ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16641.720051/2014-50

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

Processo nº	16641.720051/2014-50
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1402-002.878 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	19 de fevereiro de 2018
Matéria	CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADAS - GLOSA DE DESPESAS
Recorrente	QUIP SA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS - FALTA DE COMPROVAÇÃO
Compete ao contribuinte o ônus de comprovar a efetiva e real prestação dos serviços cujos valores foram deduzidos como custos ou despesas na determinação do lucro real, não bastando a prova de sua ocorrência apenas no plano formal.

MULTA ISOLADA - ANTECIPAÇÃO MENSAL INSUFICIENTE
Verificada a falta ou insuficiência de pagamento de antecipação mensal por estimativa cabe exigir a multa isolada, que incidirá sobre o valor não recolhido.

MULTA ISOLADA - COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA

Será aplicada multa isolada de cinqüenta por cento sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, negado provimento ao recurso voluntário: i) por unanimidade de votos, quanto ao mérito da exigência, à multa isolada decorrente da compensação não homologada e à incidência dos juros sobre a multa. Os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella e Eduardo Morgado Rodrigues acompanharam o

relator pelas conclusões; e: ii) por voto de qualidade em relação à imputação da multa isolada incidente sobre estimativas não recolhidas. Vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Eduardo Morgado Rodrigues,Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei, que votaram por cancelar essa penalidade.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

MARCO ROGÉRIO BORGES - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros:

Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Marco Rogério Borges, Eduardo Morgado Rodrigues (suplente convocado em substituição ao conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves), Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

Ausente, justificadamente, o conselheiro.Leonardo Luis Pagano Gonçalves.

Relatório

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte - MG, que julgou IMPROCEDENTE, a impugnação do contribuinte em epígrafe.

Da autuação:

A autuação em litígio envolve o montante de R$ 27.038.240,05 (valores corrigidos até dezembro de 2014, sobre autuações efetuadas sobre a recorrente, referente ao ano-calendário de 2009.

Este montante decorre das seguintes infrações imputadas à recorrente:

- Despesas não necessárias ou não comprovadas, apuradas tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, nos seguintes valores:

Valores de R$ 34.623.312,23 que foram adicionados à apuração do lucro líquido.

E que acarretaram os seguintes tributos devidos após recálculo da apuração do IRPJ e CSLL:

Tributo	Principal	Multa 75%	Juros de mora	Total
IRPJ	6.822.977,74	5.117.233,31	3.157.674,10	15.097.885,15
CSLL	2.884.324,95	2.163.243,71	1.334.865,59	6.382.434,25
Total	9.707.302,69	7.280.477,77	4.492.539,69	21.480.320,15

- Em decorrência da infração imediatamente retro, houve a apuração da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobra e base de cálculo estimada, nos seguintes valores:

Multa Isolada do IRPJ	3.900.972,19
Multa Isolada da CSLL	1.442,162,48

- Multa regulamentar por conta de compensação indevida efetuada em declaração prestada pela recorrente, no valor de R$ 214.785,98.

Essas despesas envolvem valores de custos e despesas de serviços de consultoria efetuados pelas empresas IESA Óleo e Gás S/A (CNPJ: 07.248.576/0001-11), UTC

– Engenharia S/A (CNPJ: 44.023.661/0001-08) e Construtora Queiroz Galvão S/A (CNPJ: 33.412.792/0001-60), que no entender da autoridade fiscal, e mantido integralmente pela primeira instância administrativa, não foram justificados como normais, usuais e necessários à atividade da recorrente.

Aliado a isso, o fato destas empresas que prestaram serviços de consultoria estarem vinculados ao quadro societário da recorrente, de forma direta e indireta.

Igualmente, nos termos do Termo de Verificação Fiscal, estes valores pagos como consultoria representavam 5,5% do faturamento bruto da construção da plataforma P53, atividade da recorrente, que não lograram comprovar a efetiva prestação do serviço. Ficou caracterizado pela autoridade fiscal que a retribuição era medida em função do faturamento, e não trabalho realizado.

As notas fiscais constavam com descrição genérica, bem como houve uma descrição pouco objetiva na descrição da realização do trabalho.

Aproveito alguns excertos do acórdão *a quo*, por bem detalharem a situação encontrada pela autoridade fiscal que acabou gerando as autuações fiscais:

> *Da análise dos 3 contratos, muito semelhantes em toda a sua estrutura, destacam-se os seguintes pontos:*
>
> *a) alega-se que tais serviços tiveram inicio em maio de 2005 (sem qualquer previsão contratual), vindo a ser ratificados somente em agosto do mesmo ano, com o pagamento de significativos valores retroativos, fato que demonstra que a relação entre contratante e contratada foge ao padrão das relações de mercado;*
>
> *b) a notória desproporção entre o preço pago (e o método de cálculo em percentual sobre o faturamento bruto) e a forma de execução dos serviços, prevendo a consultoria até mesmo por via telefônica; também a esse respeito foram solicitados esclarecimentos ao contribuinte, sem nenhum êxito;*
>
> *c) nenhuma das formas de execução prevista foi comprovada documentalmente, em que pese o contribuinte tenha sido intimado, reintimado e, ainda, aguardado o prazo solicitado em 2 pedidos de prorrogação requeridos para este fim.*
>
> *O quadro aparenta uma distribuição de receitas aos detentores do capital social, sem contraprestação comprovada ou, no mínimo, uma liberalidade da contratante ao remunerar suas controladoras com vultosos valores, sem qualquer proporcionalidade com o serviço eventualmente realizado. De qualquer forma, constata-se, com o conjunto de documentos trazidos aos autos, não ter havido a comprovação da necessidade, usualidade e normalidade das despesas realizadas, na forma definida pela legislação, impondo-se a glosa dos respectivos valores.*

Em decorrência dos elementos supra elencados, a autoridade fiscal, por força do art. 299 do RIR/1999, adicionou o valor de R$ 34.623.312,23 ao lucro líquido, que repercutiu no IRPJ e CSLL apurado sobre o ano-calendário de 2009.

Em decorrência deste recálculo, nos termos do art. 2º da Lei 9.430/96, houve a apuração do pagamento por estimativa, em que em virtude do art. 44 da mesma lei, no que tange ao inciso II, alínea "b", com a redação conferida pela lei 11.488/2007,. acarretou a aplicação de multa isolada, de 50%, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL.

Igualmente, em decorrência das glosas, houve também a não homologação das declarações de compensação (Dcomp) amparadas em saldo negativo de IRPJ e CSLL, especificamente a de nº 42.859.57485.010612.1.7.02-8869. Destarte, nos termos do art. 74, § 17º da lei 9.430/96, com a redação dada pelo artigo 62 da Lei 12.249/2010, acarretou a aplicação de multa isolada sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada.

Da Impugnação:

Inconformada com a autuação, a recorrente apresentou impugnação, a qual aproveito a sua descrição no relatório do v. acórdão recorrido:

> Dos fatos
>
> • Basicamente, o lançamento está relacionado à glosa de determinadas despesas, sendo certo que as demais infrações são meramente decorrentes de tal glosa. Todavia, o auto de infração em questão não merece prosperar, devendo ser julgado integralmente improcedente, sucintamente, pelas razões indicadas nos incisos subseqüentes.
>
> • Efetiva dedutibilidade das despesas com a contratação de serviços de consultoria e assessoria técnica pela impugnante, cuja prestação foi devidamente comprovada, além de serem absolutamente normais, usuais e necessárias às atividades da impugnante, em observância ao artigo 299, do RIR/99.
>
> • Inaplicabilidade da multa isolada de 50%, haja vista que já estão sendo exigidos o IRPJ e a CSLL supostamente devidos por estimativa, acrescidos de multa de ofício, de modo que a manutenção da multa isolada importa em verdadeiro *bis in idem*, conforme posicionamento pacífico da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.
>
> • Inaplicabilidade da multa regulamentar de 50%, tendo em vista que o crédito (saldo negativo de IRPJ e de CSLL do ano calendário de 2009) cuja compensação era pretendida pela impugnante efetivamente existia, tendo se tornado indevido apenas em razão da lavratura do auto de infração ora questionado. Deste modo, quando da apresentação das declarações de compensações pela impugnante não houve a pretensão de utilização de qualquer crédito inexistente, o que foi o objetivo do legislador de apenar.
>
> • Subsidiariamente, caso seja devida a multa regulamentar de 50%, tal multa foi incorretamente aplicada, em verdadeira afronta ao artigo 142, do Código Tributário Nacional. Isto porque, deixou de ser verificada a alteração do parágrafo 17, do artigo 74, da Lei n° 9.430/96, pelo artigo 2º, da Medida Provisória n° 656/2014, convertida na Lei n° 13.097/2015, segundo a qual essa multa deixou de ser exigida sobre o valor do crédito não homologado, passando a ser exigida sobre o valor do débito não compensado.
>
> MÉRITO - RAZÕES DA IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO FISCAL

Dedutibilidade das Despesas Incorridas com a Prestação de Serviços

• Da análise do relatório fiscal, percebe-se que, apesar de a impugnante ter apresentado as notas fiscais relacionadas às despesas glosadas, os contratos que respaldaram a emissão de tais notas fiscais e todos os demais documentos e informações solicitados, a fiscalização considerou que a impugnante não teria trazido qualquer prova da efetiva prestação dos serviços e nem qualquer "justificativa convincente" para fins de caracterizar os serviços de consultoria como normais, usuais e necessários, sendo, por conseguinte, indedutíveis da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos termos do artigo 299, do RIR/99.

• No entanto, diferentemente do alegado pela fiscalização, os serviços de consultoria tomados pela impugnante foram efetivamente prestados e estão relacionados à construção das plataformas de petróleo P-53 e P-55.

• A impugnante foi criada, em 2005, e inicialmente formada como uma sociedade entre as empresas: Construtora Queiroz Galvão S/A, UTC Engenharia S/A, IESA Óleo e Gás S/A e Camargo Corrêa Naval Participações Ltda., tendo como objeto social a conversão de navios, industrialização de módulos e integração para unidades flutuantes de produção de petróleo, o que significa a construção de plataformas de petróleo.

