fiscalização, autorizava a ação fiscal tão somente em relação ao IRPJ e ao período de 2009, contudo, sem que tenha havido qualquer retificação do MPF, ou do Termo de Início, devidamente comunicada ao sujeito passivo, foram lavrados autos de infração também para a CSLL, o PIS e a Cofins, estendendo os períodos de apuração também para 2008 e 2010.

Indiscutivelmente, o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, disciplinado pela Portaria SRF nº 1.265, de 1999, com as alterações incluídas pela Portaria SRF nº 1.614, de 2000 e Portaria SRF nº 3.007, de 2001, é um instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativo aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal. Desta forma, o mandado consiste em uma ordem emanada de dirigentes das unidades da Receita Federal para que seus auditores, em nome desta, executem atividades fiscais, tendentes a verificar o cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo.

Ora, com a devida vênia, neste processo, não há que se falar em nulidade, porquanto, todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração.

É equivocada a conclusão da suplicante no sentido de que as informações sucintas e falhas na emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF levaria à incompetência do agente fiscal para o ato constitutivo do crédito tributário. A competência do auditor fiscal para os procedimentos de fiscalização e lavratura dos autos de infração não advém da existência do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, mas de lei que determina as atribuições do agente, estabelecendo os limites de sua atuação.

A emissão do MPF, bem como as alterações nele efetuadas, tais como prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição do auditor responsável pela ação fiscal, tributos a serem examinados ou períodos de apuração, são procedidas mediante registro eletrônico, sendo disponibilizada, à contribuinte, tal informação na *Internet*, com a simples utilização de um código de acesso próprio, informado no Termo de Início de Fiscalização (fls. 03/04), em conformidade com os arts. 4º e 9 da mesma Portaria RFB nº 3.014, de 2011.

No caso, o MPF original, anexado à fl. 2020, emitido em 09/04/2012, autorizou procedimento de fiscalização na empresa impugnante para o tributo IRPJ e períodos de apuração ocorridos no ano-calendário de 2009. Entretanto, a alteração ocorrida em 18/06/2012 ampliou o período fiscalizado também para os anos de 2008 e 2010, sendo que outra alteração (fl. 2021), datada de 25/01/2013, incluiu os tributos PIS e Cofins no rol de tributos fiscalizados.

Ademais, é posição majoritária neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que a alguma irregularidade, por ventura, existente no Mandado de Procedimento Fiscal não provoca nulidade do lançamento, conforme se observa nas ementas dos Acórdãos abaixo citados:

Acórdão nº 201-77049

PAF. MPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) advém de norma administrativa que tem por objetivo o gerenciamento da ação fiscal. Por tal,

eventuais vícios em relação ao mesmo, desde que evidenciado que não houve qualquer afronta aos direitos do administrado, não ensejam a nulidade do lançamento.

Acórdão n.º 108.07458

NULIDADE – INOCORRÊNCIA – MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – O MPF constitui-se em elemento de controle da administração tributária, disciplinado por ato administrativo. A eventual inobservância de norma infralegal não pode gerar nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal.

Acórdão n.º 202.14949

NORMAS PROCESSUAIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). IRREGULARIDADE FORMAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE INEXISTENTE. Irregularidade formal em MPF não tem o condão de retirar a competência do agente fiscal de proceder ao lançamento, atividade vinculada e obrigatória (art. 142, CTN), se verificados os pressupostos legais. Ademais, não tendo havido prejuízo à defesa do contribuinte, não há se falar em nulidade de ato.

