



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

**Processo nº** 19647.005951/2003-59  
**Recurso nº** De Ofício  
**Acórdão nº** 1103-000.807 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 5 de março de 2012  
**Matéria** IRPJ, CSLL  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** JOSÉ CAMILO GOMES DE BRITO - FIRMA INDIVIDUAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

**CONTRATOS DE EXECUÇÃO DE LONGO PRAZO - ENTES PÚBLICOS**

O art. 407, *caput* e § 1º, do RIR/99 atende aos princípios da realização da receita e do confronto das receitas com as despesas, não conformando diferimento no reconhecimento de receitas. Diferimento é o previsto no art. 409 do RIR/99. A lei, diversamente da IN SRF 21/79, não reserva a faculdade do diferimento do lucro bruto, e assim, da receita, para contratos com prazo de vigência superior a 12 meses, mas para contratos de execução superior a um ano, e também para contratos de execução inferior a 1 ano, desde que se cuide de fornecimentos ou construções contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos. Restrição da IN SRF 21/79 que extravasa a lei, ao eleger a vigência, e não a execução do contrato.

No caso vertente, indevido se revela o diferimento do reconhecimento das receitas, porque, segundo se vê das planilhas dos contratos, não se cuidava de construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos, nos moldes do art. 408 do RIR/99. Redução do *quantum debeatur*, com base na diligência e na apuração feita pelo órgão julgador de origem, que não merece reparos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Processo nº 19647.005951/2003-59  
Acórdão n.º **1103-000.807**

**S1-C1T3**  
Fl. 1.776

---

*(assinado digitalmente)*

Aloysio José Percínio da Silva - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Marcos Takata - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Eduardo Martins Neiva Monteiro, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Hugo Correia Sotero e Aloysio José Percínio da Silva.

## Relatório

### DO LANÇAMENTO

Trata-se de autos de infração de IRPJ de fls. 13 a 34, com anexos de fls. 35 a 237 e do dele recorrente, de CSL de fls. 647 a 668, com anexos de fls. 669 a 869, lavrados pela DRF de Recife/PE, respectivamente, em 17/12/2003 e 18/12/2003, que constituíram, para fatos geradores que teriam ocorrido nos anos-calendário de 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002, crédito tributário do IRPJ no valor de R\$ 2.305.983,10, e da CSL no valor de R\$ 553.607,35, acrescidos de multa de 75% e dos juros de mora.

Além disso, foram exigidos nos autos de infração de IRPJ e CSL multas isoladas por falta de pagamento de estimativas referentes aos anos-calendário de 1998 e 1999, nos valores, respectivamente, de R\$ 409.686,47 e R\$ 55.963,77.

A ciência da recorrente dos autos de infração se deu em 18/12/2003 (fl. 13 e fl. 647).

Por sua redação completa e abrangente, transcreve-se abaixo o relatório elaborado pelo relator do julgamento *a quo*, que foi exarado pela 9ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro I:

*2. As infrações apuradas foram assim descritas nos autos de infração de IRPJ:*

*‘001 – Imposto de Renda Pessoa Jurídica Diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago (verificações obrigatórias)*

*Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados nos Livros Razão, Livros de Registro e Apuração do ISS, Livro Diário e na Relação das Notas Fiscais fornecidas pelo Contribuinte. Da análise dos elementos apresentados depreende-se que as bases de cálculo dos tributos foram subdimensionadas, acarretando recolhimento insuficiente ou menor do que o realmente devido, conforme valores constantes nos arquivos desta SRF-DRF Recife, cuja diferença é neste momento exigida por este Auto de Infração.’*

| Fato Gerador | Valor Tributável (R\$) | Multa (%) |
|--------------|------------------------|-----------|
| 31/12/1998   | 2.993.117,50           | 75,00     |
| 31/12/1999   | 1.641.453,28           | 75,00     |

*‘Enquadramento Legal Arts. 193 e 889 do RIR/94;*

*Arts. 247 e 841 do RIR/99.’*

*'002 – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – Receitas da Atividade Diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago (verificações obrigatórias)*

*Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados nos Livros Razão, Livros de Registro e Apuração do ISS, Livros Diário e na Relação das Notas Fiscais fornecidas pelo Contribuinte.*

*Da análise dos elementos apresentados depreende-se que as bases de cálculo dos tributos foram subdimensionadas, acarretando recolhimento insuficiente ou menor do que o realmente devido, conforme valores constantes nos arquivos desta SRF-DRF Recife, cuja diferença é neste momento exigida por este Auto de Infração.'*

| Fato Gerador | Valor Tributável (R\$) | Multa (%) |
|--------------|------------------------|-----------|
| 31/3/2000    | 67.729,12              | 75,00     |
| 31/3/2000    | 70.849,48              | 75,00     |
| 31/3/2000    | 1.026.519,98           | 75,00     |
| 30/6/2000    | 16.714,53              | 75,00     |
| 30/6/2000    | 255.458,94             | 75,00     |
| 30/6/2000    | 317.741,11             | 75,00     |
| 30/9/2000    | 209.108,73             | 75,00     |
| 30/9/2000    | 129.703,02             | 75,00     |
| 30/9/2000    | 251.390,10             | 75,00     |
| 31/12/2000   | 1.228.986,23           | 75,00     |
| 31/12/2000   | 154.304,41             | 75,00     |
| 31/12/2000   | 751.306,02             | 75,00     |
| 31/3/2001    | 482.557,30             | 75,00     |
| 31/3/2001    | 424.619,95             | 75,00     |
| 31/3/2001    | 423.961,26             | 75,00     |
| 30/6/2001    | 648.424,87             | 75,00     |
| 30/6/2001    | 1.050.762,94           | 75,00     |

|            |              |       |
|------------|--------------|-------|
| 30/6/2001  | 418.006,26   | 75,00 |
| 30/9/2001  | 503.774,64   | 75,00 |
| 30/9/2001  | 701.169,50   | 75,00 |
| 30/9/2001  | 401.627,97   | 75,00 |
| 31/12/2001 | 519.830,06   | 75,00 |
| 31/12/2001 | 196.148,53   | 75,00 |
| 31/12/2001 | 584.993,98   | 75,00 |
| 31/3/2002  | 278.074,90   | 75,00 |
| 31/3/2002  | 133.267,13   | 75,00 |
| 31/3/2002  | 16.422,37    | 75,00 |
| 30/6/2002  | 1.107.207,98 | 75,00 |
| 30/6/2002  | 1,032.509,31 | 75,00 |
| 30/6/2002  | 700.426,50   | 75,00 |
| 30/9/2002  | 937.534,00   | 75,00 |
| 30/9/2002  | 711.089,39   | 75,00 |
| 30/9/2002  | 455.939,78   | 75,00 |
| 31/12/2002 | 555.277,22   | 75,00 |
| 31/12/2002 | 483.662,04   | 75,00 |
| 31/12/2002 | 746.087,47   | 75,00 |

*'Enquadramento Legal**Arts. 224, 518, 519 e 841, III, do RIR/99.'**'003 – Multas isoladas – Diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago – IRPJ estimativa (verificações obrigatórias)**Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências; entre os valores declarados e os valores escriturados nos Livros Razão, Livros de Registro e Apuração do ISS, Livros Diário e na Relação das Notas Fiscais fornecidas pelo Contribuinte gerando falta de pagamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da análise dos elementos*

*apresentados depreende-se que as bases de cálculo dos tributos foram subdimensionadas, acarretando recolhimento insuficiente ou menor do que o realmente devido, conforme valores constantes nos arquivos desta SRF-DRF Recife, cuja diferença é neste momento exigida por este Autos de Infração.'*

| Fato Gerador | Valor Tributável (R\$) | Multa (%) |
|--------------|------------------------|-----------|
| 30/9/1998    | 12.445,60              | 75,00     |
| 31/10/1998   | 39.817,81              | 75,00     |
| 30/11/1998   | 43.269,20              | 75,00     |
| 31/12/1998   | 42.748,16              | 75,00     |
| 31/1/1999    | 180.900,30             | 75,00     |
| 28/2/1999    | 10.406,25              | 75,00     |
| 31/3/1999    | 8.698,42               | 75,00     |
| 30/4/1999    | 6.288,23               | 75,00     |
| 31/5/1999    | 3.126,68               | 75,00     |
| 30/6/1999    | 1.236,55               | 75,00     |
| 31/7/1999    | 6.904,49               | 75,00     |
| 31/8/1999    | 11.420,58              | 75,00     |
| 30/9/1999    | 1.789,92               | 75,00     |
| 31/10/1999   | 7.898,92               | 75,00     |
| 30/11/1999   | 7.827,25               | 75,00     |
| 31/12/1999   | 24.808,11              | 75,00     |

*'Enquadramento Legal Arts. 889, II e IV, do RIR/94;*

*Arts. 2º, 43 e 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96;*

*Arts. 222, 841, III e IV, 843 e 957, parágrafo único, IV, do RIR/99.'*

*3. No Termo de Encerramento do Auto de Infração do IRPJ (fls. 32/34), o Fiscal Autuante informou o seguinte:*

*"Foram analisados os Livros Diário, Livro Razão e Livro de Registro e Apuração do ISS, e confrontados com a Relação das Notas Fiscais Emitidas pelo Contribuinte e os Talonários de Notas Fiscais Emitidas. Todos os livros estão com cópias das*

*páginas objeto desta fiscalização anexas com a apresentação dos dados dos anos fiscalizados.*

*Os valores encontrados estão lançados no Sistema Papéis de Trabalho cujas Planilhas (04) fazem parte integrante deste Auto de Infração. São elas: 1 - Composição da Base de Cálculo; 2 - Apuração de Débitos; 3 - Pagamentos e 4 - Demonstrativo da Situação Fiscal Apurada.*

*O Contribuinte apresenta uma contabilidade bastante misturada razão pela qual elencamos diversas contas do seu Plano de Contas, apresentadas no Livro Razão e abaixo descritas para apurar a sua receita mensal e anual, verificamos os dados nos Livros de Registro e Apuração do ISS dos anos 1998 e 1999. Há valores no Livro Razão apresentados em uma conta 2300000 sem a correspondência em outra conta 9000000 no ano de 1998. Entre valores divergentes para uma mesma situação foram considerados o de maior valor.*

*As contas do Livro Razão analisadas foram:*

|         |                                     |
|---------|-------------------------------------|
| 9000000 | Receitas obras empreitadas          |
| 9000001 | Vendas de serviços                  |
| 9000002 | Taxa de administração               |
| 9000003 | Prestações recebidas                |
| 9000004 | Projetos técnicos                   |
| 9001000 | Venda de imóveis                    |
| 9000000 | Receitas de obras empreitadas       |
| 9002600 | Receitas de obras empreitadas       |
| 9005700 | Juros ativos                        |
| 9420001 | Descontos obtidos                   |
| 9420003 | Resultado de aplicações financeiras |
| 9420004 | Variações monetárias ativas         |
| 9530002 | Recuperação de despesas             |
| 9530003 | Outras receitas                     |
| 9530004 | Ajuste de contas                    |
| 9530005 | Aluguéis de máquinas e              |

|         |                                  |
|---------|----------------------------------|
|         | equipamentos                     |
| 2300000 | Aluguéis de imóveis              |
| 2300001 | Resultado dif. obras contratadas |
| 9000000 | Nome da obra                     |