• Como é de conhecimento público, a impugnante iniciou suas atividades com o desafio de construir a plataforma de petróleo *offshore* P-53.

• Considerando que ainda era uma empresa em início de atividades e que não detinha *know-how* suficiente para realização de tal atividade, firmou contratos de prestação de serviços (apresentados durante o procedimento fiscal – fls. 105-140), que passaram a vigorar em maio de 2005, e tinham como objeto a prestação de serviços de consultoria e assessoria técnica nas áreas de construção, engenharia e contratos de EPC justamente para construção da Plataforma P-53, estendendo-se posteriormente para a Plataforma P-55, conforme se verifica na descrição dos contratos apresentados durante a fiscalização e transcritos no corpo da impugnação.

• Os contratos que respaldaram a emissão das notas fiscais têm como objeto a prestação de serviços de consultoria e assessoria técnica pela IESA ÓLEO E GÁS S.A, pela CONSTRUTORA QUEIROZ GALVÃO S.A. e pela UTC ENGENHARIA S.A., nas áreas de suas respectivas *expertises*, sendo que tais empresas são mundialmente conhecidas em razão da sua notória experiência no âmbito da engenharia, construção e com contratos de EPC no setor de óleo e gás.

• Corroborando o exposto em tais contratos que respaldaram a sua emissão, as notas fiscais (apresentadas durante o procedimento fiscal - fls. 41-104 e 176-183) que suportam as despesas glosadas são esclarecedoras ao descrever os serviços de consultoria, engenharia, etc, para a construção das plataformas de petróleo P-53 e P-55, conforme demonstrado em planilha constante do corpo da impugnação.

• Logo, com base nas informações prestadas, nos contratos e nos descritivos das notas fiscais, não resta dúvida de que tais serviços foram efetivamente prestados, inclusive pelo fato, que é de conhecimento público, de que as plataformas P-53 e P-55 já foram construídas e entregues.

• Ou seja, considerando que a impugnante não detinha toda a *expertise* necessária para a construção de tais plataformas de petróleo, sem o apoio das empresas por ela contratadas, é evidente que a entrega das plataformas P-53 e P-55 já é elemento suficiente a comprovar que os serviços contratados das empresas IESA ÓLEO E GÁS S.A., CONSTRUTORA QUEIROZ GALVÃO S.A. e UTC ENGENHARIA S.A. foram efetivamente prestados.

• Sendo assim, não há outra conclusão, senão a de que o alegado pela fiscalização, no sentido de que a impugnante não comprovou a prestação dos serviços, é insubsistente e não merece prosperar.

• Da mesma forma, não merece prosperar, ainda, a outra alegação da fiscalização no sentido de que a impugnante não demonstrou que os serviços de consultoria e assessoria técnica tomados das empresas IESA ÓLEO E GÁS S.A., CONSTRUTORA QUEIROZ GALVÃO S.A. e UTC ENGENHARIA S.A. seriam normais, usuais e necessários às suas atividades, para fins de dedução dos valores pagos na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

• Conforme reconhecido na própria autuação fiscal, são despesas operacionais dedutíveis na determinação do lucro real aquelas que se enquadram na regra contida no artigo 299, do RIR/99.

• O Parecer Normativo n° 32/81 reforça o conceito, esclarecendo que o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

• Portanto, para que uma despesa seja necessária, ela deve guardar correlação, direta ou indireta, com as atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica.

• Como bem frisado por José Luiz Bulhões Pedreira, a necessidade não é referida, genericamente, ao tipo de atividade da empresa, mas a cada um dos seus negócios ou operações. A despesa é necessária desde que paga ou incorrida para realizar qualquer negócio exigido pela atividade do contribuinte.

• Nesse sentido se manifestou o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme ementas transcritas na impugnação.

• Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel têm o mesmo entendimento, como se verifica dos trechos transcritos na impugnação.

• No caso em questão, as despesas glosadas dizem respeito aos serviços de consultoria e assessoria técnica tomados pela impugnante para construção de plataformas de petróleo, em especial, das Plataformas P-53 e P-55, no ano calendário de 2009.

• Para melhor compreender a necessidade dessas despesas, é necessário que se faça uma breve digressão acerca da forma através da qual as plataformas de petróleo são construídas e todo arcabouço de serviços que tal atividade engloba.

• A construção de uma plataforma de petróleo se dá através de contratos estabelecidos pela modalidade de "*Engineering, Procurement and Construction*" ("EPC"), que se traduz de forma simples para "Engenharia, Suprimentos e Construção".

• No contrato de EPC para construção de plataforma de petróleo, a empresa contratada, como é o caso da impugnante, deve possuir o conhecimento referente a planejamento, administração, subcontratação, construção e integração de equipamentos e módulos, incluindo, ainda, sua engenharia, compra de todos os insumos necessários e a sua efetiva construção.

• Sendo assim, a atividade praticada pela impugnante, qual seja, a construção de plataformas de petróleo, exige o conhecimento de diferentes setores (engenharia e planejamento, por exemplo) e compreende uma atividade altamente peculiar do setor

de óleo e gás, ou seja, exige o conhecimento especializado e prático para sua execução.

• Sendo assim, não bastasse o fato de a construção de plataforma de petróleo ser uma atividade complexa, o que já seria suficiente para justificar a contratação dos serviços de consultoria, cumpre destacar que, em 2009, quando os serviços de consultoria ora glosados foram prestados, a impugnante ainda era uma empresa consideravelmente jovem, com menos de cinco anos de existência e não possuía o conhecimento específico e necessário para o pleno desenvolvimento de suas atividades.

• Ciente desses obstáculos, à impugnante não restava outra saída senão contratar os serviços de consultoria, de empresas de renome mundial, para que conseguisse chegar ao seu objetivo último, no presente caso, a construção das Plataformas P-53 e P-55.

• Desse modo, as despesas com os serviços de consultoria relacionados com a sua atividade fim, que em outros setores da economia poderiam ser consideradas como desnecessárias e supérfluas, são, no contexto da construção de uma plataforma de petróleo, indispensáveis.

• Ao analisar situações como a presente, na qual houve a glosa de despesas com a prestação de serviços de consultoria e que o contribuinte demonstrou a normalidade, a usualidade e a necessidade de tais serviços com base em notas fiscais e contratos, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem se manifestando pelo afastamento das autuações fiscais.

• Nesse sentido, merece destaque o recentíssimo acórdão proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual cancelou o lançamento efetuado em situação análoga, conforme se verifica no trecho do voto condutor do relator Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior, transcrito na impugnação.

• Sendo assim, caso tivesse analisado o contexto fático, para entender as peculiaridades da situação em que se encontrava a impugnante, em detrimento de ter assumido premissas equivocadas, a fiscalização teria concluído pela validade da dedução das despesas glosadas, tendo em vista que, conforme exposto anteriormente: os serviços de consultoria e assistência técnica tomados pela impugnante foram efetivamente prestados; no ano calendário de 2009, ou seja, na época em que tais serviços foram prestados, a impugnante tinha menos de 5 anos de existência e não possuía todo conhecimento necessário ao desenvolvimento da sua atividade fim de construção de plataforma de petróleo; logo, os serviços de consultoria e assessoria técnica contratados pela impugnante enquadram-se absolutamente como despesas normais, usuais e necessárias às suas atividades.

• Nesse contexto e considerando, ainda, como se depreende do artigo 299, do RIR 1999, que despesa necessária é aquela essencial às operações relacionadas com a exploração do negócio e que esteja vinculada com a fonte produtora de alimentos, não resta dúvida de que as despesas com a contratação de serviços de consultoria se caracteriza como absolutamente normal, usual e necessária, para fins de dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Da Inaplicabilidade da Multa Isolada - Concomitância de Multa Isolada e de Multa de Ofício

• A exigência de multa isolada, com base no artigo 44, inciso II, da Lei n° 9.430/96, demonstra-se incoerente e incompatível com o lançamento de ofício realizado pela fiscalização.

• Além da cobrança da multa de ofício de 75%, a fiscalização considerou que, em razão da glosa de despesas efetuada, a impugnante teria deixado de recolher as estimativas mensais de IRPJ e de CSLL no decorrer do ano calendário de 2009, e, por essa razão, pretendeu também a imposição da multa isolada de 50%. Ou seja, o suposto não recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e de CSLL decorre exclusivamente da infração apurada no lançamento, a qual já foi devidamente apenada com a multa de ofício de 75%.

• Todavia, deve-se ressaltar que a multa de ofício aplicada no lançamento principal neste caso é cobrada exatamente como uma penalidade pelo não pagamento dos referidos tributos, em razão da glosa de despesas.

• Sendo assim, ao exigir tal penalidade (75% de multa de ofício), a autoridade lançadora já está punindo a impugnante por ter deixado de recolher os valores supostamente devidos.

• Logo, é evidente que a exigência da multa isolada de 50% ora questionada importa em imposição de dupla penalidade, verificando-se de forma cristalina o tão repudiado *bis in idem*.

• Tal multa deve, assim, ser aplicada apenas nas hipóteses em que do lançamento não decorre exigência de tributo, de modo que a multa se faz necessária para apenar o contribuinte sem exigência de qualquer tributo. Justamente por ser exigida isoladamente é que recebe a denominação de multa isolada.

• No entanto, esse não é o caso do auto de infração ora impugnado, no qual está sendo indevidamente imposta dupla penalidade à impugnante.

• Analisando casos semelhantes ao presente, a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pacificou o entendimento no sentido da impossibilidade da imposição de multa isolada concomitantemente com a multa de ofício, conforme exemplos transcritos na impugnação.

• Sendo assim, com base no posicionamento jurisprudencial, não resta dúvida de que, havendo um lançamento principal, no qual foi exigido o tributo devido acrescido da correspondente multa de ofício, como é o caso, descabe a exigência de multa isolada pretendida pela fiscalização. Por essa razão, deve ser julgado improcedente o lançamento relativo à exigência de multa isolada.

