



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

**Processo n°** 11065.003661/2008-14  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-001.733 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de novembro de 2014  
**Matéria** Glosa de custos.  
**Recorrente** SKILL ENGENHARIA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

FRAUDE. CONFIGURAÇÃO. ANÁLISE FISCAL.

Restando configurada a "fraude" a partir do conjunto reunido pelos agentes da fiscalização, tanto pela existência do indicado sócio comum, quanto, ainda, do fato de que as empresas encontravam-se sediadas no mesmo endereço, não cabe a arguição de suposta limitação da ação fiscal.

NOTA FISCAL DE SERVIÇOS. AUSÊNCIA DE PROVA DA EFETIVA PRESTAÇÃO. REGULARIDADE DA GLOSA FISCAL.

A inexistência de qualquer comprovação a respeito da efetiva prestação do serviço a que se refere a nota fiscal glosada pelos agentes da fiscalização, aliada, por certo, aos demais elementos antes aduzidos pelos agentes da fiscalização, legitima a glosa efetivada e, portanto, a indedutibilidade da despesa apontada.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a exigência da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, afeta às condutas de sonegação, fraude e conluio, quando a conduta dolosa do agente restar comprovada nos autos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.**

(Assinado digitalmente)

**VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente.**

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

Autenticado digitalmente em 26/01/2015 por CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER, Assinado digitalmente e

m 26/01/2015 por CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER, Assinado digitalmente em 24/03/2015 por VALMAR FO

NSECA DE MENEZES

Impresso em 30/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(Assinado digitalmente)

CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes (Presidente), Luiz Tadeu Matosinho Machado, Paulo Jakson da Silva Lucas, Wilson Fernandes Guimaraes, Carlos Augusto de Andrade Jenier, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior.

CÓPIA

## Relatório

Adotando o relatório apresentado pela r. decisão de primeira instância, destaque:

Trata o presente processo de exigência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica-IRPJ, juros de mora e multa proporcional, no valor total de R\$ 1.110.701,43, resultante da constatação, em procedimento de verificação do cumprimento de obrigações tributárias pela interessada, de falta de recolhimento ou de declaração do IRPJ devido e de glosa de custos com serviços contratados, conforme discriminado no Auto de Infração (fls. 186 a 190), e de exigência de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL, multa proporcional e juros de mora, no valor total de R\$ 381.937,92 resultante da falta de recolhimento da CSLL em decorrência de glosa de custos com serviços contratados, no valor total de R\$ 381.937,92, conforme discriminado no Auto de Infração (fls. 191 a 196).

Consta no Relatório da Ação Fiscal (fls. 171 a 185) que a fiscalizada não comprovou o recolhimento/compensação/declaração do valor de R\$ 56.664,62, referente ao IRPJ do ano-calendário de 2005, constante do Demonstrativo do Resultado (folha 68 do livro Diário nº 21) e Lalur, e declarado na DIPJ 2006, razão pela qual foi lavrado auto de infração para constituir o crédito tributário.

Registra ainda a Fiscalização no referido Relatório, que foi apurada inidoneidade da nota fiscal nº 001, emitida contra a autuada em 25/12/2005, por **Hidrocivil Consultoria Ltda**, CNPJ 32.327.371/0001-79, apresentada na composição das contas do grupo **Fornecedores** existente no passivo circulante do balanço de 31/12/2005. As justificativas da Fiscalização para considerar inidônea a referida nota fiscal foram, em resumo, as seguintes:

- a) A fiscalizada (SKILL), destinatária da nota fiscal, e a emitente (HIDROCIVIL) não comprovaram o cumprimento de cláusula do contrato celebrado entre as partes, que estabelece a medição dos serviços;
- b) a SKILL e a HIDROCIVIL estão sediadas no mesmo endereço e usam a mesma estrutura física e de pessoal e tem sócio em comum;
- c) a HIDROCIVIL declarou que os serviços foram prestados por seu sócio majoritário e que não tem empregados registrados;
- d) o contrato firmado entre as partes tem por objeto a prestação de serviços relacionados a contratos firmados entre a SKILL e terceiros. O sócio que teria prestado os serviços pessoalmente pela HIDROCIVIL é diretor da SKILL, representado-a na assinatura de um dos referidos contratos. Em outro desses contratos, consta cláusula proibindo a cessão e transferência dos serviços pela SKILL, ainda que parcialmente, o que a impediria de subcontratar;

e) o valor dos serviços que, conforme a nota fiscal, são de consultoria técnica, assessoria e cálculo estrutural de obras civil, no período de agosto a dezembro, representa 42,60% da receita declarada pela SKILL no ano-calendário de 2005, e a 26,15% das receitas totais dos contratos que dão suporte ao contrato de subcontratação questionados;

f) o contrato assinado com a HIDROCVIL em 09 de dezembro de 2004 só poderia acontecer em função da subcontratação dos serviços em andamento junto ao DAER-RS, vigente de 30/05/2000 a 12/02/2006, ressalvando-se, ainda, o fato de que nesse contrato há cláusula proibindo a subcontratação. Os demais contratos firmados pela fiscalizada para a execução dos serviços (Tocantins e Queiroz Galvão) foram formalizados após a subcontratação da HIDROCVIL, o que prova que não há relação entre esses contratos e os serviços que teriam sido subcontratados com esta;