Acórdão n.º 107.06797

MPF. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSTULADOS. INOBSERVÂNCIA. CAUSA DE NULIDADE. ARGÜIÇÃO RECURSAL. IMPROCEDÊNCIA. O Mandado de procedimento Fiscal (MPF) fora concebido com o objetivo de disciplinar a execução dos procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições sociais administrados pela Secretaria da Receita Federal. Não atinge a competência impositiva dos seus Auditores Fiscais que, decorrente de ato político por outorga da sociedade democraticamente organizada e em benefício desta, há de subsistir em qualquer atos de natureza restrita e especificamente voltados para as atividades de controle e planejamento das ações fiscais. A não observância – na instauração ou amplitude do MPF – poderá ser objeto de repreensão disciplinar, mas não terá fôlego jurídico para retirar a competência das autoridades fiscais na concreção plena de suas atividades legalmente próprias. A incompetência só ficará caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou.

Acórdão n.º 107.06820

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – MPF – A atividade de seleção do contribuinte a ser fiscalizado, bem assim a definição do escopo da ação fiscal, inclusive dos prazos para a execução do procedimento, são atividades que integram o rol dos atos discricionários, moldados pelas diretrizes de política administrativa de competência da administração tributária. Neste sentido, o MPF tem tripla função: a) materializa a decisão

da administração, trazendo implícita a fundamentação requerida para a execução do trabalho de auditoria fiscal, b) atende ao princípio constitucional da cientificação e define o escopo da fiscalização e c) reverencia o princípio da pessoalidade. Questões ligadas ao descumprimento do escopo do MPF, inclusive do prazo e das prorrogações, devem ser resolvidas no âmbito do processo disciplinar e não tem o condão de tornar nulo o lançamento tributário que atendeu aos ditames do art. 142 do CTN.

Verifica-se, pelo exame do processo, que não ocorreram os pressupostos previstos no Processo Administrativo Fiscal, tendo sido concedido ao sujeito passivo o mais amplo direito, pela oportunidade de apresentar, na fase de instrução do processo em resposta às intimações que recebeu argumentos, alegações e documentos no sentido de tentar elidir as infrações apuradas pela fiscalização.

Dessa maneira, se revela totalmente improfícua sua alegação de nulidade, porque a apuração da infração foi feita com estrita observância das normas legais e com obediência a Portaria SRF nº 1.265, de 1999 (e portarias posteriores).

Mesmo que verdadeira fosse a assertiva do recorrente, é de se dizer que eventuais falhas na emissão ou na prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal não têm o condão de macular ação fiscal e tampouco o lançamento dela decorrente.

Verifica-se, assim, que a contribuinte teve conhecimento do inteiro teor do processo, sendo-lhe concedido prazo para apresentar impugnação escrita, instruída com os documentos que entendesse necessários, respeitando-se, assim, o direito ao contraditório e a ampla defesa.

É importante registrar que a contribuinte teve conhecimento do procedimento fiscal contra ela dirigido, pois, ainda durante a fiscalização, foi intimada a prestar esclarecimentos e fazer comprovações, tendo se manifestado e apresentado os documentos que julgou serem pertinentes.

Entendo que o procedimento fiscal realizado pelos agentes do fisco foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

O princípio da verdade material tem por escopo, como a própria expressão indica a busca da verdade real, verdadeira, e consagra, na realidade, a liberdade da prova, no sentido de que a Administração possa valer-se de qualquer meio de prova que a autoridade processante ou julgadora tome conhecimento, levando-as aos autos, naturalmente, e desde que, obviamente dela dê conhecimento às partes; ao mesmo tempo em que deva reconhecer ao contribuinte o direito de juntar provas ao processo até a fase de interposição do recurso voluntário.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo.

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 1993:

A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

O auto de infração e a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Ademais, a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de que quando o contribuinte revela conhecer as acusações que lhe foram impostas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa impugnação, abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Além disso, não procede à nulidade do lançamento amparada nos argumentos de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Inicialmente, verifica-se que para a contribuinte foi concedido o prazo legal de 30(trinta) dias, a contar da ciência do auto de infração, para apresentar a impugnação, sendo-lhe assegurado vista ao processo, bem como a extração de cópias das peças necessárias a sua defesa, caso quisesse, garantindo-se desta forma o contraditório e a ampla defesa.