*‘Consideramos os valores declarados espontaneamente em DCTF, conforme demonstrado na Planilha nº4, acima descrita, e os valores recolhidos aos cofres fazendários, como créditos a serem deduzidos do tributo apurado. Os exames iscais desenvolvidos no Contribuinte, diante das diretrizes oriundas do Programa de Fiscalização diretor desta ação fiscal, foram realizados por amostragem nos aspectos mais significativos e informações mais relevantes na determinação dos valores devidos à Fazenda Nacional.*

*Em cumprimento a legislação vigente e pelas características das operações determinadas no MPF a presente fiscalização não se aprofundou mais na busca de novos elementos que viessem a redundar em outros créditos a favor dos Cofres Públicos por não haver expressa determinação legal. Ressalve-se o direito da Fazenda Pública Federal efetuar novas fiscalizações e lançamentos tributários, desde que constatadas irregularidades não apuradas/detectadas no presente procedimento.*

*Seguem em processos apartados Autos de Infração referentes ao CSLL, COFINS e PIS.*

*Consideramos a base anual de 1998 no valor de R\$ 5.946.967,12, deduzimos o valor apresentado como receita na DIPJ e o resultado é adicionado ao saldo da CSLL a pagar. Foram aceitas as deduções e custos apresentados na DIPJ.*

*Da referida ação fiscal foi apurado o Crédito Tributário abaixo descrito.*

#### **CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO:**

*Imposto de Renda Pessoa Juridica ..... R\$ 5.381.243,27  
Multa Exigida Isoladamente - IRPJ..... R\$ 409.686,47’*

*4. Inconformado, o Interessado apresentou, em 19/01/2004, relativamente ao Auto de Infração do IRPJ, a Impugnação de fls. 240/269, com anexos de fls. 270/999, alegando, em síntese, para depois requerer:*

*Preliminar de Nulidade do Auto de Infração. Cerceamento do Direito de Defesa. Ausência de Clareza e Fundamentação Legal Deficiente.*

*4.1 que, por meio do Termo de Início de Fiscalização de fl. 06, lavrado em 28/01/2003, teve início o procedimento de*

*fiscalização, tendo sido solicitados ao Impugnante os primeiros elementos de informação;*

*4.2 que passados vários meses sem que o Fiscal Autuante visitasse a empresa ou requisitasse novas informações, o Impugnante o contatou para prestar esclarecimentos que julgava cabíveis, mas sempre que conseguia encontrá-lo (fato raro, em virtude de férias, greves, viagens e outros contratempos), era-lhe solicitado que aguardasse uma melhor oportunidade para conversar;*

*4.3 que somente em 21/10/2003, por meio do Termo de Intimação Fiscal de fl. 10, o Fiscal Autuante requisitou novos elementos, para serem fornecidos no exíguo prazo de três dias, sem lhe dar qualquer chance de explicar pessoalmente de que forma havia sido feita a contabilidade da empresa;*

*4.4 que, talvez, premido pela chegada do final do exercício e pela possibilidade de ocorrerem decadências indesejadas, e possivelmente apressado em virtude das impensáveis delongas da fiscalização, o Fiscal Autuante houve por bem encerrar o procedimento e lavrar açodadamente a autuação, sem dar ao Impugnante a chance de interagir no procedimento;*

*4.5 que, como não poderia deixar de ser, nessas circunstâncias, o produto final do seu trabalho pecou pela excessiva falta de clareza na indicação das fontes de informação, deficiência na fundamentação legal, e aplicação equivocada da lei;*

*4.6 que a falta de clareza e a deficiência da fundamentação dificultaram sobremaneira o acompanhamento do raciocínio e a identificação dos elementos utilizados pelo Fiscal Autuante como base para os valores de receitas, lucros e tributos devidos;*

*4.7 que um claro exemplo do pernicioso laconismo do Autuante está no tópico das descrições dos fatos, em que ele consignou cláusula genérica da fonte de pesquisa, sem permitir ao Impugnante identificar objetivamente a origem dos dados empregados;*

*4.8 que não se diga que o Termo de Encerramento é mais detalhado, uma vez que a única informação acrescentada é a de que foram aceitas as deduções e custos apresentados na DIPJ/1999 (período de apuração de janeiro a dezembro de 1998);*

*4.9 que não há uma planilha que demonstre claramente como foram encontrados os valores de lucro real de R\$ 2.993.117,50 em 1998 e de R\$ 1.641.453,28 em 1999, obrigando o Impugnante a um laborioso exercício de dedução, pelo método de tentativa e erro;*

*4.10 que, por consequência dessa economia de palavras e esclarecimentos, tornou-se praticamente impossível identificar, por exemplo, o porquê das divergências entre o faturamento*

*contabilizado pelo Impugnante e aquele considerado pelo Fiscal Autuante;*

*4.11 que, da mesma maneira, difícilimo é entender a razão de as receitas de serviços imputadas às competências do mês de janeiro serem consideravelmente superiores àquelas indicadas pelo conjunto das notas fiscais, não tendo sido explicitado se considerou a receita como diferida do ano anterior, para fins de IRPJ e CSLL, e, caso tenha feito isso, não justificou por qual motivo, ao menos aparentemente, não deduziu a receita diferida dos faturamentos dos meses correspondentes;*

*4.12 que não se explica, por outro lado, o fato de o Fiscal Autuante não haver solicitado nem examinado as notas fiscais do ano de 1998, período que foi fiscalizado e alvo de autuação, sendo de se perguntar pela confiabilidade dos dados adotados por ele, que sequer examinou as notas fiscais deste período;*

*4.13 que, além de tudo, no que se refere ao IRPJ, conforme demonstrado no tópico apropriado da defesa, houve recolhimentos que não foram computados na apuração do saldo devedor, o que denuncia um comportamento excessivamente fiscalista;*

*4.14 que nem os estudiosos do Direito Tributário, nem os tribunais, quer administrativos, quer judiciais, põem em dúvida a nulidade de auto de infração lavrado de maneira confusa e mal justificado, tanto quanto aos fatos como no que se refere à fundamentação legal, conforme se pode verificar das ementas trazidas à colação do TRF da 1ª Região e do Conselho de Contribuintes;*

*4.15 que embora o Impugnante esteja apresentando tempestivamente a presente Impugnação, o prejuízo para o amplo exercício do direito de defesa está em que a decifração das obscuridades e omissões do Auto de Infração exigiu-lhe tempo excessivo, que, de outra maneira, seria empregado na elaboração de defesa mais contundente e bem fundamentada, não havendo qualquer garantia de que o Impugnante decifrou integral e corretamente os elementos da autuação;*

*4.16 que, some-se a isso o fato de que o Impugnante foi notificado em meados do mês de dezembro, tendo o trintídio do prazo de defesa transcorrido durante uma época turbulenta e festiva, repleta de feriados oficiais e impressados, e plena de recessos e o férias de empregados e de prestadores de serviços, tudo isso a incrementar as dificuldades enfrentadas pelo Impugnante;*

*4.17 que o prejuízo fica ainda mais destacado quando se cogita a possibilidade de o defendente ter apresentado, em alguns dos pontos a seguir, defesa contra fatos e fundamentos não correspondentes ao raciocínio empregado pelo Fiscal Autuante;*

*4.18 que, para evitar que o Impugnante sofra tão onerosa cobrança sem que lhe seja dado o direito de formular uma*

*defesa fundamentada e segura contra uma peça acusatória clara, objetiva e bem elaborada, é imprescindível que esta autuação seja desfeita, ainda que outra lhe substitua;*

*Anos-Calendário de 1998 e 1999. Tributação pelo Lucro Real. Resumo do Procedimento Adotado pelo Fiscal 4.19 que, nos anos de 1998 e 1999, adotou o regime de tributação pelo lucro real, adiantando mensalmente o imposto, com base em estimativa prevista nos artigos 222 e 223 do RIR/1999, isto é, aplicando a alíquota de 15% sobre base de cálculo estimada de 8% (o percentual de 8% é o aplicável, com espeque na Lei nº 9.249/1995, quando a receita é oriunda da prestação de serviços da construção civil por empreitada, com emprego de materiais) do valor da receita bruta mensal;*

*4.20 que, durante o ano de 1998, quando o imposto estimado superou o imposto devido, este apurado nos balancetes mensais de verificação, suspendeu o recolhimento por estimativa (com base no que estabelece o artigo 35 da Lei nº 8.981/1995);*

*4.21 que, na elaboração do Auto de Infração ora impugnado, o Fiscal Autuante, inicialmente, calculou 32% de uma receita bruta de R\$ 5.946.967,12 em 1998 (que, como será visto no momento apropriado, é incorreta), para encontrar as bases de cálculo do imposto de renda por estimativa, mês a mês, aplicando, em seguida a alíquota de 15%, e pela diferença entre os valores apurados e recolhidos, lançou a multa isolada de 75%, com lastro no que dispõe o art. 44, I, c/c § 1º, IV, da Lei nº 9.430/1996;*

*4.22 que o mesmo procedimento foi adotado para o ano de 1999;*

*4.23 que ocorre, no entanto, que várias irregularidades foram cometidas, que fizeram o montante da autuação crescer absurdamente, a começar pelos números utilizados como receita, na apuração do lucro real, o que se tratará nos tópicos seguintes;*

*Adoção de Volumes de Receitas Irreais e Sobrepostos. Diferimento de Receita para fins de IRPJ e CSLL. Indevida Elevação do Lucro Real nos Anos-Calendário de 1998 e 1999 a) Esclarecimentos Iniciais 4.24 que um permissivo legal permite ao empreiteiro de obra pública o direito de apenas apurar os rendimentos tributáveis e as deduções pertinentes ao fim de um específico contrato de empreitada, quando de curto prazo;*

*4.25 que dispõe o art. 409 do RIR/1999, em redação praticamente idêntica à do art.360 do RIR/1994, ambos editados em consonância com o Decreto-lei nº 1.598/1977, art. 10, § 3º, com as alterações do Decreto-lei nº 1.646/1978, art. 1º, I:*

*‘Art. 409. No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos arts. 407 ou 408, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu*

controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização, observadas as seguintes normas:

I - poderá ser excluída do lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do período de apuração, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período de apuração;

II - a parcela excluída nos termos do inciso I deverá ser computada na determinação do lucro real do período de apuração em que a receita for recebida.'

