



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720856/2014-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-004.117 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de outubro de 2019
Recorrente DELTA CONSTRUÇÕES S/A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

DILIGÊNCIA/PERÍCIA.PRESCINDIBILIDADE.

A conversão do julgamento em diligência ou perícia só se revela necessária para elucidar pontos duvidosos que requeiram conhecimento técnico especializado para o deslinde de questão controversa. Não se justifica a sua realização quando presentes nos autos elementos suficientes a formar a convicção do julgador.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO**

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN. Estando evidenciada nos autos a intenção dolosa da autuada de evitar a ocorrência do fato gerador ou seu conhecimento pela Autoridade Tributária, a aplicação da multa qualificada torna-se imperiosa.

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS NÃO PAGAS. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

O não recolhimento ou o recolhimento a menor de estimativas mensais sujeita a pessoa jurídica optante pela sistemática do lucro real anual, à multa de ofício isolada estabelecida no artigo 44, inciso II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, ainda que encerrado o ano-calendário.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic, conforme previsão da Súmula CARF nº 108.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009

DESPESAS. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSA

Além da previsão do artigo 299, do RIR/1999, de que as despesas sejam usuais, normais e necessárias às atividades da pessoa jurídica, é imprescindível que

sejam lastreadas em documentação hábil e idônea, conforme disposto no artigo 923, do mesmo diploma regulamentar e que o serviço tenha sido comprovadamente prestado ou os bens efetivamente fornecidos. Não logrando comprovar o contribuinte o cumprimento de tais exigências, irrepreensível a glosa perpetrada pelo Fisco

De outro lado, as despesas registradas que atenderem a estes requisitos devem ter sua dedutibilidade reconhecida.

CSLL. CRITÉRIOS DE DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS EM SUA APURAÇÃO. LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA

A CSLL tem como base de cálculo o lucro líquido do período, com os ajustes determinados na legislação de regência. Neste sentido, os artigos 248 e 277, ambos do RIR/99. O lucro operacional traduz-se no resultado do confronto entre as receitas operacionais e as despesas operacionais (artigo 299 do RIR/99). Da interpretação sistemática destes dispositivos, deduz-se que somente poderão reduzir o lucro líquido as despesas operacionais que preencham os requisitos previstos no artigo 299, quais sejam, as despesas necessárias e devidamente comprovadas. Os dispêndios glosados afetam o próprio resultado do exercício e, conseqüentemente, também a base de cálculo da Contribuição Social, como definida no art. 2º da Lei 7.689, de 1988, com as alterações do art. 2º da Lei 8.034, de 1990. Além disso, o art. 13 da Lei nº 9.249/95, quando trata das despesas indedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, é taxativo ao dispor que tais vedações de dedutibilidade se aplicam independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.502/64, justamente a base legal do art. 299 do RIR/99. Portanto, dada a relação de causa e efeito entre as glosas efetuadas para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, mantém-se a glosa realizada pela Fiscalização.

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. EXIGÊNCIA CUMULADA COM IRPJ E CSSL APURADOS EM FACE DA GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS CONSIDERADAS INIDÔNEAS. CABIMENTO.

O art. 61 da Lei nº 8.981/1995, alcança todos os pagamentos efetuados a beneficiários não identificados ou cuja operação ou causa não é comprovada, independente de quem seja o real beneficiário deles (sócios/acionistas ou terceiros, contabilizados ou não), elegendo a pessoa jurídica responsável pelo pagamento efetivamente comprovado como responsável pelo recolhimento do imposto de renda devido pelo beneficiário, presumindo-se que assumiu o ônus pelo referido pagamento.

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA. RECURSOS DESVIADOS MEDIANTE INTERPOSIÇÃO DE TERCEIROS COM FINALIDADE ILÍCITA DE PAGAMENTO DE VANTAGENS INDEVIDAS.

Os pagamentos a diversas empresas por serviços que não foram efetivamente prestados, efetuados como meios preparatórios para o desvio dos recursos que seriam posteriormente empregados nos pagamentos de vantagens indevidas a terceiros, embora identifique sua finalidade não validam sua causa primária. Estes pagamentos não têm causa (no sentido econômico), pois não correspondem a serviços efetivamente prestados. Além disso, os reais

beneficiários de tais recursos não são identificados nestas operações, pois estão encobertos por documentos que apontavam outros beneficiários (as emitentes das notas fiscais) dos pagamentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) afastar a preliminar de diligência, por desnecessária; i.ii) no mérito, i.ii.i) dar provimento parcial ao recurso voluntário para, i.ii.i.i) exonerar dos lançamentos de glosa de despesas do "Grupo I", o montante de R\$ 54.500,00; i.ii.i.ii) exonerar dos lançamentos de glosa de despesas do "Grupo II", o montante de R\$ 12.931.716,13, tendo os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paula Santos de Abreu, votado pelas conclusões; i.ii.ii) negar provimento ao recurso voluntário para, i.ii.ii.i) manter os lançamentos de glosa de despesas do "Grupo III"; i.ii.ii.ii) manter a qualificação da multa de ofício em 150%; i.ii.ii.iii) manter incidência de juros sobre a multa de ofício, conforme Súmula CARF nº 108; ii) por voto de qualidade, ii.i) dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar dos lançamentos de "multa isolada" de IRPJ, o montante de R\$ 1.611.273,26 e dos lançamentos de "multa isolada" de CSLL, o montante de R\$ 584.378,38, vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paula Santos de Abreu que davam provimento para afastar integralmente os lançamentos; ii.ii) negar provimento ao recurso voluntário para manter os lançamentos de IRRFonte sobre pagamentos efetuados a beneficiários não identificados ou sem causa, a teor do artigo 61, da Lei nº 8.981/1995, vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paula Santos de Abreu que davam provimento para afastar integralmente os lançamentos.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paula Santos de Abreu e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima qualificada em face de decisão exarada pela 1ª Turma da DRJ/RJO em sessão de 13 de junho de 2018 (fls. 5377/5476)¹, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada perante aquele Colegiado de 1º Piso e manteve parte dos lançamentos de IRPJ/CSLL e IRRFONTE perpetrados pelo Fisco e transcritos nos autos de infração acostados (fls. 760/793), identificando as infrações da forma seguinte:

➤ IRPJ

| | | |
|---|---------------------|-----------|
| <ul style="list-style-type: none"> ○ Custos ou Despesas não dedutíveis apurados conforme relatório fiscal em anexo – GRUPO II: | | |
| Fato Gerador | Valor Apurado (R\$) | Multa (%) |
| 31/12/2009 | 28.285.484,89 | 75 |
| <p>Enquadramento Legal: Art. 3º da Lei nº 9.249/95 Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 289, 290, 299, 300 e 302 do RIR/99</p> | | |
| <ul style="list-style-type: none"> ○ Custo dos Bens Vendidos e/ou Serviços Prestados – Redução do resultado do exercício com base em custos ou despesas inexistentes, conforme relatório fiscal em anexo – GRUPO III: | | |
| Fato Gerador | Valor Apurado (R\$) | Multa (%) |
| 31/12/2009 | 69.913.286,96 | 150 |
| <p>Enquadramento Legal: Art. 3º da Lei nº 9.249/95 Arts. 217, 247, 248, 249, inciso I, 251, 256, 277, 278, 289 e 290 do RIR/99</p> | | |
| <ul style="list-style-type: none"> ○ Custo ou Despesas não comprovados, conforme relatório fiscal em anexo – GRUPO I: | | |
| Fato Gerador | Valor Apurado (R\$) | Multa (%) |
| 31/12/2009 | 2.549.421,02 | 75 |
| <p>Enquadramento Legal: Art. 3º da Lei nº 9.249/95 Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 289 e 290 do RIR/99</p> | | |
| <ul style="list-style-type: none"> ○ Multa ou Juros Isolados – Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e balanços de suspensão ou redução, conforme apurado na Plan 19 que compõe o relatório fiscal anexo. | | |
| Fato Gerador | Multa (R\$) | |
| 31/12/2009 | 13.684.257,69 | |
| <p>Enquadramento Legal: Art. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07</p> | | |

➤ CSLL

¹ A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

| <ul style="list-style-type: none"> o Custos / Despesas Operacionais / Encargos não comprovados: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Redução do resultado do exercício com base em custos ou despesas inexistentes, conforme relatório fiscal em anexo – GRUPO III: <table border="1"> <thead> <tr> <th>Fato Gerador</th> <th>Valor Apurado (R\$)</th> <th>Multa (%)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>31/12/2009</td> <td>69.913.286,96</td> <td>150</td> </tr> </tbody> </table> ▪ Custo ou Despesas não comprovados, conforme relatório fiscal em anexo – GRUPO I: <table border="1"> <thead> <tr> <th>Fato Gerador</th> <th>Valor Apurado (R\$)</th> <th>Multa (%)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>31/12/2009</td> <td>2.549.421,02</td> <td>75</td> </tr> </tbody> </table> ▪ Custos ou Despesas não dedutíveis apurados conforme relatório fiscal em anexo – GRUPO II: <table border="1"> <thead> <tr> <th>Fato Gerador</th> <th>Valor Apurado (R\$)</th> <th>Multa (%)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>31/12/2009</td> <td>28.285.484,89</td> <td>75</td> </tr> </tbody> </table> | | | Fato Gerador | Valor Apurado (R\$) | Multa (%) | 31/12/2009 | 69.913.286,96 | 150 | Fato Gerador | Valor Apurado (R\$) | Multa (%) | 31/12/2009 | 2.549.421,02 | 75 | Fato Gerador | Valor Apurado (R\$) | Multa (%) | 31/12/2009 | 28.285.484,89 | 75 |
|---|---------------------|-----------|--------------|---------------------|------------|--------------|---------------|-----|--------------|---------------------|-----------|------------|--------------|----|--------------|---------------------|-----------|------------|---------------|----|
| Fato Gerador | Valor Apurado (R\$) | Multa (%) | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 31/12/2009 | 69.913.286,96 | 150 | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Fato Gerador | Valor Apurado (R\$) | Multa (%) | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 31/12/2009 | 2.549.421,02 | 75 | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Fato Gerador | Valor Apurado (R\$) | Multa (%) | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 31/12/2009 | 28.285.484,89 | 75 | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| <p>Enquadramento Legal: Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90; art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95; art. 2º da Lei nº 9.249/95; art. 1º da Lei nº 9.319/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96; art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08</p> | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| <ul style="list-style-type: none"> o Multa ou Juros Isolados – Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e balanços de suspensão ou redução, conforme apurado na Plan 20 que compõe o relatório fiscal anexo. <table border="1"> <thead> <tr> <th>Fato Gerador</th> <th>Multa (R\$)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>31/12/2009</td> <td>4.806.932,32</td> </tr> </tbody> </table> | | | Fato Gerador | Multa (R\$) | 31/12/2009 | 4.806.932,32 | | | | | | | | | | | | | | |
| Fato Gerador | Multa (R\$) | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 31/12/2009 | 4.806.932,32 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| <p>Enquadramento Legal: Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07</p> | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

➤ IRRFONTE

| <ul style="list-style-type: none"> o Pagamento sem causa ou beneficiário não identificado – Valor do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre pagamentos sem causa ou de operações não comprovadas, contabilizadas nos valores especificados no relatório fiscal anexo (Plan 15 e Plan 16) – Apuração da base de cálculo na Plan 17. <table border="1"> <thead> <tr> <th>Valor Tributável</th> <th>Multa (%)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>R\$ 91.898.851,78</td> <td>150</td> </tr> </tbody> </table> | | Valor Tributável | Multa (%) | R\$ 91.898.851,78 | 150 |
|--|-----------|------------------|-----------|-------------------|-----|
| Valor Tributável | Multa (%) | | | | |
| R\$ 91.898.851,78 | 150 | | | | |
| <p>Enquadramento Legal: Art. 674 e 675 do RIR/99</p> | | | | | |

DA ACUSAÇÃO FISCAL

Em longo e detalhado TVF (fls. 794/868), a Fiscalização, depois de tecer considerações gerais sobre o histórico da contribuinte, faz alusões a notícias surgidas na imprensa nacional mostrando o crescimento vertiginoso da companhia a partir de 2001, passando de R\$ 50 milhões em 2001, para R\$ 1,1 bilhão em 2011, ou seja, um crescimento de 804% em apenas dez anos, com destaque que em 2012 (quando a reportagem foi mostrada), a Delta tinha 100% de seus contratos com o poder público, com 195 obras da empreiteira em andamento no país, e braços dela em 23 estados. Só no Rio, em 2011, o volume de recursos para a Delta teria sido de R\$ 1,4 bilhão.

A partir daí, o TVF minuciosamente mostra o desenvolvimento da ação fiscal iniciada em 08/08/2012 e finalizada em 27/11/2014 (fls. 364) com a lavratura dos autos de infração e consecução dos lançamentos que aqui se discutem.

Por bem resumir, daí em diante, a ação fiscal, valho-me do relatório da decisão recorrida que muito bem sintetizou, sem perda da essência, todo o longo procedimento de mais de dois anos de auditoria, incluindo as diversas intimações e circularizações junto a terceiros que com a autuada tiveram relacionamento no período objeto dos fatos geradores, 2009.

Diz o relatório da decisão *a quo* (fls. 5383/5406) ao tratar da acusação fiscal presente no extenso TVF, com a divisão das infrações em tomos individualizados:

“GRUPO I – GASTOS SEM COMPROVAÇÃO:

- Baseado em análises da seleção interna, quanto aos gastos referentes a combustíveis, bem como aos referentes a prestações de serviços, foi solicitado ao contribuinte, por meio dos TIF n.º 9, de 28/06/2013, e do TIF n.º 10, de 16/09/2013, apresentar a digitalização das notas fiscais de determinados lançamentos contábeis, a fim de comprovar a escrituração dos custos e despesas selecionados.*
- Como já descrito anteriormente, em 28/03/2014, o sujeito passivo ainda não tinha concluído apresentação de tal documentação (não haviam sido comprovados os gastos referentes a 334 lançamentos), fato registrado na constatação “a” do TIF n.º 13.*
- Por fim, como o sujeito passivo apresentou ainda algumas notas, o TIF n.º 15, de 26/07/2014, registrou a constatação, em seu item “a”, de que não havia sido apresentada documentação contábil referente a 115 lançamentos.*
- Em 22/08/2014, por meio TIF n.º 17, o contribuinte foi intimado a apresentar a documentação de suporte à escrituração referente a outros 173 lançamentos contábeis.*
- Em 10/10/2014, ainda não havia sido concluída a apresentação desses últimos documentos. O TIF n.º 19, lavrado na referida data, consolida conforme seu item “a” todos os lançamentos em que não houve comprovação dos dispêndios (TIF n.º 9, 10 e 17), num total de R\$ 10.680.524,11.*
- No dia 12/11/2014, o sujeito passivo apresentou, ainda, a digitalização de outros 51 documentos, reduzindo o montante de gastos não comprovados.*
- Retirando desse montante os lançamentos referentes às operações com as empresas “Engenharia, Terraplanagem e Locação de Equipamentos SDS Ltda” e “Comercial GM Materiais de Construção Ltda ME” que serão tratadas no GRUPO III, resta um valor não comprovado de R\$ 2.549.421,02.*
- A Plan1 relaciona esses lançamentos contábeis, ordenando-os por termo de intimação e data de escrituração. Observa-se que os lançamentos integram as contas sintéticas: “3.4.1 – CUSTOS DE OBRAS POR EMPREITADA” e “3.5.1 – DESPESAS GERAIS E ADMINISTRATIVAS”.*
- Faz-se mister registrar que entre esses lançamentos existem gastos, no montante de R\$ 745.606,67, que se referem a empresas do GRUPO II. Tais dispêndios, pelos fatos apresentados no tópico 3.3, têm uma grande probabilidade de serem indedutíveis das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, mas como não foram comprovados fogem a essa análise.*
- A fiscalização requisitou documentação e, pelas datas já dispostas, deu prazo suficiente, superior ao legalmente previsto, para que o contribuinte demonstrasse a*

efetiva realização de tais custos e despesas operacionais. Mas o sujeito passivo não conseguiu comprovar a efetiva realização dos gastos escriturados.

Diante disso, não há nem que se falar em análise de dedutibilidade, mas tão somente em glosa de custos e despesas não comprovados.

GRUPO II – INDEDUTIBILIDADE DOS GASTOS:

Ainda quanto aos dispêndios referentes a prestações de serviços, procedeu-se exame detido e minucioso.

Da documentação apresentada foram identificadas várias notas fiscais ou recibos em que a descrição não identifica com minudência o serviço prestado e/ou não o quantifica. Esse dado, em conjunto com os contratos apresentados, ou a falta destes, são as linhas gerais para a análise dos gastos apresentada nos itens a seguir, em que não foi possível avaliar a normalidade, usabilidade e necessidade dos custos ou despesas à atividade realizada pela empresa.

Vale registrar, nesse ponto, a jurisprudência administrativa relativa ao tema:

(...)

Num primeiro momento, foram selecionadas para exame as empresas: FR2X Consultoria e Projetos Ltda – ME – 09.649.764/0001-87; Rafe Engenharia e Serviços Ltda – EPP – 01.575.607/0001-62; São Bento Consultoria Ltda – EPP – 09.540.579/0001-50 e MPR Assessoria financeira Ltda – EPP – 07.944.781/0001-11, uma vez que elas têm, como sócios-administradores, pessoas que no mesmo período eram Diretores da Delta, indício característico de não haver necessidade da contratação de tais gastos, para a atividade do sujeito passivo (intimações dos itens “4” e “5” do TIF nº 9).

A tabela a seguir discrimina a pessoa da relação e o faturamento das empresas, registrados na contabilidade da Delta (a Plan2 relaciona todos os lançamentos contábeis e suas contrapartidas):

| Nome | Diretor | CPF | Valor (R\$) |
|-----------|------------------------------|----------------|--------------|
| FR2X | Carlos Roberto Duque Pacheco | 224.180.914-49 | 2.891.848,70 |
| RAFE | Paulo Meriade Duarte | 347.895.707-97 | 826.353,81 |
| SÃO BENTO | Aluizio Alves De Souza | 127.950.894-91 | 692.502,27 |
| MPR | Marilia Pinto Ribeiro | 029.901.888-19 | 83.552,53 |

A Plan3 discrimina, ordenadas por prestador e data de emissão, determinados dados extraídos dos documentos digitalizados. Os documentos digitalizados apresentados constam do ANEXO II.

As notas apresentadas para a FR2X trazem como descrição “consultoria na área de engenharia”. O único contrato foi firmado em 02/01/2013, ou seja, não trata das operações aqui levantadas. Essa constatação foi feita ainda no TIF nº 41, item “g”, à qual o sujeito passivo limitou-se a responder em 13/12/2013: “Os contratos junto às empresas acima ainda não foram localizados” (tal constatação foi ratificada no TIF nº 19, item “d”).

Iniciado procedimento fiscal de diligência (MPF 07.1.85.00-2013-00349) na FR2X no qual foram solicitados, entre outros, os contratos celebrados com a Delta para as

operações realizadas em 2009, e o esclarecimento sobre quem prestou os serviços, uma vez que não há informação de trabalhador na empresa. Não houve apresentação do contrato, mas a empresa informou quem prestava os serviços (Documentos constam do ANEXO III):

“(…) serviços de assessoria foram prestados pelo engenheiro Carlos Roberto Duque Pacheco, sócio desta empresa e especialista em gestão empresarial, em empresas e projetos de engenharia.

Salientamos ainda que todo o pessoal de apoio, materiais, softwares e despesas de deslocamento foram fornecidos diretamente pelo contratante.”

□ No mesmo período, o referido senhor era Diretor-Executivo da Delta, bastando o exame do Estatuto Social da época para verificar que já fazia parte das suas atribuições a “consultoria na área de engenharia”.

□ Assim sendo, como as notas fiscais não identificam devidamente os serviços, sem a apresentação de contratos e tendo o serviço sido prestado por pessoa que já seria remunerada para realizar atividades similares, pode-se inferir que os gastos com a FR2X não eram necessários à atividade da Delta, não sendo dedutíveis ao Lucro Real e a base de cálculo da CSLL.

□ Com relação a RAFE as notas apresentadas são de “engenharia consultiva”, não tendo sido apresentado o contrato, fato que também foi registrado no item “g” do TIF n.º 10, sobre o qual a Delta limitou-se a responder em 13/12/2013: “Os contratos junto às empresas acima ainda não foram localizados”. Constatação ratificada no TIF n.º 19, item “d” e confirmada pela resposta do contribuinte de 12/11/2014.

□ Importante registrar que o “aceite” das notas fiscais apresentadas foi feito pelo Diretor Paulo Meriade Duarte (a mesma pessoa que teria prestado os serviços pela RAFE).

□ Em resposta a um procedimento de diligência (MPF 07.1.85.00-2013-00344) a RAFE informou que: “Os serviços prestados foram feitos exclusivamente pelo responsável Paulo Meriade Duarte”, bem como apresentou um contrato firmado em 25/08/2003, que teria sido renovado (apesar do contrato prever em sua Cláusula 7ª que a prorrogação deveria ser por escrito), no qual o objeto é: “a prestação, pela CONTRATADA, dos serviços de consultoria na área engenharia civil, destinada a otimizar as atividades, nesta área da CONTRATANTE.” (Documentos constam do ANEXO IV).

□ Resta claro que notas fiscais e contrato não identificam os serviços que foram efetivamente prestados, pois têm um caráter genérico. Mas, além disso, quem prestou os serviços que otimizariam as atividades da Delta foi um Diretor Regional que pelo Estatuto Social já teria atribuição similar. Ora, esse dispêndio também não era necessário à atividade do sujeito passivo, portanto, não é dedutível.

□ As notas da SÃO BENTO são de “Assessoria, consultoria e elaboração de relatório”, não tendo sido apresentada a que foi escriturada, na contabilidade da Delta, com n.º 15 no valor de R\$ 28.701,14. O objeto do contrato apresentado, n.º 2.008.10.001, é: “Serviços de Assessoria, Consultoria e Elaboração de Relatório Técnico”.

□ Apesar da SÃO BENTO já estar na situação de baixada, foi instaurado um procedimento de diligência (MPF 07.1.85.00-2013-00348), no qual o termo foi enviado para o domicílio fiscal de Aluizio Alves de Souza, responsável em manter a

boa guarda dos livros e documentos, conforme previsto na cláusula 4ª do Distrato Social.

□ Na referida diligência foram solicitados, entre outros documentos, as notas fiscais e o esclarecimento sobre quem prestou os serviços, uma vez que não há informação de trabalhador na empresa. Entretanto, não houve apresentação da nota nº 15 nem resposta ao questionamento (Documentos constam do ANEXO V).

□ Mais vez, o exame do Razão apresentado permite concluir que apenas os sócios poderiam ter prestado os serviços de consultoria, já que os únicos registros de pagamentos referem-se ao pró-labore de Aluizio Alves de Souza. E como em 2009, apenas o mesmo era formado em engenharia civil na SÃO BENTO, CREA/PE 13249-D, somente ele poderia prestar a assessoria, consultoria ou mesmo elaborar relatório nessa área. Como ele, no período, era Diretor Regional da Delta, pode-se inferir que já fazia parte das suas atribuições estatutárias as atividades que foram prestadas pela SÃO BENTO.

□ Também nesse caso, o exame dos elementos apresentados resulta na conclusão de que não foi comprovado que tais gastos eram necessários à atividade da empresa ou à manutenção da fonte produtora, pelo contrário a contratação do Diretor é uma forte evidência de não haver a necessidade do gasto com a SÃO BENTO. Sendo assim, os mesmos são indedutíveis para o lucro real e a CSLL.

□ Por fim, tem-se as notas da MPR das quais constam apenas “assessoria financeira” e na qual o contrato não foi apresentado, fato registrado ainda no TIF nº10, no item “g”, sobre o qual a Delta limitou-se a responder em 13/12/2013: “Os contratos junto às empresas acima ainda não foram localizados”. Fato que persistiu até o encerramento dos exames conforme constatação do TIF nº19, no item “d”.

□ De acordo com as informações prestadas pela MPR na DIPJ 2010, Ficha 70, não houve remuneração a empregados no ano de 2009.

□ No período da prestação dos serviços, janeiro a julho de 2009, Marília Pinto Ribeiro, sócia majoritária e administradora da sociedade, segundo registro na JUCESP, era Diretora Financeira da Delta (ANEXO VI).

□ Mais uma vez, os documentos apresentados não foram suficientes para evidenciar a necessidade, normalidade e usualidade dos dispêndios. De qualquer forma, a opção do sujeito passivo em contratar a empresa da Diretora Financeira para prestar assessoria financeira, tendo tal diretora capacidade e atribuição estatutária para prestar tal serviço, apresenta indícios característicos de não haver necessidade desses gastos. Diante de tudo exposto, pode-se afirmar que os mesmos não são dedutíveis.

□ Em momento posterior, foram examinadas as operações com várias outras empresas, destas devem ser glosados os custos ou despesas, pelos motivos apresentados nos itens a seguir, as relativas à: CRG Locação de Maquinas e Equipamentos e Terraplanagem LTDA - ME – 10.682.608/0001-05; Vilar Real Construção e Terraplanagem LTDA - 04.454.246/0001-94; D. Franco Tecnologia e Equipamentos LTDA - ME – 07.486.432/0001-01; Pierre Transporte Rodoviário de Cargas LTDA - ME – 03.287.275/0001-46; Pedro e Odair da Silva Serviços de Construção LTDA - ME – 08.014.220/0001-86; Solução Rental Locação de Equipamentos e Maquinas de Construção LTDA - ME – 08.220.555/0001-50; Sérgio Garcia de Freitas - EIRELI – 07.533.910/0001- 89; J.E. Locadora de Veículos 37 LTDA - ME – 07.368.601/0001-09; G.A. de Carvalho & Cia LTDA - ME – 05.774.760/0001- 70; Transportadora Belém LTDA - ME – 93.318.517/0001-04;

Roth's Empresa de Transportes LTDA - ME – 02.132.570/0001-60 e Terraplenagem Pelegrina LTDA - EPP – 45.875.150/0001-87.

□ *As notas e recibos dos lançamentos contábeis foram requeridos por meio do item “3” do TIF n.º 10, não sendo solicitados, em regra, todos documentos mas sim uma amostra de valores relevantes. A intimação quanto aos contratos foi feita por meio do item “4” do TIF n.º 10. Posteriormente, por meio dos TIF n.º 17 e n.º 18, o contribuinte foi intimado a apresentar todas as outras notas referentes a tais operações.*

□ *A tabela a seguir discrimina as empresas, apresentando os nomes já abreviados como serão utilizados nos itens posteriores, e totaliza os faturamentos das mesmas com o sujeito passivo (a Plan4 relaciona todos os lançamentos contábeis e suas contrapartidas):*

| Nome | CNPJ | UF | Valor (R\$) |
|---------------|--------------------|----|--------------|
| CRG | 10.682.608/0001-05 | RJ | 8.030.616,55 |
| VILAR REAL | 04.454.246/0001-94 | RJ | 4.176.225,54 |
| DFRANCO | 07.486.432/0001-01 | RJ | 4.170.661,42 |
| PIERRE TRANSP | 03.287.275/0001-46 | RJ | 1.465.204,92 |
| PEDRO E ODAIR | 08.014.220/0001-86 | RJ | 1.376.772,79 |
| SOLUÇÃO | 08.220.555/0001-50 | SP | 1.101.950,00 |
| S GARCIA | 07.533.910/0001-89 | RJ | 927.008,45 |
| JE LOCADORA | 07.368.601/0001-09 | RJ | 754.808,30 |
| GA CARVALHO | 05.774.760/0001-70 | MA | 695.614,19 |
| BELEM | 93.318.517/0001-04 | RS | 665.450,66 |
| ROTH'S | 02.132.570/0001-60 | SP | 616.588,00 |
| PELEGRINA | 45.875.150/0001-87 | SP | 558.238,00 |

□ *A Plan5 relaciona, por prestador e data de emissão, alguns dados dos documentos digitalizados que foram apresentados para comprovar a escrituração contábil. As digitalizações apresentadas (notas e contratos) constam do ANEXO VII.*

□ *As notas fiscais digitalizadas da CRG, de abril a dezembro de 2009, fazem referência à “locação de equipamentos sem operador”, sem a descrição de quais seriam tais equipamentos, o preço da locação de cada equipamento, a quantidade de horas da locação e o local onde os equipamentos seriam utilizados.*

□ *Com relação ao contrato, foi apresentado um firmado em 02 de janeiro de 2008, apesar da CRG só ter iniciado suas atividades em 01/03/2009, segundo registro na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro – JUCERJA.*

□ *De qualquer forma, ainda que o contrato tivesse valor, os valores faturados são incompatíveis com os equipamentos e preços estipulados no mesmo. O que pode ser verificado a partir da simples leitura das cláusulas primeira e quarta do contrato, que permitem identificar os seguintes equipamentos e preços unitários:*

(...)

□ *A tabulação do faturamento por período de locação, como registrado nas notas, comparado com o valor máximo que a empresa poderia obter com a locação dos equipamentos relacionados no contrato (considerando a utilização dos equipamentos*

24 horas por dia nos referidos períodos) apresenta uma relevante discrepância (na comparação do total faturado com o valor máximo que se poderia faturar a diferença é de mais de um 1,4 milhões de reais – 17,62 % do valor total dos serviços);

(...)

□ Deve-se destacar nesse ponto a cláusula quinta do contrato que observa que os valores da locação serão fixos e irrealizáveis até o fim do mesmo, ou seja, a diferença não poderia ser devido a um reajustamento dos preços.

□ Diante desses fatos, foi solicitado ao sujeito passivo a apresentação das notas fiscais originais, seus relatórios de medição e/ou outros anexos, conforme TIF n.º 14 (item “1” e arquivo “Relação de Notas e Recibos.xls”), lavrado em 14/05/2014. No entanto, como registrado no TIF n.º 15, item “c” e ratificado no TIF n.º 19, item “f”, os documentos não foram apresentados.

□ Instaurou-se um procedimento de diligência na CRG (MPF 07.1.85.00-2013-00351), mas como a mesma se encontra encerrada o termo foi enviado, por via postal, para Rafael Vergueiro dos Santos, CPF 045.343.517-39, responsável em manter a boa guarda dos livros e documentos, conforme previsto na cláusula 4ª do Distrato Social, tanto para o seu domicílio fiscal eleito (Aviso de Recebimento - AR JG515430645BR – devolvido ao remetente com a informação “mudou-se”) quanto para o endereço registrado no Distrato (AR JG515434165BR – recebido em 25/04/2014), mas nenhum esclarecimento ou documento foi apresentado à fiscalização (documentos no ANEXO VIII).

□ Pelos fatos expostos, o atendimento prestado pelo sujeito passivo às intimações realizadas, apesar de todo prazo concedido pela fiscalização, não foi suficiente para comprovar que os gastos com a CRG atenderiam à necessidade da Delta em manter, de forma usual e normal, sua atividade.

□ Com relação às digitalizações das notas fiscais das operações com a VILAR REAL, período de janeiro a setembro de 2009, faz-se mister observar que as de n.º 511 até n.º 609 (95,63% do valor dos serviços prestados) indicam a Autorização de Impressão de Documentos Fiscais – AIDF GIS-752/2008, que autorizaria a emissão das notas 501 a 750 e, em um total contrassenso, as de n.º 651 a 655 indicam a AIDF GIS-383, de 18/08/2009, que autorizaria a emissão das notas 501 a 1000.

□ Por indicação das próprias notas, que trazem a observação: “Prestador de Serviço, para Verificar a Veracidade da N.F. entre no Site: www.informe.issqn.com.br”, foram feitas consultas à situação cadastral e à autenticidade da AIDF. Obtendo como resultado que o AIDF autêntico é o GIS-383 de 2009. Na busca de mais elementos de comprovação da inidoneidade das notas n.º 511 até n.º 609, buscou-se programar um procedimento fiscal na gráfica registrada nas mesmas, sendo apurado que o CNPJ informado, 32.354.615/0001-42, não é válido. Consultado o cadastro de contribuintes de ICMS do Estado do Rio de Janeiro, onde estaria domiciliada a gráfica, com a inscrição estadual informada em tais notas e, mais uma vez, verificou-se que a inscrição também era inválida. Restando, assim, comprovado a inidoneidade de tais notas (consultas constam do ANEXO IX).

□ De qualquer forma, os três principais serviços que teriam sido prestados, conforme as notas, seriam: “locação de máquinas” (54,21%), “serviço de terraplenagem” (20,38%) e “locação de escavadeira” (11,62%). Nas notas de “locação de máquinas” não consta: a descrição dos equipamentos; a quantidade de horas da locação; o período a que refere a locação e o local onde seriam utilizados tais equipamentos.

Quanto às notas referentes ao serviço de terraplenagem: a n.º 515 não informa as quantidades de material escavado, carregado, transportado e espalhado, nem faz qualquer referência ao local da prestação, nem ao período em que foi prestado o serviço; a n.º 609 detalha as etapas do serviço de terraplenagem e informa as quantidades, mas também não informa o local da prestação; por fim, a nota n.º 654 cita as etapas da terraplenagem, mas não discrimina as quantidades de material em cada uma delas, bem como, não traz referência ao local da prestação. Já as notas referentes à “locação de escavadeira” não informam a quantidade de horas da locação e nem o local de utilização de tais equipamentos. As notas referentes aos outros serviços também são genéricas, como “locação de caminhão comboio” e “transporte de materiais diversos”.

□ *O contrato apresentado, n.º 2.009.1166.025, firmado em 09 de janeiro de 2009, tem como objeto a locação de uma escavadeira hidráulica com fornecimento de mão-de-obra ao preço de R\$ 95,00 por hora (cláusulas 1.1 e 5.1).*

□ *Fazendo a comparação do valor que se poderia faturar utilizando todas as horas disponíveis no período (equipamento funcionando 24 horas por dia, todos os dias do período) com o preço contratado, para todas notas que fazem referência a locação de escavadeira, com o valor efetivamente faturado, verifica-se que só os faturamentos referentes às locações dos meses de janeiro e agosto seriam possíveis, como tabulado a seguir:*

(...)

□ *Por conta de tudo já exposto, também com relação as operações realizadas com a VILAR REAL, o sujeito passivo foi intimado a apresentar as notas fiscais originais, seus relatórios de medição e/ou outros anexos, conforme TIF n.º 14 (item “1” e arquivo “Relação de Notas e Recibos.xls”), lavrado em 14/05/2014. No entanto, como registrado no TIF n.º 15, item “c” e ratificado pelo TIF n.º 19, item “f”, tais documentos não foram apresentados.*

□ *Foi instaurado um procedimento de diligência na VILAR REAL (MPF 07.1.85.00-2013-00345), no qual o termo foi enviado para o domicílio tributário eleito pela empresa junto à Fazenda Federal. Entretanto, o aviso de recebimento (AR JG515430711BR) retornou ao remetente com avisos de “ausente” e “não reclamado”. Posteriormente foi realizada diligência no referido endereço, mas não se logrou êxito. Por fim, foi diligenciado o endereço de sede registrado na JUCERJA, Av. das Américas, 3500 – bl. 04 – 415 – Barra da Tijuca, mas também nesse endereço não foi localizado a VILAR REAL, funcionando no referido local, atualmente, a empresa Somarsil - Construções Ltda (documentos no ANEXO X).*

□ *Assim sendo, é fato que as notas que representam mais de 95,63% do montante dos serviços prestados são inidôneas. Mas, além disso, os documentos apresentados não bastam para que se possa demonstrar a necessidade, usualidade e normalidade dos dispêndios com a VILAR REAL para a atividade da Delta, pois não têm o detalhamento necessário.*

□ *No que diz respeito às operações realizadas com a DFRANCO, foi apresentado o contrato n.º 2.008.487.079, firmado em 12 de dezembro de 2008, que tem em sua cláusula primeira um ampliado objeto: “prestação de serviço de compra, venda e serviços de locação de equipamentos de eletrônica, comunicação, audiovisual (som e vídeo), informática em geral, monitoramento de veículo, desenvolvimento de sistema,*

auditoria técnica, locação de móveis, automóveis e equipamentos de escritório e organizações e eventos, a serem realizados na área da obra”.

□ *No entanto, apesar do objeto, a cláusula terceira do contrato, que trata dos preços, só estabelece valores para a locação de veículos, os quais discrimina e prescreve o local de utilização, resultando no seguinte valor máximo por hora por local: Jardim Primavera – R\$ 83,90; Duque de Caxias – R\$ 98,90; GRB – R\$ 47,30; Nilópolis – R\$ 93,20 e São João de Meriti – R\$ 7,50.*

□ *Foram apresentadas digitalizações de notas fiscais de serviço, também, com discriminações genéricas como: “locação de veículos” (47,95% do valor dos serviços - dentre essas há uma nota de “locação de carro pipa” e outra de “locação de pick-up”); “monitoramento de gerenciamento do abastecimento de pipa” (22,03%); “manutenção do sistema de rotina digital” (20,31% - dentre essas existem duas notas de “manutenção e operação e atualização mensal de software”); “implantação da sala de manutenção da rotina digital” (8,13%); “monitoramento de câmeras” (0,86%) e, por fim, “reforma e limpeza de conjunto PC elétrico” (0,72%).*

□ *No caso de locações de veículos, as notas não discriminam os bens e a quantidade de horas da locação, bem como, o período a que se referem. Verificado, ainda, que algumas indicam outros locais de utilização além dos previstos no contrato: “Japeri/Paracambi”, “Queimados” e “Belford Roxo”.*

□ *Nos outros casos, falta uma informação mais descritiva do que seria o serviço, não tendo sido apresentados contratos ou relatórios profissionais exaustivos e conclusivos quanto à prestação.*

□ *Por conta do exposto, o sujeito passivo foi intimado a apresentar as notas fiscais originais, seus relatórios de medição e/ou outros anexos, por meio do TIF nº 14 (item “1” e arquivo “Relação de Notas e Recibos.xls”), lavrado em 14/05/2014. No entanto, como registrado no TIF nº 15, item “c” e, posteriormente, no TIF nº 19, item “f”, tais documentos não foram apresentados.*

□ *Foi instaurado um procedimento de diligência na DFRANCO (MPF 07.1.85.00-2013-00347), no qual o termo foi enviado para o domicílio tributário eleito pela empresa junto à Fazenda Federal. Tendo o aviso de recebimento (AR JG515430671BR) retornado com a informação de “desconhecido”.*

□ *Assim sendo, realizou-se uma diligência no endereço de seu escritório administrativo, conforme 6ª alteração contratual (Av. Sargento de Milícias, 570, Pavuna), localizando a prestadora que foi cientificada do procedimento fiscal e intimada a apresentar determinados documentos, com relação às operações realizadas com a Delta em 2009: os contratos, as notas fiscais, os comprovantes de propriedade ou contrato de locação dos veículos e escrituração contábil das receitas.*

□ *A prestadora apresentou um contrato, que é o mesmo que foi apresentado pela Delta, e 85 notas fiscais (documentos constam do ANEXO XI), não havendo nenhuma nova informação com relação ao que já foi disposto. Com isso, mais uma vez, o sujeito passivo não demonstrou a efetiva necessidade dos dispêndios para a sua atividade.*

□ *Com relação à PIERRE TRANSP, as notas fiscais apresentadas apontam para “transporte de material”, “locação de retroescavadeira”, “transporte diversos” e “locação de caminhão”. Três notas trazem o período da locação (nº 1703, 1710 e 1717), mas nenhuma indica a quantidade de equipamentos e de horas da locação,*

nem informa o volume do material transportado e a quantidade de quilômetros percorridos (não foram apresentadas as notas escrituradas, na contabilidade da Delta, com n.º 1654, 1657, 1658, 1662, 1666, 1668 e 1674 no montante de R\$ 145.327,39).

□ O contrato apresentado, firmado em 09 de junho de 2008, tem como objeto o transporte de materiais, dispondo: “1.1.1 - O transporte em questão será efetuado pelo CONTRATADO mediante utilização de caminhões tocos (um eixo traseiro) e caminhões trucados (dois eixos traseiros), respectivamente, veículos de sua propriedade, licenciados, mantidos em perfeitas condições e utilização e adequados à finalidade do presente contrato.”

□ Como nem as notas apresentadas nem o contrato apontam a quantidade de equipamentos utilizados na prestação e não tendo sido apresentado nenhum outro documento, como por exemplo boletins de medição, não restou evidenciado que os referidos gastos eram realmente necessários e normais à atividade do sujeito passivo.

□ Nas notas fiscais digitalizadas apresentadas das operações com a PEDRO e ODAIR, nome fantasia MAIA e SILVA, a descrição dos serviços são “transporte de material” e “locação de caminhão” (há notas que discriminam a locação de caminhões toco e truck).

□ Oito dessas notas (155, 156, 174, 186, 190, 205, 208 e 214 - que representam 57,37% do valor dos serviços) só apresentam a descrição genérica dos serviços e seu valor global, sem informações essenciais como o número de equipamentos e a quantidade de horas das locações ou o volume do material transportado e a quantidade de quilômetros percorridos, bem como, os locais das prestações de serviço e o período da prestação. Outras notas discriminam os equipamentos e as horas de locação, mas também não trazem a quantidade de equipamentos e o local da prestação. Por fim, a de n.º 209, apesar de discriminar o volume do material transportado, não informa a quilometragem percorrida, o local e o período da prestação (não foram apresentadas as notas escrituradas, na contabilidade da Delta, com n.º 155, 160 e 170 no montante de R\$ 148.708,65).

□ No contrato apresentado, n.º 2009.316.506, datado de 06 de agosto de 2009, o único objeto é o transporte de materiais ao preço de R\$ 0,49 x m³ x Km (cláusulas 1.1 e 3.1). Quanto à locação de caminhões, nada é tratado.

□ Registra-se que várias notas de locação foram emitidas em período anterior ao contrato (48,28% do valor dos serviços prestados). Mais uma vez, os documentos apresentados não têm a minudência necessária, sendo insuficientes para comprovar a necessidade dos gastos.