g) a planilha de cadastro de serviços e preços constante do contrato firmado entre a SKILL e o DAER-RS, onde são discriminadas as remunerações por item de custo, inclusive por profissional empregado nos serviços, indica que não há margem à remuneração por outros serviços além dos que ali são especificados. As verbas que seriam admissíveis para tal fim, quais sejam, as destinadas à remuneração dos custos administrativos e a remuneração do escritório, não comportariam o valor da nota fiscal emitida pela HIDROCVIL;

h) se a nota fiscal fosse verdadeira, como poderia a emitente ter subsistido durante trabalho tão intenso, de agosto a dezembro de 2005, sem receber qualquer valor da SKILL nesse período? E mais, como poderia ter subsistido até o ano de 2008, somente com o valor de R\$ 52.489,94, que recebeu em 31/01/2006?

A contribuinte tomou ciência do Auto de Infração em 03 de outubro de 2008. Em 03 de novembro de 2008, tempestivamente, portanto, apresentou impugnação aos Autos de Infração relativos ao IRPJ e CSLL alegando, em síntese, o seguinte:

*1. A autoridade fiscal reconheceu, ao final da Ação Fiscal, que a contribuinte possuía um crédito no ano-calendário anterior, porém deixou de reconhecer a compensação de tal crédito (oriundo do IRPJ do ano-calendário de 2004) com os débitos tributários discutidos (relativos ao IRPJ do ano-calendário de 2005) porque a contribuinte não teria manifestado a sua opção pela compensação. Isso se deu por não ter a contribuinte revestido seus atos das formalidades previstas em Instruções Normativas da SRF, que, segundo o Fisco, seriam o único meio hábil a veicular a intenção da contribuinte de compensar o tributo;*

*2. as Instruções Normativas da SRF, como todos os atos infra-legais, devem ser lidos como formas de implementação da legislação ordinária, e não como diplomas dotados de vida própria, que possam ser usados para limitar direitos legalmente assegurados;*

*3. para que se dê a compensação é necessário que o contribuinte informe a sua intenção de compensar à Receita Federal, a fim de que essa registre a operação. Isto é o que estatui o § 1º do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002;*

*4. consta inequivocamente dos autos do presente Processo Administrativo, que houve a manifestação da contribuinte de compensar o tributo em discussão. De*

fato, desde a primeira resposta aos questionamentos dos fiscais, a Skill Engenharia afirmou, em relação às diferenças entre seus recolhimentos e sua DIPJ, que havia créditos do ano-calendário anterior a serem compensados. É o que se extrai da resposta da contribuinte, por exemplo, ao Termo de Intimação nº 1, apresentada em 19 de agosto de 2008;

5. foi utilizada a presunção hominis para desqualificar a Nota Fiscal nº 001, emitida pela Hidrocivil Consultoria Ltda., em face dos serviços prestados por esta à Skill Engenharia Ltda. Este método de análise é totalmente inviável para comprovar a inidoneidade de qualquer documento e, principalmente, de uma Nota Fiscal robusta como a fornecida pela Hidrocivil à Skill Engenharia;

6. longe de demonstrar qualquer inconsistência jurídica da Nota Fiscal, o Fisco em verdade enunciou uma série de circunstâncias da vida comum que, para ele, afastariam o valor do documento;

7. no caso em tela, é preciso separar o que é presunção hominis (instrumento cognitivo, que pode se revelar de cunho estritamente pessoal e subjetivo) do que é presunção jurídica ou legal (essa sim, forma de prova ou de inversão do ônus da prova, com autorização para ensejar efeitos jurídicos);

8. as considerações que poderiam ensejar a eventual inidoneidade da Nota Fiscal, no caso, são apenas as relativas a presunções jurídicas, e não as correspondentes a presunções hominis.

9. não tendo logrado produzir qualquer prova sobre a suposta inidoneidade da Nota Fiscal apresentada, o Fisco buscou então desqualificá-la por meio de presunções. No entanto, nessa tentativa, a autuação não apontou qualquer dispositivo que promova a presunção de que Notas Fiscais com as características imputadas pelo Fisco não são idôneas para comprovar custos e despesas dedutíveis do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ);

10. relativamente à conclusão do Relatório de Ação Fiscal de que a Skill e a Hidrocivil não teriam comprovado o cumprimento de cláusula do contrato celebrado entre elas, no ponto em que se estabelecia a medição dos serviços, foi ignorado que o contrato é relativo à prestação de serviços eminentemente intelectuais;

11. ignora também o Relatório Fiscal que os contratos celebrados entre sociedades empresárias que atuam no ramo da engenharia civil têm como padrão, muitas vezes, os contratos por empreitada, relativos a obras. Algumas cláusulas que claramente se referem a contratos de empreitada acabam, assim, estando presentes em contratos de cunho eminente intelectual, como o celebrado entre a Skill Engenharia e a Hidrocivil Consultoria. A medição, porém, evidentemente, não pode ser uma medição técnica e física como a que se aplica a contratos relativos a obras. Nos casos de contratos que veiculam serviços intelectuais, a medição é muito mais uma avaliação, por parte da contratante, de que os serviços de cunho intelectual foram adequadamente prestados;

12. é notável, nesse e em outros pontos das conclusões da fiscalização, a incompreensão, por parte do Fisco, da realidade de mercado em que se inserem as