Da Inaplicabilidade da Multa Regulamentar ao Presente Caso

• Caso se entenda que as despesas com os serviços de consultoria tomados pela impugnante, no ano calendário de 2009, não são dedutíveis e que, conseqüentemente, os créditos de saldo negativo de IRPJ e de CSLL relativos a esse período de apuração deixaram de existir em razão da reapuração desses tributos, o que se admite apenas para fins de argumentação, ainda assim não poderia ser aplicada a multa regulamentar exigida no presente processo com base no parágrafo 17, do artigo 74, da Lei n° 9.430/1996.

• A multa em questão foi introduzida no ordenamento jurídico pelo artigo 27 da Medida Provisória n° 472/2009, dando nova redação ao *caput* e ao parágrafo 2º, do artigo 18, da Lei n° 10.833/2003.

• Quando da conversão da citada Medida Provisória n° 472/2009 na Lei n° 12.249/2010, a multa regulamentar acabou sendo introduzida no parágrafo 17, do artigo 74, da Lei n° 9.430/1996, conforme se verifica no artigo 62, Medida Provisória n° 472/2009.

• Contudo, para que se compreenda o contexto fático e o objetivo do legislador ao instituir a multa regulamentar, é necessário que se faça uma análise da exposição de motivos da Medida Provisória n° 472/2009.

• A Exposição de Motivos Interministerial n° 00180/2009 - MF/MDIC, ao revelar o motivo da alteração do artigo 18, da Lei n° 10.833/2003, para fins de introdução da multa regulamentar no ordenamento jurídico, é esclarecedora, conforme se verifica: "O art. 27 altera a redação do caput e do § 2º do art. 18 da Lei n° 10.833, de 2003, visando aperfeiçoar a imposição de penalidades na compensação. Atualmente é aplicada apenas a multa de mora na hipótese de compensação indevida, pelo fato de o débito declarado na Declaração de Compensação constituir confissão de dívida, de forma que, não raro, esse fato tem servido para que alguns contribuintes se utilizem de créditos inexistentes como forma de obter certidão negativa ou para não pagar o crédito tributário, contando com a homologação da compensação pelo decurso de prazo. Assim, o caput do art. 18 prevê a aplicação da penalidade na hipótese de compensação indevida, ficando determinado, no inciso I do § 2o, que o percentual a ser aplicado, na hipótese em que não for confirmada a legitimidade ou suficiência do crédito informado, é o previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996."

• Como se vê, o surgimento da multa aplicada ao presente caso visava aperfeiçoar a imposição de penalidades nos processos de compensação. Isso porque, não raro, os contribuintes, utilizando-se de um artifício ardiloso, utilizavam-se de créditos sabidamente inexistentes com a intenção de emissão imediata de certidão negativa de débitos ou de quitação de débitos pelo decurso do prazo previsto para a homologação tácita das referidas compensações.

• Assim, é evidente que a aplicação da multa em questão deve ser interpretada de acordo com a sua finalidade, sob pena de sua aplicação desproporcional, já que, para coibir "alguns contribuintes", afetaria absolutamente todos os contribuintes que tiverem suas compensações rejeitadas, mesmo aqueles em relação aos quais não se comprovar qualquer intenção de lesão ao Erário, como é o caso da impugnante.

• No presente caso, conforme já esclarecido, a inexistência do crédito utilizado nas compensações apresentadas pela impugnante (saldo negativo de IRPJ e de CSLL do ano calendário de 2009) se deu exclusivamente em razão da lavratura do auto de infração objeto do presente processo administrativo, do qual a impugnante foi cientificada na mesma data em que foi cientificada dos despachos decisórios que não homologaram tais compensações.

• Assim, a autuação mencionada acima decorre de mera divergência de entendimentos entre a impugnante e a Receita Federal do Brasil, que resultará na existência ou não do saldo negativo de IRPJ e de CSLL do ano calendário de 2009, confirmando a não caracterização de qualquer evidência de dolo, fraude ou simulação por parte da impugnante na utilização do crédito em questão.

• Inclusive porque, caso se entenda pela dedutibilidade das despesas de consultoria ora glosadas, conseqüentemente, o saldo negativo de IRPJ e de CSLL do ano calendário de 2009 subsistirá, não havendo que se falar em não homologação das declarações apresentadas pela impugnante e em aplicação da multa regulamentar.

• Dessa forma, diante da comprovação da ausência de intenção da impugnante em utilizar-se de artifício ardiloso ou mesmo de causar qualquer lesão ao Erário Público, adotando-se uma interpretação teleológica da norma impositiva da multa isolada, resta demonstrada a inaplicabilidade da multa isolada conforme pretendida no presente caso, sob pena de sua aplicação desproporcional e em contrariedade à intenção do legislador, razão pela qual deve ser julgado improcedente o auto de infração ora impugnado.

• Subsidiariamente, é ainda incorreta aplicação da multa regulamentar.

• Caso se entenda pela aplicação da multa regulamentar, o que se admite apenas para fins de argumentação, ainda assim a aplicação de tal multa não merece prosperar, tendo em vista que foi capitulada equivocadamente.

• Ao se analisar legislação que embasou a capitulação da multa regulamentar, verifica-se que a fiscalização aplicou a redação antiga do parágrafo 17, do artigo 74, da Lei n° 9.430/1996, que foi revogada pelo artigo 2o, da Medida Provisória n° 656/2014.

• A partir da edição da Medida Provisória n° 656/2014, a multa regulamentar prevista no parágrafo 17, do artigo 74, da Lei n° 9.430/1996 passou a ser aplicada sobre valor do débito objeto da declaração de compensação não homologada e não mais sobre o valor do crédito.

• Cumpre esclarecer, ainda, que a alteração promovida pelo artigo 2º, da Medida Provisória n° 656/2014, entrou em vigor a partir da data de publicação de tal medida provisória, em 08.10.2014.

• Isso significa dizer que, em 19.12.2014, isto é, na data da lavratura do auto de infração objeto do presente processo administrativo, a novel redação do parágrafo 17, do artigo 74, da Lei n° 9.430/1996, trazida pelo artigo 2º, da Medida Provisória n° 656/2014, já estava em vigor, sendo, contudo, ignorada pela fiscalização.

• Diante deste fato, ao contrário do pretendido pela fiscalização, resta claro que a redação antiga do parágrafo 17, do artigo 74, da Lei n° 9.430/1996 não pode ser utilizada como fundamento do auto de infração ora impugnado, sob pena de violação do artigo 142, do Código Tributário Nacional, que consagra o princípio da legalidade do processo tributário e vincula o processo de lançamento à verificação da ocorrência do fato gerador.

• A regra contida no artigo 142 do CTN é inequívoca. Verificar significa provar a verdade, investigar a verdade, comprovar a exatidão. Com isso, cabe ao sujeito ativo no lançamento, e não ao sujeito passivo, propor a aplicação da penalidade cabível, conformando-a por inteiro, sem permitir dúvidas, dando o perfil completo, absoluto e claro da situação.

• Dessa forma, ao sujeito ativo da relação tributária compete o ônus da prova de que o fato gerador existe, propondo a aplicação da penalidade cabível, e não ao passivo, pois que apenas a autoridade administrativa, de forma privativa, tem competência para determinar tais elementos,

• Com rigor, não pode o sujeito ativo proceder de forma injusta, na esperança de que a falha defesa do sujeito passivo termine por tornar válido o lançamento.

• Todavia, a fiscalização equivocou-se na capitulação da multa, em patente violação ao artigo 142, do CTN, acabando por cercear o direito de defesa da impugnante, induzindo-a a erro.

• Logo, é evidente que a multa equivocadamente aplicada deve ser cancelada, tendo em vista que foi incorretamente aplicada que não se verificou a alteração do parágrafo 17, do artigo 74, da Lei n° 9.430/96, pelo artigo 2º, da Medida Provisória n° 656/2014, convertida na Lei n° 13.097/2015, em verdadeira afronta ao artigo 142, do Código Tributário Nacional.

Da decisão da DRJ:

A ementa da decisão é a seguinte:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS - FALTA DE COMPROVAÇÃO

Compete ao contribuinte o ônus de comprovar a efetiva e real prestação dos serviços cujos valores foram deduzidos como custos ou despesas na determinação do lucro real, não bastando a prova de sua ocorrência apenas no plano formal.

MULTA ISOLADA - ANTECIPAÇÃO MENSAL INSUFICIENTE

Verificada a falta ou insuficiência de pagamento de antecipação mensal por estimativa cabe exigir a multa isolada, que incidirá sobre o valor não recolhido.

MULTA ISOLADA - COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA

Será aplicada multa isolada de cinqüenta por cento sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do voto do relator, que foi acompanhado unanimemente pelo colegiado de primeira instância administrativa, extrai-se os seguintes excertos e destaques que entendo mais importantes para dar guarida a sua decisão final:

- A arguição de nulidade à transcrição da redação antiga da lei que estipula a multa regulamentar por Dcomp não homologada, constante no termo de verificação fiscal, não prospera, pois está referenciada corretamente no auto de infração. E ademais, não atende os requisitos de nulidade do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, e não interfere na solução do litígio, pois a referência legal e o cálculo estão corretos;

- A alegação de que os serviços foram prestados e que eram necessários não procedem, pois a descrição genérica dos serviços constantes nos contratos englobam praticamente toda a gama de atividades e conhecimentos necessários para gerir e realizar os negócios relacionados às atividades da recorrente. Não seria crível que a recorrente assuma um contrato das dimensões de construir plataformas de petróleo, a P-53 e a P-55, com carência de conhecimento e capacidade técnica administrativa.