*4.26 que os artigos 407 e 408, a que faz referência o art. 409, são justamente os que definem as chamadas produções em longo prazo e produções em curto prazo: com duração superior a um ano, no primeiro caso, e igual ou inferior a doze meses, no segundo;*

*4.27 que, no caso dos contratos de construção civil por empreitada, tais como os executados pelo Impugnante, será considerado de curto prazo aquele cujo lapso temporal entre o início da execução e a entrega da obra for igual ou inferior a um ano.*

*4.28 que, em outras palavras, por força do Decreto —Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 2º, regulamentado pelos artigos 407 a 409 do RIR/1999, e IN nº 021, de 13/03/1979, o IRPJ e a CSLL referentes ao faturamento de um contrato (obra) de duração inferior a um ano somente é devido, por opção do devedor, quando ela estiver encerrada, mesmo que o faturamento se realize no exercício fiscal anterior ao do encerramento da obra;*

*4.29 que assim, se o Impugnante iniciasse uma obra em agosto de 1998, por exemplo, prevista para acabar em menos de um ano, a receita que faturasse daquele mês até o final do ano por conta daquela obra, ele a poderia diferir para o exercício seguinte, ou seja, essa receita somente entraria no cálculo do lucro líquido e real do ano seguinte ao do faturamento, quando, então, se apura o IRPJ e a CSLL devidos em relação à ela;*

*4.30 que o mesmo se diga com relação às despesas, que somente seriam apropriadas no lucro líquido do ano de encerramento da obra;*

*4.31 que, todavia, passou despercebido para o Fiscal Autuante que o Impugnante vinha adotando esse sistema de apuração do lucro líquido e real, tanto em 1999 — para o qual diferiu a receita de 1998, quanto em 2000 — para o qual diferiu a receita de 1999;*

*4.32 que, em muitos casos, utilizou a faculdade legal do diferimento em razão de ter a quase totalidade do seu faturamento atribuído a serviços prestados a entidades*

governamentais, da administração direta e indireta, incluindo autarquias, empresas públicas e sociedades de economia mista, e em virtude de a totalidade dos seus contratos serem de curto prazo;

*b) Implicações da desconsideração da sistemática de diferimento legalmente adotada 4.33 que o Fiscal Autuante adotou como faturamento do ano de 1998 o valor de R\$ 5.964.967,12, estando devidamente nele inserido a parcela do faturamento diferido, para fins de IRPJ e CSLL, de 1997 para 1998, e, indevidamente, a parcela do faturamento diferido, para fins de IRPJ e CSLL, de 1998 para 1999, sendo que essas receitas diferidas estão embutidas na vala comum das 'receitas de serviço' mensais na planilha 'Composição da base de cálculo';*

*4.34 que a opção pelo diferimento foi manifestada não só nos pagamentos do imposto de renda por estimativa, mas também na DIPJ/1999, sendo que no balanço patrimonial do ano de 1998 consta, na conta 'Resultado de anos futuros', exatos R\$ 2.807.230,07 como "receita de anos futuros" e R\$ 1.574.899,03 'custos e despesas correspondentes';*

*4.35 que o mais intrigante é que o faturamento diferido de 1998 para 1999, além de compor a base de cálculo de 1998 — por estar inserido nos valores das receitas mensais, conforme planilha 'Composição da base de cálculo' -, também é computado na receita tributável, para fins de IRPJ e CSLL, de 1999, gerando um intolerável bis in idem;*

*4.36 que o mesmo se diga com relação ao faturamento do ano de 1999, incorretamente computado como sendo de R\$ 4.674.568,77, sendo que nele está incluída não apenas a parcela da receita de 1998 diferida para 1999, para fins de IRPJ e CSLL, mas também a receita do próprio ano de 1999 diferida para 2000, e que no balanço patrimonial constante da DIPJ/2000 é informado que o diferimento de 1999 para 2000 tem o valor de R\$ 961.129,19 de receita (valor indevidamente computado na receita tributável de 1999) e de R\$ 738.963,13 de despesa;*

*4.37 que isso explica a monumental desproporcionalidade entre as receitas de 01/1998, 01/1999 e 01/2000 em relação às demais competências do mesmo ano, sendo que se forem subtraídos dos faturamentos apurados nos meses de janeiro as receitas diferidas dos anos anteriores, restarão os faturamentos reais dessas competências, compatíveis com os dos meses posteriores: R\$ 32.755,59, R\$ 217.922,56 e R\$ 64.980,79, respectivamente;*

*4.38 que, em síntese, um dos mais gritantes equívocos da fiscalização foi a abominável apropriação em duplicidade das receitas diferidas, que, na visão do Fiscal Autuante, geraram lucro tanto no ano de faturamento como no ano seguinte;*

*4.39 que as despesas que não foram computadas na apuração do lucro do ano de faturamento por opção do próprio Impugnante, que optou por apurar o resultado tributável no ano seguinte,*

também não o foram pelo Fiscal Autuante nem no ano do faturamento nem no ano seguinte;

c) Diferimento das despesas 4.40 que o resultado é que o Auto de Infração contém receitas computadas em duplicidade, na apuração de lucros reais de dois anos-calendário diferentes, e despesas não computadas na apuração de lucros reais de nenhum ano;

d) Alternativa para o caso de inadmissibilidade do regime de diferimento da receita 4.41 que caso os julgadores perfilhem o entendimento de que o regime de diferimento das receitas e despesas de um ano para o próximo — quando finalizados os contratos de curto prazo — é inaplicável ao caso concreto da Impugnante, outra solução deve ser dada ao caso;

4.42 que, nessa hipótese, as receitas diferidas de 1998 para 1999, de 1999 para 2000, deverão ser computadas na apuração do lucro líquido e real do ano de faturamento, sendo que a consequência prática é a de que a receita bruta mensal das competências de 01/1998, 01/1999 e 01/2000 deverá ser diminuída dos valores discriminados nos balanços patrimoniais dos anos anteriores como 'receitas de anos futuros', assim como a despesa diferida deverá ser computada no ano de origem;

4.43 que em relação à receita de 1997, diferida para 1998, a reversão da sistemática ensejaria tratamento em separado, isso pelo motivo de que o IRPJ devido em relação a essa receita teve fato gerador em 31/12/1997, e o prazo decadencial do art. 173, I, do CTN, é de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (01/01/1998), pelo quê a decadência do direito de constituir o IRPJ relativo às receitas auferidas em 1997 ocorreu em 01/01/2003, antes, portanto, da constituição do crédito tributário em questão;

Anos-calendário de 1998 e 1999. Serviços de Construção Civil. Base de Cálculo do IRPJ por Estimativa, no Regime de Lucro Real, Equivalente a 8% da Receita Bruta. Repercussão no Valor da Multa Isolada.

4.44 que, nos tópicos anteriores, enfatizou-se a impropriedade da forma de apuração do lucro tributável arbitrada pela autoridade fiscal, no tocante a 1998 e 1999, pelo fato de ela haver considerado como receita do período, para fins de IRPJ e CSLL, as receitas computadas como de exercícios futuros;

4.45 que, por mais um motivo, no entanto, se revelou impróprio o procedimento fiscal, tanto no que se refere ao ano-calendário de 1998, quanto ao de 1999, vez que estipulou o lucro estimado em 32% da receita bruta, com fulcro no que dispõe o art. 514 do RIR/1994 c/c art. 15, 1º, III, a, da Lei nº 9.249/1995 e art. 223, § 1º, III, do RIR/1999, quando o deveria ter fixado em 8% da receita tributável, na forma do art. 15, caput, do atual regulamento (vide planilhas Apuração de débito', em comparação com 'Composição da base de cálculo');

4.46 que, conforme se verá com mais detalhes adiante, o Ato Declaratório Normativo ADN nº 06, de 13/01/1997, explicitou a lei e o regulamento, excetuando da regra geral dos serviços (32% da receita) os de construção civil por empreitada, com emprego de materiais fornecidos pelo empreiteiro; 4.47 que todos os contratos de empreitada assumidos pelo Impugnante incluíam não apenas a prestação de serviços, mas o fornecimento de material, como faz prova a amostra anexa de notas fiscais e instrumentos contratuais (Doc. 02, fls. 313/373);

4.48 que embora essa discussão perca importância para fins de imposto de renda nos anos-calendário de 1998 e 1999, pelo fato de ele ter sido apurado sobre o lucro real, é relevante para fins de apuração da multa isolada acaso devida, em decorrência de recolhimentos insuficientes de IR por estimativa, isso porque a multa é calculada à razão de 75% da diferença entre o imposto recolhido e o devido, este, por sua vez calculado em 15% da base de cálculo equivalente ao lucro presumido;

4.49 que não se poderia permitir que o Impugnante, empresa individual dedicada especificamente à construção civil — empreiteira de obras de material a labor —, estivesse sujeita à sistemática de apuração do lucro estimado própria da locação de serviços em geral (32% da receita);

Multa Isolada Cobrada Indevidamente. Punição em Duplicidade. Precedentes do Conselho de Contribuintes.

4.50 que, conforme se extrai da própria folha de rosto do Auto de Infração, e do 'Demonstrativo de apuração de multa regulamentar e/ou multa e juros isolados', anexo, o Fiscal Autuante entendeu cabível a aplicação cumulativa da multa moratória genérica (art. 44, I, c/c § 1º I, da Lei nº 9.430/1996), pelo atraso no recolhimento do imposto constituído, com a denominada multa isolada, aplicada com fulcro no que dispõe o at. 44, I, c/c § 1º, IV, da Lei nº 9.430/1996;

4.51 que o Primeiro Conselho de Contribuintes tem diversas decisões (uma delas trazidas à colação) no sentido de que, ultrapassado o período de apuração do lucro real, perde sentido a exigência de multa por falta de recolhimento de um imposto (estimado) que se verificou, mais tarde, ser indevido;

4.52 que o Conselho de Contribuintes também já decidiu (conforme duas ementas juntadas) que não cabe a aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício por descumprimento da obrigação principal, sob pena de se punir duplamente a mesma infração à lei;

4.53 que isso é suficiente para demonstrar que o Fiscal Autuante se excedeu ao aplicar a multa isolada sobre imposto estimado, depois que o imposto deixou de ser estimado para ser real, ainda mais quando o cominou cumulativamente com a multa moratória genérica;

Anos-Calendário de 2000, 2001 e 2002. Serviços de Construção Civil. Base de Cálculo do IRPJ, no Regime do Lucro Presumido, Equivalente a 8% da Receita Bruta.

4.54 que se trata de falta incontornável na apuração do lucro presumido, para os anos-calendário de 2000, 2001, 2002, a adoção indiscriminada de percentual sobre a receita bruta aplicável aos serviços em geral (32%) aos serviços de construção civil, na verdade sujeitos a percentual quatro vezes menor (8%);

4.55 que o ADN nº 0611997 distingue os efeitos fiscais da empreitada de material e labor, com fornecimento de material pelo empreiteiro, da mera empreitada de labor, com fornecimento de material pelo dono da obra (contratação exclusivamente da mão-de-obra), a saber:

‘O Coordenador-Geral do Sistema de Tributação (..) declara em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados que:

I — Na atividade de construção por empreitada, o percentual a ser aplicado sobre receita bruta para determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda mensal será:

a) 8% (oito por cento) quando houver emprego de materiais, em qualquer quantidade;

b) 32% (trinta e dois por cento) quando houver emprego unicamente de mão-de-obra, ou seja, sem o emprego de materiais.’