□ Quanto à SOLUÇÃO, foram apresentadas as digitalizações de notas de débito/faturas de agosto a dezembro de 2009, que indicam “locação de equipamentos” (29,98% do valor dos serviços), sem descrevê-los, “locação de motoniveladora e caminhão basculante” (24,95%), “locação de caminhão basculante” (18,54%), “locação de escavadeira hidráulica e caminhão basculante” (18,39%) e “locação de caminhões pipas, basculantes e tratores” (8,14%), todos sem informações essenciais como a quantidade de equipamentos e a quantidade de horas da locação.

O contrato apresentado, n.º 2009.013.070, firmado em 01 de junho de 2009, tem por objeto a locação de equipamentos para as determinadas obras (cláusula 1.1), mas quando trata dos preços (cláusula 3.1) estipula, além do valor mensal da locação de

18 máquinas, o preço do transporte de material (o contrato é igual ao da PELEGRINA que será analisado em item posterior).

□ *Cotejando a escrituração contábil dos gastos, as notas e a relação de obras da cláusula 1.1 do contrato, verifica-se que: i) não consta do contrato o equipamento “caminhão basculante” e ii) as locações das notas de débito n.º 86 e 106 (que representam 21,03% do valor total dos serviços) teriam sido realizadas em obras diversas das contratadas (958 - Consórcio Eixo Metropolitano (Obra Encerrada) e 1122 - Consórcio Rio Melhor, respectivamente).*

□ *Para ilustrar como a falta de informação dos documentos apresentados impedem a avaliação da prestação dos serviços, pode-se observar a “locação de motoniveladora e caminhão basculante”. Cotejando os maiores valores mensais dos equipamentos conforme cláusula 3.1 (ressalvando que basculante não consta do contrato), com os valores faturados nas notas que se referem a essa locação, verifica-se que o faturamento foi sempre superior ao contratado.*

(...)

□ *Outra vez, não foram fornecidas informações essenciais que permitissem a verificação da real necessidade dos gastos para atividade do sujeito passivo.*

□ *Quanto à S GARCIA, nome fantasia TRANSPORTE VILA NOVA, foram apresentadas notas fiscais e recibos com informação “locação de caminhão”, “transporte de material” e “locação de escavadeira” sem detalhar quantos equipamentos e quantas horas de locação, bem como, o volume do material transportado e a quilometragem percorrida (não foram apresentadas as notas escrituradas, na contabilidade da Delta, com n.º 107, 1663, 002, 004 e 39612 no montante de R\$ 79.190,04).*

□ *Foi apresentado o contrato, n.º 2008.1170.006, firmado em 07 de agosto de 2008, que tem como objeto a locação de um caminhão truck (cláusula 1.1) ao preço de R\$ 32,00 por hora (cláusula 5.1) em uma determinada obra.*

□ *Fazendo a comparação do valor que se poderia faturar utilizando todas as horas disponíveis no período (equipamento funcionando 24 horas por dia, todos os dias do mês) no preço contratado, com o valor efetivamente faturado para o centro de custo “1170 - MUTONDO” que consta do contrato (R\$ 464.516,44 – valor apurado na escrituração dos gastos, uma vez que as notas e recibos não especificam a obra), verifica-se que o montante dos gastos foi 165% maior do que seria possível, conforme o tabulado a seguir:*

(...)

□ *Considerando todo o montante faturado, R\$ 927.008,45, sem observar o centro de custo, a divergência é ainda maior. Por tudo isto, resta claro que os documentos apresentados pelo sujeito passivo não são suficientes para atestar a necessidade dos gastos com a S GARCIA para a atividade da Delta.*

□ *Com relação às operações realizadas com a JE LOCADORA, as digitalizações apresentadas das notas fiscais, período de março a dezembro de 2009, indicam “locação de caminhão” sem quantificá-los, sem informar a quantidade de horas e o período da locação, sem identificar o período da locação e o local da prestação (não*

foi apresentada a nota escriturada, na contabilidade da Delta, com nº 148 no valor de R\$ 17.811,29).

O contrato celebrado com JE LOCADORA apresentado pelo sujeito passivo foi o 2.009.1127.091, firmado em 13/03/2009, tendo por objeto a locação de um caminhão toco e um caminhão truncado, precificados respectivamente em R\$ 35,00 e R\$ 45,00 a hora (cláusulas 1.1 e 5.1), ou seja, a um preço total da hora contratado de R\$ 80,00.

Cotejando o valor total faturado (R\$ 754.808,30), com o valor que se poderia faturar utilizando todas as horas disponíveis no período (equipamento funcionando 24 horas por dia, todos os dias do mês – observando que a contratação data de 13/03/09) ao preço contratado de R\$ 80,00, tem-se que o valor dos dispêndios foi quase 150% superior ao máximo possível (observado cláusula 5.2 do contrato).

(...)

No que diz respeito à GA CARVALHO foram apresentadas digitalizações de notas fiscais, de junho a dezembro de 2009, especificando como serviço “locações de caminhões basculantes”, “locação de caminhão pipa” e “locação de carregadeira hidráulica”, mas apesar de estarem quantificados os veículos, não consta das mesmas o período da locação e o local da utilização dos equipamentos.

O contrato apresentado, firmado em 01 de maio de 2009, tem como objeto único a locação de um caminhão, devidamente qualificado, ao preço de R\$ 8.500,00 mensais (cláusulas 1.1 e 5.1). Não há nenhuma previsão contratual para a locação de caminhões pipa ou carregadeiras hidráulicas.

No entanto, ao arrepio do que foi contratado, além de outros equipamentos, as notas indicam a locação de vários caminhões basculantes cujo os valores unitários variam, mas são, em regra, superiores ao contratado. Novamente, diante da falta de detalhamento dos documentos apresentados, restou impossibilitada a avaliação da real necessidade, normalidade e usualidade dos gastos.

Com relação às operações com a BELEM, as digitalizações apresentadas das notas fiscais, no período de janeiro a dezembro de 2009, discriminam os serviços de “locação de ônibus, micro-ônibus, caminhão, caçamba, tratores com mão de obra”, sem detalhar informações essenciais como a quantidade de cada tipo de veículo, a quantidade de horas, o período da locação e o local da prestação (não foram apresentadas as notas escrituradas, na contabilidade da Delta, com nº 1618, 1679, 1695 e 1708 no montante de R\$ 157.222,66).

O contrato apresentado, firmado em 12 de novembro de 2007, trata da locação de dois ônibus ao preço de R\$ 5.000,00 mensais por cada veículo (cláusulas 1.1 e 5.1). Mas o contrato não diz respeito à prestação de serviço ora analisada, uma vez que a cláusula 2.1 dispõe: “O LOCADOR se obriga a executar os serviços objeto do presente Contrato por prazo determinado de 6 meses, com início em 12/11/2007 e término em 11/05/2008”, sem que haja nenhuma previsão contratual para ampliação desse prazo.

Por meio do TIF nº 13, item “b” e ANEXO II, registrou-se a constatação de que o contrato com a BELEM não tinha validade para o período, e intimou-se o sujeito passivo a manifestar-se, sendo dado a seguinte resposta, em 14/05/2014:

“Não há “documentos sem validade”. Na verdade não é da essência do ato jurídico a instrumentalização de contratos. Isso por que, o Código Civil Brasileiro em seu artigo 107 prevê que “a validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir”. Dessa forma, quaisquer contratos em que a Lei não exija expressamente a sua instrumentalização em documento escrito, tem plena validade jurídica para todos os fins de direito, podendo ser demonstrada a sua existência e validade por qualquer outro meio (e-mails, notas fiscais, medições, testemunhos ou outros meios lícitos), sendo identificáveis suas partes, objeto, prazo de vigência, valor, obrigações e outras condições obrigatórias em contratos. Outra questão importante a ser ressaltada é o fato de ser da natureza dos contratos de locação (fato repetido em contratos de prestação de serviços) que mesmo na hipótese de obrigações contratadas originalmente por prazo determinado, mantendo-se as partes, mesmo após o seu término, na execução das suas obrigações, presume-se que o contrato tenha se prorrogado por prazo indeterminado, não sendo necessária a existência de aditamento contratual.”

□ Mais uma vez, a generalidade das informações prestadas nas notas fiscais aliada à falta de apresentação de outra documentação que informasse com minudência os serviços prestados são insuficientes para evidenciar a real necessidade dos dispêndios para a operação do sujeito passivo.

□ Quanto à ROTH'S, os documentos digitalizados apresentados foram: i) notas de débito - para “locação de caminhão”, sem informações de quantidade de veículos e de horas de locação e ii) notas fiscais de serviço eletrônicas para “prestação de serviços”, sem qualquer outra informação que os pudesse caracterizar (não foram apresentadas as notas escrituradas, na contabilidade da Delta, com n.º 33 e 177 no montante de R\$ 68.557,50).

□ O contrato apresentado foi firmado em 21 de março de 2011, portanto, não trata das prestações de serviços ora analisadas. Por meio do TIF n.º 13, item “b” e ANEXO II, registrou-se a constatação de que o contrato com a ROTH'S apresentado teria sido assinado em data posterior às prestações de serviço e intimou-se o sujeito passivo a manifestar-se. Tendo o mesmo respondido, em 14/05/2014, o já discriminado na análise da prestadora anterior.

□ Para as operações realizadas com a PELEGRINA foram apresentadas digitalizações de notas de débito/fatura para “locação de equipamento”, também, sem informações essenciais como a discriminação dos equipamentos, a quantidade de equipamentos, quantidade de horas de locação. Exceção é a nota de débito/fatura n.º 512 que informa os equipamentos: motoniveladora e caminhão basculante (não foram apresentadas as notas escrituradas, na contabilidade da Delta, com n.º 396 e 397 no montante de R\$ 100.088,00).

□ Foi apresentado o contrato n.º 2009.012.070, firmado em 01 de junho de 2009, que é idêntico ao da SOLUÇÃO, inclusive quantos aos bens locados e aos seus preços, assinado na mesma data e por representação dos mesmos sócios (Rubens Pelegrina Filho e Neusa Petegrosso Pelegrina). O referido contrato tem por objeto a locação de equipamentos para determinadas obras (cláusula 1.1), mas quando trata dos preços (cláusula 3.1) estipula, além do valor mensal da locação de 18 máquinas, o preço do transporte de material.

- Analisando em conjunto as informações das notas e a relação de obras da cláusula 1.1 do contrato, verifica-se que as locações das notas de débito n.º 464 e 465 (que representam 67,53% do valor dos serviços) foram realizadas em obras diversas das contratadas (1170 – Mutondo e 1152 – Consórcio Arco Metropolitano, respectivamente). Com relação à n.º 512, o caminhão basculante não faz parte dos equipamentos contratados (cláusula 3.1).*
- Outra vez, não foram fornecidas informações essenciais para a comprovação da efetiva necessidade dos gastos para atividade da Delta.*
- Finalmente, é importante registrar que todos os dispêndios identificados no GRUPO II foram escriturados em contas analíticas que integram a conta sintética “3.4.1 – CUSTOS DE OBRAS POR EMPREITADA”, mesmo aqueles que não deveriam compor o custo das obras, como por exemplo, a assessoria financeira.*
- Diante do que foi exposto, resta claro que os elementos apresentados pelo sujeito passivo, apesar de todo prazo concedido pela fiscalização (sempre superior ao previsto na legislação), não trazem informações indispensáveis à caracterização dos serviços executados, não os descrevendo detalhadamente, o que impede a avaliação da normalidade, usualidade ou necessidade dos gastos para sua atividade.*

GRUPO III – BENS NÃO ENTREGUES E SERVIÇOS NÃO PRESTADOS:

- Inicialmente, foram identificadas as empresas apontadas pela imprensa como “fantasmas” ou “laranjas”, seja porque tivessem sido citadas na “CPI do Cachoeira” ou porque haviam sido alvo de investigação da própria imprensa (ANEXO XII).*
- Tais fornecedores foram cotejados com os arquivos de documentos fiscais de 2009, identificando, assim, aqueles que realmente haviam operado com a Delta no referido exercício.*

GRUPO III – GERAL:

- Após a apuração das empresas, buscou-se na contabilidade do sujeito passivo a escrituração dos gastos com tais empresas (a identificação foi feita com base no histórico, no número de arquivamento e data dos lançamentos). Resumidamente pode-se apresentar o resultado a seguir, por ordem decrescente de faturamento (a Plan6 relaciona todos os lançamentos contábeis dos referidos gastos, em 2009, e suas contrapartidas):*

| Nome | CNPJ | UF | Valor (R\$) |
|--|--------------------|----|---------------|
| Engenharia, Terraplenagem e Locação de Equipamentos SDS Ltda | 10.444.576/0001-00 | SP | 14.137.815,20 |
| J.S.M. Engenharia e Terraplenagem Ltda. | 10.361.606/0001-06 | SP | 10.160.080,00 |
| S.P.Terraplenagem Ltda | 09.503.787/0001-89 | SP | 10.098.810,00 |
| Mamuti - Transporte e Locação de Veiculos Ltda | 09.372.560/0001-41 | RJ | 6.671.731,76 |
| Power To Ten Engenharia Ltda. | 09.485.858/0001-68 | SP | 6.627.600,00 |
| S.M.Terraplenagem Ltda | 07.829.451/0001-85 | SP | 6.120.480,00 |
| Solerra Terraplenagem e Locação de Equipamentos Ltda | 10.447.939/0001-52 | SP | 6.070.200,00 |
| Comercial GM Materiais de Construção Ltda ME | 36.873.222/0001-66 | GO | 6.006.870,00 |
| Legend Engenheiros Associados Ltda | 07.794.669/0001-41 | SP | 4.019.700,00 |

□ O exame da contabilidade permite, ainda, identificar que desse montante, R\$ 69.913.286,96, escriturado em contas que integram a conta sintética “3.4.1 – CUSTOS DE OBRAS POR EMPREITADA”, mais de 59% tem como centro de custos não obras realizadas pelo sujeito passivo, mas sim seus próprios escritórios como resumido a seguir:

| CódCCusto | Centro de Custo | Débitos |
|-----------|--|--------------|
| 00004 | ESCRITORIO JOÃO PESSOA | 444.580,00 |
| 00005 | ESCRITORIO RECIFE/PE | 2.959.090,00 |
| 00070 | ESCRITORIO SAO PAULO | 9.275.290,00 |
| 00062 | ESCRITORIO RIO DE JANEIRO | 2.385.822,68 |
| 00101 | ESCRITORIO FORTALEZA | 4.513.720,00 |
| 00110 | ESCRITORIO SALVADOR | 706.040,00 |
| 00190 | ESCRITORIO VITORIA | 3.432.080,00 |
| 00249 | ESCRITORIO G D F | 2.621.790,00 |
| 00309 | ESCRITORIO SÃO LUIZ (ENCERRADO) | 867.210,00 |
| 00334 | ESCRITORIO DE ALAGOAS | 2.475.240,00 |
| 00718 | ESCRITORIO BELÉM | 2.725.920,00 |
| 00855 | ESCRITORIO GOIANIA | 5.239.420,00 |
| 01129 | ESCRITÓRIO RJ 2 OP. GERAIS | 3.748.603,95 |
| 01129.001 | ESCRITÓRIO RJ 2 OP. GERAIS - OPERACIONAL | 7.475,00 |
| 01129.002 | ESCRITÓRIO RJ 2 OP. GERAIS - COMERCIAL | 2.905,65 |

□ Deste ponto adiante, este relatório ao se referir àquelas empresas utilizará, respectivamente, as seguintes abreviações: ENG SDS, JSM, SP, MAMUTI, POWER, SM, SOTERRA, COMERC. GM e LEGEND.

□ Consultando as Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, exercício 2010, ano-calendário 2009, das referidas empresas ordenando-as segundo tabela anterior, tem-se que:

| Nome | Nº Decl. | Data Entrega | Tipo Declaração | Forma Tributação | Situação Declaração | Receita Bruta |
|-----------|----------|--------------|-----------------|------------------|---------------------|---------------|
| ENG SDS | 4986335 | 20/09/11 | Original | Inativa | Ativa | Inativa |
| JSM | 238564 | 18/06/10 | Original | Lucro Presumido | Cancelada | 513.381,00 |
| JSM | 1504485 | 13/04/12 | Retificadora | Lucro Presumido | Ativa | 20.535.241,60 |
| SP | 123649 | 09/06/10 | Original | Lucro Presumido | Cancelada | 440.868,53 |
| SP | 1504476 | 13/04/12 | Retificadora | Lucro Presumido | Ativa | 17.634.741,20 |
| MAMUTI | 436783 | 24/06/10 | Original | Lucro Presumido | Ativa | 0,00 |
| POWER | 944209 | 30/06/10 | Original | Lucro Presumido | Ativa | 0,00 |
| SM | 737867 | 29/06/10 | Original | Lucro Presumido | Cancelada | 772.704,00 |
| SM | 1512319 | 03/07/12 | Retificadora | Lucro Presumido | Ativa | 30.908.168,00 |
| SOTERRA | 946479 | 30/06/10 | Original | Lucro Presumido | Ativa | 0,00 |
| COMERC GM | 550476 | 26/06/10 | Original | Lucro Presumido | Ativa | 155.544,14 |
| LEGEND | 997570 | 30/06/10 | Original | Lucro Presumido | Cancelada | 0,00 |
| LEGEND | 1475395 | 25/08/11 | Retificadora | Lucro Presumido | Ativa | 5.892.057,85 |

□ Algumas considerações sobre as DIPJ retificadoras: i) JSM e SP retificaram suas declarações após o início dos trabalhos da “CPI do Cachoeira”, forte indício de que o ato visava justificar o alto volume de ingressos de recursos em suas contas; ii) SM apresentou a retificadora durante o procedimento fiscal, quando sua condição cadastral já havia sido alterada para INAPTA e iii) em todos os casos em que houve retificação, a mesma não foi acompanhada de qualquer recolhimento.

- Por meio do TIF n.º 9, o sujeito passivo foi intimado a apresentar a digitalização das notas fiscais de todos os lançamentos contábeis referentes às operações com essas empresas em 2009, bem como, os contratos de prestação do serviço (das operações com a COMERC. GM não foi solicitado contrato, pois a mesma não seria prestadora de serviços).*
- Na Plan7 estão discriminados, ordenadas por prestador e data de emissão, os dados dos 405 documentos digitalizados.*
- Não foram apresentados os contratos que teriam sido firmados com as empresas: SM e LEGEND (fato registrado nos TIF n.º 10, item "g") e também não foram entregues as digitalizações das notas fiscais relacionadas aos lançamentos discriminados na Plan8 (...).*
- Os documentos apresentados constam do ANEXO XIII.*
- Com relação às notas e recibos apresentados verificou-se um alto percentual de aluguel de equipamentos, quase todos com registros genéricos como "locação de equipamentos conforme boletim/planilha de medição" ou "conforme contrato", o que não permite identificar o objeto da locação. Não há discriminação dos equipamentos e da quantidade de horas da locação (fato registrado no TIF n.º 10, item "d").*
- Quanto às notas relativas às supostas operações com a ENG SDS, há o registro de mudança de endereço da sede nas de n.º 67 a 163 (São Paulo), por aposição de carimbo, nas notas n.º 165 a 249 não há nenhuma ressalva sobre o endereço (Santana de Parnaíba). A partir da nota n.º 251, consta das notas o endereço em São Paulo, que havia sido informado anteriormente (observa-se que a numeração das notas teve sequência apesar da troca de município, que em tese reiniciaria a numeração).*
- Também por meio do TIF n.º 10, intimou-se o sujeito passivo a apresentar as planilhas de medição, com a discriminação dos equipamentos locados, nas operações com tais empresas (item "8"), bem como, a apresentar os comprovantes de propriedade dos equipamentos locados ou os contratos de locação com as autorizações dos proprietários para sub-locação, uma vez que pelos contratos apresentados essa documentação faria parte dos "documentos exigidos dos prestadores de serviços para contratação" (item "9").*
- Em resposta ao TIF n.º 10, datada de 13/12/2013, o sujeito passivo informou:*
 - Com relação ao item "c" - notas/recibos - "Foram apresentadas no dia 06 de dezembro de 2013 as notas fiscais correspondentes aos lançamentos pendentes", o que não representa a realidade, não tendo sido apresentada tal documentação como registrado no TIF n.º 13, item "a" e, posteriormente, ratificado nos TIF n.º 15, item "a" e TIF n.º 19, item "a";*
 - Com relação ao item "g" - contratos - "Os contratos junto às empresas acima ainda não foram localizados" (TIF n.º 19, item "d" registrou a persistência do fato e a resposta do contribuinte de 12/11/2014 confirmou a falta de apresentação: "Neste particular, importante salientar que foram apresentadas todas as notas fiscais relacionadas aos fornecedores destacados no pedido em questão, apesar da ausência dos contratos(...)");*
 - Com relação aos itens "d" e "8" - relatórios de suporte as notas - "Conforme solicitado pelo Fiscal, toda a documentação apresentada pela*

Intimada encontra-se separada e disponível para visitação. Em função da grande demanda de informações, a intimada digitalizou as diversas notas fiscais solicitadas, entretanto não foi possível digitalizar as medições e outros relatórios que suportam as notas. Os relatórios e medições originais (em papel) estão disponíveis." e "Foram emitidas, pelas empresas supracitadas, o montante de 332 notas no exercício de 2009. Conforme mencionado anteriormente, não dispomos de pessoas suficientes em nossa equipe para digitalizar documentos e relatórios além das notas fiscais, devido ao grande volume de papel que estes documentos representam. Todas estas planilhas de medição estão disponíveis para serem verificadas no formato original, já separadas, conforme solicitado por esta fiscalização.", tais afirmações não se confirmaram, o que acabou gerando o TIF nº 14, ao qual o sujeito passivo não atendeu como registrado no TIF nº 15, item "c" e TIF nº 19, item "f" e confirmado pela resposta do sujeito passivo de 12/11/2014.

- Paralelamente, foram abertas diligências vinculadas nas empresas que teriam locado bens móveis, solicitando a elas que apresentassem, entre outros documentos, os comprovantes de propriedade dos equipamentos locados ou os contratos de locação com as autorizações dos proprietários para sublocação e a escrituração contábil das receitas oriundas da locação de equipamentos.*
- Como trabalho interno, para tentar identificar a existência de vínculos empregatícios ou de prestadores de serviços pessoa física nas referidas empresas, foram consultadas as seguintes bases de dados disponíveis à Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB: (...) (ANEXO XVI)*
- Constata-se desses fatos que essas empresas que locaram equipamentos, não possuíam vínculos empregatícios ou outros prestadores de serviços pessoa física no ano de 2009.*
- Há que se considerar ao menos estranho que empresas que faturaram tanto com locação de equipamentos, conseguissem operar sem que existisse um trabalhador para lhes prestar serviços. Há que se questionar: quem fazia a entrega dos equipamentos? Quem verificava os períodos da locação de cada equipamento e elaborava ou verificava os relatórios de medição? Como era possível cumprir as outras obrigações contratuais sem nenhum trabalhador?*
- Incomum também, é que a COMERC. GM que, pelas notas apresentadas, vendeu, em 2009, mais de 1.800 pneus e 5.300 baldes de óleo, consiga funcionar com somente uma empregada. É difícil de acreditar que apenas uma pessoa possa: recepcionar todas as mercadorias, organizá-las e controlá-las no estoque e, por fim, despachá-las para o contribuinte, entre outras ações essenciais ao funcionamento do estabelecimento comercial.*
- A seguir, resume-se o resultado das diligências tanto na COMERC.GM quanto nas empresas que teriam locado bens móveis à Delta (ANEXO XVII):*

| <i>Nome</i> | <i>MPF</i> | <i>AR</i> | <i>RESULTADO</i> |
|-------------------|---------------------------|-----------------------|-------------------------------------|
| <i>COMERC. GM</i> | <i>0718500.2013.00352</i> | <i>JG515430668 BR</i> | <i>Devolução AR - mudou-se</i> |
| <i>MAMUTI</i> | <i>0718500.2013.00272</i> | <i>RQ292197770BR</i> | <i>Devolução AR - mudou-se</i> |
| <i>LEGEND</i> | <i>0718500.2013.00269</i> | <i>RQ292197749BR</i> | <i>Devolução AR - mudou-se</i> |
| <i>SM</i> | <i>0718500.2013.00270</i> | <i>RQ292197752BR</i> | <i>Devolução AR - ausente</i> |
| <i>POWER</i> | <i>0718500.2013.00273</i> | <i>RQ292197783BR</i> | <i>Recebeu AR, mas não atendeu</i> |
| <i>SP</i> | <i>0718500.2013.00274</i> | <i>RQ292197797BR</i> | <i>Recebeu AR, mas não atendeu</i> |
| <i>JSM</i> | <i>0718500.2013.00275</i> | <i>RQ292197806BR</i> | <i>Devolução AR - recusado</i> |
| <i>ENG SDS</i> | <i>0718500.2013.00276</i> | <i>RQ292197721BR</i> | <i>Devolução AR – end. Insufic.</i> |
| <i>SOTERRA</i> | <i>0718500.2013.00277</i> | <i>RQ292197721BR</i> | <i>Recebeu AR, mas não atendeu</i> |

GRUPO III – COMERC.GM

Com relação à COMERC. GM, convém destacar algumas informações publicadas pela imprensa (ANEXO XII): (...)

Em consulta ao Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias - SINTEGRA foi apurado que a empresa encontra-se na situação de "NÃO HABILITADO - SUSPENSO", pelo Estado de Goiás, Portaria 0031/2011 publicada no D.O.E. de 01 de setembro de 2011 (ANEXO XVIII).

Na apuração da afirmação de nunca ter havido estoque na empresa, fez-se uma consulta no âmbito do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED NF-e), por meio do sistema "ReceitanetBX", para verificar todas as notas fiscais eletrônicas que tivessem como destinatário o CNPJ da COMERC. GM, ou seja, buscou-se identificar as compras das mercadorias pela empresa (no período de 2009 a 2011, ano em que a empresa teve a situação cadastral alterada para suspensa pelo fisco estadual). O resultado para os anos de 2009 e 2011 foi "Não existem arquivos para o pedido selecionado", isto é, nesse período a empresa não recebeu nenhuma nota fiscal eletrônica, e para 2010 as duas únicas notas emitidas são referentes a compra de tokens de certificação digital (consultas e resultados no ANEXO XIX).

Quanto às notas fiscais relativas às operações com a COMERC. GM, apresentadas pelo sujeito passivo (mister lembrar que não foram apresentadas as notas escrituradas como n.º 198, 202 e 205 no montante de R\$ 504.360,00), observou-se que todas, sem exceção, têm o "aceite" do Sr. Claudio Dias de Abreu, Diretor Regional.

O sujeito passivo foi intimado, por meio do TIF n.º 10, item 10, a identificar qual teria sido o uso dos materiais, pneus e baldes de óleo (Plan9 relaciona os materiais por nota), adquiridos da COMERC GM, discriminado quais veículos ou equipamentos as utilizaram, e como estes se relacionavam com as atividades desenvolvidas pelo sujeito passivo à época. A resposta, datada de 20/12/2013, diz:

"Estamos destacando em planilha anexa a este termo de resposta as unidades de negócio (centros de custo) aonde foram alocados os pagamentos para estes fornecedores no exercício de 2009, e informando qual o tipo de serviço prestado junto àqueles clientes. Desta forma, identificamos as atividades desenvolvidas. Entretanto, não temos os controles detalhados de quais equipamentos foram utilizados em determinado centro de custo em períodos passados, pois nossos sistemas gerenciais não mantêm estes dados gravados."

A referida planilha relaciona alguns centros de custos, os clientes e o objeto do contrato por centro de custo (ANEXO XX); mister registrar que não foi apresentada nenhuma documentação que pudesse comprovar o alegado. Cotejando os centros de

custos informados na planilha com os centros de custos da escrituração contábil, referentes à COMERC. GM (já discriminadas nos lançamentos contábeis da Plan6), verifica-se que 41,42% dos gastos foram escriturados em centros de custos diversos daqueles informados na planilha apresentada pelo sujeito passivo. (...)

Todos os indícios levam a crer que o sujeito passivo não gerenciou o material que teria sido adquirido da COMERC. GM porque este nunca existiu, nunca entrou no sujeito passivo e nunca saiu da COMERC. GM.

GRUPO III – MAMUTI

Com relação as notas apresentadas nas operações com a MAMUTI, faz-se necessário registrar os seguintes fatos: i) As notas de n.º 341 até n.º 489 indicam o AIDF 036 de 05/2008 que autorizaria a emissão das notas n.º 001 a 250, isto significa que, ainda que o contratante não conhecesse a inidoneidade do documento, uma simples leitura diligente a revelaria (importante observar que tais notas foram recebidas por um Diretor Regional ou por um Gestor de Negócios) e ii) O valor do lançamento contábil referente à nota 445 foi de R\$ 267.240,00, no entanto, o valor total da mesma foi R\$ 266.247,86 (não foi contabilizado o desconto da nota fiscal).

Foi realizada uma diligência no seu domicílio tributário (teria sede no Rio de Janeiro), que apurou não haver nenhuma empresa em funcionamento no endereço informado à Receita Federal (ANEXO XXI).

Posteriormente, foram intimados os sócios, tendo comparecido à DEMAC Alexandre França Xavier, que prestou depoimento de que a empresa foi criada única e exclusivamente para lavagem de dinheiro para a empresa Delta, à remuneração de 1% do valor movimentado (ANEXO XXII).

Na mesma ocasião, o representante legal da MAMUTI foi intimado, entre outras coisas, a apresentar os extratos bancários de determinadas contas; Mas, não houve atendimento à intimação (ANEXO XXII).

Por meio do Ofício n.º 31/2014, com base no Convênio de Cooperação Técnica, de 30 de setembro de 1998, solicitamos à Prefeitura do Município do Rio de Janeiro os dados cadastrais da MAMUTI e informação sobre as autorizações para impressão de documentos fiscais - AIDF que lhes tivessem sido concedidas. A resposta da Secretaria Municipal de Fazenda foi de que não houve AIDF para o contribuinte (no ANEXO XXIII consta o Ofício SMF n.º 428/2014, de 02 de junho, 2014, e a ficha cadastral).

Esse fato corrobora tanto o indício, já levantado, de que as notas não seriam idôneas, quanto ratifica as informações prestadas pelo sócio de que a empresa nunca prestou serviços ou alugou equipamentos para a Delta.

GRUPO III – EMPRESAS DO GRUPO ADIR ASSAD

No caso das empresas sediadas em São Paulo, consultando a ficha cadastral completa das mesmas na Junta Comercial do Estado de São Paulo - JUCESP (ANEXO XXIV), verifica-se que:

SP e POWER, ambas constituídas no dia 25/02/2008 com capital de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), possuíam o mesmo endereço no início de suas atividades: Rua Estados Unidos, 351, Jardim São Luiz, Santana de Parnaíba -SP;

- *Em 21/07/2008, foi registrada a alteração de endereço da sede da SP para Avenida Copacabana, 139, Jardim Benoa, Santana de Parnaíba - SP, mas no dia 07/12/2009, foi registrada a volta à sede anterior na Rua Estados Unidos;*
- *SOTERRA, que iniciou sua atividade em 22/10/2008, também possuía sede na Rua Estados Unidos, 351, a alteração foi registrada em 25/02/2010, tendo a empresa se transferido para: Rua dos Romeiros, 6388, Sobreloja, Centro, Santana de Parnaíba - SP (endereço que já foi sede da ENG SDS);*
- *SM originalmente teve como razão social o nome Legend Assessoria e Consultoria de Planejamento Estratégico de Marketing Ltda, registrou a alteração da razão social em 04/09/2006. Em 20/06/2007, registrou a alteração da sede para a Avenida Ceci, 1542, Planalto Paulista, São Paulo - SP (endereço que já foi sede da LEGEND). Finalmente, em 13/01/2009 alterou a sede da empresa para a Rua Alberto Frediani, 107 B, Jardim Frediani, Santana de Parnaíba - SP;*
- *O exame dos sócios evidencia, ainda mais, a proximidade das empresas (...)*
- *Importante ressaltar que, pelo menos em parte de 2009, três empresas que faturaram juntas, da empresa Delta, mais de R\$ 22 milhões de reais (SP, POWER e SOTERRA) funcionariam no mesmo endereço, no qual na realidade se encontra uma de casa de família de baixa renda (como será demonstrado posteriormente).*
- *Examinando os contratos apresentados (inseridos no ANEXO XIII), pode-se identificar outros indícios de que não houve nenhuma operação efetiva entre as empresas e a Delta, além da movimentação financeira: (...)*
- *Por representações fiscais posteriores, sobre as quais se tratará em ponto adiante, verificou-se que essas empresas operaram com a Delta também em 2008. (...)*
- *(...)*
- *Verifica-se um desempenho notável das contratadas. No caso da POWER e da SP tal resultado é surpreendente, uma vez que antes mesmo do início de suas atividades as mesmas já acumulavam R\$ 2.356.284,00 de faturamento com a Delta (Plan10 apresenta os lançamentos dos adiantamentos com suas contrapartidas).*
- *Consultado o sistema do Registro Nacional de Veículos Automotores – RENAVAN para verificar se havia veículos em nome das empresas ENG SDS, JSM, SP, POWER, SM, SOTERRA e LEGEND, utilizando o CNPJ das mesmas, obteve-se como único resultado um Hyundai i30 ano 2010 em nome da LEGEND (ANEXO XXV).*
- *A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Barueri lavrou representações fiscais em relação às operações da Delta com cinco dessas empresas, que tinham domicílio fiscal em Santana do Parnaíba, por conta dos seguintes procedimentos fiscais lá desenvolvidos: (...)*
- *(...)*
- *Observações comuns às cinco Representações:*
- *Apesar dos esforços para localização das empresas ("SM", "JSM", "SP", "POWER" e "SOTERRA") e de seus responsáveis legais não se obteve sucesso. Por conta disso, as ciências de todos os termos, nos quais se esgotaram os meios de localização, foram efetuadas por meio de Edital.*

□ Durante as fiscalizações, as empresas não apresentaram nenhuma documentação ou esclarecimentos referentes às intimações feitas. Diante dessa falta de manifestação dos sujeitos passivos, não restou alternativa a não ser a Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira - RMF.

□ Da análise das informações bancárias foram identificados os pagamentos da Delta para as empresas representadas. Mas, em regra, não foram identificados pagamentos para a manutenção operacional das mesmas, 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, pagamento a escritórios de contabilidade.

□ A conclusão das representações é que os pagamentos não foram encontrados simplesmente porque não foram necessários, uma vez que as empresas não existem e foram constituídas apenas para operar o esquema fraudulento.

□ As representações destacam a relação entre os sócios dessas empresas, fato já apresentado na análise dos cadastros na JUCESP, e ainda relatam que a empresa SM tem como contador o Sr Adalberto Palhinha Martins -CPF: 024.570.678-04 e as JSM, POWER, SP e SOTERRA o Sr Amauri Pontalti - CPF: 029.208.448-06. Por fim, afirmam que essas empresas seriam administradas pelo Sr Adir Assad - CPF: 758.948.158-00, sendo o maior indício desta afirmação o fato de que todos os sócios dessas empresas, desde a sua constituição, estão de alguma forma ligados a ele, em relacionamentos que tem como características a subordinação.

□ Da Baixa de Ofício da LEGEND (...) (ANEXO XXVIII)

□ Inquérito Policial e Representação:

□ A Polícia Federal - PF fez representação criminal à Justiça (Processo n.º 0802315-42.2013.4.02.5101), por conta do Inquérito Policial n.º 005781733.2012.4.02.5101 (ANEXO XXIX traz a decisão do juízo da 7ª Vara Federal Criminal).

□ No item 1.2 da referida decisão estão relacionadas as empresas sediadas em São Paulo que seriam ligadas aos senhores Adir Assad e Marcello José Abbud. Sobre as mesmas são feitos registros de que todas apresentam como contadores os senhores Adalberto Palhinha Martins e Amaury Pontalti e que em todas, em algum momento, tiveram como sócios pessoas da família Abbud (Mauro José e Marcelo) ou da família Branco (Sônia Maria, Sandra Maria e Sueli Maria). Aparecendo o senhor Adir Assad como sócio fundador de algumas dessas empresas.

□ As empresas ENG SDS, JSM, SP, POWER, SM, SOTERRA e LEGEND estão entre as elencadas no item 1.2 da decisão.

□ Importante, ainda, ressaltar o item 8 da decisão, que prevê o compartilhamento de todos os dados colhidas na investigação:

"Como os dados perseguidos são de interesse não somente na esfera criminal, mas também na seara administrativa (punição de servidores corruptos) e tributária (lançamento tributário de receitas omitidas), autorizo desde já o compartilhamento de todos os dados colhidos na presente investigação com a CGU e a RFB."

□ Por conta disso, o Fisco teve acesso, entre outros, à representação policial e aos dados e documentos apreendidos com o Sr. Adalberto Palhinha Martins. (ANEXO XXX traz os despachos que relacionam o material compartilhado).

□ *Com relação às diligências realizadas pela PF, detalhadas na representação à justiça, é interessante acrescentar, ao que já foi apresentado até aqui, as informações relativas à ENG SDS e a LEGEND.*

□ *Quanto à ENG SDS, a PF diligenciou o domicílio eleito da mesma, Rua Manuel Cherem - s/nº, encontrando instalada no endereço uma "loja de materiais de construção em condições precárias, incompatível com o porte de recursos recebidos por essa sociedade (Informação 001/2013 -DFIN/DICOR/DPF)".*

□ *Com relação à empresa LEGEND, diligência da PF em sua sede, Avenida Irai - 1292, verificou que: "se trata de casa comercial, sendo que a recepcionista identifica o endereço como sendo a sede da ROCK STAR EVENTOS". Tendo a PF inferido que: "Em virtude da estrutura vislumbrada, bem como de informação apurada em outros levantamentos, entende-se que esse endereço pode ser utilizado para a guarda de documentos relativos a tal grupo". Isto é, tal endereço seria a base de operações do grupo de Adir Assad.*

□ *Com relação aos documentos sob responsabilidade de Adalberto Palhinha Martins apreendidos, resultado do Mandado de Busca e Apreensão BQS 0044.000064/2013, cumprido no endereço da Rua Capitão Otávio Machado - 491 (ANEXO XXXI). Foram identificados dados que comprovam a existência do grupo, evidenciam que o mesmo operava no endereço da LEGEND e que a administração era do Sr. Adir Assad, trabalhando com os "irmãos Abbud" e as "irmãs Branco" (todos os documentos destacados a seguir fazem parte da referida apreensão).*

□ *O fato dos atos constitutivos, e alterações, das empresas: B.W. Serviços de Terraplenagem Ltda. - 11.852.838/0001-20; Dream Rock Entretenimento Ltda. 10.228.190/0001-52; Rock Star Marketing Ltda. -07.829.493/0001-16; Rock Star Marketing, Promoções e Eventos Ltda. - 10.354.248/0001-04; Rock Star Produções, Comércio e Serviços Ltda. -05.298.439/0001-66; S.B. Serviços de Terraplenagem Ltda. -11.847.782/0001-15; Solu Terraplenagem Ltda. - 10.678.284/0001-23 e W.S. Serviços de Terraplenagem Ltda. -11.913.347/0001-41 (empresas que não operaram, ao menos diretamente, com a Delta em 2009 - a **PlanII** resume as informações cadastrais das empresas), além dos referentes às empresas ENG SDS, JSM, SP, POWER, SM, SOTERRA e LEGEND, bem como, das suas notas fiscais e recibos, entre outros documentos, estarem com o Sr. Adalberto é uma evidência da existência do grupo (ANEXO XXXII apresenta os atos constitutivos dessas últimas empresas).*

□ *Necessário registrar que não consta da documentação apreendida nenhum boletim de medição, ou algo similar, referente às operações com a Delta. Constam do ANEXO XXXIII, 26 notas fiscais da empresa ENG SDS apreendidas, por conta do referido mandato, e que não foram apresentadas pela Delta.*

□ *Uma comprovação da existência do grupo são os pagamentos pela LEGEND (Banco: Itaú – Agência: 6200 – Conta 01603-5) de dívidas da Rock Star Marketing - 07.829.493/0001-16 (DARF, guias do FGTS, rescisão trabalhista e fornecedores), bem como os pagamentos pela Rock Star Produções Comércio e Serviços Ltda. - 05.298.439/0001-66 (Banco: Bradesco - Agência: 3380 - Conta 3644) de dívidas da LEGEND (comprovantes de pagamentos no ANEXO XXXIV).*

□ *Outro fato que corrobora a argumentação da PF, de que o endereço da LEGEND (Av. Irai, 1292, CEP 04082-003) seria na realidade a sede de operações do grupo, é a utilização, por várias dessas empresas, do referido endereço (ANEXO XXXV): (...)*

□ *Outros elementos de convicção da existência do grupo são: i) as anotações que relacionam as fiscalizações realizadas pela Delegacia Barueri nas empresas com domicílio em Santana de Parnaíba (acompanhadas das procurações ali citadas), o que demonstra que o grupo acompanhava os procedimentos fiscais apesar de não atender a grande parte das intimações e ii) os apontamentos quanto às atualizações no quadro societário das empresas do grupo (ANEXO XXXVII).*

□ *Os correios eletrônicos trocados entre Adir Assad <adir@rstar.com.br>, Marcello Jose Abud <marcello@legendengenheiros.com.br> e <m.abbud@terra.com.br>, Sonia Mariza Branco <sonia@rstar.com.br>, Sandra Maria Branco Malago <sandra@rstar.com.br>, Sueli Maria Branco <sueli@rstar.com.br> e terceiros formam outro elemento de convicção de que há um "grupo de operação". Nos correios há evidências de hierarquia entre o Adir Assad e os outros. Os próprios endereços eletrônicos, em si, já seriam um indício (ANEXO XXXVIII): (...)*

□ *Foi identificado um contrato firmado entre a empresa A Parceria Serviços Ltda - ME, CNPJ 04.941818/001-07, e a SM, de sublocação do imóvel da Rua Albeto Frediani, 107-B, Santana de Parnaíba, o que confirma as informações apuradas na diligência relatada anteriormente. Havendo, ainda, vários recibos bancários de pagamento de sublocação/mensalidade de domicílio tributário para as empresas: i) SM (janeiro e novembro/08), Rock Star Entertainment SC Ltda (janeiro a agosto/08), Rock Star Prod. Com. e Serv. Ltda (janeiro a abril/08, junho a agosto/08, novembro/08 e dezembro/08), Rock Star Marketing Ltda. (março/08, novembro/08 e dezembro/08), Rock Star Marketing Prom. e Eventos Ltda (dezembro/08) e SP (novembro e dezembro/08), em todos esses recibos o endereço dos sacados seria o da LEGEND e ii) POWER (outubro a dezembro/08), recibos endereçados à Av. Giovanni Gronchi, 5.021, 12º andar, endereço pessoal de Adir Assad (ANEXO XXXIX).*

□ *Foram identificados diversos documentos de arrecadação e recolhimento de tributos em nome de: Adir Assad, Documentos de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) no período de novembro/07 a outubro/12 e Guias da Previdência Social (GPS) no período de setembro/06 a dezembro/12; Sandra Maria Branco Malago, DARF no período de janeiro a dezembro/10 e GPS no período de fevereiro/08 a julho/10, Sonia Mariza Branco, DARF no período de fevereiro a março/08 e GPS no período de fevereiro/08 a março/2010 e Sueli Maria Branco, GPS setembro/10. Constam do ANEXO XL apenas os documentos de Adir Assad cujos os comprovantes de pagamento demonstram a liquidação por outras pessoas: Rock Star Produções Comércio e Serviços Ltda. - 05.298.439/0001-66 (Banco: Bradesco - Agência: 3380 - Conta 3644-7); LEGEND (Banco: Itaú - Agência: 6200 - Conta: 01603-5) e JSM (Banco: Santander - Agência: 4371 - Conta: 13-002089-6), para os DARF de dezembro/10, abril/12, outubro/12 e novembro/12 e GPS de maio/12, agosto/12, novembro/12 e dezembro/12.*

□ *Foram apreendidos, ainda, na posse de Adalberto Palhinha, recibos de pagamentos e guias de recolhimentos previdenciário de várias empregadas domésticas de Adir Assad. O que evidencia a extensão dos serviços prestados ao Adir Assad e sua posição de liderança no grupo. O ANEXO XLI contém alguns recibos de pagamentos de Hilda Silva Amaral, NIT 1.157.564.228-4, Sofia Pereira França, NIT 1.214.093.660-6, e Eliete Francisca da Silva, NIT 1.165.527.747-7, bem como, algumas GPS em que o recolhimento foi feito pela LEGEND (Banco: Itaú - Agência: 6200 - Conta: 01603-5) e pela Rock Star Produções Comércio e Serviços Ltda. - 05.298.439/0001-66 (Banco: Bradesco - Agência: 3380 - Conta 3644-7).*

□ Assim sendo, com relação às operações junto às empresas do grupo Adir Assad (ENG SDS, JSM, SP, POWER, SM, SOTERRA e LEGEND) apesar da aparente legalidade, com a emissão de notas fiscais, o que se verifica na realidade é que não houve nenhuma prestação de serviços ou locação de equipamentos, mas sim um conluio entre as partes com o fim de desviar recursos e reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

GRUPO III – CONCLUSÃO GERAL

□ Em resumo, todas as operações reunidas no GRUPO III não possuem comprovação das causas que deram origem aos rendimentos e, assim sendo, resultam numa redução indevida do resultado do exercício, devendo ter glosados os custos ou as despesas correspondentes.