- As atividades cujas despesas foram glosadas foram no ano-calendário de 2009, e o início das atividades da recorrente na construção de plataformas (no caso a P-53) começaram em 2005. Então, transcorridos este período, mesmo que assumindo não terem

conhecimento e capacidade técnica no início dos trabalhos (em 2005), não deve perdurar tal consultoria em 2009;

- Mesmo que se admita que a empresa necessitava de tais serviços em 2009, faltam provas de que eles foram efetivamente prestados, e que os valores pagos foram aceitáveis, compatíveis. Como descrito pelo relator:

> *Realmente, como bem observado no relatório fiscal a folhas 23 a 37, cada um dos três contratos contém cláusulas que estipulam como os serviços deveriam ser prestados e por quais meios. O contrato com a UTC Engenharia S/A, em sua cláusula 1ª, § 1º, estabelece que os serviços serão executados pela contratada, por intermédio de seus profissionais e equipamentos, mediante a realização de reuniões e conferências telefônicas, a elaboração de pareceres técnicos, o exame e comentários acerca de relatórios, e o suporte à equipe de gestão da contratante em todos assuntos que vierem a julgar necessários, expressamente indicados pela contratante. Já aquele firmado com a Iesa Óleo e Gás S/A tem cláusula similar, que estabelece que os serviços serão executados pela contratada, por intermédio de seus profissionais e equipamentos, mediante a realização de reuniões e conferências telefônicas, a elaboração de pareceres técnicos, o exame e comentários acerca de relatórios, e o suporte à equipe de gestão da contratante em todos assuntos que vierem a julgar necessários, expressamente indicados pela contratante. Similarmente, o contrato com a Construtora Queiroz Galvão S/A dispõe que os serviços serão executados pela contratada, por intermédio de seus profissionais e equipamentos, mediante a realização de reuniões e conferências telefônicas, a elaboração de pareceres técnicos, o exame e comentários acerca de relatórios, e o suporte à equipe de gestão da contratante em todos assuntos que vierem a julgar necessários, expressamente indicados pela contratante.*
>
> *As cláusulas transcritas acima demonstram que, se executados nos termos contratados, os serviços deixariam vestígios materiais e documentais, pois sistematicamente se fala em projetos, pareceres, relatórios, comentários. No entanto, apesar de a autuada ter sido intimada pela fiscalização a apresentar comprovantes dessa natureza, repetidas vezes, e mesmo depois de terem sido concedidas as prorrogações de prazo por ela solicitadas, nada foi apresentado. Tampouco por ocasião da impugnação do lançamento fiscal.*
>
> *(...)*
>
> *A impugnante alega ainda que o fato de as plataformas P-53 e P-55 terem sido construídas e já terem sido entregues constitui por si só prova de que os serviços foram executados. Todavia, esse raciocínio é errôneo e somente teria alguma força de convencimento se ficasse paralelamente comprovado que a construção das plataformas não poderia ter sido realizada por outros meios, isto é, que os serviços supostamente contratados seriam de fato imprescindíveis para esse fim e os únicos possíveis de realizar a empreitada. Seria preciso, por exemplo,*

provar que a autuada não dispunha de nenhum recurso, instalação ou conhecimento para tocar as obras por sua própria conta, ou ainda que não tenha recorrido aos serviços de outros prestadores ou empresas, além das três contratadas em questão.

- Houve o comparativo dos contratos destes três empresas com os demais contratados pela recorrente, e nestes se vislumbra maior precisão, minúcia e clareza nos serviços a serem executados, com direitos e obrigações bem claros, além de como será executado o serviço, os equipamentos a serem utilizados, prazos e sanções para eventualmente descumprimento. Igualmente, o preço e o respectivo pagamento são fixados em função dos trabalhos realizados e dos equipamentos fornecidos, não tendo nenhuma relação como faturamento bruto da recorrente. Nesta análise, conclui o relator:

(...) Por outro lado, as cláusulas dos contratos firmados com as empresas ligadas levam à conclusão que o verdadeiro objetivo deles, conforme acertadamente conclui a fiscalização foi transferir recursos da autuada para aquelas três empresas, as quais, não por acaso, detinham significativa participação direta ou indireta em seu capital.

Posteriormente, no seu voto, complementa:

E o mais revelador ainda da natureza e do real objetivo desses contratos é que cada uma das contratadas é remunerada não por um valor determinado de antemão, mas sim por um percentual que incide sobre o faturamento bruto obtido pela autuada em virtude de ter ela ter assumido a construção das plataformas P-53 e P-55. Esses percentuais variam de empresa para empresa e não guardam nenhuma relação com o custo ou o valor intrínseco dos serviços contratados. É significativo ainda que o menor deles é conferido também àquela entre as três que detém a menor participação no capital. E ainda mais surpreendente é que a data acertada para os pagamentos das parcelas dos preços não é vinculada à mensuração do progresso no nível de execução dos serviços contratados, como costumeiramente ocorre nesse tipo de contrato. Em seu lugar, o pagamento deve-se fazer às três contratadas em até 48 horas depois de a Quip receber as parcelas que lhe são devidas em razão da construção das plataformas P-53 e P-55.

Essa última cláusula é demonstração gritante de que o contrato não passava de um artifício para legitimar o repasse, sem justificativa negocial, de recursos da autuada para as três empresas contratadas, e não para pagar pela prestação de serviços úteis, usuais e necessários à atividade da empresa

Se isso não fosse o bastante, em todos os três contratos outra cláusula estabelece que todos os custos que as contratadas eventualmente tiverem com a execução dos serviços deverão ser ressarcidos pela Quip. Ou seja, o percentual sobre o faturamento repassado a elas constituía uma espécie de remuneração líquida, com rentabilidade assegurada, acima de qualquer custo ou despesa. Ora, semelhante cláusula é notoriamente ausente de qualquer negócio pactuado livremente sob condição de mercado, pois nenhuma empresa se compromete a pagar pelos serviços que lhe forem prestados um preço acima de todo e qualquer custo suportado pelo prestador. Em face de

> *semelhante cláusula, torna-se ocioso e irrelevante até comprovar que algum serviço foi efetivamente prestado pelas partes, pois o valor desses serviços teria sido pago pela autuada a título de ressarcimento de custos. O montante que foi glosado, recorde-se, é o correspondente à transferência dos percentuais sobre o faturamento da Quip, que ela recebe pela construção das plataformas P-53 e P-55.*

- Em relação à multa isolada pelo recolhimento insuficiente das antecipações mensais, o relator e respectivo colegiado acompanharam a visão de que a multa isolada não se confunde com a multa de ofício, e ambas podem coexistir pois tem hipóteses de incidência distintas, em virtude da nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 (redação dada pela Lei nº 11.488/2007);

- Sobre a multa regulamentar , há a visão restritiva da recorrente que a multa de 50% sobre o valor do débito de compensação que deixar de ser homologada só se aplicaria nas hipóteses de dolo, fraude e simulação. Contudo, esta visão não encontra respaldo no texto legal do art. 74, § 17 da Lei nº 9.4301/996, pois há ali a situação que no caso de falsidade da declaração apresentada, caberia não a multa de 50%, mas de 150% do valor do débito. Igualmente, não prospera o argumento da falta de intenção da recorrente de efetuar a compensação com créditos inexistentes (já que só com a glosa fiscal e auto de infração lavrado é que o saldo negativo deixou de existir), pois o *lançamento fiscal não tem efeitos constitutivos no que concerne à apuração do efetivo saldo negativo da autuada*. A recorrente apurando corretamente o valor da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não incorreria em tal situação;

- Sobre a arguição de que é indevida a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, não procede, pois nos termos do art. 953 do RIR/1999, todos os créditos tributários da União não pagos na data do vencimento estão sujeitos ao acréscimo de juros de mora, e no caso, a multa de ofício decorre de um crédito tributário no termos do art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Do Recurso Voluntário:

Irresignada com a decisão, apresentou recurso voluntário, repisando praticamente os mesmos elementos e argumento da sua peça impugnatória, agregando alguns reforços probatórios das suas alegações.

Quanto à tempestividade, a recorrente tomou ciência da decisão da DRJ nº 02-69.486, acessando-a no seu domicílio tributário no dia 08/08/2016, uma segunda-feira, dentro do prazo de 15 dias após o envio, o que prevalece esta data nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235/71, com a redação dada pela Lei nº 12.844/2013. Apresentou seu recurso voluntário no dia 06/09/2016, uma terça-feira, ou seja, dentro do prazo de 30 dias previstos, ou seja, é tempestivo.

Cabe destacar os seguintes elementos e argumentos, bem como o pedido:

- A recorrente era recém constituída quando foi contratada para as construção da plataforma de petróleo P-53, cujo contrato era na modalidade EPC (*Engineering,*

Procurement and Construction), o que significa que deveria conduzir o projeto como um todo. Considerando a complexidade envolvida de todo um projeto deste tipo, decidiu, em 2005, pela contratação dos serviços de assessoria e consultoria das empresas Queiroz Galvão, UTC e IESA, empresas com vasta e longa experiência no ramo de óleo e gás. Posteriormente foram tacitamente prorrogados para abranger os mesmos serviços de consultoria e assessoria no âmbito da plataforma de petróleo P-55, não havendo impedimento legal para tanto.

- Apresentou no curso da fiscalização cópias dos contratos firmados, transcrevendo os seus objetos na peça recursal. Igualmente, apresentou as respectivas notas fiscais, as quais descrevem os serviços de consultoria, engenharia, etc para a construção das plataformas P-53 e P-55 (item 15 da peça impugnatória), que no seu entender foram desconsiderados no julgamento *a quo*, ao entender que não seriam suficientes para comprovar a efetiva prestação dos serviços. Contudo, contratos e notas fiscais apresentados não tiveram sua idoneidade questionada pela autoridade fiscal, e neste caso, se prestariam à comprovação da efetiva prestação dos serviços, citando amparo ementa de um acórdão do CARF (transcrito na peça recursal, AC 1302-001.160, sessão de 07/08/2013).

- Descreve, ao longo de 6 folhas da sua peça recursal, os serviços que eram prestados especificamente por cada uma das empresas contratadas e apresenta, citando documentação comprobatória adicional de tal prestação. Ente os documentos acostados para dar suporte ao alegado, são, basicamente, apresentações de trabalhos, relatórios, planilhas e farta cópia de e-mails trocados. Alega adicionalmente que os documentos apresentados devem ser considerados e analisados por esta Turma, em obediência ao princípio da verdade material, transcrevendo ementa de julgado do Carf a respeito (Acórdão nº 1301-002.049, julgado em 08/06/2016).