Quanto ao procedimento fiscal realizado pela agente do fisco, verifica-se que foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

Verifica-se, ainda, que os Autos de Infrações às fls. 1539/1629, bem como o Termo de Verificação Fiscal de fls. 1478/1493, identifica por nome e CNPJ a autuada, esclarece que foi lavrado na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Blumenau - SC, cuja ciência foi pessoal e descreve as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, cumprindo o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Não restam dúvidas de que o lançamento se deu em razão da constatação das irregularidades apontadas no Auto de Infração lavrado sem que a recorrente comprovasse efetivamente as suas alegações. Constam dos autos diversos chamados ao sujeito passivo para que esse apresentasse as justificativas acerca das irregularidades apontadas.

O enquadramento legal e a narrativa dos fatos envolvidos permitem à perfeita compreensão do procedimento fiscal adotado, da base tributável apurada e do cálculo do imposto resultante, permitindo a interessada o pleno exercício do seu direito de defesa.

Ora, o lançamento, como ato administrativo vinculado, celebra-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, cuja motivação deve estar apoiada estritamente na lei, sem a possibilidade de realização de um juízo de oportunidade e conveniência pela autoridade fiscal. O ato administrativo deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário. Isso tudo foi observado quando da determinação do tributo devido, através dos Autos de Infrações lavrados. Assim, não há como pretender premissas de nulidade do auto de infração, nas formas propostas pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

Da análise dos autos, constata-se que a autuação é plenamente válida.

Faz-se necessário esclarecer, que a Secretaria da Receita Federal é um órgão apolítico, destinada a prestar serviços ao Estado, na condição de Instituição e não a um Governo específico dando conta de seus trabalhos à população em geral na forma prescrita na legislação. Neste diapasão, deve agir com imparcialidade e justiça, mas, também, com absoluto rigor, buscando e exigindo o cumprimento das normas por parte daqueles que faltam com seu dever de participação.

Ademais, o Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235, de 1972 manifesta-se da seguinte forma:

Art. 59 - São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Como se verifica do dispositivo legal, não ocorreu, no caso do presente processo, a nulidade. O auto de infração foi lavrado e a decisão foi proferida por funcionários ocupantes de cargo no Ministério da Fazenda, que são as pessoas, legalmente, instituídas para lavrar e para decidir sobre o lançamento. Igualmente, todos os atos e termos foram lavrados por funcionários com competência para tal.

Ora, a autoridade lançadora cumpriu todos os preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede à situação conflitante alegada pela recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Haveria possibilidade de se admitir a nulidade por falta de conteúdo ou objeto, quando o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido. Entretanto, não é o

caso em questão, pois a discussão se prende a interpretação de normas legais de regência sobre o assunto, bem como a matéria de prova.

É de se esclarecer, que os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. Por outro lado, quando a descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por conseqüência, das infrações correspondentes, tem-se o vício material. No presente caso, houve o perfeito conhecimento dos fatos descritos e das infrações imputadas.

Além disso, o art. 60 do Decreto n.º 70.235, de 1972, prevê que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 do mesmo Decreto não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

No mérito, em relação à infração tipificada como omissão de receitas, o autuante argumenta que a contribuinte exclui da base de cálculo dos tributos federais as parcelas relativas aos materiais aplicados na obra, bem como aquelas decorrentes de mão de obra de subempreiteiras e de aluguel de equipamentos, parcelas essas que já estariam incluídas no preço global do contrato, sob o falso argumento de que tais despesas seriam faturadas diretamente em nome da contratante e posteriormente reembolsadas à impugnante, mediante a emissão de notas de débito.

A interessada, por sua vez, alega que, em conformidade com os contratos celebrados, citando como exemplo o contrato firmado com a empresa Cargo Shop Logística Ltda. (fls. 1987/2006), em relação aos materiais aplicados na obra, as partes pactuaram que a CONTRATADA (impugnante) faria apenas a administração dos pagamentos aos fornecedores, em nome da contratante e, em contrapartida, a impugnante emitiria nota de débito para reembolso das despesas com materiais, conforme cláusula 7 (reproduz), o que caracteriza um serviço de empreitada “misto” ou “complexo”, que mescla a empreitada de labor com a por administração.

