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

Processo nº	13896.721213/2015-78
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1401-003.045 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	11 de dezembro de 2018
Matéria	IRPJ - LANÇAMENTO DE OFÍCIO
Recorrente	CONSTRUTORA TRIUNFO S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012
DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. CONTAGEM. DOLO. FRAUDE. SIMULAÇÃO.
O termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário pelo lançamento, nos casos de dolo, fraude ou simulação, é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Inteligência do artigo 150, parágrafo 4º, c/c artigo 173, I, do CTN.
DESPESAS NÃO COMPROVADAS. GLOSA. POSSIBILIDADE.
É legitima a glosa de custos quando não for efetivamente comprovado o pagamento e o recebimento de bens, direitos e mercadorias ou utilização do serviço consignado em documentos considerados inidôneos, produzidos em nome de pessoa jurídica inexistente de fato. É requisito essencial para a sua dedutibilidade a comprovação da efetiva prestação do serviço, com documentação hábil e idônea.
IRRF. PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA. ARTIGO 61 DA LEI Nº 8.981, DE 1995. CARACTERIZAÇÃO.
A pessoa jurídica que efetuar a entrega de recursos a terceiros ou sócios, acionistas ou titulares, contabilizados ou não, bem como não comprovar o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias ou a utilização dos serviços referidos em documentos emitidos por pessoa jurídica considerado ou declarada inexistente de fato, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa. O ato de realizar o pagamento é pressuposto material para a ocorrência da incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, nos termos do art. 61, § 2º, da Lei nº 8.981, de 1995.
FALTA DE DECLARAÇÃO/PAGAMENTO. ESTIMATIVAS MENSAIS. CONSUNÇÃO. IMPROCEDÊNCIA

Nos casos de lançamento com aplicação de multa de ofício, cumulado com lançamento de multa isolada por não recolhimento das estimativas, cabível a aplicação do princípio da consunção em razão de, decorrendo da aplicação do princípio, a multa aplicada em razão da infração maior (de ofício) absorver a multa relativa à menor infração (isolada) até o limite do valor da multa de ofício lançada.

ERROS MATERIAIS NO CÁLCULO DO LANÇAMENTO. DEDUÇÃO DOS PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS NO CÁLCULO DAS MULTAS ISOLADAS. CABIMENTO.

Verificada a existência de erros materiais na apuração da infração, determina-se a correção dos mesmos, neste ponto, devendo ser considerada a dedução dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL para o abatimento de até 30% das bases de cálculo do IRPJ e CSLL devidos por estimativa.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício. Em relação ao recurso voluntário, acordam, por unanimidade de votos, afastar as preliminares levantadas, rejeitar a argüição de decadência e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso (i) no que tange à adequação dos valores lançados a título de multa isolada, considerando para tanto, os valores a serem compensados a título de prejuízos fiscais e saldos negativos de CSLL de períodos anteriores, (ii) relativo à imposição da multa isolada, determinando a exoneração dos valores que não excederem a multa de ofício exigida (aplicação do princípio da consunção). Em primeira rodada, contra a tese que mantinha integralmente as multas isoladas, ficaram vencidos os Conselheiros Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin e Daniel Ribeiro Silva, que cancelavam-na integralmente. Em segunda rodada, onde todos participaram, a tese ganhadora na primeira rodada foi superada pela tese de que as multas isoladas deveriam ser absorvidas apenas na exata medida das bases de cálculo das multas de ofício, ficando vencidos os Conselheiros Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira e Luiz Augusto de Souza Gonçalves, que votaram pela tese de negar provimento para manter a multa isolada.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Abel Nunes de Oliveira Neto, Lívia de Carli Germano, Claudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo

Zanin, Carlos André Soares Nogueira, Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga, Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente)

Relatório

Inicio com a transcrição do relatório da decisão de Piso.

1- DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Contra o contribuinte em epígrafe, foram lavrados Autos de Infração (fls.2120/2.184) Termo de Verificação Fiscal de fls. 2.187/2.295 para formalização da exigência de crédito tributário de IRPJ, CSLL e IRRF, relativos aos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, no valor total de R$ 43.177.766,55, incluídos multa de ofício qualificada e juros de mora.

As Infrações apuradas são as seguintes:

001 - CUSTOS DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS-COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE DESPESAS - Contabilização de despesas com base em documentos inidôneos, conforme relatório fiscal em anexo.

002 - CUSTOS DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS-COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE DESPESAS /CONSÓRCIO TRIUNFO/COMPASA -– Contabilização de despesas com base em documentos inidôneos, conforme relatório fiscal em anexo.

003- CUSTOS DOS BENS VENDIDOS E/OU SERVIÇOS PRESTADOS - COMPROVAÇÃO INIDÔNEA DE DESPESAS – Contabilização de despesas com base em documentos inidôneos, conforme relatório fiscal em anexo.

004 FALTA / INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ A PAGAR DE SPC IMPOSTO DE RENDA NÃO RECOLHIDO E NÃO DECLARADO. - Imposto de renda de SCP não recolhido e não declarado conforme relatório fiscal em anexo.

005 - MULTA OU JUROS ISOLADOS- FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ. SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA -Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

IRRF – PAGAMENTO SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA. – Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre pagamento sem causa ou de operações não comprovadas, contabilizadas ou não, nos valores abaixo especificados.

2- DO CONTEXTO

Conforme consignado nos autos, a ação fiscal foi motivada por desdobramentos do Processo Judicial nº 2 0802315-42.2013.4.02.5101, e inquérito policial nº 0057817-33.2012.4.02.5101, cujo teor foi compartilhado com a Receita Federal, por autorização judicial, tendo em vista sua repercussão na esfera tributária (fls. 1714 a 1734).

As empresas LEGEND ENGENHEIROS ASSOCIADOS LTDA e JSM ENGENHARIA E TERRAPLENAGEM, controladas por ADIR ASSAD E MARCELLO ABBUD foram alvo de fiscalização na Receita Federal por participarem de esquema visando a movimentar e lavar valores desviados de obras públicas.

No âmbito destes procedimentos de auditoria, verificou-se que a impugnante (Construtora Triunfo e o Consórcio Triunfo-Compasa) realizou pagamentos a aquelas empresas acobertados por notas fiscais e recibos de locação de máquinas e equipamentos para atendimento das Obras nos Estados do Pará e Paraná, em valor superior a 22 milhões de reais .

A autoridade autuante relata, de forma extensa e minuciosa, os fatos e documentos em que se sustenta para efetuar a GLOSA dos valores relativos a custos e despesas lastreados nas notas fiscais e recibos declarados inidôneos, por terem sido emitidos em nome de ***pessoas jurídicas inexistentes de fato, nos termos do art. 81 da lei 9.430/96*** *e cujas inscrições no CNPJ foram declaradas inaptas e ou baixadas pelo órgão competente.*

Relata que os procedimentos de fiscalização nestas empresas, objeto dos MPF 08.1.28.00-2012-00182-4 e 08.1.28.00-2012-00218-9 ***concluiu que elas nunca tiveram existência de fato****.*

Que todas as tentativas para localizar as empresas e seus responsáveis foram infrutíferas. E que após a Baixa de Ofício até aquela data ***não havia sido apresentada qualquer manifestação no sentido de regularizar a situação da empresa.***

Explica que a Baixa de Oficio da Inscrição no CNPJ ocorre quanto se comprova que as empresas são inexistentes de fato, assim entendidas aquelas que não disponha de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto ***e*** *não for localizada no endereço constante do CNPJ, bem como não forem localizados os integrantes do seu QSA, seu representante no CNPJ e seu preposto.*

Resume todos os pressupostos que comprovam que as empresas são inexistentes de fato. Localização em sem com condições mínimas de funcionamento da atividade consignadas nos contratos de locação.

Relata que não existem informações relativas a movimentação de segurados em GFIP e RAIS e que em suas próprias DIPJ declaram ***não possuir funcionários****.*

Afirma que as receitas verificadas com base na movimentação financeira e declaração não guardam correspondências com os custos e despesas imprescindíveis para o sua realização, tais como bens, quadro de funcionários e espaço físico para exercício da atividade e nem com o capital registrado.

A partir da análise dos débitos nos extratos bancários destas empresas, informar que não encontrou qualquer pagamento que indicasse os custos e despesas com manutenção das maquinas e com funcionários. Nem tampouco despesas operacionais básicas, tais como energia elétrica, água, telefone, escritório de contabilidade.

Pontua que o DETRAN ***informou a inexistência de veículos em nome, nome da Legend,*** *senão carros de luxo - Hundai I30, Pajero TR4, Honda FIT LX, BMW X-5, BMW 535 e em nome da JSM,*

Apesar disto, ressalta que o levantamento realizado pela fiscalização a partir das notas fiscais emitidas pela Legend e JSM apontam que seriam necessárias dezenas de caminhões para atender as operações ali consignadas. Donde concluiu que estas empresas também não poderiam operar sem dispor de um quadro compatível de funcionários.

Cita a ***falta de visibilidade da empresa*** *até mesmo entre empresas do mesmo ramo, segundo entrevistas prestadas por concorrentes divulgadas em jornais e revistas de grande circulação, em função das operações policiais anteriormente citadas.*

Assevera que a conclusão de que se trata de empresas de fachada não se restringe à Receita Federal antes é compartilhada por mais quatro órgãos de Estado, Prefeitura Municipal de Santana do Parnaíba (JSM), a Comissão Parlamentar de Inquérito no Congresso Nacional denominada CPMI do Cachoeira; Justiça Federal –RJ e Polícia Federal (operações Monte Carlo, Vegas e Saqueador).

Cita ofício encaminhado e resposta dada pela prefeitura de Santana do Parnaíba sobre a JSM e das ações juntos aos sócios para regularizar a pendência fiscal, a CPMI e relatório do COAF que apontam que estas empresas estão em nome de laranja, tem como verdadeiros sócios Assad e Abbud e que não existe viabilidade econômica e patrimonial para seu regular funcionamento.

Aponta que a Justiça Federal também concluiu que as empresas Legend e JSM, dentre outras controladas por Adir Assad e Marcelo Abbud, eram de fachada e que autorizou que os documentos apreendidos fossem compartilhados com a Receita Federal e Controladoria Geral da União, tendo em vista os crimes alcançarem também as searas tributarias e administrativas.

*Que estas empresas apresentam as mesmas características de outras do grupo controlado por **Adir Assad e Marcello Abbud**, denominadas **"empresas de papel"** mormente por não possuírem empregados registrados e possuírem um mesmo contador conforme consignado em suas declarações fiscais.*

*Junta destaques das reportagens divulgadas amplamente nas mídia em geral que revelam um esquema de emissão de notas fiscais frias para simular prestação de serviços e possibilitaram que grandes empresas brasileira, por meio de **Adir Assad repassaram cerca de Um Bilhão de Reais em propinas a políticos e caixa dois de campanhas eleitorais**. Apresenta o histórico do Quadro Societário das empresas LEGEND E JSM e demonstram que elas sempre estiveram sob o comando oculto dos Srs. Adir e Marcelo.*

A autoridade autuante convencida de que não houve a contraprestação dos serviços consignados nas notas fiscais, que estes documentos eram inidôneos, jamais poderiam sustentar a deduções a titulo de despesas/custos operacionais efetuou a glosa destes valores (contabilizados ora como custos ora como despesas) .