*sociedades empresárias que exploram o ramo da engenharia civil consultiva. A natureza e o valor dos serviços, nesse ramo, diz respeito muito mais ao conhecimento acumulado por determinados profissionais, em anos de experiência, do que à disponibilização, ao cliente, de poderosas máquinas capazes de introduzir grandes transformações num determinado terreno que receberá a obra pretendida. Os serviços, muito valorizados pelo mercado, dizem respeito a indicar como, onde e em que medida as poderosas máquinas devem ser colocadas para trabalhar, não com a própria disponibilização dos meios de execução da obra;*

*13. o compartilhamento do endereço e da estrutura e a existência de sócio comum não fazem com que a Hidrocivil não possa se relacionar economicamente com a Skill Engenharia. Isso é verdade porque, ao contrário do que diz o Fisco, o engenheiro Percival Ignácio de Souza não é, no caso, um diretor da Skill que está prestando serviços à própria Skill, por meio da Hidrocivil, mas sim um procurador da Skill que, na realidade, atua somente na I-Hidrocivil. É de ressaltar, na mesma ordem de idéias, que o sócio em comum da Skill e da Hidrocivil não é o engenheiro Percival Ignácio de Souza, mas sim o engenheiro Júlio Fortini de Souza;*

*14. o Engenheiro sócio majoritário da Hidrocivil não era, à época do contrato celebrado com a Queiroz Galvão, Diretor da Skill, mas procurador dessa sociedade e o contrato com o DAER/RS não foi em nenhum momento transferido ou cedido, ainda que parcialmente;*

*15. quanto à conclusão do Relatório Fiscal de que o valor da Nota Fiscal nº 001, emitida pela Hidrocivil, é correspondente a 42,6% da receita total da Skill Engenharia e a 26,1% dos valores dos contratos que foram executados com o apoio intelectual da Hidrocivil, o argumento não se prestaria a provar a inidoneidade da nota fiscal, já que é comum sociedades empresárias operarem no prejuízo em determinados períodos, por razões de mercado;*

*16. longe de abalar a idoneidade da Nota Fiscal, a divergência de datas entre o contrato celebrado entre a Skill e Hidrocivil na realidade demonstra a ordem dos acontecimentos relacionados à participação da Skill Engenharia Ltda. no maior dos projetos envolvidos, que foi a elaboração da proposta que veio a ser apresentada pela Construtora Queiroz Galvão para a construção da Hidrelétrica de La Higuera;*

*17. no item VI. 2. “f”, o Relatório da Ação Fiscal novamente toma considerações subjetivas e relacionadas unicamente ao contrato entre a Skill e o DAER/RS como indicativas de que o valor constante da Nota Fiscal apresentada pela Hidrocivil seria excessivo e que, por isso, a Nota Fiscal deveria ser considerada inidônea;*

*18. a Hidrocivil, sociedade empresária que não tem empregados e cujos sócios têm outras fontes de renda, pôde subsistir tranqüilamente no período aludido;*

*19. a despesa representada pela Nota fiscal nº 001 é despesa efetivamente incorrida;*

*20. a necessidade das despesas se evidencia pela alta qualificação do sócio majoritário da Hidrocivil Consultoria;*

21. *é claro o caráter usual ou normal da despesa, no que se refere à atuação das sociedades empresárias do ramo da engenharia civil consultiva;*

22. *o requisito mais basilar entre todos os que dizem respeito à aplicação de penas foi desrespeitado pela autoridade autuante que impôs multa de 150% à contribuinte. Não houve o relacionamento entre a descrição dos fatos imputados e a correspondente tipificação, já que não se expôs, em nenhum instante, que fatos e porque razão esses fatos corresponderiam aos casos de fraude e conluio. A imputação não existiu, de fato, o que impede que a contribuinte delas se defenda adequadamente.*

Ao final, requer a impugnante que seja o lançamento julgado totalmente improcedente, com o cancelamento integral do crédito tributário correspondente. Caso assim não se entenda, requer que o crédito tributário seja julgado parcialmente procedente, afastando-se a multa agravada de 150%.

Com o intuito de afastar eventual cerceamento do direito de defesa, em 30 de setembro de 2010, a 1ª Turma da DRJ/POA determinou o encaminhamento do processo para a unidade de origem com a finalidade de que a Fiscalização demonstrasse, de forma mais contundente, o enquadramento dos fatos já identificados à hipótese de incidência da norma que prevê a multa qualificada.