□ Mais do que isso, os fatos descritos no tópico GRUPO III – BENS NÃO ENTREGUES E SERVIÇOS NÃO PRESTADOS evidenciam a intenção dos administradores do sujeito passivo de criar dispêndios que de fato não têm contrapartidas, num esquema engenhoso e fraudulento com a clara intenção de desviar recursos e sonegar tributos. Esse intuito de fraude é a conduta que está inserida nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30/11/64, e portanto, é aquela a que a Lei n.º 9.430, de 27/12/96, em seu artigo 44, inciso I e §1º prevê a qualificação da multa.

□ Por fim, além de ensejar a glosa dos dispêndios, a existência de pagamentos sem causa sujeita o contribuinte a incidência de IRRF, à alíquota de 35%, nos termos do artigo 61, da Lei n.º 8.981, de 20/01/95, e seu §1º.

IV – DO LANÇAMENTO:

□ No presente auto de infração estão lançadas as glosas de gastos não comprovados (GRUPO I), as glosas de gastos não dedutíveis (GRUPO II) e as glosas de gastos decorrentes de pagamentos sem causa, caso em que, além da glosa, há o lançamento de imposto de renda na fonte (GRUPO III).

□ O sujeito passivo adotou no período a forma de tributação pelo Lucro Real apurando o IR e a CSLL de forma anual, determinado as bases de cálculo das estimativas mensais com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução.

□ A Plan12 resume e totaliza mensalmente os gastos não comprovados (GRUPO I), no montante de R\$ 2.549.421,02, discriminando-os por data de ocorrência.

□ A Plan13 relaciona e totaliza mensalmente os dispêndios decorrentes da indedutibilidade de custos ou despesas, relativos às operações com os fornecedores identificados no GRUPO II (excluindo os gastos que não foram comprovados e, que por isso, integram o lançamento do GRUPO I), num total de R\$ 28.285.484,89.

□ A Plan14 relaciona e totaliza mensalmente os gastos decorrentes de bens não entregues ou serviços não prestados (GRUPO III), num total de R\$ 69.913.286,96. Para este caso, também integram o lançamento os documentos não apresentados, uma vez que todas evidências são de que tais documentos são inidôneos e buscam apenas dar ao negócio um aspecto de legalidade.

DA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRRF

- *Com relação às referidas operações nas quais se verificou não haver causa para os pagamentos (realizadas com as empresas COMERC. GM, ENG SDS, JSM, LEGEND, MAMUTI, POWER, SM, SP e SOTERRA), o sujeito passivo foi intimado, por meio do item 2 do TIF n.º 13 de 28/03/2014, a comprovar o efetivo pagamento, com apresentação de extratos bancários, cópias de cheques ou outros documentos que comprovassem a entrega de recursos.*
- *Em 16/04/2014 o contribuinte requereu mais 30 (trinta) dias para apresentação da documentação relativa ao TIF n.º 13, o que foi atendido pela fiscalização. Em 14/05/2014, informou com relação ao referido item: "Não conseguimos levantar toda a documentação no prazo concedido. A documentação está sendo levantada e será enviada no prazo adicional solicitado." Tendo solicitado mais 30 (trinta) dias, sendo deferida a prorrogação apenas por mais 10 dias. No dia 20/06/2014, a empresa voltou a responder: "Não conseguimos levantar toda a documentação no prazo concedido. A documentação está sendo levantada."*
- *Só em 21/07/2014, o sujeito passivo apresentou 32 comprovantes de pagamento. Entretanto, desses apenas três se referiam às empresas discriminadas no item 2 do TIF n.º 13, no caso a COMERC. GM, mas tratam de pagamentos feitos em 2010 (ANEXO XLI). Fato registrado no item "b" do TIF n.º 19.*
- *Diante da falta de atendimento à intimação pelo sujeito passivo, buscou-se comprovar a entrega de recursos pela escrituração contábil, uma vez que a comprovação do efetivo pagamento é imprescindível à exigência do crédito tributário.*
- *A Plan 15 discrimina os lançamentos contábeis a débito na conta "2.1.1.01.0000 - Fornecedores" e a créditos nas contas "1.1.1.02.0340 - HSBC - AG. 0240 C/C 64376-76" e "1.1.1.02.0246 - BRADESCO-AG.3369-3 C/C 100290-2 R. BRANCO", que integram a conta sintética "1.1.1.02 - BANCOS C/MOVIMENTO - MATRIZ".*
- *Já a Plan16 discrimina os lançamentos contábeis dos pagamentos dos adiantamentos feitos a ENG SDS, a debito na conta "1.1.3.05.6099 -ENGENHARIA, TER. E LOC. EQUIP. SDS LTDA" e a crédito em contas que integram a conta sintética "1.1.1.03 - BANCOS C/MOVIMENTO - OBRAS".*
- *Não foi possível comprovar o pagamento de todos os dispêndios realizados com as empresas ENG SDS, JSM, POWER e COMERC. GM. Isso decorre do fato de alguns pagamentos terem sido efetivados no exercício de 2010 e, no caso da ENG SDS, por existirem adiantamentos em que os pagamentos ocorreram, possivelmente, em exercício anterior a 2009.*
- *Diante do exposto, o total dos pagamentos líquidos ocorridos no exercício 2009 foi de R\$ 59.734.253,66. A Plan17 resume os lançamentos, reajusta a base de cálculo para que o imposto recaia sobre o valor bruto das operações (como prevê o art. 61, §3º da Lei n.º 8.981/95) e os totaliza diariamente pela ocorrência do pagamento, que é quando considera-se ocorrido o fato gerador (art. 61, §2º da Lei n.º 8.981/95).*
- *Posteriormente à análise e aos exames anteriores, o sujeito passivo apresentou, em 12/11/2014, 307 comprovantes de pagamentos que confirmam mais de 83% dos pagamentos identificados na contabilidade (ANEXO XLIII). A Plan18 relaciona tais comprovantes e promove o cotejo deles com os lançamentos contábeis dos pagamentos.*

□ Há que ressaltar que a conduta do sujeito passivo, como descrita no tópico 3.4, faz com que o prazo decadencial atenda ao estabelecido no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172, de 25/10/66), ou seja, o previsto no art. 173, I do referido diploma legal.

DA APURAÇÃO DE MULTA ISOLADA

□ A estimativa mensal foi introduzida pela Lei n.º 9.430 e posteriormente alterada pela Lei n.º 11.488, de 15/6/2007, que em seu artigo 14, reduziu essa alíquota ao patamar de 50% (art. 44, II, da Lei no 9.430).

□ Destaca-se que pelo disposto no artigo 28 da Lei n.º 9.430, essas mesmas normas devem ser aplicadas à apuração da base de cálculo e ao pagamento da CSLL.

□ Assim, seguindo o regime de competência, foram promovidos os ajustes nas bases de cálculo de apuração das estimativas mensais, aplicando-se às diferenças apuradas a multa isolada, segundo dispositivos legais vigentes. A Plan19 demonstra a apuração da multa isolada sobre o IRPJ e a Plan20 sobre a CSLL”.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada, a contribuinte acostou impugnação (fls. 3767/3836), alegando, em síntese:

- i) acerca do GRUPO I – GASTOS SEM COMPROVAÇÃO, : “Plan1”, elaborada pela fiscalização, constam apenas 51 lançamentos não comprovados, de um total de 5.368 solicitados pela auditoria fiscal. Logo, atendida a fiscalização nesta parte em mais de 99%;
- ii) traz novos documentos para cancelar, ou pelo menos reduzir ainda mais este Grupo I da autuação;
- iii) em face da documentação ora apresentada e, ainda, invocando o princípio da razoabilidade, a Impugnante espera que os julgadores acolham as provas ora aduzidas;
- iv) sobre os lançamentos relativos às infrações referida no GRUPO II – DEDUTIBILIDADE DOS GASTOS, argui ser cediço que um dos aspectos mais controversos da legislação fiscal diz respeito à interpretação aplicável ao art. 299 do RIR/99 e que a aplicação dos conceitos de necessidade, usualidade e normalidade deve levar em conta o “conjunto” dos documentos probatórios apresentados pelo contribuinte, e não apenas minúcias e detalhes que constam – ou que deixaram de constar nos documentos, conforme ementas de julgados que reproduz;
- v) que demonstrara cabalmente, caso a caso, o preenchimento dos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade de todos os gastos que compõem o Grupo II;

- vi) que os lançamentos de ofício com base em presunção simples são totalmente descabidos e devem, de plano, serem julgados nulos, porque afrontam o art. 142 do CTN, na medida em que o lançamento não deve conter dúvidas sobre a ocorrência do fato gerador;
- vii) discorre longamente acerca dos casos específicos indicados NOS ITENS 3.3.1 a 3.3.23 do TVF – EMPRESAS CUJOS SÓCIOS TAMBÉM ERAM DIRETORES DA DELTA, rebatendo passo a passo, item a item, as acusações;
- viii) sustenta que todas as diligências realizadas pela fiscalização não foram contemporâneas aos fatos geradores que ensejaram as autuações de IRPJ e CSLL. *“logo, se por um lado elas visam demonstrar irregularidades cometidas pelos ditos fornecedores, a fim de sustentar as ilações do fisco, por outro, elas são frágeis porque não se harmonizam no tempo dos fatos geradores”*
- ix) sobre a FR2X, todos os documentos e notas fiscais apresentadas durante o curso da ação fiscal são hábeis a comprovar as despesas e que o fisco presumiu sem base legal e contra a jurisprudência que tendo as notas fiscais pouca ou nenhuma descrição pormenorizada dos serviços tomados pela Impugnante, aliado ao fato (novamente presumido) de que dito sócio, Sr. Carlos Roberto Duque Pacheco, realizava atividades similares àquelas que devia conduzir na qualidade de Diretor Executivo da DELTA, as ditas despesas não poderiam, em face do art. 299 do RIR/99, atender ao requisito da necessidade;
- x) alega que as tarefas realizadas por um Diretor Executivo, tais como administração, gestão comercial, orientação e supervisão de equipes etc, não são as mesmas que aquelas realizadas pela FR2X. Para sustentar tal argumentação, a fiscalização deveria provar, e não apenas conjecturar, presumir, inferir que eram serviços similares realizados pela mesma pessoa natural em ambas as funções;
- xi) contra as suposições trazidas pela fiscalização, basta verificar que o objeto social da FR2X se coaduna com as atividades da Impugnante, logo atende os requisitos de usualidade, normalidade e necessidade, bem como a diligência conduzida pela fiscalização trouxe elementos para, de outro lado, evidenciar que a FR2X também prestava serviços a outras empresas, posto que suas receitas operacionais somaram valores bem superiores (R\$ 5.472.357,22) se comparados àqueles que foram objeto desta glosa (R\$ 2.891.848,70);

- xii) ademais, as notas emitidas no ano-calendário de 2009 para a DELTA, ora Impugnante, são salteadas em datas e em numeração, o que demonstra a probabilidade de terem sido outras notas fiscais emitidas para tomadores diversos (conforme documentos trazidos pela fiscalização nos Anexos I e II), configurando, pois, configurada a dedutibilidade fiscal das despesas incorridas e pagas relativas à FR2X, nos termos exigidos pelo art. 299 do RIR, considerando a melhor exegese do PN n.º 32/81 e da jurisprudência administrativa sobre a matéria, tudo em consonância com o art. 112, II, do CTN;
- xiii) que, quanto aos serviços tomados pela Impugnante da RAFE, tratados nos itens 3.3.11 a 3.3.14 do TVF, a fiscalização adota a mesma linha de argumentação para supor que o seu sócio, e também Diretor Executivo da DELTA, Sr. Paulo Meriade Duarte, não poderia ser remunerado pela Impugnante e ao mesmo tempo prestar serviços de engenharia consultiva, ainda que através de sua sociedade, como prevêm os contratos social e o de prestação de serviços da RAFE, trazidos por ocasião da diligência fiscal, objeto do Anexo IV;
- xiv) ser frágil a argumentação da fiscalização quando tenta demonstrar haver alguma irregularidade no “aceite” das notas fiscais emitidas pela RAFE, na medida em que o referido Diretor da DELTA era quem as aprovava. Além disso, a fiscalização tenta inferir que o contrato apresentado não seria suficiente para comprovar a necessidade e a normalidade dos serviços contratados, porque não teria sido renovado de forma escrita, consoante o que lê próprio – contrato – dispunha a respeito de sua renovação; nessa linha, a própria informalidade que impera nas relações profissionais desta natureza, além de a própria lei civil brasileira permitir acordos tácitos, já seria suficiente para afastar as ilações da fiscalização quanto aos serviços tomados da RAFE no ano-calendário de 2009;
- xv) em relação aos serviços tomados pela Impugnante da SÃO BENTO, objeto dos itens 3.3.15 a 3.3.19 do TVF, também aqui a argumentação é semelhante aos anteriores, pelo que os refuta, já que também aqui haveria correlação direta entre o objeto social da empresa com as atividades produtivas da Impugnante, bem como se trouxe as notas fiscais emitidas, documentos de registro da empresa e, ainda, balanços e balancetes que registram as operações praticadas. Ora, é também este conjunto probatório que deve ser analisado perante os ditames legais, donde se

concluirá que os serviços tomados foram realizados, necessários e normais em relação à atividade da DELTA;

- xvi) igualmente neste caso da SÃO BENTO, os esclarecimentos prestados pela diligência realizada pela fiscalização apenas reforçam os fatos verídicos da efetividade da prestação de serviços, sua necessidade e normalidade, não podendo ser impugnados pela fiscalização sem “elemento seguro de prova”;
- xvii) por fim, diferentemente do que fez com as empresas anteriores, a Fiscalização não determinou diligência alguma e glosou as despesas pagas e incorridas com a empresa MPR (itens 3.3.20 a 3.3.23 do TVF e Anexo VI), fazendo as mesmas ilações e conjecturas porque a empresa MPR tinha como sócia a Sra. Marília Pinto Ribeiro, que prestava serviços de consultoria e assessoria financeira, os quais seria similares às suas obrigações na qualidade de Diretora Financeira da DELTA;
- xviii) é certo que se a fiscalização não logrou provar a existência de contratos de exclusividade profissional para todos os Diretores antes mencionados firmados com a DELTA, não haveria qualquer impedimento para que os serviços fossem prestados pelos ditos sócios-administradores através de suas sociedades legalmente constituídas. Ou seja, a única razão para sustentar a tributação desta parte da autuação não tem qualquer amparo fático, sendo apenas mera presunção advinda de uma avaliação equivocada da fiscalização;
- xix) ainda sobre estas despesas, a autuação não teria questionado a efetividade destes pagamentos, logo estaria confirmado que os serviços foram tomados pela Impugnante, pois de outra forma não haveria como considerá-los desnecessários ou anormais. Assim, se não se questiona no auto a efetiva prestação de serviços, mas tão somente que estes serviços seriam desnecessários porque prestadores pessoas físicas já eram, à época, Diretores da Impugnante, a interpretação subsidiária que deve ser adotada é de que tais gastos corresponderiam a remuneração, gratificação ou vantagem financeira concedida aos referidos profissionais, Diretores da DELTA;
- xx) nesse particular, na qualidade de remuneração paga, efetiva, realizada (hipótese não contestada na autuação), bem como por ser prestação de um serviço diretamente relacionado à atividade de negócios da Impugnante, a dedutibilidade da despesa atenderia aos requisitos previstos no art. 299 do RIR/99;

- xxi) adicione-se que a maioria das notas emitidas pelas empresas dos Diretores da DELTA o foram em ordem sequencial ou, até mesmo, emitidas mensalmente, o que, per si, poderia confirmar em uma forma de remuneração adicional aos Diretores, ou até mesmo em vantagem concedida, conforme disciplina o art. 358 do RIR/99, ou seja, as vantagens concedidas aos administradores, diretores e gerentes são dedutíveis se pagas a beneficiários identificados e individualizados, como o foram na própria autuação, nos termos do § 3º, I, do art. 358 do RIR/99;
- xxii) sustenta que nas infrações apontadas no GRUPO II – DA DEDUTIBILIDADE DOS CUSTOS INDICADOS NOS ITENS 3.3.24 A 3.3.86 DO TVF – PAGAMENTO A FORNECEDORES DIVERSOS, encontram-se glosados custos e/ou despesas correspondentes aos pagamentos efetuados pela Impugnante aos 12 (doze) prestadores de serviço listados no item 3.3.26 do TVF, cuja necessidade e normalidade a fiscalização considerou insuficientemente comprovada, tendo as autoridades fiscais presumido que todos esses custos e/ou despesas seriam indedutíveis pela existência de “várias notas fiscais ou recibos em que a descrição não identifica com minudência o serviço prestado e/ou não o quantifica”, superficialidade essa em razão da qual, “em conjunto com os contratos apresentados, ou a falta destes”, “não foi possível avaliar a normalidade, usualidade e necessidade dos custos ou despesas à atividade realizada pela empresa”;
- xxiii) refuta a glosa procedida e argui não se poder esquecer que compete ao fisco o ônus de provar a indedutibilidade de custos e/ou despesas, pois aqui não se está tratando de serviços e locações não comprovados, mas, tão somente, de não serem dedutíveis despesas e/ou custos pela ausência do preenchimento, segundo a fiscalização, dos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade das operações efetivamente realizadas, na forma do art. 299 do RIR/99; mais, que a análise tendenciosa e precipitada da fiscalização demonstra uma compreensão limitada da dinâmica usual da atividade de construção civil desenvolvida por empresa do porte da Impugnante;
- xxiv) que a falta de conhecimento do Fisco no dia-a-dia das atividades de construção civil levou a Fiscalização a que a inexistência de alguns contratos ou ajustes entre a DELTA e os fornecedores do item 3.3.26 do TVF, aliada a falta de minudência na descrição das notas fiscais por eles emitidas, teriam o condão de desqualificar a totalidade dos valores pagos no ano-calendário de 2009 a tais

fornecedores, sob o argumento de não serem as despesas necessárias, usuais ou normais à atividade da Impugnante;

- xxv) passa a tratar de cada glosa e de cada fornecedor, a saber:
- xxvi) CRG - não podem ser desconsiderado, na realidade dos fatos, que havia uma relação de confiança nas contratações realizadas sob o manto de um “contrato guarda-chuva”, sendo este dinâmico, a ponto de respaldar a efetividade – não questionada na autuação – dos serviços e/ou locações realizadas. Havendo, portanto, correlação entre a natureza dos serviços prestados e das atividades produtivas da Impugnante – o que é inegável – não haveria o porquê de considerar indedutíveis a totalidade dos pagamentos à CRG no ano-calendário de 2009;
- xxvii) do mesmo modo, insinuações semelhantes também foram feitas em relação aos serviços tomados do fornecedor nominado VILA REAL, nesse caso cabendo destacar que para a impugnante o que importa é que o serviço ou a locação tenha sido realizada, nos moldes do ajuste celebrado, seja ele escrito ou tácito, mas efetivo a ponto de fazer jus aos valores devidos e pagos em contra-apresentação do correspondente documento fiscal;
- xxviii) não lhe cabe conferir documentos fiscais de fornecedores e que se ele confundiu haver a necessidade de nova impressão dos seus documentos fiscais e, ainda, se a gráfica responsável pela elaboração das ditas notas fiscais não tinha CNPJ válido, nada disso pode e deve se opor ao fato da efetiva realização dos serviços e, portanto, ao adequado pagamento ao fornecedor. Admitir o contrário seria apenas o contribuinte por ações ou omissões de terceiros que não estão sob seu controle ou supervisão, indo de encontro com a cristalina jurisprudência exarada pela CSRF; ressalta, também, que no caso da VILA REAL a glosa alcançou a totalidade das despesas / custos correspondentes aos pagamentos havidos para esse fornecedor no ano-calendário de 2009, em flagrante afronta ao art. 142 do CTN, até porque é a fiscalização que admite ter havido contrato e documentos que suportariam parte da despesa incorrida e paga naquele ano;
- xxix) discorre na mesma trilha em relação ao fornecedor nominado DFRANCO, onde mais uma vez é clara a intenção da fiscalização em inverter o ônus da prova e afirmar que “o sujeito passivo não demonstrou a efetiva necessidade dos dispêndios para a sua atividade”;
- xxx) que neste caso, mesmo a fiscalização citando existir contrato de prestação de serviços, menciona a amplitude do objeto

contratado, diz haver preços pactuados por locação de veículos, os locais de eventuais utilização destes bens (Duque de Caxias, Nilópolis, São João de Meriti, etc), elenca a descrição contida nas notas fiscais citando locais onde os veículos locados teriam circulado, localiza e intima a DFRANCO que, por diligência, atende e junta documentos relativos à prestação de serviços realizada em 2009 e, depois disso tudo, conclui por presunção que a totalidade dos dispêndios não seriam dedutíveis para fins do IRPJ e da CSLL;

- xxxii) para o fornecedor nominado PIERRE TRANSP a fiscalização diz haver notas fiscais informando tratar-se de “transporte de material”, “locação de retroescavadeira” e “locação de caminhão”, bem como ele afirma existir contrato celebrado com a DELTA, mas que a ausência ou a falta de detalhes do material transportado e de sua quantidade, bem como de não terem sido apresentados os boletins de medição, seriam suficientes para evidenciar que os gastos não eram necessários e normais à atividade do sujeito passivo;
- xxxiii) sobre o fornecedor nominado PEDRO e ODAIR a fiscalização também menciona a existência de contrato de serviços e notas em referência a caminhões Toco e Truck (itens 3.3.56 e 3.3.58 do TVF), com fixação de preço por km e m3 transportado, mas ela se prende na pouca ou nenhuma descrição pormenorizada de algumas notas fiscais, apesar de que ela evidencia haver notas que discriminam equipamentos e horas de locação e, ainda, que uma nota de nº 209 trouxe informações sobre o volume de material transportado, mas sem menção ao local, a quilometragem percorrida e ao período da prestação. Estima que 57,37% do valor dos serviços são suportados por notas que trazem discriminações genéricas, faltando nelas outras informações essenciais; apesar disso tudo, concluiu que a ausência de minudência das notas fiscais emitidas por PEDRO e ODAIR tornam-nas insuficientes para comprovar a necessidade da totalidade dos gastos pagos no ano-calendário de 2009;
- xxxiiii) segue referenciando-se aos fornecedores nominados SOLUÇÃO e PELEGRINA, onde a fiscalização traz a mesma linha de argumentação e, ainda, menciona que em ambos são utilizados contratos semelhantes e que nos mesmos são apontados o objeto (locação de equipamentos), preços, quantidade de máquinas, listagem das obras determinadas (em que serão utilizados os bens locados); para a SOLUÇÃO, as notas fiscais de agosto a dezembro fariam

menção a “locação de equipamento”, “locação de motoniveladora e caminhão basculante”, “locação de escavadeira hidráulica”, “locação de caminhões pipas, basculantes e tratores”, mas “todos sem informações essenciais como a quantidade de equipamentos e as horas da locação”. Já para a PELEGRINA, a informação teria sido mais superficial, porque apenas uma nota traria menção aos equipamentos locados;

- xxxiv) repudia veementemente, as glosas realizadas sobre as despesas incorridas e pagas aos fornecedores SOLUÇÃO e PELEGRINA, não apenas pela análise do “conjunto da obra”, mas, também, porque é a própria fiscalização que afirma que os serviços foram realizados em obras contratadas pela Impugnante, informando até os “Contratos Obras” em que alocados os serviços / locações, tais como, no Consórcio Eixo Metropolitano, Consórcio Rio Melhor, Consórcio Arco Metropolitano e Mutondo (TVF, itens 3.3.62 e 3.3.83);
- xxxv) aduz que todas as argumentações trazidas sobre o Grupo II também são aplicáveis aos fornecedores nominados SGARCIA, JE LOCADORA, GA CARVALHO, BELÉM e ROTH’S;
- xxxvi) finaliza o tópico assentando ter trazido novos documentos, tais como, notas fiscais e relatórios de medições que atestam a necessidade, normalidade e usualidade dos serviços tomados ou dos bens alugados e pagos relativos às empresas do Grupo II, a saber, CRG (DOC. 02), VILAR RELA (DOC.03), DFRANCO (DOC. 04), PIERRE TRANSP (DOC. 05), BELÉM (DOC. 06), ROTH’S (DOC. 07), S GARCIA (DOC. 08), JE LOCADORA (DOC. 09) E GA CARVALHO (DOC. 10);
- xxxvii) Faz-se mister que tais documentos sejam examinados e avaliados diretamente pelos i. julgadores ou por diligências a serem por eles determinadas, de sorte a evidenciar a efetividade, a necessidade, a usualidade e a normalidade das ditas despesas e/ou custos e, se for caso, quantificar com exatidão, na forma exigida no art. 142 do CTN, as reais despesas, individualizadas e identificadas, que mereceriam ser consideradas à luz do art. 299, indedutíveis para fins do IRPJ (posto que para a CSLL há argumentação jurídica própria);
- xxxviii) alega ser indevida a pretendida EXTENSÃO À CSLL DAS REGRAS DE DEDUTIBILIDADE APLICÁVEIS AO IRPJ, posto que tal contribuição tem legislação própria;
- xxxix) igualmente pugna pela não incidência de multa isolada (item 4.4 do TVF);

- xI) questiona a imputação infracional relatada no GRUPO III – DA DEDUTIBILIDADE DOS GASTOS e DA EXIGÊNCIA DE IRRF, INDICADAS NO ITEM 3.4 DO TVF – PAGAMENTOS A FORNECEDORES DIVERSOS, no qual a fiscalização considerou incidir não apenas IRPJ e CSLL – como nos outros dois grupos de pagamentos abordados na autuação -, mas também IRRF, com base no art. 674, caput e § 1º, do RIR/99;
- xli) aduz que as autoridades fiscais basearam a autuação somente em indícios isolados, sem produzir uma prova sequer que os confirmasse; que só o que pôde a fiscalização constatar quanto ao “GRUPO III” foi que “com relação às notas e recibos apresentados verificou-se um alto percentual de aluguel de equipamentos, quase todos com registros genéricos como ‘locação de equipamentos conforme boletim/planilha de medição’ ou ‘conforme contrato’, o que não permite identificar o objeto de locação”, já que não havia “discriminação dos equipamentos e da quantidade de horas da locação”; e que fez incidir sobre tais serviços e fornecimentos, além do IRPJ e da CSLL, também o IRRF, a partir da presunção de que não teria havido “efetivação dos serviços contratados”, que se trataria tudo de “bens não entregues e serviços não prestados”, já que elas foram “apontadas pela imprensa como ‘fantasmas’ ou ‘laranjas’”;
- xlii) afirma que a escrituração mantida regularmente faz prova a favor dos contribuinte; que, para sustentar a sua exigência a fiscalização, basicamente, reuniu “informações publicadas pela imprensa”, ou pinçadas de procedimentos penais, aos quais a interessada teve acesso restrito - em clara ofensa aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa -, somando a esses “indícios (irregularmente) emprestados” alguns outros, igualmente inconclusivos, como, por exemplo, a imprecisa afirmação no sentido de que, “em regra (?!), não foram identificados pagamentos para a manutenção operacional” das supostas locadoras “fantasmas”; que, os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório - ainda mais num auto de infração em que se exige R\$ 152 milhões, com possíveis desdobramentos penais -, deveriam assegurar ao contribuinte o amplo conhecimento, e a crítica, do conjunto de informações e documentos que embasariam a lacônica conclusão das autoridades fiscais; e que não pode ser responsabilizada por eventuais irregularidades nos documentos fiscais emitidos por terceiros;

- xliv) destaca que somente em 16 de setembro de 2013, no apagar das luzes do procedimento fiscal, iniciado em 2012, e que resultou na glosa de custos e despesas do ano-calendário de 2009, é que a fiscalização, por meio do TIF n.º 10, apresentou à Impugnante questionamentos específicos quanto às empresas do "GRUPO III";
- xliv) que a fiscalização justifica que isso teria ocorrido "diante dessa falta de manifestação dos sujeitos passivos", que "não apresentaram nenhuma documentação ou esclarecimentos às intimações feitas" (6 empresas, dentre 9, frise-se, apenas por não terem sido localizadas);
- xliv) nesse contexto, ressalta, é evidente que as inconsistentes conclusões atingidas pela fiscalização não se devem aos esforços de última hora envidados para averiguar os referidos custos e despesas, mas ao tardio acesso aos dados compartilhados nos autos de representação policial pensada ao inquérito policial n.º 0057817-33.2012.4.02.5101, autorizado pelo MM. Juízo da 7ª Vara Federal Criminal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, em 17 de setembro de 2013 (vide anexo XXIX);
- xlvi) que essa cronologia revela, portanto, que a glosa dos custos e despesas elencados no "GRUPO III" funda-se, na verdade, apenas nos dados compartilhados pelo sobredito Juízo, ainda, já na reta final do procedimento fiscalizatório - informações, aliás, que sequer mereceriam o título de "prova emprestada", antes devendo falar-se em "indícios (irregularmente) emprestados";
- xlvii) entende que os depoimentos trazidos aos autos, como por exemplo, o prestado à DEMAC pelo Sr. Alexandre França Xavier, em 15 de outubro 2013, na esteira do compartilhamento de dados então recém-autorizado, e com o qual a fiscalização procurou corroborá-los às pressas, são flagrantemente nulos, por ofensa aos sobreditos princípios constitucionais;
- xlviii) por outro lado sustenta que, em relação às supostas empresas "fantasmas", afirme-se que as correspondentes Declarações de Inaptidão (para as que foram assim declaradas) são todas posteriores aos supostos fatos geradores das autuações, vez que emitidas a partir de 2012, sendo certo que, conforme pacífico posicionamento do CARF, "*só Súmula de Documento Tributariamente Ineficaz não valida a glosa de custos*", pois "*é preciso a edição de Ato Declaratório que torne pública a consideração de inidoneidade dos documentos para afastar alegações de boa-fé por parte do usuário*" (Acórdão CARF 107-08.909);

- xlix) que, ultrapassadas todas as questões anteriores - o que somente se admite pelo princípio da eventualidade - não se pode deixar de registrar, por outro lado, a contrariedade da exigência de IRRF, no caso concreto, às normas dos artigos 3º e 43 do CTN, que vedam, respectivamente, a imposição tributária punitiva - ainda mais quando se pretender cumulá-las com outras penalidades (!!!) - e a incidência da exação em apreço sobre qualquer base de cálculo que não represente renda;
- l) finaliza o tópico repisando que, no que se refere a retenção e recolhimento de IRRF, à alíquota de 1,5% (um e meio por cento), sobre os pagamentos glosados pela fiscalização, tais valores, na remota hipótese de desprovimento dos demais fundamentos dessa impugnação, deverão ser objeto de diligência, pela qual desde já se protesta, a fim de que, confirmando-se e quantificando-se quaisquer antecipações nesse sentido, sejam expurgadas do montante exigido;
- li) bate-se longamente contra qualificação da multa entendendo não estarem presentes os pressupostos que permitem tal exasperação, rebela-se contra a possível incidência de juros sobre a multa de ofício e suscita possível diligência, que se justificaria pela necessidade de avaliar e embasar as provas documentais apresentadas e, ao final, confirmar que os procedimentos da interessada são adequados em relação à contabilização de suas despesas e custos, corroborando que a sua escrita comercial não contém vícios, erros ou deficiências e que ela cumpre as normas fiscais de regência;
- lii) conclui requerendo o cancelamento dos lançamentos.

DA DECISÃO RECORRIDA

Apreciando a lide (fls. 5377/5476), a 1ª Turma da DRJ/RJO inicialmente afastou a preliminar de nulidade suscitada contra os lançamentos “com base em presunção simples”, rejeitou o pedido de diligência por entender presentes nos autos todos os elementos para a formação da livre convicção do julgador quanto à matéria em exame, em consonância com o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que regulou o Processo Administrativo Fiscal e, no mérito, exonerou pequena parcela das imputações, mantendo, no mais o trabalho fiscal. Excertos do voto condutor mostram o pensamento da Turma Julgadora de 1º Piso:

Acerca dos preceitos do artigo 299, do RIR/1999, então vigente, perfila:

“A regra geral, em termos de despesas operacionais, é no sentido de que, em princípio, todos os dispêndios da empresa são dedutíveis. A lei, não podendo prever uma a uma as inúmeras atividades e espécies de gastos da empresa,

parte da definição genérica de que todos os custos e todas as despesas são admitidos na apuração da base de cálculo do imposto de renda e estabelece as exceções, que consistem na não dedutibilidade, na limitação do valor dedutível, e na subordinação da dedutibilidade ao preenchimento de determinadas condições.

Excepcionalmente, há dispositivos relativos ao momento em que o custo ou despesa pode ser debitado a lucros e perdas, ou à opção para levar custos à despesa, ou à dedução a título de incentivo fiscal.

Em vista disso, não há na lei relação de despesas dedutíveis. Ao contrário, há apenas as exceções. Assim, o procedimento para se saber se uma despesa é dedutível consiste em verificar se existe dispositivo legal específico tratando da mesma. Caso exista, o tratamento fiscal seguirá o dispositivo específico. Não existindo, as despesas serão dedutíveis se observadas as quatro regras gerais básicas para dedutibilidade, que são:

- a) os valores não serem passíveis de apropriação direta em custos e não constituírem inversões de capital;*
- b) serem despesas necessárias, entendidas assim as essenciais, normais e vinculadas à fonte produtora dos rendimentos;*
- c) serem comprovadas e escrituradas;*
- d) serem debitadas no período-base competente*

(...)

Além da obrigatoriedade do preenchimento dos requisitos de necessidade, normalidade e usualidade da despesa, ela deve ser devidamente comprovada, ou seja, somente poderá ser considerada como dedutível a despesa para qual for demonstrada sua ocorrência com documentação hábil e suficiente, nos termos do parágrafo 1º do artigo 9º do DL 1.598/77, que estabelece que "a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais".

Portanto, não basta comprovar que a despesa foi assumida e que houve desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio correspondeu à contrapartida de algo recebido. Tal comprovação abarca, no caso de prestação de serviços, a demonstração da efetividade de sua realização.

(...)

Assim, considerando que as despesas têm o condão de reduzir o lucro líquido do exercício e, conseqüentemente, o crédito tributário devido, conclui-se que é ônus da interessada provar a existência (incluindo a efetividade de operação, no caso de prestação de serviços) e o preenchimento dos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade, diversamente do que afirma em sua impugnação".

Na sequência, aprecia as imputações específicas de cada item:

“5.2.2 – DOS GASTOS SEM COMPROVAÇÃO – GRUPO I:

Relacionam-se, a seguir, os lançamentos contábeis da Plan1 para os quais a interessada apresentou documentação / alegações, destacando àqueles que se referem a empresas do GRUPO II, para os quais ainda caberá exame da necessidade/usualidade:

| Lanç | Data | Conta | Débitos (R\$) | Histórico | |
|------|------------|-------------------|---------------|--|---|
| 1 | 01/06/2009 | Pessoa Juridica | 28.701,14 | Vlr. Ref. NF 000015 – São Bento Consult. Ltda | * |
| 10 | 05/05/2009 | Aluguel Equip. | 49.500,00 | Vlr. Ref. NF 000033 – Roth's Empr. de Transp. Lt | * |
| 12 | 01/06/2009 | Aluguel Equip. | 55.514,00 | Vlr. Ref. NF 000307 – H L Locadora | |
| 15 | 29/09/2009 | Aluguel Equip. | 11.500,00 | Vlr. Ref. NF 004019 – A Geradora | |
| 17 | 27/10/2009 | Aluguel Equip. | 21.000,00 | Vlr. Ref. NF 000208 – Ello Construtora | |
| 26 | 11/12/2009 | Aluguel Equip. | 11.000,00 | Vlr. Ref. NF 000279 – Ello Construtora | |
| 27 | 22/12/2009 | Aluguel Equip. | 11.000,00 | Vlr. Ref. NF 000296 – Ello Construtora | |
| 29 | 01/04/2009 | Fretes e Carretos | 21.270,94 | Vlr. Ref. NF 001654 – Pierre Transp Rod | * |
| 30 | 08/04/2009 | Empreitada c PJ | 26.833,79 | Vlr. Ref. NF 001657 – Pierre Transp Rod | * |
| 31 | 08/04/2009 | Empreitada c PJ | 3.771,34 | Vlr. Ref. NF 001658 – Pierre Transp Rod | * |
| 32 | 05/05/2009 | Fretes e Carretos | 15.075,30 | Vlr. Ref. NF 001666 – Pierre Transp Rod | * |
| 34 | 08/05/2009 | Fretes e Carretos | 27.890,19 | Vlr. Ref. NF 001662 – Pierre Transp Rod | * |
| 35 | 04/06/2009 | Fretes e Carretos | 29.903,40 | Vlr. Ref. NF 001674 – Pierre Transp Rod | * |
| 39 | 10/02/2009 | Aluguel Equip. | 3.721,18 | Vlr. Ref. NF 000107 – S Garcia de Freitas | * |
| 41 | 13/04/2009 | Aluguel Equip. | 41.933,95 | Vlr. Ref. NF 000004 – S Garcia de Freitas | * |
| 42 | 08/10/2009 | Materiais Constr. | 8.565,94 | Vlr. Ref. NF 000002 – S Garcia de Freitas | * |
| 45 | 13/03/2009 | Empreitada c PJ | 90.140,14 | Vlr. Ref. NF 001618 – Transportadora Belém Ltda | * |
| 46 | 13/08/2009 | Empreitada c PJ | 20.000,00 | Vlr. Ref. NF 001679 – Transportadora Belém Ltda | * |
| 47 | 13/10/2009 | Empreitada c PJ | 21.999,68 | Vlr. Ref. NF 001695 – Transportadora Belém Ltda | * |
| 48 | 16/11/2009 | Empreitada c PJ | 25.082,84 | Vlr. Ref. NF 001708 – Transportadora Belém Ltda | * |
| 49 | 04/11/2009 | Fretes e Carretos | 19.057,50 | Vlr. Ref. NF 000177 – Roth's Empr. de Transp. Lt | * |
| | | TOTAL | 543.461,33 | | |

(*) Os lançamentos identificados são de empresas que integram o GRUPO II

Tem-se, portanto, que, do total autuado de R\$ 2.549.421,02, a interessada não apresentou qualquer documento que atestasse as despesas glosadas na importância total de R\$ 2.005.959,69 (R\$ 2.549.421,02 – R\$ 543.461,33).

Impende salientar que a apresentação de parte da documentação não é suficiente para cancelar este Grupo I da autuação, uma vez que a escrituração somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, nos termos do parágrafo 1º do artigo 9º do DL 1.598/77.

Analizando-se a documentação apresentada (DOC 1 – fl. 3837/3879 e DOC 5 – fl. 4812/5019) frente aos lançamentos contábeis relacionados anteriormente, constata-se que:

(...)