Por outro lado, entendeu que, a vista da efetividade dos pagamentos efetuados, acobertados por tais documentos, emitidos por pessoas jurídicas inexistentes de fato, ocorreu a hipótese prevista no 61 da Lei 8.981 /95, e efetuou o lançamento do IRRF, à alíquota de 35% 2.5 –

3- DA IMPUGNAÇÃO

Irresignada, a impugnante apresentou as seguintes razões de defesa em apertada síntese:

Alega a impugnante que os pagamentos por ela efetuados às empresas LEGEND e JSM foram considerados pagamentos sujeitos regra do art. 61 da Lei 8.981/95 por estas empresas terem sido consideradas inidôneas.

E que exclusivamente com amparo na ausência de localização destas empresas em seus endereços cadastrais, a fiscalização efetuou a baixa de ofício destas empresas no ano de 2014- ADE 190 e 32.

Aduz que a fiscalização, com base neste único fundamento relacionado como os sócios daquelas empresas conduzem suas atividades, exigiu da impugnante tributos e penalidades imputáveis unicamente aqueles, pois não comprovou nenhum ato ilícito por ela praticado.

Cita Recurso Especial n.º 1.148.444/MG em que se sustenta para firmar que o efeito da declaração de inidoneidade destas empresas não podem retroagir e alcançar as operações realizadas entre elas e a impugnante.

Defende que estas empresa foram declaradas inidôneas exclusivamente por não terem sido localizadas em seus endereços, e porque estes locais serem imóveis residenciais cujas dimensões não permitiriam a realização das atividades de locação de máquinas e equipamentos para construção civil.

Que a fiscalização, pautado unicamente na declaração de inidoneidade das empresas Legend e JSM, declaradas inaptas em data posterior à operação contratada com a impugnante, efetua a glosa das despesas e considerou que os pagamentos efetuados poderiam ser enquadrados nas regras do artigo 61 da Lei 8.981/95.

Que a fiscalização não apresentou os fundamentos legal que a obrigasse o arquivo de dados específicos de maquinário locado há muitos anos, relativos a obras acabadas. Que foram entregues as medições com descrição ***da quantidade, natureza e dados do maquinários.***

Aduz que para se demonstrar a efetividade das operações [a"causa", alegada pela d. fiscalização federal, na forma do artigo 61, §1º, da Lei n.º 8.981/1995], bem assim a boa-fé da Impugnante, devem ser exigidos, segundo entendimento consolidado do E. Superior Tribunal de Justiça, bem assim do CARF, APENAS e TÃO SOMENTE45 os seguintes documentos:

a. Nota Fiscal ou documento equivalente [v.g., Recibo];
b. escrituração contábil dos documentos fiscais;
c. regularidade perante o sistema CNPJ à época das operações; e
d. comprovante de pagamento.

Informa que para se demonstrar a regularidade das operações da operação, o Consórcio com a Legend e com a JSM, a Triunfo apresentou documentos que não foram examinados pela fiscalização, pelo que traz novamente para exame no âmbito do contencioso, que se prestam a comprovar que houve sim uma causa vinculada aos pagamentos realizados pelo Impugnante à Legend e JSM.

Apresenta cópias das Notas Fiscais e Recibos emitidos pela Legend e pela JSM, devidamente acompanhadas de cópias dos respectivos comprovantes de pagamento, realizado mediante cheque, Transferência Eletrônica Disponível ("TED") ou depósitos bancários, em conta bancária de titularidade da Legend e da JSM

Planilhas de Resumo de Medição" elaboradas contendo o "De acordo" das contratadas Legend e JSM, cujo objetivo precípuo era avaliar a quantidade de equipamentos e horas/máquina mensalmente utilizados pelo Consórcio para o cálculo do preço da locação; nesses documentos estão indicados: o local da obra, a natureza dos equipamentos mensalmente locados, o preço/hora etc. amostragem de relatórios fotográficos elaborados que evidenciam a evolução dos serviços realizados na Obra , relatório analítico da conta contábil, relacionada aos pagamentos efetivados em favor da Legend e da JSM.

Requer o correção dos erros *materiais, conforme citação abaixo, que afetaram a apuração dos lançamentos de IRPJ, CSLL e IRRF.*

Junta cópia das declarações e dos comprovantes de recolhimentos para provar que não houve falta de recolhimento de tributos declarados em SCP.
Que na apuração do tributos deveriam ser considerados os saldos de prejuízos fiscais e base negativa de contribuição social existentes à razão de 30%.

O Reconhecimento da Decadência para o IRRF, entre os períodos de 04/01/2010 a 20/05/2010 e IRPJ e CSLL no 1º trim. 2010 nos termos do artigo 150, §4º do CTN.

O reconhecimento de que a Inaptidão declarada das empresas Legend e JSM não tem efeitos retroativos anteriores à publicação dos ADE nº 190/2014 e ADE 32/2014, conforme previsto no Recurso Especial Repetitivo n.º 1.148.444/MG, de aplicação obrigatória.

É o relatório.

Analisando a impugnação a Delegacia de Julgamento julgou procedente em parte a autuação, reduzindo a autuação em razão dos valores dos pagamentos comprovados de IRPJ e CSLL e de irregularidade em dois lançamentos de IRRF. Deste julgamento a DRJ recorreu de ofício ao CARF.

Cientificada da decisão a empresa apresentou recurso voluntário no qual aduziu os seguintes argumentos:

II.i. Erros materiais na apuração dos débitos exigidos e no cálculo da multa por ausência de recolhimento de estimativas.

II.ii. Decadência dos créditos de IRRF lançados entre 04.01.2010 e 20.05.2010 [cf. artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional].

II.iii. Impossibilidade de se declarar a inaptidão com efeitos retroativos, conforme previsto no Recurso Especial Repetitivo n.º 1.148.444/MG, de aplicação obrigatória.

II.iv. Regularidade das operações efetivadas pela Recorrente.

II.iv.A. Comprovação das operações com Legend Engenheiros Associados Ltda. ("Legend") e JSM Engenharia e Terraplanagem Ltda. ("JSM"); inexistência de operações ou pagamentos "sem causa", cf. artigos 271, parágrafo único, c.c. 674, ambos do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 [Regulamento do Imposto sobre a Renda ou "RIR-99"].

II.iv.B. Relevância da escrituração contábil como meio de prova.

II.iv.C. Impossibilidade de glosa indevida de custos e despesas correspondentes aos pagamentos a Legend e JSM.

II.iv.D. Impossibilidade de exigência do IRRF e afastamento da presunção

contida no artigo 674, §1º, do RIR-99.

II.v. Impossibilidade de cobrança de multa isolada com fundamento no artigo 44, II, 'b', da Lei n.º 9.430/1996; jurisprudência pacificada sobre a matéria.

II.vi. Impossibilidade de majoração da multa de ofício para 150%.

Após a apresentação do recurso voluntário a recorrente apresentou petição de desistência parcial do recurso para inclusão de débitos no PERT. Assim, atendendo ao requerimento de desistência parcial, foram excluídos do processo para transferência para o processo de parcelamento.

Informo que em 17/11/2017 foi(foram) transferido(s) deste para o processo nº 10980-726.011/2017-37, o(s) crédito(s) tributário(s) discriminado(s) abaixo:

20/05/2015 - IRPJ									
CT/Componentes						Valor inicial		Valor transferido	
Receita	PA/EX	Período	Expr. Monet.	Vcto do Principal	Vcto da Multa	Valor do Principal	% Multa Vinculada	Valor do Principal	% Multa Vinculada
2917	2010	ANUAL	REAL / BRASIL	31/03/2011	29/06/2015	18.233,57	150,00%	18.233,57	150,00%
2917	2011	ANUAL	REAL / BRASIL	30/03/2012	29/06/2015	344.457,58	150,00%	344.457,58	150,00%
20/05/2015 - CSLL									
CT/Componentes						Valor inicial		Valor transferido	
Receita	PA/EX	Período	Expr. Monet.	Vcto do Principal	Vcto da Multa	Valor do Principal	% Multa Vinculada	Valor do Principal	% Multa Vinculada
2973	2010	ANUAL	REAL / BRASIL	31/03/2011	29/06/2015	10.940,14	150,00%	10.940,14	150,00%
2973	2011	ANUAL	REAL / BRASIL	30/03/2012	29/06/2015	132.644,73	150,00%	132.644,73	150,00%

Desta forma, a análise do recurso referir-se-à aos valores dos créditos tributários remanescentes no processo que, de acordo com o requerimento de desistência parcial do próprio contribuinte são os seguintes:

5. Débitos remanescentes. A Recorrente esclarece, adicionalmente, que, pelos mesmos fundamentos anteriormente indicados em seu Recurso Voluntário, entende não ser possível a cobrança de IRRF na espécie, razão pela qual permanece discutindo esse AIIM específico. Permanecem objeto de discussão, ainda,
(i.) os erros materiais cometidos na aferição do IRRF [cf. item II.i.a. do Recurso Voluntário] e no valor das multas isoladas [cf. item II.i.b. do Recurso Voluntário];
(ii.) os AIIM vinculados a multas isoladas, por ser impossível a cobrança de multa com fundamento no artigo 44, II, 'b', da Lei n.º 9.430, de 27.12.1996 após o encerramento nos anos-calendários respectivos; e
(iii.) os débitos anteriormente afastados por meio da r. decisão de primeira instância [acórdão n.º 03-070-725], por serem eivados de erro material, os quais foram objeto de Recurso de Ofício.

Requer-se, ao final, o reconhecimento da quitação dos débitos incluídos no PERT e, ainda, o regular processamento e o integral provimento dos demais itens do Recurso Voluntário e o total improvimento do Recurso de Ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos legais, assim dele tomo conhecimento.

DO RECURSO DE OFÍCIO

O recurso de ofício manejado pela Decisão de Piso em razão da exclusão de parte da autuação, baseou-se no fato de a exclusão do crédito tributário ter montado em mais de R$ 1.000.000,00 à época do julgamento. Ocorre que, recente mudança em Portaria do Ministério da Fazenda o valor de alçada sujeito ao recurso necessário foi majorado para R$ 2.500.000,00, assim, como o valor de alçada deve ser apurado quando do julgamento do recurso voluntário temos que a exclusão do crédito tributário, incluindo multas, não chegou a R$ 2.000.000,00, razão pela qual não conheço do recurso voluntário por não atender aos requisitos legais.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Tendo em vista a desistência parcial do recurso, os pontos de discordância a serem apreciados no presente auto referem-se, apenas, aos lançamentos relativos ao IRRF e às multas isoladas pelo não recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL. Assim, consoante a própria petição de desistência do recurso serão analisados os seguintes pontos de discordância:

Em Relação ao IRRF

II.ii. Decadência dos créditos de IRRF lançados entre 04.01.2010 e 20.05.2010 [cf. artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional].

II.iii. Impossibilidade de se declarar a inaptidão com efeitos retroativos, conforme previsto no Recurso Especial Repetitivo n.º 1.148.444/MG, de aplicação obrigatória.