A Fiscalização apresentou Relatório de Diligência Fiscal (fls. 1301 a 1305), em 27 de outubro de 2010, informando que a multa qualificada foi aplicada em decorrência da contabilização na fiscalizada da Nota Fiscal nº 001, emitida por HIDROCVIL CONSULTORIA LTDA, em 27/12/2005. Descrevendo os fatos já apresentados no Relatório da Ação Fiscal, explica que a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 957, inciso II, do RIR/1999, e no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pressupõe a existência de evidente intuito de fraude, conforme definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Nas três situações há que estar caracterizado o dolo, conforme definido nos próprios dispositivos. O dolo encontra-se definido no inciso I do art. 18 do Decreto-Lei nº 2.848, de 1940 - Código Penal - segundo o qual crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. Isso significa que o agente deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes. Manifesta a Fiscalização em seu relatório que o caso dos autos contempla procedimento no qual “serviços supostamente teriam sido prestados pela Hidrocivil, mas que se prova a impossibilidade desta em prestá-los, tanto pela inexistência de estrutura pessoal e material, como também por cláusula impeditiva do contrato que teria sido objeto da subcontratação (contrato com o DAER/RS (fls. 141 a 144), pela relação temporal existente entre o subcontrato e os contratos firmados com o Estado do Tocantins e com a empresa Queiroz Galvão ( fls. 160 e 167) e pela não comprovação do cumprimento de cláusula do contrato firmado entre as partes (SKILL e HIDROCVIL)”. Assim, configurada a fraude (art. 72 da Lei nº 4.502/1964), o conluio (art. 73 da Lei nº 4.502/1964), no caso vertente, restou evidenciado em função da “*relação entre as pessoas envolvidas, que se caracteriza pela existência de sócio comum e a participação de sócio emitente da nota fiscal na administração da beneficiária...*”

Manifesta, ainda, a Fiscalização em seu relatório que, no presente caso, a contabilização da nota fiscal está caracterizada e é defendida como legal pela fiscalizada, restando configurada a intenção da conduta adotada.

Desse relatório, foi dado ciência à autuada sendo-lhe aberto prazo de trinta (30) dias para manifestação.

Manifestou-se tempestivamente, em 23 de novembro de 2010, a autuada (fls. 1308 a 1314), alegando a inadequação da presunção *hominis* para o intuito do Fisco de desqualificar a Nota Fiscal nº 001, emitida pela Hidrocivil Engenharia Ltda.

Para fundamentar a prova da realização dos serviços relativos à contestada Nota Fiscal, a autuada apresentou argumentos em sua defesa com explicações e justificativas sobre o negócio realizado entre ela e a Construtora Queiroz Galvão, e sobre o contrato celebrado com a Hidrocivil Consultoria.

Em 06 de dezembro de 2010 a autuada complementou a sua manifestação.

Analisando os argumentos da contribuinte, diante de toda a realidade fática aqui apresentada, entendeu a d. 1ª Turma da DRJ/POA pela improcedência da impugnação, em acórdão que, então, assim restou ementado:

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

*Ano-calendário: 2005*

*CUSTOS DOS BENS OU SERVIÇOS VENDIDOS - GLOSA DOS CUSTOS*

*Mantida a glosa de custo relativo à nota fiscal de prestação de serviços não adequadamente comprovada.*

*FALTA DE RECOLHIMENTO/DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA*

*Não comprovação de recolhimento/compensação/declaração de valor referente ao IRPJ do ano-calendário de 2005.*

*MULTA QUALIFICADA*

*É legítima a aplicação da multa qualificada de 150%, quando ficar caracterizado, em procedimento fiscal, que a contribuinte fez uso de documentação inidônea para fins de comprovação de custo contabilizado.*

*Assunto: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL*

*Ano-calendário: 2005*

*CUSTOS DOS BENS OU SERVIÇOS VENDIDOS - GLOSA DOS CUSTOS*

*Mantida a glosa de custo relativo à nota fiscal de prestação de serviços não adequadamente comprovada.*

*MULTA QUALIFICADA*

*É legítima a aplicação da multa qualificada de 150%, quando ficar caracterizado, em procedimento fiscal, que a contribuinte fez uso de documentação inidônea para fins de comprovação de custo contabilizado.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Regularmente intimada, pela contribuinte foi então interposto o seu competente Recurso Voluntário, pretendendo a reforma da decisão exarada, e, com isso, a desconstituição do lançamento efetivado, aduzindo, para tanto, as seguintes e específicas razões fáticas e de direito:

**- A inadequação da presunção hominis para o intuito do Fisco de desqualificar a Nota Fiscal n. 001, emitida pela HIDROCVIL Engenharia Ltda.**

Que a decisão recorrida simplesmente teria "ratificado" o entendimento anteriormente expresso pelos agentes da fiscalização no sentido da invalidação da nota fiscal mencionada, exclusivamente, a partir da aplicação da apontada "presunção hominis", irregular e insuficiente para o fim pretendido.

Que a análise da fiscalização - admitida pela decisão recorrida - fundar-se-ia em critérios não-jurídicos, como a "sabedoria popular" ou o "conhecimento geral"

Que inexistem presunções legais capazes de desconfigurar a validade do documento apontado. A autuação não produz nenhuma prova no sentido da inidoneidade da Nota Fiscal.

**- A prova da realização dos serviços**

A respeito da suposta ausência de comprovação do cumprimento da obrigação contratual relativa à necessária "*medição de serviços*", a recorrente volta a destacar que os serviços contratados seriam de natureza eminentemente intelectuais (*consultoria técnica, assessorias, pareceres, etc.*),

Que o "modelo" de contrato utilizado entre a contribuinte e a HIDROCVIL seria produzido a partir dos modelos geralmente utilizados nas contratações de obra de engenharia, não se podendo, entretanto, confundir a natureza da contratação realizada com aquelas, sobretudo no que diz respeito à mencionada "medição". Esta, nos serviços aqui especificamente contratados, estaria relacionada, sim, à avaliação do resultado do trabalho desenvolvido.

Que a contratação de empresa de consultoria, como no caso presente, seria uma **prática de mercado**, que, ao que tudo indica, teria sido simplesmente desconsiderado pelos agentes da fiscalização.