- Apresenta e reforça (da peça impugnatória) as alegações da necessidade das despesas, em razão das atividades, que se enquadram no art. 299 do RIR/1999. Em síntese, recorre ao Parecer Normativo nº 32/81, em que diz que o *gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos*. Igualmente, a decisão *a quo*, ao definir que o incomum, extraordinário e desnecessário não eram as despesas em si, e sim as cláusulas contratuais que fixavam a forma de remuneração das empresas contratadas, apenas demonstram a *falta de conhecimento quanto à dimensão dos projetos de construção de plataformas de petróleo e quanto à própria pratica do mercado, neste setor*. Justamente pela alta complexidade, é muito comum que a consecução do projeto não seja executado sozinho, e conte com a parceria de outras empresas, sendo em alguns casos na forma de consórcio, e outros (no caso em foco) por uma única empresa e esta subcontratando as demais, podendo perdurar toda a construção. Destarte, o que não é comum é uma única empresa executar inteiramente um projeto de tal grandeza. Assim, em 2009, apesar da recorrente já estar com 4 anos de existência, não haveria anormalidade em ter continuado a tomar os serviços de consultoria e assessoria das empresas Queiroz Galvão, UTC e IESA.

- Quanto à afirmação da decisão recorrida de que a forma de remuneração evidenciaria um repasse de recursos, sem justificativa negocial, é infundada e especulativa, pois não há comprovação de tal alegação, e de qualquer forma, não haveria qualquer ilícito na forma estabelecida - e ademais, se assim fosse, seria o caso de repassar os recursos por meio do pagamento de dividendos (já que são seus acionistas), que, no seu entender, seria menos oneroso.

- Inaplicável a multa isolada concomitante com a multa de ofício, conforme demonstrado na sua peça impugnatória, §§ 38 a 47, e pede que componham o presente recurso, pois *a multa isolada e a multa de ofício foram impostas para punir exatamente a mesma*

infração imputada à Recorrente, qual seja, a suposta dedução indevida, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, das despesas com os serviços de consultoria e assessoria tomados da Queiroz Galvão, UTC e IESA. Para tanto, reforça com transcrição de duas ementas de julgados do CARF - Acórdão nº 9101-00.500, julgado em 25/01/2010 e Acórdão 1402-001.366, julgado em 23/07/2013. Evoca, igualmente, para obstar a concomitância das multas, o princípio da consunção, em que a infração mais grave absorve a de menos gravidade (cita e transcreve ementas e trechos dos Acórdãos nº 1401-001.534, julgado em 003/02/2016 e nº 1402-002.050, julgado em 18/01/2016).

- Inaplicável a multa regulamentar, conforme demonstrado na sua peça impugnatória, §§ 48 a 58, e pede que componham o presente recurso, *por se tratar de uma penalidade, o dispositivo legal que a prevê deve ser interpretado de acordo com a sua finalidade, sob pena de sua aplicação ser desproporcional e apenar contribuintes para o quais a norma punitiva não foi direcionada*. Para corroborar com este raciocínio, recorre à exposição de motivos do § 17, do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, redação introduzida pela Medida Provisória nº 472/2009, a qual transcreve, em que tal norma *visava, especificamente, penalizar aqueles contribuintes que dolosamente "criavam" e declaravam créditos inexistentes*, o que não seria o presente caso, pois a recorrente entende que as despesas com serviços de consultoria e assessoria em foco atendem ao disposto ao art. 299 do RIR/19990 e são dedutíveis para fins fiscais, ou seja, em momento algum pretendeu agir dolosamente apenas a criação de créditos de saldo negativo de IRPJ e de CSLL.

- Não incide os juros de mora sobre a multa de ofício, por ausência de fundamentação legal, pois, a redação contida no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, não alcançaria a multa de ofício, visto que esta não decorre de tributos e contribuições, mas sim da penalidade prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996. Para tanto, cita excerto do voto da Relatora do Acórdão nº 9101-00.722 que reforçaria esta posição.

- Pedido:

Requer que seja integralmente reformada a decisão recorrida, para que seja reconhecida a dedutibilidade fiscal das despesas com contratação de serviços de consultoria e assessoria, nos termos do art. 299, do RIR/1999, restando improcedentes os lançamentos dos créditos tributários de IRPJ e de CSLL do ano-calendário de 2009 e das multas isoladas e multa regulamentar;

Subsidiariamente, caso mantido a decisão da indedutibilidade das despesas em foco, que seja afastada:

- a imposição da multa isolada de 50% em razão da falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, impostas concomitantes com a multa de ofício;

- a imposição da multa regulamentar de 50% sobre o crédito não homologado da DCOMP apresentada;

- a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, por ausência de previsão legal para tanto.

Das Contrarrazões da PGFN:

A Procuradoria-geral da Fazenda Nacional - PGFN apresentou contrarrazões ao recurso voluntário.

Nesta, expõe os seguintes elementos e argumentos, nas questões de mérito:

- No que tange à necessidade dos serviços prestados, ainda que assim sejam admitidos, a recorrente não logrou demonstrar que os serviços foram efetivamente prestados. Até porque considerando a complexidade da sua atuação no setor de petróleo, conclui-se que estes serviços devem ser devidamente documentados, o que não foi o caso, robustecendo a conclusão que tais pagamentos *não se referiam a serviços, mas sim faziam parte de esquema criminoso de lavagem de dinheiro*. A seguir, faz uma análise dos elementos enumerados pela fiscalização, que não ficaram caracterizados como executados pelas contratadas, e as suas descrições genéricas nas notas fiscais. Ressalta que os contratos e notas fiscais não seria o meio hábil a provar as alegações da recorrente, *pois são justamente esses os documentos que se espera sejam forjados no esquema fraudulento*, que seria o de permitir o fluxo financeiro necessário para manutenção do esquemas de corrupção. Para tanto, mais que os documentos usuais, é necessário verificar a *ocorrência de efetiva execução de serviços*.

- Igualmente, destaca, como o Termo de Verificação Fiscal, que *em relação aos supostos serviços prestados pela Queiroz Galvão, IESA e UTC para a construção da plataforma P-55, não há contrato*. Houve pagamentos realizados em períodos nas quais a plataforma P-53 não obteve faturamento, e questionada, a recorrente respondeu que tais pagamentos foram realizados em função de serviços prestados junto à plataforma P-55, todavia, não juntando documentação a comprovar o fato. Posteriormente, afirmou que o contrato em relação à plataforma P-55 resultou da prorrogação tácita do contrato da P-53, ou seja, conclui-se que só contratos em relação à P-55.

- Sobre a forma de remuneração pela prestação de serviços, estabelecido por um percentual fixo sobre o faturamento, o contrato se afasta das práticas de mercado, bem como o percentual de 5,5% é bastante elevado. Se tal perfil de transferência de resultados, se não incabível, denota que os serviços são muito importantes, e se espera que devidamente documentados. Igualmente, a decisão *a quo* não apenas desconsiderou os contratos e notas fiscais, como os analisou para a indedutibilidade das despesas.

- Sobre a necessidade dos serviços prestados, e eram justificados pela sua recente criação bem como pela própria natureza e complexidade dos serviços de construção de plataformas de petróleo, destaca trechos da decisão *a quo*, que definem como pouco críveis tal situação de assumir as construções sem que estivesse comprovado possuir uma mínima capacidade técnica e administrativa. Posteriormente destaca outros excertos da decisão *a quo*, sobre os elementos trazidos para comprovar a efetividade dos serviços e a análise dos demais contratos colacionados pela recorrente, comparados com os contratos em foco. Conclui que o julgamento *a quo* empreendeu minuciosa análise dos documentos apresentados pela recorrente.

- A PGFN se debruça sobre os elementos comprobatórios apresentados na peça recursal, em que conclui pelo seguinte:

> *A maior parte dos documentos juntados se refere a "apresentações", são documentos compostos de elementos gráficos, desenhos de instalações e seu funcionamento. No tocante a tais documentos, não é possível estabelecer qualquer vínculo entre eles e a UTC, pois contêm unicamente a aposição de logomarca da própria QUIP. O restante dos documentos se compõe, em sua maioria, de contratos, os quais, como já dito, não bastam para comprovar a efetividade dos serviços. Há uma*

> *única pesquisa de satisfação do cliente, que comprovaria a ocorrência de alguma prestação de serviço, mas não na amplitude da aqui discutida. Também há uma troca de e-mails sobre a construção de peças, mas este serviço sequer se amolda aos conceitos de assessoria e consultoria, devendo-se considerar que as empresas mantinham contratos de empreitada/subempreitada.*

- Para reforçar seus pontos de vista acima elencados, transcreve trechos (21 folhas) da autuação de IRRF sobre a mesma pessoa jurídica, a recorrente - processos 16641.720038/2015-81, 16641.720046/2015-28 e 16641.720042/2015-40 (cada um referente a cada uma da prestadoras de serviços), que analisa a necessidade das despesas e sua respectiva comprovação, indo ao encontro que analisa até agora

- Sobre o cabimento da multa pela não homologação da compensação, nos termos do art. 74, § 17 da Lei nº 9.430/1996, descabida a defesa da recorrente, pois tal interpretação legal deve ser adequada à responsabilidade objetiva pelas multas, não se perquirindo a intenção do sujeito passivo para imposição da multa, mas tão somente se o contribuinte agiu, ou não, de acordo com a legislação pertinente. Reforça tal raciocínio transcrevendo o art. 136 do CTN, e o Parecer PGFN/CASTF nº 470/2013. Na sequência analisa o evocado princípio da proporcionalidade suscitado pela recorrente, que seria uma questão constitucional, estranha à competência do CARF, contudo, em atendimento ao princípio da eventualidade, para exaurir a discussão, traz excertos das razões apresentadas juntos ao STF sobre esta matéria. E por fim, diz que é preciso afastar a ideia que o contribuinte agiu de boa-fé, pois compunha *um grupo responsável por operações criminosas voltado à lesão do erário público e ao cometimento de crimes tributários com a minoração das bases de cálculo mediante o lançamento em seus registros contábeis de despesas indedutíveis*.