Conceitualmente tributação pelo lucro presumido é a forma de apuração de imposto trimestral com base no Lucro Presumido, ou seja, sobre a receita bruta auferida do estabelecimento, através de vendas, serviços prestados, é aplicado um percentual de presunção de acordo com o enquadramento da atividade ou atividades da empresa, que podem ser 1,6% (um vírgula seis por cento), 8% (oito por cento), 16% (dezesseis por cento) ou 32% (trinta e dois por cento), índices do art. 25, inciso I da Lei n.º. 9.430, de 1996.

Por outro lado, a opção pelo Lucro Presumido é efetuada com a quitação da primeira ou única quota do imposto devido no primeiro trimestre do ano civil ou no início de sua atividade, conforme previsão contida no art. 26 da Lei n.º. 9.430, de 1996 e § 1º do art. 13 da Lei n.º. 9.718, de 1998.

Resta claro na legislação tributária de regência que o percentual de presunção na construção por administração ou por empreitada, unicamente de mão-de-obra é de 32% e na construção por administração ou por empreitada com fornecimento de materiais e mão-de-obra é de 8%.

As pessoas Jurídicas com tributação pelo Lucro Presumido devem manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial ou livro caixa; livro registro de inventário com os estoques existentes no término de cada ano; documentação relativa aos negócios que praticar, livros de escrituração obrigatórios pela legislação fiscal; e todos os demais papeis que serviram como base para elaboração dos livros, em ordem e guarda enquanto não decorrer o prazo decadencial do direito; apresentar Declaração Integrada de Informações Econômicas Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF) e Declaração de Contribuições Sociais (DACON) nos prazos previstos na legislação.

Para que seja aplicada a presunção de 8% para cálculo do IRPJ no lucro presumido, faz-se necessário que a atividade de construção civil por empreitada seja realizada com o fornecimento de materiais necessários à consecução do projeto. O fornecimento de materiais é imprescindível para diferenciar uma prestação de serviços com utilização exclusiva de mão-de-obra, o que acarretaria em um valor agregado maior (até por isso o percentual de presunção é maior, de 32%), de uma prestação de serviços com fornecimento de materiais. A mão-de-obra com fornecimento de materiais possui, via de regra, um lucro menor, justamente pelo montante global cobrado estar incluído boa parte do custo com o material utilizado e incorporado à obra.

Analisando-se o próprio contrato citado pela recorrente firmado com a empresa Cargo Shop Logística Ltda. (fls. 1987/2006), percebe-se claramente que não tem razão a recorrente. Apesar de constar na cláusula 7, como aponta a impugnante, que os materiais deveriam ser contratados em nome da CONTRATANTE diretamente com os fornecedores, para futuro reembolso de tais despesas mediante emissão de notas de débito, na verdade, o preço global do contrato já inclui os materiais aplicados na obra, como deixa claro a cláusula 5 (DO PREÇO).

Ora, resta claro que, a despeito de incoerências observadas nos contratos celebrados, ora indicando que a empresa executa empreitada apenas de administração e de fornecimento de mão de obra, ora indicando que o contrato também prevê a aplicação de materiais por parte da contratada, na prática, é a empresa autuada quem se responsabiliza pelos serviços e materiais utilizados na obra, é a verdadeira responsável pela compra desses materiais, além da contratação dos subempreiteiros e do aluguel de equipamentos utilizados na obra, cujos custos são pagos com os valores recebidos da contratante e já incluídos no preço global pactuado.

Ademais, o simples fato de a empresa utilizar o percentual de 8% na apuração do lucro presumido e de 12% na apuração da base de cálculo da CSLL, apenas reforça a conclusão exposta, pois tais percentuais são aplicáveis justamente na atividade de construção por empreitada quando há emprego, por parte do empreiteiro, de todos os materiais utilizados na obra, nos termos da legislação vigente.

