



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

Processo n° 12448.732681/2012-41
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-002.308 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2018
Matéria Glosa de custos
Recorrente CONSTRUTORA ZADAR LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

ALEGAÇÃO NÃO ENFRENTADA. OMISSÃO INEXISTENTE.

O julgador não está obrigado a responder, um a um, a todos os argumentos apresentados pelo interessado, contanto que se baseie em motivo suficiente para fundamentar a decisão.

FALTA DE INDICAÇÃO DO DISPOSITIVO QUE FUNDAMENTA A ACUSAÇÃO. IRRELEVÂNCIA.

Não dá causa a nulidade o fato de ter havido omissão na indicação do dispositivo legal em que se fundamenta a acusação, uma vez que, como é cediço, recorre-se dos fatos que são imputados ao recorrente e não do enquadramento legal, desde que esteja patente que o acusado bem compreendeu os fatos de que lhe foram atribuídos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

CUSTOS INDEDUTÍVEIS. LUCRO ARBITRADO.

Nos casos de lançamento por glosa de custos tidos como inexistentes, não há que se falar na necessidade de arbitramento para evitar que se tribute receita como se lucro fosse.

NOTAS FISCAIS INIDÔNEAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DAS OPERAÇÕES. GLOSA DE CUSTOS.

Correta a glosa de custos referente a notas fiscais comprovadamente inidôneas que não tiveram a regularidade das operações mercantis provada por documentação hábil e idônea.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Evidenciada, pelas provas carreadas aos autos, a intenção dolosa tendente a

ocultar do Fisco a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

CSLL. AUTUAÇÃO REFLEXA.

Por se tratar de lançamento reflexo, aplica-se a ele o resultado do julgamento da autuação tida como principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Gisele Barra Bossa e Leonam Rocha de Medeiros, que lhe deram provimento parcial, apenas para reduzir a multa para 75%.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jose Carlos de Assis Guimarães, Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado em substituição ao conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado), Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Rafael Gasparello Lima, Gisele Barra Bossa, Luis Henrique Marotti Toselli, Lizandro Rodrigues de Sousa (suplente convocado em substituição à conselheira Ester Marques Lins de Sousa) e Eva Maria Los (Presidente em Exercício). Ausentes, justificadamente, os conselheiros Ester Marques Lins de Sousa e Luis Fabiano Alves Penteado.

Relatório

CONSTRUTORA ZADAR LTDA recorre a este Conselho com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 09-45.891, de 29/08/2013, da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora (MG), que julgou improcedentes as impugnações de IRPJ e CSLL.

O CARF, por intermédio da extinta 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento converteu o julgamento em diligência, por meio da Resolução nº 1102-000.303, de 04 de março de 2015.

Por bem refletir o litígio até aquela fase, adoto o relatório da Resolução ao norte mencionada, completando-o ao final:

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 0945.891 (fls. 4755/4786), proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora/MG

(DRJ/JFA), na sessão de 29 de agosto de 2013, que, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, levada a conhecimento da Contribuinte em 12/09/2013 (fl. 4790).

Em apertada síntese, o presente processo versa sobre lançamento de IRPJ e CSL devido a glosa de custos no montante de R\$ 12.963.425,02 por “comprovação inidônea” da sua ocorrência, bem como por inobservância do regime de competência na escrituração contábil/fiscal. A contribuinte, insatisfeita com a primeira infração, apresentou impugnação e, sendo vencida em primeira instância, recorreu ao CARF. Juntou provas que, em seu entendimento, são suficientes para comprovar a efetividade dos dispêndios, bem como a sua necessidade para a atividade exercida.

Pois bem. A Contribuinte, conforme seu Contrato Social, cláusula segunda, realiza atividade de “prestação de serviços de engenharia em geral”, dentro os quais inclui-se a elaboração de projetos, construção e manutenção de vasta gama de tipos de obras (construção civil em geral, rodovias, terraplanagem, saneamento básico, aterros sanitários, redes de energia elétrica etc.), bem como muitas outras atividades, ad exemplum coleta, tratamento e destinação de resíduos públicos e privados, paisagismo, remoção de pacientes, controle de vetores e pragas urbanas, loteamentos, desmatamentos e reflorestamentos e ainda locação de máquinas, veículos e equipamentos (fl. 1993).

Em 23/02/2011 foi intimada (fl. 52) do Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 50/51), requisitando uma série de informações e documentos referentes ao ano-calendário de 2008. Respondido em 15/03/2011 (fl. 54), foi intimada em 24/03/2011 (fls. 55/56 e anexos fls. 57/89) para esclarecer e comprovar com as notas fiscais elencadas os saldos informados na Ficha 04 A, linhas 39 e 40 da DIPJ. Por sua vez, a Contribuinte respondeu em 04/04/2011, apresentando relatórios e as notas fiscais requisitadas (fls. 90/471).

Analisando as notas fiscais, a autoridade fiscal entendeu que elas não eram suficientes para comprovar a realização dos dispêndios posto que demasiado genéricas.

Conseqüentemente, intimou em 28/04/2011 a Contribuinte a:

- a) “Quando o aluguel for de qualquer veículo passível de registro no DETRAN, informar o tipo de veículo, a marca, o modelo e a placa.*
- b) Quando o aluguel for de qualquer equipamento que não produza registro público, informar a marca, o modelo e o número de série.*
- c) Apresentar os contratos com cada uma das empresas relacionadas nos anexos do item nº 2 da intimação datada de 24/03/2011” fl. 472.*

d) “Apresentar as notas fiscais relacionadas nas planilhas anexas, que serão rubricadas pelo contribuinte ou por seu representante como prova do recebimento, relativas a:

· d.1 Custos de combustíveis;

· d.2 Custos de materiais de construção; e

· d.3 Custos de serviços prestados por pessoas jurídicas” fls. 608/609.

A Contribuinte apresentou relação de veículos por empresa, informando também o tipo de veículo e o nº da placa (fls. 474/607). Quanto aos custos, apresentou comprovantes bancários de pagamentos das empresas relacionadas pela fiscalização, bem como notas fiscais (fls. 610/675).

Nos meses seguintes, a Contribuinte foi intimada diversas vezes, apresentando respostas e documentos requisitados (fls. 676/780), merecendo destaque o Termo de Intimação de 14/09/2011, haja vista que o Fisco requereu a comprovação da “efetividade da prestação dos serviços executados pelas empresas e/ou pessoas físicas abaixo indicadas [30 no total]” – fl. 680.

Em 01/11/2011 a autoridade fiscalizadora lavrou Termos de Circularização, intimando diversas empresas a apresentar os documentos de propriedade das máquinas e equipamentos, os contratos mantidos com a Contribuinte, bem como relatório dos serviços prestados ou equipamentos locados por nota fiscal, notas fiscais e outras informações (fls. 781/1351). Na mesma data intimou a Contribuinte a apresentar as notas fiscais originais, esclarecendo que não serviriam as cópias, de uma série de empresas e/ou pessoas físicas prestadoras de serviços (fls. 1352/1.354).

As empresas circularizadas, em suma, responderam que “as máquinas e equipamentos locados que refere-se a receita das notas fiscais juntada neste ato, tem propriedade de terceiros (terceiras empresas), e, sendo pagos através de recibos e em tempo requerendo desde já dilação do prazo para juntada dos recibos a que refere-se” – fl. 790.

Quanto às notas fiscais originais solicitadas, foram entregues parcialmente, como pode ser visto no termo de retenção de fls. 1360/1361.

O procedimento de fiscalização se prolongou, ativamente, entre os meses de novembro de 2011 e setembro de 2012, com novas intimações e retenções de documentos pela autoridade fiscal, respostas da Contribuinte, acompanhadas de notas fiscais, relatórios e outras documentações, bem como novos Termos de Circularização para as empresas fornecedoras.

Em 27/09/2012, a fiscalização chegou ao fim. No Termo de Verificação Fiscal –TVF (fls. 1790/1807), o Sr. AFRF relatou os atos praticados durante o procedimento e a conclusão à qual chegou, que reproduzimos abaixo:

DAS INFRAÇÕES

1. REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL CAUSADA POR POSTERGAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS.

“Foram glosados os custos ocorridos no ano-calendário de 2006 e deduzidos indevidamente no ano-calendário de 2008 num total de R\$ 1.246.093,00 (hum milhão, duzentos e quarenta e seis mil, e noventa e três reais)” – fl. 1803.

2. COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE CUSTOS.

“O que temos, na realidade, são custos inchados, apoiados em notas fiscais que indicam que a fiscalizada teria realizado gastos com o aluguel de máquinas e equipamentos e com a contratação de pessoas jurídicas para prestação de serviços. Tais notas fiscais carecem de requisitos mínimos e essenciais para que pudéssemos identificar quais bens foram locados e quais serviços teriam sido contratados, tornando-se impossível termos a convicção de que bens foram realmente locados e quais serviços foram efetivamente prestados, assim como é impossível firmarmos convencimento de que, admitindo-se a hipótese de que bens foram locados e serviços prestados, eram necessários para as atividades ou a fonte produtora da pessoa jurídica. A fiscalizada não conseguiu comprovar que os dispêndios corresponderam à contrapartida de algo recebido ou de serviços prestados, tornando aqueles pagamentos devidos.” – fl. 1806.