4.56 que a Receita Federal do Brasil já teve oportunidades de se manifestar sobre esse Ato Declaratório Normativo em Soluções de consulta, tais como às trazidas à colação;

4.57 que não há dúvida de que a principal atividade a que se dedica o Impugnante é a construção civil, consoante a clara indicação do seu próprio registro no CNPJ e na Junta comercial do Estado de Pernambuco, bem como do conjunto de obras que agregou ao seu cabedal nos últimos cinco anos (tais como, o prédio destinado à Incubadora do Instituto Tecnológico de Pernambuco, a construção de cinco pontes no trecho Bezerro-Caruaru, na duplicação da BR-32 etc.);

4.58 que houvesse alguma dúvida sobre a quase exclusiva fonte de receita do Impugnante, ela seria espancada pela análise — não mais que meramente superficial — dos contratos de prestação de serviços firmados durante o período autuado (amostras em Doc. 03. fls. 375/514);

4.59 que, alternativamente, é suficiente a análise das notas fiscais, que invariavelmente destacaram os valores dos serviços

e dos materiais, para fins de apuração da contribuição previdenciária;

4.60 que diz "quase exclusiva fonte de receita" porque uma pequena parcela do faturamento da defendente tem por origem alugueis e a prestação de serviços outros, que não os de construção civil, sendo que o faturamento correspondente a esses serviços diversos está claramente discriminado nas planilhas anexas (Doc. 04, fls. 516/520), sendo que apenas sobre ele poder-se-ia apurar lucro presumido da ordem de 32%, tal como fizera o Impugnante à época;

4.61 que é necessária a realização de diligências para se verificar a integralidade dos contratos de prestação de serviços pelo Impugnante no período autuado;

4.62 que essa análise, que deixou de ser realizada pelo Fiscal Autuante no procedimento fiscalizatório, demonstrará que todos os contratos de empreitada envolvem o fornecimento de material pelo empreiteiro (empreitada de material e labor);

4.63 que os contratos de prestação de serviços anexos, bem como todos os demais, não acostados à presente defesa em razão do excessivo e desnecessário volume — cerca de 100 contratos de numerosas laudas -, mas que estão disponíveis para pronta apresentação aos julgadores da defesa, são prova cabal e inexorável de que o Impugnante tem por quase exclusiva fonte de receita a prestação de serviços de construção civil, com fornecimento de material;

4.64 que, nessas condições, não é pertinente a fixação do lucro presumido, para os anos-calendário 2000, 2001 e 2002, em 32% da receita bruta, mas, sim, em 8%;

Tratamento Tributário das "Outras Receitas" 4.65 que em todas as planilhas 'Composição da base de cálculo', anexas ao Auto de Infração, é possível observar uma coluna denominada "outras receitas na qual o Fiscal Autuante inseriu os faturamentos do Impugnante que não são considerados serviços da construção civil, sendo o aluguel a mais recorrente espécie;

4.66 que, como se sabe, o valor do aluguel é considerado a própria base de cálculo para o IRPJ e CSLL, e, por isso, o Fiscal Autuante simplesmente adicionou, na íntegra, os valores das 'outras receitas' aos lucros estimados/presumidos dos serviços de construção civil — estes calculados em 32% da receita bruta — na coluna 'base de cálculo' da planilha 'Apuração de Débito', aplicando, então, sobre a soma entre 32% da receita de serviços e 100% da receita de outros serviços, a alíquota de 15% (e, quando foi caso, do adicional correspondente);

4.67 que, contudo, o Fiscal Autuante descuidou ao não apartar as receitas financeiras e de alugueis (própria base de cálculo do IRPJ e CSLL) das receitas de serviços diversos, tais como consultoria e elaboração de projetos — cujo lucro deve ser estimado ou presumido na fração de 32%; 4.68 que a devida

*separação foi realizada pelo próprio Impugnante, e consta das planilhas anexas (Doe. 04, fls. 516/520);*

*4.69 que, assim, em todos os anos fiscalizados, o Fiscal Autuante deveria identificar o quanto das 'outras receitas' representa a própria base de cálculo do IRPJ e CSLL; e o quanto é apenas fator de multiplicação na operação matemática cujo produto é a base de cálculo do tributo;*

*4.70 que, por mais esta razão, o Auto de Infração é falho e deve ser revisto;*

*Outras Divergências de Faturamento: Cancelamentos de Notas Fiscais Desconsiderados pela Fiscalização* 4.71 *que, no levantamento da receita bruta do Impugnante, está claro que o Fiscal Autuante desconsiderou que muitas das faturas emitidas, por diversos motivos, vieram a ser canceladas, não gerando renda para seu emissor;*

*4.72 que são exemplos de notas fiscais que foram objeto de cancelamentos e re-emissões as anexas (Doc. 05, fl. 522);*

*4.73 que essas inutilizações, todavia, não podem ser simplesmente atropeladas pela administração tributária, como se o Impugnante estivesse a fraudar o Fisco, escamoteando receitas por detrás de falsos cancelamentos;*

*4.74 que o art. 224 do RIR/1999 garante ao contribuinte o direito de excluir do cálculo da sua receita bruta as vendas canceladas;*

*4.75 que, por essas justificativas, devem ser expurgados do lançamento os valores lançados como receitas, mas que representam, na verdade, valores de notas fiscais canceladas;*

*Retenções de Tributos na Fonte* 4.76 *que, conforme aduzido nos tópicos anteriores, o Impugnante concentra seus esforços na execução de obras e serviços para a administração pública, nas esferas federal, estaduais e municipais, valendo essa afirmação para todos os anos-calendário objeto da autuação impugnada;*

*4.77 que o artigo 64 da lei nº 9.430/1996 criou para os órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal que contratassem com pessoas jurídicas o dever de reter IR na fonte (art. 653 do RIR/1999), além de CSLL, Cofins e PIS, sendo que o § 5º deste artigo diz que o IR a ser retido se determina mediante a aplicação da alíquota de 15% sobre o resultado da multiplicação do valor a ser pago pelos percentuais de apuração do lucro presumido ou estimado, que, no caso do Impugnante, é de 8% (IN Conjunta SRF/STN/SFC no 04, de 18/08/1997);*

*4.78 que, como consequência, em todo o período fiscalizado, todas as entidades da administração federal retiveram na fonte, a título de adiantamento do IR, 1,2 % das faturas pagas;*

*4.79 que, no que se refere aos pagamentos efetuados por outras pessoas jurídicas, não integrantes da administração pública*

*federal, a exemplo dos diversos Estados e Municípios que contrataram com o Impugnante, o RIR/1999 prevê, no seu art. 647, a retenção na fonte unicamente do IR, à alíquota de 1,5 %;*

*4.80 que, em todo caso, embora poucas notas fiscais discriminassem o quantum da retenção, as notas de empenho raramente deixaram de destacá-lo, e isto está provado por cópias de alguns desses documentos oficiais, que o Impugnante anexa à presente Impugnação (Doc. 06, fls. 524/597);*

*4.81 que os valores das retenções, tanto no primeiro caso como no segundo, certamente foram informados à Receita Federal mediante Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRFs), em cumprimento ao art. 929 do RIR/ 1999;*

*4.82 que se ressalte que o Impugnante não dispõe dos Comprovantes Anuais de Rendimentos Pagos ou Creditados e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte em virtude de os contratantes não haverem cumprido o art. 942 do RIR/1999, que os obriga a fornecer esses documentos à pessoa jurídica beneficiária do pagamento com retenção até o último dia de janeiro do ano subsequente;*

*4.83 que, para complementar a instrução, o Impugnante faz juntar uma série de outros comprovantes de depósitos bancários que, se analisados comparativamente com as notas fiscais respectivas, evidenciarão que o pagamento efetivo foi realizado a menor, e a diferença corresponde justamente ao percentual do imposto de renda retido na fonte (e outros tributos, se for o caso);*

*4.84 que, independentemente do exposto, o Fiscal Autuante, ao finalizar a autuação, deveria compensar os tributos retidos na fonte, para apurar o quantum realmente devido, se é que há algum;*

*Desconsideração de Débitos Declarados em DCTF (2002). Ingresso no PAES — Programa Especial de Parcelamento 4.85 que, como se sabe, a IN SRF nº 126, de 30 de outubro de 1998, com base no Decreto-lei nº 2.124/1984, passou a obrigar as pessoas jurídicas a fornecerem trimestralmente, a partir do ano-calendário de 1999, uma Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), sendo que nesse documento, entregue eletronicamente à Receita Federal, o contribuinte realiza uma verdadeira confissão de débito dos tributos federais por ele devido, entre os quais IRPJ, CSLL, Cofins e o PIS;*

*4.86 que, de fato, como demonstra a coluna 'Débitos declarados(2)' da planilha "Demonstrativo de situação fiscal apurada" (anexa ao Auto de Infração), desde 1999 o Impugnante passou a informar trimestralmente ao órgão competente os tributos devidos;*

*4.87 que, em que pese a diligência do Impugnante, o Fiscal Autuante não reconheceu quaisquer débitos declarados referentes ao ano-calendário de 2002, embora as DCTFs tenham*

*sido entregues muito antes do término da fiscalização (protocolos em anexo, Doc. 07, fls. 599/606);*

*4.88 que e verdade, por outro lado, que uma auditoria interna levou à correção de algumas distorções (quase sempre insignificantes) que foram identificadas nas DCTFs do 4º trimestre de 2001 e do 1º ao 4º trimestre de 2002, sendo que alguns tributos foram declarados em valores superiores aos realmente devidos, enquanto outros em valores pouco inferiores, a saber:*

*DCTF original:*

| 2002          | Protocolo  | IRPJ       | PIS       | Cofins      | CSLL      |
|---------------|------------|------------|-----------|-------------|-----------|
| 1.º trimestre | 14/02/2003 | 3.893,24   | 3.274,44  | 15.112,74   | 5.440,59  |
| 2.º trimestre | 14/02/2003 | 46.490,43  | 18.431,59 | 85.068,84   | 30.624,78 |
| 3.º trimestre | 14/02/2003 | 33.986,68  | 15.135,10 | 69.854,31   | 25.147,55 |
| 4.º trimestre | 17/10/2003 | 23.392,27  | 11.601,82 | 53.546,861  | 19.276,87 |
| Totais        |            | 107.762,62 | 48.442,95 | 223.582,751 | 80.489,79 |

*DCTF retificadora:*

| 2002          | Protocolo  | IRPJ        | PIS        | Cofins     | CSLL      |
|---------------|------------|-------------|------------|------------|-----------|
| 1.º trimestre | 28/11/2003 | 2.957,18    | 8.933,95   | 41.233,59  | 4.520,73  |
| 2.º trimestre | 28/11/2003 | 46.657,55   | 18.655,55  | 86.102,56  | 30.647,35 |
| 3.º trimestre | 28/11/2003 | 30.870,83   | 14.626,20  | 67.503,62  | 24.277,22 |
| 4.º trimestre | 28/11/2003 | 23.370,881  | 12.728,981 | 58.749,161 | 19.265,32 |
| Totais        |            | 103.856,441 | 54.944,68  | 253.588,93 | 78.710,62 |

*4.89 que a confissão de débitos, porém, não impediu que as vicissitudes da vida empresarial proibissem o Impugnante de saldar inteiramente os seus compromissos fiscais;*

*4.90 que, assim, o Impugnante deixou de pagar oportunamente os débitos tributários de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins relativos aos anos-calendário de 2001 e 2002, com algumas exceções para PIS e Cofins;*

*4.91 que, no entanto, com a edição da Lei nº 10.684, de 30/05/2003, o Governo Federal concedeu condições especiais de parcelamento àqueles contribuintes que, a exemplo do Impugnante, manifestaram solicitude e boa-fé ao confessarem seus débitos, mas não conseguiram pagá-los;*

4.92 que, segundo a Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 01, de 25/06/2003, o contribuinte que quisesse aderir ao parcelamento deveria protocolizar eletronicamente um requerimento de adesão, até 31/07/2003, pelo qual se comprometia a pagar, em até 180 prestações, todos os débitos declarados em DCTF, além de outros não constituídos que quisesse confessar;

4.93 que assim fez o Impugnante, mais uma vez mostrando-se cioso dos seus compromissos, portador de boa vontade e disposição, e firme nas atitudes, como prova o seu requerimento de adesão ao PAES, protocolizado em 29/07/2003 e o pagamento da primeira parcela em 31/07/2003 (Doc. 08, fls. 608/609);

4.94 que a não necessidade de nova confissão de débitos anteriormente declarados em DCTF para incluí-los no parcelamento está prevista no art. 1º § 2º da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 03, de 01/09/2003:

‘Art. 1º Fica instituída declaração - Declaração Paes - a ser apresentada até o dia 31 de outubro de 2003 pelo optante do parcelamento especial de que trata a Lei 10.684/03, pessoa física ou, no caso de pessoa jurídica ou a ela equiparada, pelo estabelecimento matriz, com a finalidade de:

(...)