Em fim, a opção pelo Lucro Presumido é efetuada com a quitação da primeira ou única quota do imposto devido no primeiro trimestre do ano civil ou no início de sua atividade, conforme previsão contida no art. 26 da Lei nº. 9.430, de 1996 e § 1º do art. 13 da Lei nº. 9.718, de 1998. A legislação tributária prevê que o percentual de presunção na construção por administração ou por empreitada, unicamente de mão-de-obra é de 32% e na construção por administração ou por empreitada com fornecimento de materiais e mão-de-obra é de 8%. Assim, se restou claro nos autos que a opção do contribuinte foi pelo percentual de presunção 8%, ou seja, com fornecimento de materiais e mão-de-obra, incabível a exclusão dessas parcelas, a qualquer título, no cálculo do valor tributável com base no lucro presumido.

Desta forma, constatado que os valores recebidos pela recorrente, representados pelo somatório dos ingressos decorrentes das notas fiscais emitidas com os ingressos decorrentes das notas de débitos, correspondem às receitas auferidas pela empresa na execução dos contratos celebrados, descabem os argumentos da recorrente no sentido de caracterizar os ingressos decorrentes das notas de débitos como reembolso de despesas e, portanto, fora da base de incidência dos tributos objeto dos lançamentos em análise.

Alega ainda, a recorrente, que a fiscalização incorreu em erro material na apuração dos tributos lançados, pois considerou como base de cálculo lançamentos contábeis a título de “*recebimento cfme nossa Nota*” ou “*serviços prestados cfme nossa nota*”, evidenciados no Livro Diário em anexo – DOC. 04, os quais já haviam sido devidamente oferecidos à tributação. Além disso, foram consideradas parcelas de valores recebidos pela recorrente, lançadas contabilmente como “*recebimento parcela do orçamento*”, ou seja, como adiantamento decorrente de pacto contratual, sendo que tais parcelas já teriam sido oferecidas à tributação por ocasião da emissão dos documentos fiscais representativos da entrada definitiva da receita.

Entretanto, como explicitado no Termo de Verificação Fiscal, as receitas consideradas não declaradas, objeto dos lançamentos, foram obtidas através do cotejo entre os totais dos contratos firmados no período, apropriados nas datas dos recebimentos, e os valores declarados, ou seja, os valores já oferecidos à tributação pela autuada foram sim considerados pelo agente fiscal na apuração das receitas omitidas, como demonstrado na Tabela 1 do Termo de Verificação Fiscal (fl. 1490).

Deixo de apreciar os argumentos apresentados no sentido de que a empresa teria oferecido parte dos valores dos contratos nos exercícios seguintes àqueles objeto da ação fiscal. Na verdade, a tributação ocorreu pelo regime de competência em consonância com a opção realizada pela empresa em suas DIPJs, inexistindo qualquer reparo a ser feito nos autos de infração.

Vale destacar que as diferenças apuradas, na forma como efetuada pelo agente fiscal, não são decorrentes unicamente das parcelas relativas às notas de débito por reembolso de despesas, mas, como já exposto, do confronto entre as receitas oriundas dos contratos firmados, aí incluídos os valores recebidos a título de reembolso de despesas, apropriadas nas datas dos recebimentos, e as receitas declaradas.

Sobre os tributos apurados, foi aplicada a multa de ofício agravada, de 112,5%, em razão da falta de entrega dos arquivos digitais das notas fiscais emitidas pela contribuinte, tendo como fundamento legal o § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

A recorrente, por sua vez, alega que é optante pelo lucro presumido, razão pela qual não está obrigada sequer a manter escrituração contábil, nos termos do art. 527 do RIR/1999, sendo impertinente e ilegal a exigência da multa, pelo fato de a empresa não possuir os arquivos magnéticos requisitados, pois, no seu entender, ela não estaria obrigada a manter tais arquivos.

A Lei nº 8.218, de 1991, com redação dada pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 1991, e art. 72 da Medida Provisória nº 2.158-34/2001, dispõe sobre a manutenção, guarda e apresentação ao fisco, pelas pessoas jurídicas que utilizem sistema de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, dos respectivos arquivos digitais.

O art. 72 da Medida Provisória nº 2.158-34/2001, publicada no D.O.U. de 28.07.2001, alterou a redação do art. 11 da Lei nº 8.218, de 1991 para estender, a partir de 28/07/2001, a todas as pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, a obrigatoriedade de manter à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

A obrigatoriedade somente não se aplica às empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, de que trata a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996.

É verdade que a até 27/07/2001 a obrigatoriedade somente alcançava as pessoas jurídicas que utilizassem sistema de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, e cujo patrimônio líquido, de acordo com o balanço encerrado em relação ao período-base imediatamente anterior, fosse superior a Cr\$ 250.000.000,00 (duzentos e cinquenta milhões de cruzeiros).

Com base nas disposições dos arts. 12 e 13 da Lei nº 8.218, de 1991, com redação dada pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 1991, e art. 72 da Medida Provisória nº 2.158-34, de 2001, foi estabelecida que nos casos da infração da não apresentação dos arquivos e sistemas a penalidade aplicada seria: a) de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento; e b) de duzentos e vinte e cinco por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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. Cujas base de cálculo é o crédito tributário apurado.

Resta claro que a Lei nº 8.218, de 1991, atribuiu a Receita Federal a responsabilidade pela expedição dos atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos e sistemas deverão ser apresentados. Até 27/07/2001, o assunto estava disciplinado na Instrução Normativa SRF nº 68/95 e Portaria COFIS nº 13/95, que aprovou o Manual de Apresentação de Arquivos Magnéticos. A partir de 28/07/2001, o assunto, que agora é de interesse de todas as pessoas jurídicas que utilizem sistema de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, exceto as optantes pelo SIMPLES, está disciplinado na Instrução Normativa SRF nº 86, de 2001 e no ADE COFIS 15, de 2001, publicado no D.O.U. de 26/10/2001, que estabelece a forma de apresentação, a documentação de acompanhamento e as especificações técnicas dos arquivos digitais e sistemas.

É a seguinte a íntegra do referido Ato Declaratório Executivo (ADE COFIS nº 15, de 23/20/2001):

Estabelece a forma de apresentação, a documentação de acompanhamento e as especificações técnicas dos arquivos digitais e sistemas de que trata Instrução Normativa SRF nº 86, de 22 de outubro de 2001.

O COORDENADOR-GERAL DE FISCALIZAÇÃO no uso da atribuição que lhe confere o inciso IV do art. 213 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto no art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 86, de 22 de outubro de 2001, declara:

Art. 1º As pessoas jurídicas de que trata o art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 86, de 2001, quando intimadas por Auditor-Fiscal da Receita Federal (AFRF), deverão apresentar, a partir de 1º de janeiro de 2002, os arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, observadas as orientações contidas no Anexo único.

§ 1º As informações de que trata o caput deverão ser apresentadas em arquivos padronizados, no que se refere a:

I - registros contábeis;

II - fornecedores e clientes;

III - documentos fiscais;

IV - comércio exterior;

V - controle de estoque e registro de inventário;

VI - relação insumo/produto;

VII - controle patrimonial;

VIII - folha de pagamento.

§ 2º As informações que não se enquadrarem no parágrafo anterior deverão ser apresentadas pelas pessoas jurídicas, atendido o disposto nos itens "Especificações Técnicas dos Sistemas e Arquivos" e "Documentação de Acompanhamento" do Anexo único.

Art. 2º A critério da autoridade requisitante, os arquivos digitais de que trata § 1º do artigo anterior poderão ser apresentados em forma diferente da estabelecida neste Ato, inclusive em decorrência de exigência de outros órgãos público

23.10.2001: **Instrução Normativa SRF nº 86, de 22 de Outubro de 2001 DOU de**

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela [Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001](#), e tendo em vista o disposto no art. 11 da [Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991](#), alterado pela [Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991](#), com a redação dada pelo art. 72 da [Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001](#), resolve:

Art. 1º As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita

Federal (SRF), os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

Parágrafo único. As empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples), de que trata a [Lei n.º 9.317, de 5 de dezembro de 1996](#), ficam dispensadas do cumprimento da obrigação de que trata este artigo.

Art. 2.º As pessoas jurídicas especificadas no art. 1.º, quando intimadas pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal, apresentarão, no prazo de vinte dias, os arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras.

Art. 3.º Incumbe ao Coordenador-Geral de Fiscalização, mediante Ato Declaratório Executivo (ADE), estabelecer a forma de apresentação, documentação de acompanhamento e especificações técnicas dos arquivos digitais e sistemas de que trata o art. 2.º.

§ 1.º Os arquivos digitais referentes a períodos anteriores a 1.º de janeiro de 2002 poderão, por opção da pessoa jurídica, ser apresentados na forma estabelecida no caput.

§ 2.º A critério da autoridade requisitante, os arquivos digitais poderão ser recebidos em forma diferente da estabelecida pelo Coordenador-Geral de Fiscalização, inclusive em decorrência de exigência de outros órgãos públicos.

§ 3.º Fica a critério da pessoa jurídica a opção pela forma de armazenamento das informações.

Art. 4.º Fica formalmente revogada, sem interrupção de sua força normativa, a partir de 1.º de janeiro de 2002, a [Instrução Normativa SRF n.º 68, de 27 de dezembro de 1995](#).

Art. 5.º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1.º de janeiro de 2002.

No presente caso, a empresa utiliza sistema de processamento eletrônico de dados para efetuar seus registros contábeis e fiscais, tanto é assim que apresentou ao agente fiscal os arquivos relativos a sua escrituração contábil, entretanto, apesar de reiteradamente solicitado durante todo o procedimento fiscal, deixou de apresentar os arquivos magnéticos relativos às notas fiscais emitidas, sem sequer alegar qualquer justificativa para o não atendimento das intimações, contrariando o disposto no citado art. 11 da Lei n.º 8.218, de 1991, e sujeitando-se, portanto, à majoração da multa imposta pelo art. 44, § 2º, da Lei n.º 9.430, de 1996.

Quanto a não incidência de PIS e COFINS sobre as receitas decorrentes de obras contratadas no âmbito do REIDI, a recorrente alega que a decisão recorrida reconheceu expressamente que os valores recebidos pela recorrente, decorrentes de contratos em que a empresa consta como co-habilitada no REIDE, regido pela Lei n.º 11.488, de 2007, devem ser excluídos da contribuição ao PIS e da COFINS. Contudo, vê-se que a decisão recorrida deixou de proceder a exclusão dos valores referentes aos contratos firmados com a DESA MORRO DOS VENTOS IV, VI e IX, já que todos eles a empresa recorrente também figura como co-habilitada no REIDE, conforme comprovam os Atos Declaratórios juntados em anexo.

Quanto aos contratos pactuados com as empresas Desa Morro dos Ventos IV, VI e IX, tem razão a recorrente, tendo em vista que os Atos Declaratórios Executivos, emitidos pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Blumenau/SC, anexados aos autos, comprovam que a impugnante é co-habilitada no Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura – REIDI, instituído pela Lei nº 11.488, de 2007, fazendo jus à suspensão da exigência do PIS e da Cofins incidentes sobre as receitas desses contratos, em conformidade com os arts. 3º e 4º do referido dispositivo legal.