Do anteriormente exposto, conclui-se por cancelar as glosas dos valores de R\$ 28.701,14, R\$ 68.557,50, R\$ 55.514,00, R\$ 124.744,96, R\$ 54.221,07 e R\$ 157.222,66 referentes, respectivamente, às despesas com os fornecedores São Bento Consultoria Ltda, Roth's Empresa de Transporte Ltda, H L Locadora, Pierre Transporte Rodoviário de Cargas Ltda, S Garcia de Freitas e Transportadora Belém Ltda, no total de R\$ 488.961,33, correspondentes aos lançamentos a seguir relacionados:

| Lanç | Data | Conta | Débitos (R\$) | Histórico | |
|------|------------|-------------------|---------------|--|---|
| 1 | 01/06/2009 | Pessoa Jurídica | 28.701,14 | Vlr. Ref. NF 000015 – São Bento Consult. Ltda | * |
| 10 | 05/05/2009 | Aluguel Equip. | 49.500,00 | Vlr. Ref. NF 000033 – Roth's Empr. de Transp. Lt | * |
| 12 | 01/06/2009 | Aluguel Equip. | 55.514,00 | Vlr. Ref. NF 000307 – H L Locadora | |
| 29 | 01/04/2009 | Fretes e Carretos | 21.270,94 | Vlr. Ref. NF 001654 – Pierre Transp Rod | * |
| 30 | 08/04/2009 | Empreitada c PJ | 26.833,79 | Vlr. Ref. NF 001657 – Pierre Transp Rod | * |
| 31 | 08/04/2009 | Empreitada c PJ | 3.771,34 | Vlr. Ref. NF 001658 – Pierre Transp Rod | * |
| 32 | 05/05/2009 | Fretes e Carretos | 15.075,30 | Vlr. Ref. NF 001666 – Pierre Transp Rod | * |
| 34 | 08/05/2009 | Fretes e Carretos | 27.890,19 | Vlr. Ref. NF 001662 – Pierre Transp Rod | * |
| 35 | 04/06/2009 | Fretes e Carretos | 29.903,40 | Vlr. Ref. NF 001674 – Pierre Transp Rod | * |
| 39 | 10/02/2009 | Aluguel Equip. | 3.721,18 | Vlr. Ref. NF 000107 – S Garcia de Freitas | * |
| 41 | 13/04/2009 | Aluguel Equip. | 41.933,95 | Vlr. Ref. NF 000004 – S Garcia de Freitas | * |
| 42 | 08/10/2009 | Materiais Constr. | 8.565,94 | Vlr. Ref. NF 000002 – S Garcia de Freitas | |
| 45 | 13/03/2009 | Empreitada c PJ | 90.140,14 | Vlr. Ref. NF 001618 – Transportadora Belém Ltda | * |
| 46 | 13/08/2009 | Empreitada c PJ | 20.000,00 | Vlr. Ref. NF 001679 – Transportadora Belém Ltda | * |
| 47 | 13/10/2009 | Empreitada c PJ | 21.999,68 | Vlr. Ref. NF 001695 – Transportadora Belém Ltda | * |
| 48 | 16/11/2009 | Empreitada c PJ | 25.082,84 | Vlr. Ref. NF 001708 – Transportadora Belém Ltda | * |
| 49 | 04/11/2009 | Fretes e Carretos | 19.057,50 | Vlr. Ref. NF 000177 – Roth's Empr. de Transp. Lt | * |
| | | TOTAL | 488.961,33 | | |

Ressalte-se que, em que pese ter havido a comprovação documental das despesas destacadas com (*) na tabela anterior, no item seguinte será analisada a dedutibilidade das mesmas, uma vez que, de acordo com os Anexos Plan 1 (fl. 870), Plan 2 (fl. 872) e Plan 4 (fl. 890, 891, 895, 900 e 901), os valores relativos a essas despesas compuseram as glosas constantes tanto no GRUPO I quanto no GRUPO II.

5.2.3 – DOS CUSTOS / DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS PELA NÃO COMPROVAÇÃO DA RESPECTIVA NECESSIDADE OU USUALIDADE – GRUPO II:

De acordo com o Relatório Fiscal, às fl. 806/807, procedeu-se ao exame detido e minucioso dos dispêndios referentes à prestação de serviços.

Da documentação apresentada foram identificadas várias notas fiscais ou recibos em que a descrição não aponta com minudência o serviço prestado e/ou não o quantifica. Esse dado, em conjunto com os contratos apresentados, ou a falta destes, são as linhas gerais para a análise dos gastos apresentados, em que não foi possível avaliar a normalidade, usualidade e necessidade dos custos ou despesas à atividade realizada pela empresa.

Assim, foram glosadas despesas relativas a serviços prestados por empresas cujos sócios-administradores também eram diretores da interessada e demais serviços relacionados à atividade de construção civil.

5.2.3.1 – DOS CUSTOS / DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS PELA NÃO COMPROVAÇÃO DA RESPECTIVA NECESSIDADE OU USUALIDADE – PRESTADORAS DE SERVIÇOS FR2X, RAFE, SÃO BENTO E MPR:

Consta no Relatório Fiscal que foram selecionadas para exame as empresas FR2X Consultoria e Projetos Ltda – ME (CNPJ 09.649.764/0001-87), Rafe Engenharia e Serviços Ltda – EPP (CNPJ 01.575.607/0001-62), São Bento Consultoria Ltda – EPP (CNPJ 09.540.579/0001-50) e MPR Assessoria Financeira Ltda – EPP (CNPJ 07.944.781/0001-11), uma vez que elas têm como sócios-administradores pessoas que, no mesmo período, eram Diretores da Delta, conforme tabela a seguir:

| Nome | Diretor | CPF | Valor (R\$) |
|-----------|------------------------------|----------------|--------------|
| FR2X | Carlos Roberto Duque Pacheco | 224.180.914-49 | 2.891.848,70 |
| RAFE | Paulo Meriade Duarte | 347.896.707-97 | 826.363,81 |
| SÃO BENTO | Aluizio Alves De Souza | 127.950.894-91 | 692.502,27 |
| MPR | Marília Pinto Ribeiro | 029.901.888-19 | 83.552,53 |

Tal fato constituiria indício característico de não haver necessidade de contratação de tais gastos para a atividade do sujeito passivo.

Ao analisar os documentos relativos às despesas em questão, apurou a fiscalização que:

| Empresa | Fatos apurados |
|-----------|---|
| FR2X | <ul style="list-style-type: none"> As Notas Fiscais apresentadas trazem como descrição “consultoria na área de engenharia”, não identificando devidamente os serviços prestados; O único contrato apresentado foi firmado em 02/01/2013, ou seja, não trata das operações aqui levantadas; FR2X declarou que quem prestou os serviços foi o sócio Carlos Roberto Duque Pacheco; não há informação de trabalhador na empresa; No mesmo período o referido senhor era Diretor-Executivo da interessada, sendo que parte das suas atribuições consistia em “consultoria na área de engenharia”, conforme Estatuto Social; e Não há informação de trabalhador na empresa. |
| RAFE | <ul style="list-style-type: none"> As Notas Fiscais apresentadas são de “engenharia consultiva”; Não foi apresentado contrato pela interessada; RAFE declarou que os serviços foram prestados pelo responsável Paulo Meriade Duarte e apresentou contrato firmado em 25/08/2003, que teria sido renovado (apesar de prever em sua Cláusula 7ª que a prorrogação teria que ser por escrito), no qual o objeto é prestação de serviços de consultoria na área engenharia civil destinada a otimizar as atividades nesta área da contratante; e O “aceite” das notas fiscais apresentadas foi feito pelo Diretor Regional Paulo Meriade Duarte (a mesma pessoa que teria prestado os serviços pela RAFE) que, pelo Estatuto Social, já teria atribuição similar. |
| São Bento | <ul style="list-style-type: none"> As Notas Fiscais são de “Assessoria, consultoria e elaboração de relatório”; São Bento (baixada – informações prestadas pelo Sr. Aluizio Alves de Souza) apresentou Razão que, do seu exame, permitiu concluir que |
| | <p>apenas os sócios poderiam ter prestado os serviços (não há informação de trabalhador na empresa), no caso o Sr. Aluizio, já que formado em engenharia; e</p> <ul style="list-style-type: none"> No período, o referido Sr. era Diretor Regional da interessada inferindo-se que já fazia parte das suas atribuições estatutárias as atividades que foram prestadas pela São Bento. |
| MPR | <ul style="list-style-type: none"> As Notas Fiscais são de “assessoria financeira”; O contrato não foi apresentado; De acordo com as informações prestadas pela MPR na DIPJ 2010, Ficha 70, não houve remuneração a empregados no ano de 2009; e No período da prestação dos serviços, janeiro a julho de 2009, Marília Pinto Ribeiro, sócia majoritária e administradora da MPR segundo registro na JUCESP, era Diretora Financeira da interessada. |

(...)

Examinando-se suas alegações frente aos fatos apontados pela fiscalização, constata-se o que segue.

Inicialmente, quanto ao lançamento efetuado na data de 01/06/2009 – Conta: Pessoa Jurídica – Débito: R\$ 28.701,14 – Histórico: Vlr. Ref. NF 000015, referente ao fornecedor São Bento Consultoria Ltda (Plan 2 – fl. 872), tendo em vista ter havido o correspondente estorno em 25/06/2009, conforme DOC 13 (fl. 5349/5350) e Relatório Razão com Contrapartidas - conta 3.4.1.03.0007 – Pessoa Jurídica – fl. 5374/5375 já relatado no item anterior (item 5.5.2 - Dos gastos sem comprovação – Grupo I), incabível se torna a glosa correspondente.

Quanto aos demais valores, trata-se de despesas de assessoria e consultoria financeira e/ou de engenharia escrituradas pela interessada no ano-calendário de 2009 tendo como prestadoras dos serviços 4 (quatro) pessoas jurídicas que tinham como sócios as mesmas pessoas físicas que figuravam como Diretores do tomador dos serviços (o contribuinte); contudo, não restou comprovada a necessidade das referidas despesas, já que não foi esclarecido nem durante o procedimento de fiscalização, nem na impugnação, momento propício para contraditar, o tipo de serviço realmente prestado ou o seu respectivo resultado, ainda mais quando se constata que as referidas pessoas físicas desempenhavam (ou deviam desempenhar), segundo o Estatuto da interessada, atividades de mesma natureza como Diretores.

Saliente-se que as notas fiscais e os contratos apresentados (parte) não comprovam qual foi efetivamente o serviço prestado, não demonstrando, ao contrário do alegado, como o referido serviço teria contribuído para a atividade da interessada, justificando, portanto, a necessidade, usualidade e normalidade da despesa.

Não há que se falar em presunção ou ilações: a documentação apresentada pela interessada não é hábil e suficiente a comprovar a dedutibilidade das despesas em comento.

Assim, tendo em vista o anteriormente exposto, somente remanesce indevida a glosa no valor de R\$ 28.701,14.

Por fim, cumpre esclarecer que não há evidência nos autos de que os gastos em questão correspondem à remuneração, gratificação ou vantagem financeira concedida aos referidos profissionais, Diretores da Delta, diversamente do que alega a interessada como interpretação subsidiária, uma vez que não houve a demonstração da natureza dos “serviços prestados”, ou, ainda, a prova de que os pagamentos foram efetuados a outro título (remuneração indireta).

Assim, não há como se aplicar aos referidos dispêndios o tratamento tributário previsto no § 3º, I, do art. 358 do RIR/1999.

5.2.3.2 – DOS CUSTOS / DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS PELA NÃO COMPROVAÇÃO DA RESPECTIVA NECESSIDADE OU USUALIDADE – PRESTADORAS DE SERVIÇOS CGR, VILA REAL, DFRANCO, PIERRE TRANSP, PEDRO E ODAIR, SOLUÇÃO, S GARCIA, JE LOCADORA, GA CARVALHO, BELEM, ROTH'S E PELEGRINA:

Consta no Relatório Fiscal que foram examinadas as operações com várias outras empresas, e dentre elas, foram glosados os custos e/ou despesas relativas à CRG Locação de Maquinas e Equipamentos e Terraplanagem LTDA - ME - CNPJ 10.682.608/0001-05; Vilar Real Construção e Terraplanagem LTDA - CNPJ 04.454.246/0001-94; D. Franco Tecnologia e Equipamentos LTDA - ME - CNPJ 07.486.432/0001-01; Pierre Transporte Rodoviário de Cargas LTDA - ME - CNPJ 03.287.275/0001-46; Pedro e Odair da Silva Serviços de Construção LTDA - ME - CNPJ 08.014.220/0001-86; Solução Rental Locação de Equipamentos e Maquinas de Construção LTDA - ME - CNPJ 08.220.555/0001-50; Sérgio Garcia de Freitas - EIRELI - CNPJ 07.533.910/0001-89; J.E. Locadora de Veículos 37 LTDA - ME - CNPJ 07.368.601/0001-09; G.A. de Carvalho & Cia LTDA - ME - CNPJ 05.774.760/0001-70; Transportadora Belém LTDA - ME - CNPJ 93.318.517/0001-04; Roth's Empresa de Transportes LTDA - ME - CNPJ 02.132.570/0001-60 e Terraplanagem Pelegrina LTDA - EPP - CNPJ 45.875.150/0001-87.

A tabela a seguir discrimina as empresas e totaliza os faturamentos das mesmas com a interessada, que foram objeto de glosa neste item da autuação:

| Nome | CNPJ | UF | Valor (R\$) |
|---------------|--------------------|----|--------------|
| CRG | 10.682.608/0001-05 | RJ | 8.030.616,55 |
| VILAR REAL | 04.454.246/0001-94 | RJ | 4.176.225,54 |
| DFRANCO | 07.486.432/0001-01 | RJ | 4.170.661,42 |
| PIERRE TRANSP | 03.287.275/0001-46 | RJ | 1.465.204,92 |
| PEDRO E ODAIR | 08.014.220/0001-86 | RJ | 1.376.772,79 |
| SOLUÇÃO | 08.220.555/0001-50 | SP | 1.101.950,00 |
| S GARCIA | 07.533.910/0001-89 | RJ | 927.008,45 |
| JE LOCADORA | 07.368.601/0001-09 | RJ | 754.808,30 |
| GA CARVALHO | 05.774.760/0001-70 | MA | 695.614,19 |
| BELEM | 93.318.517/0001-04 | RS | 665.450,66 |
| ROTH'S | 02.132.570/0001-60 | SP | 616.588,00 |
| PELEGRINA | 45.875.150/0001-87 | SP | 558.236,00 |

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fl. 821/826), a fiscalização constatou, relativamente às operações com os prestadores de serviços anteriormente relacionados:

a existência de notas fiscais e/ou recibos e/ou notas de débito: caracterizadas como inidôneas; sem nenhuma discriminação quanto ao serviço prestado; nos quais a descrição não identifica e/ou não quantifica o serviço prestado e/ou não identifica o período e/ou local da prestação do serviço; que se referem a serviços prestados não previstos em contrato e/ou realizados em locais diversos dos contratualmente previstos; sem apresentação do contrato correspondente.

os contratos apresentados, em muitos casos, não sustentam o nível de faturamento atribuído àquelas empresas – mesmo que suas locações e serviços fossem ininterruptos, atravessando todas as horas do dia, todos os dias da semana, dada a reduzida quantidade de equipamentos e prestadores de serviços expressamente negociados (considerando seus preços, por hora ou dia)

(...)

Como já dito anteriormente, não basta comprovar que a despesa foi assumida e que houve desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio correspondeu à contrapartida de algo recebido e necessário à sua atividade. A comprovação abarca, no caso de prestação de serviços, a

demonstração da efetividade de sua realização e da necessidade de tais dispêndios à execução de suas atividades.

(...)

Examinando-se os documentos de fl. 3880/5329, constata-se que se trata de Notas Fiscais já apresentadas no procedimento de fiscalização e de relatórios e planilhas por ela elaborados, não sendo, portanto, suficiente à comprovação pretendida a simples “coincidência” de valores entre os “documentos” e as Notas Fiscais/ Notas de Débito.

Outrossim, verifica-se que:

o não foram apresentados “relatórios”/”planilhas” para todas as Notas Fiscais / Notas de Débito (como exemplo, citam-se as Notas Fiscais n.º 069, 072, 073, 074 da prestadora de serviços CGC, as Notas Fiscais n.º 1133, 1169, 1226, 1236, 1228, 1279, 1280, 1284, 1285 da prestadora de serviços D Franco, as Notas Fiscais n.º 1659, 1660, 1677, 1705, 1706 da prestadora de serviços Pierre Transportadora);

o há relatórios: que apresentam descontos não especificados e/ou cujos valores não estão documentalmente respaldados (p. ex: fl. 3884, 3887, 3890, 4020, 4031, 4439, 4440, 4458, 4828, 4854, 4861, 5030, 5032, 5050, 5132, 5135, 5144, 5176, 5217, 5220, 5224, 5278, 5280, 5281); nos quais constam locação de equipamentos não previstos em contrato (p. ex: fl. 4006, 4014/4015, 4037); mensais em que o ateste foi dado no próprio mês a que se refere (p. ex: fl. 4113, 4139, 4146, 4205, 4221);

o há planilhas intituladas “Medição de Sub-empregados” que: fazem referência a outros controles que não foram juntados (p. ex: fl. 4183, 4623); se referem à medição mensal e consta ateste no curso do próprio mês (p. ex: fl. 4183, 4492); não constam a que NF se referem (p. ex: 4314, 4315, 4316, 4317, 4335, 4431, 4432, 4837, 4902, 4973); com registros de descontos, sem documentos que os suportem (p.ex: fl. 4837, 4854, 4902, 4921, 4973).

Portanto, não há como considerar suficiente a documentação apresentada pelas inconsistências / fragilidades anteriormente apontadas.

Do anteriormente exposto, depreende-se que não foram elididos na impugnação, momento propício para contraditar, os motivos de direito e de fato apontados pela autoridade autuante no Termo de Verificação Fiscal às fl. 821/826 que ensejaram a glosa das despesas em questão.

Por fim, impende registrar que, do confronto das despesas glosadas objeto do GRUPO I (Plan 1 – fl. 870) e das despesas glosadas objeto do GRUPO II referente a este item da autuação (Plan4 – fl. 875/902), observou-se duplicidade de glosa dos valores a seguir relacionados:

| Data | Conta | Débitos (R\$) | Histórico | Plan1 fl. | Plan4 fl. |
|------------|-------------------|---------------|---|-----------|-----------|
| 05/05/2009 | Fretes e Carretos | 20.582,43 | Vlr. Ref. NF 001668 – Pierre Transp Rod | 870 | 890 |
| 06/01/2009 | Aluguel Equip. | 8.800,17 | Vlr. Ref. NF 000155 – Maia e Silva Serv | 870 | 893 |
| 04/03/2009 | Aluguel Equip. | 70.863,79 | Vlr. Ref. NF 000160 – Maia e Silva Serv | 870 | 893 |
| 06/04/2009 | Aluguel Equip. | 69.044,69 | Vlr. Ref. NF 000170 – Maia e Silva Serv. | 870 | 893 |
| 29/03/2009 | Aluguel Equip. | 6.383,65 | Vlr. Ref. NF 001663 – S Garcia de Freitas | 870 | 895 |
| 11/11/2009 | Aluguel Veic. | 18.585,32 | Vlr. Ref. NF 039612 – S Garcia de Freitas | 870 | 897 |
| 04/11/2009 | Aluguel Equip. | 17.811,29 | Vlr. Ref. NF 000148 – J E Locad de Veic | 870 | 898 |
| 09/01/2009 | Aluguel Equip. | 50.228,00 | Vlr. Ref. NF 000396 – Terraplanagem Pel | 870 | 902 |
| 19/01/2009 | Aluguel Equip. | 49.860,00 | Vlr. Ref. NF 000397 – Terraplanagem Pel | 870 | 902 |
| | | 312.159,34 | | | |

Assim impende desconsiderar as glosas referentes ao montante de R\$ 312.159,34 por terem sido lançadas em duplicidade.

Salienta-se, por oportuno, que não houve nos autos a comprovação documental das referidas despesas, conforme item 5.2.2. – Dos gastos sem comprovação – GRUPO I, nem a comprovação da sua usualidade e/ou necessidades, conforme este item da autuação.

5.2.4 – DOS CUSTOS / DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS PELA NÃO COMPROVAÇÃO DA ENTREGA DE BENS E/OU DA EFETIVAÇÃO DOS SERVIÇOS CONTRATADOS (INEXISTÊNCIA) – GRUPO III:

Este item da autuação versa sobre custos / despesas não dedutíveis pela não comprovação da entrega de bens e/ou da efetivação dos serviços contratados (inexistência).

Consta, no Termo de Verificação Fiscal às fl. 826/863, que:

o Foram identificadas empresas apontadas pela imprensa como “fantasmas” ou “laranjas”, seja porque tivessem sido citadas na “CPI do Cachoeira”, ou porque haviam sido alvo de investigação da própria imprensa (conforme Anexo XII);

o Cotejados tais fornecedores com os arquivos de documentos fiscais de 2009 da interessada, foram identificados os que haviam operado com a interessada, conforme planilha a seguir reproduzida:

| Nome | CNPJ | UF | Valor (R\$) |
|--|--------------------|----|---------------|
| Engenharia, Terraplanagem e Locação de Equipamentos SDS Ltda | 10.444.576/0001-00 | SP | 14.137.815,20 |
| J.S.M. Engenharia e Terraplanagem Ltda. | 10.361.606/0001-06 | SP | 10.160.080,00 |
| S.P. Terraplanagem Ltda | 09.503.787/0001-89 | SP | 10.098.810,00 |
| Mamuli - Transporte e Locação de Veículos Ltda | 09.372.560/0001-41 | RJ | 6.671.731,76 |
| Power To Ten Engenharia Ltda. | 09.485.858/0001-68 | SP | 6.627.600,00 |
| S.M. Terraplanagem Ltda | 07.829.451/0001-85 | SP | 6.120.480,00 |
| Soterra Terraplanagem e Locação de Equipamentos Ltda | 10.447.939/0001-52 | SP | 6.070.200,00 |
| Comercial GM Materiais de Construção Ltda ME | 36.873.222/0001-66 | GO | 6.006.870,00 |
| Legend Engenheiros Associados Ltda | 07.794.669/0001-41 | SP | 4.019.700,00 |

o Com relação às notas e recibos apresentados relativos às operações com essas empresas, verificou-se um alto percentual de aluguel de equipamentos, quase todos com registros genéricos, não havendo a discriminação dos equipamentos e da quantidade de horas de locação;

o Apesar de intimada, a interessada não apresentou as planilhas de medição com a discriminação dos equipamentos locados nas operações com tais empresas, bem como não exibiu os comprovantes de propriedade dos equipamentos locados ou os contratos de locação com as autorizações dos

proprietários para sub-locação, documentação essa que faria parte dos documentos exigidos dos prestadores de serviços para contratação;

o Em consulta aos sistemas informatizados da RFB, não foi possível identificar a existência de vínculos empregatícios ou de prestadores de serviços pessoa física nessas empresas que teriam locado bens móveis para a interessada no ano de 2009; em que pese no caso da COMERC. GM ter sido identificado somente um empregado, como justificar que uma única pessoa possa recepcionar todas as mercadorias, organizá-las e controlá-las no estoque e, ainda, despachá-las para o contribuinte, entre outras ações, considerando que pelas notas apresentadas teriam sido vendidas em 2009 mais de 1.800 pneus e 5.300 baldes de óleo?

o Foram realizadas diligências vinculadas às referidas empresas, solicitando que apresentassem, entre outros documentos, os comprovantes de propriedade dos equipamentos locados ou os contratos de locação com as autorizações dos proprietários para sublocação e a escrituração contábil das receitas oriundas da locação de equipamentos, onde foi constatado que:

| | |
|--------------|--|
| Comercial GM | <ul style="list-style-type: none"> o A empresa encontra-se na situação de “Não Habilitado – Suspenso” pelo Estado de Goiás; o Ao buscar identificar as compras de mercadorias realizadas pela empresa, verificou-se que não recebeu nenhuma nota fiscal eletrônica no ano de 2009; o Todas as notas fiscais apresentadas têm o “aceite” do Sr. Cláudio Dias de Abreu, Diretor Regional; o Intimada a identificar qual teria sido o uso pela interessada dos materiais, pneus e baldes de óleo adquiridos da Comercial GM, discriminando quais veículos ou equipamentos as utilizaram e como estes se relacionavam com as atividades desenvolvidas pelo sujeito passivo à época, afirmou que “estamos destacando em planilha anexa a este termo de resposta as unidades de negócio (centros de custo) aonde foram alocados os pagamentos para estes fornecedores” e “não temos os controles detalhados de quais |
| | <p><i>equipamentos foram utilizados em determinado centro de custo em períodos passados”;</i></p> <ul style="list-style-type: none"> o Cotejando os centros de custos informados na planilha com os centros de custos da escrituração contábil, verifica-se que 41,42% dos gastos foram escriturados em centros de custos diversos daqueles informados na planilha; o Todos os indícios levam a crer que o sujeito passivo não gerenciou o material que teria sido adquirido porque este nunca existiu. |
| Mamuti | <ul style="list-style-type: none"> o Em diligência no seu domicílio tributário apurou-se não haver nenhuma empresa em funcionamento no endereço fornecido à RFB; o Em depoimento, o sócio Alexandre França Xavier afirmou que a empresa foi criada única e exclusivamente para lavagem de dinheiro para a empresa Delta; o Intimado, o sócio não apresentou extratos bancários solicitados; o A Secretaria Municipal de Fazenda, em resposta à intimação da fiscalização, informou que a Mamuti não teve autorização para impressão de documentos fiscais; o Corroborou-se, assim, tanto o indício de que as notas não seriam idôneas, quanto ratifica as informações prestadas pelo sócio de que a empresa nunca prestou serviços ou alugou equipamentos para a Delta; |

| | |
|--|--|
| <p>Empresas do Grupo Adir Assad:</p> <ul style="list-style-type: none"> o SP o JSM o POWER o SOTERRA o SM (LEGEND) o ENG SDS | <ul style="list-style-type: none"> o O exame das fichas cadastrais completas das empresas na Junta Comercial do Estado de São Paulo JUCESP (endereço da sede / sócios) evidencia a proximidade entre elas; o Pelo menos em parte de 2009, três empresas (SP, POWER e SOTERRA), que faturaram juntas da empresa Delta mais de R\$ 22 milhões de reais, funcionariam no mesmo endereço, no qual na realidade se encontra uma casa de família de baixa renda; o Examinando-se os contratos apresentados, identifica-se indícios de que não houve nenhuma operação efetiva entre as empresas e a Delta, além da movimentação financeira (p. ex, embora nos contratos firmados entre a Delta e as empresas em questão constem no Anexo I relação de documentos que os prestadores deveriam apresentar à Delta para aquivoamento na ocasião da assinatura do contrato, como comprovante de propriedade dos equipamentos locados ou autorização do proprietário através de contrato de locação, afirmou a interessada, em resposta à intimação, não ter encontrado informações nos arquivos a respeito); o Antes mesmo do início de suas atividades, a POWER e SP já acumulavam R\$ 2.356.284,00 de faturamento com a Delta; o Consultando o sistema do Registro Nacional de Veículos Automotores – RENAVAM para verificar se havia veículos em nome das empresas, somente constou um Hyundai I30 ano 2010 em nome da LEGEND; o Apesar dos esforços para localização das empresas e de seus responsáveis legais, não se obteve sucesso; por conta disso, as ciências de todos os termos, nos quais se esgotaram os meios de localização, foram efetuadas por meio de Edital; o Durante as fiscalizações, as empresas não apresentaram nenhuma documentação ou esclarecimentos referentes às intimações feitas, |
| | <p>não restando alternativa a não ser a Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira – RMF;</p> <ul style="list-style-type: none"> o Da análise das informações bancárias, foram identificados os pagamentos da Delta para as empresas representadas; contudo, não foram identificados pagamentos para a manutenção operacional das mesmas; o Conclui-se que os pagamentos não foram encontrados simplesmente porque não foram necessários, uma vez que as empresas não existem e foram constituídas apenas para operar o esquema fraudulento; o As representações destacam a relação entre os sócios dessas empresas: atestam, ainda, que essas empresas seriam administradas pelo Sr. Adir Assad, sendo o maior indício desta afirmação o fato de que todos os sócios dessas empresas, desde a sua constituição, estarem de alguma forma ligados a ele, em relacionamentos que têm como característica a subordinação; o Foi formalizado, por meio do processo nº 13896.721020/2014-36, tendo em vista o apurado em diligência, uma Representação Fiscal de Baixa de Ofício da LEGEND, tendo sido declarada pelo Ato Declaratório Executivo nº 1990, de 27/06/2014, com efeitos a partir de 11/09/2008; o A Polícia Federal fez representação criminal à Justiça por conta do Inquérito Policial nº 0057817-33.2012.4.02.5101: no item 1.2 da referida decisão estão relacionadas as empresas sediadas em São Paulo que seriam ligadas aos senhores Adir Assad e Marcello José Abbud (incluídas as empresas ora em questão) e no item 8 foi previsto o compartilhamento de todos os dados colhidos com a RFB. Deste modo, foram obtidos novos elementos de convicção da existência do grupo; o Assim sendo, com relação às operações junto às empresas do grupo Adir Assad (ENG SDS, JSM, SP, POWER, SM, SOTERRA e LEGEND), apesar da aparente legalidade com a emissão de notas fiscais, o que se verifica na realidade é que não houve nenhuma prestação de serviços ou locação de equipamentos, mas sim um conluio entre as partes com o fim de desviar recursos e reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. |

Portanto, concluiu a fiscalização que todas as operações reunidas no Grupo III não possuem comprovação das causas que deram origem aos rendimentos, resultando, por conseguinte, numa redução indevida do resultado do exercício; logo, devem ser glosados os custos ou as despesas a elas correspondentes no montante de R\$ 69.913.286,96.

Verifica-se, do anteriormente relatado e do que consta dos autos, que no procedimento de fiscalização a interessada foi devidamente intimada e reintimada a apresentar documentos que suportassem as notas fiscais por ela apresentadas relativas às operações com as empresas de prestação de serviços.

Entretanto, nem durante o procedimento de fiscalização, nem na impugnação, momento propício para contraditar, foi suprida a ausência de discriminação dos serviços prestados nas notas fiscais apresentadas (objeto da locação, discriminação dos equipamentos locados, quantidade de horas de locação, período a que se refere a locação, local onde os equipamentos foram utilizados), ou ainda, foram juntados documentos comprobatórios da efetiva prestação dos serviços por ela alegados.

Tem-se, portanto, que a interessada não se desincumbiu do ônus de comprovar que de fato foram realizadas as prestações de serviços alegadas.

Assim, conclui-se não ser procedente a alegação de que ‘a fiscalização reuniu simplesmente “informações publicadas pela imprensa” ou “pinçadas de procedimentos penais” bem como realizou diligências sem contemporaneidade com os fatos geradores das autuações, de maneira a sugerir, mas não provar, que as empresas prestadoras dos serviços não teriam condições suficientes para executar os serviços alegadamente prestados e que foram devidamente contabilizados e pagos, tudo conforme registros extraídos de sua regular escrituração’, uma vez que as diligências realizadas junto a terceiros e demais provas obtidas somente se prestaram a corroborar a inexistência das prestações de serviços.

A interessada invoca, ainda, em seu favor a norma do art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 (matriz legal do art. 923 do RIR/1999), que estabelece o seguinte:

(...)

É patente que, de acordo com o dispositivo legal anteriormente transcrito, a escrituração só faz prova a favor do contribuinte se respaldada por documentos em que se baseia. Caso contrário, não há como a empresa aproveitar-se da contabilidade, aí também subentendido o direito de apropriar-se de valores a título de custos e despesas. Em suma, meros registros contábeis sem documentos hábeis e idôneos que os lastreiem não constituem meios de prova.

Diante da glosa procedida pelo Fisco das despesas escrituradas, por respaldadas em notas fiscais inidôneas ou porque a interessada não trouxe os documentos fiscais que as comprovam, não há como o sujeito passivo socorrer-se do comando legal em comento.

Cita-se, ainda, por oportuno o art. 927 do RIR/1999, cuja matriz legal é o art. 7º da Lei nº 2.534, de 29 de novembro de 1954:

“Art. 927. Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante (Lei n.º 2.354, de 1954, art. 7º).”

Tem-se, deste modo, que o depoimento prestado à DEMAC pelo Sr. Alexandre França Xavier, em 15 de outubro de 2013, foi realizado em estrita consonância com o dispositivo normativo anteriormente transcrito, não assistindo razão à interessada em seus argumentos.

Do anteriormente exposto, conclui-se correta a glosa das despesas no montante de R\$ 69.913.286,96, já que não restaram comprovadas a entrega de bens e/ou a efetiva prestação dos serviços a elas correspondentes (despesas inexistentes)”.

A seguir a decisão a quo aprecia a exasperação da multa de ofício ao patamar de 150%, concluindo pela sua correção, por isso mantida (Ac. – fls. 5452/5454).

Do mesmo modo, entende aplicável à CSLL os preceitos relativos ao IRPJ e externados no voto condutor.

Na continuidade, cuida dos lançamentos de multa isolada, pugnando pela sua incidência (ibidem- fls. 5459/5466), para, na sequência, analisar a imputação prevista no artigo 61, da Lei n.º 8981/1995 (IRRFONTE):

5.7 – DA AUTUAÇÃO DO IRRF:

5.7.1 – DA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRRF:

No item “Da apuração da Base de Cálculo do IRRF” do Termo de Verificação Fiscal (fl. 863/864), consta que:

- com relação às referidas operações nas quais se verificou não haver causa para os pagamentos (realizadas em empresas COMERC. GM, ENG SDS, JSM, LEGEND, MAMUTI, POWER, SM, SP e SOTERRA), o sujeito passivo foi intimado a comprovar o efetivo pagamento, com apresentação de extratos bancários, cópias de cheques ou outros documentos que comprovassem a entrega de recursos;
- não foi possível comprovar o pagamento de todos os dispêndios realizados com as empresas ENG SDS, JSM, POWER e COMERC. GM;
- assim, o total dos pagamentos líquidos ocorridos no exercício 2009 foi de R\$ 59.734.253,66. A Plan 17 resume os lançamentos, reajusta a base de cálculo para que o imposto recaia sobre o valor bruto das operações (como prevê o art. 61, § 3º da Lei n.º 8.981/95) e os totaliza diariamente pela ocorrência do pagamento, que é quando considera-se ocorrido o fato gerador (art. 61, § 2º, da Lei n.º 8.981/95)
- A conduta do sujeito passivo faz com que o prazo decadencial atenda ao estabelecido no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172, de 25/10/66), ou seja, o previsto no art. 173, I do referido diploma legal.

“Em sua impugnação, a interessada afirma que há que se reconhecer a decadência dos supostos fatos geradores do IRRF ocorridos entre 05 de janeiro e 26 de novembro de 2009, objeto da autuação, uma vez que o IRRF é tributo com lançamento por homologação e a lavratura do auto de infração se deu apenas em 27 de novembro de 2014.

No que tange à forma de contagem da decadência, verifica-se que há duas hipóteses interpretativas no caso, e ambas apontam como norma aplicável o art. 173, inciso I, do CTN.

A primeira diz respeito à natureza da tributação estipulada no art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995. Entende-se que, pela sua própria natureza, não se trata de forma de tributação amoldada ao lançamento por homologação, conforme definido no art. 150, do CTN. Em verdade, tal regime seria incompatível com antecipações de pagamento previstas no mencionado dispositivo

(...)

A segunda hipótese seria admitir que se trata, sim, de lançamento por homologação, amoldando-se ao estabelecido no art. 150, do CTN. Em reforço a esse entender, ressaltam que até mesmo há a possibilidade de recolhimento antecipado do IRRF sobre pagamentos sem causa, uma vez que a própria Administração Tributária disponibilizou código de receita para pagamento espontâneo de tal incidência, conforme consta da Agenda Tributária, disponibilizada no sítio da RFB na Internet¹. Assim, para que a contagem da decadência se dê pelo art. 150, §4º, e não pelo art. 173, I, ambos do CTN, há que se identificar pagamento antecipado de mesmo código, período e vencimento do fato gerador do pagamento sem causa.

Esse é o entendimento manifestado pela nobre Conselheira do CARF, Maria Helena Cotta Cardoso, no voto condutor do acórdão 9202004.247, da 2ª Turma, da CSRF, de 22/05/2016:

(...)

No caso sob exame, não consta que tenha havido, no período objeto de lançamento, qualquer pagamento, por parte do contribuinte, a título de IRRF, com base no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

Assim, independentemente das hipóteses estudadas, e mesmo da verificação da ocorrência, ou não, de fraude, aplica-se a regra prevista no art. 173, inciso I, do CTN.

Nesse contexto, não há decadência, uma vez que a interessada foi cientificada do Auto de Infração em 27/11/2014 (fl. 364), e o fato gerador mais antigo (pagamento) se deu em 05/01/2009, o que levou o início da contagem do prazo quinquenal para 01/01/2010 e o termo final para 31/12/2014.

Rejeita-se, pois, a decadência arguida em relação ao IRRF.

5.7.3 - DA EXIGÊNCIA DE IRRF SOBRE PAGAMENTO SEM CAUSA:

5.7.3.1 - DA LEGISLAÇÃO PERTINENTE:

Já no que tange à exigência de IRRF sobre pagamentos decorrentes de operações não comprovadas ou sem causa, o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1985, dispõe, *verbis*:

(...)

5.7.3.1 – DAS ALEGAÇÕES DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PUNITIVA E DE INCOMPATIBILIDADE DA EXIGÊNCIA DO IRRF COM GLOSA DE CUSTOS/DESPESAS:

A interessada não pode deixar de registrar a contrariedade da exigência de IRRF, no caso concreto, às normas dos artigos 3º e 43 do CTN que vedam, respectivamente, a imposição tributária punitiva – ainda mais quando se pretende cumulá-las com outras penalidades – e a incidência da exação em apreço sobre qualquer base de cálculo que não represente renda. Afirma ser insustentável a hipótese de substituição tributária punitiva e cuja base de cálculo não representa acréscimo patrimonial.

Ademais, permanecendo no campo das concomitâncias incabíveis, afirma, ainda, que o CARF já teve a ocasião de sustentar a incompatibilidade da exação exclusiva de fonte com a glosa de custos e despesas, pela qual se pretenda aumentar o acréscimo patrimonial tributável.

Por adotar seus fundamentos e elucidar as questões ora suscitadas, reproduzem-se ementa e trechos da Solução de Consulta Interna COSIT nº 11, de 08/05/2013:

Portanto, no caso dos autos, verifica-se que não assiste razão à interessada quando alega que há “substituição tributária punitiva”, já que a tributação decorre de expressa disposição legal que supre a insegurança sobre fato passível de tributação: embora se conheça o beneficiário do rendimento, persiste a dúvida sobre a natureza do rendimento vinculado ao referido pagamento, não havendo segurança para aplicação da norma geral de tributação.

Ademais, tendo sido apuradas nos presentes autos infrações distintas, quais sejam, glosa de despesas inexistentes e pagamentos sem causa, cujos montantes tributáveis foram devidamente identificados e quantificados com a devida comprovação da efetividade do pagamento (como explicitado pela fiscalização no item “Da apuração da Base de Cálculo do IRRF” do Termo de Verificação Fiscal - fl. 863/864), correta a exigência do IRRF no valor de R\$ 32.164.598,10, acrescido a multa de ofício de 150% e dos juros de mora.

Saliente-se, por oportuno, que não aproveita à interessada o pleito de quantificação de antecipações relativas à retenção e recolhimento de IRRF, à alíquota de 1,5% (um e meio por cento) sobre os pagamentos glosados pela fiscalização para o fim de expurgo do montante ora exigido, uma vez que se tratam de IRRF de natureza distinta, fato este que ensejaria a adoção, se fosse o caso, dos procedimentos previstos na IN RFB nº 1300/2012, que estabelece as normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil”.

Concluindo, o aresto combatido afasta as alegações acerca da ilegalidade de se exigir juros sobre a multa de ofício e resume os lançamentos mantidos (fls. 5476):

6 – DA CONCLUSÃO:

À vista do exposto, conclui-se por dar provimento parcial à impugnação para considerar devidos, acrescidos dos juros moratórios cabíveis:

- o IRPJ relativo ao ano-calendário de 2009:

| Valor | Multa |
|------------------|-------|
| R\$ 3.753.054,05 | 150% |
| R\$ 7.501.271,03 | 75% |

- a CSLL relativa ao ano-calendário de 2009:

| Valor | Multa |
|------------------|-------|
| R\$ 1.103.658,57 | 150% |
| R\$ 2.700.457,57 | 75% |

- o IRRF no valor total de R\$ 32.164.598,10, acrescido da multa de ofício de 150%; e
- as multas exigidas isoladamente relativas às estimativas de IRPJ e CSLL não recolhidas:

| IRPJ | Novembro / 2009 | R\$ 5.222.562,31 |
|------|-----------------|-------------------|
| | Dezembro / 2009 | R\$ 8.357.967,65 |
| | Total | R\$ 13.580.529,96 |

| CSLL | Novembro / 2009 | R\$ 1.884.082,43 |
|------|-----------------|------------------|
| | Dezembro / 2009 | R\$ 2.885.507,91 |
| | Total | R\$ 4.769.590,34 |

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2010

ARGUIÇÃO DE NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO.

Ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa da interessada. Descabe a alegação de nulidade quando inexisterem atos insanáveis e quando a autoridade autuante observa os devidos procedimentos fiscais, previstos na legislação tributária.

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA.

Deve ser indeferido o pedido de perícia/diligência quando for prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver todos os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas pelo Conselho de Recursos Administrativos Fiscais e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais não vinculam as instâncias julgadoras, restringindo-se às matérias e às partes envolvidas no litígio.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

DESPESAS. COMPROVAÇÃO. DEDUTIBILIDADE.

As despesas não comprovadas documentalmente sujeitam-se à glosa correspondente, visto que a pessoa jurídica é obrigada, por lei, a conservar em ordem, documentos e papéis que se refiram a atos e

operações que modifiquem ou possam vir a modificar a sua situação patrimonial.

DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS.

Cabível a glosa das despesas escrituradas pelo contribuinte quando não comprovado que a prestação dos serviços contratados é necessária para a atividade da empresa e contribui para a manutenção da respectiva fonte produtora.

DESPESAS INEXISTENTES. GLOSA.

Não remanescendo comprovada a existência da despesa escriturada, cabível a glosa correspondente.

ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO FORMALIZADO APÓS O FIM DO PERÍODO-BASE.

No caso de ser verificada a falta de recolhimento das estimativas, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá a multa isolada sobre as estimativas não pagas, o imposto devido com base no lucro real anual e a multa de ofício sobre ele calculada.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

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

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, decorre de expressa disposição legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

DESPESAS DESNECESSÁRIAS. BASE DE CÁLCULO DA CSLL. INDEDUTIBILIDADE.

A base de cálculo da CSLL é o resultado do exercício e este, em razão do princípio da entidade, não pode ser afetado por despesas desnecessárias. Ademais, o art. 13 da Lei nº 9.249/95 expressamente estende as disposições do art. 47 da Lei nº 4.506/64 à apuração da CSLL.

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

Decorrendo as exigências da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão proferida para o Imposto de Renda, desde que não presentes arguições específicas ou elementos de prova novos.

ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO FORMALIZADO APÓS O FIM DO PERÍODO-BASE.

No caso de ser verificada a falta de recolhimento das estimativas, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá a multa

isolada sobre as estimativas não pagas, a CSLL devida e a multa de ofício sobre ela calculada.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Período de apuração: 05/01/2009 a 30/12/2009

PAGAMENTO SEM CAUSA. ART. 61, LEI Nº 8.981/1995. DECADÊNCIA. PAGAMENTO ANTECIPADO. AUSÊNCIA. ART. 173, I, CTN.

Na ausência de pagamento antecipado a título de IRRF sobre pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, a contagem do prazo decadencial para o lançamento de ofício do IRRF correspondente se dá na forma do art. 173, inciso I, do CTN.

PAGAMENTO SEM CAUSA. ART. 61, LEI Nº 8.981/1995.

Sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte o pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas cuja causa não seja comprovada.

“BIS IN IDEM”. IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. GLOSA DE DESPESA. COMPATIBILIDADE.

O lançamento de glosa de despesa é compatível com o lançamento do IRRF motivado pelo pagamento correspondente cuja causa não seja comprovada.

*Impugnação Procedente em Parte
Crédito Tributário Mantido em Parte*

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada da decisão *a quo* em 05/07/2018 (fls. 5509), a contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 5512/5575) rebatendo as conclusões do Acórdão da DRJ e, no mais, basicamente repetiu *ipsis litteris* o quanto aduzido na impugnação, reafirmando pontualmente:

- ser imperiosa a reforma do acórdão recorrido em razão da incabível inversão do ônus da prova, já que, a teor de farta jurisprudência do CARF, esta incumbência seria do Fisco;
- que lançamentos baseados em presunções simples são “*totalmente descabidos*”, devendo, “*de plano, serem julgado nulos*” (RV – fls. 5520);
- sobre os supostos gastos incomprovados (Grupo I), alega ter trazido os documentos comprobatórios que permitiriam reduzir as infrações:
- ter requerido diligência para comprovar o alegado e que, surpreendentemente, a Turma julgadora considerou “*prescindível*” o pedido (RV – fls. 5521);
- acerca dos lançamentos do Grupo II rebate as conclusões da decisão *a quo*, reforça o quanto exprimido na impugnação e traz os documentos que entende lhe aproveitar;

- que o fato de as empresas prestadoras de serviços listadas pelo Fisco pertencerem a administrares da autuada em nada invalida sua contratação, pagamento e dedutibilidade das despesas;
- no mesmo Grupo II e dizendo respeito a outros fornecedores, segue a mesma linha de defesa, ratificando o quanto anteriormente exprimido na peça recursal de 1º Grau no sentido de que todos os serviços/fornecimentos/pagamentos efetivamente ocorreram e os documentos acostados são hábeis a confirmar a dedutibilidade almejada, discorrendo minuciosamente sobre cada glosa;
- insiste que a legislação do IRPJ não pode ser aplicada à CSLL e fustiga a aplicação da multa isolada;
- discorda veementemente da tese fiscal de que seria devido, por falta de comprovação documental ou inexistência de causa, o IRRFONTE (Grupo III) em relação a pagamentos efetuados a diversos tomadores de serviços;
- que cabe ao Fisco provar a não existência documental ou causa para tal pagamento, o que não ocorreu;
- se a Autoridade Fiscal tinha “desconfiança” em relação a diversas notas fiscais emitidas pelas empresas cujas nfs. foram glosadas, deveria ter averiguado tais indícios, cujos efeitos, “*sequer em tese*”, poderia ser atribuídos à recorrente (RV – fls. 5549);
- reprovava ferozmente as conclusões fiscais baseadas em depoimentos prestados à DEMAC, entendendo-os como nulos;
- acerca de “supostas empresas fantasmas”, afirma que as Declarações de Inaptidão são todas “*posteriores aos supostos fatos geradores das autuações, vez que emitidas a partir de 2012*” (RV – fls. 5554);
- que estes lançamentos de IRRFONTE tem caráter punitivo, o que é vedado;
- suscita que os valores recolhidos à alíquota de 1,5% (IRRF sobre serviços tomados) sejam abatidos dos lançamentos, caso mantidos estes;
- consigna sua irresignação quanto à qualificação da multa, tema sobre o qual discorre longamente, diz ter havido decadência em relação aos lançamentos do Grupo III, insiste não serem devidos juros sobre a multa, volta a clamar pela realização de diligência e conclui requerendo o provimento do recurso voluntário.

É o relatório do essencial no que foi possível sintetizar, em face das volumosas peças processuais e extensas manifestações das partes nos autos.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone

O Recurso Voluntário é tempestivo (ciência do acórdão recorrido em 05/07/2018 – fls. 5509 – protocolização do RV em 03/08/2018 – fls. 5510/5511), a representação da recorrente está corretamente formalizada (fls. 5586/5628) e os demais pressupostos para sua admissibilidade foram atendidos, pelo que o recebo e dele conheço.

Embora não tenha sido tratada pela recorrente como preliminar, é certo que o pedido de conversão em diligência, se deferido, implicará na suspensão provisória do julgamento de mérito, por isso passo à sua análise.

Embora reiteradamente a peticionária tenha se referido a uma possível necessidade de que os autos baixassem em diligência à unidade de origem, inclusive citando acórdãos do CARF, é inequívoco que cada caso concreto deve ser analisado *per si*, não tendo sentido adotar-se automaticamente a um processo o que foi decidido em outro, sem que se visualize o que foi naquele tratado.

Nessa linha, da mesma forma que o voto condutor de 1ª Instância, penso se desnecessária a realização da diligência requisitada pela recorrente neste processo.

Explico.

Dispõe o Decreto n.º 70.235, de 1972 (PAF):

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)

§ 1.º. Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/93)

§ 2.º. Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)

§ 3.º. *Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993) (negritou-se e grifou-se)*

Pois bem, sabidamente, diligências prestam-se a munir os julgadores de informações e conhecimentos técnicos especializados e específicos que lhes permitam formar convicção para prolatar decisões, não implicando, porém, eventual negativa em deferir o pedido da contribuinte para sua realização, em qualquer nulidade.

Nessa linha:

DILIGÊNCIA - LIVRE CONVENCIMENTO DO JULGADOR - O simples fato de ter o contribuinte, com alegações de mérito estranhas ao lançamento, solicitado o cancelamento do auto não é suficiente para que se promova diligência. A diligência pode ser promovida para o melhor convencimento do julgador, se remanescer dúvida diante dos fatos presentes nos autos. (1º Conselho de Contribuintes / 8ª. Câmara / ACÓRDÃO n.º 108-06.561 de 19/06/2001, publicado no D.O.U de 28/08/2001)

Doutrinariamente, a posição de Antonio Airton Ferreira (disponível no site www.fiscosoft.com.br) citado por Gilson Wessler Michels, in “PAF – Processo Administrativo Fiscal – litigância tributária no contencioso administrativo – Cenofisco – São Paulo – 1ª reimpressão – 2018 – pg. 275”:

“PERÍCIA – DEFERIMENTO COMO PRERROGATIVA DO JULGADOR: A perícia não integra o rol dos direitos subjetivos do autuado. A perícia é prova de caráter especial, cabível nos casos em que a interpretação dos fatos demanda juízo técnico. Todavia, ela não integra o rol dos direitos subjetivos do autuado, podendo o julgador, se justificadamente entendê-la prescindível, não acolher o pedido”.

Concretamente, a Turma Julgadora de 1º Grau entendeu desnecessário tal procedimento, posição que este Relator avaliza e mantém por considerar que os autos contemplam todas as informações exigidas para que seu julgamento prossiga, de modo que rejeita-se o pedido de diligência requerido pela contribuinte.

Desse modo, ainda que o dispositivo legal faça menção à “*autoridade julgadora de primeira instância*”, penso que a medida pode ser apreciada, se mantidos os mesmos aspectos fáticos e de direito, pelo Colegiado de 2º Piso.

Nessa linha, assim como alinhavado pela Turma *a quo*, vejo a desnecessidade da conversão do julgamento em diligência ou perícia posto que tal desiderato só se revela necessário para elucidar pontos duvidosos que requeiram conhecimento técnico especializado

para o deslinde de questão controversa, não se justificando, porém, quando carreados aos autos elementos suficientes para formar a convicção do julgador, como ocorre no caso presente.

Ademais, a recorrente teve tempo mais que suficiente para acostar documentos ou aduzir ponderações não só nos mais de dois anos em que esteve sob ação fiscal, como na impugnação original e no recurso dirigido ao CARF, (tanto que os autos contemplam não apenas duas extensas peças recursais como centenas ou até milhares de documentos juntados pela contribuinte.

Pelas razões acima, este Relator entende prescindível a conversão deste julgamento em diligência ou em perícia, motivo pelo a decisão *a quo* não merece reparos.

Passo ao mérito.

Como visto no longo e detalhado TVF e nas argumentações da recorrente e decisão de 1º Piso, **os lançamentos principais de IRPJ e de CSLL referem-se a glosa de despesas, pelos motivos elencados pelo Fisco nos nominados “Grupos I, II e III” e os de IRRFONTE estão discriminados no chamado “Grupo III – Plan15, Plan16 e Plan17” e foram imputados como “pagamentos sem causa, ou a beneficiário não identificado ou operação não comprovada”.**

Em relação aos lançamentos do “Grupo III”, tanto os de IRPJ/CSLL como os de IRRFonte, houve a qualificação da multa de ofício.

Além dessas imputações, foram lançados de ofício valores de “multas isoladas” por falta ou insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais.

Para melhor acompanhamento do raciocínio, divido o voto pelas exações pertinentes (IRPJ/CSLL e IRRFONTE) e detalho em subitens, na forma a seguir.

DOS LANÇAMENTOS DE IRPJ E CSLL – GLOSA DE DESPESAS – GRUPOS I, II E III

Para melhor visualização, reproduzem-se os lançamentos de IRPJ – exceto multa isolada - (fls. 752/753) cabendo destacar que os de CSLL têm a mesma conformação:

| | | |
|--|----------------------------|------------------|
| 0001 CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS CUSTOS OU DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS | | |
| Custos ou despesas não dedutíveis apurados conforme relatório fiscal em anexo - GRUPO II . | | |
| Fato Gerador | Valor Apurado (R\$) | Multa (%) |
| 31/12/2009 | 28.285.484,89 | 75,00 |
| Enquadramento Legal | | |
| Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009: | | |
| art. 3º da Lei nº 9.249/95. | | |
| Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 289, 290, 299, 300 e 302 do RIR/99 | | |
| 0002 CUSTO DOS BENS VENDIDOS E/OU SERVIÇOS PRESTADOS REDUÇÃO INDEVIDA DO RESULTADO | | |
| Redução do resultado do exercício com base em custos ou despesas inexistentes, conforme relatório fiscal em anexo - GRUPO III. | | |
| Fato Gerador | Valor Apurado (R\$) | Multa (%) |
| 31/12/2009 | 69.913.286,96 | 150,00 |
| Enquadramento Legal | | |
| Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009: | | |
| art. 3º da Lei nº 9.249/95. | | |
| Arts. 217, 247, 248, 249, inciso I, 251, 256, 277, 278, 289 e 290 do RIR/99 | | |
| 0003 CUSTO DOS BENS VENDIDOS E/OU SERVIÇOS PRESTADOS CUSTOS OU DESPESAS NÃO COMPROVADOS | | |
| Custos ou despesas não comprovados, conforme relatório fiscal em anexo - GRUPO I. | | |
| Fato Gerador | Valor Apurado (R\$) | Multa (%) |
| 31/12/2009 | 2.549.421,02 | 75,00 |
| Enquadramento Legal | | |
| Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2009 e 31/12/2009: | | |
| art. 3º da Lei nº 9.249/95. | | |
| Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 289 e 290 do RIR/99 | | |

BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE DESPESAS E SUA DEDUTIBILIDADE DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

Antes da análise individualizada de cada imputação, insta ponderar, ainda que brevemente, sobre os conceitos legais e doutrinários que cercam os custos e despesas de uma entidade.

Pois bem, que as despesas fazem parte do cotidiano das empresas e representa o esforço monetário que se faz para a obtenção de receitas e, conseqüentemente, de lucros, é pacífico.

Em outro dizer, consoante leciona o professor Sérgio de Iudícibus, com a cátedra que lhe é peculiar, despesa “*representa a utilização ou o consumo de bens e serviços no*

*processo de produzir receitas podendo referir-se a gastos efetuados no passado, no presente ou que serão realizados no futuro”.*²

O mesmo Sérgio de Iudícibus, José Carlos Marion e Elias Pereira, in “Dicionário de Termos de Contabilidade”, Atlas – SP – 2ª Ed., conceituam que “*despesa, em sentido restrito, representa a utilização ou consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas. O que caracteriza a despesa é o fato de ela tratar de expirações de fatores de serviços, direta ou indiretamente relacionados com a produção ou a venda do produto (serviço) da entidade*”.

Segundo pensar de Hendriksen e Breda, despesa é: “*o uso ou consumo de mercadorias ou serviços no processo de obter receitas. Elas são as expirações dos fatores de serviços relacionados diretamente ou indiretamente na produção e vendas de produtos das empresas*”.³

Em claras palavras, **as despesas são a contrapartida das receitas, participando da concepção de lucro.**

Confirmando esta concepção, Kam (1986) sustenta que “*despesas são reduções no valor dos ativos ou aumento no valor das exigibilidades, devido à utilização de bens e serviços das operações principais ou centrais da entidade*”.⁴

Em síntese, como dito, inexistem dúvidas de que a **despesa é a concretização do esforço, em termos monetários, para a geração da receita**, reduzindo o patrimônio da empresa, com a perspectiva, com uma promessa latente de geração futura ou imediata de receita que deve, por definição, suplantar as despesas e assim gerar a parcela do lucro.

Para os órgãos reguladores da ciência contábil, “*decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída ou redução de ativos ou incrementos em passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição de resultado ou de capital aos proprietários da entidade*” são **DESPEAS**, consoante definição do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (instituído pela Resolução CFC n.º 1.055/2005), através do “Pronunciamento Técnico CPC 00 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis”..

Esta definição pode ser ainda tomada levando-se em conta seu surgimento no curso das atividades ordinárias da entidade. Neste caso, ainda segundo o Pronunciamento Técnico acima referido, item 78, estas despesas seriam as que “*surgem no curso das atividades ordinárias da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação. Geralmente, tomam a forma de um desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado*”.

Já a Resolução nº 1.374, de 08/12/2011, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em seu item 4.25, letra “b”, define: “*despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da saída de recursos ou da redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com distribuições aos detentores dos instrumentos patrimoniais*”.

² IUDÍCIBUS, Sergio de. Teoria da Contabilidade. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

³ HENDRIKSEN, Eldon S., BREDA, Michael F. Van. Teoria da Contabilidade. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente.- 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

⁴ KAM, Vernon. Accounting theory. New York, John Wiley & Sons, 1986

De outra linha, a legislação comercial das sociedades por ações (Lei nº 6.404/1976, com alterações), aplicável às demais sociedades por força do Decreto-lei nº 1.598/1977, pontua:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§ 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 4º As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados.

§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários. [\(Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007\)](#)

§ 6º As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas. [\(Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007\)](#)

A conjugação destes dispositivos e das normas reguladoras da ciência contábil leva à conclusão de que, nos registros permanentes feitos na escrituração e nos levantamentos das Demonstrações Financeiras e Balanço Patrimonial, o resultado de um determinado período será sempre apurado levando-se em conta todos os fatos contábeis que afetam a azienda, observado o regime de competência.

Neste patamar, indiscutível que qualquer despesa, tomado o termo nas concepções antes focadas, compõe o resultado da entidade, de forma negativa, reduzindo o patrimônio.

Quanto a isso, inexistem dúvidas.

Todavia, indubitável também que tais dispêndios têm que estar suportados por documentos hábeis, idôneos e contemporâneos aos fatos, de forma a permitir que as despesas sejam alocadas em contrapartida à receita e componham o resultado final de uma sociedade, exigência que aparece não apenas na legislação fiscal⁵, mas do mesmo modo na regulação contábil imposta pelo Conselho Federal de Contabilidade mediante a **RESOLUÇÃO CFC N.º 1.330/2011** (DOU de 22.03.2011), assim redigida no que interessa:

Documentação contábil

26. Documentação contábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade e compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, de origem interna ou externa, que apóiam ou componham a escrituração.

27. A documentação contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica-contábil ou aceitas pelos “usos e costumes”.

28. Os documentos em papel podem ser digitalizados e armazenados em meio magnético, desde que assinados pelo responsável pela entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado, devendo ser submetidos ao registro público competente.

No mesmo sentir, a jurisprudência:

⁵ Decreto-lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977

Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

ASSUNTO: ESCRITURAÇÃO. FORÇA PROBANTE. *A escrituração contábil mantida com observância das disposições legais somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados se forem comprovados por documentos hábeis e idôneos, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. (Acórdão CARF nº 1402-000.290 – 09/11/2010 – Relator Antonio José Praga de Souza)*

A controvérsia instala-se a partir do momento em que determinada despesa, que despesa é sob os ângulos contábil, patrimonial, comercial, econômico e societário, **extrapola os limites destas ciências e se põe ao alcance do raio de ação da legislação fiscal**, especialmente a do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

Neste momento, o que é incontroverso doutrinariamente passa a se submeter ao crivo de outra legislação, de outros conceitos, de outra estrutura.

Dizendo de modo diverso, se determinados estipêndios são “despesas” sob quaisquer dos enfoques antes vistos e afetam o resultado comercial da entidade, tais gastos, ainda que despesas sejam, PODEM NÃO SER DEDUTÍVEIS das bases imponíveis de IRPJ (e da CSLL, quando for o caso), simplesmente porque o legislador tributário assim o determinou.

É esse o exprimir de Edmar Oliveira de Andrade Filho (*in* Imposto de Renda das Empresas – 10ª Edição – Atlas – SP – 2013 – pg. 266/267) quando bem define que, “*do ponto de vista contábil e fiscal, despesas é uma espécie de mutação patrimonial diminutiva*”.

Que segue lecionando que a palavra despesa “*é utilizada, de um modo geral, como sinônima de “gasto”, e, nesse sentido, representa o valor pago ou empenhado na aquisição de bens não vinculados ao processo de produção de mercadorias, produtos e serviços destinados à venda*”.

Para fixar e ressaltar:

“Para fins tributários (...), as despesas são dedutíveis ou não, de acordo com critérios legais de caráter formal, material e temporal. Além da observância desses critérios, o que habilita um gasto a ser dedutível é a sua existência e certeza, que são fatores importantes para a correta aplicação do regime de competência”. (destacou-se).

Assim, se a pessoa jurídica suportar “*decrêscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída ou redução de ativos ou incrementos em passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição de resultado ou de capital aos proprietários da entidade*” certamente estará diante do conceito de **DESPESAS** (consoante o Comitê de Pronunciamentos Contábeis), porém sua contraposição perante terceiros e principalmente aos órgãos estatais responsáveis pela aferição de sua regularidade formal e material deverá estar revestida de todos os requisitos implícita ou explicitamente alinhavados pela lei, doutrina, jurisprudência e normas reguladoras da ciência contábil.

Insatisfeitos tais parâmetros, especialmente na seara do IRPJ e da CSLL, a dedutibilidade pretendida pelo sujeito passivo fica comprometida.

São as definições da lei fiscal (RIR/1999, então vigente):

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2 As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3 O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 45, § 2º).

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9º, §1º).

Em suma, para que uma despesa seja DEDUTÍVEL é necessário que atenda aos requisitos de necessidade, usualidade e normalidade. Mais, que estejam suportadas por documentos hábeis e idôneos a lhes dar estrutura formal e haja comprovação do efetivo fornecimento/prestação de serviços,/pagamento do que foi avençado e adquirido.

Em outro dizer, além da obrigatoriedade do preenchimento dos requisitos de necessidade, normalidade e usualidade da despesa, ela deve ser devidamente comprovada, ou seja, somente poderá ser considerada como dedutível a despesa para qual for demonstrada sua ocorrência com documentação hábil e suficiente, não bastando comprovar que a despesa foi assumida e que houve desembolso. **É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio correspondeu à contrapartida de algo recebido. Tal comprovação abarca, no caso de prestação de serviços, a demonstração da efetividade de sua realização.**

É nesse cenário, pois, que devem ser analisados os lançamentos aqui trazidos.

É do que se passa a tratar.

1) DA GLOSA DE DESPESAS – GRUPO I

Os valores aqui lançados referem-se a despesas incomprovadas, ou seja, nem se discutiriam sua dedutibilidade sob a égide do artigo 299, posto que superada tal apreciação pela falha formal de inexistência de documentos hábeis a lhes dar suporte.

Veja-se o TVF (fls. 805):

“No dia 12/11/2014, o sujeito passivo apresentou, ainda, a digitalização de outros 51 documentos, reduzindo o montante de gastos não comprovados.

3.2.7. Retirando desse montante os lançamentos referentes às operações com as empresas “Engenharia, Terraplenagem e Locação de Equipamentos SDS Ltda” e “Comercial GM Materiais de Construção Ltda ME” que serão tratadas no GRUPO III, resta um valor não comprovado de R\$ 2.549.421,02”.

Segundo a decisão *a quo*, do valor lançado de R\$ 2.549.421,02, foram exonerados R\$ 488.961,33, restando em litígio R\$ 2.060.459,69, por incomprovados.

No seu RV (fls. 5520/5524), a recorrente reafirma que parte dos valores foi devidamente comprovada por documentação hábil e não aceita pela Turma Julgadora de 1º Grau; sustenta, ainda, a possibilidade de que documentos de ordem interna sejam aceitos como meio probante, o que foi desconsiderado.

Pois bem, faço uma leitura diferente da Turma *a quo* a respeito de documentos de natureza interna emitidos pelos contribuintes para comprovação da realização de custos/despesas, desde que o conjunto probatório fático se insira dentro de um contexto que permita compor o rol de provas conjugado com outros elementos.

Exemplificativamente, seria um absurdo não se aceitar requisições internas que retirassem produtos do almoxarifado e do estoque da empresa para sua linha de produção simplesmente porque não se trataria de documento “fiscal”. Do mesmo modo, materiais de manutenção sendo consumidos aos poucos e transferidos dos estoques para despesas. Em casos assim – absolutamente banais em quaisquer empresas de médio porte, quanto mais de grande envergadura – tais documentos internos podem e devem ser aceitos como comprovação de realização de custos/despesas, devendo o auditor ou analista, interno ou externo, inclusive o Fisco, cercar-se de outros meios que possibilitem aferir a veracidade das informações, por exemplo, se a mercadoria objeto da requisição foi realmente adquirida anteriormente, se há controle dos estoques, se a documentação foi assinada por funcionários do setor que a requisitou, etc.

No caso concreto, a recorrente reclama em seu RV (fls. 5523) – e penso que com razão nesse caso – que:

5.19. De modo semelhante, em outra passagem emblemática do acórdão recorrido, a Turma julgadora manteve o entendimento de que seriam incomprovados os gastos de que tratam “os documentos intitulados ‘Medição de Equipamentos’ (fl. 3841 e 3879), ‘Boletim para Medição’ (fl. 3843 e 3845/3851), ‘Medição de Carreiros’, (fl. 3856, 3857, 3859 e 3861) e ‘Medição de Sub-Empreiteiro’ (fl. 3867, 3870, 3873 e 3876)”, só porque foram “elaborados pela própria empresa, não se prestando à comprovação pretendida” (?!).

5.20. Ora, a rejeição dos documentos de medição apresentados pela Recorrente pura e simplesmente em função de sua unilateralidade é duplamente inusitada, já que contraria não apenas o pacífico posicionamento doutrinário e do CARF – para o qual, “se a pessoa jurídica consegue provar, por qualquer meio lícito de prova, que o gasto existiu”, “não há como glosar tal gasto”³ –, mas também o verdadeiro entendimento da própria Turma julgadora, que ela revelaria, inadvertidamente, no mesmíssimo acórdão recorrido, ao manter outras glosas sob a justificativa de que “a interessada não apresentou as planilhas de medição com a discriminação dos equipamentos locados”. Ou seja: valendo-se claramente de “dois pesos e duas medidas”, a Turma julgadora só admite seu valor probatório quando a Recorrente não dispõe de tais documentos de medição!

Para concluir, citando Hugo de Brito Machado (ibidem – fls. 5523/5524):

5.21. Oportuna, de toda sorte, é a advertência de Hugo de Brito Machado Segundo, no sentido de que, “em relação à autenticidade do documento, e à sua força probante, muitos equívocos têm sido praticados, e algumas ponderações precisam ser feitas”. Segundo o acatado tributarista, “a primeira delas diz respeito à força probante de documentos ‘particulares’, produzidos pelo próprio contribuinte ou por terceiros”, já que “há quem entenda que tais documentos não prevalecem sobre documentos ‘confeccionados’ por autoridades administrativas, o que é completamente carente de razão”. Assim, esclarece o Professor que, “caso não haja razões para duvidar da autenticidade do documento, a sua força probante é igual a de qualquer outro”, de modo que “um livro contábil, uma nota fiscal, uma fatura ou um conhecimento de transporte, por exemplo, não ‘provam menos’ que uma certidão emitida por um órgão público”.⁴

Nesse contexto fático, compulsando os autos, penso que cabe parcial razão à recorrente em relação às seguintes rubricas glosadas pelo Fisco e mantidas pela decisão combatida (fls. 5438) e que ora exonero:

| | | | | | |
|----|------------|----------------|-----------|--|--|
| 15 | 29/09/2009 | Aluguel Equip. | 11.500,00 | Vlr. Ref. NF 004019 – A Geradora | |
| 17 | 27/10/2009 | Aluguel Equip. | 21.000,00 | Vlr. Ref. NF 000208 – Ello Construtora | |
| 26 | 11/12/2009 | Aluguel Equip. | 11.000,00 | Vlr. Ref. NF 000279 – Ello Construtora | |
| 27 | 22/12/2009 | Aluguel Equip. | 11.000,00 | Vlr. Ref. NF 000296 – Ello Construtora | |

Resumindo, **DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário** neste tópico por entender comprovados os dispêndios acima discriminados e **exonerar dos lançamentos do Grupo I o montante de R\$ 54.500,00.**

Com isso, considerando a parcela já exonerada pela decisão *a quo* (R\$ 488.961,33) mais o montante provido neste voto (R\$ 54.500,00) tem-se a seguinte relação de valores e rubricas cujos lançamentos foram cancelados:

Dessa forma, em relação aos lançamentos realizados no “Grupo I” e as glosas exoneradas nas duas Instâncias de Julgamento, a posição final é a seguinte:

| | |
|--|----------------------------|
| 1. Valor Lançado (AI – fls. 752) | 2.549.421,02 |
| 2. Valor exonerado pela DRJ | 488.961,33 |
| 3. Valor exonerado neste voto | 54.500,00 |
| 4. <u>Valor Mantido (1 – 2 – 3)</u> | <u>2.005.959,69</u> |

2) DA GLOSA DE DESPESAS – GRUPO II

2.1) DA GLOSA DE DESPESAS REFERENTES AOS SERVIÇOS PRESTADOS POR EMPRESAS PERTENCENTES A DIRETORES DA RECORRIDA

Diferentemente do relato do item precedente, aqui se cuida do atendimento às normas previstas no artigo 299 e exaustivamente discorridas anteriormente neste voto acerca da necessidade, usualidade e normalidade das despesas, evidentemente aliada à sua comprovação documental formal.

Em outro dizer, para que as despesas presentes neste tópico possam ser aceitas como dedutíveis perante a legislação fiscal há que se verificar se seriam normais, usuais e necessárias ao desenvolvimento das atividades operacionais da empresa e se, além disso, tem rol documental nos conformes que as leis, tributária e civil, impõem.

Compõem o Grupo II despesas realizadas pela recorrente com empresas das quais seus diretores eram sócios-administradores, ou seja, eram gestores de ambos os lados da cadeia econômica, figurando, em última análise, como contratantes e contratados.

Além disso, o rol de despesas glosadas inclui também serviços supostamente prestados por outras empresas do segmento da construção civil.

Para melhor visualização, separam-se os dois tópicos, iniciando pelas empresas contratadas pela recorrente e das quais seus diretores eram igualmente e ao mesmo tempo, sócios:

Conforme TVF foram selecionadas para exame as empresas FR2X Consultoria e Projetos Ltda – ME (CNPJ 09.649.764/0001-87), Rafe Engenharia e Serviços Ltda – EPP (CNPJ 01.575.607/0001-62), São Bento Consultoria Ltda – EPP (CNPJ 09.540.579/0001-50) e MPR Assessoria Financeira Ltda – EPP (CNPJ 07.944.781/0001-11), uma vez que elas têm como sócios-administradores pessoas que, no mesmo período, eram Diretores da Delta, conforme tabela a seguir:

| Nome | Diretor | CPF | Valor (R\$) |
|-----------|------------------------------|----------------|--------------|
| FR2X | Carlos Roberto Duque Pacheco | 224.180.914-49 | 2.891.848,70 |
| RAFE | Paulo Meriade Duarte | 347.895.707-97 | 826.353,81 |
| SÃO BENTO | Aluizio Alves De Souza | 127.950.894-91 | 692.502,27 |
| MPR | Marilia Pinto Ribeiro | 029.901.888-19 | 83.552,53 |

Segundo apurado pelo Fisco, estas seriam as ligações entre a recorrente e as empresas das quais seus diretores eram concomitantemente sócios e todos os fatos envolvendo as glosas perpetradas:

| Empresa | Fatos apurados |
|-----------|--|
| FR2X | <ul style="list-style-type: none"> As Notas Fiscais apresentadas trazem como descrição “consultoria na área de engenharia”, não identificando devidamente os serviços prestados; O único contrato apresentado foi firmado em 02/01/2013, ou seja, não trata das operações aqui levantadas; FR2X declarou que quem prestou os serviços foi o sócio Carlos Roberto Duque Pacheco; não há informação de trabalhador na empresa; No mesmo período o referido senhor era Diretor-Executivo da interessada, sendo que parte das suas atribuições consistia em “consultoria na área de engenharia”, conforme Estatuto Social; e Não há informação de trabalhador na empresa. |
| RAFE | <ul style="list-style-type: none"> As Notas Fiscais apresentadas são de “engenharia consultiva”; Não foi apresentado contrato pela interessada; RAFE declarou que os serviços foram prestados pelo responsável Paulo Meriade Duarte” e apresentou contrato firmado em 25/08/2003, que teria sido renovado (apesar de prever em sua Cláusula 7ª que a prorrogação teria que ser por escrito), no qual o objeto é prestação de serviços de consultoria na área engenharia civil destinada a otimizar as atividades nesta área da contratante; e O “aceite” das notas fiscais apresentadas foi feito pelo Diretor Regional Paulo Meriade Duarte (a mesma pessoa que teria prestado os serviços pela RAFE) que, pelo Estatuto Social, já teria atribuição similar. |
| São Bento | <ul style="list-style-type: none"> As Notas Fiscais são de “Assessoria, consultoria e elaboração de relatório”; São Bento (baixada – informações prestadas pelo Sr. Aluizio Alves de Souza) apresentou Razão que, do seu exame, permitiu concluir que |
| | <p>apenas os sócios poderiam ter prestado os serviços (não há informação de trabalhador na empresa), no caso o Sr. Aluizio, já que formado em engenharia; e</p> <ul style="list-style-type: none"> No período, o referido Sr. era Diretor Regional da interessada inferindo-se que já fazia parte das suas atribuições estatutárias as atividades que foram prestadas pela São Bento. |
| MPR | <ul style="list-style-type: none"> As Notas Fiscais são de “assessoria financeira”; O contrato não foi apresentado; De acordo com as informações prestadas pela MPR na DIPJ 2010, Ficha 70, não houve remuneração a empregados no ano de 2009; e No período da prestação dos serviços, janeiro a julho de 2009, Marília Pinto Ribeiro, sócia majoritária e administradora da MPR segundo registro na JUCESP, era Diretora Financeira da interessada. |

Como visto no quadro acima, basicamente os motivos das glosas repousaram

1. no fato de se tratar de serviços de “consultoria e assessoria”, matérias de difícil mensuração e comprovação, até pelo caráter abstrato de que se revestem tais serviços;
2. terem sido contratadas para realizar tais “serviços” empresas das quais os sócios eram, ao mesmo tempo, diretores da contratante; e,
3. a falta de estrutura física, corporativa, empresarial e de funcionários das contratadas.

Pois bem, embora a recorrente pontue que os a) documentos apresentados no curso da ação fiscal seriam válidos e hábeis para suportar todos os lançamentos contábeis; b) que o conjunto probatório deve ser analisado perante os ditames legais, donde se concluirá que os

serviços tomados foram realizados, necessários e normais em relação à atividade da interessada; e, c) que não deve ser admitido que presunções e ilações tenham mais força do que a prova documental trazida à colação, fato é que, em momento algum conseguiu elidir os fatos narrados e, mais ainda, as sólidas argumentações do Fisco e da decisão *a quo* acerca dos evidentes contornos de todas as operações, ou seja, justificar por que empresas pertencentes aos mesmos diretores da recorrente foram contratadas para realizar, em tese, consultoria e assessoria que estes mesmos profissionais poderiam e deveriam tê-las feito enquanto na direção da própria autuada.

Dizendo mais claramente, por que teriam esses serviços que, embora revestidos de roupagem de pessoa jurídica, com CNPJ e emissão de notas fiscais, eram efetivamente prestados pelas pessoas físicas de seus sócios (e, lembre-se, diretores da recorrente), repita-se, por que contratar tais “pessoas jurídicas” se as mesmas pessoas físicas que prestaram a “consultoria e assessoria” poderiam realizar o mesmo procedimento no dia-a-dia das suas atividades e obrigações como gestores da contribuinte?

É evidente que, desde que dentro dos limites da lei, é lícito aos contribuintes administrar da forma que melhor lhes aprouver seus negócios. Todavia, se esta prerrogativa é válida para as relações de natureza cível e afeta ao direito privado, pode não ser tão válida assim quando se adentra o raio de ação do direito tributário (direito público) e quando uma das partes é o Erário, em última análise, a própria sociedade politicamente constituída em forma de nação.

Concretamente, se a recorrente, abrindo mão de seu poder de mando em relação a seus diretores (que, presume-se, possuem capacidade técnica para a realização de “consultoria, assessoria, engenharia consultiva”, tanto que constituíram PJ com esta finalidade), se a recorrente, repita-se, achou por bem contratar as empresas das quais os mesmos diretores são sócios (provavelmente pagando muito mais por isso) ao invés de, dentro das relações normais de vínculo de diretor/empresa ter exigido que tais serviços fossem prestados no âmbito da própria recorrente e como parte das obrigações de cada um deles, este fato, na seara cível e privada pode não sofrer restrições. Porém, no âmbito do direito tributário – e aí veio o questionamento do Fisco – por que pagar mais por um serviço que os diretores poderiam fazer enquanto no exercício de suas próprias atividades estatutárias? Onde a “necessidade”, “normalidade” e usualidade” de tais serviços e sua terceirização, com dispêndios maiores, se a própria empresa dispunha de condições para realizá-los JUSTAMENTE com o labor de seus diretores (sócios das contratadas)?

Certo que foram emitidas “notas fiscais”, mas só isso não basta. O direito não é feito apenas de forma, mas de substância e materialidade. No caso, além dos questionamentos já feitos anteriormente neste voto, cabe mais um alerta: conforme vastamente demonstrado pelo Fisco, as “pessoas jurídicas” não tinham estrutura alguma a lhes dar suporte, não possuíam empregados, os serviços contratados seriam prestados pelos próprios sócios (e diretores da recorrente) e seriam exatamente os mesmos que lhes incumbiria laborar como gestores da Delta.

A título de exemplo, veja-se o caso da MPR que tinha como sócia majoritária à época dos fatos, Marília Pinto Ribeiro (daí MPR) e que teria sido contratada para prestar “serviços de assessoria financeira” para a recorrente, sendo que, **ao mesmo tempo**, referida pessoa física era, estatutariamente (conforme registros da recorrente na Junta Comercial) a DIRETORA FINANCEIRA da Delta.

Ora se tinha capacidade técnica para prestar este tipo de trabalho, tanto que era Diretora Financeira da recorrente, por que não o fez no exercício desta função, preferindo “abrir” uma pessoa jurídica e lá realizar o mesmíssimo trabalho que faria enquanto na gestão da Delta?

No mesmo tom, o “serviço” prestado pela pessoa jurídica FR2X, cujo sócio, Carlos Roberto Duque Pacheco era, ao mesmo tempo e na mesma época, Diretor-Executivo da interessada e que tinha, como parte de suas atribuições previstas nos Estatutos Sociais da Delta justamente “consultoria na área de engenharia”, conforme Estatuto Social.

Mais, no caso da RAFE, o “aceite” das notas fiscais apresentadas foi feito pelo Diretor Regional Paulo Meriade Duarte (a mesma pessoa que teria prestado os serviços pela RAFE) e que, pelo Estatuto Social, já teria atribuição similar na recorrente.

E cabe aqui repetir, se tinham capacidade técnica para realizar tais atividades de cunho técnico e para isso, presume-se, foram guindados à posição de diretores da recorrente, por que não fizeram estes trabalhos inerentes às suas áreas na condição de gestores da Delta, indo fazê-los em outro estágio?

Ainda que restringindo o alcance dos preceitos do artigo 154, da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S/A)⁶ ao âmbito meramente societário, é bastante sólido concluir que todo o procedimento ocorrido com a contratação de empresas pertencentes a sócios da recorrente para realizar serviços pessoais executados por estes mesmos sócios e que deveriam ser por eles satisfeitos no exercício de suas funções de diretores da Delta sinaliza para um quadro em que a “normalidade” e “necessidade” exigidas pelo artigo 299 ficaram muito longe de serem atingidas; ao contrário, parecem ter tido como fim muito mais permitir ganhos extras a seus diretores que a cuidar dos interesses da empresa.

De outro eito, não é demais lembrar, por ser óbvia tal constatação, que, em qualquer situação, a recorrente, empresa de grande porte à época, **dispunha de muito mais condições de apoio e estrutura administrativa e técnica para subsidiar e sustentar os trabalhos que seus diretores resolveram fazer fora dela, sem ajuda de um único funcionário e com nenhuma base logística.**

Claramente, despesas assim tomadas não atendem aos requisitos imperiosamente definidos no artigo 299, do RIR/1999.

⁶ Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.

§ 1º O administrador eleito por grupo ou classe de acionistas tem, para com a companhia, os mesmos deveres que os demais, não podendo, ainda que para defesa do interesse dos que o elegeram, faltar a esses deveres.

§ 2º É vedado ao administrador:

a) praticar ato de liberalidade à custa da companhia;

b) sem prévia autorização da assembléia-geral ou do conselho de administração, tomar por empréstimo recursos ou bens da companhia, ou usar, em proveito próprio, de sociedade em que tenha interesse, ou de terceiros, os seus bens, serviços ou crédito;

c) receber de terceiros, sem autorização estatutária ou da assembléia-geral, qualquer modalidade de vantagem pessoal, direta ou indireta, em razão do exercício de seu cargo.

§ 3º As importâncias recebidas com infração ao disposto na alínea c do § 2º pertencerão à companhia.

§ 4º O conselho de administração ou a diretoria podem autorizar a prática de atos gratuitos razoáveis em benefício dos empregados ou da comunidade de que participe a empresa, tendo em vista suas responsabilidades sociais.

Desse modo, mesmo sendo indubitado que a recorrente **suportou um decréscimo em seu patrimônio**, ou seja, uma perda, um gasto, uma despesa, esse dispêndio, quando trazido à ação da legislação fiscal deve se conformar aos ditames do referido artigo 299, do RIR/1999⁷, sem o que, embora “despesas”, **não são dedutíveis**.

É a doutrina de Edmar Oliveira Andrade Filho, já citado, pg. 277:

“Ao eleger o critério da necessidade a lei requer a demonstração, em cada caso, de um vínculo de inerência entre os bens e serviços adquiridos e a atividade explorada pela pessoa jurídica e que constitui a fonte produtora dos rendimentos.

(...)

A verificação, em cada caso, do atendimento ao critério inerência, requer a demonstração de que os mesmos tenham produzido benefício direto ou indireto para o patrimônio social do sujeito passivo que faz o desembolso de recursos e não de outra pessoa.

Em face do princípio da separação entre sócios e sociedades e da individualidade tributária de cada pessoa jurídica, não é admissível a dedução de um gasto feito em benefício de outrem, porque isso denuncia o caráter “desnecessário” da despesa (negrito acrescentado).

E continuar (pg. 283):

“Certas operações realizadas com pessoas relacionadas, direta ou indiretamente, trazem a marca da suspeição quando há negócio jurídico caracterizado como “self dealing” (...) espécie de negócio consigo mesmo ou em que uma mesma pessoa controla ambos os lados de uma operação” (destacado).

Reiterando o quanto já expresso, ainda que a defesa veementemente tenha se contraposto às conclusões da Fiscalização, na verdade não conseguiu infirmar o trabalho do Fisco. De fato, em momento algum das peças recursais foram mostradas as justificativas para a contratação das pessoas jurídicas pertencentes aos seus diretores para executar o mesmo serviço que deveria fazer nas suas funções estatutárias.

Mais ainda, não conseguiu trazer justificativa plausível para o fato de tais empresas, beneficiárias de vultosos recebimentos, existirem sem ter a mínima estrutura organizacional para isso, como empregados ou instalações, por exemplo, impondo concluir-se que os serviços – se realizados – foram feitos pelos próprios dirigentes da instituição, enquanto

⁷ Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, **necessárias** à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as **usuais** ou **normais** no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

sócios da empresa prestadora de serviço contratada, sendo que **PODERIAM E DEVERIAM** realizar tais serviços como dirigentes que eram da Delta.

Em suma, efetivamente, qual seria o motivo de um dirigente, que administra uma empresa de grande porte, cargo para o qual foi eleito ou designado certamente em razão de qualidades intrínsecas e extrínsecas de que é possuidor, de modo a realizar profícuo trabalho em prol da sociedade, deixar de prestar tais serviços enquanto dirigente da mesma, constituir uma empresa e vir a prestar serviços à empresa da qual é diretor – trabalho que deveria realizar como seu dirigente - e receba, via pessoa jurídica que foi constituída exclusivamente para tal fim, volumosos valores?

Certamente a resposta, como dito antes, visou muito mais remunerar indiretamente referidos dirigentes, ainda que pudesse levar à indedutibilidade fiscal de tais despesas assim nascidas.

É importante registrar que o fato de as empresas atrás arroladas terem constituição jurídica regular, inclusive recolhendo os eventuais tributos devidos não modifica o entendimento aqui esposado.

De fato, há uma grande diferença entre forma e essência. Enquanto aquela se restringe aos contornos formais e legais da pessoa jurídica, a essência é a própria natureza para a qual ela foi constituída.

No caso, concreto, repita-se, ainda que formalmente constituídas, citadas “empresas” tiveram como essência e fim só um objetivo: **serem contratadas pela Delta para a prestação de serviços para os quais seus próprios sócios – coincidentemente diretores desta última – estavam legal, estatutária e competentemente preparados para prestarem, sem necessidade de desembolsos anuais extras em torno de R\$ 5 milhões de reais**, que mais ratifica a conclusão de que foram constituídas com o único fim de receberem os recursos advindos da recorrente.

Mais ainda, dentro da lógica e dos padrões do mercado, seria lícito presumir que as empresas FR2X, RAFE, São Bento e MPR, pela alta capacidade técnica, profissional, estrutural, administrativa, comercial, de marketing de que deveriam dispor (como sustentado nas peças recursais), deveriam prestar serviços a dezenas de outras empresas. Isso não se vê ou se vê em parcelas insignificantes e desprezíveis.

De outro lado, dentro da mesma lógica do mercado e na ordem inversa, seria viável imaginar-se que a Delta fosse buscar, nesse mesmo mercado, outras empresas ou profissionais competentes e de igual ou semelhante qualificação, ao menos para cotação de preços, para prestar os mesmos serviços para os quais se vinculou com as empresas de seus diretores. Certamente, pelo valor fixado para a execução dos trabalhos (quase R\$ 5 milhões de reais por ano), não faltariam empresas interessadas em, **ao menos**, apresentar suas propostas.

Nada disso, entretanto, ocorreu.

Assim, considerando que as notas fiscais e os contratos apresentados (parte) não comprovam qual foi efetivamente o serviço prestado, não demonstrando, ao contrário do

alegado, como o referido serviço teria contribuído para a atividade da interessada, o trabalho fiscal se robustece e as glosas se impõem.

Registre-se não haver o que imputar que o Fisco tenha se utilizado de presunção ou ilações. Na verdade, a documentação apresentada pela interessada não é hábil e suficiente a comprovar a dedutibilidade das despesas em comento.

Adicionalmente, quanto à invocação da recorrente dos preceitos do art. 358 do RIR/1999⁸, entendo ser inaplicável ao caso concreto, primeiro porque não há evidência nos autos de que os gastos em questão correspondessem a remuneração, gratificação ou vantagem financeira concedida aos referidos profissionais por serviços prestados à companhia no desempenho de suas funções estatutárias como diretores da Delta, quando se poderia creditar tais dispêndios como previsto no referido dispositivo regulamentar.

Depois porque, antes, e na verdade, o que se tem nos autos são pagamentos desnecessários, inusuais e anormais a empresas de propriedade dos referidos diretores (tema exaustivamente visto antes), o que, sem sombra de dúvidas, retira de referidos desencaixes, por

⁸ Art. 358. Integração a remuneração dos beneficiários ([Lei nº 8.383, de 1991, art. 74](#)):

I - a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação:

a) de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica;

b) de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na alínea precedente;

II - as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagas diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

a) a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;

b) os pagamentos relativos a clubes e assemelhados;

c) o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros;

d) a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no inciso I.

§ 1º A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes, observado o disposto no [art. 622 \(Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, § 1º\)](#).

§ 2º A inobservância do disposto neste artigo implicará a tributação dos respectivos valores, exclusivamente na fonte, observado o disposto no [art. 675 \(Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º\)](#).

§ 3º Os dispêndios de que trata este artigo terão o seguinte tratamento tributário na pessoa jurídica:

I - quando pagos a beneficiários identificados e individualizados, poderão ser dedutíveis na apuração do lucro real;

II - quando pagos a beneficiários não identificados ou beneficiários identificados e não individualizados ([art. 304](#)), são indedutíveis na apuração do lucro real, inclusive o imposto incidente na fonte de que trata o parágrafo anterior.

completo, qualquer possibilidade de que pudessem vir a ser tratados como benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores NO EXERCÍCIO DE SUAS ATIVIDADES LABORAIS NA COMPANHIA e, assim, ao amparo do artigo 358, do RIR/1999, então vigente.

Mais a mais, se assim fossem, tais rendimentos deveriam integrar a remuneração dos beneficiários nas suas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física, cabendo à recorrente ter trazido aos autos tal comprovação, na forma do que dispõe o § 1º, do art. 358 do RIR/1999, para assim poder ver aplicado o preceito do § 3º, I, do mesmo dispositivo regulamentar:

§ 1º A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes, observado o disposto no [art. 622 \(Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, § 1º\)](#).

(...)

§ 3º Os dispêndios de que trata este artigo terão o seguinte tratamento tributário na pessoa jurídica:

I - quando pagos a beneficiários identificados e individualizados, poderão ser dedutíveis na apuração do lucro real;

Descumprido o § 1º, inaplicável o disposto no § 3º.

Deste modo, neste subitem, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário, mantendo a decisão recorrida, lembrando que o Acórdão da DRJ já havia exonerado o valor de R\$ 28.701,14 (São Bento).

2.2) DA GLOSA DE DESPESAS REFERENTES AOS SERVIÇOS PRESTADOS PELAS EMPRESAS CGR, VILAR REAL, DFRANCO, PIERRE TRANSP, PEDRO E ODAIR, SOLUÇÃO, S GARCIA, JE LOCADORA, GA CARVALHO, BELÉM, ROTH'S E PELEGRINA:

Ainda no tópico relativo ao Grupo II, subitem acima, a Fiscalização apontou (TVF – fls. 821/826):

- a existência de notas fiscais e/ou recibos e/ou notas de débito: caracterizadas como inidôneas; sem nenhuma discriminação quanto ao serviço prestado; nos quais a descrição não identifica e/ou não quantifica o serviço prestado e/ou não identifica o período e/ou local da prestação do serviço; que se referem a serviços prestados não previstos em contrato e/ou realizados em locais diversos dos contratualmente previstos; sem apresentação do contrato correspondente;
- os contratos apresentados, em muitos casos, não sustentam o nível de faturamento atribuído àquelas empresas – mesmo que suas locações e serviços fossem ininterruptos, atravessando todas as horas do dia, todos os dias da semana, dada a reduzida quantidade de equipamentos e

prestadores de serviços expressamente negociados (considerando seus preços, por hora ou dia);

concluindo pela necessidade de se exigir, de ofício, os valores seguintes⁹:

| Nome | CNPJ | UF | Valor (R\$) |
|---------------|--------------------|----|--------------|
| CRG | 10.682.608/0001-05 | RJ | 8.030.616,55 |
| VILAR REAL | 04.454.246/0001-94 | RJ | 4.176.225,54 |
| DFRANCO | 07.486.432/0001-01 | RJ | 4.170.661,42 |
| PIERRE TRANSP | 03.287.275/0001-46 | RJ | 1.465.204,92 |
| PEDRO E ODAIR | 08.014.220/0001-86 | RJ | 1.376.772,79 |
| SOLUÇÃO | 08.220.555/0001-50 | SP | 1.101.950,00 |
| S GARCIA | 07.533.910/0001-89 | RJ | 927.008,45 |
| JE LOCADORA | 07.368.601/0001-09 | RJ | 754.808,30 |
| GA CARVALHO | 05.774.760/0001-70 | MA | 695.614,19 |
| BELEM | 93.318.517/0001-04 | RS | 665.450,66 |
| ROTH'S | 02.132.570/0001-60 | SP | 616.588,00 |
| PELEGRINA | 45.875.150/0001-87 | SP | 558.238,00 |

Contrapondo-se, a recorrente sustenta ter o Fisco uma visão limitada da dinâmica usual da atividade de construção civil desenvolvida por empresa do seu porte. Mais, que, o importante é que todos referidos fornecedores efetuaram serviços e locações necessários e relacionados às atividades geradoras dos seus rendimentos, além de que são usualmente possíveis de serem contratados e, desta forma, nenhuma suposta irregularidade formal implicaria, isoladamente, na indedutibilidade geral das despesas e custos que foram pagos e cujo objeto foi efetivamente prestado.

Diz mais a defesa, que o grau de detalhes exigido pela Autoridade Fiscal é incompatível com o volume de operações atingido pela atuada que, em seu auge, chegou a autorizar mais de 2000 pagamentos diários.

Disse ainda (RV – fls. 5541):

⁹ Conforme consta do TVF, as empresas citadas possuem a seguinte denominação social e identificação de CNPJ:

CRG Locação de Maquinas e Equipamentos e Terraplenagem LTDA - ME – CNPJ 10.682.608/0001-05;
Vilar Real Construção e Terraplanagem LTDA – CNPJ 04.454.246/0001-94;
D. Franco Tecnologia e Equipamentos LTDA - ME – CNPJ 07.486.432/0001-01;
Pierre Transporte Rodoviário de Cargas LTDA - ME – CNPJ 03.287.275/0001-46;
Pedro e Odair da Silva Serviços de Construção LTDA - ME – CNPJ 08.014.220/0001-86;
Solução Rental Locação de Equipamentos e Maquinas de Construção LTDA - ME – CNPJ 08.220.555/0001-50;
Sérgio Garcia de Freitas - EIRELI – CNPJ 07.533.910/0001-89;
J.E. Locadora de Veículos 37 LTDA - ME – CNPJ 07.368.601/0001-09;
G.A. de Carvalho & Cia LTDA - ME – CNPJ 05.774.760/0001- 70;
Transportadora Belém LTDA - ME – CNPJ 93.318.517/0001-04;
Roth's Empresa de Transportes LTDA - ME – CNPJ 02.132.570/0001-60; e
Terraplenagem Pelegrina LTDA - EPP – CNPJ 45.875.150/0001-87.

8.54. Em suma, para todos os fornecedores deste “Grupo II” há contratos e notas fiscais que comprovam a efetividade dos serviços. A necessidade e usualidade são claras e evidentes pela correlação existente entre os serviços contratados e as atividades da Recorrente. Como pode a mera ausência de descrição pormenorizada em algumas notas fiscais ser suficiente para justificar a glosa da totalidade das despesas pagas, no ano-calendário de 2009, aos referidos fornecedores?

A decisão *a quo* desconsiderou essas alegações e documentos juntados, exonerando tão somente valores comprovadamente lançados em duplicidade, a saber:

Nas literais palavras do voto condutor (Ac. recorrido – fls. 5445/5446):

“Portanto, não há como considerar suficiente a documentação apresentada pelas inconsistências / fragilidades anteriormente apontadas.

Do anteriormente exposto, depreende-se que não foram elididos na impugnação, momento propício para contraditar, os motivos de direito e de fato apontados pela autoridade autuante no Termo de Verificação Fiscal às fl. 821/826 que ensejaram a glosa das despesas em questão.

Por fim, impende registrar que, do confronto das despesas glosadas objeto do GRUPO I (Plan 1 – fl. 870) e das despesas glosadas objeto do GRUPO II referente a este item da autuação (Plan4 – fl. 875/902), observou-se duplicidade de glosa dos valores a seguir relacionados:

| Data | Conta | Débitos (R\$) | Histórico | Plan1 fl. | Plan4 fl. |
|------------|-------------------|---------------|---|-----------|-----------|
| 05/05/2009 | Fretes e Carretos | 20.582,43 | Vlr. Ref. NF 001668 – Pierre Transp Rod | 870 | 890 |
| 06/01/2009 | Aluguel Equip. | 8.800,17 | Vlr. Ref. NF 000155 – Maia e Silva Serv | 870 | 893 |
| 04/03/2009 | Aluguel Equip. | 70.863,79 | Vlr. Ref. NF 000160 – Maia e Silva Serv | 870 | 893 |
| 06/04/2009 | Aluguel Equip. | 69.044,69 | Vlr. Ref. NF 000170 – Maia e Silva Serv. | 870 | 893 |
| 29/03/2009 | Aluguel Equip. | 6.383,65 | Vlr. Ref. NF 001663 – S Garcia de Freitas | 870 | 895 |
| 11/11/2009 | Aluguel Veic. | 18.585,32 | Vlr. Ref. NF 039612 – S Garcia de Freitas | 870 | 897 |
| 04/11/2009 | Aluguel Equip. | 17.811,29 | Vlr. Ref. NF 000148 – J E Locad de Veic | 870 | 898 |
| 09/01/2009 | Aluguel Equip. | 50.228,00 | Vlr. Ref. NF 000396 – Terraplanagem Pel | 870 | 902 |
| 19/01/2009 | Aluguel Equip. | 49.860,00 | Vlr. Ref. NF 000397 – Terraplanagem Pel | 870 | 902 |
| | | 312.159,34 | | | |

Assim, impende desconsiderar as glosas referentes ao montante de R\$ 312.159,34 por terem sido lançadas em duplicidade”.

Compulsando os autos, especialmente o rol probatório trazido pela contribuinte ainda em sede de impugnação, verifiquei, analisei e conclui:

1. Comprovação serviços prestados por CGR (Doc. 02 – fls. 3880/3999):

A acusação fiscal (TVF – fls. 812/814) aponta que “a tabulação do faturamento por período de locação, como registrado nas notas, comparado com o valor máximo que a empresa poderia obter com a locação dos equipamentos relacionados no contrato (considerando a utilização dos equipamentos 24 horas por dia nos referidos períodos) apresenta uma relevante discrepância (na comparação do total faturado com o valor máximo que se poderia faturar a diferença é de mais de um 1,4 milhões de reais – 17,62 % do valor total dos serviços)”, chegando a um valor de R\$ 6,617 milhões contra os R\$ 8,030 milhões registrados pela Delta e glosados no procedimento.

Assenta ainda não ter sido possível aferir os valores questionados porque a CGR foi extinta. Mais, que “*as notas fiscais digitalizadas da CRG, de abril a dezembro de 2009, fazem referência à “locação de equipamentos sem operador”, sem a descrição de quais seriam tais equipamentos, o preço da locação de cada equipamento, a quantidade de horas da locação e o local onde os equipamentos seriam utilizados*”.

Minha análise: embora reconheça a detalhada manifestação do Fisco, elaborando inclusive planilha com os possíveis custos que implicariam na locação dos equipamentos, penso que a dinâmica dos negócios pode muitas vezes alterar referidos montantes preliminarmente fixados.

É verdade que não foi possível aferir junto ao fornecedor dos serviços (CGR) o motivo da divergência (em torno de 17,6%) nem a recorrente prestou maiores esclarecimentos, ainda que intimada.

Todavia, a juntada de notas fiscais, não questionadas como inválidas pelo Fisco e a entrega de memorandos, relatórios e planilhas de medição demonstrando o mínimo de controle do que foi avençado e executado (sempre lembrando a respeito de documentos internos da empresa o quanto já exprimi neste voto), aliada à inequívoca necessidade (ainda que em tese) da utilização por empresas de construção civil de máquinas e equipamentos de terraplenagem, levam-me a considerar que não só tais despesas são necessárias como os documentos encartados mostram a devida comprovação que se exige nestes casos.

Assim, neste aspecto, reformo parcialmente a decisão recorrida e considero comprovada parte das despesas efetuadas com a empresa CGR (CNPJ n.º 10.682.608/0001-05), na forma abaixo discriminada:

| <u>Data</u> | <u>Nota Fiscal</u> | <u>Valor</u> | <u>Fls.</u> |
|-------------|--------------------|--------------|-------------|
| 01/04/2009 | 0003 | 225.172,85 | 3882 |
| 06/04/2009 | 0004 | 232.749,32 | 3885 |
| 06/04/2009 | 0006 | 191.592,82 | 3888 |
| 13/04/2009 | 0007 | 313.691,96 | 3891 |
| 13/04/2009 | 0008 | 294.117,65 | 3893 |
| 15/04/2009. | 0012 | 273.529,41 | 3896 |
| 27/04/2009 | 0014 | 294.117,65 | 3899 |
| 30/04/2009 | 0017 | 294.117,65 | 3902 |
| 18/05/2009 | 0021 | 220.500,00 | 3907 |
| 18/05/2009 | 0022 | 182.135,24 | 3911 |
| 21/05/2009 | 0023 | 142.414,00 | 3915 |
| 01/06/2009 | 0024 | 182.381,18 | 3920 |
| 08/06/2009 | 0025 | 272.941,18 | 3925 |
| 16/06/2009 | 0029 | 292.327,25 | 3930 |
| 19/06/2009 | 0030 | 283.962,14 | 3935 |
| 01/07/2009 | 0032 | 326.792,59 | 3940 |
| 09/07/2009 | 0035 | 86.175,72 | 3945 |
| 27/07/2009 | 0036 | 282.434,40 | 3950 |

| | | | |
|--------------|------|---------------------|------|
| 10/08/2009 | 0039 | 270.588,24 | 3954 |
| 04/09/2009 | 0043 | 167.814,31 | 3959 |
| 22/09/2009 | 0047 | 321.865,47 | 3965 |
| 22/09/2009 | 0048 | 171.658,73 | 3968 |
| 02/10/2009 | 0051 | 207.160,13 | 3971 |
| 13/10/2009 | 0052 | 263.577,59 | 3974 |
| 13/10/2009 | 0053 | 211.601,83 | 3978 |
| 23/10/2009 | 0056 | 209.302,30 | 3983 |
| 23/10/2009 | 0057 | 104.651,16 | 3987 |
| 11/11/2009 | 0065 | 180.232,56 | 3993 |
| 23/11/2009 | 0067 | 148.922,23 | 3996 |
| TOTAL | | 6.648.527,56 | |

Resumo lançamentos exonerados e mantidos CGR:

| | |
|-------------------------------|--------------|
| 1. Valor lançado | 8.030.616,55 |
| 2. Valor exonerado pela DRJ | 0,00 |
| 3. Valor exonerado neste voto | 6.648.527,56 |
| 4. Valor mantido (1 – 2 – 3) | 1.382.088,99 |

Observe-se que o valor comprovado é muito próximo aos cálculos que o Fisco realizou e entendeu possíveis (TVF – planilha – fls. 812/814), ou seja, R\$ 6.617.520,00 (para R\$ 6.648.527,56), robustecendo o rol probatório da recorrente.

2. Comprovação serviços prestados por Vilar Real (Doc. 03 – fls. 4000/4095):

A acusação fiscal (TVF – fls. 814/817) aponta que “*com relação as digitalizações das notas fiscais das operações com a VILAR REAL, período de janeiro a setembro de 2009, faz-se mister observar que as de n.º 511 até n.º 609 (95,63% do valor dos serviços prestados) indicam a Autorização de Impressão de Documentos Fiscais – AIDF GIS-752/2008, que autorizaria a emissão das notas 501 a 750 e, em um total contrassenso, as de n.º 651 a 655 indicam a AIDF GIS-383, de 18/08/2009, que autorizaria a emissão das notas 501 a 1000. Por indicação das próprias notas, que trazem a observação: “Prestador de Serviço, para Verificar a Veracidade da N.F. entre no Site: www.informe.issqn.com.br”, foram feitas consultas à situação cadastral e à autenticidade da AIDF. Obtendo como resultado que o AIDF autêntico é o GIS-383 de 2009. Na busca de mais elementos de comprovação da inidoneidade das notas n.º 511 até n.º 609, buscou-se programar um procedimento fiscal na gráfica registrada nas mesmas, sendo apurado que o CNPJ informado, 32.354.615/0001-42, não é válido. Consultado o cadastro de contribuintes de ICMS do Estado do Rio de Janeiro, onde estaria domiciliada a gráfica, com a inscrição estadual informada em tais notas e, mais uma vez, verificou-se que a inscrição também era inválida. Restando, assim, comprovado a inidoneidade de tais notas (consultas constam do ANEXO IX)”*.

Assenta ainda que “*é fato que as notas que representam mais de 95,63% do montante dos serviços prestados são inidôneas. Mas, além disso, os documentos apresentados não*

bastam para que se possa demonstrar a necessidade, usualidade e normalidade dos dispêndios com a VILAR REAL para a atividade da Delta, pois não têm o detalhamento necessário”.

Minha análise: embora aqui se apliquem as ponderações feitas no item precedente a respeito de relatórios, planilhas, medições, etc. fato é que, incontestavelmente, a maior parte das notas fiscais emitidas pela fornecedora da recorrente são comprovadamente inidôneas.

É certo que, mesmo sendo inidôneo o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido considerada ou declarada inapta, este produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados, **desde que** os adquirentes de bens, direitos e mercadorias ou os tomadores de serviços comprovem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços (art. 82 da Lei no 9.430/96), o que não se vê presente nos autos. Ao contrário, segundo a Autoridade Fiscal (TVF – fls. 816), “o sujeito passivo foi intimado a apresentar as notas fiscais originais, seus relatórios de medição e/ou outros anexos, conforme TIF n.º 14 (item “1” e arquivo “Relação de Notas e Recibos.xls”), lavrado em 14/05/2014. No entanto, como registrado no TIF n.º 15, item “c” e ratificado pelo TIF n.º 19, item “f”, tais documentos não foram apresentados”.

Desse modo, aceito a comprovação feita com as notas fiscais emitidas ao amparo da AIDF n.ºs GIS-383 de 2009, reformando parcialmente a decisão recorrida e considerando comprovada parte das despesas efetuadas com a empresa Vilar Real (CNPJ n.º 04.454.246/0001-94), na forma abaixo discriminada:

| Data | Nota Fiscal | Valor | Fls. |
|--------------|--------------------|------------------|-------------|
| 08/09/2009 | 00651 | 8.785,10 | 4085 |
| 08/09/2009 | 00652 | 9.215,00 | 4088 |
| 08/09/2009 | 00653 | 12.250,00 | 4091 |
| 09/09/2009 | 00654 | 49.928,44 | 4094 |
| 09/09/2009 | 00655 | 3.270,34 | 4095 |
| TOTAL | | 83.448,88 | |

Resumo lançamentos exonerados e mantidos Vilar Real:

| | |
|-------------------------------|--------------|
| 1. Valor lançado | 4.176.225,54 |
| 2. Valor exonerado pela DRJ | 0,00 |
| 3. Valor exonerado neste voto | 83.448,88 |
| 4. Valor mantido (1 – 2 – 3) | 4.092.776,66 |

Observo, por relevante, que a Fiscalização, prudentemente, aprofundou-se nas diligências acerca da gráfica que teria feito a impressão dos documentos ao amparo de AIDF inexistente, concluindo (TVF – fls. 815):

“Na busca de mais elementos de comprovação da inidoneidade das notas n.º 511 até n.º 609, buscou-se programar um procedimento fiscal na gráfica registrada nas mesmas, sendo apurado que o CNPJ

informado, 32.354.615/0001-42, não é válido. Consultado o cadastro de contribuintes de ICMS do Estado do Rio de Janeiro, onde estaria domiciliada a gráfica, com a inscrição estadual informada em tais notas e, mais uma vez, verificou-se que a inscrição também era inválida”.

Por fim, a respeito das alegações contidas em diversos tópicos das peças recursais da recorrente de que não teria poder de polícia para verificar a autenticidade de documentos e correção dos procedimentos de seus fornecedores, razão não lhe cabe. Ao contrário, deve se cercar de instrumentos de controle administrativo de modo a aferir tais regularidades ou então provar sua boa-fé. Concretamente, não fez nenhuma das duas coisas.

3. Comprovação serviços prestados por DFranco (Doc. 04 – fls. 4096/4811):

A acusação fiscal (TVF – fls. 817/818) aponta que “*no que diz respeito às operações realizadas com a DFRANCO, foi apresentado o contrato nº 2.008.487.079, firmado em 12 de dezembro de 2008, que tem em sua cláusula primeira um ampliado objeto: “prestação de serviço de compra, venda e serviços de locação de equipamentos de eletrônica, comunicação, audiovisual (som e vídeo), informática em geral, monitoramento de veículo, desenvolvimento de sistema, auditoria técnica, locação de móveis, automóveis e equipamentos de escritório e organizações e eventos, a serem realizados na área da obra”.*

Mais, que faltaria “*uma informação mais descritiva do que seria o serviço, não tendo sido apresentados contratos ou relatórios profissionais exaustivos e conclusivos quanto à prestação*”; que, “*instaurado um procedimento de diligência na DFRANCO (MPF 07.1.85.00-2013-00347), no qual o termo foi enviado para o domicílio tributário eleito pela empresa junto à Fazenda Federal. Tendo o aviso de recebimento (AR JG515430671BR) retornado com a informação de “desconhecido”. Assim sendo, realizou-se uma diligência no endereço de seu escritório administrativo, conforme 6ª alteração contratual (Av. Sargento de Milícias, 570, Pavuna), localizando a prestadora que foi cientificada do procedimento fiscal e intimada a apresentar determinados documentos, com relação às operações realizadas com a Delta em 2009: os contratos, as notas fiscais, os comprovantes de propriedade ou contrato de locação dos veículos e escrituração contábil das receitas. A prestadora apresentou: um contrato, que é o mesmo que foi apresentado pela Delta, e 85 notas fiscais (documentos constam do ANEXO XI). Não havendo nenhuma nova informação com relação ao que já foi disposto. Com isso, mais uma vez, o sujeito passivo não demonstrou a efetiva necessidade dos dispêndios para a sua atividade.”*

Minha análise: embora reconheça a detalhada manifestação do Fisco, elaborando inclusive planilha com os possíveis custos que implicariam na locação dos equipamentos, penso que a dinâmica dos negócios pode muitas vezes alterar referidos montantes preliminarmente fixados.

É verdade, também, que as notas fiscais não descrevem minuciosamente os serviços efetivamente prestados, quais veículos foram abastecidos, qual o trabalho de informática exercido, etc. Porém, mesmo que muitas vezes estas informações sejam desprovidas de maior qualidade, fato é que a recorrente juntou inúmeros documentos, ainda que natureza interna, que dão suporte à contratação dos serviços, suprimindo, no meu entender, a singeleza das informações presentes no corpo das notas fiscais.

Associe-se a isso a inequívoca necessidade (ainda que em tese) da utilização por empresas de construção civil de máquinas e equipamentos de terraplenagem e sistemas de informática para melhor controle de suas atividades, mormente quando diante de obras de grande porte, o que me leva a considerar que não só tais despesas são necessárias como os documentos encartados mostram a devida comprovação que se exige nestes casos.

Assim, neste aspecto, reformo parcialmente a decisão recorrida e considero comprovada parte das despesas efetuadas com a empresa DFranco (CNPJ nº 07.486.432/0001-01), na forma abaixo discriminada:

| <u>Data</u> | <u>Nota Fiscal</u> | <u>Valor</u> | <u>Fls.</u> |
|-------------|--------------------|--------------|-------------|
| 12/01/2009 | 1108 | 7.400,00 | 4098 |
| 12/01/2009 | 1109 | 7.530,00 | 4106 |
| 12/01/2009 | 1110 | 7.530,00 | 4108 |
| 12/01/2009 | 1111 | 9.220,80 | 4110 |
| 12/01/2009 | 1112 | 9.220,80 | 4117 |
| 12/01/2009 | 1113 | 9.220,80 | 4119 |
| 12/01/2009 | 1114 | 8.000,00 | 4121 |
| 12/01/2009 | 1115 | 7.800,00 | 4122 |
| 12/01/2009 | 1116 | 7.800,00 | 4124 |
| 12/01/2009 | 1117 | 7.600,00 | 4133 |
| 12/01/2009 | 1118 | 6.500,00 | 4135 |
| 12/01/2009 | 1119 | 6.500,00 | 4137 |
| 12/01/2009 | 1120 | 4.500,00 | 4144 |
| 12/01/2009 | 1121 | 1.500,00 | 4149 |
| 12/01/2009 | 1122 | 9.467,90 | 4152 |
| 12/01/2009 | 1123 | 9.467,90 | 4159 |
| 12/01/2009 | 1124 | 9.467,90 | 4161 |
| 12/01/2009 | 1125 | 9.467,90 | 4163 |
| 12/01/2009 | 1126 | 9.467,90 | 4165 |
| 12/01/2009 | 1128 | 9.467,90 | 4168 |
| 12/01/2009 | 1129 | 9.467,90 | 4170 |
| 12/01/2009 | 1130 | 9.467,90 | 4172 |
| 12/01/2009 | 1131 | 9.963,20 | 4174 |
| 12/01/2009 | 1132 | 9.963,20 | 4177 |
| 12/01/2009 | 1134 | 9.963,20 | 4179 |
| 12/01/2009 | 1135 | 9.963,20 | 4182 |
| 12/01/2009 | 1136 | 1.700,80 | 4184 |
| 12/01/2009 | 1137 | 9.963,20 | 4186 |
| 12/01/2009 | 1138 | 9.963,20 | 4188 |
| 12/01/2009 | 1139 | 9.963,20 | 4190 |
| 12/01/2009 | 1140 | 9.963,20 | 4192 |
| 12/01/2009 | 1141 | 9.963,20 | 4194 |
| 12/01/2009 | 1143 | 1.700,80 | 4197 |

| | | | |
|------------|------|-----------|------|
| 11/02/2009 | 1145 | 9.900,00 | 4200 |
| 11/02/2009 | 1146 | 7.000,00 | 4209 |
| 11/02/2009 | 1147 | 7.000,00 | 4211 |
| 11/02/2009 | 1148 | 7.940,00 | 4213 |
| 11/02/2009 | 1149 | 7.940,00 | 4222 |
| 11/02/2009 | 1150 | 7.940,00 | 4224 |
| 11/02/2009 | 1151 | 7.940,00 | 4226 |
| 11/02/2009 | 1152 | 5.615,00 | 4228 |
| 11/02/2009 | 1153 | 5.615,00 | 4236 |
| 11/02/2009 | 1154 | 5.615,00 | 4238 |
| 11/02/2009 | 1155 | 5.615,00 | 4240 |
| 11/02/2009 | 1156 | 9.890,00 | 4242 |
| 11/02/2009 | 1157 | 9.890,00 | 4244 |
| 11/02/2009 | 1158 | 8.344,00 | 4251 |
| 11/02/2009 | 1159 | 8.344,00 | 4253 |
| 11/02/2009 | 1160 | 8.344,00 | 4255 |
| 11/02/2009 | 1161 | 4.788,00 | 4260 |
| 11/02/2009 | 1162 | 1.500,00 | 4265 |
| 11/02/2009 | 1163 | 6.007,60 | 4268 |
| 11/02/2009 | 1164 | 9.963,20 | 4272 |
| 11/02/2009 | 1165 | 9.963,20 | 4274 |
| 11/02/2009 | 1166 | 9.963,20 | 4276 |
| 11/02/2009 | 1167 | 9.963,20 | 4278 |
| 11/02/2009 | 1168 | 9.963,20 | 4280 |
| 11/02/2009 | 1170 | 10.000,00 | 4284 |
| 11/02/2009 | 1171 | 9.039,00 | 4286 |
| 11/02/2009 | 1172 | 9.039,00 | 4288 |
| 11/02/2009 | 1173 | 9.039,00 | 4291 |
| 11/02/2009 | 1174 | 9.039,00 | 4294 |
| 11/02/2009 | 1175 | 9.039,00 | 4296 |
| 11/02/2009 | 1176 | 9.039,00 | 4298 |
| 11/02/2009 | 1177 | 9.039,00 | 4300 |
| 11/02/2009 | 1178 | 9.039,00 | 4302 |
| 11/02/2009 | 1179 | 9.039,00 | 4304 |
| 11/02/2009 | 1180 | 9.375,26 | 4312 |
| 11/02/2009 | 1182 | 10.000,00 | 4318 |
| 11/02/2009 | 1183 | 10.000,00 | 4320 |
| 11/02/2009 | 1184 | 10.000,00 | 4322 |
| 11/02/2009 | 1185 | 10.000,00 | 4324 |
| 11/02/2009 | 1186 | 10.000,00 | 4326 |
| 11/02/2009 | 1187 | 10.000,00 | 4328 |
| 10/03/2009 | 1204 | 7.900,00 | 4330 |
| 10/03/2009 | 1205 | 8.000,00 | 4332 |

| | | | |
|------------|------|-----------|------|
| 10/03/2009 | 1206 | 8.000,00 | 4334 |
| 10/03/2009 | 1207 | 7.940,00 | 4336 |
| 10/03/2009 | 1208 | 7.940,00 | 4339 |
| 10/03/2009 | 1209 | 7.940,00 | 4341 |
| 10/03/2009 | 1210 | 7.940,00 | 4343 |
| 10/03/2009 | 1211 | 8.000,00 | 4352 |
| 10/03/2009 | 1212 | 7.230,00 | 4360 |
| 10/03/2009 | 1213 | 7.230,00 | 4362 |
| 10/03/2009 | 1214 | 7.420,00 | 4364 |
| 10/03/2009 | 1215 | 8.000,00 | 4366 |
| 10/03/2009 | 1216 | 6.000,00 | 4375 |
| 10/03/2009 | 1218 | 6.000,00 | 4377 |
| 10/03/2009 | 1220 | 9.032,00 | 4379 |
| 10/03/2009 | 1221 | 8.000,00 | 4381 |
| 10/03/2009 | 1222 | 8.000,00 | 4387 |
| 10/03/2009 | 1223 | 1.800,00 | 4389 |
| 10/03/2009 | 1224 | 9.140,00 | 4392 |
| 10/03/2009 | 1225 | 4.788,00 | 4396 |
| 10/03/2009 | 1227 | 5.510,00 | 4403 |
| 10/03/2009 | 1229 | 8.822,00 | 4405 |
| 10/03/2009 | 1230 | 10.000,00 | 4409 |
| 10/03/2009 | 1231 | 10.000,00 | 4410 |
| 10/03/2009 | 1232 | 10.000,00 | 4411 |
| 10/03/2009 | 1233 | 10.000,00 | 4412 |
| 10/03/2009 | 1234 | 10.000,00 | 4413 |
| 10/03/2009 | 1235 | 10.000,00 | 4414 |
| 10/03/2009 | 1237 | 9.108,41 | 4415 |
| 10/03/2009 | 1238 | 7.000,00 | 4417 |
| 10/03/2009 | 1239 | 7.000,00 | 4419 |
| 10/03/2009 | 1240 | 10.000,00 | 4421 |
| 10/03/2009 | 1241 | 10.000,00 | 4423 |
| 10/03/2009 | 1242 | 10.000,00 | 4425 |
| 10/03/2009 | 1243 | 10.000,00 | 4427 |
| 10/03/2009 | 1244 | 10.000,00 | 4429 |
| 06/04/2009 | 1265 | 29.820,00 | 4437 |
| 06/04/2009 | 1266 | 22.306,73 | 4445 |
| 06/04/2009 | 1268 | 31.415,89 | 4454 |
| 06/04/2009 | 1269 | 23.681,08 | 4463 |
| 06/04/2009 | 1270 | 9.140,00 | 4472 |
| 06/04/2009 | 1271 | 1.800,00 | 4476 |
| 06/04/2009 | 1272 | 53.690,80 | 4479 |
| 06/04/2009 | 1273 | 53.690,80 | 4482 |
| 06/04/2009 | 1274 | 40.000,00 | 4485 |

| | | | |
|------------|------|-----------|------|
| 06/04/2009 | 1275 | 42.810,00 | 4487 |
| 06/04/2009 | 1276 | 34.411,00 | 4490 |
| 06/04/2009 | 1277 | 34.411,00 | 4493 |
| 06/04/2009 | 1278 | 30.000,00 | 4496 |
| 06/04/2009 | 1281 | 2.200,00 | 4503 |
| 06/04/2009 | 1282 | 27.206,02 | 4506 |
| 13/05/2009 | 1286 | 28.184,00 | 4516 |
| 13/05/2009 | 1287 | 37.380,00 | 4525 |
| 13/05/2009 | 1288 | 23.900,00 | 4535 |
| 13/05/2009 | 1289 | 9.140,00 | 4544 |
| 13/05/2009 | 1290 | 1.800,00 | 4548 |
| 13/05/2009 | 1291 | 3.820,00 | 4551 |
| 13/05/2009 | 1292 | 64.034,59 | 4554 |
| 13/05/2009 | 1293 | 68.822,00 | 4561 |
| 13/05/2009 | 1294 | 2.475,00 | 4564 |
| 13/05/2009 | 1295 | 53.690,00 | 4567 |
| 13/05/2009 | 1296 | 53.690,00 | 4569 |
| 15/06/2009 | 1327 | 33.640,00 | 4572 |
| 15/06/2009 | 1328 | 22.460,00 | 4582 |
| 15/06/2009 | 1329 | 27.420,00 | 4590 |
| 15/06/2009 | 1330 | 37.020,00 | 4599 |
| 15/06/2009 | 1332 | 23.900,00 | 4609 |
| 15/06/2009 | 1333 | 9.140,00 | 4615 |
| 15/06/2009 | 1334 | 22.400,00 | 4619 |
| 15/06/2009 | 1335 | 36.596,95 | 4621 |
| 15/06/2009 | 1337 | 36.596,95 | 4627 |
| 15/06/2009 | 1338 | 37.000,69 | 4629 |
| 15/06/2009 | 1339 | 30.420,00 | 4637 |
| 15/06/2009 | 1340 | 29.940,00 | 4638 |
| 15/06/2009 | 1341 | 3.000,00 | 4641 |
| 14/07/2009 | 1348 | 37.380,00 | 4644 |
| 14/07/2009 | 1349 | 23.900,00 | 4654 |
| 14/07/2009 | 1370 | 22.361,80 | 4663 |
| 14/07/2009 | 1373 | 35.310,75 | 4671 |
| 14/07/2009 | 1374 | 35.310,75 | 4680 |
| 27/10/2009 | 1478 | 46.770,87 | 4682 |
| 27/10/2009 | 1479 | 19.912,00 | 4693 |
| 27/10/2009 | 1480 | 22.420,70 | 4699 |
| 27/10/2009 | 1481 | 35.302,00 | 4706 |
| 27/10/2009 | 1482 | 27.059,80 | 4717 |
| 27/10/2009 | 1483 | 36.236,80 | 4726 |
| 27/10/2009 | 1484 | 17.366,00 | 4735 |
| 28/10/2009 | 1486 | 17.366,00 | 4741 |

| | | | |
|--------------|------|---------------------|------|
| 17/11/2009 | 1428 | 17.366,00 | 4747 |
| 17/11/2009 | 1492 | 47.814,16 | 4753 |
| 17/11/2009 | 1493 | 19.912,00 | 4764 |
| 17/11/2009 | 1494 | 22.420,00 | 4770 |
| 17/11/2009 | 1495 | 35.302,00 | 4777 |
| 17/11/2009 | 1496 | 27.059,80 | 4788 |
| 17/11/2009 | 1497 | 17.366,00 | 4797 |
| 17/11/2009 | 1498 | 34.894,80 | 4803 |
| TOTAL | | 2.640.532,00 | |

Resumo lançamentos exonerados e mantidos DFranco:

| | |
|-------------------------------|--------------|
| 1. Valor lançado | 4.170.661,42 |
| 2. Valor exonerado pela DRJ | 0,00 |
| 3. Valor exonerado neste voto | 2.640.532,00 |
| 4. Valor mantido (1 – 2 – 3) | 1.530.129,42 |

4. Comprovação serviços prestados por Pierre Transp (Doc. 05 – fls. 4812/5019):

A acusação fiscal (TVF – fls. 818/819) aponta que “com relação à PIERRE TRANSP, as notas fiscais apresentadas apontam para “transporte de material”, “locação de retroescavadeira”, “transporte diversos” e “locação de caminhão”. Três notas trazem o período da locação (nº 1703, 1710 e 1717), mas nenhuma indica a quantidade de equipamentos e de horas da locação, nem informa o volume do material transportado e a quantidade de quilômetros percorridos (não foram apresentadas as notas escrituradas, na contabilidade da Delta, com nº 1654, 1657, 1658, 1662, 1666, 1668 e 1674 no montante de R\$ 145.327,39). O contrato apresentado, firmado em 09 de junho de 2008, tem como objeto o transporte de materiais, dispendo: “1.1.1 - O transporte em questão será efetuado pelo CONTRATADO mediante utilização de caminhões tocos (um eixo traseiro) e caminhões trucados (dois eixos traseiros), respectivamente, veículos de sua propriedade, licenciados, mantidos em perfeitas condições e utilização e adequados à finalidade do presente contrato.”. Como nem as notas apresentadas, nem o contrato apontam a quantidade de equipamentos utilizados na prestação e não tendo sido apresentado nenhum outro documento, como por exemplo boletins de medição, não restou evidenciado que os referidos gastos eram realmente necessários e normais à atividade do sujeito passivo”.

Minha análise: da mesma fora que nos itens precedentes, a recorrente não só juntou notas fiscais como memoriais, planilhas, documentos de controle interno, medições, etc. dando suporte aos serviços contratados.

Ademais, como antes relatado neste voto, o Fico não questionou a validade das referidas notas fiscais, apenas alegou que “nenhuma indica a quantidade de equipamentos e de horas da locação, nem informa o volume do material transportado e a quantidade de quilômetros percorridos” (observações que, se presentes, claramente serviriam com muito rigor para a comprovação exigida pela Autoridade Fiscal).

Todavia, nem sempre essa descrição minuciosa e pormenorizada é feita pelo emitente do documento fiscal, ficando muitas vezes o destinatário da nota fiscal impotente para exigir tais informações. De qualquer forma, mesmo que muitas vezes estas informações sejam desprovidas de maior qualidade, fato é que a recorrente juntou inúmeros documentos, ainda que natureza interna, que dão suporte à contratação dos serviços, suprimindo, no meu entender, a singeleza das informações presentes no corpo das notas fiscais.

Associe-se a isso a inequívoca necessidade (ainda que em tese) da utilização por empresas de construção civil de caminhões para transporte de seus materiais, mormente quando diante de obras de grande porte, o que me leva a considerar que não só tais despesas são necessárias como os documentos encartados mostram a devida comprovação que se exige nestes casos.

Assim, neste aspecto, reformo parcialmente a decisão recorrida e considero comprovada parte das despesas efetuadas com a empresa Pierre Transp. (CNPJ n.º 03.287.275/0001-46), na forma abaixo discriminada:

| <u>Data</u> | <u>Nota Fiscal</u> | <u>Valor</u> | <u>Fis.</u> |
|-------------|--------------------|--------------|-------------|
| 04/01/2009 | 1570 | 34.000,00 | 4814 |
| 07/01/2009 | 1572 | 32.500,00 | 4816 |
| 07/01/2009 | 1571 | 33.500,00 | 4818 |
| 07/01/2009 | 1574 | 33.800,00 | 4820 |
| 07/01/2009 | 1575 | 7.008,00 | 4821 |
| 07/01/2009 | 1576 | 7.434,00 | 4822 |
| 10/01/2009 | 1577 | 21.870,43 | 4823 |
| 05/02/2009 | 1581 | 31.763,00 | 4826 |
| 05/02/2009 | 1582 | 8.150,40 | 4829 |
| 05/02/2009 | 1583 | 3.887,00 | 4832 |
| 05/02/2009 | 1585 | 28.693,34 | 4836 |
| 06/02/2009 | 1584 | 16.288,78 | 4838 |
| 09/02/2009 | 1586 | 6.322,00 | 4841 |
| 05/03/2009 | 1592 | 4.000,00 | 4845 |
| 05/03/2009 | 1588 | 7.612,00 | 4848 |
| 05/03/2009 | 1591 | 27.175,08 | 4852 |
| 06/03/2009 | 1589 | 26.491,80 | 4855 |
| 06/03/2009 | 1590 | 11.634,63 | 4859 |
| 09/03/2009 | 1593 | 2.768,22 | 4863 |
| 10/03/2009 | 1594 | 8.006,00 | 4867 |
| 01/04/2009 | 001651 | 4.000,00 | 4873 |
| 01/04/2009 | 001654 | 21.270,94 | 4876 |
| 01/04/2009 | 001655 | 1.755,00 | 4880 |
| 07/04/2009 | 001656 | 6.772,80 | 4883 |
| 08/04/2009 | 001657 | 26.833,79 | 4886 |
| 08/04/2009 | 001658 | 3.771,34 | 4890 |
| 04/05/2009 | 001664 | 4.000,00 | 4893 |

| | | | |
|-------------------|--------------|---------------------|------|
| 05/05/2009 | 001666 | 15.075,30 | 4895 |
| 06/05/2009 | 001668 | 20.582,43 | 4897 |
| 06/05/2009 | 001673 | 55.250,20 | 4900 |
| 08/05/2009 | 001661 | 6.000,00 | 4904 |
| 08/05/2009 | 001662 | 27.890,19 | 4908 |
| 20/05/2009 | 001669 | 12.179,92 | 4912 |
| 03/06/2009 | 001676 | 78.098,69 | 4919 |
| 04/06/2009 | 001674 | 29.903,40 | 4923 |
| 04/06/2009 | 001675 | 6.134,40 | 4926 |
| 06/06/2009 | 001681 | 81.532,88 | 4929 |
| 04/06/2009 | 001682 | 29.518,45 | 4951 |
| 06/07/2009 | 001684 | 6.571,20 | 4954 |
| 21/07/2009 | 001685 | 4.003,00 | 4956 |
| 04/08/2009 | 001687 | 92.236,50 | 4959 |
| 05/08/2009 | 001688 | 7.200,00 | 4962 |
| 05/08/2009 | 001689 | 30.396,51 | 4964 |
| 17/08/2009 | 001690 | 4.019,00 | 4967 |
| 03/09/2009 | 001692 | 80.076,02 | 4971 |
| 03/09/2009 | 001694 | 30.432,79 | 4975 |
| 03/09/2009 | 001695 | 6.873,60 | 4978 |
| 18/09/2009 | 001696 | 4.003,00 | 4981 |
| 05/10/2009 | 001700 | 6.268,80 | 4985 |
| 06/10/2009 | 001701 | 3.359,47 | 4988 |
| 06/10/2009 | 001702 | 24.376,12 | 4990 |
| 07/10/2009 | 001703 | 4.031,94 | 4993 |
| 23/10/2009 | 001704 | 4.003,00 | 4997 |
| 05/11/2009 | 001709 | 19.177,73 | 5001 |
| 11/11/2009 | 001710 | 6.316,91 | 5005 |
| 04/12/2009 | 001716 | 16.598,08 | 5009 |
| 07/12/2009 | 001717 | 7.000,00 | 5012 |
| 07/12/2009 | 001718 | 5.059,09 | 5016 |
| TOTAL (1) | | 1.145.477,17 | |
| | | | |
| 06/05/2009 | 001668 | 20.582,43 | 4897 |
| Vlr. já exonerado | pela decisão | de 1ª Instância | |
| | | | |
| TOTAL (2) | | 1.124.894,74 | |

Resumo lançamentos exonerados e mantidos Pierre Transp.:

| | |
|-------------------------------|--------------|
| 1. Valor lançado | 1.465.204,92 |
| 2. Valor exonerado pela DRJ | 20.582,43 |
| 3. Valor exonerado neste voto | 1.124.894,74 |
| 4. Valor mantido (1 – 2 – 3) | 319.727,75 |

5. Comprovação serviços prestados por Belém (Doc. 06 – fl. 5020/5051):

A acusação fiscal (TVF – fls. 823/824) aponta que “*com relação às operações com a BELEM, as digitalizações apresentadas das notas fiscais, no período de janeiro a dezembro de 2009, discriminam os serviços de “locação de ônibus, micro-ônibus, caminhão, caçamba, tratores com mão de obra”, sem detalhar informações essenciais como a quantidade de cada tipo de veículo, a quantidade de horas, o período da locação e o local da prestação (não foram apresentadas as notas escrituradas, na contabilidade da Delta, com nº 1618, 1679, 1695 e 1708 no montante de R\$ 157.222,66)*”.

Mais ainda, “*a generalidade das informações prestadas nas notas fiscais aliado a falta de apresentação de outra documentação que informasse com minudência os serviços prestados, são insuficientes para evidenciar a real necessidade dos dispêndios para a operação do sujeito passivo*”.

Minha análise: também neste caso servem as observações anteriormente feitas, inclusive e especialmente a existência das notas fiscais, memoriais, planilhas, documentos de controle interno, medições, etc. dando suporte aos serviços contratados. Ademais, é inequívoca necessidade (ainda que em tese) da utilização por empresas de construção civil de caminhões para transporte de seus materiais e de equipamentos de apoio, como “caçambas”. Se a descrição constante das notas fiscais não é um primor de técnica, os documentos que as lastreiam robustecem a comprovação exigida pelo Fisco para estes casos.

Assim, neste aspecto, reformo parcialmente a decisão recorrida e considero comprovada parte das despesas efetuadas com a empresa Transp. Belém Ltda. (CNPJ nº 93.318.517/0001-04), na forma abaixo discriminada:

| <u>Data</u> | <u>Nota Fiscal</u> | <u>Valor</u> | <u>Fis.</u> |
|--------------|--------------------|-------------------|-------------|
| 05/01/2009 | 1602 | 68.500,00 | 5022 |
| 15/01/2009 | 1603 | 10.000,00 | 5026 |
| 13/02/2009 | 1614 | 4.000,00 | 5027 |
| 13/02/2009 | 1613 | 69.473,98 | 5029 |
| 13/03/2009 | 1618 | 90.140,14 | 5031 |
| 08/04/2009 | 1640 | 101.014,14 | 5033 |
| 14/05/2009 | 1659 | 96.690,39 | 5036 |
| 19/05/2009 | 1663 | 57.400,00 | 5039 |
| 13/08/2009 | 1679 | 20.000,00 | 5045 |
| 15/09/2009 | 1690 | 20.000,00 | 5046 |
| 13/10/2009 | 1695 | 21.999,68 | 5048 |
| 17/12/2009 | 1715 | 60.961,99 | 5051 |
| TOTAL | - | 620.180,32 | - |

Resumo lançamentos exonerados e mantidos Transp. Belém Ltda.:

| | |
|-------------------------------|------------|
| 1. Valor lançado | 665.450,66 |
| 2. Valor exonerado pela DRJ | |
| 3. Valor exonerado neste voto | 620.180,32 |
| 4. Valor mantido (1 – 2 – 3) | 45.270,34 |

6. Comprovação serviços prestados por Roth's (Doc. 07 – fl. 5052/5095):

A acusação fiscal (TVF – fls. 824/825) aponta que “quanto à ROTH'S os documentos digitalizados apresentados, foram: i) notas de débito - para “locação de caminhão”, sem informações de quantidade de veículos e de horas de locação e ii) notas fiscais de serviço eletrônicas para “prestação de serviços”, sem qualquer outra informação que os pudesse caracterizar (não foram apresentadas as notas escrituradas, na contabilidade da Delta, com nº 33 e 177 no montante de R\$ 68.557,50). O contrato apresentado foi firmado em 21 de março de 2011, portanto, não trata das prestações de serviços ora analisadas. Por meio do TIF nº 13, item “b” e ANEXO II, registrou-se a constatação de que o contrato com a ROTH'S apresentado teria sido assinado em data posterior às prestações de serviço e intimou-se o sujeito passivo a manifestar-se. Tendo o mesmo respondido, em 14/05/2014, o já discriminado na análise da prestadora anterior”.

Minha análise: também neste caso servem as observações anteriormente feitas. Porém, há que se levar em conta que a maior parte dos documentos acostados pela recorrente para comprovação das despesas é composta por “notas de débito”, o que, a princípio e em uma análise primária poderia levar à inaceitabilidade probatória de tais documentos, pela sua não conotação fiscal e que são normalmente utilizados para cobrança de valores específicos como juros não pagos, indenizações diversas, não se prestando para discriminar serviços referentes à atividade operacional das empresas, no caso de prestadoras de serviço, as respectivas notas fiscais de ISS.

Todavia, imperioso destacar que a atividade, melhor dizendo, a operação de “locação de bens móveis” não constitui uma prestação de serviços, mas disponibilização de um bem, seja ele imóvel ou móvel, para utilização do locatário sem a prestação de um serviço.

Dessa forma a locação de bens móveis, locação de carros, máquinas e outros bens não têm a incidência do ISS por não se caracterizar serviço e não ter previsão de incidência em Lei Complementar.

Também neste sentido, a Súmula 31 do STF: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre operações de locação de bens móveis”.

Desse modo, ao lado das notas fiscais de prestação de “outros serviços” encartadas pela recorrente, entendo que as “notas de débito” juntadas, referentes a “locação de caminhões”, por se tratar de “bem móvel” e não incidir ISS (por esse motivo, muito provavelmente a legislação de tal tributo no município de São Paulo dispensa a emissão de nota fiscal), pode ter levado a Roth's a lançar mão de referidos documentos (notas de débito) como forma de poder receber o que lhe era devido pela Delta.

Assim, em suma, entendo que, excepcionalmente, tanto as notas fiscais propriamente ditas como as notas de débitos relativas a locação de bens móveis são aptas a atestar as despesas havidas e, neste aspecto, reformo parcialmente a decisão recorrida e considero comprovada parte das despesas efetuadas com a empresa Roth's Empresa de Transportes Ltda. - ME (CNPJ n.º 02.132.570/0001-60), na forma abaixo discriminada:

| <u>Data</u> | <u>Nota Fiscal/Nota de Débito</u> | <u>Valor</u> | <u>Fls.</u> |
|--------------|-----------------------------------|-------------------|-------------|
| 02/02/2009 | ND - 009/2009 | 50.675,00 | 5054 |
| 05/03/2009 | ND - 018/2009 | 52.555,00 | 5057 |
| 06/04/2009 | ND - 026/2009 | 49.500,00 | 5060 |
| 05/05/2009 | ND - 033/2009 | 49.500,00 | 5063 |
| 03/06/2009 | ND - 040/2009 | 49.500,00 | 5065 |
| 11/07/2009 | NF - 00000148 | 17.325,00 | 5068 |
| 15/07/2009 | ND - 049/2009 | 32.175,00 | 5071 |
| 15/08/2009 | ND - 055/2009 | 33.087,60 | 5073 |
| 05/08/2009 | NF - 00000155 | 17.816,40 | 5076 |
| 15/09/2009 | ND - 062/2009 | 33.087,60 | 5078 |
| 03/09/2009 | NF - 00000163 | 17.816,40 | 5081 |
| 05/10/2009 | ND - 070/2009 | 35.392,50 | 5083 |
| 05/10/2009 | NF - 00000169 | 19.057,50 | 5086 |
| 04/11/2009 | ND - 078/2009 | 35.392,50 | 5088 |
| 04/11/2009 | NF - 00000177 | 19.057,50 | 5091 |
| 02/12/2009 | NF - 00000186 | 52.800,00 | 5094 |
| TOTAL | | 564.738,00 | |

Resumo lançamentos exonerados e mantidos Roth's:

| | |
|-------------------------------|------------|
| 1. Valor lançado | 616.588,00 |
| 2. Valor exonerado pela DRJ | |
| 3. Valor exonerado neste voto | 564.738,00 |
| 4. Valor mantido (1 – 2 – 3) | 51.850,00 |

7. Comprovação serviços prestados por S Garcia (Doc. 08 – fl. 5096/5212):

A acusação fiscal (TVF – fls. 821/822) aponta que “quanto à S GARCIA, nome fantasia TRANSPORTE VILA NOVA, foram apresentadas notas fiscais e recibos com informação “locação de caminhão”, “transporte de material” e “locação de escavadeira” sem detalhar quantos equipamentos e quantas horas de locação, bem como, o volume do material transportado e a quilometragem percorrida (não foram apresentadas as notas escrituradas, na contabilidade da Delta, com n.º 107, 1663, 002, 004 e 39612 no montante de R\$ 79.190,04). Foi apresentado o contrato, n.º 2008.1170.006, firmado em 07 de agosto de 2008, que tem como objeto a locação de um caminhão truck (cláusula 1.1) ao preço de R\$ 32,00 por hora (cláusula 5.1) em uma determinada obra. Fazendo a comparação do valor que se poderia faturar utilizando todas as horas disponíveis no período (equipamento funcionando 24 horas por dia, todos os dias do mês) no preço contratado, com o valor

efetivamente faturado para o centro de custo “1170 - MUTONDO” que consta do contrato (R\$ 464.516,44 – valor apurado na escrituração dos gastos, uma vez que as notas e recibos não especificam a obra), verifica-se que o montante dos gastos foi 165% maior do que seria possível, conforme o tabulado a seguir (...)”.

Para concluir que “considerando todo o montante faturado, R\$ 927.008,45, sem observar o centro de custo a divergência é ainda maior. Por tudo isto, resta claro que os documentos apresentados pelo sujeito passivo não são suficientes para atestar a necessidade dos gastos com a S GARCIA para a atividade da Delta”.

Minha análise: também neste caso servem as observações anteriormente feitas acerca da documentação juntada e atividade da prestadora de serviços e sua relação com a da recorrente.

Embora reconheça a detalhada manifestação do Fisco, elaborando inclusive planilha com os possíveis custos que implicariam na locação dos equipamentos, penso que a dinâmica dos negócios pode muitas vezes alterar referidos montantes preliminarmente fixados, não sendo lícito presumir-se que os valores efetivamente despendidos não pudessem ser maiores que a análise prévia feita sobre os contratos firmados, sem que haja prova inequívoca desta divergência. Em suma, como se tratou de questionamento feito pelo Fisco, a ele caberia o ônus de provar o possível “custo” a maior. A planilha elaborada (TVF – fls. 821/822) é um indício, não um fim em si mesmo, exigindo maior aprofundamento da Fiscalização de modo a dar sustentação aos números ali apontados, o que não ocorreu.

Assim, em suma, entendo que as notas fiscais (que, diga-se, não foram contestadas formalmente pela Fiscalização) são aptas a atestar as despesas havidas e, neste aspecto, reformo parcialmente a decisão recorrida e considero comprovada parte das despesas efetuadas com a empresa S. Garcia (CNPJ nº 07.533.910/0001-89), na forma abaixo discriminada:

| <u>Data</u> | <u>Nota Fiscal</u> | <u>Valor</u> | <u>Fls.</u> |
|-------------|--------------------|--------------|-------------|
| 09/01/2009 | 0100 | 8.611,50 | 5099 |
| 10/01/2009 | 0101 | 3.712,24 | 5113 |
| 09/02/2009 | 0104 | 30.353,56 | 5115 |
| 10/02/2009 | 0106 | 2.000,00 | 5128 |
| 10/02/2009 | 0107 | 3.721,18 | 5130 |
| 10/03/2009 | 0114 | 32.568,28 | 5133 |
| 10/03/2009 | 0108 | 7.613,30 | 5143 |
| 10/03/2009 | 0118 | 12.936,33 | 5145 |
| 05/04/2009 | 0119 | 3.437,35 | 5152 |
| 09/04/2009 | 0120 | 5.853,36 | 5157 |
| 07/05/2009 | 0126 | 10.483,49 | 5160 |
| 07/05/2009 | 0128 | 10.520,88 | 5174 |
| 05/06/2009 | 0138 | 12.546,06 | 5177 |
| 13/06/2009 | 0154 | 17.277,95 | 5179 |
| 14/08/2009 | 0165 | 17.216,83 | 5186 |
| 14/08/2009 | 0167 | 3.684,94 | 5188 |

| | | | |
|--------------|------|-------------------|------|
| 18/09/2009 | 0171 | 24.958,30 | 5192 |
| 08/10/2009 | 0178 | 21.992,33 | 5193 |
| 10/11/2009 | 0186 | 16.577,66 | 5197 |
| 08/12/2009 | 0194 | 11.632,20 | 5212 |
| TOTAL | - | 257.697,74 | - |

Resumo lançamentos exonerados e mantidos S. Garcia:

| | |
|-------------------------------|------------|
| 1. Valor lançado | 927.008,45 |
| 2. Valor exonerado pela DRJ | 24.968,97 |
| 3. Valor exonerado neste voto | 257.697,74 |
| 4. Valor mantido (1 – 2 – 3) | 644.341,74 |

8. Comprovação serviços prestados por JE Locadora (Doc. 09 – fl. 5213/5272):

A acusação fiscal (TVF – fls. 822/823) aponta que “*com relação às operações realizadas com a JE LOCADORA, as digitalizações apresentadas das notas fiscais, período de março a dezembro de 2009, indicam “locação de caminhão” sem quantificá-los, sem informar a quantidade de horas e o período da locação, sem identificar o período da locação e o local da prestação (não foi apresentada a nota escriturada, na contabilidade da Delta, com nº 148 no valor de R\$ 17.811,29). O contrato celebrado com JE LOCADORA apresentado pelo sujeito passivo foi o 2.009.1127.091, firmado em 13/03/2009, tendo por objeto a locação de um caminhão toco e um caminhão truncado, precificados respectivamente em R\$ 35,00 e R\$ 45,00 a hora (cláusulas 1.1 e 5.1), ou seja, a um preço total da hora contratado de R\$ 80,00. Cotejando o valor total faturado (R\$ 754.808,30), com o valor que se poderia faturar utilizando todas as horas disponíveis no período (equipamento funcionando 24 horas por dia, todos os dias do mês – observando que a contratação data de 13/03/09) ao preço contratado de R\$ 80,00, tem-se que o valor dos dispêndios foi quase 150% superior ao máximo possível (observado cláusula 5.2 do contrato)”*”.

Minha análise: também neste caso servem as observações anteriormente feitas acerca da documentação juntada e atividade da prestadora de serviços e sua relação com a da recorrente.

Embora reconheça a detalhada manifestação do Fisco, elaborando inclusive planilha com os possíveis custos que implicariam na locação dos equipamentos, penso que a dinâmica dos negócios pode muitas vezes alterar referidos montantes preliminarmente fixados, não sendo lícito presumir-se que os valores efetivamente despendidos não pudessem ser maiores que a análise prévia feita sobre os contratos firmados, sem que haja prova inequívoca desta divergência. Em suma, como se tratou de questionamento feito pelo Fisco, a ele caberia o ônus de provar o possível “custo” a maior. A planilha elaborada (TVF – fls. 822/8232) é um indício, não um fim em si mesmo, exigindo maior aprofundamento da Fiscalização de modo a dar sustentação aos números ali apontados, o que não ocorreu.

Assim, em suma, entendo que as notas fiscais (que, diga-se, não foram contestadas formalmente pela Fiscalização) são aptas a atestar as despesas havidas e, neste

aspecto, reformo parcialmente a decisão recorrida e considero comprovada parte das despesas efetuadas com a empresa JE Locadora (CNPJ nº 07.368.601/0001-09), na forma abaixo discriminada:

| <u>Data</u> | <u>Nota Fiscal</u> | <u>Valor</u> | <u>Fls.</u> |
|--------------|--------------------|-------------------|-------------|
| 06/03/2009 | 128 | 8.983,45 | 5215 |
| 06/04/2009 | 130 | 83.571,09 | 5217 |
| 07/05/2009 | 132 | 151.091,37 | 5222 |
| 07/05/2009 | 133 | 1.000,00 | 5226 |
| 04/06/2009 | 135 | 127.089,31 | 5228 |
| 03/07/2009 | 138 | 138.411,38 | 5230 |
| 05/08/2009 | 140 | 124.180,68 | 5257 |
| 04/09/2009 | 142 | 67.511,59 | 5260 |
| 05/10/2009 | 144 | 18.756,24 | 5264 |
| 05/10/2009 | 145 | 600,00 | 5267 |
| 03/12/2009 | 151 | 15.201,90 | 5270 |
| TOTAL | - | 736.397,01 | - |

Resumo lançamentos exonerados e mantidos JE Locadora:

| | |
|-------------------------------|------------|
| 1. Valor lançado | 754.808,30 |
| 2. Valor exonerado pela DRJ | 17.811,29 |
| 3. Valor exonerado neste voto | 736.397,01 |
| 4. Valor mantido (1 – 2 – 3) | 600,00 |

9. Comprovação serviços prestados por GA Carvalho (Doc. 10 - fl. 5273/5329):

A acusação fiscal (TVF – fls. 823) aponta que “no que diz respeito à GA CARVALHO foram apresentadas digitalizações de notas fiscais, de junho a dezembro de 2009, especificando como serviço “locações de caminhões basculantes”, “locação de caminhão pipa” e “locação de carregadeira hidráulica”, mas apesar de estarem quantificados os veículos, não consta das mesmas o período da locação e o local da utilização dos equipamentos. O contrato apresentado, firmado em 01 de maio de 2009, tem como objeto único a locação de um caminhão, devidamente qualificado, ao preço de R\$ 8.500,00 mensais (cláusulas 1.1 e 5.1). Não há nenhuma previsão contratual para a locação de caminhões pipa ou carregadeiras hidráulicas. No entanto, ao arripio do foi contratado, além de outros equipamentos, as notas indicam a locação de vários caminhões basculantes cujo os valores unitários variam, mas são, em regra, superiores ao contratado. Novamente, diante da falta de detalhamento dos documentos apresentados, restou impossibilitada a avaliação da real necessidade, normalidade e usualidade dos gastos”.

Minha análise: também neste caso servem as observações anteriormente feitas acerca da documentação juntada e atividade da prestadora de serviços e sua relação com a da recorrente.

Embora reconheça a acuidade do trabalho fiscal, penso que o fato de o contrato prever a locação apenas de um caminhão não fazendo referência a caminhões pipas, caminhões basculantes, locação de carregadeira hidráulica não o invalida e nem impossibilita a recorrente, no desenvolvimento de suas atividades cotidianas de se valer destes equipamentos junto a um seu fornecedor e que possua condições de atendimento, mesmo que, inicialmente, o contrato firmado entre as partes não previsse esta condição. Bom lembrar se estar diante de negócios entre particulares, ou seja, direito privado e que não exige toda a estrutura de contratação e licitação que envolvem os negócios com o Poder Público. Desse modo, referenciando-se os bens e serviços adquiridos/utilizados às atividades da recorrente, não sendo contestadas formalmente as notas fiscais e havendo documentos de natureza interna a dar suporte às avenças, penso que a comprovação das despesas restou caracterizada.

Assim, em suma, entendo que as notas fiscais (que, repita-se, não foram contestadas formalmente pela Fiscalização) são aptas a atestar as despesas havidas e, neste aspecto, reformo parcialmente a decisão recorrida e considero comprovada parte das despesas efetuadas com a empresa GA Carvalho (CNPJ nº 05.774.760/0001-70), na forma abaixo discriminada:

| <u>Data</u> | <u>Nota Fiscal</u> | <u>Valor</u> | <u>Fis.</u> |
|--------------|--------------------|-------------------|-------------|
| 07/10/2009 | 161 | 14.500,00 | 5275 |
| 19/10/2009 | 163 | 41.953,15 | 5277 |
| 10/11/2009 | 164 | 48.547,65 | 5283 |
| 19/11/2009 | 166 | 3.833,33 | 5302 |
| 19/11/2009 | 167 | 15.000,00 | 5307 |
| 18/11/2009 | 168 | 41.634,34 | 5309 |
| 18/11/2009 | 169 | 34.631,41 | 5314 |
| 30/11/2009 | 170 | 20.000,00 | 5319 |
| 15/12/2009 | 172 | 15.000,00 | 5324 |
| 15/12/2009 | 171 | 20.200,00 | 5327 |
| TOTAL | | 255.299,88 | |

Resumo lançamentos exonerados e mantidos GA Carvalho:

| | |
|-------------------------------|------------|
| 1. Valor lançado | 695.614,19 |
| 2. Valor exonerado pela DRJ | |
| 3. Valor exonerado neste voto | 255.299,88 |
| 4. Valor mantido (1 – 2 – 3) | 440.314,31 |

Observo que em relação aos fornecedores Pedro e Odair (Maia e Silva), Solução e Pelegrina¹⁰ nada foi trazido em sede de RV, motivo pelo qual é mantido integralmente o acórdão recorrido nesta parte.

¹⁰ Denominações sociais e CNPJ: Pedro e Odair da Silva Serviços de Construção LTDA - ME – CNPJ 08.014.220/0001-86; Solução Rental Locação de Equipamentos e Maquinas de Construção LTDA - ME – CNPJ 08.220.555/0001-50; Terraplenagem Pelegrina LTDA - EPP – CNPJ 45.875.150/0001-87

Resumindo, em relação às glosas efetuadas neste subitem do Grupo II (glosa de despesas referentes aos serviços prestados pelas empresas CGR, VILAR REAL, DFRANCO, PIERRE TRANSP, PEDRO E ODAIR, SOLUÇÃO, S GARCIA, JE LOCADORA, GA CARVALHO, BELÉM, ROTH'S E PELEGRINA), encaminho meu voto no sentido de **DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para exonerar o valor de R\$ 12.931.716,13**, conforme detalhadamente antes demonstrado.

Destaco que a DRJ já havia exonerado o montante de R\$ 312.159,34.

RESUMO DOS LANÇAMENTOS E EXONERAÇÕES DO “GRUPO II”

Em face do que consta neste voto, ficam assim resumidos os lançamentos, as exonerações realizadas pelas duas Instâncias de Julgamento e os valores mantidos relativamente às glosas de despesas incluídas no “Grupo II”:

| | |
|--|-----------------------------|
| 1. Valor Lançado (AI – fls. 752) | 28.285.484,89 |
| 2. Valor exonerado pela DRJ | 340.860,48 |
| 3. Valor exonerado neste voto | 12.931.716,13 |
| 2. <u>Valor Mantido (1 – 2 – 3)</u> | <u>15.012.908,28</u> |

3) DA GLOSA DE DESPESAS – GRUPO III

Segundo discorre longamente o TVF (fls. 826/868), as glosas ocorreram por que:

- foram identificadas empresas apontadas pela imprensa como “fantasmas” ou “laranjas”, seja porque tivessem sido citadas na “CPI do Cachoeira”, ou porque haviam sido alvo de investigação da própria imprensa (conforme Anexo XII);
 - cotejados tais fornecedores com os arquivos de documentos fiscais de 2009 da interessada, foram identificados os que haviam operado com a interessada, conforme planilha a seguir reproduzida
-

| Nome | CNPJ | UF | Valor (R\$) |
|--|--------------------|----|---------------|
| Engenharia, Terraplenagem e Locação de Equipamentos SDS Ltda | 10.444.576/0001-00 | SP | 14.137.815,20 |
| J.S.M. Engenharia e Terraplenagem Ltda. | 10.361.606/0001-06 | SP | 10.160.080,00 |
| S.P. Terraplenagem Ltda | 09.503.787/0001-89 | SP | 10.098.810,00 |
| Mamuli - Transporte e Locação de Veículos Ltda | 09.372.560/0001-41 | RJ | 6.671.731,76 |
| Power To Ten Engenharia Ltda. | 09.485.858/0001-68 | SP | 6.627.600,00 |
| S.M. Terraplenagem Ltda | 07.829.451/0001-85 | SP | 6.120.480,00 |
| Soterra Terraplenagem e Locação de Equipamentos Ltda | 10.447.939/0001-52 | SP | 6.070.200,00 |
| Comercial GM Materiais de Construção Ltda ME | 36.873.222/0001-66 | GO | 6.006.870,00 |
| Legend Engenheiros Associados Ltda | 07.794.669/0001-41 | SP | 4.019.700,00 |

- com relação às notas e recibos apresentados relativos às operações com essas empresas, verificou-se um alto percentual de aluguel de equipamentos, quase todos com registros genéricos, não havendo a discriminação dos equipamentos e da quantidade de horas de locação;
- apesar de intimada, a interessada não apresentou as planilhas de medição com a discriminação dos equipamentos locados nas operações com tais empresas, bem como não exibiu os comprovantes de propriedade dos equipamentos locados ou os contratos de locação com as autorizações dos proprietários para sub-locação, documentação essa que faria parte dos documentos exigidos dos prestadores de serviços para contratação;
- em consulta aos sistemas informatizados da RFB, não foi possível identificar a existência de vínculos empregatícios ou de prestadores de serviços pessoa física nessas empresas que teriam locado bens móveis para a interessada no ano de 2009;
- no caso da COMERC. GM foi identificado somente um empregado, de forma que a Fiscalização questionou como uma única pessoa poderia receptionar todas as mercadorias, organizá-las e controlá-las no estoque e, ainda, despachá-las para o contribuinte, além de realizar outras ações, considerando que pelas notas apresentadas teriam sido vendidas em 2009 mais de 1.800 pneus e 5.300 baldes de óleo.
- terem sido realizadas diligências vinculadas às referidas empresas, solicitando que apresentassem, entre outros documentos, os comprovantes de propriedade dos equipamentos locados ou os contratos de locação com as autorizações dos proprietários para sublocação e a escrituração contábil das receitas oriundas da locação de equipamentos, onde foi constatado que:

| | |
|--------------|--|
| Comercial GM | <ul style="list-style-type: none"> ○ A empresa encontra-se na situação de “Não Habilitado – Suspenso” pelo Estado de Goiás; ○ Ao buscar identificar as compras de mercadorias realizadas pela empresa, verificou-se que não recebeu nenhuma nota fiscal eletrônica no ano de 2009; ○ Todas as notas fiscais apresentadas têm o “aceite” do Sr. Cláudio Dias de Abreu, Diretor Regional; ○ Intimada a identificar qual teria sido o uso pela interessada dos materiais, pneus e baldes de óleo adquiridos da Comercial GM, discriminando quais veículos ou equipamentos as utilizaram e como estes se relacionavam com as atividades desenvolvidas pelo sujeito passivo à época, afirmou que <i>“estamos destacando em planilha anexa a este termo de resposta as unidades de negócio (centros de custo) aonde foram alocados os pagamentos para estes fornecedores”</i> e <i>“não temos os controles detalhados de quais</i> |
|--------------|--|

| | |
|--|---|
| | <p><i>equipamentos foram utilizados em determinado centro de custo em períodos passados”;</i></p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Cotejando os centros de custos informados na planilha com os centros de custos da escrituração contábil, verifica-se que 41,42% dos gastos foram escriturados em centros de custos diversos daqueles informados na planilha; ○ Todos os indícios levam a crer que o sujeito passivo não gerenciou o material que teria sido adquirido porque este nunca existiu. |
| Mamuti | <ul style="list-style-type: none"> ○ Em diligência no seu domicílio tributário apurou-se não haver nenhuma empresa em funcionamento no endereço fornecido à RFB; ○ Em depoimento, o sócio Alexandre França Xavier afirmou que a empresa foi criada única e exclusivamente para lavagem de dinheiro para a empresa Delta; ○ Intimado, o sócio não apresentou extratos bancários solicitados; ○ A Secretaria Municipal de Fazenda, em resposta à intimação da fiscalização, informou que a Mamuti não teve autorização para impressão de documentos fiscais; ○ Corroborou-se, assim, tanto o indício de que as notas não seriam idôneas, quanto ratifica as informações prestadas pelo sócio de que a empresa nunca prestou serviços ou alugou equipamentos para a Delta; |
| Empresas do Grupo Adir Assad: ○ SP ○ JSM ○ POWER ○ SOTERRA ○ SM (LEGEND) ○ ENG SDS | <ul style="list-style-type: none"> ○ O exame das fichas cadastrais completas das empresas na Junta Comercial do Estado de São Paulo JUCESP (endereço da sede / sócios) evidencia a proximidade entre elas; ○ Pelo menos em parte de 2009, três empresas (SP, POWER e SOTERRA), que faturaram juntas da empresa Delta mais de R\$ 22 milhões de reais, funcionariam no mesmo endereço, no qual na realidade se encontra uma casa de família de baixa renda; ○ Examinando-se os contratos apresentados, identifica-se indícios de que não houve nenhuma operação efetiva entre as empresas e a Delta, além da movimentação financeira (p. ex, embora nos contratos firmados entre a Delta e as empresas em questão constem no Anexo I relação de documentos que os prestadores deveriam apresentar à Delta para aquirimento na ocasião da assinatura do contrato, como comprovante de propriedade dos equipamentos locados ou autorização do proprietário através de contrato de locação, afirmou a interessada, em resposta à intimação, não ter encontrado informações nos arquivos a respeito); ○ Antes mesmo do início de suas atividades, a POWER e SP já acumulavam R\$ 2.356.284,00 de faturamento com a Delta; ○ Consultando o sistema do Registro Nacional de Veículos Automotores – RENAVAM para verificar se havia veículos em nome das empresas, somente constou um Hyundai I30 ano 2010 em nome da LEGEND; ○ Apesar dos esforços para localização das empresas e de seus responsáveis legais, não se obteve sucesso; por conta disso, as ciências de todos os termos, nos quais se esgotaram os meios de localização, foram efetuadas por meio de Edital; ○ Durante as fiscalizações, as empresas não apresentaram nenhuma documentação ou esclarecimentos referentes às intimações feitas. |

| | |
|--|---|
| | <p>não restando alternativa a não ser a Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira – RMF;</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Da análise das informações bancárias, foram identificados os pagamentos da Delta para as empresas representadas; contudo, não foram identificados pagamentos para a manutenção operacional das mesmas; ○ Conclui-se que os pagamentos não foram encontrados simplesmente porque não foram necessários, uma vez que as empresas não existem e foram constituídas apenas para operar o esquema fraudulento; ○ As representações destacam a relação entre os sócios dessas empresas: atestam, ainda, que essas empresas seriam administradas pelo Sr. Adir Assad, sendo o maior indício desta afirmação o fato de que todos os sócios dessas empresas, desde a sua constituição, estarem de alguma forma ligados a ele, em relacionamentos que têm como característica a subordinação; ○ Foi formalizado, por meio do processo n.º 13896.721020/2014-36, tendo em vista o apurado em diligência, uma Representação Fiscal de Baixa de Ofício da LEGEND, tendo sido declarada pelo Ato Declaratório Executivo n.º 1990, de 27/06/2014, com efeitos a partir de 11/09/2008; ○ A Polícia Federal fez representação criminal à Justiça por conta do Inquérito Policial n.º 0057817-33.2012.4.02.5101: no item 1.2 da referida decisão estão relacionadas as empresas sediadas em São Paulo que seriam ligadas aos senhores Adir Assad e Marcello José Abbud (incluídas as empresas ora em questão) e no item 8 foi previsto o compartilhamento de todos os dados colhidos com a RFB. Deste modo, foram obtidos novos elementos de convicção da existência do grupo; ○ Assim sendo, com relação às operações junto às empresas do grupo Adir Assad (ENG SDS, JSM, SP, POWER, SM, SOTERRA e LEGEND), apesar da aparente legalidade com a emissão de notas fiscais, o que se verifica na realidade é que não houve nenhuma prestação de serviços ou locação de equipamentos, mas sim um conluio entre as partes com o fim de desviar recursos e reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. |
|--|---|

Concluindo a Autoridade Fiscal que **todas as operações reunidas no Grupo III não possuem comprovação das causas que deram origem aos rendimentos, resultando, por conseguinte, numa redução indevida do resultado do exercício; logo, devem ser glosados os custos ou as despesas a elas correspondentes no montante de R\$ 69.913.286,96.**

A recorrente rebate tais assertivas discordando veementemente da tese fiscal de que seria devido, por falta de comprovação documental ou inexistência de causa, o IRPJ e CSLL pela glosa das despesas e o IRRFONTE (Grupo III) em relação a pagamentos efetuados a diversos tomadores de serviços.

Mais, que, caberia ao Fisco provar a não existência documental ou causa para tal pagamento, o que não ocorreu e que se a Autoridade Fiscal tinha “desconfiança” em relação a diversas notas fiscais emitidas pelas empresas cujas nfs. foram glosadas, deveria ter averiguado tais indícios, cujos efeitos, “*sequer em tese*”, poderia ser atribuídos à recorrente (RV – fls. 5549).

Reprova ferozmente as conclusões fiscais baseadas em depoimentos prestados à DEMAC, entendendo-os como nulos.

Sobre “supostas empresas fantasmas”, afirma que as Declarações de Inaptidão são todas “*posteriores aos supostos fatos geradores das autuações, vez que emitidas a partir de 2012*” (RV – fls. 5554);

Embora a recorrente tenha discorrido longamente sobre esta imputação (e, da mesma forma, com relação aos lançamentos de IRRFONTE), penso que razão não lhe cabe.

De fato, sem necessidade de maiores digressões, a leitura do TVF mostra um detalhado, parcimonioso e profundo trabalho investigativo da Fiscalização, incluindo as mais diversas diligências, realizadas pelos próprios autores ou por outras Unidades da RFB, tudo levando à inequívoca demonstração de que as “empresas” beneficiárias dos vultosos pagamentos ou não existiam ou tinham estrutura ínfima que não lhes permitiria realizar os serviços para os quais teriam contratadas ou fornecer os bens oferecidos.

Basta a reprodução de pequena parte do TVF para se confirmar a realidade estampada:

- empresas não localizadas nos endereços informados;
- empresa inaptas perante a legislação estadual;
- depoimento de sócios afirmando que uma delas “foi criada única e exclusivamente para lavagem de dinheiro para a Delta”;
- outras, que mesmo antes de iniciar operações, já haviam faturado mais de R\$ 2 milhões para a Delta;
- grande parte delas, ainda que com quadro societário diversificado, sendo “administrada” por uma única pessoa, Adir Assad;
- haver representação criminal da Polícia Federal para estas empresas sob direção de Air Assad e Marcello José Abbud;
- utilização de “endereços virtuais” comuns com centenas de empresas, unicamente para recebimento de correspondência, comprovando a impossibilidade da prestação de qualquer serviço ou fornecimento de bens (TVF – fls. 850/851);
- praticamente todas as pessoas jurídicas com sede em Santana do Parnaíba estão com inscrição bloqueada por conta de irregularidades e não apresentação de documentos;
- utilização de imóveis residenciais aleatórios como “endereço” das empresas. Veja-se EXEMPLIFICATIVAMENTE (há mais) (TVF – fls. 838/844):

3.4.43. RELATÓRIO DA REPRESENTAÇÃO SM – PONTOS ESPECIFICOS

3.4.43.1. Inicialmente, o contribuinte foi intimado, por via postal – Aviso de Recebimento - AR RJ597773772BR, no endereço Rua Alberto Frediani, 107 B, Jardim Frediani, Santana de Parnaíba – SP, CEP: 06.502-155, domicílio tributário do sujeito passivo nos sistemas da Receita Federal do Brasil e sede no cadastro da JUCESP, tendo o mesmo sido recebido por Daniela R. Castro, R.G. 30248668 em 18/12/2010, no entanto, não houve atendimento à intimação, bem como, não foram recebidos os termos posteriores.

3.4.43.2. Em diligências realizadas naquele endereço, verificou-se que no local encontra-se uma simples residência, sem placas ou identificação comercial. Conforme demonstrado nas fotos a seguir:

**3.4.44. RELATÓRIO DA REPRESENTAÇÃO JSM – PONTOS ESPECIFICOS**

3.4.44.1. Em procedimento anterior, foi formalizado por meio do processo nº 13896.721.784/2012-60, uma Representação Fiscal de Inaptdão, com base na IN RFB 1.183, inciso II, artigo 37 e inciso II, artigo 39: Tendo disso declarada a condição de INAPTA em 12/07/2012.