DA MULTA QUALIFICADA

“Tais custos, por nós glosados, revelaram, após averiguações, que reduziram indevidamente o lucro líquido da fiscalizada naquele ano-calendário de 2008, uma vez que não foram, por nenhuma possibilidade, comprovados, e que revestiam-se de condições que nos levaram a qualificar a multa de acordo com o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 [e art. 72 da Lei nº 4.502/64]” – fl. 1806.

Registra-se que foram glosados os seguintes custos:

Custos não Comprovados - Glosados (fl. 1810)				
	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre
Aluguel de Máquinas e Equipamentos	R\$ 1.615.984,55	R\$ 2.160.997,54	R\$ 3.759.988,35	R\$ 3.125.844,65
Pagamento de Serviços de PJ	R\$ 224.685,42	R\$ 265.767,96	R\$ 1.322.826,61	R\$ 487.329,94
Total	R\$ 1.840.669,97	R\$ 2.426.765,50	R\$ 5.082.814,96	R\$ 3.613.174,59

Nessa mesma data, qual seja, 27/09/2012, dezenove meses após o início da fiscalização, foram lavrados autos de infração para cobrança do tributo e da multa qualificada em relação ao IRPJ

(fls. 1811/1826) e à CSL (fls. 1827/1841), ambos os tributos referentes ao ano-calendário de 2008, no valor de:

Autos de Infração - Fls. 1811/1841			
	Principal	Multa	Total
IRPJ	R\$ 1.925.495,68	R\$ 2.654.601,10	R\$ 4.580.096,78
CSL	R\$ 695.397,37	R\$ 958.984,79	R\$ 1.654.382,16
Total	R\$ 2.620.893,05	R\$ 3.613.585,89	R\$ 6.234.478,94

As infrações assim foram tipificadas no auto de infração referente ao IRPJ:

“0001 CUSTO DOS BENS VENDIDOS E/OU SERVIÇOS PRESTADOS COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE CUSTOS

Contabilização de custos com base em documentos inidôneos, conforme termo de verificação anexo.

Enquadramento legal: art. 3º da Lei nº 9.249/95; arts. 217; 247; 248; 249, I; 251; 256; 277; 278; 289 e 290 do RIR/99.

0002 INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL CAUSADA POR POSTERGAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS

O contribuinte reduziu indevidamente o Lucro Real em virtude de postergação no reconhecimento de custos, conforme termo de verificação anexo.

Enquadramento legal: art. 3º da Lei nº 9.249/95; arts. 247; 248; 249, II; 251; 273 e 274 do RIR/99.” – fl. 1813

Registra-se que no auto de infração referente à CSL constam exatamente as mesmas infrações, nas mesmas palavras, utilizando como enquadramento legal, entretanto, normas específicas.

Em 17/10/2012 foi lavrado Termo de Apensação do processo administrativo nº 12448.732688/2012-62 (fl. 1982), que consiste na Representação Fiscal para Fins Penais.

Intimada a Contribuinte em 28/09/2012, uma sexta-feira (fls. 1807/1828), impugnou o auto em 29/10/2012, uma segunda-feira (fl 2014). Registra-se que foram apresentadas, em verdade, duas impugnações, uma para o auto de infração da CSL (fls. 2014/2015 e docs. fls. 2016/2089) e outra para o IRPJ (fls. 2090/2111 e docs. fls. 2112/4741). Em resumo, seus fundamentos foram:

1. Admite razão para a infração 002 (inobservância do regime fiscal de escrituração), e afirma que está providenciando o parcelamento da dívida.

2. *Que em 2008, por ter ganho licitação, prestou (i) serviço de engenharia em geral; (ii) de coleta e transporte de lixo; e (iii) de locação de veículos, máquinas e equipamentos (os quais são terceirizados).*

3. *Também, que no ano de 2008 estava participando em diversas licitações e contratos públicos especialmente com o Município de Rio das Ostras e com a Empresa Municipal de Moradia, Urbanização e Saneamento – EMUSA, do município de Niterói/RJ.*

4. *Que contratou a empresa SERCON para auxiliá-la, inclusive quanto à regularidade das suas fornecedoras, haja vista o risco de a Zadar ser considerada responsável solidária.*

PRELIMINAR

5. *Alega que a fiscalização viu indícios de crime, motivo pelo qual procedeu à glosa de custos, sem se posicionar se essas glosas são crimes de falsidade material, falsidade ideológica ou ambos” (fl. 2099), o que cerceou o direcionamento da defesa.*

6. *A necessidade de converter a apuração do lucro real para o arbitrado, posto que mais da metade de seus custos/despesas foram glosados*

7. *A não demonstração da apuração da base de cálculo;*

8. *Equívoco/desarmonia entre a capitulação legal e os fatos descritos.*

MÉRITO

9. *Atacou individualmente cada ponto do Termo de Verificação Fiscal, subdividindo-o em pelo menos doze pontos e apresentando respostas específicas.*

10. *Ressaltou que não houve Declaração de Inidoneidade das fornecedoras, logo não há motivo para desconfiar de suas notas fiscais. De qualquer sorte, pede que, caso permaneça dúvidas quanto à veracidade das notas fiscais e dos pagamentos realizados, que seja feita perícia técnica em diligência, não apenas destas, mas também das obras realizadas no ano-calendário 2008.*

11. *Entende que, sendo incabível a constituição dos créditos referentes à infração 001 (glosa de custos), não há que se falar em multa.*

Registra-se que foram efetivamente juntados os Pedidos de Parcelamento às fls. 4744/4747, datados de 25/10/2012.

Às fls. 4753/4754 apresentam-se Termos de Transferência de Crédito Tributário, os quais registram a transferência, em 31/10/2012 do total de R\$ 78.503,86 do crédito principal para o processo nº 13780.720224/2012-95 e R\$ 218.066,28, também do crédito principal, para o processo nº 13780.720223/2012-41.

Ambos os processos encontram-se na Agência da Receita Federal de Rio Bonito/RJ, movimentados pela última vez em 29/10/2012, conforme informações do Sistema Comprot.

A 1ª Turma da DRJ/JFA, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação. O Acórdão de nº 09-45.891 (fls. 4755/4786), proferido na sessão de 29 de agosto de 2013, assim foi ementado:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

CUSTOS. COMPROVAÇÃO INIDÔNEA.

Para se comprovar um custo, não basta comprovar que foi assumido e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de algo recebido, ou seja, no caso de prestação de serviço, à sua efetividade.

MULTA QUALIFICADA.

A imposição de multa qualificada mostra-se justificada quando demonstrados suficientes indícios da ação dolosa do contribuinte, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do tributo devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

A decisão proferida em relação ao lançamento de IRPJ se aplica, no que couber, às exigências dele decorrentes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acórdão

Acordam os membros da 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedentes as impugnações, nos termos do voto proferido.” – fl. 4755.

Os fundamentos da decisão proferida pela 1ª Turma da DRJ/JFA podem ser assim resumidos:

PRELIMINARES

DA AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DA FALSIDADE (MATERIAL OU IDEOLÓGICA)

“O fato da autuante não ter se posicionado acerca da falsidade referida no art. 256 do RIR/99: se material ou ideológica, definitivamente não pode ser alegado como motivo de cerceamento do correto direcionamento da defesa, tanto que esta foi apresentada e os argumentos foram claramente explanados.” – fl. 4779;

DO NÃO ARBITRAMENTO DO LUCRO

“Assim, entendeu o Fisco que o fato de despesas não estarem devidamente comprovadas, não seria motivo suficiente para o arbitramento do lucro, eis que perfeitamente possível através da escrituração determinar o lucro, ou seja, a glosa dos custos não foi motivo suficiente para contaminar toda a escrituração.” – fls. 4779/4780.

DA PORMENORIZAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

“Não se pode concordar com tais assertivas [de que a fiscalização não pormenorizou a composição da base de cálculo dos tributos]. A fls. 1988, está anexado o Termo de Vista de Processo, no qual a interessada afirma ter obtido vista do inteiro teor do presente processo através do recebimento de cópia integral digitalizada em CD. Da documentação que compõe os autos, é perfeitamente possível extrair os valores.” – fl. 4780.

DA CAPITULAÇÃO LEGAL

“Quanto às incongruências entre as fundamentações legais e os fatos descritos no Termo de Verificação] Ora, o Auto de Infração e Termo de Verificação, foram um conjunto indissociável. Assim, as informações (sic) constantes do Auto de Infração e do Termo de se complementam. A contribuinte tanto entendeu tratar-se de comprovação inidônea de custos, que assim pautou a sua impugnação e em momento algum se defendeu de possíveis pagamentos sem causa.” – fl. 4.781.

MÉRITO

INFRAÇÃO 02

“A contribuinte não contesta a Infração – ‘002 – INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO; REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL CAUSADA POR POSTERGAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS’.