Que a estrutura de contratação entre a contribuinte (SKILL) e a empresa HIDROCVIL pode ser comparada, por exemplo, à contratação feita da Contribuinte pela construtora QUEIROZ GALVÃO, destacando-se do trecho do recurso interposto a seguinte transcrição que, pensamos, bem elucida a discussão travada nos autos:

*No ano de 2004, a Skill Engenharia Ltda. foi convidada pela Construtora Queiroz Galvão para preparar a proposta que essa empreiteira apresentaria para a construção da Hidrelétrica La Higuera, na República do Chile. A proposta, que é composta basicamente de habilitação, proposta técnica e proposta econômico-financeira, é exatamente o tipo de serviço que, embora não exija máquinas capazes de explorar e transformar uma área, caracteriza-se como de engenharia civil consultiva, já que é necessário conhecimento técnico' específico para que se indique, por exemplo, como a obra deve ser feita e qual o valor que cobriria os custos correspondentes. Foi para a execução desse serviço que a Queiroz Galvão consultou a Skill, no ano de 2004.*

Recebendo a consulta, a Skill Engenharia Ltda. concordou em preparar a proposta, aceitando como valor a ser pago pelos serviços o percentual de 1% sobre a quantia a ser recebida pela Queiroz Galvão, em caso de acolhimento da proposta. Esse tipo de ajuste, conhecido como contrato de risco ou **sucess fee**, é comum em propostas para grandes obras, como a Hidrelétrica La Higuera. Foram encaminhados, então, pela Queiroz Galvão, os documentos relativos ao Projeto da Hidrelétrica (doc. 08 da impugnação).

É importante observar que o ajuste entre a Skill Engenharia e a Construtora Queiroz Galvão é dotado de racionalidade econômica para ambas as partes, exatamente dentro da dinâmica - incompreendida por parte dos Auditores- Fiscais - típica dos serviços de engenharia civil consultiva. Por parte da Queiroz Galvão, a contratação de especialistas para a elaboração da proposta aumentou suas chances de vir a celebrar um contrato que lhe renderia um faturamento de US\$ 141.833.200,00 (cento e quarenta e um milhões, oitocentos e trinta e três mil e duzentos dólares americanos). Para a Skill, a elaboração da proposta representou a possibilidade de vir a ter um faturamento de mais de 3 milhões de reais (um por cento do valor do contrato pleiteado pela Queiroz Galvão, à época), mediante a aplicação, a um caso concreto, de conhecimentos que a sociedade empresária detinha.

Da mesma maneira, é clara a racionalidade econômica do contrato celebrado entre a Skill Engenharia e a HIDROCVIL Consultoria, no que diz respeito à subcontratação do ajuste celebrado entre a primeira e a Queiroz Galvão. É que, ao subcontratar os serviços, ajustando o repasse à HIDROCVIL de montante correspondente a 50% (cinquenta por cento) do que seria recebido pela Skill em caso de sucesso da Queiroz Galvão, a ora recorrente passou a contar com os conhecimentos e a experiência do Engenheiro Percival Ignácio de Souza, renomado especialista com inúmeros trabalhos registrados no Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia do Rio Grande do Sul (doc. 09 da impugnação). Com isso, aumentariam as chances de a Skill vir a receber o valor ajustado com a Queiroz Galvão, pois, com a participação do expert, a proposta a ser apresentada seria ainda melhor. Para a HIDROCVIL, era uma oportunidade de ter um faturamento significativo com a aplicação, a um caso, dos conhecimentos acumulados por seu principal sócio, ao longo de anos de experiência.

Elaborada a proposta pela Skill Engenharia e apresentada a mesma pela Queiroz Galvão (doc. 10), a construtora brasileira saiu vitoriosa, e finalmente celebrou, em 21 de julho de 2005, o contrato. A seguir, em 30 de setembro de 2005, a Skill e a Queiroz Galvão formalizaram o ajuste que tinha sido fundado no **sucess fee** (doc. 03) e, em 27 de dezembro do mesmo ano, foi emitida a Nota Fiscal nº 001, relativa aos serviços prestados pela HIDROCVIL Consultoria à Skill Engenharia. Em outras palavras, com o sucesso da proposta apresentada pela Queiroz Galvão, foi formalizada a repartição dos resultados ajustados por meio da cláusula de sucesso, entre a empreiteira e as sociedades empresárias envolvidas, sempre dentro da incompreendida - pelos Auditores-Fiscais - lógica da atuação do ramo da engenharia civil consultiva.

Após a apresentação dessas considerações fáticas, a recorrente destaca que, além da discussão em torno da "medição" (incompreendida pelos agentes da fiscalização), a atuação aponta ainda que os serviços prestados pela empresa HIDROCVIL tinham sido prestados diretamente por um dos próprios sócios da empresa SKILL, que seria o engenheiro **Sr. Percival Ignácio de Souza**. Ocorre que, ao contrário do que sustentado na atuação, o sócio comum entre as duas empresas não era aquele agente, mas sim o **Sr. Júlio Fortini de Souza**. O Sr. Percival Ignácio de Souza, à época da contratação pela empresa Queiroz Galvão, não era sócio da Skill, e nem tampouco "Diretor" daquela empresa, mas apenas **Procurador da Sociedade**.