3.4.44.2. Em 02/10/2012, foi realizada diligência, no endereço Rua Padre Guilherme Pompeu, 01; Centro, Santana de Parnaíba – SP, CEP 06.501-055, domicílio tributário do sujeito passivo nos sistemas da Receita Federal do Brasil e sede no cadastro da JUCESP. No local encontravam-se duas placas que diziam tratar-se das seguintes empresas: LOKAL ASSESSORIA e DOUGLAS BAZOLI CORRETOR DE IMÓVEIS, conforme fotos apresentadas a seguir. Não havendo nenhuma pessoa que pudesse atender à fiscalização ou prestar informações.





3.4.45. RELATÓRIO DA REPRESENTAÇÃO SP – PONTOS ESPECÍFICOS

3.4.45.1. Em diligência realizada no dia 02/10/2012, no endereço Rua Estados Unidos, 351, Jardim São Luiz, Santana de Parnaíba – SP, CEP: 06.502-255, domicílio tributário da empresa “SP” nos sistemas da Receita Federal do Brasil e sede no cadastro da JUCESP, verificou-se que no local encontra-se uma simples residência, sem placas ou identificação comercial. Conforme demonstrado nas fotos a seguir:



Relevante transcrever excertos do libelo acusatório (fls. 831/832), onde se estampa a verdadeira face destas empresas, cabendo destacar que, em momento algum, a autuada ou quaisquer destas “empresas”, a maior parte delas sequer tendo sido localizadas em seus endereços, vieram aos autos para refutar, com argumentações sólidas e provas documentais robustas, o profundo e investigativo trabalho fiscal:

3.4.19. Há que se considerar ao menos estranho que empresas que faturaram tanto com locação de equipamentos, conseguissem operar sem que existisse um trabalhador para lhes prestar serviços. Há que se questionar: quem fazia a entrega dos equipamentos? Quem verificava os períodos da locação de cada equipamento e elaborava ou verificava os relatórios de medição? Como era possível cumprir as outras obrigações contratuais sem nenhum trabalhador?

3.4.20. Incomum também, é que a COMERC. GM que, pelas notas apresentadas, vendeu, em 2009, mais de 1.800 pneus e 5.300 baldes de óleo, consiga funcionar com somente uma empregada. É difícil de acreditar que apenas uma pessoa possa: recepcionar todas as mercadorias, organizá-las e controlá-las no estoque e, por fim, despachá-las para o contribuinte, entre outras ações essenciais ao funcionamento do estabelecimento comercial.

3.4.24. Na apuração da afirmação de nunca ter havido estoque na empresa, fez-se uma consulta no âmbito do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED NF-e), por meio do sistema "ReceitanetBX", para verificar todas as notas fiscais eletrônicas que tivessem como destinatário o CNPJ da COMERC. GM, ou seja, buscou-se identificar as compras das mercadorias pela empresa (no período de 2009 a 2011, ano em que a empresa teve a situação cadastral alterada para suspensão pelo fisco estadual). O resultado para os anos de 2009 e 2011 foi "Não existem arquivos para o pedido selecionado", isto é, nesse período a empresa não recebeu nenhuma uma nota fiscal eletrônica, e para 2010 as duas únicas notas emitidas são referentes a compra de tokens de certificação digital (consultas e resultados no ANEXO XIX).

Ou seja, se nunca adquiriu um só pneu, como pode ter vendido mais de 1.800 unidades, em verdadeira multiplicação (não dos pães como na Bíblia), mas de produtos de borracha para veículos?

Mais (TVF – fls. 834/835):

3.4.33. Por meio do Ofício nº 31/2014, com base no Convênio de Cooperação Técnica, de 30 de setembro de 1998, solicitamos à Prefeitura do Município do Rio de Janeiro os dados cadastrais da MAMUTI e informação sobre as autorizações para impressão de documentos fiscais - AIDF que lhes tivessem sido concedidas. A resposta da Secretaria Municipal de Fazenda foi de que

não houve AIDF para o contribuinte (no ANEXO XXIII consta o Ofício SMF nº 428/2014, de 02 de junho, 2014, e a ficha cadastral).

3.4.34. Esse fato corrobora tanto o indício, já levantado, de que as notas não seriam idôneas, quanto ratifica as informações prestadas pelo sócio de que a empresa nunca prestou serviços ou alugou equipamentos para a Delta.

Pelo exposto e o que mais consta nos autos, não vejo reparos a fazer à ação fiscal e à decisão recorrida, de forma que encaminho meu voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário em relação às glosas de despesas do “Grupo III”, no valor de R\$ 69.913.286,96.**

4) DOS LANÇAMENTOS REFLEXOS DE CSLL

Acerca da dedutibilidade de tais valores da base de cálculo da CSLL, melhor sorte não merece a irresignação da recorrente.

De fato, como sabido, a CSLL tem como base de cálculo o lucro líquido do período com os ajustes determinados na respectiva legislação, conforme dicção dos artigos 248 e 277, RIR/1999:

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 6.º, § 1.º, Lei n.º 7.450, de 1985, art. 18, e Lei n.º 9.249, de 1995, art. 4.º).

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 11).

De outro giro, também pacífico, o lucro operacional resulta do confronto das receitas operacionais com as despesas operacionais (artigo 299, RIR/1999).

Da interpretação sistemática destes dispositivos, extrai-se que somente poderão reduzir o lucro líquido as despesas operacionais que preencham os requisitos previstos no artigo 299, acima transcrito, quais sejam, as despesas necessárias, de forma que, dispêndios que violem as regras de dedutibilidade do IRPJ, não podem reduzir o lucro líquido que é, também, a base de cálculo da CSLL, com os ajustes previstos na sua legislação específica.

Como consequência, dispêndios glosados afetam o próprio resultado do exercício, diga-se, a própria base de cálculo da Contribuição Social, como definida no art. 2.º da Lei 7.689, de 1988, com as alterações do art.2.º da Lei 8.034, de 1990.

Mais a mais, o art. 13, da Lei n.º 9.249/951, quando trata das despesas indedutíveis das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL, **é taxativo ao dispor que tais vedações de dedutibilidade se aplicam independentemente do disposto no art. 47 da Lei n.º 4.502/64**, justamente a base legal do art. 299 do RIR/99.

Assim, pela vinculação e nexos entre as glosas efetuadas para fins de apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, o decidido em relação aos lançamentos de IRPJ são aplicáveis, *in totum*, aos da referida contribuição.

5) DOS LANÇAMENTOS DE IRRFONTE

A respeito, aponta a acusação fiscal (TVF – fls. 863/865):

“Com relação às referidas operações nas quais se verificou não haver causa para os pagamentos (realizadas com as empresas COMERC. GM, ENG SDS, JSM, LEGEND, MAMUTI, POWER, SM, SP e SOTERRA), o sujeito passivo foi intimado, por meio do item 2 do TIF n.º 13 de 28/03/2014, a comprovar o efetivo pagamento, com apresentação de extratos bancários, cópias de cheques ou outros documentos que comprovassem a entrega de recursos.

4.7. *Em 16/04/2014 o contribuinte requereu mais 30 (trinta) dias para apresentação da documentação relativa ao TIF n.º 13, o que foi atendido pela fiscalização. Em 14/05/2014, informou com relação ao referido item: “Não conseguimos levantar toda a documentação no prazo concedido. A documentação está sendo levantada e será enviada no prazo adicional solicitado.” Tendo solicitado mais 30 (trinta) dias, sendo deferida a prorrogação apenas por mais 10 dias. No dia 20/06/2014, a empresa voltou a responder: “Não conseguimos levantar toda a documentação no prazo concedido. A documentação está sendo levantada.”*

4.8. *Só em 21/07/2014, o sujeito passivo apresentou 32 comprovantes de pagamento. Entretanto, desses apenas três se referiam às empresas discriminadas no item 2 do TIF n.º 13, no caso a COMERC. GM, mas tratam de pagamentos feitos em 2010 (ANEXO XLI). Fato registrado no item “b” do TIF n.º 19.*

4.9. *Diante da falta de atendimento à intimação pelo sujeito passivo, buscou-se comprovar a entrega de recursos pela escrituração contábil. Uma vez que a comprovação do efetivo pagamento é imprescindível à exigência do crédito tributário.*

4.10. *A **Plan15** discrimina os lançamentos contábeis a débito na conta “2.1.1.01.0000 – Fornecedores” e a créditos nas contas “1.1.1.02.0340 - HSBC - AG. 0240 C/C 64376-76” e “1.1.1.02.0246 - BRADESCO-AG.3369-3 C/C 100290-2 R.BRANCO”, que integram a conta sintética “1.1.1.02 - BANCOS C/MOVIMENTO – MATRIZ”.*

4.11. *Já a **Plan16** discrimina os lançamentos contábeis dos pagamentos dos adiantamentos feitos a ENG SDS, à debito na conta “1.1.3.05.6099 - ENGENHARIA, TER. E LOC. EQUIP. SDS LTDA” e a crédito em contas que integram a conta sintética “1.1.1.03 - BANCOS C/MOVIMENTO – OBRAS”.*

4.12. *Não foi possível comprovar o pagamento de todos os dispêndios realizados com as empresas ENG SDS, JSM, POWER e COMERC. GM. Isso decorre do fato de alguns pagamentos terem sido efetivados no exercício de 2010 e, no caso da ENG SDS, por existirem adiantamentos em que os pagamentos ocorreram, possivelmente, em exercício anterior a 2009.*

4.1. *Diante do exposto, o total dos pagamentos líquidos ocorridos no exercício 2009 foi de R\$ 59.734.253,66. A **Plan17** resume os lançamentos, reajusta a base de cálculo para que o imposto recaia sobre o valor bruto das operações (como prevê o art. 61, §3º da Lei n.º 8.981/95) e os totaliza diariamente pela*

ocorrência do pagamento, que é quando considera-se ocorrido o fato gerador (art. 61, §2º da Lei nº 8.981/95).

*4.2. Posteriormente à análise e aos exames anteriores, o sujeito passivo apresentou, em 12/11/2014, 307 comprovantes de pagamentos que confirmam mais de 83% dos pagamentos identificados na contabilidade (ANEXO XLIII). A **Plan18** relaciona tais comprovantes e promove o cotejo deles com os lançamentos contábeis dos pagamentos.*

4.3. Há que ressaltar que a conduta do sujeito passivo, como descrita no tópico 3.4, faz com que o prazo decadencial atenda ao estabelecido no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/66), ou seja, o previsto no art. 173, I do referido diploma legal”.

Em face desta constatação foi realizado o lançamento de ofício dos valores devidos a título de IRRFONTE com supedâneo no artigo 61, da Lei nº 8981/1995, *verbis*:

Art. 61. Fica sujeito à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, bem como à hipótese de que trata o [§ 2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991](#).

§ 2º Considera-se vencido o Imposto de Renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

Com a devida atualização da base de cálculo, na forma do § 3º, do mesmo dispositivo legal

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

Demonstrado no AI respectivo (fls. 769/793):

| |
|--|
| 0001 PAGAMENTO SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA |
| Valor do Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre pagamentos sem causa ou de operações não comprovadas, contabilizadas nos valores especificados no relatório fiscal anexo (Plan15 e Plan16). Apuração da base de cálculo na Plan17. |

Irresignada a recorrente refutou o trabalho fiscal alegando decadência dos lançamentos e, no mérito, assentou que “*ultrapassadas todas as questões anteriores - o que somente se admite pelo princípio da eventualidade - não se pode deixar de registrar, por outro lado, a contrariedade da exigência de IRRF, no caso concreto, às normas dos artigos 3º e 43 do CTN, que vedam, respectivamente, a imposição tributária punitiva - ainda mais quando se pretender cumulá-las*

com outras penalidades (!!!) - e a incidência da exação em apreço sobre qualquer base de cálculo que não represente renda”.

Equivoca-se a recorrente.

A imposição tributária prevista no artigo 61, da Lei nº 8981/19956, reproduzida no artigo 674, do RIR/1999, então vigente, não tem caráter algum de penalidade, antes é o mecanismo que o legislador adotou para impedir que pessoas jurídicas fizessem pagamentos a destinatários não identificados ou que, mesmo identificados, não tivessem causa, ou seja, fora do interesse da companhia.

Em outras palavras, visou-se impedir direcionamento de recursos ao arrepio dos objetos sociais e muitas vezes, de natureza nebulosa.

Deste modo, para haver a incidência do IRRF de que trata o dispositivo, é preciso:

1. haver o pagamento;
2. a beneficiário não identificado; ou,
3. que não tenha causa; ou,
4. que não seja comprovada a operação, quando feitos tais pagamentos a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não.

O IRRF assim exigido decorre da previsão legal de que não correspondendo os pagamentos às operações indicadas nos documentos fiscais, mas a finalidade diversa, resta afastada a causa indicada nos documentos que lhe deram suporte, respondendo a fonte pagadora, no caso, a recorrente, pelos tributos devidos pelos beneficiários.

Desse modo, não há que se falar em “penalização” nem que poderia se estar diante de uma dupla tributação, a primeira pela glosa das despesas tidas como desnecessárias ou não comprovadas, a segunda pelos pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado. Nem se alegue, no mesmo tom, que o documento adotado pelo Fisco seria o mesmo e isso poderia levar à sua invalidação por duplicidade.

Ao contrário, esse fato apenas reforça e robustece o trabalho fiscal, posto que, se uma nota fiscal não é aceita para atestar uma despesa por sua desnecessidade e não comprovação dos serviços executados ou fornecimento de bens e, concomitantemente, mostra sinais de se tratar de empresa fictícia ou constituída meramente para a prática de atos tributários ilícitos e recebe pagamentos da autuada, as duas imposições tributárias são imperiosas, uma pela glosa de despesa inexistente, outra pelo pagamento sem causa.

Em outro dizer, uma situação é a indedutibilidade da despesa por não ser necessária, usual, normal e não restar comprovada. Outra, o pagamento que se fez nesta mesma operação e que se revelou sem qualquer causa, sem comprovação de sua finalidade e foi direcionado a empresas “fantasmas” ou nascidas meramente para servir de canal para o recebimento destes recursos, caso incontestado dos autos.

Em suma, pagamentos efetuados a empresas por serviços que não foram efetivamente prestados, efetuados como meios preparatórios para o desvio dos recursos que seriam posteriormente empregados nos pagamentos de vantagens indevidas a terceiros, embora identifiquem sua finalidade, não validam sua causa primária.

Estes pagamentos não têm causa (no sentido econômico), pois não correspondem a serviços efetivamente prestados. Além disso, **NA VERDADE DOS FATOS**, os reais beneficiários de tais recursos não são identificados nestas operações, pois estão encobertos por documentos que apontavam outros beneficiários (as emitentes das notas fiscais) dos pagamentos, QUE, **COMPROVADAMENTE** não deveriam receber, porque não prestaram serviço algum ou forneceram qualquer bem.

Posição com jurisprudência majoritária no CARF, como mostram excertos do voto vencedor proferido pela Conselheira Edeli Pereira Bessa no Ac. 1101-000.825:

“No presente caso, portanto, há duas incidências distintas: 1) o IRRF exigido da auçada na condição de responsável (fonte pagadora de rendimentos) que não se desincumbiu de seu dever de identificar o beneficiário e/ou a causa do pagamento e, por consequência, permitir ao Fisco confirmar a regular tributação de eventual rendimento auferido por este beneficiário, e 2) o IRPJ exigido da auçada na condição de contribuinte que auferiu lucro, mas o declarou em montante menor que o devido, em razão da dedução de despesas que não foram regularmente provadas.

Em outras palavras, a incidência do IRPJ decorrente de uma despesa que não reúne os requisitos legais para sua dedutibilidade não converte esta parcela em rendimento da própria da pessoa jurídica, a dispensar a incidência que poderia existir em desfavor do beneficiário do pagamento. É certo que a base de cálculo do IRPJ resta majorada e, por consequência, há renda tributável no seu sentido próprio, qual seja, resultado líquido de acréscimos e decréscimos patrimoniais num mesmo período de apuração. Mas este resultado líquido não se confunde com o conceito de rendimento, acréscimo individualmente auferido, no caso, por outro sujeito passivo, em razão de uma operação específica, que poderia sujeitar-se a tributação isolada, a qual é presumida pela lei em razão da omissão de informações por parte da fonte pagadora.

Considerando que, nos termos do voto do I. Relator, os beneficiários e a causa dos pagamentos subsistiram incomprovados, deve-se NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente às exigências de IRRF”.

A propósito:

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. EXIGÊNCIA CUMULADA COM IRPJ E CSSL APURADOS EM FACE DA GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS CONSIDERADAS INIDÔNEAS. CABIMENTO.

O art. 61 da Lei n.º 8.981/1995, alcança todos os pagamentos efetuados a beneficiários não identificados ou cuja operação ou causa não é comprovada, independente de quem seja o real beneficiário dele (sócios/acionistas ou terceiros, contabilizados ou não), elegendo a pessoa jurídica responsável pelo pagamento efetivamente comprovado com responsável pelo recolhimento do imposto de renda devido pelo beneficiário, presumindo-se que assumiu o ônus pelo referido pagamento. (Ac. 1302-002.549 – Sessão de 20/02/2018 – Rel. Luiz Tadeu Matosinho Machado).

E nessa 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção, consoante Ac. n.º 1402-002.210, sessão de 08/06/2016, relatoria do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF-

Ano-calendário:2009,2010

CONCOMITÂNCIA DE INCIDÊNCIA DE IRPJ/CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS E DE IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA

Quando não for comprovada a causa do pagamento, incide o IRRF. Por outro lado, uma despesa fictícia deve ser glosada, para que IRPJ e CSLL incidam sobre as bases de cálculo corretas. Consequentemente, se um contribuinte efetua pagamento por serviço e o deduz na apuração dos lucros tributáveis, mas não prova a efetiva prestação, incidem IRPJ/CSLL pela glosa da despesa e IRRF devido à ausência de causa para o pagamento.

Por fim e adicionalmente, refuto a arguição de decadência feita pela recorrente, em face da existência de Súmula do CARF em plena vigência, *verbis*:

Súmula CARF n.º 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.

Sendo os pagamentos realizados em 2009 e a autuação perpetrada e cientificada em 2014, inexistiu a decadência aventada.

Diante de todo o exposto, rejeito as alegações da recorrente e **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário, mantendo, em sua integralidade, os lançamentos de IRRFonte realizados com suporte no artigo 61, da Lei n.º 8.981/1995.

DA MULTA ISOLADA POR INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS MENSAIS

A respeito de uma possível concomitância dos lançamentos de multas isoladas com a multa de ofício presente nos autos de infração, de minha parte sempre perfilei com os que entendem estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, ou seja, da leitura artigo 44, da Lei n.º 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada.

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

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

Posição plenamente avalizada a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP n.º MP 351, de 22/01/2007; convertida na Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, **sobre o valor do pagamento mensal**:*

(...)

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.
(destaquei)*

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

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

“Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

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

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o

ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

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

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

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

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

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

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

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

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

Aduza-se ainda, mesmo abstraindo questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, que a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, **não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo, de modo que, sob esta ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou norma abstrata plenamente vigente no mundo jurídico a caso concreto que se estampou.**

Pela absoluta correção de pensamento, vale reproduzir excerto do voto condutor exarado pela I. Conselheira e Presidente da CSRF, Adriana Gomes Rêgo no Acórdão nº 9101- 003.353 - Sessão de 17 de janeiro de 2018 acerca da matéria:

“Em verdade, a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução.

(...)

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, desde que, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. Essa é a regra do sistema.

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

(...)

A vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resultam falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Assim, a exigência de multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimentos estimados visa punir a conduta do contribuinte que abandona a regra geral de tributação, que é o lucro real trimestral, sem cumprir o requisito para o ingresso na sistemática das estimativas mensais antecipatórias dever instrumental, e pode ser exigida, sim, mesmo que encerrado o ano-calendário, porque pune-se a conduta de não recolhimento de uma obrigação tributária”.

Entendimento que perfila com jurisprudência dominante no CARF, inclusive na Câmara Superior:

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO. A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando adotou a redação em que afirma "serão aplicadas as

seguintes multas", deixa clara a necessidade de aplicação da multa de ofício isolada, em razão do recolhimento a menor de estimativa mensal, cumulativamente com a multa de ofício proporcional, em razão do pagamento a menor do tributo anual, independentemente de a exigência ter sido realizada após o final do ano em que tornou-se devida a estimativa. (Acórdão n.º 9101- 002.777 - Sessão de 6 de abril de 2017).

ESTIMATIVAS MENSASIS. FALTA DE PAGAMENTO A obrigação de antecipar os recolhimentos é imposta ao sujeito passivo que opta pela apuração anual do lucro, e subsiste enquanto esta opção não for, por outros motivos, afastada. A apuração dos tributos incidentes sobre o lucro tributável ao final do ano-calendário e seu eventual recolhimento a partir do vencimento fixado para os tributos devidos no ajuste anual não anulam o descumprimento daquela obrigação. Nos casos de falta de recolhimento, falta de declaração em DCTF e não comprovação de compensação de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, incide a multa isolada. (Acórdão n.º 9101-002.433 - Sessão de 20 de setembro de 2016).

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSASIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, não havendo falar em impossibilidade de imposição da multa após o encerramento do ano-calendário.

No caso em apreço, aplica-se a Súmula CARF n.º 105 apenas para períodos anteriores à publicação da Medida Provisória n.º 351, de 2007.

(Ac. 9101-003.307 - 1ª Turma - Sessão de 17/01/2018 - Relatora – Adriana Gomes Rêgo):

Dentro dessa linha de pensamento, não há reparos a fazer ao trabalho fiscal.

Por fim, nem se queira invocar os dizeres da Súmula CARF n.º 105, posto que ali se cuida de fatos anteriores a 2005, o que não é o caso dos autos.

De todo modo, há que se dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar parte dos valores lançados, tendo em vista a exoneração havida neste voto e que alterou as bases imponíveis, conforme apuração a seguir demonstrada:

Observo que os valores exonerados (já detalhados neste voto), foram agrupados e acumulados até novembro/2009 e dezembro/2009 tendo em vista que, mesmo existindo cancelamentos de lançamentos em praticamente todos os meses do ano, o prejuízo fiscal ou a base de cálculo da CSLL eram superiores às exonerações, de modo que tais desobrigações não afetaram os demais períodos:

Acumulado até novembro/2009 R\$ 12.759.962,87

Acumulado até dezembro/2009 R\$ 12.986.216,13

A partir destes dados e já levando em conta referidas exonerações e as que foram procedidas pela decisão de 1º Piso, pode-se compor o seguinte quadro:

➤ IRPJ

| IRPJ | | |
|--|-------------------------------|-------------------------------|
| CÁLCULO DAS ESTIMATIVAS MENSAS COM AS EXONERAÇÕES DESTE ACÓRDÃO | | |
| HISTÓRICO | ACUMULADO ATÉ NOV/2009 | ACUMULADO ATÉ DEZ/2009 |
| 1. Lucro Real Após Exonerações Acórdão da DRJ | 41.868.498,46 | 163.641.340,45 |
| 2. Exonerações Procedidas Acórdão do CARF | 12.759.962,12 | 12.986.216,13 |
| 3. (=) Lucro Real Ajustado (1 - 2) | 29.108.536,34 | 150.655.124,32 |
| CÁLCULO DA ESTIMATIVA E MULTA ISOLADA | | |
| 4. IRPJ - Estimativa Mensal - (3 * 15%) | 4.366.280,45 | 22.598.268,65 |
| 5. IRPJ - Adicional - (3 * 10%) | 2.910.853,63 | 15.065.512,43 |
| 6. (-) IRPJ Devido Meses Anteriores - Acumulado | | - |
| | | 7.277.134,08 |
| 7. (=) IRPJ Apurado (4 + 5 - 6) | 7.277.134,08 | 30.386.647,00 |
| | | - |
| | | 330.000,00 |
| 8. (-) Operações Caráter Cultural/Artístico | | - |
| | | 382.337,64 |
| 9. (-) PAT | | - |
| | | 13.012.930,05 |
| 10. (-) IRRF | | - |
| 11. (=) IRPJ Devido - BC Multa Isolada (7 - 8 - 9 - 10) | 7.277.134,08 | 16.661.379,31 |
| 12. Multa Isolada Recalculada (11 * 50%) | 3.638.567,04 | 8.330.689,66 |

| | | |
|--|------------------------------|----------------------|
| 13. MULTA ISOLADA DEVIDA NO ANO | NOVEMBRO (+) DEZEMBRO | 11.969.256,70 |
|--|------------------------------|----------------------|

Considerando que o efetivamente devido a título de multa isolada sobre estimativas mensais de IRPJ insuficientemente recolhidas é o acima transcrito (R\$ 11.969.256,70) e que a decisão *a quo* já havia exonerado R\$ 103.727,73, restando em discussão R\$ 13.580.529,96 (AI - R\$ 13.684.257,69 – R\$ 103.727,73 – Ac. DRJ - fls. 5466), **DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para excluir da tributação de “multa isolada de IRPJ” o montante de R\$ 1.611.273,26, mantendo-se os lançamentos no valor de R\$ 11.969.256,70, como acima demonstrado.**

Para melhor visualização, resumem-se a autuação, as exonerações e o valor mantido:

| | |
|--|---------------|
| 1. Valor lançado – AI (fls. 753) | 13.684.257,69 |
| 2. (-) Exonerações DRJ (fls. 5464/5466) | 103.727,73 |
| 3. (-) Exonerações neste voto | 1.611.273,26 |
| 4. (=) Valor mantido – MI/Estimativas/IRPJ (1 – 2 – 3) | 11.969.256,7 |

➤ CSLL

| CSLL | | |
|--|-------------------------------|-------------------------------|
| CÁLCULO DAS ESTIMATIVAS MENSAS COM AS EXONERAÇÕES DESTE ACÓRDÃO | | |
| HISTÓRICO | ACUMULADO ATÉ NOV/2009 | ACUMULADO ATÉ DEZ/2009 |
| 1. Base Cálculo CSLL Após Exonerações Acórdão DRJ | 41.868.498,46 | 163.641.340,45 |
| 2. Exonerações Procedidas Acórdão do CARF | 12.759.962,12 | 12.986.216,13 |
| 3. (=) Base de Cálculo CSLL Ajustada (1 - 2) | 29.108.536,34 | 150.655.124,32 |
| CÁLCULO DA ESTIMATIVA E MULTA ISOLADA | | |
| 4. CSLL - Estimativa Mensal - (3 * 9%) | 2.619.768,27 | 13.558.961,19 |
| 5. (-) CSLL Devida Meses Anteriores - Acumulada | | - 2.619.768,27 |

| | | |
|--|------------------------------|---------------------|
| 6. (=) CSLL Apurada (4 - 5) | 2.619.768,27 | 10.939.192,92 |
| 7. (-) CSLL Retida na Fonte | | 5.188.537,26 |
| 8. (=) CSLL a Pagar - BC Multa Isolada (6 - 7) | 2.619.768,27 | 5.750.655,66 |
| 9. Multa Isolada Recalculada (8 * 50%) | 1.309.884,14 | 2.875.327,83 |
| 10. MULTA ISOLADA DEVIDA NO ANO | NOVEMBRO (+) DEZEMBRO | 4.185.211,96 |

Considerando que o efetivamente devido a título de multa isolada sobre estimativas mensais de CSLL insuficientemente recolhidas é o acima transcrito (R\$ 4.185.211,96) e que a decisão *a quo* já havia exonerado R\$ 37.341,98, restando em discussão R\$ 4.769.590,34 (AI - R\$ 4.806.932,32 – R\$ 37.341,98 – Ac. DRJ - fls. 5466), **DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para excluir da tributação de “multa isolada de CSLL” o montante de R\$ 584.378,38, mantendo-se os lançamentos no valor de R\$ 4.185.211,96, como acima demonstrado:**

Para melhor visualização, resumem-se a autuação, as exonerações e o valor mantido:

| | |
|--|--------------|
| 1. Valor lançado – AI (fls. 762) | 4.806.932,32 |
| 2. (-) Exonerações DRJ (fls. 5465/5466) | 37.341,98 |
| 3. (-) Exonerações neste voto | 584.378,38 |
| 4. (=) Valor mantido – MI/Estimativas/CSLL (1 – 2 - 3) | 4.185.211,96 |

Resumindo, em relação aos lançamentos de multas isoladas sobre estimativas mensais insuficientemente recolhidas a título de IRPJ e de CSLL, **DOU PROVIMENTO PARCIAL para excluir da tributação o valor de R\$ 2.195.651,64** (R\$ 1.611.273,26 e R\$ 584.378,38, respectivamente).

DA MULTA QUALIFICADA

O TVF discorre exaustivamente no item 3.4 que trata do “Grupo III - BENS NÃO ENTREGUES E SERVIÇOS NÃO PRESTADOS (fls. 826/863) sobre todos os procedimentos adotados pela recorrente e os fatos apurados pelo Fisco que levaram à qualificação da multa de ofício em relação a este tópico dos lançamentos.

Concluindo (fls. 863):

“Mais do que isso, os fatos descritos no tópico 3.4 evidenciam a intenção dos administradores do sujeito passivo de criar dispêndios que de fato não têm contrapartidas, num esquema engenhoso e fraudulento com a clara intenção de desviar recursos e sonegar tributos. Esse intuito de fraude é a conduta que está inserida nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/64, e portanto, é aquela a que a Lei nº 9.430, de 27/12/96, em seu artigo 44, inciso I e §1º prevê a qualificação da multa”.

Evidentemente a recorrente contrapõe-se a esta acusação apontando inexistirem elementos e provas que levassem a tal medida extrema.

Nas suas literais palavras (RV – fls. 5557):

12.3. O TVF é *genérico*. O que ele tenta é concluir que os serviços tomados pela DELTA não existiram, a partir de *indícios* de que os fornecedores tiveram problemas de ordem fiscal, que não apresentaram declarações e informes exigidos por lei, que não recolheram tributos e contribuições devidas, que não tinham escrituração regular nem veículos e equipamentos registrados, que não tinham empregados cadastrados nos sistemas previdenciários, que em alguns casos sequer foram localizados em seus endereços, nem mesmo seus sócios ou pessoas a eles ligadas e que, por tudo isso, foram considerados *inaptos* pela Receita Federal.

12.4. Portanto, e conforme já demonstrado pela Recorrente, o TVF é falho por não descrever objetivamente qual o *tipo* constante dos dispositivos legais apontados (arts. 71, 72 ou 73) seria aplicável à sua conduta (ou de seus administradores, diretores e empregados).

Labuta em equívoco a recorrente, primeiro porque todos os fatos ocorridos (alguns extremamente graves) foram minuciosamente descritos pelo Fisco, incluindo diligências e cruzamento de informações de modo a apurar a existência das “empresas” supostamente beneficiárias dos vultosos recursos – também supostamente - a elas repassado por “prestação de serviços” e “entrega de bens”, eventos jamais comprovados.

Depois porque a qualificação da multa e o enquadramento estão claramente definidos no TVF e nos autos de infração:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

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

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

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

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

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

Todavia, muito mais que a fria letra dos dispositivos legais (que apenas dá o contorno legislativo para a imputação) **são os fatos e atos narrados ao longo de toda a ação fiscal que mostram o *modus procedendi* da recorrente de lançar mão de artifícios dolosos com o fim de reduzir a carga tributária e desviar recursos para finalidades que não as operacionais da companhia, com a utilização de empresas sem nenhuma estrutura para prestar os serviços ou fornecer os bens para os quais foram contratadas ou mesmo empresas simplesmente inexistentes (“fantasmas”).**

Como bem discorrido no voto condutor da decisão recorrida, aqui adotado subsidiariamente, “*pode-se afirmar que cada ato ilícito carrega uma determinada carga de lesão à ordem tributária, onde determinadas condutas são tão graves a ponto de, por si só, imediatamente consubstanciarem o intuito doloso. Outros procedimentos, de menor poder ofensivo, se analisados individualmente não caracterizam a ação premeditada, no entanto, podem evidenciar o dolo quando reiteradamente praticados ao longo de um determinado tempo ou pela forma como foram executados, evidenciados os meios evasivos utilizados pelo contribuinte para lesar o Fisco*”.

Ainda no dizer do Acórdão recorrido “*analisando-se o caso dos autos frente a legislação anteriormente citada, verifica-se correta a sua exigência*”, isto porque, “*compulsando o Termo de Verificação Fiscal e os documentos que o instruem, verifica-se que existem diversos elementos probatórios que demonstram a inexistência das empresas ali mencionadas e a impossibilidade da prestação de serviços alegada pela contribuinte, evidenciando, assim, a prática das condutas dolosas*”, tais como, exemplificativamente:

“o - Os contratos firmados com essas empresas trazem uma relação de documentos que os prestadores deveriam entregar à interessada, para arquivamento, na ocasião da assinatura do contrato, entre os quais consta: “comprovante de propriedade dos equipamentos locados ou autorização do proprietário através de contrato de locação,

quando for o caso”. Apesar de intimada a apresentar a referida relação, a interessada não entregou qualquer comprovante de propriedade ou autorização relativa aos equipamentos supostamente alugados;

o - Em consulta aos sistemas informatizados da RFB, não foi possível identificar a existência de vínculos empregatícios ou de prestadores de serviços pessoa física nas empresas que teriam locado bens móveis; por sua vez, ainda que comprovado um único vínculo empregatício na COMERC.GM, como justificar que uma única pessoa possa recepcionar todas as mercadorias, organizá-las e controlá-las no estoque e, ainda, despachá-las para o contribuinte, entre outras ações, considerando que pelas notas apresentadas teriam sido vendidas em 2009 mais de 1.800 pneus e 5.300 baldes de óleo?

o - Nenhuma das empresas foi localizada em seus domicílios tributários. Ademais, a JSM, a WS, a S.B. e a B.W. possuíam o mesmo endereço (Rua Padre Guilherme Pompeu, n.º 01, Santana do Parnaíba, local que abrigava vários “escritórios virtuais”); a Power e a SP funcionariam em endereço no qual se encontra uma casa de família de baixa renda (Rua Estados Unidos, n.º 351, Jardim São Luiz, Santana de Parnaíba); a Soterra teria sede em um escritório de advocacia, localizado em sobreloja de uma construção muito simples, cujo endereço (Estrada dos Romeiros, n.º 6.388, Santana de Parnaíba) possui mais de 150 empresas domiciliadas (vide o arquivo “Processos inexistência de fato Santana do Parnaíba”, juntado ao processo);

o - Em razão do volume dos recursos financeiros transferidos, da frequência das operações contratadas e do longo período da suposta locação de máquinas, veículos e equipamentos, ficou evidenciada a existência de uma forte ligação entre a interessada e o grupo de pessoas físicas e jurídicas ligadas entre si e a Adir Assad. Por exemplo, a Soterra conseguiu firmar contrato com a Delta no mesmo dia em que iniciou suas atividades, 22/10/2008. Já a J.S.M. iniciou suas atividades em 09/09/2008 e firmou contrato com a impugnante em 15/09/2008. No caso da Power e da SP, verifica-se que antes mesmo do início de suas atividades as empresas já acumulavam R\$ 2.536.284,00 de faturamento com a Delta;

o - No tocante à documentação fiscal emitida pela empresa Mamuti, diligência realizada no âmbito do processo administrativo n.º 16682.720856/2014-17, com base no Convênio de Cooperação Técnica, de 30/09/1998, firmado com a Prefeitura do Rio de Janeiro, constatou que esta nunca autorizou a Mamuti a emitir as notas fiscais apresentadas (Ofício SMF n.º 428/2014), o que permitiu ao Fisco concluir que falta às referidas notas a idoneidade necessária para lastrear as correspondentes despesas de locação;

o - Ademais, em depoimento, o sócio da Mamuti, Sr. Alexandre França Xavier, afirmou que a Mamuti foi criada única e exclusivamente para lavagem de dinheiro para a empresa Delta, à remuneração de 1% do valor movimentado (Anexo XXII);

o - Consultando o sistema do Registro Nacional de Veículos Automotores – RENAVAL para verificar se havia veículos em nome das empresas, somente constou um Hyundai I30 ano 2010 em nome da LEGEND”.

Em suma, não é crível e beira o contrassenso e o absurdo supor que uma empresa de grande porte, que teve crescimento vertiginoso nos últimos anos, que negocia uma grande fatia de suas operações com o Poder Público e que tem (ou ao menos tinha à época) uma estrutura técnica, jurídica, contábil, administrativa e operacional presumivelmente bem

organizada, possa cair em verdadeiro “conto” de contratar serviços e comprar bens das “empresas” (se é que podem ser assim chamadas) longamente citadas neste voto e cujos fatos acima reproduzidos, ainda que resumidamente, mostram claramente de quem e do quê se tratavam.

No exprimir do voto de 1º Grau:

“Não é possível nem razoável supor que uma construtora do porte da interessada negocie por anos com empresas fantasmas ligadas a um mesmo grupo de pessoas, transferindo milhões de reais, sem perceber que tais pessoas jurídicas não possuíam vínculos empregatícios, veículos e equipamentos de sua propriedade, sem notar que os referidos estabelecimentos localizavam-se em imóveis incompatíveis com as operações contratadas.

Diante dos fatos ora apontados, do número de operações realizadas e dos elevados valores envolvidos, resta caracterizado tanto o conhecimento da “natureza das operações contratadas” quanto a intenção dolosa da interessada em gerar despesas fictícias, mostrando-se inaceitável a hipótese de que teria operado equivocadamente e se envolvido de forma involuntária com essas empresas”.

Assim, por tudo o que nos autos exaustivamente foi relatado, entendo corretamente aplicada a qualificação da multa de ofício em relação às despesas de prestação de serviços e fornecimento de bens – “Grupo III”, pelo que a mantenho sem nenhuma ressalva ao trabalho do Fisco.

Verifica-se, assim, que a sonegação conceituada no artigo 71, refere-se à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar **o conhecimento da ocorrência do fato gerador** ou das condições pessoais do contribuinte. Já a fraude do artigo 72, **que não se trata de fraude à lei, mas ao Fisco**, atua na formação do fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou retardando sua ocorrência, **como, também, depois de formado, modificando-o para reduzir imposto ou diferir seu pagamento**. E o art. 73 cuida de **conluio**, objetivamente comprovado pela íntima relação entre a recorrente e as referidas pessoas jurídicas, como longamente visto nos autos, isto é, *“o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72”*.

Com isso, exsurge o intuito fraudulento que permite a incidência da multa qualificada, como provado pelos documentos juntados aos autos.

Por tudo o que se exprimiu e não perdendo o foco, bom lembrar que, segundo a teoria finalista da ação, adotada pelo nosso Código Penal (Parte Geral), art. 18-I, com a redação dada pela Lei 7.209/1984, e de acordo com a melhor doutrina pátria de direito penal, **o dolo faz parte da tipicidade (do tipo penal), e pode ser dolo direto (ocorre quando o agente quis o resultado e praticou ação nesse sentido) ou dolo indireto ou eventual (quando o agente, com sua ação, assumi o risco de produzir o resultado)**.

No caso, não se trata de presunção de dolo, **mas, sim, da existência de dolo direto**, pois a conduta do sujeito passivo está subsumida nas condutas típicas previstas nos artigos 71, 72 e 73, da Lei 4.502/64 e art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96, com redação dada pela Lei

11.488/2007, implicando redução ou supressão de tributos e contribuições e levando à tipificação penal inserta nos incisos I e II do art. 1º da Lei 8.137/90¹¹.

A jurisprudência administrativa é nesta linha:

MULTA QUALIFICADA — são as circunstâncias da conduta que caracterizam o aspecto subjetivo da prática ilícita. Além dos valores omitidos serem de elevada monta em relação aos valores escriturados, o número de operações omitidas, na casa de centenas, leva à convicção de que a conduta missiva da autuada não decorreu de um mero desleixo na condução de seus negócios, mas sim de prática intencional para deixar de levar ao conhecimento da Fazenda a maior parte de suas operações.

(Acórdão 1201-00205 - Relator(a) Guilherme Adolfo dos S. Mendes)

Por esses fatos – incontestes – entendo que a exasperação da multa, elevando-a ao patamar de 150%, mostra-se irrepreensível, pelo que a mantenho integralmente em relação às despesas de prestação de serviços e fornecimento de bens – “Grupo III”.

DOS JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Sem necessidade de maiores digressões, afasto os reclamos da contribuinte acerca de incidência de juros sobre a multa de ofício, matéria já sumulada por este Tribunal Administrativo Tributário Federal, a saber:

Súmula CARF n.º 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Desse modo, por se tratar de tema objeto de Súmula e, portanto, de observância obrigatória pelos Conselheiros (art. 45, VI, do RICARF), descabe acolher o pleito da recorrente, impondo NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário neste aspecto.

CONCLUSÃO

Por tudo o que se expôs e se relatou, e o que mais consta dos autos, encaminho meu voto no sentido de, i) **afastar** a preliminar de diligência, por desnecessária; ii) **no mérito**, ii.i) DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para, ii.i.i) exonerar dos lançamentos de glosa de despesas do “Grupo I”, o montante de R\$ 54.500,00; ii.i.ii) exonerar dos lançamentos de glosa de despesas do “Grupo II”, o montante de R\$ 12.931.716,13; ii.i.iii)

¹¹ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: [\(Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000\)](#)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

exonerar dos lançamentos de “multa isolada” de IRPJ, o montante de R\$ 1.611.273,26; ii.i.iv) exonerar dos lançamentos de “multa isolada” de CSLL, o montante de R\$ 584.378,38; ii.ii) NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário em relação, ii.ii.i) aos lançamentos de glosa de despesas do “Grupo III”, ii.ii.ii) aos lançamentos de IRRFonte sobre pagamentos efetuados a beneficiários não identificados ou sem causa, a teor do artigo 61, da Lei n.º 8.981/1995; ii.ii.iii) em relação à qualificação da multa de ofício, mantendo-a em 150%; e, ii.ii.iv) em relação aos juros sobre a multa, conforme Súmula CARF n.º 108.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Relator