- No que tange à cobrança da multa isolada com a multa de ofício, destaca que a autuação se refere ao ano-calendário de 2009, posterior, portanto, à nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007 ao artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. Após analisar este aspecto da mudança legal e sua aplicação, ressalta que ambas infrações são diferentes, incidindo sobre base de cálculos distintas. Portanto, o sujeito passivo cometeu dois atos ilícitos, previstos em lei, em face dos quais a lei dispõe de uma pena distinta. Para corroborar, cita a ementa de alguns Acórdãos recentes do CARF sobre esta matéria (Acórdão 9101-002.414, julgado em 17/08/2016; Acórdão 1402-002.340, julgado em 05/10/2016).

- Sobre a questão dos juros de mora sobre a multa de ofício, alega que a recorrente faz uma *interpretação meramente literal, mais simples e de menor grau de certeza da legislação aplicável*, ao entender que deveriam recair apenas sobre o valor do tributo. Contudo, uma análise mais sistemática do Código Tributário Nacional, o crédito tributário engloba a multa (além do tributo), e se aplicaria, então, o art. 161 do CTN, qual seja, o acréscimo de juros de mora sobre o crédito tributário. Reforça tal posição com a aplicação do art. 113, § 1º do CTN, que preceitua que a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, observando-se que o critério utilizado pelo CTN para distinguir obrigação acessória de obrigação principal é o conteúdo pecuniário. Logo, restaria evidente que a multa tem natureza de obrigação principal, visto que é incontestável seu conteúdo pecuniário. Igualmente, o art. 139 do CTN define o conceito de crédito tributário, ao dizer que este decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, logo, sendo a multa uma obrigação principal, não se poderia chegar a outra conclusão senão a de que o

crédito tributário engloba o tributo e multa. Cita excertos dos Acórdãos nºs 101-96.177 e 9303-002.399.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Rogério Borges

O Recurso Voluntário é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que o recebo e dele conheço.

Dos fatos:

A recorrente é uma pessoa jurídica de direito privado que tem por objeto social a construção de plataformas de petróleo.

Conforme se pode verificar no relatório exposto anteriormente, e principalmente no Termo de Verificação Fiscal, o foco da fiscalização era obter informações com relação a pagamentos realizados pela recorrente às suas investidoras (diretas e indiretas), quais sejam: lesa Óleo e Gás S.A. ("IESA"), Construtora Queiroz Galvão S.A. ("Queiroz Galvão") e UTC Engenharia S/A ("UTC"), a título de contraprestação de serviços, no contexto de construção das plataformas de petróleo P-53 e P-55.

No transcorrer do procedimento fiscal, a recorrente apresentou esclarecimentos quanto aos serviços contratados, bem como cópia dos contratos de prestação de serviços formalizados; cópia das notas fiscais de prestação de serviço emitidas pelas empresas contratadas; comprovantes de pagamento pelos serviços tomados; entre outros.

Posteriormente, a autoridade fiscal, a despeito das informações e documentos apresentados, lavrou autos de infração, não reconhecendo como dedutíveis tais despesas, repercutindo tal ato em lançamentos reflexos de multa isolada por insuficiência de recolhimento da estimativa e multa regulamentar por compensação não homologada.

Para fundamento tal indedutibilidade, a autoridade fiscal arguiu que não teria havido a comprovação da efetiva prestação de serviços, e os pagamentos teriam como objetivo unicamente o repasse do faturamento da recorrente para estas três empresas (Queiroz Galvão, Iesa e UTC), para suprir necessidades financeiras destas, sem qualquer contraprestação concreta de serviços de consultoria.

Conforme relatado, tais autos de infração foram impugnados na primeira instância administrativa, e mantidos integralmente. Em decorrência, apresentou o recurso voluntário.

Analisado todos os elementos postos no presente processo, e antes de prosseguir com a apreciação do recurso voluntário, convém fazer uma consideração de ordem geral - a recorrente invoca o exemplo de decisões administrativas e de passagens doutrinárias, procurando referendá-los como de observância compulsória. Contudo, tanto na doutrina quanto na jurisprudência se produzem opiniões e decisões uniformes acerca do mesmo assunto. Cada

parte acaba destacando e selecionando a que mais lhe convém, contudo, não vinculam este colegiado, ressalvadas as hipóteses excepcionadas pela lei, às quais, se for o caso, serão destacadas quando ocorrerem.

Como nenhuma arguição de nulidade foi apresentado nos pedidos do recurso voluntário, já parto para as questões materiais do mérito do lançamento.

Glosa de despesas e custos por falta de comprovação da prestação de serviços

Aqui me valho da introdução sobre o tema na decisão *a quo*, que bem clareia os aspectos abstratos inerentes a esta matéria:

> *Os custos e despesas operacionais, nos termos da Lei n° 4.506, de 1964, art. 47, § 1°, (fonte primária das disposições regulamentares sobre o assunto), são dedutíveis quando necessários para a manutenção da atividade da empresa, bem como quando usuais ou normais com respeito ao tipo de operações que ela realiza. Daí que não é qualquer dispêndio que pode ser abatido da base de cálculo do imposto.*
>
> *À luz da ciência contábil, pode-se definir lucro como o resultado positivo obtido com o confronto entre receitas e despesas. Receita, por sua vez, é tudo que a empresa aufere com a venda de bens, produtos, mercadorias e serviços. Quanto a despesa ou custo, pode-se dizer que sua concepção é correlata ou dependente do conceito de receita. Despesa ou custo é todo ônus em que se incorre para conseguir receita. Tal conceito é taxativo e excludente. O dispêndio que não visa à obtenção de receita não constitui custo nem despesa, mas sim exercício, pela sociedade, da faculdade de dispor discricionariamente de seu patrimônio ou lucro. Em verdade, quando assume certos encargos que necessariamente não lhe propiciarão receita nem sequer em hipótese, a empresa está ou doando seus bens ou distribuindo de antemão os lucros ainda não apurados, em favor ora de terceiros, ora dos próprios sócios.*
>
> *Admitir o registro, como despesa ou custo, de gastos não vinculados à geração de receitas seria subverter a definição de lucro e dar vazão a toda sorte de distorções. A importância de não o deixar desfigurar-se avulta quando se considera o aspecto tributário. O lucro é a base de cálculo do imposto de renda e se fosse outorgado aos contribuintes determinar-lhe a composição decerto não resistiriam à tentação de lhe reduzir ao máximo as dimensões e assim diminuir o imposto devido. Um dos artifícios prováveis seria aceder em que qualquer pagamento fosse contabilizado como despesa. Se isso fosse lícito, uma vez que parte do lucro é tributo, e esse lucro seria distribuído aos sócios ou a terceiros dissimulado de pagamento de despesa, a pessoa jurídica acabaria dispondo de algo que não lhe pertence, mas ao Estado, e indiretamente a toda comunidade. É por isso que a Lei n° 4.506, de 1964, estabelece critérios e restrições de observância obrigatória para que um dispêndio qualquer possa ser abatido como despesa ou custo, nestes termos:*

> *Art. 47 - São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.*
>
> *§ 1° - São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.*
>
> *§ 2° - As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.*
>
> *Conseguintemente, incumbe ao contribuinte comprovar que aos valores deduzidos como custo ou despesa corresponderam gastos que concorreram de algum modo para o desempenho das atividades produtoras da empresa, assim como que tais gastos eram normais ou usuais no ramo de negócios em que atua. Em se tratando de prestação de serviço, esse dever de comprovação avulta, visto que, em geral, uma vez concluído o serviço, este fisicamente se esgota, sem deixar vestígios materiais. O artigo 299 do RIR 1999 repete exatamente essas mesmas regras. Assim, para permitir ao fisco averiguar se um determinado pagamento a título de remuneração de prestação de serviços atende os requisitos legais de dedutibilidade (sobretudo a necessidade, a utilidade e a usualidade do gasto), o contribuinte deve munir a contabilidade de documentos e elementos que comprovem a sua efetiva realização e qual a natureza dos serviços prestados. Para que sejam considerados hábeis, o mínimo que se requer é que os documentos discriminem minuciosamente os serviços prestados e que tenham sido emitidos de acordo com as prescrições legais, tanto as de ordem formal como as de ordem material.*
>
> *Mas a apresentação de documentos não basta. É preciso também que haja elementos materiais que comprovem, direta ou indiretamente, que o serviço foi efetivamente realizado, assim como que o realizador é a pessoa ou ente que figura como beneficiário do pagamento. Obviamente, esses elementos de comprovação variam de serviço para serviço, dependendo das características particulares de cada um. E, saliente-se mais uma vez, cumpre ao contribuinte produzir tais provas; é inadmissível que, ante a falta de documentos sólidos, transfira ao fisco o ônus de provar a falta de efetividade ou a desnecessidade dos serviços.*

Baseado no descrito acima, sinteticamente, o contribuinte terá que demonstrar o vínculo entre receita e despesa, e se esta era necessária e útil para obtenção daquela, e, igualmente, que constitui prática usual no ramo em que atua.

E, quando se tratar da prestação de serviços, por seu caráter em muito imaterial, deve-se ter documentos comprobatórios tanto do pagamento realizado ao beneficiário, quanto da efetiva realização do serviço pela pessoa remunerada em função dele. Além do mais, dada a complexidade das atividades envolvidas na atuação da recorrente, é de se esperar que todas suas operações estejam devidamente documentadas.