§ 2º Os valores relativos a débitos de impostos e contribuições já declarados ou confessados anteriormente, inclusive mediante pedido de parcelamento, ainda que pendente de decisão, serão incluídos pela SRF no parcelamento especial, não devendo ser informados na Declaração Paes.’

4.95 que se verifica, portanto, que todos os débitos confessados em DCTF antes de 31/10/2003 (data-limite para a entrega da declaração PAES) não poderiam ser objeto de lançamento de ofício, uma vez que espontaneamente constituídos pelo Impugnante, e não apenas isso, além de constituídos, os débitos encontram-se com exigibilidade suspensa, por força de parcelamento na forma da Lei nº 10.684/2003 (art. 151, VI, CTN) e já começaram a ser paulatinamente extintos, por força de pagamentos;

4.96 que é de se ressaltar que, até o presente momento, o Impugnante tem se mantido adimplente com o PAES, quitando em dia as parcelas nos valores corretos (Doc. 09, fls. 612/613);

4.97 que, portanto, acolhidos os argumentos dos tópicos antecedentes e reduzido o saldo devedor aos débitos em aberto que foram confessados em DCTF, ainda assim não poderá persistir uma autuação fiscal que pretenda lançar débito já constituído, cobrar débito suspenso, e se sobrepor a um parcelamento em curso regular;

Resumo do IRPJ no Período Fiscalizado. Compensações.

4.98 que para facilitar o trabalho dos Julgadores, apresenta, em anexo (Doc. 10, fls. 615/621), planilhas que resumem o IR efetivamente devido, em todas as competências fiscalizadas, 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002;

4.99 que os números foram levantados a partir dos faturamentos informados à Receita Federal nas DIPJs e, pessoalmente, ao fiscal Autuante, sendo que foram deduzidas do imposto devido as retenções de órgãos públicos (OP) e os pagamentos com DARF;

4.100 que, no que se refere ao ano-calendário de 1998, deve-se chamar a atenção para o recolhimento complementar de R\$ 7.772,31 em 10/10/2001 (DARFs anexos em Doc. 11, fls. 623/624), embora houvesse sido pago ou retido imposto de renda em valor superior ao devido no ano, pelo lucro real (incluindo o adicional do IR), o Impugnante foi orientado pela Receita Federal a fazer o recolhimento complementar do adicional, e compensá-lo posteriormente, tendo, no final das contas, atingido a R\$ 15.679,88 o IR recolhido a maior, valor que não foi compensado pelo Fiscal Autuante na apuração do saldo devedor;

Requerimentos 4.101 que requer a realização de diligências para se analisarem um a um os contratos de prestação de serviço de construção civil executados pelo Impugnante, caso o julgador entenda necessário;

4.102 que requer diligências junto às entidades da Administração Pública que realizaram pagamentos ao Impugnante, para o fim de apurar os tributos retidos na fonte, caso o julgador entenda necessário;

4.103 que requer o acolhimento da preliminar de nulidade do Auto de Infração, e que, por decorrência dos seus vícios formais, o mesmo seja anulado, ressalvado à Receita Federal o direito de elaborá-lo novamente, inclusive após nova fiscalização nas dependências do Impugnante e

4.104 que não sendo acolhida a preliminar, e como decorrência do disposto nos demais itens, requer seja acolhida a presente Impugnação, em todos os seus termos, para se expurgarem dos débitos lançados aqueles que o foram indevidamente ou a maior, inclusive por terem sido anteriormente retidos, recolhidos, constituídos, confessados e parcelados, tudo a culminar com a improcedência do Auto de Infração.

5. A Impugnação ao lançamento da CSLL encontra-se nas fls. 872/895, com anexos de fls. 896/999, repetindo as alegações relativas ao lançamento do IRPJ.

6. Por . meio do despacho de fl. 1.010, e com base no disposto na Portaria RFB nº 10.733, de 20/07/2007, publicada no DOU de 24/07/2007, a Delegacia de Julgamento no Recife enviou, em 24/07/2007, este processo para a Delegacia de Julgamento no Rio de Janeiro I fazer o julgamento.

7. Por meio da Resolução nº 138/2007, de 27/08/2007, o julgamento foi convertido em diligência, para que auditor-fiscal designado pelo chefe da unidade administrativa lançadora de jurisdição do Interessado, respondesse aos seguintes quesitos (fls. 1.022 a 1.049):

8.1 identifique, com precisão, para cada um dos números constantes das tabelas intituladas 'COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO — (APURAÇÃO SINTÉTICA)', e fls. 36, 37, 38, 39 e 40, relativas, respectivamente, aos anos-calendário de 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002, a fonte ou as fontes de informação, de modo que não reste qualquer dúvida sobre como foi determinado cada um dos referidos números;

8.2 nas tabelas intituladas 'COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO — (APURAÇÃO SINTÉTICA)', explique se a coluna intitulada "Receita de Serviços" contém valores de receitas de serviços ou de faturamentos de serviços?;

8.3 para o ano-calendário de 1998, relativamente às obras contratadas, compulsando a contabilidade do Interessado, a DIPJ11999 e o informado pelo Interessado, verifiquei o seguinte:

a) Receita de Anos Futuros (em 3111211997): R\$1.529.012,81 (fl. 1.013)

b) Faturamento de 1998: R\$ 4.381.816,02 (fl. 516)

c) Receita de Serviços de 1998: R\$ 3.103.598, 76 \*07. 86)

d) Receita de Anos Futuros (em 3111211998): R\$ 2.807.230, 07 (fl. 1.013)

OBS:  $d = a + b - c$  \*OBS: Na DIPJ11999, é informado que a Receita de Prestação de Serviços de 1998 tem o valor de R\$ 3.097.992, 71 (fl. 1.014)

Na tabela intitulada 'COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO — (APURAÇÃO SINTÉTICA)' para o ano-calendário de 1998 (fl. 36), é informado pelo Fisco que a receita de serviços do ano-calendário de 1998 é de R\$ 5.946.967,12.

Explique, de forma detalhada, o porquê da diferença entre o valor da Receita de Serviços identificada pelo Fisco, R\$ 5.946.967,12 e a contabilizada pelo Interessado, R\$ 3.103.598, 76, ou declarada pelo Interessado, R\$ 3.097.992,71;

8.4 para o ano-calendário de 1999, relativamente às obras contratadas, compulsando a contabilidade do Interessado, a DIPJ12000 e o informado pelo Interessado, verifiquei o seguinte:

a) Receita de Anos Futuros (em 3111211998): R\$ 2.807.230,07 (fl. 1.015)

b) Faturamento de 1999: R\$1.346.537,01 (fl. 517)

c) Receita de Serviços de 1999: R\$ 3.192.637,89\* (c = a + b — d)

d) Receita de Anos Futuros (em 3111211999): R\$ 961.129,19 (fl. 1.015)

\*OBS: Na contabilidade é informado que a venda de serviços de obras empreitadas em 1999 tem o valor de R\$ 3.198.760,65 (fl. 103)

OBS: (\*Na DIPJ12000, é informado que a Receita de Prestação de Serviços de 1999 tem o valor de R\$ 3.209.010,65 (fl. 1.016)

Na tabela intitulada 'COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO — (APURAÇÃO SINTÉTICA)' para o ano-calendário de 1999 (fl. 37), é informado que a receita de serviços do ano-calendário de 1999 é de R\$ 4.674.568,77.

Explique, de forma detalhada, o porquê da diferença entre o valor da Receita de Serviços identificada pelo Fisco, R\$ 4.674.568,77 e a contabilizada pelo Interessado, R\$ 3.198.760,65, ou declarada pelo Interessado, R\$ 3.209.010,65;

8.5 para o ano-calendário de 2000, relativamente às obras contratadas, compulsando a contabilidade do Interessado, a DIPJ12001 e o informado pelo Interessado, verifiquei o seguinte:

a) Receita de Anos Futuros (em 3111211999): R\$ 961.129,19 (fl. 1.015)

b) Faturamento de 2000: R\$ 3.510.778,09 (fl. 518)

c) Receita de Obras Empreitadas de 2000: R\$ 4.439.331,57\* (fl. 123)

d) Receita de Anos Futuros (em 3111212000): R\$ 32.575,71 (d = a + b - c)

\*OBS: (Na DIPJ12001 ffls. 1.017 a 1.020), é informado que a Receita Bruta Sujeita ao percentual de 8% no ano-calendário de 2000 tem o valor de R\$ 3.466.752,99 180.298,89 + 588.168,23 + 597.912,57 + 2.100.373,30)

Na tabela intitulada COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO — (APURAÇÃO SINTÉTICA)' para o ano-calendário de 2000 (fl. 11. 38), é informado que a receita de serviços do ano-calendário de 2000 é de R\$ 4.471.907,28.

Para o ano-calendário de 2000, a receita de serviços considerada pelo Fisco, R\$ 4.471.907,28 é bem próxima da contabilizada pelo Interessado, R\$ 4.439.331,57, o que parece indicar que o Interessado, ao declarar na sua DIPJ12001 uma receita de R\$ 3.466.752,99 para o ano de 2000, deixou de oferecer à tributação receita contabilizada no valor de R\$ 972.578,58 (4.439.331,57 — 3.466.752,99).

Ratifique ou retifique, de forma fundamentada, o que concluí para o ano-calendário de 2000. Além disso, apresente as possíveis diferenças nas receitas contabilizadas e declaradas, mês a mês, também de forma fundamentada.

8.6 informe, de forma detalhada, se os contratos de prestação de serviços de construção civil envolvem ou não, no todo ou em parte, o fornecimento de materiais pelo Interessado, e se, em consequência disso está ou não correto o percentual de 8% utilizado pelo Interessado na obtenção do lucro presumido para esse tipo de serviço;

8.7 Em decorrência dos quesitos acima, da resposta dada a eles, e de quaisquer outros elementos que entenda apropriados, analise as autuações efetuadas de IRPJ e da CSLL, trazendo para os autos tudo o que lhe pareça relevante para o julgamento a ser efetuado;

8.8 Se for o caso, refaça as tabelas anexadas aos Autos de Infração, em função do resultado desta diligência.

**9. Seja o Interessado cientificado do inteiro teor desta Resolução e de todos os elementos que venham a ser carreados aos autos em função da diligência ora determinada, concedendo-lhe, expressamente, o prazo de 30 (trinta) dias para, querendo, aditar razões de defesa às Impugnações.'**

*8. Em 13/09/2007, foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal — Diligência (fl. 052), tendo sido indicado para proceder à diligência o próprio Auditor Fiscal Autuante.*

*9. Por meio do documento Encerramento de Diligência (fls. 1.197/1.207, com anexos de fls. 1.208/1.257), cientificado ao Interessado em 02/07/2008 (fl. 1.195), o Auditor Fiscal que efetuou a diligência concluiu o seguinte, em síntese:*

*- que, no período autuado, o contribuinte só participou de obras cujo prazo de execução era inferior a um (01) ano;*

*- que os materiais empregados e utilizados nas obras executadas, na quase totalidade dos casos, eram fornecidos pelo contribuinte Documento 01 - Planilhas de Contratos Apresentados e Localizados (fls. 1.208/1.216);*