II.iv. Regularidade das operações efetivadas pela Recorrente.

II.iv.A. Comprovação das operações com Legend Engenheiros Associados Ltda. ("Legend") e JSM Engenharia e Terraplanagem Ltda. ("JSM"); inexistência de operações ou pagamentos "sem causa", cf. artigos 271, parágrafo único, c.c. 674, ambos do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 [Regulamento do Imposto sobre a Renda ou "RIR-99"].

II.iv.B. Relevância da escrituração contábil como meio de prova.

II.iv.C. Impossibilidade de glosa indevida de custos e despesas correspondentes aos pagamentos a Legend e JSM.

II.iv.D. Impossibilidade de exigência do IRRF e afastamento da presunção contida no artigo 674, §1º, do RIR-99.

II.vi. Impossibilidade de majoração da multa de ofício para 150%.

(i.) os erros materiais cometidos na aferição do IRRF [cf. item II.i.a. do Recurso Voluntário] e no valor das multas isoladas [cf. item II.i.b. do Recurso Voluntário];

(ii.) os AIIM vinculados a multas isoladas, por ser impossível a cobrança de multa com fundamento no artigo 44, II, 'b', da Lei n.º 9.430, de 27.12.1996 após o encerramento nos anos-calendários respectivos; e

(iii.) os débitos anteriormente afastados por meio da r. decisão de primeira instância [acórdão n.º 03-070-725], por serem eivados de erro material, os quais foram objeto de Recurso de Ofício

Passemos, então à análise destes pontos de discordância.

Em relação ao lançamento do IRRF:

a) Decadência dos créditos de IRRF lançados entre 04.01.2010 e 20.05.2010 [cf. artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional].

Em relação à alegação de decadência parcial do lançamento de IRRF temos que essa alegação não foi apresentada na peça impugnatória o que, em princípio acarretaria a preclusão de sua apresentação e a não formação de litígio neste ponto.

No entanto, em se tratando de matéria de ordem pública entendemos que deve ser apresentada em sede de recurso voluntário.

Neste sentido a recorrente baseia os eu pedido de decadência em razão de alegar ter realizado a devida retenção do IRRF, CSLL, PIS e COFINS na forma da legislação que determina as retenções na fonte. Assim, deveria ser aplicada a norma do art. 150, § 4º e não a do art. 173, I, como entendeu a Delegacia de Julgamento.

A Delegacia de Julgamento, neste aspecto, havia negado provimento à impugnação por considerar que neste caso dever-se-ia incidir a norma do art. 173, I, do CTN.

No início de setembro deste ano foi aprovada Súmula CARF nº 114, que trata do assunto, na qual foi estabelecido o seguinte texto:

> ***Súmula CARF nº 114***
>
> *O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.*
>
> Acórdãos Precedentes:
> 1101-00.622, de 23/11/2011; 1402-00.320, de 11/11/2010; 2202-01.975, de 15/08/2012; 9101-00.773, de 14/12/2010; 1103-000.904, de 06/08/2013; 1301-001.544, de 03/06/2014; 1302-001.857, de 04/05/2016; 2202-002.561, de 18/02/2014; 2202-002.804, de 10/09/2014; 2301-004.531, de 08/03/2016.

Assim, em verdade não mais há o que se discutir acerca deste ponto. Conforme a Súmula em questão, agora em vigor, a contagem do prazo decadencial nos casos de lançamento de IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem comprovação da causa devem se submeter às normas do art. 171, I, do CTN, razão pela qual correto foi o lançamento e a Decisão de Piso quando adotaram este entendimento.

Por tais razões, neste ponto rejeito esta outra preliminar.

> **b) Impossibilidade de se declarar a inaptidão com efeitos retroativos, conforme previsto no Recurso Especial Repetitivo n.º 1.148.444/MG, de aplicação obrigatória. Regularidade das operações efetivadas pela Recorrente. Comprovação das operações com Legend Engenheiros Associados Ltda. ("Legend") e JSM Engenharia e Terraplanagem Ltda. ("JSM"); inexistência de operações ou pagamentos "sem causa", cf. artigos 271, parágrafo único, c.c. 674, ambos do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 [Regulamento do Imposto sobre a Renda ou "RIR-99"]. Relevância da escrituração contábil como meio de prova. Impossibilidade de glosa indevida de custos e despesas correspondentes aos pagamentos a Legend e JSM.**

Realizaremos a análise de todos os itens que tratam da comprovação das despesas que foram tidas como inaptas. Os itens serão analisados conjuntamente posto que a fundamentação para eles é semelhante.

Iniciemos em relação às alegações da empresa prendem-se ao fato de as empresas LEGEND Engenheiros Associados e JSM Engenharia e Terraplanagem terem tido suas declarações de inaptidão publicadas após os fatos geradores incluídos na autuação. A recorrente invoca precedentes do STJ e deste CARF no sentido que não podem retroagir os efeitos da inaptidão.

Ocorre, entretanto, que esta análise não se prende apenas a uma verificação da data do ato de declaração da inaptidão.

O que acontece no caso é que em razão das fundadas suspeitas da inexistência de fato das empresa foi o contribuinte intimado a comprovar a efetiva realização dos serviços. Para tanto os próprios precedentes trazidos pelo recorrente militam contra ele no seguinte sentido. Vejamos o trecho do recurso:

> Considerando que, nos moldes do artigo 62, §2º do Anexo II do novo Regimento Interno do CARF, os julgados do STJ proferidos sob a sistemática de recursos repetitivos são de ***observância obrigatória aos seus conselheiros,*** o E. CARF tem acolhido o entendimento do C. STJ:
>
> > *"INIDONEIDADE DE DOCUMENTOS EMITIDOS POR PESSOA JURÍDICA DECLARADA INAPTA. INÍCIO DA FALTA DE EFEITOS TRIBUTÁRIOS DOS MESMOS EM FAVOR DE TERCEIROS.* ***Descabe a glosa de documentos de empresas que a fiscalização considerou inaptas, quando*** *inexiste Ato Declaratório Executivo de situação de inscrição inapta ou quando* ***o efeito do mesmo se inicie em período-base posterior ao autuado****, devendo ser mantida a glosa dos documentos cuja inaptidão da Pessoa Jurídica emitente tenha sido declarada, mesmo após os períodos-base autuados, mas com efeitos retroativos aos mesmos,* ***apenas quando a beneficiária do documento não comprovar o pagamento do preço e o recebimento do fornecedor, nos termos do Recurso Especial Representativo de Controvérsia n° 1148444/MG****."19* (destacado)

Como se pode observar da parte final do texto da decisão em recursos repetitivos emanada pelo STJ, a glosa pode ser mantida quando a beneficiária, no caso a recorrente, ***não comprovar o pagamento do preço e o recebimento do fornecedor, nos termos do Recurso Especial Representativo de Controvérsia n° 1148444/MG.***

Ora, é apenas isto que se discute em relação a estas duas empresas. Há dúvidas acerca da existência e operação efetiva destas empresas? Sim, com base nos indícios obtidos das informações em processos envolvidos na lava-jato existem estes indícios. Por isso a fiscalização intima a empresa a comprovar a realização dos serviços e o efetivo pagamento do preço.

O cumprimento deste ônus por parte do contribuinte implicaria no cancelamento das glosas sem qualquer outra consideração, posto que a matéria a ser analisada é eminentemente de fato, ou seja, se há a comprovação da prestação dos serviços e do pagamento do preço.

Assim, temos o seguinte, a fiscalização, com base em fundadas dúvidas acerca da existência das empresas e da efetiva realização dos serviços, intima o contribuinte a comprovar a efetiva realização destes serviços. O contribuinte, para justificar os serviços, apresenta apenas documentação legal (notas ficais, recibos e comprovantes de pagamentos), nada que comprove a realização de qualquer serviço.

Ora, não se está aqui a exigir demais da empresa, nem muito menos autuando pela simples existência de ação judicial que relaciona prestadores de serviços da empresa. As empresa não possuíam estrutura, funcionários, bens, não eram conhecidas pelos concorrentes, etc. No entanto, de acordo com a contabilidade do recorrente, foram capazes de realizar serviços vultosos de acordo com os pagamentos a elas realizados. Mais ainda tratam-se de serviços de engenharia que envolvem desde a elaboração de projetos, trabalhos de terraplanagem, fiscalização de obras, etc, todos serviços que podem ser facilmente comprovados com documentação dos próprios projetos, laudos de medição, plantas, relatórios de fiscalização, aluguel de veículos, etc, etc, etc.

Acrescento ainda, a recorrente adota em sua rotina diária o hábito de realizar pagamentos sem guardar a comprovação dos serviços prestados? Creio ser difícil crer nesta hipótese, mais ainda pelo vulto das obras realizadas.

Por isso, apesar da discussão trazida pelo recorrente no sentido de se apurar a validade da retroação do ato de declaração de inaptidão, esta data não é essencial à análise dos fatos. O que importa, em verdade, é a análise da documentação comprobatória da realização dos serviços posto que, não comprovada a realização de fato dos serviços ou o pagamento do preço, há de se manter a glosa realizada, tudo em conformidade com a Decisão do STJ utilizada pelo próprio recorrente a embasar sua defesa

No entanto, em relação à comprovação dos serviços nada foi apresentado, nenhum dos documentos citados antes, nem qualquer outro documento que pudesse ser apresentado pela empresa. Assim é que a fiscalização, no entender deste relator, agiu com acerto. Havendo provas da inexistência de fato das empresas e não conseguindo o recorrente demonstrar a efetiva realização dos serviços prestados, apenas a nota fiscal e recibo de pagamento não são suficientes para infirmar as dúvidas acerca da inexistência de fato das empresas.

Devo destacar, a título de análise acerca das atividades da empresa, que não interessa ao fisco o *modus operandi* da empresa ou do setor de construção civil como um todo na participação em obras públicas. Se a empresa, para participar de obras públicas, entende que tem de participar de grupos de influência que agem à margem das normas legais e, para isso, tem de efetuar pagamentos de serviços inexistentes para viabilizar recursos financeiros disponíveis ao pagamento de acertos diversos, não pode, ao mesmo tempo, beneficiar-se da dedução destas "despesas" de serviços inexistentes, para abater seu lucro tributável.

A aparente legalidade da realização dos serviços apenas pela formação de prova documental não se suporta após a análise da existência das empresas e da efetivação dos serviços. Essa modalidade de proceder, embora pudesse ser objeto de suspeitas em tempos

idos, somente pode ser devidamente entendida e comprovada a partir das informações obtidas pelas operações autorizadas judicialmente e pelos consequentes depoimentos dos participantes dos acordos que, aí sim, indicaram as empresas inexistentes, as origens dos pagamentos e os seus destinatários.

Por óbvio que apenas as informações prestadas não seriam suficientes para manter qualquer autuação, no entanto estas informações serviram de norte às investigações policiais, do ministério público e da receita federal, pois com estas informações pode-se solicitar comprovações específicas de serviços, como o que ocorreu no presente caso.