Dentre as motivações para a glosa das despesas em relação à prestação de serviços atribuídos à Queiroz Galvão, IESA e UTC (todas as três com participação direta ou indireta no capital da recorrente), temos:

- falta de previsão contratual quando do início dos trabalhos em maio de 2005, só sendo ratificados em agosto de 2005, com pagamentos retroativos. No entender da autoridade fiscal isto demonstra que a relação entre a contratante e contratada foge aos padrões nas relações de mercado;

- a desproporção entre o preço pago, principalmente no que tange ao seu cálculo ser um percentual sobre o faturamento bruto, e a forma de execução dos serviços, prevendo consultoria até mesmo por via telefônica, em que a recorrente não esclareceu quando intimado;

- não houve a comprovação documental de nenhuma forma das formas de execução previstas em contrato, em que pese ter sido intimado e reintimado, e pedidos de prorrogação, sem nada apresentar de forma conclusiva;

Isto posto, a autoridade fiscal acrescenta que tal situação aparenta uma distribuição de receitas aos detentores do capital social, sem contraprestação comprovada ou, no mínimo, uma liberalidade da contratante ao remunerar suas controladoras com altos valores, sem a devida proporcionalidade com o serviço que deveria ter realizado.

A recorrente, o que já fizera na sua peça impugnatória, na sua peça recursal contesta tal posição da autoridade fiscal, arguindo que os serviços foram prestados e que lhe eram necessários, no que tange à construção das plataformas de petróleo P-53 e P-55.

No seu recurso voluntário, a recorrente apresenta excertos com os objetos dos contratos firmados (quais já teria apresentado no transcorrer da fiscalização), para comprovar a efetiva prestação dos serviços de consultoria e assessoria das Queiroz Galvão, UTC e IESA. Igualmente, apresentou as respectivas notas fiscais, bem como e-mails trocados entre a recorrente a as empresas, dentre outros.

Analisando-se este acervo apresentado na sua peça recursal, que contem mais de duas mil folhas, para agregar ao já apresentado durante a fiscalização e sua peça impugnatória, vislumbra-se, excluindo-se os elementos processuais devidos, os seguintes itens:

- itens dos documentos 3, 4 e 5 - documentos pretensamente comprobatórios da prestação de serviço pela Queiroz Galvão, UTC e IESA, em que são basicamente e-mails que não se mostram relacionado a nenhuma atividade exercida relevante, contratos e propostas, apresentações, diagramas, fotos, manuais.

- item 6 - documentos para demonstrar a tributação de receita de prestação de serviços, que no geral são fichas das DIPJs, cópias dos lançamentos contábeis.

Em nenhum dos elementos acima há o liame esperado entre o que foi executado com o que deu substrato ao pagamento da nota fiscal respectiva. Elementos materiais que comprovem, diretamente ou indiretamente, que o serviço foi efetivamente realizado.

Querer contrapor como justificativa de despesa os contratos e as notas fiscais, preenchidas de forma genéricas, é apenas atender as formalidades. Há, o que tudo indica, uma ausência do substrato material para sua existência, e respectivos pagamentos.

Durante toda a fiscalização, a Autoridade Fiscal questionou os elementos que justificassem os pagamentos (e a formalidade de preenchimento das notas fiscais), mas o que a recorrente trouxe foram elementos similares aos apresentados agora, sem um liame direto entre ambos.

Como observado bem destacado na decisão *a quo*:

> Realmente, como bem observado no relatório fiscal a folhas 23 a 37, cada um dos três contratos contém cláusulas que estipulam como os serviços deveriam ser prestados e por quais meios. O contrato com a UTC Engenharia S/A, em sua cláusula 1ª, § 1º, estabelece que os serviços serão executados pela contratada, por intermédio de seus profissionais c equipamentos, mediante a realização de reuniões e conferências telefônicas, a elaboração de pareceres técnicos, o exame e comentários acerca de relatórios, e o suporte à equipe de gestão da contratante em todos assuntos que vierem a julgar necessários, expressamente indicados pela contratante. Já aquele firmado com a Iesa Óleo e Gás S/A tem cláusula similar, que estabelece que os serviços serão executados pela contratada, por intermédio de seus profissionais e equipamentos, mediante a realização de reuniões e conferências telefônicas, a elaboração de pareceres técnicos, o exame e comentários acerca de relatórios, e o suporte à equipe de gestão da contratante em todos assuntos que vierem a julgar necessários, expressamente indicados pela contratante. Similarmente, o contrato com a Construtora Queiroz Galvão S/A dispõe que os serviços serão executados pela contratada, por intermédio de seus profissionais e equipamentos, mediante a realização de reuniões e conferências telefônicas, a elaboração de pareceres técnicos, o exame e comentários acerca de relatórios, e o suporte à equipe de gestão da contratante em todos assuntos que vierem a julgar necessários, expressamente indicados pela contratante.
>
> As cláusulas transcritas acima demonstram que, se executados nos termos contratados, os serviços deixariam vestígios materiais e documentais, pois sistematicamente se fala em projetos, pareceres, relatórios, comentários. No entanto, apesar de a autuada ter sido intimada pela fiscalização a apresentar comprovantes dessa natureza, repetidas vezes, e mesmo depois de terem sido concedidas as prorrogações de prazo por ela solicitadas, nada foi apresentado. Tampouco por ocasião da impugnação do lançamento fiscal.

E tampouco no seu recurso voluntário.

Igualmente há que se observar os termos dos contratos entre a recorrente e a UTC, Iesa e Queiroz Galvão, como salientou no relatório fiscal a Autoridade Fiscal, *a forma pouco objetiva na descrição da realização do trabalho*, transcrevendo os objetos dos três. Durante a fiscalização, a recorrente apresentou contratos firmados que tinha com outras empresas (e-fls. 127 a 178), e estes estão bem precisos quanto aos serviços a serem executados. Ou seja, os contratos com as três empresas focos da glosa, estão vagos e imprecisos nas atividades a serem executadas. Claro que o fato de terem participação direta ou indireta no capital da recorrente desequilibrou a situação, e gerou suspeitos das reais intenções contratadas.

E o que chama atenção é estes contratos da UTC, Iesa e Queiroz Galvão terem a sua remuneração determinado por um percentual que incide sobre o faturamento bruto obtido pela recorrente em virtude dela ter assumido a construção das plataformas P-53 e P-55. Esses percentuais variam de empresa para empresa, não guardando relação com eventuais custos ou serviços a serem prestados.

Como destaca o v.acórdão recorrido:

> *É significativo ainda que o menor deles é conferido também àquela entre as três que detém a menor participação no capital. E ainda mais surpreendente é que a data acertada para os pagamentos das parcelas dos preços não é vinculada à mensuração do progresso no nível de execução dos serviços contratados, como costumeiramente ocorre nesse tipo de contrato. Em seu lugar, o pagamento deve-se fazer às três contratadas em até 48 horas depois de a Quip receber as parcelas que lhe são devidas em razão da construção das plataformas P-53 e P-55.*

Ou seja, os contratos teriam a intenção meramente de legitimar o repasse de recursos da recorrente para a UTC, Iesa e Queiroz Galvão, e não o pagamento de serviços eventualmente prestados.

Igualmente, os três contratos estabelecem que eventuais custos que as contratadas tiverem com a execução dos serviços deverão ser ressarcidos pela recorrente. Ou seja, o percentual pago seria uma remuneração líquida, garantida à UTC, Iesa e Queiroz Galvão.

Como já realizado na decisão recorrida, a qual transcrevo, para melhor esclarecimento, um resumo das cláusulas dos três contratos que são o cerne do presente litígio:

> Contrato entre Quip e UTC Engenharia S/A (fls. 105 / 116)
>
> Cláusula 1ª: o serviço é descrito como prestação de serviços de consultoria e assessoria técnica, na área de engenharia de *rigging*, suprimentos, logística de construção em empreendimento *offshore*, gestão de materiais e equipamentos e correlatos, sempre em seu ramo de atividade. O parágrafo 1º estabelece que os serviços serão executados pela contratada, por intermédio de seus profissionais c equipamentos, mediante (i) a realização de reuniões e conferências telefônicas, (ii) a elaboração de pareceres técnicos, (iii) o exame e comentários acerca de relatórios, e (iv) o suporte à equipe de gestão da contratante em todos assuntos que vierem a julgar necessários, expressamente indicados pela contratante**.**
>
> Cláusula 5ª fixa a remuneração: 1,925% do faturamento bruto da Quip, definido como o valor recebido da Charter Development LLC – CDC, a título de execução do contrato de construção e montagem do FPU (Floating Production Unit) P-53, calculado a partir de maio de 2005. O parágrafo 2º estabelece que o preço relativo aos serviços prestados a partir de agosto de 2005 será pago mensalmente, no prazo de 48 horas contados do recebimento, pela Quip, dos valores mencionados no caput dessa cláusula, mediante a emissão das respectivas notas fiscais pela contratada. O parágrafo 6º estabelece que todas as despesas incorridas pela contratada para a execução dos serviços contratados, desde que previamente aprovadas pela contratante, serão reembolsadas por esta dentro de cinco das, contados da apresentação dos respectivos comprovantes.
>
> Contrato entre Quip e IESA Óleo e Gás S/A (fls. 117/126)
>
> Cláusula 1ª: serviço é descrito como prestação de serviços de consultoria e assessoria técnica na elaboração do projeto de engenharia da Plataforma P53. O parágrafo 1º estabelece que os serviços serão executados pela contratada, por intermédio de seus profissionais e equipamentos, mediante (i) a realização de reuniões e conferências telefônicas, (ii) a elaboração de pareceres técnicos, (iii) o exame c comentários acerca de relatórios, e. (iv) o suporte à equipe de gestão da

contratante em todos assuntos que vierem a julgar necessários, expressamente indicados pela contratante.

Cláusula 5ª fixa a remuneração: 0,825% do faturamento bruto da Quip, definido como o valor recebido da Charter Development CDLLC, em função das medições mensais do contrato para construção da plataforma P-53. O parágrafo 2º estabelece que o preço relativo aos serviços prestados a partir de agosto de 2005 será pago mensalmente, no prazo de 48 horas contados do recebimento, pela Quip, dos valores mencionados no caput dessa cláusula, mediante a emissão das respectivas notas fiscais pela contratada. O parágrafo 5º estabelece que todas as despesas incorridas pela contratada para a execução dos serviços contratados, desde que previamente aprovadas pela contratante, serão reembolsadas por esta dentro de cinco das, contados da apresentação dos respectivos comprovantes.