***- O caráter dedutível dos custos glosados pelo Fisco, correspondentes às despesas incorridas, necessárias, usuais e normais na atuação das empresas de engenharia consultiva***

Que a despesa retratada pela mencionada Nota Fiscal n. 001 mostra-se perfeitamente dedutível, sobretudo ante a verificação do atendimento de todos os pressupostos para a dedutibilidade, o que se verifica em relação aos contratos celebrados entre a Skill e a Hidrocivil, entre a Skill e a Construtora Queiroz Galvão, entre a Skill e o Departamento Autônomo de Estradas de Rodagem do Estado do Rio Grande do Sul e entre a Skill e a Secretaria de Infra-estrutura do Estado do Tocantis, como também pelo pagamento dos serviços correspondentes, na forma da cláusula segunda do primeiro desses contratos.

Ademais, o recebimento dos valores apontados pela HIDROCIVIL mostrou-se perfeitamente regular, sobretudo em face de sua submissão à tributação, conforme documentos constantes dos autos.

Que a referida despesa se apresenta incorrida, necessária, usual e normal no ramo de atividades da contribuinte.

***- Da ausência, no caso, de qualquer circunstância que dê azo à aplicação da multa agravada de 150% sobre o valor do crédito tributário.***

Que, pela análise dos elementos contidos nos autos, inexistem quaisquer fundamentos para a aplicação da apontada majoração da penalidade aplicada.

Que a contribuinte não pode ser penalizada por exercer a sua liberdade de contratação, o que, pensa, afrontaria o próprio regime constitucional brasileiro.

Que inexistente qualquer disposição legal que impeça, diretamente, a contribuinte em promover a contratação apontada.

Que conforme consta dos autos, nas DIPJ's dos anos de 2008, 2009 e 2010, a empresa HIDROCIVIL manteve suas atividades, apurando receita bruta tributável, mostrando assim a efetiva e regular existência daquela empresa.

Nada obstante, a fiscalização ao impor a penalidade, pretendeu configurar a hipótese específica de "fraude" o que seria inaplicável na hipótese, tendo em vista a necessidade de comprovação da existência de conduta dolosa, não comprovada pela fiscalização nos presentes autos.

Que as alegações genéricas da fiscalização não se sustentam quanto à pretensão de manutenção da qualificação da penalidade pretendida.

Que a jurisprudência do CARF é renitente no sentido de afastar a aplicação da qualificação da penalidade pecuniária nos casos em que não reste devidamente comprovada a conduta dolosa específica, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96.

Que não haveria dolo porque a contribuinte teria especificamente contabilizado todas as operações apontadas. Ademais, o entendimento pacificado por este Conselho expressamente destacaria que a qualificação da penalidade - nos casos de *omissão de rendimentos* - exige a expressa configuração das hipóteses contidas nas disposições dos Art. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, o que seria inexistente nos presentes autos (Súmula CARF n. 25).

Além de tudo isso, quanto à ausência de demonstração de deslocamentos do Sr. Percival, a contribuinte destaca que apesar de possuir ele domicílio fiscal no Estado do Mato Grosso, em razão dos seus negócios naquele Estado, na verdade, reside ele no Estado do Rio Grande do Sul, na *Rua Pedro Chaves Barcelos, n. 899, Bairro Auxiliadora, Porto Alegre, conforme se comprovante já anexado aos autos* (Nota Fiscal de Energia Elétrica), o que, também, comprova a falibilidade das análises da fiscalização.

A partir de todas essas considerações, pretende então a recorrente a reforma da decisão exarada, e, conseqüentemente, a desconstituição do lançamento efetivado.

É o que aqui se tem a relatar. Passo ao meu voto.

## Voto

Conselheiro CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER, relator.

Sendo tempestivo o recurso voluntário interposto, dele conheço.

Em que pese todos os argumentos aduzidos pela recorrente, verifica-se que a matéria discutida nos presentes autos é, hoje, uma só: a (in)idoneidade da despesa retratada pela Nota Fiscal n. 1 da empresa HIDROCVIL CONSULTORIA LTDA.

Dentre todos os fundamentos apontados pelos agentes da fiscalização, relevante destacar, ao nosso sentir (sem excluir todas as demais considerações), as seguintes e específicas circunstâncias fáticas: i) as duas empresas estariam sediadas no mesmo endereço, usando a mesma estrutura física, de pessoal, e, inclusive, contando com "sócio comum"; ii) a empresa contratada (HIDROCVIL), teria declarado "não possuir empregados"; iii) nos contratos firmados pela contribuinte (SKILL), existe cláusula expressamente prevendo a impossibilidade de subcontratação; e iv) inexistiria prova da comprovação da "medição", expressamente constante do contrato firmado.

A contribuinte, em seu recurso, sustenta que a fiscalização não teria efetivamente comprovado qualquer atuação dolosa e/ou fraudulenta nas operações analisadas, e, ainda, que a conduta engendrada seria perfeitamente condizente com as "práticas de mercado", não podendo, assim, de forma alguma sofrer a glosa fiscal da forma como determinada.

Pois bem. Analisemo-las.