Veja-se que em períodos anteriores tal tipo de fiscalização seria de muito difícil execução. Em empresas de porte como a tratada neste auto de infração, dada a existência de milhares de pagamentos, como poderia a fiscalização selecionar quais pagamentos ou empresas não seriam legítimos. Missão quase impossível. No entanto, esta restou facilidade sobremaneira a partir das investigações realizadas e a indicação das possíveis empresas de fachada que somente serviam para a viabilização da emissão de notas fiscais para ocultar recursos que iriam ser pagos de forma ilícita.

Transcrevo, abaixo, trechos do relatório fiscal que demonstram a realização de diligência e a inexistência de fato das empresas:

> .....
>
> *5.7. Começaremos a comprovar que as sociedades LEGEND e JSM nunca tiveram existência de fato, e por isto os documentos fiscais emitidos por estas sociedades são considerados inidôneos, relatando os fatos e provas colhidas através da fiscalização conduzida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil, nos contribuintes acima qualificados, com autorização do MPF – Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.28.00-2012-00182-4 e 08.1.28.00-2012-00218- 9. Durante as fiscalizações acima indicadas foram realizadas diligências aos locais identificados como sendo o domicilio tributário destes sujeitos passivo nos sistemas da Receita Federal do Brasil e no cadastro da JUCESP – Junta Comercial do Estado de São Paulo. Para melhor compreensão vamos dividir os relatos por empresa.*
>
> *5.8. Na diligência realizada na LEGEND, no endereço à Avenida Irai, 1292, Planalto Paulista, São Paulo, SP, CEP 04.082-003, no dia 02/04/2014, conforme fotos em anexo, encontramos uma residência, na qual fizemos diversas tentativas para verificar se teria alguém que pudesse nos atender ou prestar as informações, assim acionamos o interfone e batemos no portão. Não tivemos sucesso e a residência aparentemente estava vazia. No local, através da vizinhança, tentamos obter informações sobre o imóvel, e se as pessoas teriam conhecimento se ali funcionaria algum estabelecimento empresarial, ou se o imóvel realmente se encontraria vazio:*
>
> *□□A primeira pessoa que abordamos foi o Sr Sérgio Santos, RG 17.389.501-5 contratado pelos comerciantes e moradores locais como vigia da rua, que nos informou que, "desde aproximadamente outubro de 2013 o imóvel está vazio, não tendo comparecido nenhum dos antigos ocupantes, apenas recebeu a visita de um representante de uma imobiliária local que lhe disse que o imóvel seria colocado para locação. Informou também que*

desconhece e nunca viu qualquer movimentação de máquinas e equipamentos utilizados na construção civil no local, apenas carros de passeio".

A segunda pessoa que nos prestou informações foi o Sr Vanderlei Spinasco, CPF: 808.989.718-53, proprietário do estabelecimento comercial Mini Center Congonhas Ltda. ME – CNPJ: 52.907.748/0001-76 , localizado na Avenida Irai, 1237 (trinta metros do local diligenciado) que nos informou que "após a batida da Polícia Federal no imóvel, no ano de 2013, e as reportagens que saíram nas revistas e jornais, as pessoas responsáveis pela empresa, que ele conhece como Sr Marcelo e Sr Adir, fecharam a empresa, e ele acha que transferiram a empresa para o bairro Praça da Árvore, em São Paulo, nos informou também que até a semana passada havia uma placa no local oferecendo o imóvel para locação. Também desconhece e nunca viu qualquer movimentação de máquinas e equipamentos utilizados na construção civil no local, apenas carros de passeio".

Quando estava terminando a diligência apareceram três pessoas no imóvel, que quando foram abordadas apenas uma se apresentou como sendo o Sr Lauro, que não quis apresentar documento de identidade, e disse "que era empreiteiro, e estava ali em nome do proprietário do imóvel, o qual se negou a dar o nome, e que iria fazer uma reforma, e que o imóvel estava vazio e havia sido colocado à disposição para locação como residência em uma imobiliária da qual também se recusou a dar o nome".

5.9. Após as intimações recorrentes aos sócios desta sociedade (LEGEND), e decorrido os prazos concedidos para que estes comprovassem onde a empresa se encontra domiciliada, como prova da sua real existência, não foram apresentadas até a presente data nenhum documento ou esclarecimento. Desta forma, em 28/04/2014, foi formalizada uma Representação Fiscal – Baixa de Ofício do sujeito passivo, com base no inciso I, § 1º do artigo 80 da Lei nº 9.430, de 27 de Dezembro de 1996.

5.10. De acordo com a Ficha Cadastral JUCESP da LEGEND, NIRE nº 35.220.437.130, a atividade econômica / objeto social na sua constituição era "serviços de engenharia" e no período de 18/01/2006 a 20/07/2007 a empresa teve como endereço cadastral a Avenida Ceci, 1542, Planalto Paulista, São Paulo / SP, CEP: 04.065-002.

5.11. Podemos verificar conforme fotografias do local abaixo, Avenida Ceci, 1542, Planalto Paulista, São Paulo / SP, CEP: 04.065-002, que o endereço abaixo também se refere a uma simples residência, incrustada em uma rua quase que exclusiva de moradias residenciais, sem identificações ou placas comerciais, e que também não poderia de forma alguma ter condições de funcionar uma empresa de aluguel de máquinas e equipamentos para a construção civil.

5.12. Já na diligência realizada na JSM ENGENHARIA E TERRAPLENAGEM LTDA - ME. – CNPJ: 10.361.606/0001-06, no endereço Rua Padre Guilherme Pompeu, nº 01, Santana de Parnaíba / SP – CEP:

06501-055, encontramos duas placas que diziam tratar-se das seguintes empresas: LOKAL ASSESSORIA e DOUGLAS BAZOLI CORRETOR DE IMÓVEIS e tentamos contato com seus proprietários e/ou inquilinos e não encontramos nenhuma pessoa que pudesse nos atender e prestar informações.

5.13. Podemos constatar através das fotografias abaixo que o local indicado é uma simples residência, e analisando as fotos dos locais que nestes endereços não existe a mínima possibilidade de funcionar empresas de aluguel de máquinas e equipamentos:

5.14. No dia 30/07/2012 foi publicado no DOU – Diário Oficial da União o Ato Declaratório Executivo – ADE nº 40, de 27/07/2012 declarando INAPTA a inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ da sociedade JSM ENGENHARIA E TERRAPLENAGEM LTDA - ME. – CNPJ: 10.361.606/0001-06.

5.15. Em continuidade a estas fiscalizações, em 28/04/2014 (LEGEND) e em 21/03/2014 (JSM), foi formalizada uma Representação Fiscal – Baixa de Ofício para cada uma das sociedades acima indicadas, com base no inciso I, § 1º do artigo 80 da Lei nº 9.430, de 27 de Dezembro de 1996:

.....

5.18. Abaixo iremos demonstrar todos os pressupostos acima indicados e que comprovam de forma cabal a inexistência de fato das sociedades LEGEND e JSM desde a data da sua constituição. Em primeiro lugar o contribuinte não possui um local para operar a empresa, apenas dispõe de um endereço virtual, que conforme esclarecido acima se tratam de locais comprovados pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Barueri como locais que costumeiramente abriga "escritórios virtuais". Podemos verificar analisando as fotos dos locais que nestes endereços não existe a mínima possibilidade de funcionar empresas de aluguel de máquinas e equipamentos, tais como CARREGADEIRAS CAT 966C, ESCAVADEIRAS KOMATSU PC 200, GUINDASTE AMERICAN 5520, GUINDASTE GOVER 150, GUINDASTE TM 500, RETROESCAVADEIRAS CASE 580 H E TRATORES DE ESTEIRA CATERPILLAR D8K COM RIPER, CAMINHÃO SCANIA 114 – PRANCHA / 111 / 112, CAMINHÕES SCANIA 110 – PRANCHA, CAMINHÕES VW 7.90S – MUNCK, CAMINHÕES FORD CARGO - MUNCK, CAMINHÕES MB 1418. São simples imóveis utilizados apenas com a finalidade de dar uma aparência de legalidade e normalidade às operações destas sociedades, embora uma análise superficial já permita concluir que tais locais não reúnem as condições minimamente necessárias ao funcionamento de empresas dedicadas ao aluguel de máquinas e equipamentos para a construção civil.

5.19. Outro dado a reforçar este entendimento é que, apesar destas empresas terem uma elevada movimentação financeira, nos anos calendários de 2010 a 2012, não constam em nenhuma delas, na base de dados da RFB qualquer recolhimento de contribuição previdenciária ou informação, desde a constituição das empresas, de movimentação de segurados através da

entrega das GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, ou mesmo retenções de imposto de renda na fonte declarada através de DIRF – Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte, relativo à prestação de serviços por empregados ou prestadores de serviços pessoa física (autônomos) e todas as RAIS – Relação Anual de Informações Sociais, estão negativas, indicando a inexistência de vínculos empregatícios ou prestadores de serviços pessoa física para este contribuinte, e também em todas as DIPJ - Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, destes anos calendários, estas empresas declararam não possuir nenhum funcionário ou custos referentes às despesas com pessoal, e também não existe informações que estas empresas tenham contratado uma outra Pessoa Jurídica que poderia ter fornecido mão de obra temporária ou terceirizada, ou seja desde a constituição das sociedades LEGEND e JSM até o presente momento não existe nenhuma informação ou recolhimento de impostos relativos à contratação de funcionários, prestadores de serviços pessoas físicas e confirmando que empresas de prestação de serviços da área da construção civil, que alegam a posse de diversas máquinas, equipamentos e caminhões não teriam condições de operar sem a existência de funcionários para lhe prestar serviços.