INFRAÇÃO 01

DA COMPROVAÇÃO DOS CUSTOS

“A contribuinte em todo o discorrer da peça impugnatória não logrou desconstruir a tese fiscal de que os respectivos custos não foram devidamente comprovados.” – fl. 4781.

Após esta afirmação, passa a discorrer sobre os elementos de prova apontados pela autoridade lançadora: aponta a caligrafia do preenchimento das Notas Fiscais; afirma que a contribuição não fez referência à contratação da empresa de assessoria SERCON; o fato das prestadoras de serviços terem contas no mesmo banco que a Contribuinte; que as Notas Fiscais são preenchidas de forma genérica; que a empresa não sabe informar quais máquinas foram locadas e nem em que foram usadas; que os contratos com a EMUSA e o Município de Rio das Ostras não tem relação com o caso em tela, posto que trata de glosa de custos; que as subempreiteiras tampouco sabem em que foram utilizados os equipamentos; que não houve

identificação do responsável técnico das subcontratadas, e não da empresa atuada.

Enfim, continua: “Registrase, que são itens que isoladamente possam nada significar em termos de comprovação de despesas mas que somados aos demais, vai se tornando cristalina a tese fiscal.” – fl. 4.783.

(...)

“Os Termos de Conclusão e Recebimento de Obras emitidos pelas contratantes da atuada, não se prestam, por si sós, para comprovarem dispêndios da atuada com as supostas subempreiteiras.

Assim, tendo em vista o exposto, por falta de comprovação mediante documentação hábil e idônea dos conteúdos das Notas Fiscais que pretenderam provar os custos que foram glosados no presente lançamento, tem-se como inidôneas as referidas Notas Fiscais.” – fl. 4.783.

MULTA QUALIFICADA

“Por todo o desenvolvimento deste Voto, verifica-se que o presente caso se amolda perfeitamente ao art. 72 da Lei 4.502/64, artigo este citado no §1º do art. 44 da Lei 9.430/96, como hipótese para a duplicação da multa de 75%. Assim há que ser mantida a qualificação da multa de 150%.” – fl. 4.785.

CSL

“Assim, segundo a regra de que o acessório segue ao principal, as mesmas razões adotadas no exame do lançamento principal de IRPJ servem também para o respectivo lançamento reflexo, no caso de CSLL.” – fl. 4.785.

PARCELAS NÃO CONTESTADAS

Ressaltando que a Contribuinte não contestou a infração 002 de cada Auto de Infração, e que somente parte dos valores foram transferidos no Termo de Transferência de Crédito Tributário (fls. 4.753 e 4.754), essa parcela que não foi transferida vira objeto de cobrança definitiva por não terem sido impugnados.

Assim ficou o dispositivo do Acórdão em debate:

“Ante o exposto, voto por manter integralmente os tributos lançados, que foram questionados, acrescidos da multa de 150% e juros calculados até a data do efetivo pagamento. (...)

No que se refere à parte do lançamento que não foi impugnada, há que se ater aos saldos remanescentes de IRPJ e CSLL, que não integraram os montantes que constam dos respectivos Termos de Transferência de Crédito Tributário, como detalhado nos dois últimos parágrafos antes da Conclusão deste Voto” – fls. 4.785/4.786.

Não foi interposto recurso de ofício.

A Contribuinte, intimada da decisão em 12/09/2013 (fls. 4790), objetivando ver reformado o acórdão nº 0945.891, da 1ª Turma da DRJ/JFA, interpôs, em 04/10/2013 (fl. 4799) Recurso Voluntário (fls. 4799/4863). Seus pedidos foram:

“Demonstrado de forma solar que a recorrente em nenhum momento procurou falsear, se locupletar ou lançar mão de qualquer meio escuso que resvalasse na legislação comercial ou fiscal.

Considerando as provas e meios acostados neste Processo, solicitando, conforme fizemos em nossa fase impugnatória, caso remanesça alguma dúvida nessa Colenda Turma de Julgadores deste Egrégio CARF, que seja determinado Diligência no sentido de constatar de modo específico as informações referentes à utilização de veículos, máquinas e equipamentos locados pela recorrente à EMUSA e utilizados pela mesma em suas obras, bem assim a utilização dos mesmos itens junto à Prefeitura de Rio das Ostras, rogamos seja o presente Processo anulado e arquivado por ser uma questão de legítimo direito.” – fl. 4863.

Em que pese a extensão da peça recursal – sessenta e cinco laudas –, registra-se que as primeiras cinquenta laudas tratam “DOS FATOS”, relatando a fiscalização, o lançamento, a impugnação e a decisão de primeira instância. Portanto, recurso está contido, primordialmente, entre as fls. 4848 e 4863 dos autos. De qualquer sorte, os fundamentos que embasam o Recurso Voluntário podem ser assim resumidos, sucintamente:

DOS FATOS

Argumenta à fl. 4807 que a EMUSA, uma empresa pública, atestou que a Construtora ZADAR forneceu as máquinas e equipamentos constantes no processo de licitação, não havendo que se contestar a prestação dos serviços pela Contribuinte à EMUSA.

Argumenta também pela adequação do procedimento de terceirização de grande parte de seus serviços de construção civil. Terceiriza para tornar o serviço mais eficiente, não investindo em imobilização de ativos, posto que estes se tornam obsoletos rapidamente. Assim, se presta serviço de locação de máquinas, e não dispõe delas, deve alugá-las de outras empresas, sublocando-as para a EMUSA.

Explica o porque de ter contratado a SERCON, os serviços prestados e os pagamentos efetuados a essa empresa (fls. 4808/4809).

Relatando a Impugnação, aponta as preliminares de cerceamento de defesa. No mérito, admite a adequação da infração 002 (inobservância do regime de escrituração fiscal) e afirma que já estava providenciando parcelamento da dívida.

Impugna apenas a infração 001, transcrevendo diversos trechos, o Acórdão da DRJ, inclusive o seu relatório. Enfim, alcança as razões do Recurso Voluntário propriamente dito.

DO RECURSO AO CARF

DAS PRELIMINARES

DA AUSÊNCIA DE ANÁLISE DAS PROVAS CONSTANTES NOS AUTOS

“Preliminarmente, a decisão recorrida é nula de pleno direito por ofender o disposto nos artigos 29, 31 e 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – Processo Administrativo Fiscal – PAF.” – fl. 4848.

(...)

“A autoridade julgadora da DRJ/JFA na elaboração de seu relatório omitiu os esclarecimentos iniciais e as provas colacionadas de formas claras e insofismáveis pela recorrente às fls. 2091 a 2095, relativas aos Contratos de Prestação de Serviços firmados com Prefeituras e Empresas Públicas ali mencionados, bem assim as declarações dos Secretários e Autoridades correlacionados com as prestações de serviços executados, locações de veículos, máquinas e equipamentos, bem assim dos registros promovidos pelo recorrente junto ao Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia – CREA, referentes às Anotações de Responsabilidade Técnica – ART, dos serviços da construção civil executados.” – fl. 4849.

A seguir, a empresa apresenta lista dos elementos juntados que entende suficientes para comprovar o seu direito, e que não foram analisados pela DRJ.

DA AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DA NATUREZA DA FALSIDADE (MATERIAL OU IDEOLÓGICA)

Ressalta que havia apontado nulidade nos autos de infração por não ter especificado a qual falsidade do art. 256 do RIR/99 se referia, e que a DRJ entendeu por não se tratar de nulidade. Conclui que o acórdão se equivocou pois a recorrente apontou as três linhas de defesa: “combateu a falsidade material ou ideológica, entendeu que poderia ser despesas necessárias e disse que teria de haver o arbitramento.” – fl. 4851.

DA AUSÊNCIA DE PROVA “DOS CUSTOS INCHADOS”

Alegando nulidade porque a autoridade fiscal discorre sobre a dedutibilidade das despesas do ponto de vista da necessidade, mas não aponta o art. 299 do RIR/99 como fundamentação legal no item 1 do auto de infração. De qualquer sorte, defende a necessidade e normalidade das despesas, especialmente com base na PN/CST nº 32 de 17/08/1981, que interpreta o art. 191 do RIR/80 que é o mesmo do art. 299 do RIR/99.

DA NECESSIDADE DO ARBITRAMENTO

“Também não concordamos com o ponto de vista e entendimento da autoridade julgadora no que tange, caso a fiscalização

estivesse correta, da não adoção do instituto do arbitramento do lucro da recorrente. Tal fato deriva do montante das glosas dos custos/despesas levadas a efeito pela autoridade fiscal serem da ordem de R\$ 12.963.425,02, e o total dos custos/despesas incorridas de R\$ 24.950.799,03, representarem mais de 50% (cinquenta por cento) dos custos/despesas no ano calendário objeto da autuação.” – fl. 4854.

(...)

“Se a fiscalização entende ter havido falsidade material ou ideológica, agravando por consequência a multa aplicada, entendeu existir indícios de fraude. Ora, as letras frias da Lei não contém palavras vãs, portanto, se a fiscalização entendeu em considerar fraudes e conseqüentemente agravar as multas, era de seu dever aplicar o arbitramento.” – fl. 4854

DA EQUIVOCADA CAPITULAÇÃO LEGAL

“Ora, se o caminho perseguido foi o da efetividade da prestação dos serviços e, se existiu dúvidas quanto à efetividade dos mesmos, a capitulação legal caso a fiscalização estivesse correta seria o art. 304 do RIR/99 (pagamento sem causa).” – fl. 4855.