### ***Sobre a suposta inadequação da "presunção hominis" sustentada pela recorrente***

A primeira questão destacada no recurso interposto refere-se, especificamente à (suposta) inaplicabilidade da prática cognominada pela recorrente como "*presunção hominis*" para a desqualificação da Nota Fiscal n. 1 da empresa HIDROCVIL Engenharia Ltda., especificamente porque não poderiam os agentes da fiscalização partir, simplesmente, da consideração de nulidade/anulabilidade das contratações apontadas, com base, "exclusivamente", na caracterização das pessoas especificamente envolvidas.

Apesar da crítica tecida pela contribuinte, relevante observar, em primeiro lugar, que nem de longe essa teria sido o "único" fundamento da autuação. Na verdade, conforme se verifica, o que fizeram os agentes da fiscalização fazendária foi, exatamente, reunir os indícios que apontavam para a irregularidade da suposta despesa considerada, e, com isso, efetivamente demonstrar a invalidade da operação pretendida.

Além do mais, o que pretende a recorrente é estabelecer uma limitação sobre o "tipo" de presunção admissível que, com a mais respeitosa vênia, não possui, em nosso sistema, qualquer fundamento normativo.

A pretensão de impor a admissão exclusiva da "*presunção jurídica*", rejeitando a suposta "*presunção hominis*", sustentada pela recorrente, não se fundamenta em qualquer norma objetivamente existente, representando, por si própria, uma "presunção" criada para a sustentação da tese defendida.

No caso tratado nos autos, a existência de *sócio comum* entre as duas empresas (Skill e Hidrocivil), é alida ao fato de que elas se encontravam estabelecidas no mesmo endereço (*fato, inclusive, sequer tangenciado nas razões recursais*), a inexistência de empregados na empresa contratada e todos os outros elementos mencionados, o que, com toda a certeza, servem de relevantes indícios de que ali se tratava de simples estrutura jurídica, estabelecida para fins de "criar" a despesa apontada, para fins de seu aproveitamento.

A atuação dos agentes da fiscalização não se fundam em "presunções". Na verdade, toda a atuação fiscal se baseou na configuração específica de "FRAUDE", que, no caso, restou comprovada a partir da verificação de que, inexistindo a estrutura física da empresa HIDROCVIL onde ela pudesse efetivamente desenvolver as suas atividades, inegável, verifica-se, é a sua atuação como mero "instrumento formal" a viabilizar o registro de numerários e, com isso, obter eventuais vantagens tributárias, o que, com toda a certeza, é sim inadmissível em nosso sistema tributário nacional.

Assim, completamente desarrazoadas as considerações apresentadas pela recorrente em relação à invalidade da presunção aplicada, sobretudo porque, conforme se verifica, devidamente fundamentada se apresenta a acusação de fraude apontada, não podendo aqui portanto ser desconsiderada.

#### **- Sobre a (inexistência de ) prova da realização dos serviços**

No que tange à efetiva prática do serviço supostamente contratado, a recorrente sustenta que a utilização da referida estrutura, com vistas a contar com a participação de "profissionais especializados" representaria uma "prática de mercado", buscando, com isso, sustentar a validade de suas atividades.

Para tanto, a contribuinte esboça toda a estrutura de funcionamento da contratação promovida pela empresa *Queiroz Galvão*, buscando, com isso, demonstrar como perfeitamente normal a prática apontada.

No caso apresentado, entretanto, por não possuir qualquer estrutura física própria, não possuir empregados, possuir sócio comum com a empresa contratante e sequer restar demonstrado que a mencionada empresa tivesse efetivamente atuado - por exemplo, com a apresentação do resultado de sua atuação -, o que se verifica, sem grandes esforços, é que a referida Nota Fiscal não representa efetivo serviço prestado, não podendo, assim, de forma alguma ser admitida pela análise dos agentes da fiscalização.

Aliás, nesse ponto, relevante observar que a própria contribuinte reconhece que a cláusula contratual mencionada pelos agentes da fiscalização era sim devidamente existente, não tendo sido nunca sequer respeitada, especificamente no que diz respeito à "medição" dos serviços prestados. A recorrente, por sua vez, limita-se a afirmar que tal cláusula seria decorrente da utilização de "modelo" contratual utilizado em outros serviços de engenharia, não sendo aplicável ao presente, tendo em vista que aqui não se trataria de serviços materiais de obras, mas apenas de atividades intelectuais.

Ora, a argumentação da recorrente, por certo, apenas confirma os fundamentos adotados pelos agentes da fiscalização de que, por certo, a referida Nota Fiscal

nunca representou uma despesa efetivamente incorrida, tratando-se, nada mais, nada menos, que apenas um instrumento formal de transferência de numerário, não podendo assim, de forma alguma, ser considerada como dedutível pela fiscalização.

No que tange à atuação do **Sr. Percival Ignácio de Souza**, mais uma vez, a argumentação aduzida pela recorrente depõe contra a sua própria tese, uma vez que, apesar de afirmar, categoricamente, não atuar ele como "Diretor" da Skill (Contribuinte-recorrente) - apesar de ter expressamente assinado documentos que afirmam tal condição -, seria ele "Procurador" da empresa, sendo o sócio comum o Sr. **Júlio Fortini de Souza**.

A contribuinte, em nenhum momento sequer menciona o documento assinado pelo mencionado Sr. Percival como "Administrador" da contribuinte, mantendo-se silente também quanto a esse específico apontamento da fiscalização.