5.20. Para ilustrar demonstramos no Quadro abaixo uma comparação, com dados obtidos na DIPJ – Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica entre as sociedades LEGEND e JSM e duas grandes empresas que atuam no segmento de aluguel de máquinas e equipamentos da cidade de São Paulo e que possuem os CNAE – Classificação Nacional de Atividades Econômicas: 71.12-0/00 – Serviços de Engenharia e 43.13-4/00 – Obras de Terraplenagem semelhantes (a empresa de locação teve os seus dados cadastrais omitidos para preservar o seu sigilo fiscal), para compararmos e verificarmos a disparidade dos investimentos, dos custos, nº de funcionários entre empresas reais, que realmente prestam serviços, com empresas INEXISTENTES DE FATO, que não prestavam qualquer tipo de serviços na área de locação de máquinas e equipamentos:

Quadro 4 – Comparativo – LEGEND X JSM X Empresa do mesmo setor econômico

Ano Calendário	Empresa	CNPJ	CNAE	DIPJ	NF	Equip/Maq/ Veículos	Nº Funcionários	Custos Despesas Pessoal
2010	J.S.M. Engenharia e Terraplenagem Ltda.	10.361.606/0001-06	71.12-0/00	1.270.127,18	50.835.087,39	0,00	0	0,00
	Legend Engenheiros Associados Ltda.	07.794.669/0001-41	71.12-0/00	157.954.989,20	154.546.992,71	0,00	0	0,00
	Empresa de Locação		71.12-0/00	41.257.067,11	N/C	27.670.734,87	142	1.900.456,99
	Empresa de Locação		43.13-4/00	63.914.293,54	N/C	67.838.514,71	321	5.091.355,35
2011	J.S.M. Engenharia e Terraplenagem Ltda.	10.361.606/0001-06	71.12-0/00	1.290.944,71	44.810.135,00	0,00	0	0,00
	Legend Engenheiros Associados Ltda.	07.794.669/0001-41	71.12-0/00	121.035.601,60	110.273.117,02	0,00	0	0,00
	Empresa de Locação		71.12-0/00	48.099.503,08	N/C	37.642.734,87	227	3.541.890,87
	Empresa de Locação		43.13-4/00	81.748.088,87	N/C	79.697.220,90	400	10.367.642,49
2012	J.S.M. Engenharia e Terraplenagem Ltda.	10.361.606/0001-06	71.12-0/00	0,00	0,00	0,00	0	0,00
	Legend Engenheiros Associados Ltda.	07.794.669/0001-41	71.12-0/00	0,00	8.346.955,95	0,00	0	0,00
	Empresa de Locação		71.12-0/00	23.490.432,03	N/C	34.854.222,34	158	2.001.765,49
	Empresa de Locação		43.13-4/00	65.114.880,51	N/C	93.270.370,06	345	2.159.753,78

5.21. Podemos verificar analisando o Quadro acima que grandes empresas similares a LEGEND e JSM, que atuam no segmento de locação de máquinas e equipamentos, necessitaram de 142 a 321 funcionários no ano calendário

de 2010, 227 a 400 funcionários no ano calendário de 2011 e 158 a 345 funcionários no ano calendário de 2012 para obter uma Receita Bruta inferior à destas sociedades, no total acumulado dos três anos fiscalizados. Enquanto grandes empresas do setor tiveram como Custos e Despesas de Pessoal montantes da ordem de R$ 2.000.000,00 a R$ 10.000.000,00 a LEGEND e JSM nestes mesmos períodos declararam não ter estes custos ou despesas, pelo simples fato de não serem necessários, já que estas empresas não existem de fato, emitiram Notas Fiscais Inidôneas, e principalmente não prestaram os serviços ali discriminados.
Outro fato interessante analisando o Quadro acima é que empresas do setor de locação de máquinas e equipamentos para gerar a Receita Bruta acima discriminada possuem em seu Ativo Permanente, na linha de Equipamentos/Máquinas/Veículos valores lançados da mesma ordem de grandeza da sua própria Receita Bruta, e a LEGEND e JSM não possuem Equipamentos/Máquinas/Veículos em sua posse ou em seu nome. Voltamos a frisar, não é viável ou factível que empresas que geraram Receita Bruta de aproximadamente 50 a 157 milhões em 2010, de 44 a 121 milhões em 2011 e 8 milhões em 2012 não possuam ativos imobilizados em seu nome, não disponham de um único funcionário em toda a existência destas sociedades, e nem de um local adequado para o funcionamento de empresas deste porte, e ainda, como veremos mais abaixo, existam provas robustas de seu envolvimento em esquemas de desvio de recursos de obras públicas.

5.22. Outras informações esclarecedoras obtidas nas DIPJ's das sociedades LEGEND e JSM demonstram que o Capital Registrado da LEGEND era de R$ 100.000,00 da sua constituição até a data de 07/02/2011 quando foi alterado para R$ 800.000,00, o Capital Registrado da JSM é de R$ 100.000,00 desde a sua constituição, ou seja com capitais integralizados ínfimos estas empresas geraram Receitas Brutas milionárias. Ressaltamos que nas DIPJ's destas empresas relativas aos anos calendários fiscalizados as linhas referentes a ESTOQUES, CONTAS A PAGAR, COMPRAS DE MERCADORIA NO ANO CALENDÁRIO e COMPRAS ATIVO ANO CALENDÁRIO encontravam-se zeradas.

5.23. Como dito acima o objeto social das sociedades LEGEND e JSM basicamente são "obras de terraplenagem e serviços de engenharia" e "construções de rodovia, obras de urbanização – ruas, praças, calçadas, obras de terraplenagem e aluguel de máquinas e equipamentos para construção sem operador, exceto andaimes". Para se atingir os objetivos sociais destas empresas, é necessário que estas tenham em sua posse as máquinas e equipamentos necessários à execução destes serviços. Foi solicitado que estas empresas (LEGEND e JSM) apresentassem documentação que indicasse a obtenção das máquinas e equipamentos necessários à execução dos serviços tais como: notas fiscais de compra de equipamentos, notas fiscais / contratos de locação ou arrendamento das máquinas e dos equipamentos, contratos de prestação de serviços, medições dos serviços prestados, notas fiscais de movimentação dos equipamentos aos locais das obras, placas dos veículos e CRLV – Certificado de Registro e Licenciamento de Veículo, mas nenhum documento foi apresentado por todas as sociedades.

5.24. No Ofício SEFIS / DRF / Barueri nº 020/2014 esta Delegacia solicitou ao DETRAN - Departamento Estadual de Trânsito, através da sua Diretoria de Veículos, uma solicitação de histórico de veículos, nos seguintes termos; "visando subsidiar procedimentos de fiscalizações em andamento nesta Delegacia, solicitamos a Vossa Senhoria o obséquio de fornecer informações/extratos contendo todos os registros RENAVAM, inclusive dos veículos já alienados, em nome das empresas abaixo identificadas":

CPF / CNPJ	Nome / Razão Social
07.794.669/0001-41	Legend Engenheiros Associados Ltda.
10.361.606/0001-06	JSM Engenharia e Terraplenagem Ltda.

5.25. Na resposta do DETRAN – Diretoria de Veículos através do Ofício nº 0.385-AJ / Protocolo Detran 211595-6/2014 este departamento informa que foram encontrados 5 (cinco) veículos nos seus registros em nome da LEGEND ENGENHEIROS ASSOCIADOS LTDA - EPP. – CNPJ: 07.794.669/0001-41, todos automóveis de luxo, de uso particular de pessoas de elevada capacidade financeira, que não se propõe para serviços de engenharia e terraplenagem, e mais alguns utilizados pelos sócios de fato e de direito desta sociedade que criaram esta empresa para os fins ilícitos aqui relatados que são os SR MARCELLO JOSÉ ABBUD E ADIR ASSAD: o primeiro é um automóvel marca I/HYUNDAI I30 2.0 (importado), cor cinza, Placa EQY 6115, RENAVAM 255902050, adquirido em 28/10/2010 e ainda na posse desta empresa; o segundo é um automóvel marca PAJERO TR4 FLEX (importado), cor preta, Placa FUI 0141, RENAVAM 976619067, adquirido em 28/07/2008 e transferido em 01/09/2010 para um parente do SR MARCELLO JOSÉ ABBUD, Gabriella Mendes Abbud; o terceiro é um automóvel marca HONDA FIT LX, cor preta, Placa DUI 7734, RENAVAM 884610357, adquirido em 02/06/2011 e transferido em 19/05/2012; o quarto é um automóvel marca BMW X5 X DRIVE 50I ZV8 (importado), cor cinza, Placa FJY 3838, RENAVAM 280742223, adquirido em 21/01/2011 e transferido em 31/01/2013 para uma empresa controlada pelo SR ADIR ASSAD a Santa Sônia Empreendimentos Imobiliários Ltda – CNPJ: 58.783.689/0001-58; e o quinto e último é um automóvel marca I/BMW 535 I GT (importado), cor cinza, Placa FTQ 0008, RENAVAM 230936407, adquirido em 24/08/2010 e transferido em 08/08/2011. Uma empresa que apresenta uma receita bruta (conforme Quadro acima) em valores superiores a cem milhões de reais anualmente, tendo como atividade principal o "aluguel de máquinas e equipamentos", e dispõe de apenas veículos de passeio (automóveis de luxo de uso particular) para cumprir com este objetivo, não nos parece crível que esta empresa consiga realizar uma real prestação de serviços sem nunca ter tido em seus ativos as máquinas, equipamentos, veículos e caminhões para tal fim.

5.26. Na resposta do DETRAN – Diretoria de Veículos através do Ofício nº 0.385-AJ / Protocolo Detran 211595-6/2014 este departamento informa que o único veículo encontrado nos seus registros em nome da JSM ENGENHARIA E TERRAPLENAGEM LTDA - ME. – CNPJ: 10.361.606/0001-06 é uma moto cor preta, modelo Yamaha / XT 660R, Placa

EJR 3728, RENAVAM 201231387, adquirida em 18/02/2011 e transferida em 23/09/2011. Este não é um veículo que se propõe para serviços de engenharia e terraplenagem. Uma empresa que apresenta uma receita bruta (conforme Quadro acima) com valores entre vinte milhões a cinqüenta milhões de reais anualmente, tendo como atividade principal o "aluguel de máquinas e equipamentos", e dispõe de apenas um veículo (motocicleta) para cumprir com este objetivo, não nos parece crível que esta empresa consiga realizar uma real prestação de serviços sem nunca ter tido em seus ativos as máquinas, equipamentos, veículos e caminhões para tal fim.

5.27. Como forma de elucidar todo o esquema fraudulento que a LEGEND e JSM colocaram em prática, foram efetuadas diligências em outras empresas que supostamente tomaram serviços desta sociedade, e através destas diligências foram solicitados documentação que comprovassem a utilização das máquinas / equipamentos/ veículos que estão discriminadas nas Notas Fiscais inidôneas emitidas por esta sociedade. Contabilizando todas as informações fornecidas pelas empresas diligenciadas e também pela Construtora Triunfo S/A e pelo Consórcio Triunfo - Compasa chegou-se aos seguintes números de Máquinas / Equipamentos / Veículos que as sociedades LEGEND e JSM teriam que dispor em seus nomes ou suas posses para cumprir com os serviços contratados, com a ressalva que não foram diligenciadas todas as empresas que supostamente tomaram serviços destas empresas, somente as principais:

Quadro 5 – Máquinas / Equipamentos / Veículos LEGEND

Máquinas/Equipamentos	Empresa A	Empresa D	Consórcio Triunfo Compasa	Empresa G	Construtora Triunfo	Empresa K	Empresa M	Empresa S	Empresa T	Empresa V	Total
Caminhões/Basculantes/Betoneiras/Prancha	23	8	8	244	82	6	5	8	12	-	**396**
Pá Carregadeira	5	2	1	69	26	-	2	3	4	4	**116**
Escavadeira Hidráulica/Retroescavadeira	9	4	2	132	28	2	2	4	7	24	**214**
Guindastes	-	3	3	35	5	-	3	4	-	-	**53**
Motoniveladora	-	-	-	2	-	-	-	-	-	8	**10**
Trator de Esteira	2	2	1	53	-	-	1	2	-	6	**67**
Rolo Compactador Autopropelido	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	**1**
Perfuratriz	-	1	1	-	-	-	1	1	-	-	**4**
Outros	-	-	3	-	-	-	-	1	-	-	**4**
Total	**39**	**20**	**20**	**535**	**141**	**8**	**14**	**23**	**23**	**42**	**865**

Quadro 6 – Máquinas / Equipamentos / Veículos JSM

Máquinas/Equipamentos	Empresa Q	Empresa F	Consórcio Triunfo Compasa	Empresa G	Empresa J	Empresa M	Empresa P	Total
Caminhões/Basculantes/Betoneiras/Prancha	11	4		8	12	5	10	**50**
Pá Carregadeira		1	1	2		2		**6**
Escavadeira Hidráulica/Retroescavadeira	11	4	1	5	5	2	3	**31**
Guindastes	4			3		3		**10**
Motoniveladora		1						**1**
Trator de Esteira	1	1		2	2		1	**7**
Rolo Compactador Autopropelido		1					2	**3**
Perfuratriz	1			1		1		**3**
Total	**28**	**12**	**2**	**21**	**19**	**13**	**16**	**111**

5.28. Podemos chegar a conclusão analisando os Quadros acima que é improvável que estas empresas possam operar com estes supostos números de Máquinas / Equipamentos / Veículos em suas posses e não dispor de um

quadro de funcionários compatíveis, ou ter um local apropriado e seguro para guardar e fazer a manutenção destes equipamentos, ter custos como de manutenção, de combustíveis, de peças e acessórios, etc, e mais ter uma resposta do Departamento de Transito de São Paulo que informa que a LEGEND e JSM nunca possuíram nenhum dos veículos apontados no quadro acima, sendo que, principalmente os caminhões necessitam de documentação registrada no DETRAN para poderem circular pelas vias públicas.