*- que o contribuinte apresentou as cópias das folhas do Livro de Registro de Serviços Prestados com numeração das Notas Fiscais emitidas nos anos de 1998 e 1999, bem como a relação das demais Notas Fiscais emitidas em 2000, 2001 e 2002 fornecidas pela Prefeitura do Recife, Secretaria da Finanças, que foram anexadas ao encerramento da diligência;*

*- que foi realizada nova análise dos lançamentos efetivados nas cópias do Livro Razão apresentado e existente neste Processo e nos demais Processos das autuações efetivadas para melhor identificar as receitas de serviços e as outras receitas que compõem a base de cálculo a ser considerada, do que resultou*

*os valores indicados no conjunto de Planilhas (4 para cada ano) semelhantes as do Sistema Papéis de Trabalho "COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO — APURAÇÃO SINTÉTICA, dos anos de 1998 a 2002, anexas, Documento 02 — Conjunto de Planilhas do IRPJ, 04 (quatro) para cada ano, de 1998 a 2002 (fls. 1.217/1.237);*

*- que o contribuinte apresentou alguns DARFs e uma relação de pagamentos efetuados, os quais foram conferidos e lançados na Planilha 'PAGAMENTOS IDENTIFICADOS — SINAL 04 e Paes', anos de 1998 a 2002, anexas no Documento 02 (fls. 1.217/1.237);*

*- que foram considerados os pagamentos efetuados através do uso e aplicação da Lei nº 10.684/2003 (PAES);*

*- que não estão inclusas nas bases de cálculo as Notas Fiscais canceladas e que os diferimentos foram acatados;*

*- que, na análise do Livro Registro e Apuração do ISS em confronto com o Livro Razão, constatou a emissão das Notas Fiscais citadas nas planilhas apresentadas, consignadas a cada contrato executado;*

*- que, no decorrer desta diligência, analisou os demais processos do contribuinte, lavrados à mesma época deste, e percebeu a existência de cópias do Livro Razão com encerramentos anuais das obras que são diferidas para os anos seguintes: do ano de 1997 para 1998, do ano de 1998 para 1999 e do ano de 1999 para 2000;*

*- que, nas planilhas apresentadas pelo contribuinte, confrontou os valores, as Notas Fiscais, os lançamentos contábeis e os contratos apresentados e os identificados em outros processos, concluindo pela consistência dos mesmos;*

*- que as respostas aos quesitos foram as seguintes:*

*‘Quanto ao item 8.1 — São os números encontrados nas Notas Fiscais emitidas e já relacionadas, cujos valores estão contabilizados, deduzidas das Notas Fiscais canceladas e dos diferimentos efetuados, de acordo com os artigos 407, 408 e 409 do RIR199. Está elaborada nova Planilha de composição da base de cálculo, semelhante a elaborada nas folhas 36, 37, 38, 39 e 40, com os novos valores encontrados. (Doc.2)*

*Quanto ao item 8.2 — Conforme contratos analisados a maioria das obras, senão todas, são efetivados os pagamentos após aferição da execução pelo contratante, em alguns casos devendo ser emitida a Nota Fiscal e a Fatura, em outros apenas a Nota Fiscal ou a fatura e em última situação só com a aprovação do Boletim de Medição da execução da obra pela contratante esta autoriza ao Contribuinte a emitir a Nota Fiscal para receber o pagamento. Considere-se, portanto, o faturamento de serviço como o valor contido na Composição da Base de Cálculo - Apuração Sintética.*

Quanto ao item 8.3 — Esclarecimentos conforme item anterior. É dever admitir na autuação originária não haver sido considerado os diferimentos em razão da própria espécie da fiscalização, conforme Manual de Fiscalização;

**Das verificações consideradas obrigatórias:**

... são de caráter obrigatório as verificações consistentes no cotejo entre os valores constantes da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, exceto aqueles sobre o comércio exterior. No caso de períodos de apuração para os quais não tenha sido apresentada a DCTF, deverão ser cotejados os valores pagos ou recolhidos com os constantes da escrituração do sujeito passivo.'

O que acarretou ao incremento do valor autuado no ano de 1998, diferença que deve ser considerada para o ano de 1999. Anexamos Planilha elucidativa elaborada pelo contribuinte como 'Doc. 03 e 04'. Ficando então na conformidade da Portaria MF nº 647 de 29.12.1978, anexa.

Quanto ao item 8.4 — Esclarecimentos conforme item 8.2.

São reiteradas as considerações do item anterior, ocorrendo o incremento do valor autuado no ano de 1999, diferença que deve ser considerada para o ano de 2000. Anexamos Planilha elucidativa elaborada pelo contribuinte como "Doc. 03". Ficando então na conformidade da Portaria MF nº 647 de 29.12.1978, anexa.

Quanto ao item 8.5 — Esclarecimentos conforme item 8.2.

São retificados os valores computados inicialmente como base de cálculo para o ano de 2000, decorrente da alocação de valores de anos diversos, devido a complexidade da contabilidade do Contribuinte. Com os valores esclarecidos conforme se depreende nas Planilhas apresentadas confrontadas com os novos elementos acostados e os demais coligidos internamente nos permitem constatar a base de cálculo sobre que deve incidir a tributação no ano de 2000. Ficando então na conformidade da Portaria MF nº 647/178, anexa.

Quanto ao item 8.6 — O Contribuinte apresentou uma Pasta com alguns contratos, Planilhas, Termos Aditivos e Notas de Empenho/autorizações de Pagamento. Diligenciamos nos demais Autos de Infração contra o contribuinte e encontramos mais alguns Contratos. Construímos uma Planilha com os elementos constantes dos contratos que nos dão um melhor entendimento das obras desenvolvidas/executadas pelo contribuinte, situando o emprego ou não de materiais, prazos, preços e forma de execução, etc. Considerando a tipologia das obras e os prazos empregados, na conformidade dos contratos analisados, somos **determinados a considerar como de 8% (oito por cento) a alíquota**

a ser empregada na obtenção do Lucro Presumido, nas receitas de serviços.

Quanto ao item 8.7 — Todas as análises e verificações, encontradas e consideradas nesta diligência se coadunam perfeitamente no elenco das respostas a serem empregadas e consideradas na autuação da CSLL sobre o mesmo Contribuinte, efetivada através do Processo nº 19647.00594912003-80, servindo portanto, esta Diligência como resultado a ser acostado ao mesmo. Nesta ocasião são acostadas a esta ao conjunto de planilhas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL. (Doc. 03).

Quanto ao item 8.8 — Para melhor elucidar a questão suscitada quanto aos Autos de Infração do IRPJ e da CSLL, seguem anexos as Planilhas refeitas na conformidade dos Papéis de trabalho, adicionadas de um total geral de todo o período objeto da fiscalização com a nomenclatura 'COMPOSIÇÃO DA AUTUAÇÃO — IRPJ E COMPOSIÇÃO DA AUTUAÇÃO — CSLL'. (Doc. 04)

Quanto ao item 9. É encaminhado ao Contribuinte uma cópia deste Encerramento de Diligência, conforme Termo de Conhecimento de Encerramento de Diligência, anexo, sendo-lhe concedido o prazo de trinta (30) dias, para suas considerações e/ou aditamentos de razões de defesa. Decorrido este prazo sem manifestação de concordância ou discordância, será o Processo encaminhado a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento Rio de Janeiro I para prosseguimento do feito.'

- que ficou 'constatado o emprego irregular na autuação original da alíquota de 32%, quando pelo tipo da atividade desenvolvida, pelos contratos apresentados, pelo emprego de materiais e pelos prazos de execução, deva ser de 8% (oito por cento) para apuração da base de cálculo das receitas de serviços, conforme artigo 518 do RIR 1999 e decisões em processo de consulta (percentuais aplicáveis em função da atividade) atividades em geral nota 15 a Ato Declaratório Normativo da COSIT nº 6 de 13/01/97, combinados com os artigos 407 e 408 do RIR/99';

- que se deve 'consignar que alguns equívocos cometidos se originaram da insuficiente prestação de informações pelo Contribuinte no decorrer da fiscalização. Com estas novas informações e pesquisas efetuadas há de ser constatado a necessidade de correção dos valores autuados anteriormente pelos que ora são demonstrados';

- que 'segue e integra este resultado de diligência cópia das planilhas, semelhante as do sistema Papéis de Trabalho, com os novos valores a serem considerados nesta autuação, Doc. (02 e 03)' e - que 'são incluídas as Planilhas 'COMPOSIÇÃO DA AUTUAÇÃO — IRPJ e COMPOSIÇÃO DA AUTUAÇÃO — CSLL' com um resumo do resultado desta diligência Doc. (04)'.

10. Em 29/07/2008, por meio do documento de fls. 1.258/1.260, com anexos de fls. 1.261/1.269, o Interessado, em síntese, assim se pronunciou a respeito do documento Encerramento de Diligência:

- que é de se observar que, conforme notas fiscais apresentadas (vide demonstrativos anexos) durante os trabalhos de diligência, em diversos serviços prestados ocorreram retenções do I.R. Fonte, fato não considerado na apuração do tributo efetivamente devido, o que levou à apuração de um saldo de tributos a ser pago superior àquele efetivamente devido;

- que se pede seja considerada, nos termos do § 1º do art. 8º da Lei 9718/1998, para fim de compensação, até 1/3 (um terço) da Cofins efetivamente paga (vide anexo), com os valores a recolher a título da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL)

11. Em 18/09/2008 (fl. 1.271), o Interessado foi cientificado do Termo de Solicitação de Esclarecimentos de fl. 1.270, no qual o Auditor Fiscal Autuante solicita uma série de esclarecimentos/documentos a respeito dos comentários do Interessado sobre o resultado da diligência.

12. Em 02/10/2008, o Interessado, por meio da correspondência de fl. 1.272/1.273, com anexos de fls. 1.274/1.664, prestou os seguintes esclarecimentos, em síntese:

- que a sistemática de diferimento adotada é aquela de que trata o Parecer COSIT nº 45/1999, e prevista na Lei Federal nº 9.718/1998;

- que, assim, a base de cálculo adotada para fins de apuração das contribuições em tela (PIS, Cofins e CSLL) é obtida partindo-se do faturamento mensal (vide Doc. 01 (fls. 1.274/1.292), diminuído dos valores diferidos por não recebidos (contratos com órgãos públicos);

- que, por sua vez, do resultado dessa operação deverão ser compensadas as importâncias retidas na fonte por aqueles órgãos;

- que, quanto às retenções mencionadas, efetuadas pelos órgãos públicos, encontram-se as mesmas discriminadas, mês a mês, nas planilhas (Vide Docs. 02 (fl. 1.294) — PIS, 03 (fl. 1.295) — Cofins, 04 (fls. 1.296/1.297) — IR Fonte e 05 (fl. 1.298) — CSLL) em anexo;

- que, para um melhor esclarecimento da matéria, encaminhou as notas fiscais relacionadas em anexo (vide Doc. 06, fls. 1.299/1.420), a qual atende também a exigência contida no Termo de Solicitação de Esclarecimentos (Doc. 07, fl. 1.422);

- que, para que não remanesçam dúvidas sobre a situação fiscal do Interessado, juntou os seguintes demonstrativos: Demonstrativo do PIS retido, pago e incluído no PAES (Doc. 08, fls. 1.423/1.424); Demonstrativo da Cofins (Doc. 09, fl. 1.425);