Em face dessas considerações, forçosa se faz a verificação de que a Nota Fiscal apontada representa, na verdade, efetiva e verdadeira **atuação fraudulenta** dos agentes da contribuinte, buscando a "*transferência de numerário*" e a "*criação de despesa*", o que demonstra, com toda a certeza, a total impossibilidade de admissão de sua dedutibilidade, da forma como sustentada pela recorrente, devendo aqui, portanto, ser devidamente mantida a glosa fiscal nos termos em que apresentados.

#### **Da aplicação da multa qualificada**

Além das questões relativas à configuração da operação encartada, pretende ainda a recorrente, caso mantida a atuação, a necessária desqualificação da penalidade pecuniária apontada.

Em relação a esse ponto, relevante observar que, conforme aqui destacado, a atuação não se funda em meras "presunções" de omissão de receita, da forma como pretende fazer crer a recorrente, mas sim em efetiva e verdadeira prática de atuação fraudulenta, consubstanciada na utilização de documento (Nota Fiscal n. 1) que não espelha efetiva despesa incorrida, o que, ante a clara verificação de sua natureza dolosa, fundamenta, em tudo, a aplicação da qualificação da multa de ofício, da forma como indicada.

A respeito desse ponto específico, relevante destacar, da jurisprudência deste Conselho, o seguinte precedente que, em situação análoga, expressamente reconhece a invalidade da atuação da contribuinte e, com isso, impõe a manutenção da qualificadora. Vejamos:

Número do Processo  
11060.000553/2010-54

Contribuinte  
FUNDAÇÃO EDUCACIONAL PARA O DESENV E APERF DO ENSINO

Tipo do Recurso  
RECURSO VOLUNTARIO

Data da Sessão

Relator(a)  
CARLOS PELA

1402-001.351

## Decisão

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento aos recursos apresentados pelos coobrigados. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário da pessoa jurídica. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira que davam provimento parcial para cancelar a autuação do IRRF. Designado o Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar para redigir o voto vencedor. (assinado digitalmente) Leonardo de Andrade Couto – Presidente (assinado digitalmente) Carlos Pelá – Relator (assinado digitalmente) Frederico Augusto Gomes de Alencar – Redator designado Participaram da sessão de julgamento os conselheiros presentes LEONARDO DE ANDRADE COUTO (Presidente), FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, LEONARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, CARLOS PELÁ.

## Ementa

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007 IMUNIDADE. SUSPENSÃO. AUTOS DE INFRAÇÃO. O descumprimento de condição imposta pela lei complementar para o gozo de imunidade legítima a suspensão do benefício fiscal e a lavratura de autos de infração para cobrança dos tributos devidos. **SUPERFATURAMENTO. GLOSA DE DESPESA COM A CONTRATAÇÃO DE EMPRESA TERCEIRIZADA. Configurada a hipótese de superfaturamento, correta a glosa efetuada pela fiscalização em razão da falta de comprovação dos custos de serviços prestados pelas empresas. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. Cabível a exigência da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, afeta às condutas de sonegação, fraude e conluio, quando a conduta dolosa do agente restar comprovada nos autos. RESPONSABILIDADE SOLIÁRIA. 124 CTN. INTERESSE COMUM NÃO CONFIGURADO. Interesse comum deve ser entendido como interesse jurídico e se caracteriza pela existência de direitos e deveres iguais entre pessoas que ocupam o mesmo pólo da relação jurídica que consistiu o fato gerador do tributo. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS. As considerações e resultados aplicáveis ao IRPJ aplicam-se aos demais tributos no que for pertinente. IRRF. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU SEM CAUSA. A lei prevê a tributação exclusiva na fonte, à alíquota de 35%, incidente sobre a base reajustada decorrente de todo pagamento efetuado pela pessoa jurídica, quando não for identificado o seu beneficiário, aplicando-se também aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionista ou titular, contabilizado ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.**

Ora, no caso tratado nos presentes autos, verifica-se que o valor dos serviços que, conforme a nota fiscal, seriam de suposta *consultoria técnica, assessoria e cálculo estrutural de obras civil*, no período de agosto a dezembro, **representa 42,60% da receita declarada pela SKILL no ano-calendário de 2005, e a 26,15% das receitas totais dos contratos que dão suporte ao contrato de subcontratação questionados**, o que, aliado aos outros elementos aqui já analisados, efetivamente demonstra que a utilização do expediente teria como objetivo a obtenção de "vantagens" fiscais ilícitas, o que, a bem de ver, perfeitamente demonstra a materialidade das hipóteses contidas artigo 72 da Lei 4.502/64, que assim aponta:

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

(Grifos nossos)

Restando, pois, devidamente comprovado nos autos a prática fraudulenta da contribuinte, consubstanciada na "fabricação de despesa", perfeitamente regular se apresenta a

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

Autenticado digitalmente em 26/01/2015 por CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER, Assinado digitalmente em 26/01/2015 por CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER, Assinado digitalmente em 24/03/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES

Impresso em 30/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 11065.003661/2008-14  
Acórdão n.º 1301-001.733

S1-C3T1  
Fl. 10

---

caracterização da hipótese constante no tipo apontado, e, com isso, perfeitamente aplicável a qualificadora da multa de ofício aplicada.

### ***Conclusão***

Em face dessas considerações, encaminho o meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, mantendo, assim, em sua integralidade, o lançamento efetivado.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER - Relator