MÉRITO

“No mérito, de plano registramos que mantemos todas as colocações lançadas em nossa fase impugnatória sob o mesmo verbete (fls 2.100 a 2.110), sendo desnecessário aqui reproduzi-las, apenas acrescentando confrontações ao omitido ou digladiado pela autoridade julgadora da DRJ/JFA.” – fl. 4855.

DA APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA DAS SÚMULAS DO CARF

“Senhores julgadores, esqueceu a autoridade julgadora que as Súmulas Vinculantes do CARF, por determinação contida no parágrafo segundo, do art. 75, da Portaria do Ministro do Estado da Fazenda de nº 256, de 2009, vinculam as Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil (...)” – fl. 4856.

DA COMPROVAÇÃO DOS CUSTOS

“... quando do Termo de Intimação lavrado em 28/04/2011, no qual a autoridade fiscalizadora solicitou a recorrente relação de todos os locadores de veículos, máquinas e equipamentos, tendo recebido [o AFRF] como resposta ao solicitado, as relações discriminativas (fls. 474 a 607), por EMPRESA LOCADORA, do tipo, modelo, marca e placa dos veículos, máquinas e equipamentos por ela locados, próprios ou DE TERCEIROS, e disponibilizados (sublocados) no caso à EMUSA. Tal fato, por si só espanca a tese da autuação de que a recorrente não comprovou a materialidade dos bens, suas necessidades em face de obrigações contratuais e principalmente dos alugueis dos veículos, máquinas e equipamentos.” – fl. 4856.

DA GRAFIA SEMELHANTE NAS NOTAS FISCAIS

Afirma a Recorrente também que não há que causar estranheza a semelhança na grafia das notas. Considerando que a maioria das empresas está situada no mesmo município, e muito próximas, que elas utilizam o mesmo escritório de contabilidade (SERCON); e o fato de terem redigido a mesma resposta à circularização apenas confirma isso – fl. 4857.

DAS NOTAS FISCAIS ILEGÍVEIS

“Com relação aos aspectos de não serem legíveis as notas fiscais da SERCON, verificamos que tal fato não consta registrado no Termo de Verificação da autoridade fiscal (Fls 1.790 a 1.807), sendo desnecessária sua menção aqui. Caso a autoridade julgadora tivesse alguma dúvida sobre a condição de legibilidade das mesmas, deveria ter solicitado diligência pericial, que, aliás, foi pedida pela recorrente na fase impugnatória (fl 2.110), e em momento algum mencionada no relatório da autoridade julgadora.” – fl. 4857.

DO NEGÓCIO JURÍDICO FIRMADO: SUBEMPREITADA OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇO

“Melhor explicando, a Recorrente não é subempreiteira da EMUSA em relação a esses itens (veículos, máquinas e equipamentos), ou seja, não atua em qualquer das obras da EMUSA; somente busca no mercado quem tem o melhor preço de locação de veículos, máquinas e equipamentos, e depois os subloca à EMUSA, que aí então a mesma utiliza esses itens em suas obras. Ou seja: as únicas responsabilidades da Recorrente são entregar os veículos, máquinas e equipamentos contratualmente pactuados, receber mensalmente da EMUSA pelas locações efetuadas e pagar aos locadores” – fl. 4858.

Argumenta em seguida, mais uma vez, pelo arbitramento. Afirma que a legislação não a obriga à manutenção de controle de custos específicos; pelo contrário, permite em casos específicos (art. 296 do RIR/99) o arbitramento de custos. Ademais, conforme o art. 408 do RIR/99, estaria dispensada de elaboração de planilha de custos. Ademais, que a contribuinte não é obrigada a ter controle do uso dos veículos, posto que eles são alugados à EMUSA.

Contra-argumenta a exigência de documentação para o trânsito dos veículos, equipamentos e maquinário, explicando a forma como foram transportados. Ataca ainda a desconsideração das declarações dos Secretários do Município de Rio das Ostras e a Certidão do CREA.

DA COMPROVAÇÃO DOS CUSTOS

Afirma que dispõe sim de provas acerca da adequação dos valores cobrados pelos alugueis, afirmando juntar MAPAS de CONTROLES DE MEDIÇÃO, o que afastaria a fundamentação de “inchamento” das despesas.

Ataca ainda a glosa de diversos pagamentos que ela, recorrente, alega ter feito. Para fundamentar a sua afirmativa, alega ter recolhido IRFonte e Contribuições Sociais sobre tais pagamentos. Conclui:

“Ora, Senhores Julgadores, não considerar despesas profissionais como válidas, tendo como prova cabal os respectivos pagamentos e as retenções e recolhimentos dos tributos, no mínimo pode gerar as seguintes colocações: a) que não houve então receita para o beneficiário e retenção é indevida, gerando direito aos prestadores de serviços em retificar suas DIPJ e solicitar restituição dos valores retidos; b) se houve a prestação dos serviços, os respectivos pagamentos com as retenções efetuadas e recolhidas são despesas válidas.” – fl. 4862.

Por fim, argumenta que, caso seja mantida a glosa das despesas do contrato da EMUSA, deve ser também glosada a receita dele decorrente, em respeito ao princípio contábil do “emparelhamento das despesas e a auferição da receita” – fl. 4863.

Em 09/10/2013 a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário referente ao auto de infração da CSL (fls. 4864/4865). Após reafirmar que assiste razão à infração 002, pede que seja aplicado a este auto de infração as mesmas conclusões que se tiver com relação ao Recurso Voluntário sobre o IRPJ, acima relatado.

É o suficiente para o relatório. Passo ao voto.

A então 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, resolveu converter o julgamento em diligência para que possam ser esclarecidas as matérias de fato abaixo discriminadas:

III. DA NECESSIDADE DE DILIGÊNCIA

O presente litígio não está em condições de ser resolvido.

Isso porque, a Contribuinte juntou aos autos diversos documentos em sede de impugnação (fls. 2167/4741) e de recurso voluntário (fls. 4874/5387). Listamos alguns:

Contrato/Licitação com o Município de Rio das Ostras;

Atestado de capacidade técnica e certidão do CREA;

. Atestado de Execução de Serviços;

. Contrato de Prestação de serviços entre a Contribuinte e a EMUSA (Empresa Municipal de Moradia, Urbanização e Saneamento de Niterói);

. Declaração da EMUSA;

, Documentação Contábil (Razão Analítico, Balanço Patrimonial, DIPJ retificadora);

. Notas Fiscais;

. Extratos Bancários;

- . *Medição do Contrato da EMUSA;*
- . *Controles de Equipamentos Agregados e Recibos de Pagamento –EMUSA;*
- . *DARFs;*
- . *DIRFs;*
- . *Declaração e Esclarecimento – SERCON;*
- . *Relações de custos elaboradas pela própria contribuinte; e*
- . *Comprovantes de pagamentos.*

Em suma, há nos autos ao menos três mil páginas de documentação que trazem indícios de veracidade em torno da existência do custo. Nesse caminho, entendo ser plausível a conversão do julgamento em diligência e determino que se intime a Contribuinte a apresentar, no prazo de 30 (trinta) dias:

- (i) prova da propriedade dos bens/veículos ou da locação dos mesmos em face de terceiros; e*
- (ii) a alocação dos custos em cada obra executada, comprovando através de medição ou outra prova pertinente.*

Após a resposta da Contribuinte, determino que a fiscalização analise a documentação juntada em diligência, bem como em sede de Impugnação e de Recurso Voluntário, elaborando Relatório de Diligência.

Em seguida, seja franqueada a palavra à Contribuinte para se pronunciar sobre o Relatório da Diligência, caso queira, pelo prazo de trinta dias.

Cumprida a diligência requerida pelo CARF, com a juntada do Termo de Diligência (fls. 6.572/6.579), a recorrente teve ciência do mesmo em 09/06/2016 (AR de fls. 6.673) e apresentou a sua manifestação de fls. 6.679/6.684, em 29/06/2016 (doc. de fls. 6.686), trazendo as suas contra-razões ao referido Termo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade. Assim, dele conheço

Como consta do relatório deste Acórdão, o litígio deste processo versa exclusivamente sobre a infração 1 (CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO COMPROVADOS) dos autos de infração de IRPJ e CSLL, haja vista que a recorrente parcelou o crédito tributário decorrente da infração 2 (INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO - REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL CAUSADA POR POSTERGAÇÃO DE CUSTOS OU DESPESAS) dos respectivos autos de infração.

PRELIMINARES**DA AUSÊNCIA DE ANÁLISE DAS PROVAS CONSTANTES NOS AUTOS**

Inicialmente, a recorrente requer a nulidade da decisão recorrida pelos seguintes motivos, *verbis*:

A autoridade julgadora da DRJ/JFA na elaboração de seu relatório omitiu os **esclarecimentos iniciais** e as **provas** colacionadas de formas claras e insofismáveis pela recorrente às fls 2.091 a 2.095, relativas aos Contratos de Prestação de Serviços firmados com Prefeituras e Empresa Pública ali mencionados, bem assim as **declarações** dos Secretários e Autoridades correlacionados com as prestações de serviços executados, locações de veículos, máquinas e equipamentos, bem assim dos registros promovidos pelo recorrente junto ao Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia - CREA, referentes às Anotações de Responsabilidades Técnicas – ART, dos serviços da construção civil executados.

De forma a se revelar a legitimidade do que afirmamos acima, reproduzimos sinteticamente, com apontamentos facilitadores para fins de comprovações dessa Colenda Turma de Julgadores, as provas acostadas ao presente processo na fase impugnatória e não reproduzidas e, conseqüentemente, **não conhecidas pela Turma de Julgadores da DRJ/JFA**: (*Nota: como elemento de facilitação às consultas do que abaixo reproduzimos, listamos partes do contido nos arquivos eprocesso, bem assim o número das folhas correspondentes*)

- a) **Município de Rio das Ostras – Processo Administrativo nº 30463/2005, Edital nº 006/2006 – Secretaria Municipal do Meio Ambiente, Agricultura e Pesca – SEMAP – Contrato Licitação – doc – 03, Fls 2.167 a 2.183; Termo Aditivo – doc - 03/1, Fls 2.184 e 2.185; Atestado de Execução e ART – Fls 2.186 e 2.187;**
- b) **Município de Rio das Ostras – Processo Administrativo nº 20.662/2007, Edital nº 052/2007 – Secretaria Municipal de Urbanismo, Obras e Serviços Públicos – SEMUOSP – Contrato Licitação - doc 04, Fls 2.189 a 2.205; Atestado de Execução e ART – doc 04/1, Fls 2.206 a 2.240. Nota: Relevante neste Contrato observar que a SEMUOSP e o ART do CREA reconhecem dentre as diversas aplicações efetuadas pela recorrente nesta empreitada de obras, os gastos efetivamente incorridos com locação de veículos e outros equipamentos da área da construção civil, conforme Planilha de Discriminação de Serviços Executados, conforme Fl nº 2.215 (R\$ 1.440,00), Fl nº 2.221 (R\$ 388,00), Fl nº 2.223 (R\$ 5.140,80) e Fl nº 2.231 (R\$ 4.847,04);**
- c) **Município de Rio das Ostras - Processo Administrativo nº 9081/2006, Edital nº 026/2006 – Secretaria Municipal de Urbanismo, Obras e Serviços Públicos – SEMUOSP/ Secretaria Municipal de Serviços Públicos - SEMSP – Contrato Licitação – doc 05, Fls 2.241 a 2.255; Re Ratificação – transfere este Contrato de Licitação para a Secretaria Municipal de Serviços Públicos – SEMSP - doc 05/1, Fls 2.256 a 2.260; Aditivo nº 3- doc 05/2, Fls 2.261 e 2.262; Aditivo nº 9 – doc 05/3, Fls 2.263 e 2.264; Declaração de Execução dos Serviços e ART – doc 05/4, Fls 2.265 e 2.266;**
- d) **Município de Rio das Ostras - Processo Administrativo nº 3600/2007, Edital nº 020/2007 – Secretaria Municipal de Urbanismo, Obras e Serviços Públicos – SEMUOSP – Contrato Licitação – doc 06, Fls 2.267 a 2.281; Atestado de Execução dos Serviços e ART – doc 06/1, Fls 2.282 a 2.289. Nota: Relevante neste Contrato observar que a SEMUOSP e o ART do CREA reconhecem dentre as diversas aplicações efetuadas pela recorrente nesta empreitada de obras, os gastos efetivamente incorridos com locação de veículos e outros equipamentos da área da construção civil, conforme Planilha de Discriminação de Serviços Executados, demonstrados na Fl 2.283 – locação de caminhões e carregadeiras nos valores de R\$ 8.980,04; R\$ 89.800,40 e R\$ 1.913,60; Fl 2.285 – Locação de retro-escavadeira e caminhões nos valores de R\$ 8.680,55; R\$ 3.625,53 e R\$ 36.255,30 e às Fl 2.287 as locações de pá mecânica e veículos nos valores de R\$ 6.502,75 e R\$ 65.025,25;**
- e) **Município de Rio das Ostras - Processo Administrativo nº 11788/2006, Edital nº 031/2006 – Secretaria Municipal de Urbanismo, Obras e Serviços Públicos – SEMUOSP – Contrato Licitação – doc 07, Fls 2.452 a 2.468; Declaração de Execução dos Serviços e ART – doc 07/1, Fl 2.469;**

- f) **Município de Rio das Ostras - Processo Administrativo nº 3640/2006, Edital nº 071/2007 – Secretaria Municipal de Bem Estar Social – SEMBES – Contrato Licitação - doc 08, Fls 2.470 a 2.482; Termo de Encerramento de Contrato – doc 08/1, Fl 2.483.;**
- g) **Empresa Municipal de Moradia, Urbanização e Saneamento – EMUSA – Contrato 04/2007 - Pregão Presencial 03/2007 - Processo EMUSA nº 510/5158/2006 – doc 09, Fls 2.484 a 2.288; Carta Proposta de Preço – Fl 2.290; Planilha de Preços – Fls 2.291 a 2.293; Termo Aditivo de Contrato 04/2007 – doc 09/1, Fls 2.494 a 2.496; Declaração de Locação de Máquinas e Equipamentos – doc 09/2, Fls 2.498. Nota: De relevância esclarecer que neste Contrato a recorrente tem por obrigação fornecer, mediante locação, veículos, máquinas e equipamentos diversos da construção civil à EMUSA. De posse desses veículos, máquinas e equipamentos, a EMUSA faz alocação dos mesmos nas obras as quais a mesma executa, sem nenhuma ingerência da recorrente. Registramos também que às Fl 2.492, item 1.7, foi locado à EMUSA uma carreta para transportes pesados, ou seja, para movimentação no trânsito urbano, pela mesma, dos veículos dotados de esteiras.**

Colenda Turma de Julgadores, por si só a recorrente entende que as provas novamente aqui reproduzidas e comprovadas, porém não transcritas e conseqüentemente não combatidas pela autoridade julgadora e, principalmente, **não conhecidas, discutidas e julgadas na fase impugnatória pela Turma de Julgadores da DRJ/JFA, trás o lume da nulidade ao presente processo.**

No entanto, assim se posicionou a autoridade "a quo" sobre esses contratos:

A autuada, nesta parte da impugnação, afirma que disponibilizou todos os contratos entre ela e a EMUSA e Prefeitura de Rio das Ostras. Ora, estes contratos, como visto, são entre a autuada e EMUSA e a autuada e Prefeitura de Rio das Ostras. O presente lançamento refere-se a glosa de custos despendidos com as supostas subempreiteiras. (Grifamos).

Ademais, o julgador não está obrigado a responder, um a um, a todos os argumentos apresentados pelo interessado, contanto que se baseie em motivo suficiente para fundamentar a decisão. Assim, não procede o pedido de nulidade da decisão de primeira instância pela ausência de análise das provas constantes dos autos.

DA AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DA NATUREZA DA FALSIDADE (MATERIAL OU IDEOLÓGICA)

Alega a recorrente cerceamento do seu direito de defesa, uma vez que o autuante não se posicionou acerca da falsidade referida no art. 256 do RIR/99: se material ou ideológica.

Inicialmente, a infração está bem descrita no Termo de Verificação Fiscal: **comprovação inidônea de custos com aluguéis de máquinas e equipamentos e com a contratação de serviços de pessoas jurídicas listadas às fls. 1.804 do TVF.**

O artigo 256 do RIR/99, como vários outros dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda saíram impressos no Enquadramento Legal da "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" dos Autos de Infração mas não fazem parte do Termo de Verificação Fiscal.

Entendo que não é necessário que o autuante tenha explicitado o dispositivo legal em que se fundamenta a infração, uma vez que, como é cediço, recorre-se dos fatos que são imputados ao recorrente e não do enquadramento legal da acusação, desde que esteja manifesta a inexistência de prejuízo à defesa. *In casu*, está patente que a Recorrente bem compreendeu os fatos que lhe foram atribuídos. Nulidade recusada.

DA AUSÊNCIA DE PROVA "DOS CUSTOS INCHADOS"

A recorrente se insurge com a afirmação da autoridade fiscal no TVF, abaixo reproduzida, verbis:

*O que temos, na realidade, são **custos inchados**, apoiados em notas fiscais que indicam que a fiscalizada teria realizado gastos com o aluguel de máquinas e equipamentos e com a contratação de pessoas jurídicas para prestação de serviços. Tais notas fiscais carecem dos requisitos mínimos e essenciais para que pudéssemos identificar quais bens foram locados e quais serviços teriam sido contratados, tornando-se impossível termos a convicção de que bens foram realmente locados e quais serviços foram efetivamente prestados, assim como é impossível firmarmos convencimento de que, admitindo-se a hipótese de que bens foram locados e serviços prestados, eram necessários para as atividades ou a fonte produtora da pessoa jurídica. A fiscalizada não conseguiu comprovar que os dispêndios corresponderam à contrapartida de algo recebido ou de serviços prestados, tornando aqueles pagamentos devidos. (Grifamos).*

Alega que tal afirmativa deveria vir corroborada com a anexação de provas, conforme determina o artigo 924 do RIR/99.