*Demonstrativo do PIS devido (Doc. 10, fl. 1.426); Demonstrativo da Cofins (Doc. 11, fl. 1.427); Demonstrativo do PIS pago após as compensações, com os respectivos DARFs (Doc. 12, fls. 1.428/1.429); Demonstrativo da Cofins paga após as compensações, com os respectivos DARFs (Doc. 13, fls. 1.430/1.448); Demonstrativos do IRPJ e da CSLL pagos, após as compensações, com os respectivos DARFs (Docs. 14 e 15, fls. 1.449/1.524); Documentação comprobatória do pagamento de valores parcelados e computados nos Autos de Infração (Doc. 16, fls. 1.525/1.553); Lançamentos de Tributos e Contribuições (fls. 1.554/1.664).*

*13. Em 28/10/2008, foi emitido o Relatório de Resultado após Manifestação do Contribuinte quando do Encerramento da Diligência (fls. 1.665/1.666, com anexos de fls. 1.667/1.684), a seguir apresentado, em síntese:*

*- que 'confrontadas as Notas Fiscais e considerando suas cópias aceitas, constatamos a emissão das mesmas com pertinência aos contratos acostados, devendo os órgãos encarregados dos descontos efetivarem os descontos e recolhimentos à RFB, na conformidade do artigo 64 da Lei 9.430/96 e IN SRF/STN/SFC nº 23 de 02/03/01 e alterações';*

*- que 'observadas as DIRFs obtidas e confrontadas com os valores das Notas Fiscais, constatamos uma enorme diferença quanto aos valores recolhidos. Seguem as cópias das DIRFs juntamente com os demais elementos apresentados e coligidos internamente';*

*- que 'segue e integra este resultado pós-encerramento de diligência planilhas (03) com as retenções elencadas em DIRF e nas Notas Fiscais apresentadas' (Doc.01 — Retenções Gerais Consideradas, fls. 1.667/1.670);*

*- que 'acompanham este relatório as Planilhas de pagamentos e o demonstrativo da situação fiscal encontrada do IRPJ e da CSLL, dos anos de 1998 a 2002' Doc. 02 — Planilhas com pagamentos identificados e retenções consideradas, e Demonstrativo da Situação fiscal Apurada, fls. 1.671/1.681) e - que foram refeitas e incluídas as Planilhas "COMPOSIÇÃO DA AUTUAÇÃO — IRPJ e da CSLL, após acatamento das considerações ao encerramento pelo contribuinte", com um resumo do resultado desta diligência, Doc.03, fls. 1.682/1.684.*

*14. Em 31/10/2008 (fl. 1.688), o Interessado foi cientificado do Termo de Conhecimento de Encerramento de Diligência de fl. 1.685, assim como do Relatório de Resultado após Manifestação do Contribuinte quando do Encerramento da diligência (fls. 1.665/ 1.666, com anexos de fls. 1.667/1.684).*

*15. Em 03/04/2009, por meio do Despacho de fl. 1.686, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I devolveu o processo para o Serviço de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil no Recife — PE abrisse prazo de 30 (trinta) dias para que o Interessado, se quisesse,*

*aditasse razões de defesa em decorrência do resultado final da diligência.*

*16. Aberto prazo para o Interessado, ele preferiu não se manifestar (fls.1.689/1.691).*

## DA DECISÃO DA DRJ

### E DO RECURSO DE OFÍCIO

Em 7/8/2009, acordaram os julgadores da 9ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro I, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação da interessada e, em consequência, os lançamentos de IRPJ e de CSL, para manter os valores de R\$ 41.604,38 de IRPJ e R\$ 1.949,90 de CSL, acrescidos da multa de 75% e dos encargos moratórios pertinentes até a data do efetivo pagamento. Também foi julgada procedente em parte, por unanimidade de votos, as multas isoladas de estimativa de IRPJ, no valor de R\$ 6.237,31, e de CSL, no valor de R\$ 5.859,57, acrescidas dos encargos moratórios pertinentes até a data do efetivo pagamento, pelos motivos abaixo sintetizados.

Foi afastada a preliminar de nulidade do auto de infração de IRPJ por não se verificar nenhuma das hipóteses previstas pelo art. 59 do Decreto 70.235/72. Também foi afastada a preliminar de cerceamento de defesa, sob o entendimento de que a fase litigiosa do processo somente é instaurada com a apresentação da impugnação, não havendo que se falar em cerceamento de defesa na fase de autuação.

Ademais, foram rebatidas todas as acusações imputadas, sem ocorrência de prejuízo ao direito de defesa da recorrente. Após a apresentação do resultado final da diligência, foi concedida mais uma oportunidade de manifestação à recorrente, que optou por não acrescentar nada a sua defesa.

Sobre os contratos firmados com entidades governamentais, foram colacionados os dispositivos legais aplicáveis ao caso, sendo eles: arts. 407, I e II, § 1º, I e II e § 2º, 408 e 409, I, §§ 1º, 2º e 3º, do RIR/99, bem como itens 10 e 10.1, da IN SRF 21/79. Concluiu-se que somente nos contratos com duração superior a doze meses é facultado ao contribuinte diferir a tributação do lucro até a sua realização, independentemente do prazo de execução de cada unidade do contrato.

Todos os contratos da recorrente – embora firmados com entidades governamentais – possuíam vigência inferior a doze meses, impossibilitando o diferimento da tributação do lucro até o momento de sua realização. Às fls. 1733 a 1735 constam planilhas que apresentam o procedimento de diferimento utilizado pela recorrente.

Das referidas planilhas observa-se que:

- No ano de 1998 houve omissão de receitas no valor de R\$ 37.650,43;
- No ano de 1999 não houve omissão de receitas;
- No ano de 2000 houve omissão de receitas no valor de R\$ 45.409,39;

- No ano de 2001 não houve omissão de receitas;
- Sobre o faturamento diferido de 2002, não foram apresentadas nos autos informações acerca do que aconteceu com ele no ano de 2003 e nos seguintes.

Acrescentou-se ter havido omissão de receitas no valor de R\$ 1.527.915,45 no ano de 1997. Entretanto não houve lançamento relativo a esse período, de forma que não se manifestou a esse respeito a 9ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro I.

Colacionou-se à fl. 1736 ementa de solução de consulta sobre obras por empreitada cujo fornecimento de materiais é feito exclusivamente pelo contribuinte. Neste caso, a alíquota para apuração da base de cálculo do IRPJ, na opção pelo lucro presumido, deve ser de 8%. É o que se aplica ao caso da recorrente no período de 2000 a 2002.

Sobre o resultado final da diligência, concordou-se com a afirmação do AFRF de que a recorrente participou somente de obras cujo contrato possuía vigência inferior a doze meses, conforme restou comprovado nos autos.

Concordou-se também com o fato de que a recorrente forneceu, na quase totalidade dos casos, os materiais utilizados nas obras executadas, igualmente por ter ficado provado nos autos. Nesse sentido, afirmou que o tratamento a ser empregado na totalidade dos casos é o de fornecimento de materiais realizado pela recorrente, tendo em vista que não foi feita indicação dos poucos casos em que isso não teria ocorrido.

Anuiu também quanto à aplicação da alíquota de 8% sobre a receita de serviços para apuração da base de cálculo nos anos calendário de 2000 a 2002, em que a recorrente fez opção do lucro presumido, ao invés da anteriormente aplicada, de 32%.

Concordou-se também com as planilhas apresentadas como resultado da diligência, vez que consideraram os pagamentos já efetuados, os débitos incluídos no PAES e o IRRF, conforme comprovado nos autos.

Houve discordância quanto à afirmação do AFRF sobre o direito ao diferimento da tributação sobre o lucro nos termos do art. 409 c/c 408, do RIR/99. Isso porque, como anteriormente mencionado, o diferimento é facultado ao contribuinte apenas em caso de contratos com vigência superior a doze meses.

Foram reduzidos os valores de multas isoladas referentes a diferenças de estimativas de IRPJ e CSL não pagos ou não declarados, como consequência do resultado da diligência, e valores de IRPJ e CSL acompanhados de multa de 75%. Contudo, não foi feita a exigência dos “encargos moratórios referentes ao diferimento da exigência dos tributos em decorrência do diferimento de faturamento” realizado pela recorrente, uma vez que isso não se deu no lançamento original.

Com base no art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96, foi mantida a exigência da multa isolada sobre as estimativas de IRPJ não pagas, apenas observando que a Lei 11.488/07 alterou o percentual da multa de 75% para 50%. Aplicou-se, portanto, ao presente caso a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN.

Processo nº 19647.005951/2003-59  
Acórdão n.º **1103-000.807**

**S1-C1T3**  
Fl. 1.807

---

Sendo assim, foi mantido em parte o crédito tributário lançado relativo ao IRPJ e à multa isolada por falta de pagamento das estimativas de IRPJ, conforme tabelas apresentadas às fls. 1744 e 1745. Também mantido em parte o crédito de CSL e de multa isolada por falta de pagamento das estimativas de CSL, conforme tabelas de fls. 1746 e 1747.

Do acórdão recorreu de ofício o Presidente da Turma e relator, com fulcro no art. 34 do Decreto 70.235/72, com alterações introduzidas pela Lei 9.532/97 e Portaria MF 3/08.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcos Takata

Trata-se de remessa de ofício, ou, na linguagem do PAF, de recurso de ofício, interposto pelo Presidente da 9ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro I. Não houve recurso voluntário.

Como se viu do relatório, no juízo *a quo*, converteu-se o julgamento em diligência.

Da diligência realizada, ficou constatado o seguinte:

i) que os materiais empregados e utilizados nas obras eram fornecidos, em sua quase totalidade, pela contribuinte;

ii) que, dessa forma, ficou constatado o emprego irregular do coeficiente de 32% para os anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, períodos em que a contribuinte se sujeitara ao regime do lucro presumido, quando se deveria ter aplicado o coeficiente de 8%;

iii) que a contribuinte só participara de obras cujos contratos tinham vigência por período inferior a um ano;

iv) a aceitação de todos os diferimentos de receita reconhecidos pela contribuinte em sua escrituração contábil;

v) a consideração dos pagamentos efetuados, dos débitos incluídos no PAES, bem como das retenções de tributos na fonte.

De outra parte, o i. relator do órgão julgador *a quo* divergiu do resultado da diligência nos seguintes pontos: a possibilidade de diferimento das receitas; a existência somente de diferimento de receitas.

Quanto ao último aspecto, o i. relator do órgão julgador de origem constatou haver uma omissão de receitas em março de 1998, de R\$ 8.049,77, em agosto de 1998, de R\$ 29.600,66, em janeiro de 2000, de R\$ 12.951,11, e em outubro de 2000, de R\$ 32.458,28.

Em tais termos, sua conclusão foi a seguinte:

a) de R\$ 1.079.354,35 de receitas de 1998 diferidas, foram reconhecidos como receita em 1999, R\$ 1.041.703,92, resultando numa omissão de receita em 1998 de R\$ 37.650,43 (R\$ 8.049,77 + R\$ 29.600,66);

b) de R\$ 72.936,99 de receitas de 1999 diferidas, todo esse valor foi reconhecido como receita em 2001, inexistindo omissão de receita de 1999;

c) de R\$ 45.409,39 de receitas de 2000 diferidas, nenhum valor foi reconhecido como receita em 2001 ou em 2002, havendo omissão de receita de 2000 de R\$ 45.409,39 (R\$ 12.951,11 + R\$ 32.458,28);

d) de R\$ 71.752,69 de receitas de 2001 diferidas, todo esse valor foi reconhecido como receita em 2002, inexistindo omissão de receita de 2001;

e) de R\$ 297.950,93 de receitas de 2002 diferidas, não há nos autos o que sucedera em 2003 e nos anos seguintes – anos que não foram objeto de autuação.