5.29. Também na análise dos extratos bancários da LEGEND e JSM, durante a auditoria realizada nestas empresas, ficou comprovado que nos débitos efetuados por estas empresas não se encontram pagamentos para a manutenção operacional de qualquer empresa de engenharia ou terraplenagem, tais como, pagamentos a funcionários ou prestadores de serviços pessoa física, aluguel de máquinas e equipamentos, aluguel de espaços físicos, pagamentos de luz, água, telefone, pagamentos a escritórios de contabilidade. Também não localizamos alguns outros pagamentos extremamente necessários e básicos para que uma empresa de locação de máquinas e equipamentos possa funcionar, tais como, compra de combustíveis, peças e acessórios para manutenção das máquinas e equipamentos, pagamento de mecânicos de manutenção ou empresas especializadas neste tipo de prestação de serviços, pagamentos de transporte de equipamentos, pagamentos de IPVA ou licenciamento de veículos, etc. Tais pagamentos não foram encontrados simplesmente porque não foram necessários já que a empresa não existe e foi constituída apenas para operar o seu esquema fraudulento.

5.30. Outro detalhe importante é que a esmagadora maioria das grandes e médias empresas do setor de alugueis de máquinas e equipamentos que atuam em todo o território nacional dispõe de um sítio na internet onde disponibilizam entre outras coisas os seguintes itens: história da empresa, áreas de atuação, cadastro de clientes, portfólio das máquinas e equipamentos disponíveis, com fotos e especificações técnicas, obras em que seus equipamentos foram utilizados, etc. A LEGEND e JSM não possuíam tal ferramenta, o que consideramos muito estranho, pois de acordo com "o porte que as empresas supostamente possuem" e "os seus grandes clientes, construtoras de renome e nível nacional e internacional", seria razoável que essas empresas estivessem interessadas em divulgar as suas qualidades e bons serviços como forma de angariar novos clientes.

5.31. Todos os esquemas fraudulentos que têm a intenção de sonegar tributos ou desviar recursos públicos ou privados apresentam como característica serem extremamente engenhosos e sofisticados e o que se apresenta aqui não foge desta regra. Nestas ações as empresas tentam dar ao negócio um aspecto de legalidade, emitindo as Notas Fiscais como se assim tivessem prestado os serviços que nelas discriminam, mas que possuem apenas o condão de dar um aspecto de normalidade a estas ações criminosas, e conforme as provas aqui colhidas, não passam de documentos inidôneos emitidos com o evidente intuito de fraude, conduta que está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio como descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Passa então o fiscal a apresentar provas e depoimentos coletados dos inquéritos policiais e da Comissão Parlamentar Mista de Inquérito que demonstram que as empresas em questão eram participantes de esquemas ilícitos de corrupção. Apresenta, ainda, a demonstração do regular compartilhamento de dados com o fisco.

Segue apresentando informações, cópias de documentos, reportagens, etc, comprovando a relação entre a recorrente e as empresas citadas e seus representantes que eram considerados os operados do esquema de desvio de recursos.

Demonstra-se, assim, de todo o apresentado e argumentado anteriormente que as empresas LEGEND e JSM não existiam de fato, não possuíam pessoal, nem bens para a realização dos serviços que estavam representados nas notas fiscais. Por estas razões é que os serviços e operações foram considerados como não prestados.

Por isso, ao contrário do que argumenta o recorrente, a simples existência da contabilidade e dos documentos que embasaram seus lançamentos não é suficiente para considerar como verdadeira e fiel aos fatos toda a escrituração fiscal da empresa.

Quanto aos documentos por ela apresentados na impugnação, entendo por suficiente a análise realizada pela DRJ a respeito, pontuando aspectos que considera definidores da incapacidade de demonstração da efetividade dos serviços. Vejamos os excertos:

> *Verifica-se nos autos que além da inspeção física nos locais indicados como endereços das empresas, os quais, foram encontrados fechados e não comportavam o exercício da alegada atividade, por serem tipicamente residenciais, a fiscalização avançou também na obtenção de outras provas que estas empresas compartilham de um mesmo endereço que também é utilizado por Adir Assad e Marcelo Abbud.*
>
> *Trouxe provas documentais importantes, a verificação de informações existentes em declarações fiscais, previdenciárias, trabalhistas que comprovam a inexistência de registros sobre empregados destas empresas, realização de diligencias junto a outras empresas que também utilizaram de notas fiscais emitidas pelas empresas Legend e JSm*
>
> *Nas próprias declaração DIPJ, estas empresas informam não possuírem empregados.*
>
> *De fato, apesar de todo o aparato necessário para que se efetivasse a transferência de posse dos bens locados, e de todo o período do contrato (cerca de 30 meses) e do volume de recursos envolvidos,* ***o único nome*** *apresentado pela impugnante, com o qual efetuou contatos nestas empresas foi o de Marcello Abbud, pessoa envolvida em processos criminais por participar de esquemas de desvios de recursos públicos por meio do uso de empresas de fachada.*
>
> *Em outra frente a fiscalização cuidou em buscar outras provas documentais a operação pudesse ter sido realizada neste sentido intimou ao fiscalizado apresentar as PLACAS dos veículos locados.*

Consta dos autos que a contribuinte não foi capaz de identificar a placa de nenhum dos 36 Caminhões Truck que ditos locados por período de mais de dois anos, sob a alegação de que fiscalização exigia provas impossíveis de serem apresentadas e que não havia fundamentação legal para tais exigências.

Com efeito, esta seria a única resposta possível, pois estas empresas não possuem nenhum veículo deste tipo, registrado em seu nome, segundo atestado pelo DETRAN (fls. 1.668 a 1.708) .

Quanto a alegação de exigência de provas impossíveis, ou que não é dá pratica empresarial, não assiste também razão ao impugnante.

Do exame do Instrumento Particular de Locação, Anexo I,(fls. 86 a 93), verifica-se que entre os procedimentos a serem cumpridos pelo contratado está ***a comprovação de propriedade dos equipamentos locados ou autorização do proprietário, cujos cópias deveriam, inclusive ser autenticadas em Cartório.***

Assim, não é crível que toda esta documentação, caso tenha sido cumprido este dispositivo do contrato, tenha sido destruída dos arquivos físicos ou digitais, com o término da obra, como alega a impugnante, fls. 2359.

À luz de todas estas evidências, que corroboraram todas as demais provas produzidas no curso das ações judiciais, é que a fiscalização sustentou que o contribuinte agiu com dolo, e que os pagamentos efetuados a estas empresas não foram acompanhados das provas de que os serviços contratados foram prestados.

Desta forma, o que se verifica é que a fiscalização deu cumprimento ao art. 217 do RIR , dando ao fiscalizado oportunidade de apresentar suas provas de que houve a contraprestação dos serviços prestados, mas o fiscalizado não apresentou elementos de prova suficientes a comprovar que houve a efetiva contraprestação pelos pagamentos realizados.

Também em sede de impugnação, nada foi trazido que pudesse ser modificada esta situação.

Os documentos acostados aos autos, não tiveram o condão de comprovar a veracidade da operação, a começar pelo próprio instrumento contratual que, como demonstrado, foi firmado pelo Sr. MARCELLO ABBUD, pessoa estranha ao quadro societário da empresa (quadro 6- fls 2.243), portanto, um documento apócrifo.

Os relatórios fotográficos apresentados se prestam a comprovar apenas a atividade realizada pela fiscalizada, mas não a titularidade das maquinas e veículos, pois conforme informações prestadas pela fiscalizada, as obras foram realizadas com a utilização de equipamentos da consorciada Triunfo e de Terceiros, dentre os quais as contratadas, fls. 699.

As planilhas de medições (fls. 3.072 a 3.109), apresentadas, também são eivadas de impropriedades, como por exemplo, algumas sequer trazem qualquer assinaturas, da contratante ou da contratada e quando trazem alguma rubrica, não são acompanhadas da devida identificação dos signatários e também apresentam grandes variações quanto aos períodos de referência e datas do vencimento.

Da mesma forma, as notas fiscais apresentam relevantes variações nos valores das locações e estão sempre atreladas a múltiplas datas e formas de pagamento como pagamentos em espécie, depósitos, transferências bancárias, Os valores são fragmentados, havendo sobras que se fazem as vezes de adiantamentos, vide quadro apresentado pela própria impugnante, fls. 2.683 a 2685.

Não há registros de juros nos casos de pagamentos atrasados e também causa estranheza o lapso temporal entre a apuração do valor do aluguel nas planilhas de medição e a data de emissão das notas fiscais, chegando a ser detectada mais de 30 dias entre os dois procedimentos.

Traz -se aqui, a titulo de exemplo, a nota fiscal 1172, no valor de 701.258,00, emitida e contabilizada em janeiro de 2010, referentes as medições de novembro e dezembro de 2009, cujos pagamentos ocorreram nos meses de setembro a dezembro de 2009.

Também merece destaque as informações de que de que parte dos pagamentos dos serviços locados, foram efetuados por outra empresa do mesmo grupo econômico - TCE TRIUNFO– porque passava por dificuldades econômicas e sofria riscos iminentes de penhora on-line de recursos financeiros por decorrência de Reclamações Trabalhistas. (resposta a intimação fiscal, fls 38.)

Assim, diversos pagamentos foram efetuados em espécie, diretamente a funcionário da empresa Legend que sequer chegaram a ser identificados, e cujos recibos eram outorgados posteriormente pelo Sr. Marcelo Abbud, segundo informações prestadas pela fiscalizada às fls. 698.

Tal prática é típica entre empresas que precisam justificar valores efetivamente pagos/desembolsados a determinadas despesas consignadas em documentos inidôneos.