É claro nos autos que não foram excluídos do lançamento tributário os valores relativos às obras das pessoas jurídicas Desa Morro dos Ventos IX, VI e IV, nas quais a recorrente figura como co-habilitada no REIDE (fls. 2157/2162). Da análise dos documentos contábeis de fls. 2138/2167, tem-se que a base de cálculo para apuração da contribuição do PIS e da COFINS, relativo ao período de junho a dezembro de 2010, redundaria nas seguintes modificações:

Período	Base de Cálculo Lançada	Valor Exonerado Pela Decisão Recorrida	Valor Exonerado Pela Decisão do Carf	Base de Cálculo Mantida
06/2010	3.920.568,41	0,00	2.525.060,45	1.395.507,96
07/2010	6.481.446,36	1.330.147,82	5.151.298,54	Não se aplica
09/2010	6.984.724,56	3.727.062,64	3.257.661,92	Não se aplica
10/2010	963.513,69	0,00	963.513,69	Não se aplica
11/2010	814.594,20	2.727.038,44	Não se aplica	Não se aplica
12/2010	9.645.863,01	6.959.909,30	2.685.953,71	Não se aplica

Em relação à alegação sobre a inconstitucionalidade do §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998, a princípio, convém esclarecer que questões que versem sobre inconstitucionalidade e ilegalidade de atos não podem ser apreciadas no julgamento administrativo, tendo em vista os estreitos limites a que se encontra adstrito o julgador na análise da matéria. Isso porque, em virtude do próprio princípio da legalidade, que norteia os atos da Administração Pública, a autoridade julgadora administrativa não pode desrespeitar textos legais vigentes sob pena de responsabilidade funcional.

Assim, não cabe razão a recorrente no que tange a alegação de ilegalidade e ofensa a princípios constitucionais (ilegalidade e inconstitucionalidade), o exame das mesmas escapa à competência da autoridade administrativa julgadora.

Há que se destacar que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de alegadas ilegalidades/inconstitucionalidades, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Não há dúvidas de que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235, de 1972. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235, de 1972.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;

2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;

3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;

4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.

(...)

A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação

(...)

Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal
(...)

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF., não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF., que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Ora, os mecanismos de controle de legalidade / constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa.

De qualquer forma, há que se esclarecer que o imposto de renda da pessoa jurídica é um tributo calculado sobre as receitas auferidas. Ou seja, é calculado levando-se em consideração as receitas tributáveis auferidos e em razão do valor é enquadrada dentro de uma alíquota, não estando o seu valor limitado à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ademais, os princípios constitucionais têm como destinatário o legislador na elaboração da norma, como é o caso, por exemplo, do princípio da Vedação ao Confisco, que orienta a feitura da lei, a qual deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco, cabendo à autoridade fiscal apenas executar as leis.

Assim sendo, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal.

É entendimento, neste Conselho de Recursos Fiscais, que à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais é inócua, já que os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a

norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do então Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Atualmente esta súmula foi convertida para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pela Portaria CARF nº 106, de 2009 (publicadas no DOU de 22/12/2009), assim redigida: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)”.

Por fim, em observância ao princípio da decorrência e a certeza da relação de causa e efeito existentes entre o suporte fático em ambos os processos, o julgamento daquele apelo principal, ou seja, Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), deve, a princípio, se refletir nos presentes julgados, eis que o fato econômico que causou a tributação por decorrência é o mesmo e já está consagrado na jurisprudência administrativa que a tributação decorrente/reflexa deve ter o mesmo tratamento dispensado ao processo principal em virtude da íntima correlação de causa e efeito. Considerando que, no presente caso, a autuada não conseguiu elidir as irregularidades apuradas, deve-se manter o exigido nos processos decorrentes, naquilo que for em comum e que for espécie do processo sob exame, uma vez que ambas as exigências quer a formalizada no processo principal quer as dele originadas (lançamentos decorrentes) repousam sobre o mesmo suporte fático, observando, no caso específico do PIS e COFINS os valores excluídos em razão do Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura - REIDI.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas pela Recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins os valores de R\$ 2.525.060,45; R\$ 5.151.298,54; R\$ 3.257.661,92; R\$ 963.513,69 e R\$ 2.685.953,71, correspondentes aos meses de junho a outubro e dezembro de 2010, respectivamente.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez

CÓPIA