Ainda, que da receita diferida de 1997, de R\$ 1.530.012,81, a recorrente só reconheceu em conta de resultado R\$ 2.097,36 em 1998, ressaltando, porém, que não houve lançamento quanto ao ano-calendário de 1997.

Acentuou também o i. relator do juízo *a quo* que não procedeu à exigência de encargos moratórios sobre as receitas indevidamente diferidas (“a”, “b” e “d” acima), pois isso não se deu no lançamento original.

Pois bem.

Conforme as planilhas dos contratos de fls. 1209 a 1216, elaboradas na diligência, e não contestadas pela contribuinte, todos os contratos com entes estatais e paraestatais eram com prazo de execução inferior a um ano.

O diferimento do reconhecimento das receitas tinha suporte jurídico?

Entendo que não. Porém, por razões diversas das deduzidas pelo órgão julgador *a quo* – contratos de vigência inferior a um ano, com amparo na IN SRF 21/79. Indevido se revela o diferimento do reconhecimento das receitas, porque, segundo se vê das planilhas dos contratos (fls. 1209 a 1216), não se cuidava de construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos, nos moldes do art. 408 do RIR/99 (que reproduz o § 2º do art. 10 do Decreto-lei 1.598/77).

Das referidas planilhas se vê que se adotava o critério da medição da produção, sem indicação de unidades de bens ou serviços produzidos, o que afasta se tratar de construções ou fornecimentos com base em preço unitário de bens ou serviços produzidos.

Nesse passo, o item 10 da IN SRF 21/79 *extravasou* o limite da lei (art. 10, §§ 2º e 3º, do Decreto-lei 1.598/77), estabelecendo restrição nessa não contida:

***10. Diferimento de Lucros Não Realizados de Contratos com Entidades Governamentais***

***Qualquer que seja o prazo de execução de cada unidade, nos contratos de prazo de vigência superior a doze meses com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, é facultado ao contribuinte diferir a tributação do lucro até sua realização.***

A lei (art. 10, §§ 2º e 3º, do Decreto-lei 1.598/77, reproduzidos nos arts. 408 e 409, *caput*, I e II, do RIR/99) *não restringe* a faculdade do *diferimento* do lucro bruto, e assim, da receita, aos *contratos com prazo de vigência* superior a 12 meses. Ela *autoriza* o *diferimento* do lucro bruto, e, pois, da receita, a *contratos de execução* superior a um ano (que não é necessariamente o mesmo que prazo de vigência do contrato), como também a contratos

*de execução inferior a 12 meses, desde que se cuide de fornecimentos ou construções contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos.*

De todo modo, reputo que o diferimento no reconhecimento da receita, e, assim, do lucro bruto (receitas lançadas a crédito em resultados de exercícios futuros, e custos lançados a débito nessa conta), processou-se indevidamente. Isso, por *não consecução* da hipótese prevista nos § 2º c/c o § 3º, ambos do art. 10 do Decreto-lei 1.598/77 (reproduzidos nos arts. 408 e 409, *caput*, I e II, do RIR/99). E, de outra parte, quanto aos anos-calendário de 2000 a 2002, não há notícia de que a contribuinte tenha adotado o regime de caixa no âmbito do lucro presumido – o regime de caixa deve ser para todas as receitas e despesas.

Registro aqui o seguinte. A bem ver, diferimento de receita, e, assim, de lucro bruto (receitas lançadas *a crédito* em resultados de exercícios futuros, e custos lançados *a débito* nessa conta), se dá conforme o art. 409 do RIR/99.

Quero com isso dizer que a determinação prevista no art. 407, *caput* e § 1º, do RIR/99 *nada tem de ver com diferimento* no reconhecimento de receitas.

Pelo contrário, a determinação contida no art. 407, *caput* e § 1º, do RIR/99 *corresponde* aos princípios da realização da receita e do confronto das receitas com as despesas (que, em conjunto, representam o princípio da competência) – *é aceitável como a aplicação do princípio da realização da receita*, inclusive antes das alterações promovidas pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09, e dos Pronunciamentos Técnicos CPC 17 e 30. Tal entendimento é chancelado no *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*, 6ª ed., 2003, pp. 62 e 63 (pretérito, pois, às alterações das Leis 11.638/07 e 11.941/09, e dos Pronunciamentos Técnicos CPC). Transcrevo os arts. 407 e 408, do RIR/99:

#### ***Produção em Longo Prazo***

***Art. 407.*** Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10):

***I - o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorridos durante o período de apuração;***

***II - parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada no período de apuração.***

***§ 1º.*** A percentagem do contrato ou da produção executada durante o período de apuração poderá ser determinada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 1º):

***I - com base na relação entre os custos incorridos no período de apuração e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou***

***II - com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a***

***percentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção.***

**§ 2º.** Na apuração dos resultados de contratos de longo prazo, devem ser observados na escrituração comercial os procedimentos estabelecidos nesta Seção, exceto quanto ao diferimento previsto no art. 409, que será procedido apenas no LALUR.

#### ***Produção em Curto Prazo***

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

Diferimento é somente o previsto no art. 409 do RIR/99:

**Art. 409.** No caso de empreitada ou fornecimento contratado, **nas condições dos arts. 407 ou 408**, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte **poderá diferir a tributação do lucro até sua realização**, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso I):

***I - poderá ser excluída do lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do período de apuração, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período de apuração;***

***II - a parcela excluída nos termos do inciso I deverá ser computada na determinação do lucro real do período de apuração em que a receita for recebida.***

**§ 1º.** Se o contribuinte subcontratar parte da empreitada ou fornecimento, o direito ao diferimento de que trata este artigo caberá a ambos, na proporção da sua participação na receita a receber (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 4º).

**§ 2º.** Considera-se como subsidiária da sociedade de economia mista a empresa cujo capital com direito a voto pertença, em sua maioria, direta ou indiretamente, a uma única sociedade de economia mista e com esta tenha atividade integrada ou complementar.

**§ 3º.** A pessoa jurídica, cujos créditos com pessoa jurídica de direito público ou com empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, decorrentes de construção por empreitada, de fornecimento de bens ou de prestação de serviços, forem quitados pelo Poder Público com títulos de sua emissão, inclusive com Certificados de Securitização, emitidos especificamente para essa finalidade, poderá computar a parcela do lucro, correspondente a esses créditos, que houver sido

*diferida na forma deste artigo, na determinação do lucro real do período de apuração do resgate dos títulos ou de sua alienação sob qualquer forma (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 1º).*

De outra parte, irrepreensível é o acolhimento do resultado da diligência em relação aos pagamentos efetuados, às retenções de tributos na fonte e aos débitos incluídos no PAES.

No que toca à não exigência de encargos moratórios decorrentes do indevido diferimento da receita, e do lucro bruto, é incensurável a conclusão do i. relator do órgão julgador de origem.

Com efeito, não tendo sido reconhecido no lançamento o diferimento indevido e, por conseguinte, a exigência de encargos moratórios, *descabe* ao órgão julgador colocar a pretensão de encargos moratórios consequentes ao diferimento da receita, e do lucro bruto.

Quanto à redução do coeficiente de 32% para 8%, no julgamento de origem, observo o seguinte.

Aqui, a bem ver, não se tratou de mudança de critério jurídico, conforme o art. 146 do CTN.

Do que consta do auto de infração (não há termo de verificação fiscal que o acompanhe), bem como do relatório de conclusão da diligência, extraível é o juízo de que o autuante aplicara originariamente o coeficiente de 32%, por incorreção na apuração da *matéria de fato*. E, com a diligência feita (aliás pelo próprio autuante), constatando-se que quase tudo (as obras) foi realizado com fornecimento de materiais pela contribuinte, diante do afloramento da realidade de fato, a conclusão foi a de ser aplicável o coeficiente de 8%.

Se o caso fosse de mudança de entendimento jurídico, seja se diminuindo o coeficiente, seja o aumentando, e tudo isso, ainda que se desse não pelo autuante, mas pelo órgão julgador, entendo que aí resultaria derruída a pretensão fiscal sobre os trimestres dos anos-calendário de 2000 a 2002.

Foi o que sucedeu no acórdão nº 1103-00.030, da sessão de 26 de agosto de 2009, de minha relatoria, em que se reconheceu a nulidade do lançamento sobre as pretensões de IRPJ e de CSL por arbitramento do lucro, por vício substancial, com ofensa ao art. 146 do CTN.

Não é isso o que se dá no caso vertente, a meu ver. Na hipótese ora em discussão, a redução do coeficiente de 32% para 8% decorreu da reavaliação de questão de fato.

Daí não entrever na hipótese em exame vício, seja no procedimento do autuante, com a realização de diligência, seja no entendimento do órgão julgador de origem.

Prosseguindo, igualmente é irretocável a conclusão extraída pelo i. relator do juízo *a quo* no que diz respeito à omissão de receitas no ano-calendário de 1998 de R\$ 37.650,43 (R\$ 8.049,77 + R\$ 29.600,66, de março e agosto/98, respectivamente), bem como em janeiro de 2000 de R\$ 12.951,11, e em outubro de 2000 de R\$ 32.458,28.

Não merece reproche a conclusão do relator do juízo de origem de não ser exigível IRPJ no ano-calendário de 1998 e nos trimestres de 2000, mesmo se considerando as receitas omitidas em contraste com a diligência, por serem superiores os créditos da contribuinte apurados na diligência. O mesmo se diga quanto à CSL, com a exceção informada para o 2º trimestre de 2000.

Também, é irreparável o entendimento consagrado no dispositivo do acórdão de origem:

- quanto à não exigência de IRPJ e de CSL no primeiro trimestre de 2001, pois, embora o resultado apurado na diligência tenha sido de R\$ 13.507,59 e de R\$ 11.857,75, respectivamente, não havia valor no lançamento;

- sobre a manutenção para a CSL de: R\$ 18,84 para o 2º trimestre de 2000, R\$ 56,25 para o 2º trimestre de 2001, e de R\$ 32,10 para o 3º trimestre de 2001, conquanto os valores apurados na diligência tenham sido maiores, pois os mantidos foram os lançados;

- quanto aos demais valores de exigência derruídos, por serem os do resultado da diligência igual a zero (IRPJ: ano-calendário de 1999, 4º trimestre de 2001, 1º a 3º trimestres de 2002; CSL: ano-calendário de 1999, 2º a 4º trimestres de 2002).

Com isso, ficaram mantidas exigências reduzidas de IRPJ e somente para os 2º e 3º trimestres de 2001 e 4º trimestre de 2002 (conforme resultado da diligência); bem como foram mantidas exigências reduzidas de CSL e somente para o 2º trimestre de 2000, 2º e 3º trimestres de 2001 e 1º trimestre de 2002 (quanto a esse, segundo resultado da diligência).

Com relação às multas isoladas, não cabem reparos, porquanto não houve irresignação da contribuinte – não houve recurso voluntário.

Sob essa ordem de considerações e juízo, nego provimento ao recurso de ofício.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 5 de março de 2013

*(assinado digitalmente)*

Marcos Takata - Relator

Processo nº 19647.005951/2003-59  
Acórdão n.º **1103-000.807**

**S1-C1T3**  
Fl. 1.814

---

CÓPIA