Carece também de validade jurídica, o próprio instrumento particular dos bens locados. Os instrumentos que teoricamente formalizaram a operação consignada nas notas fiscais, cujo valor superou a marca de 22 milhões de reais, foi firmado por pessoa que não pertencia ao quadro societário das empresas e nem ao quadro de seus funcionários. Não sendo crível que pudesse assegurar a efetiva disponibilização dos bens locados.

O Contrato também possui cláusulas que não refletem um equilíbrio entre direitos e obrigações de contratado e contratante.

> *Chegou-se ao disparate de se estabelecer que seria efetuada a retenção do ISSQN - imposto sobre serviços de qualquer natureza, mesmo à vista de dúvidas quanto a sua incidência sobre as operações.*
>
> *Não é crível que Contratante e Contratada, tendo dúvidas sobre a incidência do imposto, optasse por efetuar a sua retenção ao invés de procurar conhecer a legislação.*
>
> *É sabido que não há incidência do ISSQN em casos de contrato de aluguel de máquinas sem fornecimento de mão de obra. Neste sentido, a Súmula 31 do STF que declara ser inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre operações de locação de bens móveis. Assim, causa estranheza que o contribuinte tenha realizado retenções do ISSQN, como previsto em sua cláusula 4.4 mesmo sob a alegação de que os equipamentos foram locados sem mão de obra.*
>
> *O contrato traz cláusulas dissociadas de significado em relação à operação contratada, como é o caso do Livro de Ordens. Segundo dispõe a Resolução n° 1.024, de 21 de Agosto de 2009 CONFEA/CREA em seu art. 2º, o Livro de Ordem constituirá a memória escrita de todas as atividades dos responsáveis técnicos relacionadas à obra ou serviço, diz respeito a pessoas e não a maquinas, de sorte não se aplica no caso de locação de maquinas sem contratação de mão de obra.*

Temos então, com base nos argumentos acima e com os demais que serão apresentados em sequência, que não se sustentam os documentos apresentados pela empresa como prova da realização dos serviços, mais ainda, diante da inexistência de fato das empresas e da aparente falta total de zêlo com registros das obras realizadas. Por isso, carecendo de legitimidade estes documentos, resta prejudicada a escrituração fiscal como prova em favor do contribuinte.

É verdade que a contabilidade regular faz prova em favor da empresa, mas sempre e desde que embasada em documentação regular.

No presente caso a contabilidade é regular, assim como a documentação de suporte dos lançamentos. O que se questiona a partir das informações constantes dos procedimentos judiciais é a efetiva realização dos serviços, posto que existiam fundadas suspeitas de que os serviços foram forjados para viabilizar pagamentos relativos a serviços que não poderiam constar em nenhuma contabilidade, nem poderiam transparecer às autoridades.

Por isso, a viabilidade da escrituração da empresa no caso ficou vinculada à comprovação da realização de fato dos serviços o que, não ocorrendo, acarretou na glosa das despesas e custos de serviços inexistentes. Ou seja, a contabilidade foi desconsiderada não pelos seus documentos mas pela não comprovação dos fatos que ela fez registrar.

Por todo o exposto acima é que demonstra-se que o recorrente, apesar de toda a sua retórica recursal, não conseguiu comprovar os serviços realizados pelas empresas LEGEND e JSM. Assim, não comprovando a prestação dos serviços não é possível aceitar-se as despesas e custos como dedutíveis da receita tributável da empresa, por serem despesas e custos estranhos à atividade empresarial.

Devemos, por fim, indicar que todo o recurso do contribuinte baseia suas provas na existência de contratos padrão e de que não seria típico da atividade a guarda de documentos, registro de placas, etc. Alega, inclusive, desconhecimento das autoridades da DRJ na análise do processo por não entenderem do setor de construção civil.

Perdoem-se os patronos do recorrente, mas realmente não é possível às autoridades julgadoras conhecerem de procedimentos ilícitos, dado que estas estudam acerca das operações legais das empresas. As ilegalidades não são aprendidas ns bancas escolares.

A demonstração da existência dos maquinários e dos serviços pode ser feita de inúmeras provas diferentes, o que não se sustenta é como a recorrente efetua pagamentos na casa das dezenas de milhões sem a existência de um mísero registro dos bens e veículos. Acaso as obras não estão submetidas a controles pelos tribunais de contas, acaso os registros de entrada e saída da portaria da obra não indicam as placas dos veículos responsáveis pelos trabalhos. Acaso não existem registros de funcionários habilitados a usar refeitório assistência médica, etc.

Pelo que faz crer a recorrente um canteiro de obras é como terra de ninguém. Não existe portaria, não existem controles, não existe fiscalização, nada por escrito. Mais ainda, que quando se encerra a obra a recorrente incinera todo e qualquer registro o que a impede de apresentar qualquer comprovação. Nem ao menos consegue obter nenhuma documentação dos próprios prestadores de serviço. Ah, claro, eles não existem mais.

Meus colegas me perdoem a ironia, mas não acho respeitoso a apresentação dessas ilações como se fossemos todos desconhecedores de tudo o que ocorre no mundo exterior. O direito como ciência humana demanda o conhecimento do ambiente em que ocorrem os fatos. Mesmo para os que não tem conhecimento estrito de engenharia ou dos setores a ela ligados, por certo já fez alguma reforma ou construção, ou viu como funciona a contratação de prestação de serviços, os materiais nela utilizados, etc.

Ora, se para o simples aluguel de uma misturadora de cimento uma pessoa física recebe um impresso contendo a indicação da marca, modelo e registro do tombamento para controle da empresa locadora, como se pode conceber que em locações desse vulto nada conste. Tudo virou fumaça após a conclusão das obras, máquinas, veículos, registros, formulários, tudo.

A alegação de que são contratos padrão do setor não explica a falta de comprovação da existência de fato de qualquer bem envolvido ou de qualquer operação realizada. Aqui a obrigação de provar é do recorrente. A fiscalização já demonstrou que as empresas não tinham condições de prestar os serviços discriminados nas notas fiscais. À recorrente cabe infirmar essas alegações com a prova de sua existência. Não o provando, há de se manter as glosas e suas repercussões.

Assim, neste ponto, nego provimento tendo em vista que não ocorreu a simples retroação dos atos-declaratórios de inaptidão, mas sim a utilização dos indícios que basearam o ato para intimação à empresa para comprovar os serviços realizados antes da emissão dos atos pelas empresas que foram declaradas inaptas, bem como restaram por não comprovados os serviços constantes das notas fiscais destas empresas, o que acarreta a

desconsideração destas despesas e custos na apuração do lucro tributável e a sua adequada glosa realizada por meio do auto de infração objeto do presente processo.

II.iv.D. Impossibilidade de exigência do IRRF e afastamento da presunção contida no artigo 674, §1º, do RIR-99.

Volta neste ponto o recorrente a alegar a impossibilidade de exigência do IRRF e da aplicação da presunção do art. 674, § 1º, do RIR. Repisa que comprovou a efetiva realização dos serviços e que, assim, demonstrando-se os documentos fiscais e o pagamentos, há de se cancelar as glosas os lançamentos.

Neste ponto, dada a extensa apresentação no item precedente, acerca da inexistência dos serviços prestados que foram discriminados nas notas fiscais comprobatórias dos supostos serviços, entendo que não é necessário repisar toda a argumentação.

Levando-se em consideração que, conforme acima demonstrado, restou por demonstrado a inexistência da prestação dos serviços por parte das empresas LEGEND e JSM, a inexistência de fato destes serviços implica na necessária autuação por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

Assim, perfeitamente possível a aplicação da presunção do art. 674, § 1º e do IRRF incidente sobre estes mesmos pagamentos.

Assim, nego provimento ao recurso também neste ponto.

(ii.) os AIIM vinculados a multas isoladas, por ser impossível a cobrança de multa com fundamento no artigo 44, II, 'b', da Lei n.º 9.430, de 27.12.1996 após o encerramento nos anos-calendários respectivos; e

Inicialmente cabe destacar que não cabe, no presente caso, a aplicação da Súmula CARF nº 105, posto que os períodos de apuração tratados neste autor referem-se a 2010, 2011 e 2012. A referida Súmula aplica-se apenas aos fatos geradores ocorridos até o ano de 2007, tendo em vista que os fatos geradores são posteriores ao da aplicação da Súmula, não existe possibilidade de aplicação da referida Súmula ao presente caso.

Com relação ao item do auto de infração relativo a aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa, por diversas vezes este tema foi objeto de discussão nesta Turma, existindo três diferentes vertentes de opinião:

1) A primeira segue no sentido de que a aplicação de multa de ofício relativo ao período de apuração anual do imposto impede a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa em função de tratar-se, em essência do mesmo tributo exigido no exercício e, assim, o contribuinte estaria sendo penalizado em duplicidade.

2) A segunda corrente advoga no sentido de que as multas de ofício e isolada punem condutas distintas e assim, podem subsistir concomitantemente sem qualquer empecilho, visto que os fatos geradores são distintos e também distintas as bases de cálculo.

3) A terceira posição interpretativa segue no sentido de que os fatos geradores sendo complementares as sanções, visto que uma pune a falta de antecipação durante o exercício e a outra pune a falta do pagamento no ajuste anual, a maior penalidade deve prevalecer até o montante em que consuma integralmente a punição pela falta de antecipação, somente subsistindo esta se comportar montante maior do que a multa de ofício.

Pessoalmente sou adepto da terceira corrente e da adoção do princípio da consunção.

Por isso, transcrevo os valiosos fundamentos do Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201-000.235:

> *As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.*
>
> *Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.*
>
> *Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.*
>
> *A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.*
>
> *É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.*
>
> *Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.*
>
> *Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate*

da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

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

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

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

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não

fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

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

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de

receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

No presente caso, percebe-se que a multa isolada aplicada excede o valor da multa de ofício, assim não ocorre a absorção integral da multa isolada, razão pela qual a multa isolada deve ser reduzida no limite do valor da multa de ofício lançada, mantendo-se o valor da multa isolada que superar o valor da multa de ofício.

Desta forma entendo por dar provimento parcial ao recurso neste ponto para excluir do lançamento a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento de IRPJ e CSLL por estimativa até o montante da multa de ofício lançada em razão desta ter sido parcialmente absorvida por esta.

(i.) os erros materiais cometidos na aferição do IRRF [cf. item II.i.a. do Recurso Voluntário] e no valor das multas isoladas [cf. item II.i.b. do Recurso Voluntário];

Alega os seguintes erros:

1) 20. Recibo n.º 304, emitido pela Legend. O pagamento do Recibo n.º 304, emitido pela Legend, no valor de R$2.721.673,20, foi efetuado pela Recorrente da seguinte forma: depósito bancário de R$111.112,00 [pago em 06.12.2011], depósito bancário de R$340.000,00 [pago em 07.12.2010], depósito bancário de R$1.157.000,00 [pago em 07.02.2012], e depósito bancário de R$1.113.561,20 [pago em 27.02.2012]. Para o pagamento dessa última parcela de R$1.113.561,20, contudo, foi feita uma Transferência Eletrônica Disponível ("TED") no valor de R$1.119.050,00, conforme devidamente esclarecido no âmbito da fiscalização [fls. 99 dos autos], sendo que apenas R$1.113.561,20 corresponderiam ao pagamento parcial do Recibo n.º 304, e R$5.448,80 seriam apenas adiantamentos [e não "pagamentos" à Legend]. Assim, houve o pagamento de R$2.721.673,20 à Legend, mas a base de cálculo do IRRF objeto do AIIM foi de R$2.727,162,00, o que configura erro material, não admissível em procedimentos tributários.