Contrato entre Quip e Construtora Queiroz Galvão S/A (fls. 127/138)

Cláusula 1ª: serviço é descrito como prestação de serviços de consultoria e assessoria técnica, administrativa, econômica e financeira, para implantação, organização, aperfeiçoamento e freqüente acompanhamento da estrutura empresarial da contratante em seu ramo de atividade. O parágrafo 1º estabelece que a contratação consiste, especialmente, na prestação de serviços nos âmbitos de controle financeiro, de recursos humanos, de controladoria, de tecnologia e informação, e de gestão de materiais e equipamentos. O parágrafo 2º estabelece que os serviços serão executados pela contratada, por intermédio de seus profissionais e equipamentos, mediante (i) a realização de reuniões e conferências telefônicas, (ii) a elaboração de pareceres técnicos, (iii) o exame c comentários acerca de relatórios, e. (iv) o suporte à equipe de gestão da contratante em todos assuntos que vierem a julgar necessários, expressamente indicados pela contratante.

Cláusula 5ª fixa a remuneração: 2,75% do faturamento bruto da Quip, definido como o valor recebido da Charter Development LLC – CDC, a título de execução do contrato de construção e montagem do FPU (Floating Production Unit) P-53, calculado a partir de maio de 2005. O parágrafo 2º estabelece que o preço relativo aos serviços prestados a partir de agosto de 2005 será pago mensalmente, no prazo de 48 horas contados do recebimento, pela Quip, dos valores mencionados no caput dessa cláusula, mediante a emissão das respectivas notas fiscais pela contratada. O parágrafo 7º estabelece que todas as despesas incorridas pela contratada para a execução dos serviços contratados, desde que previamente aprovadas pela contratante, serão reembolsadas por esta dentro de cinco das, contados da apresentação dos respectivos comprovantes.

Ou seja, dado o todo posto acima, não há dúvidas que os pagamentos à UTC, Iesa e Queiroz Galvão não atendem à subsunção do art. 299 do RIR/99, por não serem despesas usuais, nem normais e nem necessárias à atividade da recorrente, e nem foram comprovados, apesar dos vários documentos apresentados quando da apresentação do seu recurso voluntário.

Por conseguinte, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário no tocante à comprovação da prestação de serviços, acima explicitado, sendo válido tanto para as autuações de IRPJ e CSLL constantes do presente processo.

- a imposição da multa isolada de 50% em razão da falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, impostas concomitantes com a multa de ofício;

A respeito de uma possível concomitância dos lançamentos de multas isoladas com a multa de ofício presente nos autos de infração, de minha parte sempre perfilei com os que entendem estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, ou seja, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada.

Se, além disso, tiver ocorrido falta de recolhimento do imposto devido com base no lucro real anual, o lançamento abrangerá também o valor do imposto, acompanhado de multa de ofício e juros, pois a determinação legal de imposição de tal penalidade, quando aplicada isoladamente, prescinde da apuração de lucro ou prejuízo no final do período anual, inexistindo, portanto, a cumulação de penalidades para uma mesma conduta, como argúem os contribuintes.

Em síntese, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual.

Posição plenamente avalizada a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº MP 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

> *Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*
>
> *(...)*
>
> *II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, **sobre o valor do pagamento mensal**:*
>
> *(...)*
>
> *b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.* (destaquei)

Registre-se, essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa; simplesmente tornou mais clara a intenção do legislador.

Por pertinentes, faço minha as palavras do ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES deste CARF que, de forma precisa, analisou o tema no Acórdão nº 103-23.370, Sessão de 24/01/2008:

> *"Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.*
>
> *Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.*

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte".

Aduza-se ainda, mesmo abstraindo questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, que a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no

recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo, de modo que, sob esta ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou norma abstrata plenamente vigente no mundo jurídico a caso concreto que se estampou.

Saliente-se, por fim, ser inaplicável no caso a Súmula nº 105 do CARF, posto que ali se cuida de lançamentos referentes a períodos anteriores a 2007.

Pelos motivos elencados, entendo devam ser mantidas integralmente as multas isoladas impostas e NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário neste aspecto.

- a imposição da multa regulamentar de 50% sobre o crédito não homologado da DCOMP apresentada;

Defende a recorrente que a penalidade da multa isolada de 50% não deve incidir, pois haveria concomitância com a multa de 75% aplicada sobre o valor adicionado à apuração das base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Contudo, divirjo.

Nos termos da Lei n 9.430, de 1996, em seu artigo 74, § 17, dispõe-se que:

> *§ 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinqüenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.(Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015)*

Aplicando a norma supra, autoridade fiscal exige do sujeito passivo a multa de 50% sobre o valor do débito de compensação que deixou de ser homologada em virtude das infrações apuradas no âmbito da mesma ação fiscal de que resultou o presente lançamento de IRPJ e de CSLL.

A autuada havia indicado como crédito na compensação em questão saldo negativo apurado quanto ao ano-calendário de 2009. No entanto, em virtude das glosas de custos e despesas efetuadas pela fiscalização e da conseqüente alteração no resultado tributável do exercício, em vez de saldo negativo, a autuada passou a ter imposto a pagar naquele período.

A recorrente entende que o parágrafo 17 do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, só seria aplicável apenas nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

Contudo, a interpretação defendida pela recorrente não encontra respaldo no texto legal, o qual, conforme se vê na citação supra, é taxativo e exclui do seu campo de incidência apenas a declaração de compensação na qual se tiver observado falsidade.

Ao excluir a declaração não homologada em virtude de falsidade (uma das espécies de fraude ou irregularidade dolosa), o legislador decidiu não deixar impune tal hipótese, mas aplicar sobre ela uma sanção mais onerosa. Com efeito, sendo comprovada falsidade, a multa eleva-se a 150% do valor do débito, conforme a legislação consolidada na Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, artigo 46, § 6º, inciso II.

Não se impõe o argumento da recorrente de que não teria havido intenção, por sua parte, de efetuar a compensação com créditos inexistentes, visto que somente com a glosa fiscal e com a lavratura do auto de infração de IRPJ é que o saldo negativo deixou de existir.

Como bem destacou a v. decisão recorrida:

> *Todavia, o argumento da impugnante é infundado, visto que o lançamento fiscal não tem efeitos constitutivos no que concerne à apuração do efetivo saldo negativo da autuada. Entre outros fatores determinantes, o saldo negativo decorre de a autuada apurar corretamente, de acordo com as leis tributárias e em função dos eventos concretos comprovados por documentação comprobatória hábil, o valor da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Evidentemente, um dos fatores que repercutem nessa apuração é a dedução de custos e despesas. A dedutibilidade de despesas e custos é regulada pela lei e independe de que a autoridade fiscal determine de antemão quais desembolsos são ou não computáveis como despesas ou custos. Da combinação do texto legal com os eventos e circunstâncias efetivamente ocorridas é que se determina a dedutibilidade de certo dispêndio. Assim, já no momento em que se encerra o período de apuração do tributo está definido legal e veridicamente o montante de tributo que o contribuinte deverá ainda recolher ao Erário, ou, na hipótese de ter efetuado pagamento antecipado de quantia superior ao que era devido, o montante que poderá reivindicar como crédito contra a Fazenda Pública, isto é, o montante de eventual saldo negativo. Trata-se, pois, de uma situação de fato consolidada neste momento.*
>
> *Se o contribuinte não apura corretamente o saldo negativo e indevidamente aproveita eventual excesso para efetuar declaração de compensação, tal compensação é passível de não homologação. Se uma ação fiscal posteriormente verifica que houve apuração incorreta do crédito, que se revela menor ou inexistente, o lançamento fiscal daí resultante não constituiu essa situação que de fato já existia. Ou seja, o motivo da não homologação não é o lançamento tributário em si, mas o fato de o contribuinte ter apurado indevida e incorretamente o seu crédito. O lançamento reconhece uma situação pré-existente e exige o crédito tributário daí decorrente. Seus efeitos constitutivos resumem-se ao lançamento do crédito tributário, mas não às situações de fato nem às circunstâncias materiais em que se fundamenta.*

Isto posto, não se sustenta a tese da recorrente, segundo a qual, mesmo que se mantenham as glosas fiscais, não caberia aplicar a multa regulamentar em virtude de a não homologação da compensação ter sido motivada por ação fiscal de que resultou lançamento tributário.

Pelos motivos elencados, entendo devam ser mantidas integralmente a multa regulamentar imposta e NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário neste aspecto.

- a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, por ausência de previsão legal para tanto.

O presente tema da incidência de juros sobre a multa de ofício, que não deveria prosperar por falta de previsão legal não é novo no CARF.

Ocorre que uma análise mais sistemática do CTN, percebe-se que os juros são devidos sobre o valor da multa, uma vez que o crédito tributário engloba tanto o tributo quanto a multa.

Como dispõe o art. 161 do CTN:

> *Art. 161. O credito não integralmente pago no vencimento e acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*
>
> *§ 1o Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados a taxa de um por cento ao mês.*

O art. 113, § 1o do CTN preceitua que a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, donde se observa que o critério utilizado pelo Código Tributário Nacional para distinguir obrigação acessória de obrigação principal e o conteúdo pecuniário. A obrigação acessória consiste em um fazer ou não fazer, enquanto que a obrigação principal implica em obrigação de dar dinheiro.

Neste passo, resta evidente que a multa tem natureza de obrigação principal, visto é que incontestável o seu conteúdo pecuniário.

O conceito de credito tributário esta esculpido no art. 139 do CTN, nos seguintes termos: o *crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.* Desta forma, por ser a multa, indubitavelmente obrigação principal, não se pode chegar a outra conclusão senão a de que o credito tributário engloba o tributo e a multa.

Logo, tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa devem incidir juros, como determina o § 1o do art. 161 do Código Tributário Nacional.

Pelos motivos elencados, entendo devam ser mantidas os juros sobre a multa de ofício imposta e NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário neste aspecto.

Conclusão

Diante de todo exposto, NEGO PROVIMENTO integral ao recurso voluntário da recorrente

(assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Relator