A comprovação ou não pela recorrente dos custos glosados pela fiscalização é matéria de mérito e será analisada como tal.

DA NECESSIDADE DO ARBITRAMENTO

Segundo a recorrente a fiscalização deveria ter arbitrado o seu lucro, tendo em vista que o montante das glosas dos custos/despesas levadas a efeito pela autoridade fiscal serem da ordem de R\$ 12.963.425,02 e o total dos custos/despesas incorridas no ano-calendário de 2008 de R\$ 24.950.799,03, representando mais de 50% dos custos/despesas no ano-calendário objeto da autuação.

Sobre o assunto assim se manifestou a decisão de piso, verbis:

Quanto à pretensão da contribuinte, tendo em vista o alto percentual dos custos glosados, no sentido de que deveria a tributação ter sido carregada para o arbitramento do lucro, em face da combinação do art. 256 com o inciso II do art. 530, todos do RIR/99, é descabida.

O arbitramento é uma medida extrema. Veja o que dispõe, o art. 530, II, do RIR/99:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

II – a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real;

Assim, entendeu o Fisco que o fato de despesas não estarem devidamente comprovadas, não seria motivo suficiente para o arbitramento do lucro, eis que perfeitamente possível através da escrituração determinar o lucro, ou seja, a glosa dos custos não foi motivo suficiente para contaminar toda a escrituração.

(...)

Ademais, mesmo que o valor glosado tenha sido em torno de 50% do valor declarado, não vejo razão para a apuração do resultado pelo lucro arbitrado, uma vez que tal sistemática tributa receita como se lucro fosse, sendo mais prejudicial ao contribuinte. Nulidade recusada.

DA EQUIVOCADA CAPITULAÇÃO LEGAL

Segundo alega a recorrente "se o caminho perseguido foi o da efetividade da prestação dos serviços e, se existiu dúvidas quanto à efetividade dos mesmos, a capitulação legal caso a fiscalização estivesse correta seria o art. 304 do RIR/99 (pagamento sem causa)."

A decisão de primeira instância assim se pronunciou sobre o tema, verbis:

Ora, o Auto de Infração e Termo de Verificação, formam um conjunto indissociável. Assim, as informações constantes do Auto de Infração e do Termo de Verificação se complementam.. A contribuinte tanto entendeu tratar-se de comprovação inidônea de custos, que assim pautou a sua impugnação e em momento algum se defendeu de possíveis pagamentos sem causa.

Equivoca-se mais uma vez a recorrente, uma vez que o artigo 304 do RIR/99 trata das importâncias pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento.

No caso concreto, as importâncias foram pagas a título de custo e foram indicadas as operações ou a causa que deram origem aos rendimentos com individualização dos seus beneficiários. Assim, não se cogita para essa infração a aplicação do artigo 304 do RIR/99. Mais uma vez rejeito a preliminar arguida pela recorrente.

MÉRITO

DA COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE CUSTOS

O TVF assim justifica essa infração e a qualificação da multa, *verbis*:

Foram considerados como comprovação inidônea os custos com aluguéis de máquinas e equipamentos e com a contratação de serviços de pessoas jurídicas, referentes as seguintes empresas:

- Alternativa Prestadora de Serviços Ltda
- Arkos Construções Ltda
- Azimuthi Locação de Máquinas Ltda
- Boavista Locação de Equipamentos Ltda
- Campos Elísios Prestadora de Serviços
- Contagem Construções e Serviços
- Drakom Locação de Máquinas Ltda
- Eskavon Locação de Máquinas e Equipamentos Ltda
- Focal Rio – Sinalização, Manutenção e Conservação Ltda
- Genese Locação de Máquinas

- **H.T.P. Prestação de Serviços Ltda**
- **Hunnos Construções e Serviços**
- **Locação de Máquinas Imperial**
- **Jalisco Locação de Equipamentos Ltda**
- **Jored Prestadora de Serviços Ltda**
- **Kataentulho Prestação de Serviços Ltda**
- **Liberal Locação de Máquinas Ltda**
- **Lizatel Prestadora de Serviços Ltda**
- **Losaka Locação de Máquinas Ltda**
- **LTZ Locação de Máquinas**
- **Malta Prestadora de Serviços**
- **Margon Prestadora de Serviços Ltda**
- **Metaloc Locação de Máquinas**
- **Newloc Locação de Máquinas**
- **Nitimaq Locação de Máquinas Ltda**
- **Nova Era Prestadora de Serviços Ltda**
- **Locação de Máquinas Novo Horizonte Ltda**
- **Pharol Serviços e Construções**
- **Ponta Negra Serviços e Construções Ltda**
- **Prestação de contas**
- **Renascer Locação de Máquinas Ltda**
- **Safira Prestadora de Serviços Ltda**
- **Sagitários Prestadora de Serviços Ltda**
- **Sanvec Locação de Máquinas**
- **Servanko Locação de Equipamentos**
- **Soluções Prestadora de Serviços Ltda**
- **Starmark Locação de Máquinas**
- **Terraviva Locação de Máquinas Ltda**
- **Thalis Serviços Gerais Ltda**
- **Tractor Locação de Máquinas Ltda**
- **Tropical Locação de Máquinas**

Há duas empresas, fora do grupo das empresas de Niterói, que, apesar de CNPJs distintos, assim como serem compostas por sócios diversos, possuem a mesma caligrafia preenchendo suas

notas fiscais. São elas: Thalís e Focal.

As comprovações consideradas inidôneas, estão relacionadas, no rol anteriormente citado, conforme se acham descritas em seus históricos, havendo, no citado rol, a informação **“Prestação de contas”** pois assim está descrito nos históricos dos custos, composto por notas fiscais de diversas empresas constantes da listagem acima.

Essas empresas foram locadoras de máquinas e equipamentos, prestadoras de serviços ou, em alguns casos, locadoras de máquinas e equipamento e prestadoras de serviços.

Os valores glosados, individualizados por cada empresa, e pelo rol descrito como “Prestação de Contas”, e rateados por cada um dos quatro trimestres do ano de 2008, encontram-se descritos nas planilhas “Custos com Aluguel de Máquinas e Equipamentos não Comprovados” e “Custos com Pagamentos de Serviços a PJ não Comprovados”, anexas a este termo de verificação, e que são entregues ao representante legal da fiscalizada, que as rubrica como prova do recebimento.

Para elas, algumas peculiaridades:

- São todas de Niterói;
- Possuem contas-correntes em agências comuns;
- A maioria delas possui contas-correntes na mesma agência bancária da fiscalizada, situada no centro do Rio de Janeiro;
- Há caligrafias coincidentes preenchendo notas fiscais de diversas dessas empresas, embora todas elas afirmem que apenas o sócio-gerente preenchia as notas;
- Todas apresentaram as mesmas respostas às intimações por nós formuladas, quando da circularização;
- Nenhuma informa se havia alguma pessoa que pudesse movimentar suas contas-correntes por meio de procuração;
- As notas fiscais dessas empresas foram confeccionadas numa mesma gráfica.

Fora essas estranhas coincidências, temos para os custos glosados:

- A fiscalizada não possui qualquer comprovação do aluguel das máquinas e equipamentos, bem como não possui qualquer comprovação de que os serviços contratados a diversas empresas tenham sido prestados, além de notas fiscais com históricos com descrições absolutamente genéricas do que contratava;
- Embora tenhamos dado as mais amplas possibilidades da fiscalizada comprovar, das mais diversas formas possíveis, ela não logrou comprovar, por nenhum meio ou possibilidade tais contratações.

Não é razoável admitir que uma empresa séria não tenha controle das máquinas e equipamentos que loca.

Não é também razoável admitir que máquinas e equipamentos tenham sido transportados de um estabelecimento para outro, ou para um canteiro de obras, desacompanhadas de notas fiscais de simples remessas, que são diferentes das notas fiscais de serviços emitidas contra a fiscalizada.

Também não conseguimos aventar a hipótese de que empresas sérias, que prestam serviços a prefeituras e outros órgãos das administrações públicas, tenham seus negócios regidos pela mais absoluta informalidade, e seus contratos com fornecedores e prestadores de serviços garantidos pelo “fio do bigode”, assim como não possuam planilhas de custos de suas obras.

Não vislumbro como as empresas locadoras ou prestadoras dos serviços não possuam

documentação sobre suas operações, como também não vislumbro qualquer explicação para as mesmas caligrafias circularem por empresas de diferentes sócios preenchendo suas notas fiscais, embora todos digam que apenas os sócios-gerentes as preenchiam.

É absurdo supor que as empresas tomadora e prestadoras de serviços não saibam informar quais serviços, a maior parte descritos como auxiliares de engenharia, teriam sido prestados, bem como as prestadoras não saibam informar o nome dos profissionais envolvidos na execução deles. Sequer possuem, as prestadoras dos serviços, o ART (Anotação de Responsabilidade Técnica) devido sobre serviços de engenharia prestados.

Como podemos afirmar que tais custos efetivamente ocorreram se não podemos identificar a natureza deles, a quantidade de bens ou utilidades e as respectivas identificações, o valor respectivo e outros elementos essenciais a evidenciar a vinculação do gasto com as atividades ou a fonte produtora da pessoa jurídica.

Como podemos aceitar, como resposta à intimação lavrada, relatórios em nome das empresas locadoras das máquinas e dos equipamentos assinados por uma mesma pessoa, alguns até apócrifos, sendo que nem essas empresas confirmam tais listas.

Como podemos aceitar como bons tais custos, que se revelam viciados por uma série de situações que os envolvidos não conseguem desfazer.

O que temos, na realidade, são custos inchados, apoiados em notas fiscais que indicam que a fiscalizada teria realizado gastos com o aluguel de máquinas e equipamentos e com a contratação de pessoas jurídicas para prestação de serviços. Tais notas fiscais carecem dos requisitos mínimos e essenciais para que pudéssemos identificar quais bens foram locados e quais serviços teriam sido contratados, tornando-se impossível termos a convicção de que bens foram realmente locados e quais serviços foram efetivamente prestados, assim como é impossível firmamos convencimento de que, admitindo-se a hipótese de que bens foram locados e serviços prestados, eram necessários para as atividades ou a fonte produtora da pessoa jurídica. A fiscalizada não conseguiu comprovar que os dispêndios corresponderam à contrapartida de algo recebido ou de serviços prestados, tornando aqueles pagamentos devidos.

Tais custos, por nós glosados, revelaram, após averiguações, que reduziram indevidamente o lucro líquido da fiscalizada naquele ano-calendário de 2008, uma vez que não foram, por nenhuma possibilidade, comprovados, e que revestiam-se de condições que nos levaram a qualificar a multa, de acordo com o artigo 44 da Lei nº 9.430/96:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - ...

a) ...

b) ...

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)”. Grifo nosso.

Artigo 72 da Lei nº 4.502/64:

“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 imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.” Grifo nosso.

O recurso voluntário da recorrente já foi analisado pela extinta 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, por meio da Resolução nº 1102-000.303, de 04 de março de 2015, como registrado no relatório deste Acórdão, que concluiu que o presente litígio não estava em condições de ser resolvido porque "*a Contribuinte juntou aos autos diversos documentos em sede de impugnação (fls. 2167/4741) e de recurso voluntário (fls. 4874/5387) (...) que trazem indícios de veracidade em torno da existência do custo*". Sendo assim, converteu o julgamento em diligência para que o contribuinte fosse intimado a apresentar:

(i) prova da propriedade dos bens/veículos ou da locação dos mesmos em face de terceiros; e

(ii) a alocação dos custos em cada obra executada, comprovando através de medição ou outra prova pertinente.

Atendendo a determinação da então 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, foi efetuada a diligência pela DIFIS da DRF/RIO DE JANEIRO I/RJ, que culminou no Termo de Diligência de fls. 6.572/6.579, cuja conclusão trago a colação:

"Não há, salvo melhor juízo, nada acrescentado pela Construtora Zadar Ltda, em resposta à diligência comandada pela 1ª Câmara/2ª Turma Ordinária do CARF, que contrarie nosso entendimento formulado através do auto de infração e do termo de verificação lavrados A Construtora Zadar Ltda, mais uma vez, não consegue nem demonstrar a efetividade das locações, e muito menos o efetivo uso dos veículos, máquinas e equipamentos na prestação de seus serviços." (Grifamos).

A conclusão da referida diligência está respaldada nos seguintes elementos trazidos pela autoridade fiscal:

Foi a Construtora Zadar Ltda formalmente intimada em 04 de agosto de 2015, através da intimação nº 104, da Agência da Receita Federal do Brasil em Rio Bonito, subordinada à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Niterói, cuja ciência se deu em 06 de agosto de 2015, conforme termo de ciência por abertura de mensagem, a cumprir as determinações daquela Câmara do CARF, citadas anteriormente.

Em resposta datada de 03 de setembro de 2015, disse a Construtora Zadar:

a) "Com relação à prova de propriedade dos bens/veículos (item i da Resolução CARF), cumpre informar, conforme já mencionamos em nossas Impugnações e Recursos, que a Diligenciada/Autuada, não investe em máquina, equipamentos ou veículos, optando por locá-los junto a terceiros, como de praxe neste segmento da construção civil, principalmente em face dos avanços tecnológicos nessa área de atuação. Portanto, nesse quesito, anexaremos, novamente, os contratos de prestação de serviços, em face das locações dos itens retromencionados;" Grifo nosso.

b) "No tocante a alocação dos custos em cada obra executada (item ii da Resolução CARF) pela Diligenciada/Autuada, informamos que não procedemos às contabilizações por obra

executada (ou por centro de custos), e, sim, de forma global, em face de economias financeiras e administrativas. Lembramos que a legislação fiscal não menciona obrigatoriedade das pessoas jurídicas submetidas às sistemáticas de apuração de seus resultados pelo Lucro Real, em proceder suas contabilizações por centros de custos ou de obras. Aliás, as Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, de nºs 84, de 1979 e 23, de 1983, que tratam de apropriação de obras, permitem que se façam as respectivas apropriações de forma global. Entretanto, apresentamos alternativamente as medições efetuadas pelos órgãos contratantes, nas quais consta a relação dos veículos e equipamentos utilizados na execução dos contratos, que foram locados de terceiros.” Grifo nosso.

Aqui seria bom que registrássemos que a IN/SRF nº 84/79 foi editada para estabelecer normas para a apuração e tributação dos resultados operacionais do contribuinte cuja atividade econômica fosse a compra e venda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio para venda.

Já a IN/SRF nº 23/83 foi editada para promover alterações das normas contidas na IN/SRF nº 84/79, sem alterar, contudo, a abrangência de seu alcance.

Uma breve análise dos contratos de serviços celebrados pela Construtora Zadar Ltda, e apresentados no Anexo IV de seu atendimento à diligência determinada pela 1ª Câmara/2ª Turma Ordinária do CARF.

- *Contrato nº 04/07 – Contratante: Empresa Municipal de Moradia, Urbanização e Saneamento – EMUSA*

Objeto do contrato: locação de equipamentos

- *Contrato nº 080/07 – Contratante: Município de Rio das Ostras*
Objeto do contrato: serviços de operação e manutenção do aterro sanitário; operação da estação de tratamento de efluentes; coleta, remoção e transporte de resíduos sólidos domiciliares; coleta, remoção e transporte de resíduos sólidos patogênicos e não patogênicos; coleta, remoção e transporte de resíduos inservíveis e industriais não perigosos do município em atendimento a SEMAP – Secretaria Municipal de Meio Ambiente, Agricultura e Pesca.

- *Contrato nº 084/07 – Contratante: Município de Rio das Ostras*
Objeto do contrato: serviços de operação, manutenção e monitoração das estações de tratamento de esgoto, estações elevatórias de esgoto bruto, redes coletoras de esgoto e sistema composto de geotube GT 500 MDS do município em atendimento a Secretaria Municipal de Urbanismo, Obras e Serviços Públicos.

- *Contrato nº 022/08 – Contratante: Município de Rio das Ostras*
Objeto do contrato: construção de rede de esgoto, drenagem e

pavimentação asfáltica do Loteamento Cantinho do Mar – Rio das Ostras/RJ.

- *Contrato nº 026/08 – Contratante: Município de Rio das Ostras
Objeto do contrato: construção de gabião na captação de água na Bicuda –Município de Rio das Ostras em atendimento a SEMUOSP – Secretaria Municipal de Urbanismo, Obras e Serviços Públicos.*

Comparando o objeto de cada um dos contratos apresentados com os termos da legislação citada pelo contribuinte, podemos ter a absoluta certeza de que nenhum deles é coberto pelas duas instruções normativas nominadas pela Construtora Zadar Ltda, pois em nenhum deles a dita construtora teve como atividade econômica a compra e venda de imóveis, o desmembramento ou loteamento de terrenos, nem a incorporação imobiliária e a construção de prédio para venda.

Com relação ao contrato nº 04/07, cuja contratante é a Empresa Municipal de Moradia, Urbanização e Saneamento – EMUSA, cujo objeto do contrato é a locação de equipamentos, e onde constam cláusulas de obrigações da contratada e da contratante, direitos e deveres, “planilhas de custos”, etc., não constam as obras, ou locais delas, onde seriam utilizados os equipamentos locados, podendo eles serem utilizados em qualquer lugar, ou em lugar nenhum.

Seguindo em sua resposta, a Construtora Zadar Ltda juntou cópias das medições de serviços emitidas pela Secretaria de Obras, ou do Bem Estar Social, ou do Urbanismo, todas do Município de Rio das Ostras, bem como as emitidas pela EMUSA.

Sem adentrar a discussão técnica sobre critérios de medição de obras civis, analisaremos as medições apresentadas pela Construtora Zadar Ltda, porém, antes, destacaremos os ensinamentos contidos no sítio <http://www.egestaopublica.com.br/medicoes-de-obras-publicas-um-desafio-a-superar/>:

(...)

Sobre as medições da EMUSA (Anexo V – Parte I):

- *As planilhas de “medição de obra” não identificam em qual obra, ou em quais obras, os veículos, as máquinas e os equipamentos foram utilizadas;*
- *Nas planilhas de “medição de obra” só constam os veículos, as máquinas e os equipamentos que teoricamente teriam sido locados pela Construtora Zadar Ltda, não constando delas qualquer outro serviço medido pela EMUSA;*
- *Apenas em uma das planilhas (fl. 11/118) consta o carimbo e a identificação de um diretor da EMUSA;*
- *Não há a identificação individualizada por veículos, máquinas ou equipamentos.*

Sobre as medições das Secretarias do Município de Rio das Ostras (Anexo V – Partes I e II):

- *Os boletins de “medição de obra” identificam a obra, ou serviço prestado, em que foram utilizados veículos, máquinas e equipamentos;*
- *Nos boletins de “medição de obra” constam, além dos veículos, máquinas e equipamentos que teoricamente teriam sido locados pela Construtora Zadar, a indicação de outros custos;*
- *Não há a identificação individualizada por veículos, máquinas ou equipamentos.*

Demais documentos juntados sob o título “Documentos Diversos – Outros – Parte A – Receitas” e não citados anteriormente:

- *Anexo I – Razão das Receitas*
- *Anexo II – Relação de Notas Fiscais de Serviço*
- *Anexo III - Cópias das Notas Fiscais de Serviço*

Sob o título “Documentos Diversos – Outros – Parte B – Custos”, a Construtora Zadar apresentou:

- *Anexo I: Razão dos Custos*
- *Anexo II: Relação dos Custos Glosados*
- *Anexo III, Partes 1 e 2: Cópias das Notas Fiscais de Serviço*
- *Anexo IV: Cópias dos Contratos de Serviço*
- *Anexo V: CNPJs dos Prestadores de Serviço*

De toda documentação acostada ao processo, em resposta à diligência levada à efeito pela 1ª Câmara/2ª Turma Ordinária do CARF, aquelas que poderiam, ao menos teoricamente, servir para validar as informações e justificativas prestadas pela Construtora Zadar Ltda seriam os “boletins de medição”, uma vez que os demais documentos juntados não trazem nenhuma novidade ao que já foi descrito quando da autuação, sendo apresentados como elementos de prova do aluguel dos veículos e demais máquinas e equipamentos as mesmas notas fiscais apresentadas no curso da ação fiscal, cujas observações sobre elas se encontram lavradas no termo de verificação que acompanha o competente auto de infração.

Quanto aos “boletins de medição”, observemos o que consta no sítio <http://www.egestaopublica.com.br/medicoes-de-obras-publicas-um-desafio-a-superar/>:

“Quando começa a executar uma obra, a empresa vencedora da licitação deve apresentar regularmente as medições. Porém, cabe ao poder público acompanhar e fiscalizar a veracidade dos dados apresentados.” Grifo nosso.

E nos apoiamos na ação pedagógica do Tribunal de Contas da União (TCU) que textualmente diz:

“Somente poderão ser considerados para efeito de medição e pagamento os serviços e obras efetivamente executados pelo contratado e aprovados pela fiscalização, respeitada a rigorosa correspondência com o projeto e as modificações expressa e previamente aprovadas pelo contratante.

A medição de serviços e obras será baseada em relatórios periódicos elaborados pelo contratado, registrando os levantamentos, cálculos e gráficos necessários à discriminação e determinação das quantidades dos serviços efetivamente executados.” Grifo nosso.

A posição do Tribunal de Contas da União (TCU) pode ser visualizada na página 58, contida no sítio https://www.cegef.ufg.br/up/124/o/TCUOBRAS_P%C3%9ABLICAS.pdf, que também juntamos a este termo. Posição de novembro de 2002.

Não nos custa frisar a indicação do Tribunal de Contas da União (TCU) de que são os contratados que devem elaborar as medições dos serviços executados.

A Construtora Zadar não juntou um único boletim de medição de obra de sua lavra, anexando “boletins de medição” da empresa EMUSA e das Secretarias do Município de Rio Bonito, embora coubesse a ela confeccionar os citados boletins, segundo posição do Tribunal de Contas da União (TCU), apenas sendo obrigação das contratantes a fiscalização das obras realizadas, para que fossem efetivados os pagamentos.

A recorrente apresenta suas contra-razões ao Termo de Diligência e afirma que a responsabilidade pela emissão das planilhas de execução de obras ou de locações é das Secretarias de Obras dos Municípios contratantes e não da diligenciada, tudo conforme estabelecido nos Contratos mencionados. Aduz ainda que as normas trazidas pela autoridade aplicam-se por ordem do Tribunal de Contas da União (TCU) às obras públicas federais; o que aqui se trata são de obras públicas municipais e estaduais. Assim, segundo a recorrente inaplicável os comandos estabelecidos pelo TCU e, sim, os estabelecidos pelo Tribunal de Contas do Estado (TCE) ou dos Municípios (TCM), aos quais se subordinam as Secretarias de Obras Públicas (SEOP), e pelos quais as obrigações de emissão de Planilhas de Custos (Medições) são de responsabilidades das SEOPs.

Em suma: na diligência efetuada pela autoridade fiscal, por determinação do CARF, a contribuinte não comprovou a efetividade dos serviços prestados. Não apresentou a prova da propriedade dos bens/veículos ou da locação dos mesmos em face de terceiros e *não comprovou* a alocação dos custos em cada obra executada, através de medição ou outra prova pertinente. As medições efetuadas pela Secretaria do Município de Rio das Ostras e pela EMUSA (Empresa Municipal de Moradia, Urbanização e Saneamento de Niterói) não atendem ao solicitado por este Colegiado, como registrado ao norte deste voto.

Assim, diante de tudo que foi amealhado no curso da ação fiscal, verifica-se que os custos e despesas glosadas de fato não existiram, o recorrente poderia ter comprovado a efetiva realização dos serviços de diversas outras formas, o que aqui não foi feito.

Desta feita, a quantidade enorme de elementos carreados pela fiscalização a partir de diversas fontes indicam de fato que a autuada não se desincumbiu do ônus de comprovar a efetividade das despesas e dos serviços prestados, impondo-se por consequência a glosa das despesas indevidamente registradas em sua contabilidade;

Voto, assim, pela manutenção do lançamento

MULTA QUALIFICADA

Apesar de a recorrente não questionar a aplicação da multa qualificada de 150% sobre a primeira infração: "contabilização de custos com base em documentos inidôneos", é necessário tecer algumas considerações a respeito.

Segundo o TVF, a majoração da multa se deu pela fraude na forma de atuação, ao longo do ano-calendário de 2008.

A decisão da DRJ, por sua vez, assim entendeu :

As notas fiscais dos supostos custos foram consideradas inidôneas e a contribuinte não logrou afastar a inidoneidade suscitada, mediante documentação hábil e idônea, em todas as diversas oportunidades que teve no decorrer da ação fiscal, como visto na transcrição do Termo de Verificação no Relatório do presente Acórdão, e sequer na impugnação apresentou qualquer documentação neste sentido), e assim, a multa há que ser aplicada por dever legal.

Por todo o desenvolvimento deste Voto, verifica-se que o presente caso se amolda perfeitamente ao art. 72 da Lei 4.502/64, artigo este citado no §1º do art. 44 da Lei 9.430/96, como hipótese para a duplicação da multa de 75%. Assim há que ser mantida a qualificação da multa de 150%.

O fato de o contribuinte reduzir os tributos devidos no período examinado mediante a utilização de condutas notadamente dolosas, como documentos inidôneos para realizar lançamentos contábeis também inidôneos conduz à conclusão de que o contribuinte agiu com evidente intuito de fraudar o fisco.

De fato, os valores utilizados são relevantes, o conjunto probatório novamente demonstra que foram utilizadas várias empresas, que agiram todas em conjunto ao lançamento de notas inidôneas, levando ao custo inexistente, que reduziu indevidamente os tributos.

A Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, constante do dispositivo que qualifica a multa de ofício, na Lei nº 9.430, de 1996, caracterizou:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

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 imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Art . 74. Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, as penas a elas cominadas, se as infrações não forem idênticas ou quando ocorrerem as hipóteses previstas no art. 85 e em seu parágrafo.

§ 1º Se idênticas as infrações e sujeitas à pena de multas fixas, previstas no art. 84, aplica-se, no grau correspondente, a pena cominada a uma delas, aumentada de 10% (dez por cento) para cada repetição da falta, consideradas, em conjunto, as circunstâncias qualificativas e agravantes, como se de uma só infração se tratasse. (Vide Decreto-Lei nº 34, de 1966) (Grifou-se.)

Assim, há de se manter a multa qualificada.

CONCLUSÃO

Assim, por todo o exposto, VOTO no sentido de NEGAR provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães - Relator