21. Isso tanto é verdade que, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL supostamente devidos, considerou-se que o valor pago relativamente ao Recibo n.º 304 foi de R$2.721.673,20 [cf. fls. 2124 e 2144 dos autos e Quadro 21 do Termo]. Para a apuração do IRRF, contudo, assumiu-se que a base de cálculo seria superior em R$5.448,80 [ou R$8.444.31, com "gross-up"], como se depreende do Quadro 26 do Termo. De fato, se todos os tributos são reflexos de uma única suposta irregularidade, porque em alguns casos a base de cálculo é indevidamente ajustada? Além disso, o adiantamento de R$5.448,80, supramencionado, não tem relação com NENHUM dos Recibos ou Notas Fiscais indicados no Quadro 26 e, por esse motivo, não pode integrar o presente AIIM.

Em relação a este ponto a resposta ao questionamento do contribuinte é bastante simples, se o lançamento decorre de pagamento a beneficiário não identificado ou sem comprovação de causa, não se está questionando se o pagamento em si confere com os valores escriturados do que seriam as notas fiscais a ele relativas. Na verdade este ponto é até irrelevante ao caso.

Se os valores pagos foram por serviços prestados ou adiantamentos, não haveria mudança no montante do IRRF lançado. Este valor do IRRF é lançado a partir dos registros de pagamentos realizados em contas-correntes que não tiveram a comprovação dos serviços que dariam sua causa, assim o valor é calculado pelos montantes dos pagamentos efetuados, independentemente do fato de referirem-se a adiantamentos ou pagamento final.

Ao fim e ao cabo os valores foram pagos e, assim, o lançamento do IRRF a ele relativo realizasse considerando como base de cálculo o efetivo valor pago, sem acréscimos ou descontos, posto que o que vale é o valor pago e não documentos que, como visto sequer correspondem à verdade dos fatos. Tal leitura decorre das normas do § 3º, do art. 674, do Regulamento do Imposto de Renda.

Desta forma, neste ponto nego provimento ao recurso.

> **22. Pagamento de R$238.100,00, efetivado pela Recorrente em favor da Legend. Conforme indicado às fls. 1928 dos autos, identificou-se um suposto pagamento à Legend, no valor de R$238.100,00, realizado pela Recorrente em 01.03.2012. Referido pagamento foi considerado para fins de apuração do IRRF devido [cf. fls. 2174 dos autos e Quadro 26 do Termo (base de cálculo de R$366.307,69, que corresponde à base reajustada do saldo antes mencionado)], mas não foi incluído no cálculo do IRPJ e da CSLL [cf. Quadro 21 do Termo], porque não houve sua dedução, para fins fiscais, pela Recorrente. Trata-se, portanto, de outro erro material perpetrado neste caso: não houve um pagamento efetivo para a Legend, mas um adiantamento, de documento fiscal emitido posteriormente, e, por esse motivo, não se configuram os requisitos para a incidência da regra prevista no artigo 61 da Lei n.º 8.981/1995. Mister, assim, a exclusão desse valor do saldo tributável pelo IRRF.**

Novamente neste caso não assiste razão ao recorrente, não cabe aqui analisar se o que foi pago tratou-se ou não de adiantamento, mas sim qual o valor foi efetivamente pago. Se foi utilizado ou não para a dedução das bases de cálculo do IRPJ ou CSLL, tal fato independe da ausência de comprovação da causa do pagamento e, assim, dá causa ao lançamento do IRRF que não guarda correlação direta com os lançamentos do IRPJ e CSLL.

Do exposto e remetendo aos argumentos já aduzidos no item precedentes, nego provimento ao recurso neste ponto.

b. Equívocos cometidos quando da apuração da multa por ausência de recolhimentos de estimativas mensais de IRPJ e CSLL. Neste ponto alega que não foram deduzidos, da base de cálculo do IRPJ e CSLL devidos por estimativa, os valores dos prejuízos fiscais de períodos anteriores que poderiam abater até 30% do lucro tributável.

Em relação a este ponto, verificando-se que a empresa optou pela apuração das estimativas com base em balancete de redução/suspensão, constata-se que neste sistema faz jus o contribuinte à utilização dos prejuízos fiscais e bases de cálculos negativas da CSLL para a redução dos montantes devidos das estimativas mensais.

Constatamos da leitura do auto de infração que a fiscalização efetivamente realizou a utilização dos prejuízos e bases negativas na apuração dos valores devidos no ajuste do IRPJ e CSLL, no entanto, em relação à apuração dos valores devidos por estimativa que serviram de base para o lançamento da multa isolada constatamos, por meio das planilhas de fls. 1929/1935, que dos valores apurados a pagar não foram deduzidos os valores dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL que existiam à época dos fatos geradores.

Desta forma, neste ponto assiste razão ao recorrente, devendo ser recalculados os valores devidos a título de estimativa de IRPJ e CSLL e, em consequência, reduzidos os valores das multas isoladas lançadas, a partir dos novos valores obtidos.

Impossibilidade de Majoração da Multa para 150%

Em relação à qualificação da multa de ofício a recorrente alega pela sua impossibilidade tendo em vista alegar ter provado a realização dos serviços e que não teria sido demonstrada a ocorrência das hipóteses da Lei nº 4.502/64 que autorizam a qualificação.

Para analisar a possibilidade de manutenção da qualificadora vejamos o que apresentou a fiscalização em seu TVF.

Iniciou com a apresentação das normas legais a respeito da qualificação, depois passa a enquadrar os atos da seguinte forma:

8.5. Demonstrou-se ao longo dos autos e pelos recortes legais, acima em destaque, que a fiscalizada cometeu, em tese, crime contra a ordem tributária, incorrendo na prática de sonegação fiscal ao deduzir como custo ou despesa, na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), valores utilizando documentos inidôneos, emitidos por pessoas jurídicas que não existem de fato, apesar de constituídas formalmente, ou seja não possuem existência de fato, e cujas inscrições no CNPJ foram

consideradas e declaradas INAPTAS e/ou baixadas no órgão competente, não produzindo, esses documentos, quaisquer efeitos tributários em favor de terceiros por se caracterizarem como uma hipótese de inidoneidade, com a intenção dolosa de sonegar parte significativa das receitas auferidas, e com isto efetuar recolhimentos a menor. Isto também é caracterizado como um pagamento a um destinatário irreal, INAPTO, inexistente de fato, baseada em uma operação igualmente irreal, inexistente, circunstâncias que caracterizam o pagamento sem causa, sujeito à incidência do IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte, à alíquota de 35%.

8.6. A ação 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, justifica a multa qualificada. Assim, como neste caso, há evidência nos autos deste processo de que a autuada utilizou um esquema de emissão de Notas Fiscais / Recibos inidôneos, em que a fiscalizada desde a contratação destas empresas inexistentes de fato, "fantasma", até o momento do lançamento destes valores na sua contabilidade e nas Declarações entregue à Receita Federal do Brasil tinha conhecimento da falta de capacidade operacional da empresa prestar os serviços declarados nos documentos fiscais. Houve um conluio, que é "o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando produzir os efeitos referidos nos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964", ou seja, a sonegação e a fraude.

8.7. Neste mesmo sentido colocamos algumas decisões dos Conselhos Superiores Administrativos que convalidam o nosso entendimento:

CUSTOS NÃO COMPROVADOS – MULTA QUALIFICADA – O lançamento como custos ou despesas operacionais, cujos comprovantes foram fornecidos por empresas inexistentes de fato, comprovadamente incapazes de haver prestado os serviços neles constantes, autoriza a glosa de tais custos e/ou despesas por incomprovados e, ao mesmo tempo, comprova o evidente intuito de fraude, sujeitando a empresa fiscalizada à multa de 150%.
Por outro lado, não logrando a fiscalização comprovar cabalmente a inexistência de fato da empresa fornecedora da nota fiscal, não procede ao lançamento. 1º Conselho de Contribuintes / 5ª Câmara / Acórdão 105-16.475 em 23/05/2007. Publicado no DOU em 10/04/2008.

NOTAS FISCAIS FALSAS – INIDÔNEAS – Demonstrado que o contribuinte utilizou, largamente, notas fiscais falsamente atribuídas a prestadoras de serviços, procedem a tributação dos valores correspondentes e a multa agravada, por caracterizado o evidente intuito de fraude. 1º Conselho de Contribuintes / Acórdão 101-78268/89.

MULTA DE 150% - DESPESAS CONTABILIZADAS EM NOME DE PESSOAS JURÍDICAS INEXISTENTES – FALSIDADE DOCUMENTAL – Procede a aplicação da multa qualificada de 150%, tal o evidente intuito de fraude que se revela na utilização de documentos falsos para encobrir os reais beneficiários de despesas contabilizadas em nome de pessoas jurídicas

inexistentes. 1º Conselho de Contribuintes / 3ª Câmara / Acórdão 103-22.937 em 28/03/2007. Publicado no DOU em 24/03/2008.

8.8. Portanto, em face de todos os fatos revelados nos autos que implicaram a prática, em tese, de crime contra a ordem tributária na modalidade sonegação fiscal, e tendo em vista ainda o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, a multa de ofício apurada será qualificada (majorada) para 150%.

Analisando todas as provas acostadas ao processo, assim, como levando-se em consideração que restou não comprovada a existência de fato das empresas e da realização dos serviço entendo que não assiste razão ao recorrente neste ponto.

A qualificação da multa, assim como apresentado pela fiscalização, decorre da existência de diversos atos que comprovam a ocorrência de dolo, fraude e simulação na contabilização de serviços que nunca foram realizados por empresas que não existiram de fato conforme todo o arsenal probatório apresentado neste processo e remetido por este voto.

Assim, não há como fugir-se da aplicação da qualificadora, posto que constantes todos os motivos que autorizam a sua aplicação, conforme sólida jurisprudência deste Conselho.

Desta forma, nego provimento ao recurso também neste ponto.

(iii.) os débitos anteriormente afastados por meio da r. decisão de primeira instância [acórdão n.º 03-070-725], por serem eivados de erro material, os quais foram objeto de Recurso de Ofício

Em relação a este ponto, conforme análise acima empreendida que entendeu pelo não conhecimento do recurso de ofício em face do não preenchimento dos requisitos de admissibilidade, no caso o valor dos débitos excluídos, deixo de analisar este ponto por ter sido aprofundado e não conhecido no tópico relativo ao recurso de ofício.

Em conclusão de todo o apresentado, voto por dar rejeitar as preliminares levantadas, por deixar de analisar o recurso de ofício manejado e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso apenas para:

1) Recalcular os valores das multas isoladas de IRPJ e CSLL considerando os valores dos prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de IRPJ e CSLL;

2) Dos novos montantes das multas isoladas reduzir, pelo princípio da consunção os valores destas até o montante da multa de ofício lançada, mantendo-se a diferença que supere o valor lançado a título de multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator