



Processo nº	16682.722315/2016-95
Recurso	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	1302-006.425 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	11 de abril de 2023
Recorrentes	FAZENDA NACIONAL SALGUEIRO CONSTRUÇÕES S.A

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

Ano-calendário: 2011

GLOSA DE DESPESAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Correta a glosa de valores quando não apresentada documentação hábil e idônea a comprovar os lançamentos a título de despesas com bens e serviços registrados na contabilidade, especialmente diante da falta de controles e documentos extra contábeis que pudessem em alguma medida atestar a existência das empresas fornecedoras no ano sob exame.

ESTORNO DE RECEITAS. REDUÇÃO NÃO COMPROVADA DO RESULTADO TRIBUTÁVEL. NECESSIDADE DE ADIÇÃO AO LUCRO REAL.

O deferimento de receitas com base no art. 409 do RIR/99 deve ser controlado apenas no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR). Eventual lançamento de estorno de receitas na escrituração contábil sem a devida justificativa ou comprovação não deve afetar o resultado tributável, sendo necessária a adição do respectivo valor ao lucro real.

MULTA QUALIFICADA. PROVA DO DOLO. VERACIDADE DOS FATOS ACUSATÓRIOS NÃO AFASTADA

Diante da comprovação do dolo dos tipos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, por meio sem que haja efetiva controvérsia acerca da veracidade dos fatos narrados na acusação fiscal que revelam, além de qualquer dúvida razoável, os elementos cognitivo e volitivo que retratam o dolo dos tipos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, e ainda, da falta de apresentação em recurso de qualquer novo argumento ou provas contrárias à veracidade dos fatos acusatórios, há que se impor a qualificação da multa.

MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CONCOMITANTE. POSSIBILIDADE.

A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, é devida a aplicação da multa isolada prevista no § 1º, inciso III, deste artigo em concomitância com a multa de ofício (inciso II do mesmo dispositivo legal), pois se trata de duas penalidades para duas condutas distintas.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N° 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

RETIFICAÇÃO DE DIPJ. ALTERAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. LANÇAMENTO DE IMPOSTO A PAGAR. NECESSIDADE DE PROVAS DA OCORRÊNCIA DO FATO TRIBUTÁVEL

A alteração positiva da base de cálculo após retificação de DIPJ, pela sua natureza meramente declaratória, deve ser confrontada com a escrituração contábil para fins de lançamento de eventual imposto a pagar decorrente dessa retificação. Necessária a comprovação quanto à ocorrência do fato tributável, e ao correto período de oferecimento dos valores à tributação, de forma a afastar quaisquer inconsistências como as que se verificam no presente caso.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2011

PAGAMENTO SEM CAUSA. COMPROVAÇÃO POR LANÇAMENTOS CONTÁBEIS E DEMAIS PROVAS. POSSIBILIDADE.

Constitui comprovação hábil da existência de pagamentos indevidos o registro de lançamento contábil a crédito da conta ‘Caixa’ ou da conta ‘Bancos’, lançamento este diferente daquele que deu origem à ficta despesa, somada a um arcabouço probatório significativo constituído por um conjunto de provas indiciárias, correlacionadas, que dão sentido único a existência desses pagamentos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2011

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplicam-se aos lançamentos decorrentes da CSLL as mesmas razões de decidir referentes às exigências à título de IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em relação ao Recurso Voluntário, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, e, quanto ao mérito, também por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, em relação à glosa de despesas, ausência de adição de receitas estornadas, qualificação da multa de ofício e incidência de juros sobre multa, nos termos do relatório e voto do relator, e, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à imposição da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, vencidos os conselheiros Flavio Machado Vilhena Dias, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo e Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, que votaram por dar provimento ao Recurso, quanto a esta matéria. Acordam, ainda, os membros, quanto ao recurso de ofício, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para restabelecer o lançamento referente ao IRRF incidente sobre pagamentos considerados sem causa, nos termos

do relatório e voto do relator, vencido o conselheiro Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, que votou por negar provimento ao referido recurso.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sergio Magalhães Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sérgio Magalhaes Lima, Flávio Machado Vilhena Dias, Marcelo Oliveira, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente o conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nobrega.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício e voluntário, este interposto por SALGUEIRO CONSTRUÇÕES S.A. (atual denominação de DELTA CONSTRUÇÕES S.A.) contra acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte a impugnação apresentada.

Por bem detalhar os fatos, adoto o relatório da Resolução nº 1201-000.618, de conversão do julgamento em diligência, com os devidos complementos dos acontecimentos que o sucederam:

1. Trata-se de processo administrativo decorrente de autos de infração lavrados para a cobrança de IRPJ, CSLL e IRRF relativos ao ano-calendário de 2011 conforme descritos na tabela abaixo:

Imposto	Valor (em reais)
IRPJ	353.935.169,60
CSLL	123.611.583,39
IRRF	198.083.740,55
TOTAL	675.630.493,54

2. Os lançamentos em questão decorreram da prática das infrações abaixo, segundo o Termo de Verificação Fiscal (fls. 474/518):

2.1 Não inclusão do montante de R\$ 349.691.430,89 ao lucro apurado no período, para a determinação do lucro real, referente à reversão de "Receitas de Serviços a Faturar" realizada na conta contábil 3.1.1.01.9998, deixando de neutralizar os efeitos fiscais decorrentes da correspondente exclusão efetuada no Lalur, no ano-calendário 2010;

2.2 Dedutibilidade irregular de despesas não comprovadas, com a presença de fraude: a contribuinte não apresentou documentação hábil e idônea para embasar despesas registradas na contabilidade, valendo-se ainda de notas fiscais inidôneas para registrar despesas inexistentes, correspondentes a serviços não prestados e bens não entregues, além de aproveitar-se de esquemas fraudulentos envolvendo empresas de fachada para reduzir indevidamente seu resultado, o que implicou a glosa dos dispêndios correspondentes (IRPJ e CSLL lançados com multa de ofício de 150%);

2.3 Dedutibilidade irregular de despesas relativas à locação de equipamentos: a contribuinte não apresentou documentação de suporte de tais dispêndios, ocasionando a glosa das importâncias correspondentes (IRPJ e CSLL lançados com multa de ofício de 75%);

2.4 Retificação da DIPJ do ano-calendário 2011 com apuração de IRPJ no valor de R\$ 2.652.741,36. Entretanto, a contribuinte não declarou o referido tributo em DCTF nem recolheu o montante, pelo que foi efetuado o lançamento de ofício do imposto de renda;

2.5 Ausência do recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL referentes aos meses de janeiro a junho, setembro, novembro e dezembro, todos de 2011, acarretando a aplicação da multa isolada de 50%;

2.6 Existência de pagamento sem causa ou de operação não comprovada ou contabilizada a beneficiários não identificados, razão pela qual a fiscalização aplicou a alíquota de IRRF de 35% (lançado com multa de ofício de 150 %).

3. Por economia processual e por bem descrever os fatos, adoto como parte deste trecho do Termo de Verificação Fiscal (fls. 474/518):

1. Da Empresa Fiscalizada

(...)

A Delta Construções S/A em recuperação judicial (doravante denominada Delta) atuava nos últimos anos, de forma quase exclusiva, na execução de contratos com o Poder Público. A contribuinte em comento foi uma das principais empreiteiras do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) e por algumas vezes foi avaliada pela imprensa especializada como uma das melhores empresas do ramo da construção civil.

Entretanto, em 2012, emergiram vários fatos que apontavam o envolvimento da Delta em esquemas fraudulentos, os quais visavam a sonegação fiscal, a lavagem de dinheiro, a corrupção de funcionários públicos, o desvio de verbas de entes federados e a evasão de divisas.

Por conta da repercussão de várias operações da Polícia Federal, tais como as operações "Vegas" e "Monte Carlo", o Congresso Nacional instaurou uma CPMI, cujo relatório final concluiu pela recomendação e aprofundamento das investigações de mais de uma centena de pessoas jurídicas e pelo pedido de responsabilização e indiciamento de 46 pessoas físicas. (...)

2. Da Origem da Ação Fiscal

As operações realizadas pela Polícia Federal ("Vegas", "Monte Carlo", "Saqueador"), a Comissão Parlamentar Mista de Inquérito instalada no Congresso Nacional e as inúmeras denúncias divulgadas pela imprensa envolvendo a Delta Construções S/A - superfaturamento de obras, transações com empresas de fachada, interposição fraudulenta de pessoas etc - demandaram também a abertura de vários procedimentos na Receita Federal. Nesse sentido, o relatório da CPMI inclusive recomendou o aprofundamento das investigações.

O presente procedimento, determinado pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) de n.º 07185.00.2015.00257-2, visa justamente dar prosseguimento às auditorias já efetuadas por várias unidades da RFB, concatenando as várias verificações, a fim de apurar possíveis irregularidades fiscais cometidas pela Delta no ano-calendário de 2011.

3. Dos Procedimentos de Auditoria

O procedimento de Auditoria foi iniciado, em 05/04/2016, com ciência à Fiscalizada do Termo de Início de Ação Fiscal (TIAF) e do TDPF. Neste momento, a contribuinte também foi intimada a apresentar, entre outros documentos, os seus atos constitutivos, arquivos contábeis do ano-calendário 2011 e arquivos de notasfiscais.(...)

Em síntese, a presente Auditoria solicitou a entrega de: arquivos digitais referentes à contabilidade e a notas fiscais; documentação referente a despesas e a custos na aquisição de mercadorias e de serviços, cujos fornecedores e prestadores de serviços foram considerados: inexistentes, empresas de fachada, inaptos ou constaram nos relatórios da CPMI, da Polícia Federal ou de outras operações da RFB; Lalur e fluxo das adições e exclusões efetuadas pela empresa. Após a análise de todos os documentos apresentados no curso da ação fiscal, além de outros registros fiscais e contábeis ao alcance da fiscalização, como os dados da Escrituração Contábil Digital (ECD), parte integrante do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, foram identificadas as infrações à legislação tributária especificadas neste Termo de Verificação.

4. Infrações

4.1. Falta de adição de Receitas Estornadas.

A contribuinte registrou em sua contabilidade do ano-calendário 2010 Receitas de Serviços a Faturar, conta 3.1.1.01.9998, no montante de R\$ 349.691.430,89. Conforme o Razão da referida conta (ver planilha 10788628000157_Razão 2010 - Receitas de Serviços a Faturar), este valor foi lançado como contrapartida de um ativo (Conta 1.1.2.02.9998 - Medições a Faturar) e posteriormente levado ao Resultado do Exercício.

Na apuração do Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL do ano-calendário de 2010 a Delta excluiu tal valor, conforme mostra o Lalur apresentado no âmbito do processo n.º 16682.722534/2015-93 (ver arquivo Livro_de_Apuração_Lucro_Real_2010.pdf).

Em janeiro de 2011, a empresa efetuou estorno em sua contabilidade, no mesmo valor lançado anteriormente, R\$ 349.691.430,89, das Receitas de Serviços a Faturar registradas em contrapartida do ativo, Medições a Faturar (Ver planilha 10788628000157_Razão 2011 -Reversão Dez 2010).

Entretanto, compulsando-se o Lalur do ano base 2011 (ver Resposta ao TIF 3, de 09/09/2016), constata-se que a Delta não fez a correspondente adição.

Assim, por meio do Termo de Intimação Fiscal VI, o sujeito passivo foi intimado a esclarecer a situação em comento. Sobre o assunto, a Delta respondeu o que se segue: (...)

"O saldo de Receitas de Medições a Faturar no final de 2011 ficou superior ao encerramento do exercício de 2010 impactando a linha de exclusão em detrimento do item de adição. Esta rubrica esta detalhada no arquivo Exclusão 2011-não faturado-Doc.1, que foi entregue em resposta ao Termo de Intimação V".

Compulsando o arquivo mencionado, encontramos apenas uma planilha com as seguintes colunas: CC (Centro de Custo); Negócio; Faturamento executado e não medido; Resultado em %; e Resultado Previsto/Lucro sobre o faturamento original. Os totais apurados são reproduzidos a seguir:

CC	Negócio	Faturamento executado e não medido	Resultado em %	Resultado Previsto/Lucro sobre o faturamento original
Totais		R\$ 433.030.609,42		RS 79.399.903,11

Esta planilha, "Exclusão 2011-não faturado-Doc1", em conjunto com a planilha "Exclusão 2011-Faturado-Doc1" referem-se ao valor deferido a título de Lucro com Órgão público em 2011. De fato, o lucro sobre o faturamento calculado nos referidos arquivos (R\$ 79.399.903,11 + R\$ 60.230.227,36) somam o valor excluído no Lalur, R\$ 139.630.130,047.

O saldo remanescente na planilha "Exclusão 2011-não faturado-Doc1" é de R\$ 353.630.706,31. Há portanto uma pequena divergência para o valor excluído em 2010, R\$ 349.691.430,89. Contudo, o problema central da explicação dada pela contribuinte não é esta diferença, mas a falta de lógica ou uma hipótese legal que a ampare.

No caso em questão, infere-se que a contribuinte equivocou-se no lançamento contábil feito no fim de 2010 das Receitas de Serviços a faturar. Este erro foi posteriormente corrigido em sua contabilidade por intermédio dos estornos efetuados em janeiro de 2011. Para que o referido equívoco não repercutisse no Lucro Real de 2010, a Delta fez a exclusão do montante em seu Lalur.

Assim, por raciocínio lógico, se no primeiro momento, quando os ganhos foram indevidamente reconhecidos na contabilidade, a contribuinte excluiu as Receitas de Serviços a Faturar do seu Lucro Real de 2010, no segundo momento, em que há o estorno dos rendimentos nos registros contábeis em janeiro de 2011, a empresa deveria adicionar o referido valor a fim de neutralizar os efeitos fiscais decorrentes do primeiro procedimento.

Ressalte-se que mesmo se fosse o caso de receitas não tributáveis, a contribuinte teria que efetuar a adição dos valores excluídos, quando efetuasse o estorno dos lançamentos contábeis.

Conclui-se, portanto, que a falta da adição do montante de R\$ 349.691.430,89 ao Lucro Real, referente à reversão das Receitas de Serviços a Faturar, realizada na conta 3.1.1.01.9998, reduziu indevidamente tanto a base de cálculo do IRPJ, como a base de cálculo da CSLL, razão pela qual cabem os lançamentos de ofício correspondentes ao valor analisado.

4.2. IRPJ - Glosa de despesas (...)

4.2.1. Despesas inexistentes de aluguel de equipamentos. Empresas do Grupo de Adir Assad - Santana do Parnaíba.

A presente Fiscalização constatou que a Delta registrou em sua contabilidade relativa ao ano-calendário 2011 despesas com aluguéis de equipamentos feitos por empresas localizadas em Santana do Parnaíba, cujos cadastros foram baixados por inexistência de fato.

Nome	CNPJ	Situação cadastral	Processo Administrativo	Despesas registradas na contabilidade
J.S.M. Engenharia e Terraplenagem Ltda	10.361.606/0001-06	Baixada	13896.721784/2012-60	R\$ 11.339.860,00
Power To Ten Engenharia Ltda	09.485.858/0001-68	Baixada	13896.721787/2013-84	R\$ 12.091.560,00
Soterra Terraplenagem e Locação de Equip. Ltda	10.447.939/0001-52	Baixada	13896.721782/2013-51	R\$ 13.070.180,00
W.S. Serviços de Terraplenagem Ltda	11.913.347/0001-41	Baixada	13896.722628/2012-16	R\$ 4.892.010,00
S.P. Terraplenagem Ltda	09.503.787/0001-89	Baixada	1389.6721786/2013-30	R\$ 13.153.520,00
S.B. - Serviços de Terraplenagem Ltda	11.847.782/0001-15	Baixada	13896.722629/2012-61	R\$ 4.812.520,00
B.W. - Serviços de terraplenagem Ltda	11.852.838/0001-20	Baixada	13896.722627/2012-71	R\$ 4.749.000,00

Tendo em vista o fato relatado, a contribuinte foi várias vezes intimada a apresentar cópias de notas fiscais, cópias de comprovantes de pagamentos e demais elementos comprobatórios do efetivo aluguel dos equipamentos (Termo de Início e TIF n.º 2, TIF n.º 3 e TIF n.º 4).

Entretanto a empresa não entregou qualquer documento no curso deste procedimento. Cabe observar que, por intermédio do Termo de Intimação n.º 03, de 25/07/2016, o Fisco ressaltou a contribuinte a falta da documentação probante, informando que seria obtida a contabilidade do ano de 2011 por meio do SPED e que seria aproveitada a documentação apresentada pela Delta no âmbito dos processos administrativos n.º 16682.720856/2014-17 e n.º 16682.722534/2015-93.

Desta forma, apesar de a empresa não encontrar a documentação requerida, esta auditoria obteve pelo menos cópias dos contratos elaborados com as empresas citadas nos processos referente aos autos de infração de IRPJ, CSLL e IRRF dos anos-calendário 2009 e 2010.

(...)

Em resumo, a Delta sequer tentou demonstrar a validade destes dispêndios, acostando aos autos as correspondentes notas fiscais, as planilhas e boletins de medição, os comprovantes de pagamentos ou qualquer documento exigido no anexo I dos contratos acostados aos autos.

É necessário frisar que somente as notas fiscais não seriam suficientes para comprovar os gastos, pois os documentos emitidos por pessoas jurídicas cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido declarada inapta, nos termos do art. 82 da Lei n.º 9.430, de 1996, não produzem efeitos tributários, principalmente quando a baixa ocorre por inexistência de fato e com efeitos desde a data de constituição.

As auditorias anteriores mostram que a maioria das notas fiscais emitidas em 2009 e 2010 citam boletins e planilhas de medição, sem os quais não foi possível identificar os objetos locados, pois nas notas não havia discriminação dos equipamentos, da quantidade de horas de locação ou mesmo do local aonde foram utilizados.

Em relação aos contratos obtidos nos trabalhos fiscais relativos aos anos-calendário de 2009 e 2010, além de estarem gravados pela participação de uma pessoa jurídica inexistente, via de regra, tais documentos representam acordos entre duas ou mais partes, regulamentam os respectivos interesses e, isoladamente, não são capazes de comprovar a posterior prestação dos serviços pactuados.

Pelo que foi relatado até aqui, a ausência de documentação para embasar as despesas contabilizadas em 2011 a título de prestação de serviços e aluguel de equipamentos já justificaria a glosa de tais importâncias. Com efeito, a contribuinte não logrou êxito em comprovar a regularidade de seus registros contábeis/fiscais por meio de documentação idônea, a qual deve ser obrigatoriamente mantida sob sua guarda pelo prazo definido na legislação e apresentada ao Fisco sempre que solicitada, nos termos dos artigos 217, 247, 248, 249, inciso I, 251, 264, 276, 277, 278, 289, 290, 299 e 300 do Decreto n.º 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99).

Além disso, a própria construtora, já próximo ao fim da fase inquisitorial, ao responder o Termo de Intimação Fiscal V ressaltou que a nova administração, por critério conservador, fez a "reversão de despesas" relativas a fornecedores arrolados nas autuações fiscais precedentes.

Importante ressaltar que a empresa não relacionou as despesas revertidas, nem quantificou individualmente as despesas de cada fornecedor, restringindo-se a apresentar relatórios das contas contábeis 3.4.1.02.0005, 3.4.1.02.0007 e 3.5.1.02.0005, onde se encontram registrados os dispêndios de centenas de

fornecedores. Ou seja, a resposta da contribuinte não é taxativa, deixando espaço para interpretações flexíveis.

Com efeito, a contribuinte não informa o real motivo da "reversão de despesas". Nesse sentido, sobre as despesas abordadas neste item, cabe frisar que o Fisco detectou vários fatos, os quais: demonstram a inexistência dos "fornecedores" e das correspondentes despesas; e evidenciam o vínculo entre a Delta e as pessoas físicas e jurídicas responsáveis pelas empresas de fachada.

Em outras palavras, o caso em questão não se restringe a uma simples glossa de despesas por falta de sua comprovação, mas da glossa de dispêndios sabidamente inexistentes que a Delta deliberadamente teria contabilizado para reduzir o seu resultado operacional. E, justamente por isso, o Fisco não pode se furtar de revelar detalhadamente os fatos ocorridos, principalmente quando a Contribuinte não apresentou elementos que permitam a Fazenda constituir robustamente os créditos tributários a que tem direito.

Inicialmente, para se demonstrar o esquema organizado, é necessário ressaltar que as empresas relacionadas neste item estão todas ligadas entre si e a um grupo de pessoas físicas ligadas a Adir Assad, CPF: 758.948.158-00, como mostram as representações fiscais elaboradas para baixa dos respectivos cadastros (ver cópia dos processos administrativos de baixa do cadastro por inexistência de fato - Santana do Parnaíba em anexo).

Um breve exame dos quadros sociais das empresas já evidencia a conexão das empresas e das pessoas físicas.

(...)

A ligação entre tais pessoas físicas e o empresário Adir Assad estende-se a outras empresas que também receberam recursos financeiros da Delta ao longo dos últimos anos, tais como: Engenharia, Terraplenagem e Locação de Equipamentos SDS Ltda, CNPJ n.º 10.444.576/0001-00; Legend Engenheiros Associados Ltda, CNPJ n.º 07.794.669/0001-41; RockStarMarketing, Promoções e Eventos Ltda, CNPJ: 10.354.248/000104; Solu Terraplenagem Ltda, CNPJ: 10.678.284/0001-23; S.M. Terraplenagem Ltda, CNPJ n.º 07.829.451/0001-85; Dream Rock Entretenimento Ltda, CNPJ n.º 10.228.190/0001-52; etc.

No caso das empresas localizadas em Santana do Parnaíba, cabe observar também que três destas empresas: S.P. Terraplenagem Ltda, Power to Ten Engenharia Ltda e Soterra Terraplenagem e Locação de Equipamentos Ltda, conforme cadastro, possuíam sede no mesmo endereço, Rua Estados Unidos, 351. A Soterra também teve sede na Rua dos Romeiros n.º 6.388, sobreloja, Centro, Santana de Parnaíba -SP, endereço que foi também sede da empresa Engenharia, Terraplenagem e Locação de Equipamentos SDS Ltda.

Há coincidências também nos contadores das empresas, em datas de constituição e nomes das sociedades, no capital de abertura e nos contratos elaborados com a Delta, cujos conteúdos são praticamente os mesmos em todos acordos (ver Documentação Consolidada Santana do Parnaíba).

Cabe salientar que a Polícia Federal fez representação criminal à Justiça (Processo n.º 0802315-42.2013.4.02.5101), por conta do Inquérito Policial n.º 0057817-33.2012.4.02.5101. A decisão do juiz da 7^a Vara Federal Criminal autorizou o compartilhamento de todos os dados colhidos na investigação com a RFB. Tais documentos foram entregues ao Auditor Fiscal Gilson Recher Júnior, responsável pelo lançamento efetuado no âmbito do PAF n.º 16682.720856/2014-17. Por oportuno, tal documentação foi copiada e anexada

a estes autos, bem como o Termo de Verificação Fiscal elaborado, no qual o citado Auditor, nos itens 3.4.50 a 3.4.51, brilhantemente discorreu sobre os elementos probatórios trazidos pela autoridade policial.

A vasta documentação coletada pela Polícia Federal indica não só a existência do grupo, mas também que a administração cabia a Adir Assad. Há dois documentos que deixam clara a existência do agrupamento. Um mostra o controle das empresas sob fiscalização e o outro o planejamento de mudanças nas correspondentes composições dos quadros societários (ver pag. 350, 359 e 360 do arquivo "Cópia documentação coletada pela Polícia Federal").

Não há dúvidas, portanto, sobre os fortes vínculos e a proximidade existente entre as prestadoras de serviços ora comentadas.

Analisa-se a seguir a ligação deste grupo de pessoas jurídicas com a Delta.

No que tange aos valores envolvidos, verifica-se que entre 2007 e 2012, a Delta transferiu recursos para as empresas do grupo em comento nos seguintes montantes (Ver Relatório do Ministério da Justiça - Divisão de Repressão a Crimes Financeiros - pag. 41 do arquivo "Relatório Final CPMI"):

EMPRESA	2007	2008	2009	2010	2011	2012
S.P. Terraplenagem Itda	-	6.001.200,00	10.098.810,00	16.264.320,00	12.883.320,00	1.214.640,00
Power to Ten Engenharia Itda	-	5.820.430,19	6.243.960,00	16.850.220,00	12.539.040,00	1.974.220,00
JSM Engenharia e Terraplenagem Itda	-	3.007.440,00	8.803.060,00	14.910.440,00	12.199.920,00	1.450.120,00
Soterra Terraplen.e Locação de Equip. Itda	-	-	6.070.200,00	15.356.620,00	13.476.230,00	302.700,00
S.M. Terraplenagem Itda	11.443.470,00	13.859.880,00	6.120.480,00	-	-	-
Legend Engenheiros Associados Itda	11.175.692,00	11.791.600,00	4.019.700,00	-	-	-
Rock Star Marketing Comunicação Itda	2.385.438,72	7.006.486,54	-	-	-	-
S.B. - Serviços de Terraplenagem Itda	-	-	-	2.573.550,00	5.143.070,00	-
WS - Serviços de Terraplenagem Itda	-	-	-	2.419.930,00	4.870.340,00	338.170,00
B.W. - serviços de terraplenagem Itda	-	-	-	2.411.650,00	5.064.640,00	-
ESB Engenharia e Construções Itda.	-	6.471.778,34	-	-	-	-
Eng., Terraplen. e Loc. de Equip. SDS Itda	-	-	956.015,20	1.260.450,00	656.290,00	-
Solu Terraplanagem Itda.	-	-	-	-	397.120,00	-
Dream Rock Entretenimento Itda.	-	-	-	59.580,00	-	-
TOTAL	25.004.600,72	53.958.815,07	42.312.225,20	72.106.760,00	67.229.970,00	5.279.850,00

O período, seis anos, e o volume das transferências financeiras, mais de 265 milhões de reais, mostram que a relação entre a Delta e as supostas prestadoras de serviços não era esporádica. Pelo contrário, trata-se de um vínculo longo e contumaz, que no caso das empresas localizadas em Santana do Parnaíba, teria como objetivo principal a locação de máquinas, veículos e equipamentos. (...)

Diante do volume dos recursos financeiros transferidos, da frequência das operações, do longo período de locação de equipamentos e dos demais fatos expostos, resta evidenciada a existência de uma robusta ligação entre a Delta e o grupo de pessoas físicas e jurídicas em comento neste item e, por decorrência, é inaceitável a hipótese de envolvimento involuntário da fiscalizada com a sistemática de atuação das empresas pertencentes ao grupo do empresário Adir Assad e seus "sócios".

Finalmente, o aprofundamento das investigações deixa claro a incapacidade das supostas empresas localizadas em Santana do Parnaíba para prestarem qualquer tipo de serviço.

(...) Vários dos fatos relatados, bem como outros que demonstram a inexistência das empresas e a impossibilidade dos aluguéis mencionados, encontram-se nos processos administrativos já citados, abertos pela Delegacia de Barueri, responsável pelas ações fiscais de baixa dos cadastros das empresas localizadas em Santana do Parnaíba, que elaborou informações fiscais detalhadas, descrevendo todos os procedimentos realizados, mostrando fotos dos imóveis

que seriam sedes de tais empresas e acostando aos respectivos processos testemunhos e termos de intimação aos seus sócios (ver arquivo "Processos de baixa do Cadastro Santana do Parnaíba").

A partir da situação relatada, constata-se que as empresas que teriam alugado equipamentos para a Delta, não possuíam: vínculos empregatícios ou vínculos com prestadores de serviços pessoa física, veículos automotores com registro no Renavam e nem local de funcionamento.

Ressalte-se, ainda, que entre a documentação apreendida pela Polícia Federal não havia planilhas ou boletins de medição ou qualquer outros papeis de trabalho que indicassem a existência de atividade nas supostas locadoras.

Oportuno lembrar que os próprios contratos assinados pela Delta exigiam a comprovação da propriedade dos equipamentos e dos balanços do último exercício. A análise dos referidos acordos mostra de imediato que os documentos são praticamente idênticos, mesmo conteúdo, cláusulas e até formatação. Em todos os contratos, a locadora deveria comprovar, entre outros itens, a propriedade dos equipamentos e a contabilidade da empresa. Desta modo, não há como a fiscalizada alegar que não é responsável pelas infrações cometidas pela sua fornecedora, pois os contratos mostram que a Delta deveria verificar a regularidade das empresas com que negociava.

Com efeito, considerando o tamanho de uma construtora como a Delta (no período investigado), mencionada pela imprensa especializada como uma das melhores empresas de construção civil do país, é de se esperar um grau de organização corporativa que evite o envolvimento da empresa em esquemas orquestrados por terceiros para fraudar o Fisco, lavar dinheiro etc. No entanto, vários dos fatos relatados mostram justamente o contrário, que a Delta ao longo dos anos foi conivente com a atuação do grupo de Adir Assad e seus sócios. E cabe ainda considerar a conduta praticada pela contribuinte neste procedimento fiscal, pois, mesmo diante de inúmeras intimações, a empresa não trouxe aos autos as provas que deveria possuir.

Frise-se que, em procedimentos fiscais anteriores, processo n.º 16682.720856/2014-17 e n.º 16682.722534/2015-9, verificou-se que algumas dessas empresas operaram com a Delta também nos anos de 2008, 2009 e 2010. Por conta da necessidade do exame dessas operações, o sujeito passivo foi intimado a apresentar documentos relativos a tais operações. E também nestes períodos a contribuinte deixou de atender a contento as demandas da Fazenda.

Assim, diante de tudo que foi relatado, não se pode considerar que a empresa operou com erro e envolveu-se involuntariamente com as empresas de fachada localizadas em Santana do Parnaíba, restando caracterizada tanto o conhecimento da natureza das operações, como a intenção dolosa da contribuinte em fabricar despesas.

(...) Considerando todos os fatos e os documentos citados nesta auditoria - extratos dos sistemas da RFB, processos fiscais de baixa do cadastro, contabilidade da empresa etc - é possível concluir que:

A) As despesas registradas pela contribuinte estão sem qualquer lastro de documentos contábeis ou fiscais que as ratifiquem, razão pela qual já seria possível a glosa das despesas por falta de documentação probatória;

B) As supostas prestadoras de serviços pertenciam a um grupo de pessoas ligadas entre si e a Adir Assad e possuíam fortes ligações com a Delta;

C) As referidas empresas de fato nunca existiram;

D) A Delta transferiu grande soma de recursos para empresas "fantasmas" e deduziu despesas, de forma contumaz, por força de contraprestações de aluguel de equipamentos que não ocorreram;

E) A Delta participou de esquema engendrado para ao mesmo tempo fabricar despesas e repassar recursos a terceiros sem a devida tributação.

Estas conclusões são inclusive partilhadas por outros órgãos e instituições que investigaram as operações da Delta.

No relatório elaborado pela CPMI consta:

"Conforme apontado anteriormente, são diversas as evidências que apontam para que as empresas vinculadas a ADIR ASSAD sejam na verdade empresas "fantasmas" e utilizadas para práticas ilícitas. Por essa razão é necessário a adoção de medidas que possibilitem o aprofundamento das investigações sobre as mesmas".

Os parlamentares ainda concluíram no seu relatório: "Resta comprovado também que a DELTA se utiliza das empresas vinculadas ao empresário ADIR ASSAD para movimentação de recursos" (Ver Relatório Final CPMI).

(...) Em resumo, a Delta não apresentou documentos hábeis para lastrear as despesas de locação de equipamentos das empresas JSM, POWER, SOTERRA, WS, S.P., S.B. e B.W. registradas em sua contabilidade, razão pelo qual cabe a glosa dos referidos dispêndios, nos termos dos artigos 249, inciso I, 251, 264, 276, 289 e 290 do Decreto n.º 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda -RIR/99).

É importante frisar que esta Auditoria considera que a DIPJ Retificadora apresentada, na qual a contribuinte adicionou parcela não dedutível de custos operacionais, não pode ser oposta a este lançamento, pois as informações constantes na declaração não correspondem às infrações elencadas neste Auto de Infração (Ver item "5 - Retificação de DIPJ").

Assim, tendo em vista o esquema existente entre a Delta e as empresas fantasmas, com o escopo de produzir dispêndios e de transferir recursos financeiros sob o manto de operações inexistentes, resta configurado a fraude e o conluio tipificados nos artigos 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964.

Cabe frisar ainda que os fatos relatados denotam a existência de pagamentos sem causa efetuada pela Delta, os quais sujeitam a contribuinte a incidência de IRRF, à alíquota de 35%, nos termos do artigo 61, caput e §1º da Lei n.º 8.981, de 1995. E comprovada à ação dolosa tendente a ocultar do fisco a ocorrência do fato gerador do imposto, restou mais uma vez caracterizada o intuito de fraude, exigido para a aplicação da multa qualificada disposta no art. 44, §1º, da Lei n.º 9.430, de 1996.

Tendo em conta que a contribuinte, mesmo intimada, não apresentou os respectivos comprovantes de pagamentos, a presente fiscalização buscou os pagamentos contabilizados no ano-calendário de 2011 em contrapartida das despesas decorrentes com as empresas de fachada localizadas em Santana do Parnaíba.

A tabela a seguir consolida os repasses de recursos financeiros registrados na contabilidade da Delta, a crédito de contas bancárias (código de conta 1.1.1.02.0246, 1.1.1.02.0340, 1.1.1.02.0373 e 1.1.1.02.0427) em função de débitos na conta de fornecedores (código de conta 2.1.1.01.0000). Os totais de

recursos transferidos divergem das despesas registradas em 2011, pois tanto há o "pagamento" de dispêndios relativos a 2010, também considerados inexistentes, como há despesas fictícias, cujos correspondentes repasses somente ocorreram no período posterior (2012).

Nome	CNPJ	Pagamentos registrados na contabilidade de 2010
J.S.M. Engenharia e Terraplenagem Ltda	10.361.606/0001-06	12.438.120,00
Power To Ten Engenharia Ltda	09.485.858/0001-68	12.539.040,00
Soterra Terraplenagem e Locação de Equip. Ltda	10.447.939/0001-52	13.853.030,00
W.S. Serviços de Terraplenagem Ltda	11.913.347/0001-41	5.027.690,00
S.P. Terraplenagem Ltda	09.503.787/0001-89	13.014.120,00
S.B. - Serviços de Terraplenagem Ltda	11.847.782/0001-15	5.237.470,00
B.W. - Serviços de terraplenagem Ltda	11.852.838/0001-20	5.225.890,00
Total		67.335.360,00

Por sua vez, foram elaboradas planilhas relacionando os lançamentos individualmente, com as informações relativas a histórico, código e descrição da conta, centro de custo e número de lançamento (ver arquivo Pagamentos sem causa Santana Parnaíba 2011).

Diante do exposto, o total dos pagamentos líquidos ocorridos no exercício 2011 foi de R\$ 67.335.360,00. A planilha "Pagamentos sem causa Consolidados" resume os valores tributáveis, reajusta a base de cálculo para que o imposto recaia sobre o valor bruto das operações, conforme prevê o art. 61, §3º, da Lei nº 8.981, de 1995, e totaliza diariamente pela ocorrência do pagamento, que é quando considera-se ocorrido o fato gerador, art. 61, §2º da Lei nº 8.981, de 1995.

Cumpre ressaltar que a conduta dolosa do sujeito passivo conduz o prazo decadencial dos fatos geradores ora em análise para o disposto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional - CTN, conforme estabelecido no art. 150, §4º, I, do referido diploma legal.

4.2.2. Outras empresas do grupo Adir Assad (SDS e Solu)

A presente fiscalização também constatou o registro na contabilidade da Delta de despesas vinculadas a outras empresas inaptas pertencentes ao mesmo grupo que comandava as fornecedoras de equipamentos localizadas em Santana do Parnaíba (ver arquivos "SDS despesas registradas 2011" e "Solu despesas registradas 2011").

(...) Assim, considerando: i) que a Delta não logrou êxito em apresentar conjunto probatório capaz de demonstrar a efetiva locação dos equipamentos; e ii) que as citadas empresas nunca existiram, cabe glosar as referidas importâncias, haja vista que se trata de empresas fantasmas e, por decorrência, de despesas fictícias.

(...)

E, além disso, a Delta, ao deixar de apresentar a documentação probante relativa às despesas em comento, subtraindo-se do cumprimento de suas obrigações, ratifica o entendimento fiscal de que a empresa teve o intuito de criar dispêndios, que na realidade não possuíam contrapartidas, num esquema complexo e fraudulento, envolvendo empresas de fachada, com a clara intenção de desviar recursos e sonegar tributos. Deste modo, cabe qualificar a multa nos termos do art. 44, inciso I e §1º, da Lei nº 9.430, de 1996, tendo em vista que a conduta encontra-se inserida nos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/64. Ou seja, restou comprovada a ação dolosa tendente a ocultar do fisco a

ocorrência do fato gerador do imposto, caracterizando o intuito de fraude e de conluio, exigido para a aplicação da multa qualificada.

Quanto as alegadas reversões de despesas, cabe ressaltar que a Solu não figurou no rol das empresas que por critério conservador teve revertidas as despesas pela Delta. No que tange à SDS aplica-se o entendimento disposto no item "5 - Retificação de DIPJ".

Por fim, além de ensejar a glosa dos dispêndios, a existência de pagamentos sem causa sujeita o contribuinte à incidência de IRRF, à alíquota de 35%, nos termos do artigo 61, da Lei nº 8.981, de 1995.

Cabe esclarecer que a contribuinte não apresentou os comprovantes de pagamentos solicitados pelo Fisco. Desta feita, a presente fiscalização buscou os pagamentos contabilizados no ano-calendário de 2011 em contrapartida das despesas decorrentes com as referidas empresas de fachada.

A tabela a seguir consolida os repasses de recursos financeiros registrados na contabilidade da Delta, a crédito de contas bancárias (código de conta 1.1.1.02.0340 e 1.1.1.02.0427) em função de débitos na conta de fornecedores, (código de conta 2.1.1.01.0000).

Nome	CNPJ	Pagamentos registrados na contabilidade de 2011
Eng., Terraplen. e Locação de Equip. SDS Ltda	10.444.576/0001-00	656.290,00
Solu Terraplenagem Ltda. - ME	10.228.190/0001-52	397.120,00
Total		1.053.410,00

As planilhas elaboradas por esta auditoria relacionam os lançamentos contábeis individualmente e informa o respectivo histórico, código e descrição da conta, centro de custo e número de lançamento (ver "Pagamentos diários SDS 2011" e "Pagamentos diários Solu 2011").

O total dos pagamentos líquidos feitos pela SDS e a Solu no ano 2011 foi de R\$ 1.053.410,00. As planilhas mencionadas resumem os lançamentos, reajustam a base de cálculo para que o imposto recaia sobre o valor bruto das operações, conforme prevê o art. 61, §3º, da Lei nº 8.981, de 1995, e totaliza diariamente pela ocorrência do pagamento.

(...)

4.2.3. Mamuti

A Delta contabilizou despesas, no total de R\$ 2.100.170,88, vinculadas a Mamuti - Transporte e Locação de Veículo Ltda - ME, CNPJ n.º 09.372.560/0001-41, doravante Mamuti. A citada empresa foi baixada por inexistência de fato, conforme processo administrativo n.º 12448.731304/2014-56 (ver cópia das principais peças em anexo).

A contribuinte foi intimada, desde o Termo de Início, a apresentar cópias de notas fiscais, cópias de comprovantes de pagamentos, planilhas de medição e demais elementos comprobatórios da efetiva prestação dos referidos serviços e/ou locação de equipamentos.

A Delta mais uma vez se absteve de apresentar qualquer esclarecimento ou documentação.

Em que pese o comportamento da empresa já indicar irregularidades nas despesas contabilizadas, para demonstrar a verdadeira natureza dos fatos que

se encontram em análise neste procedimento, faz-se oportuno trazer à baila o resultado da diligência realizada no âmbito do PAF n.º 16682.720856/2014-17, com base no Convênio de Cooperação Técnica, de 30/09/1998. Nesta ação, a Fiscalização constatou que a Prefeitura do Rio de Janeiro nunca autorizou a Mamuti a emitir notas fiscais (Ofício SMF n.º 428/2014).

Além de a Prefeitura do Rio de Janeiro não ter dado qualquer autorização para a impressão de notas fiscais, outros fatos vinculados à Mamuti apontam que não ocorreram quaisquer operações entre a suposta locadora de equipamentos e a Delta, além da movimentação de recursos financeiros.

(...) Ressalte-se ainda que a empresa não foi localizada em seu domicílio tributário, conforme a cópia do processo de baixa de cadastro por inexistência de fato.

Diante ao exposto, fica claro que a Mamuti não alugou os referidos equipamentos. E, considerando a não apresentação pela Delta de comprovantes da efetiva locação dos equipamentos, cabe glosar as referidas despesas.

Além disso, o depoimento do sócio da Mamuti, Alexandre França Xavier, afirmindo que a pessoa jurídica foi criada para lavagem de dinheiro dos recursos enviados pela Delta, deixa claro tanto a consciência da fiscalizada da conduta fraudulenta, como sua vontade de desviar recursos e reduzir sua base tributável.

Óbvio que outros fatores ratificam a afirmação feita pelo sócio da suposta locadora. Como já explicado, a Delta não pode negociar durante vários meses, de forma frequente e vultuosa, com uma empresa que não possuía: autorização para emitir notas fiscais; equipamentos; vínculos empregatícios e posteriormente alegar que trabalhou erroneamente e foi enganada por terceiros.

Desta feita, como nos outros casos analisados neste termo, resta comprovada a intenção do sujeito passivo de aumentar seus gastos, aproveitando-se de esquema fraudulento, envolvendo empresas fantasmas, a fim de desviar recursos financeiros e sonegar impostos. Esse intuito de fraude é a conduta que está inserida nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, e portanto, é aquela a qual a Lei n.º 9.430, de 1996, em seu artigo 44, inciso I e §1º prevê a qualificação da multa.

A Mamuti consta na alegada reversão de despesa efetuada pela Delta, mas como já comentado esta Auditoria não considera que a parcela de despesas não dedutíveis informadas na DIPJ são as mesmas glosadas neste Lançamento (ver item "5 - Retificação de DIPJ").

Além da glosa das despesas, os pagamentos sem causa apurados sujeitam a contribuinte à incidência de IRRF, à alíquota de 35%, conforme disposto no artigo 61 da Lei n.º 8.981, de 1995.

O Fisco verificou os pagamentos contabilizados no ano-calendário de 2011 em contrapartida das despesas com a Mamuti, tendo em conta que, mesmo após ser intimada, a contribuinte não apresentou os comprovantes de pagamentos solicitados.

Planilha elaborada nesta fiscalização relaciona os lançamentos realizados individualmente na conta Fornecedores e informa o respectivo histórico, código e descrição da conta, centro de custo e número de lançamento (ver arquivo Mamuti débito em fornecedores 2011).

O total dos pagamentos líquidos feitos pela Mamuti em 2011 foi de R\$ 2.483.444,58. A planilha "Mamuti pagamentos diários contabilizados 2011" mostra os lançamentos contábeis realizados pela Delta, faz a totalização diária dos pagamentos e reajusta a base de cálculo, conforme prevê a legislação tributária. (...)

4.2.4. Adécio & Rafael (A & R) e Pantoja.

As empresas Adécio & Rafael - Construções & Incorp. Ltda (doravante denominada Adécio & Rafael) e Alberto & Pantoja Construções e Transp. Ltda (doravante denominada Pantoja) também figuraram na contabilidade da Delta no período de 2011. Esclareça-se que a empresa Adécio & Rafael também teve a denominação de G&C Construções e Incorporações Ltda.

Nome	CNPJ	Situação cadastral	Processo Administrativo	Despesas registradas na contabilidade
Alberto & Pantoja Construções e Transp. Ltda	11.620.733/0001-45	Baixada	10166.728.525/2012-16	R\$ 9.783.040,00
Adécio & Rafael - Construções & Incorp. Ltda	11.965.762/0001-49	Baixada	13116.720.300/2013-86	R\$ 21.305.968,00

A fiscalizada foi instada a comprovar a efetiva locação de equipamentos, tendo em conta a baixa dos cadastros de tais empresas por inexistência de fato.

Entretanto, até o fim da fase inquisitoria deste procedimento, a empresa não havia apresentado qualquer documento relativo a estes fornecedores. (...)

Desse modo, correta a glosa das despesas para as quais, mesmo depois de intimada a empresa não logrou apresentar a correspondente documentação que lhe desse suporte fático.

Quanto às alegadas reversões de despesas cabe ressaltar que à Pantoja e à Adécio aplica-se o entendimento disposto no item "5 -Retificação de DIPJ".

Em que pese ser indiscutível a necessária supressão dos referidos dispêndios na contabilidade do contribuinte para o cálculo do Resultado do período e o Lucro Real, o caso em questão requer um maior aprofundamento, tendo em conta a existência de dolo.

Isso porque, pesquisas efetuadas nos sistemas da RFB demonstram que a Adécio & Rafael e a Pantoja: nunca entregaram DIRF, GFIP, RAIS; nunca recolheram GPS ou FGTS; e não possuem veículos registrados em seu nome. Tais empresas também não foram localizadas em seus domicílios tributários pelas diligências efetuadas pela Receita Federal nos respectivos endereços cadastrados (ver processos para baixa cadastral). Frise-se que a Pantoja se localizaria em loja vizinha a Brava (outra empresa envolvida neste esquema), conforme endereços declarados, mas em seu lugar havia uma oficina mecânica, cujo proprietário informou que o seu estabelecimento já funcionava no local há três anos, conforme cópia de locação do imóvel.

Ora, os resultados das referidas pesquisas indicam que a Adécio & Rafael e a Pantoja são empresas fantasmas. O fato de a Delta não apresentar qualquer documento a referendar o aluguel de equipamentos ou fornecimento de produtos abre espaço para se cogitar na existência de um esquema similar ao existente em Santana do Parnaíba com as empresas do grupo de Adir Assad.

(...) Em suma, constata-se que as três empresas em comento estão ligadas por modus operandi, endereços, sócios, procuradores e contadores em comum.

O Processo n.º 0009272-09.2012.4.01.3500 do TRF da 1^a Região versa sobre quadrilha que atuava no Estado de Goiás, cometendo vários crimes como corrupção ativa, peculato, violação de sigilo funcional etc. (...) Pela leitura parcial da sentença proferida, constatam-se fatos que mostram o envolvimento das empresas fantasmas em análise e da própria Delta com a quadrilha liderada por Carlinhos Cachoeira.

(...) Diante de todo exposto, resta comprovada a intenção do sujeito passivo de criar dispêndios que não possuíam contrapartidas, num esquema engenhoso e fraudulento, envolvendo empresas de fachada, com a clara intenção de desviar recursos financeiros e sonegar tributos. Esse intuito de fraude é a conduta inserida nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, e demanda nos termos do art. 44, inciso I e §1º, da Lei n.º 9.430, de 1996, a qualificação da multa.

Cumpre destacar ainda que os fatos em análise denotam a existência de pagamentos sem causa efetuada pela Delta, os quais sujeitam a referida construtora a incidência de IRRF, à alíquota de 35%, nos termos do artigo 61, caput e §1º, da Lei n.º 8.981, de 1995.

Tendo em conta que a contribuinte, mesmo instada, não acostou aos autos os respectivos comprovantes de pagamentos, a presente auditoria buscou os pagamentos contabilizados no ano-calendário de 2011 em contrapartida das despesas decorrentes com a Adécio & Rafael (A&R) e a Pantoja.

A tabela a seguir consolida os repasses de recursos financeiros registrados na contabilidade da Delta, a crédito de contas bancárias (código de conta 1.1.1.02.0340; 1.1.1.02.0246; e 1.1.1.02.0427) em função de débitos na conta de fornecedores (código de conta 2.1.1.01.0000).

Nome	CNPJ	Pagamentos registrados na contabilidade de 2011
Alberto & Pantoja Construções e Transp. Ltda	11.620.733/0001-45	10.446.740,00
Adécio & Rafael – Construções & Incorp. Ltda	11.965.762/0001-49	21.971.288,00
Total		32.418.028,00

As planilhas elaboradas nesta auditoria relacionam os lançamentos individualmente, com as informações relativas a histórico, código e descrição da conta, centro de custo e número de lançamento (ver Arquivo não paginável "Documentação Adécio e Pantoja").

Diante do exposto, o total dos pagamentos líquidos ocorridos no exercício 2011 foi de R\$ 32.418.028,00. As planilhas com pagamentos diários resumem os lançamentos, reajusta a base de cálculo para que o imposto recaia sobre o valor bruto das operações, conforme prevê o art. 61, §3º, da Lei nº 8.981, de 1995, e totaliza diariamente pela ocorrência do pagamento, que é quando considera-se ocorrido o fato gerador, art. 61, §2º da Lei nº 8.981, de 1995. (...)

4.2.5. MB Serviços de Terraplenagem Ltda

Outra empresa registrada na contabilidade da Delta, cujo cadastro também foi baixado por inexistência de fato, com efeitos a partir de 22/06/2010, foi a MB Serviços de Terraplenagem Ltda (doravante denominada MB).

Nome	CNPJ	Situação cadastral	Processo Administrativo	Despesas registradas na contabilidade
MB Serviços de Terraplenagem Ltda	12.167.101/0001-30	Baixada	15540.720653/2013-00	R\$ 18.412.632,48

(...) o Fisco solicitou à contribuinte, durante a auditoria realizada, cópias de notas fiscais, cópias de comprovantes de pagamentos e demais elementos comprobatórios da efetiva locação de equipamentos.

Em 23/05/2016, a contribuinte apresentou o contrato com a MB e apenas três notas fiscais, que juntas somam R\$ 91.260,00. Ou seja, em síntese, a Delta não atendeu as demandas da fiscalização, motivo pelo qual já se justificaria a glosa das despesas por falta de lastro comprobatório.

Entretanto, os fatos apurados denotam que cabe empregar a MB o entendimento imposto aos outros fornecedores de equipamentos, tendo em vista a existência de circunstâncias semelhantes.

A MB não foi encontrada em seu domicílio tributário ou outro endereço e nem foram localizados os integrantes de seu quadro social, Bruno Estefanio de Freitas (CPF 056.715.697-45) e Marcelo Astuto Pereira (CPF 601.453.316 -87).

(...) Uma simples análise do objeto do contrato reforça a hipótese de que as operações contabilizadas na Delta eram fictícias e o contrato forjado. Ora, se tais equipamentos trabalhassem 24 por dia por um ano, a despesa seria de R\$ 1.576.800,00 ($2 \times R\$ 90,00 \times 24 \times 365$). Se este valor, por simples raciocínio já não é factível, o que dizer do montante registrado a título de despesas com aluguel de equipamentos, R\$ 18.412.632,48.

Na DIPJ da MB referente ao ano-calendário 2011 consta valores muito inferiores aos registrados pela Delta. A declaração também tem o mesmo correio eletrônico e responsável pelo preenchimento da DIPJ da DFL.

Diante dos fatos relatados, cabe reconhecer: i) que a Delta não apresentou conjunto probatório capaz de justificar as despesas em comento; e ii) que a MB tem as características de uma empresa de fachada, motivo pelo qual cabe glosar as referidas importâncias, haja vista que se trata de despesas fictícias.

E sob o mesmo raciocínio empregado referente aos dispêndios contabilizados em nome da Adécio, da Pantoja, da Mamuti e as empresas do grupo de Adir Assad, não há como aceitar a hipótese de que a Delta efetuou várias operações com erro e envolveu-se involuntariamente com a MB Serviços de Terraplenagem Ltda, pelo que fica caracterizada tanto o conhecimento da natureza das operações, como a intenção dolosa da contribuinte em fabricar despesas.

De fato, a Delta ao deixar de apresentar a documentação relativa as despesas em comento, só reforça a convicção fiscal de que a construtora criou de forma proposital dispêndios, que na realidade não possuíam contrapartidas, aproveitando-se de esquema envolvendo empresa de fachada, a fim de desviar recursos e sonegar tributos. Assim, cabe qualificar a multa nos termos do art. 44, inciso I e §1º, da Lei nº 9.430, de 1996, tendo em vista que a conduta encontra-se inserida nos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

A existência de pagamentos sem causa também sujeita a contribuinte ao Imposto de Renda Retido na Fonte, à alíquota de 35%, nos termos do artigo 61, da Lei nº 8.981, de 1995. Apesar de a contribuinte não ter apresentado ao Fisco os comprovantes de pagamentos, a presente auditoria localizou as correspondentes transferências financeiras registradas na contabilidade do ano-calendário de 2011 em contrapartida das despesas com MB.

Planilha elaborada por esta auditoria relaciona os lançamentos individualmente e informa o respectivo histórico, código e descrição da conta, centro de custo e número de lançamento (ver planilhas da MB).

O total dos pagamentos líquidos feitos para a MB no ano 2011 foi de R\$ 16.491.957,02. A planilha de pagamentos por dia resume os lançamentos, reajusta a base de cálculo para que o imposto recaia sobre o valor bruto das operações, conforme prevê o art. 61, §3º, da Lei nº 8.981, de 1995, e totaliza diariamente pela ocorrência do pagamento. (...)

4.2.6. CRG Locação de Máquinas e Equipamentos e Terraplenagem Ltda - ME

A Delta contabilizou despesas, no total de R\$ 336.750,00, decorrentes de aluguel de equipamentos efetuados com a CRG Locação de Máquinas e Equipamentos e Terraplenagem Ltda - ME (doravante denominada CRG), CNPJn.º 10.682.608/0001- 05. A citada locadora foi voluntariamente extinta em 21/09/2011.

A contribuinte foi instada a apresentar cópias de notas fiscais, contratos, cópias de comprovantes de pagamentos e demais elementos comprobatórios da efetiva locação de equipamentos.

(...)

Porém, como nos outros casos abordados, a Delta deixou de apresentar a documentação que fundamenta os dispêndios escriturados em sua contabilidade, demandando do Fisco a glosa dos referidos valores. A interessada inclusive afirma que por critério conservador reverteu às despesas com a CRG.

Cumpre salientar que as despesas com a CRG também demandaram atenção nas ações fiscais relativas aos anos de 2009 e de 2010 que resultaram nos lançamentos acostados aos processos administrativos n.º 16682.720856/2014-17 e n.º 16682.722534/2015-93. Conforme o correspondente Termo de Constatatação do Auto relativo ao ano-calendário 2009, durante a auditoria foi apresentado contrato feito entre a Delta e a CRG. O referido documento, entretanto, possui alguns pontos incongruentes. A data do pacto, 02/01/2008, é anterior ao início das atividades da CRG, 01/03/2009, segundo o registro na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro - Jucerja. E os valores acordados pelos equipamentos eram incompatíveis com os valores faturados nos anos base de em 2009 e 2010. Em outras palavras, os montantes faturados eram maiores que o máximo que a empresa poderia obter com a locação de todos equipamentos relacionados no contrato, considerando a utilização dos equipamentos 24 horas por dia.

Constata-se, assim, que a contribuinte contabilizou despesas e ao ser instada a comprová-las por meio da necessária comprovação documental, não o fez. Desta maneira, cabe a glosa de tais importâncias, tendo em vista que a contribuinte não logrou êxito em comprovar a regularidade de seus registros contábeis/fiscais por meio de documentação idônea, a qual deve ser obrigatoriamente mantida sob sua guarda pelo prazo definido na legislação e apresentada ao Fisco sempre que solicitada, nos termos dos artigos 247, 248, 249, inciso I, 251, 264, 276, 277, 278, 289, 290 e 300 do Decreto n.º 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99).

Cabe observar que a presente Fiscalização não aceitou a alegada reversão de despesas, conforme esposado no item "5 - Retificação de DIPJ".

4.2.7. Fatos relevantes relativos à glosa de despesas

(...)

Não obstante, é oportuno ressaltar a existência de vários outros fatos que reforçam as conclusões desta fiscalização e que ajudam a reconstruir e a evidenciar a verdade.

Inicialmente, compulsando-se a ação fiscal referente ao ano de 2009 (PAF n.º 16682.720856/2014-17), verifica-se que despesas relativas a outras empresas foram glosadas pelas mesmas razões elencadas neste termo. No tocante a gastos com empresas fantasmas podem ser citadas como exemplo a SM Terraplenagem Ltda, CNPJ n.º 07.829.451/000185, e a Legend Engenheiros Associados Ltda, CNPJ 07.794.669/000141.

(...)

Em 12/06/2012, a Controladoria-Geral da União declarou a Delta empresa inidônea (ver Diário Oficial e página virtual do portal da Transparéncia).

Em 29/01/2013, a Delta teve homologado a sua solicitação para um plano de recuperação judicial, conforme decisão 021451534.2012.8.19.0001 da 5a Vara empresarial do Rio de Janeiro.

(...)

Em outro texto publicado no Estadão: "Na operação saqueador, 100 policiais federais cumpriram 20 mandatos de busca e apreensão no Rio, São Paulo e Goiás. Amparada na quebra do sigilo bancário de cerca de 100 pessoas físicas e jurídicas, autorizada em 2012 pela CPI do Cachoeira, a Polícia Federal constatou que Assad aparece como laranja de quase uma dezena de empresas de fachada, por meio das quais fazia emissão de notas frias de serviços e locação de máquinas e equipamentos para a empreiteira".

(...)

O Jornal O Globo publicou matéria, em 25/04/2012, ressaltando entre outros fatos o crescimento da Delta e a prisão do ex-diretor da Delta Centro-Oeste Cláudio Abreu, cuja assinatura consta em várias notas fiscais apresentadas pela construtora nos anos de 2009 e 2010.

Em relação a funcionários da Delta, frise-se que o Ministério Público propôs ação civil pública por ato de improbidade administrativa e entre os desfavorecidos estavam a Delta e vários diretores, cujas assinaturas são observadas nas notas fiscais emitidas por empresas fantasmas, Edyano Bittencourt Coutinho, Cláudio Dias de Abreu, Geraldo Emídio Alves, Dionísio Janoni Tolomei, Paulo Meriade Duarte (Notas constantes nos procedimentos relativos aos anos de 2009 e 2010).

A quantidade de informações sobre a Construtora Delta é enorme, bem como são as suas fontes. São processos administrativos da RFB, diligências e inquéritos da Polícia Federal, relatórios elaborados pelo congresso Nacional, sentenças judiciais, reportagens etc. Mas em que pese o excesso de informações, não há como negar a importância destes dados. São fatos que, de uma forma ou de outra: tornaram a Delta inidônea; contribuíram para a perda de crédito da empresa junto a instituições financeiras; determinaram que órgão públicos cessassem os pagamentos à construtora; levaram a Delta a recorrer a um plano de recuperação judicial; levaram a prisão o seu principal sócio etc.

(...)

E, com efeito, tais fatos convergem para as mesmas conclusões das provas coletadas e utilizadas por esta Fiscalização: a Delta valia-se de notas fiscais

inidôneas para registrar despesas inexistentes e reduzir seus resultados, aproveitando esquemas fraudulentos, estruturados com ajuda de terceiros, a fim de sonegar tributos.

4.3. CSLL - Glosa de despesas inexistentes e despesas não comprovadas.

A contribuinte utilizou as despesas glosadas para reduzir o resultado do exercício de 2011, conforme já exposto, sem também realizar qualquer ajuste na apuração da base de cálculo da CSLL.

Desta forma, as despesas glosadas, no montante de R\$ 119.801.253,36, não são dedutíveis para fins de apuração da CSLL do ano-calendário de 2011, nos termos: do art. 2º da Lei n.º 7.689, de 1988, alterado pelo art. 2º da lei n.º 8.034, 1990; do art. 57 da Lei n.º 8.981, de 1995, com redação dada pela Lei n.º 9.065, de 1995; e art. 28 da Lei n.º 9.430, de 1996, razão pela qual cabe adicionar de ofício o referido valor à base de cálculo da contribuição e lançar o crédito tributário correspondente.

5. Retificação de DIPJ.

Em 23/03/2015, a Delta transmitiu DIPJ retificadora referente ao ano-calendário de 2011, alterando basicamente as adições e as exclusões efetuadas na determinação do Lucro Real e, por consequência, o valor do Imposto de Renda a pagar, cujo saldo era negativo, (R\$ 6.288.619,00) e passou a ser positivo, R\$ 2.652.741,36.

O quadro a seguir mostra que as principais retificações foram efetuadas nas seguintes linhas da DIPJ Ex 2012 / Ano-calendário 2011:

Ficha 09A Demonstração do Lucro Real – PJ em Geral (valores em Reais)		DIPJ Original	DIPJ Retificadora
04.	(+) Custos – Soma das Parcelas não dedutíveis	82.398.416,60	209.593.216,35
78.	(-) Outras Exclusões	(6.940.997,18)	(139.630.130,47)

(...)

Como já registrado, a contribuinte alterou em sua DIPJ as adições e exclusões constantes nas fichas destinadas aos cálculos do IRPJ e da CSLL. E estas retificações foram as únicas ações efetivadas pela Delta, que: não constituiu o imposto apurado em DCTF; não recolheu e quitou o tributo devido; não retificou a Declaração de Compensação relativa ao saldo negativo de CSLL apurado originalmente; e não fez qualquer retificação em sua contabilidade para repercutir as referidas modificações, o que significa que a empresa continua pautando os seus balancetes e demonstrativos contábeis em documentação inidônea e eivada de fraudes.

No que tange aos acréscimos feitos na base tributável dos tributos, a maior parte do montante adicionado refere-se a parcelas não dedutíveis de serviços prestados por pessoas jurídicas, R\$ 129.034.113,42.

De imediato, nota-se uma contradição entre a retificação efetuada e as explicações dadas pela Delta ao longo desta fiscalização. A contribuinte informou em sua DIPJ a existência de valores não dedutíveis de custos dos bens e serviços vendidos, ou seja, despesas de serviços prestados por pessoa jurídica que por não possuírem relação intrínseca com as atividades da empresa ou por

não se encontrarem de acordo com a legislação tributária, apesar de regularmente influírem no lucro líquido, não podem ser considerados na determinação do Lucro Real.

Entretanto, não é cabível classificar como não dedutível as despesas comprovadamente inexistentes relativas às empresas de fachada arroladas nas autuações fiscais dos anos base de 2009 e 2010. Sem dúvida, os dispêndios fabricados com o auxílio de empresas de fachada devem ser retirados da contabilidade e, por consequência, do resultado e não existe razão para integrarem as adições que compõem o Lucro Real.

Com efeito, se a despesa não existe, não é possível sequer cogitar sobre sua dedutibilidade. Como apreciar a necessidade, a usualidade e a normalidade de serviços fictícios.

Outra incongruência entre a realidade contábil e a declaração do Imposto de Renda reside nas fichas utilizadas. Os montantes retificados pela empresa constam na ficha 04D, destinada a aos Custos dos Bens e Serviços vendidos. Entretanto, como é possível verificar na planilha "Consolidação das despesas registradas em 2011", cerca de dois terços dos valores glosados, R\$77.208.910,00, foram contabilizados na conta 3.5.1.02.0005, referente à Despesas Gerais e Administrativas e, desta forma, estão informados na ficha 05A - Despesas Operacionais.

Cabe também observar que, a princípio, a simples locação de veículos e equipamentos, sem operador, não se caracteriza como serviço. De acordo com a própria contabilidade da empresa, os gastos em discussão foram classificados como Aluguel de Equipamentos. Desta feita, minimamente, é confusa a utilização da linha destinada a serviços prestados por pessoas jurídicas para informar gastos com aluguel de equipamentos.

Oportuno ressaltar que, mesmo depois de duas autuações relativas aos anos de 2009 e 2010 e de várias intimações fiscais relativas ao presente procedimento, esclarecendo os itens fiscalizados, a contribuinte sequer foi capaz de apresentar a composição das adições efetuadas na DIPJ retificadora, restringindo-se a dar uma lista de fornecedores.

E, ainda assim, esta relação de fornecedores, apresentada somente na resposta ao último Termo de Intimação, possui erros e contradições e não correspondem plenamente as irregularidades elencadas pelo Fisco neste procedimento.

(...) Na resposta ao TIF n.º 5, a empresa asseverou que as despesas seriam de fornecedores arrolados em 2009 e 2010. Entretanto, na listagem de fornecedores fornecida em sua última resposta, a Delta deixou de foram empresas como Pierre Transporte Rodoviário de Cargas Ltda - ME e Vilar Real Construção e Terraplagem Ltda, cujas despesas foram glosadas em 2009.

Cabe ressaltar que a fornecedora MB Serviços de Terraplenagem Ltda, cuja despesas estão sendo glosadas neste procedimento, não constou nos lançamentos anteriores realizados pelo Fisco.

Outra contradição é a contribuinte comunicar nesta fase inquisitória que reverteu despesas em face da adoção de critério conservador, mas não ter constituído, recolhido ou quitado qualquer tributo em face da nova orientação e, ainda, nos processos referentes aos lançamentos de 2009 e 2010 estar contestando de forma veemente a glosa das despesas dos mesmos fornecedores.

Com certeza, o sujeito passivo que cometeu infrações pode reparar suas irregularidades e afastar a possibilidade de um lançamento de ofício. Mas é

preciso que a contribuinte tome material a sua nova conduta de forma que o Fisco não necessite mais de uma aprofundada auditoria para constituir com solidez o crédito tributário que faz jus. E, no presente caso, nota-se justamente que a construtora não ofereceu à Fazenda uma apuração retificadora robusta e esclarecedora de todos os fatos ocorridos.

Ora, tendo em conta a necessidade de constituição do crédito tributário, haja vista que a contribuinte não o fez até agora, véspera do prazo decadencial do tributo, se a Fiscalização restringisse sua fundamentação às informações contidas na DIPJ retificadora e as vagas respostas dadas pela contribuinte, seria impossível chegar à verdade material por intermédio deste processo e o lançamento efetuado padeceria da robustez que o caso merece.

Diante do exposto, tendo em vista que as irregularidades detectadas nesta Auditoria: i) não se enquadram como custos indevidáveis; ii) em sua grande maioria estão contabilizadas em despesas gerais e não em custos dos bens vendidos; iii) são relativas à aluguel de equipamentos e não a serviços prestados por pessoas jurídicas; iv) que a empresa não só deixou de apresentar memória de cálculo das supostas despesas revertidas, bem como acostou uma listagem de fornecedores incompatível com os registros contábeis de 2011; v) que a retificação da DIPJ não foi acompanhada de qualquer outra ação que coadunasse com a nova conduta conservadora da Delta; considera-se que as retificações efetuadas pela contribuinte em sua DIPJ ano-calendário 2011 não correspondem as despesas glosadas por este Auto de Infração.

6. Denúncia Espontânea

E cumpre lembrar que sobre o valor apurado na retificação da DIPJ, R\$ 2.652.741,36, não é aplicável o instituto da Denúncia Espontânea.

Como sabido, a denúncia espontânea é um instituto previsto no art. 138 do CTN, do qual o devedor se aproveita para confessar para a Fazenda a prática de infrações tributárias e pagar os tributos em atraso somente com juros de mora. Desde que antes da instauração de qualquer procedimento fiscal, o sujeito passivo fica dispensado de pagar a multa de ofício.

Sobre a retificação realizada pela empresa, salta à vista o fato de que a denúncia espontânea para poder surtir os seus efeitos exige tanto uma efetiva confissão, como o respectivo pagamento do tributo.

Com efeito, para a denúncia espontânea ser eficaz e afastar a incidência da multa, é necessário o preenchimento de três requisitos cumulativos:

- i) Confissão da infração cometida;
- ii) Pagamento integral do tributo devido com os respectivos juros moratórios;
- iii) Espontaneidade (confissão e pagamento devem ocorrer antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório por parte do Fisco relacionado com aquela determinada infração).

No caso em questão, verifica-se que a DIPJ retificadora, por si só, não esclarece a infração tributária praticada, nem constitui o crédito tributário devido, tendo em vista sua natureza apenas informativa, desde a Instrução Normativa SRF n.º 127, de 1998.

Ora, se o Fisco é obrigado a abrir um procedimento para conhecer as infrações cometidas pela contribuinte e para lançar os tributos que faz jus antes que as

obrigações tributárias sejam extintas pela decadência, não há que se falar em denúncia espontânea.

(...)

Cabe reiterar que a contribuinte não recolheu ou confessou o débito apurado na DIPJ retificadora. Com efeito, a empresa não apresentou DCTF ou DCOMP constituindo a obrigação tributária. E também não foi apresentado sequer pedido de parcelamento.

Desta forma, tendo em vista a necessidade do procedimento fiscal para a determinação da matéria tributável e constituição dos tributos devidos, considera-se que a DIPJ Retificadora, ainda que apresentada antes do início desta auditoria, não tem o condão de afastar a multa de ofício.

Assim, além das infrações já relatadas, cabe a constituição do IRPJ informado na DIPJ e não declarado em DCTF ou recolhido espontaneamente, no montante de R\$ 2.652.741,36.

7. Crédito tributário constituído na presente ação Fiscal.

A fiscalizada adotou, como forma de determinação do IRPJ e da CSLL, a apuração anual pelo Lucro Real.

No presente auto de infração estão lançadas as importâncias referentes à falta de adição das Receitas Estornadas, as glosas de despesas de gastos não comprovados (CRG) e as glosas de despesas consideradas inexistentes, caso em que, além da constituição do IRPJ e da CSLL, há o lançamento de Imposto de Renda na Fonte, decorrentes dos pagamentos sem causa.

Cumpre ressaltar que a presente auditoria considera que tais gastos não foram adicionados ao Lucro Real e à Base de Cálculo da CSLL, conforme dispõe o item 5 deste Termo de Verificação.

Impõem ainda aplicação de multas isoladas pela falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL. Com observância ao regime de competência, foram promovidos os ajustes nas bases de cálculo de apuração das respectivas antecipações e sobre as diferenças encontradas incidiu a multa isolada prevista nos dispositivos legais vigentes (art. 44, II, alínea b, da Lei n.º 9.430, de 1996).

A planilha Consolidação de despesas resume e totaliza mensalmente as despesas glosadas.

Em relação às operações nas quais se verificou não haver causa para os pagamentos, o sujeito passivo foi instado a comprovar o efetivo pagamento. Diante da falta de atendimento à intimação pelo sujeito passivo, buscou-se comprovar a entrega de recursos pela escrituração contábil.

A Planilha de Consolidação de Pagamentos discrimina os lançamentos contábeis a débito na conta Fornecedores (código de conta 2.1.1.01.0000) e a créditos nas contas que integram contas sintéticas de bancos (código 1.1.1.02.0340 - HSBC / ag. 0240 c/c 64376-76; código 1.1.1.02.0246 - Bradesco /ag.3369-3 c/c 100290-2 R.Branco; etc). Tais valores encontram respaldo nos valores apontados pelo Sistema Integrado de administração Financeira - Siafi, pela Declaração de Informações sobre movimentação Financeira - Dimof e pelos valores apontados nos relatórios elaborados pela Polícia Federal e pela CPMI.

Os totais dos recursos transferidos podem divergir das despesas registradas em 2011, pois tanto existem "pagamentos" de dispêndios relativos a períodos anteriores, como há despesas com empresas fantasmas, cujos correspondentes repasses somente ocorreram no período posterior (2012). De qualquer forma, os repasses efetuados para empresas de fachada ao longo do ano-calendário de 2011 foram incluídos na base de cálculo, pois restou caracterizado o pagamento sem causa.

Em síntese, os fatos geradores ocorridos ao longo do ano-base de 2011 e as correspondentes bases de cálculo constam no demonstrativo a seguir:

Processo n.º 16682.722315/2016-95				
Delta Construções S/A cm recuperação judicial, CNPJ n.º 10.788.628/0001-57				
Tributo	Infração	Base Tributável (R\$)	Valor Lançado (R\$)	Multa (R\$)
IRPJ	IRPJ informado cm DIPJ e não constituído	2.652.741,36	2.652.741,36	1.989.556,02
IRPJ	Falta de Adição ao Lucro Real	349.691.430,89	87.422.857,72	65.567.143,29
IRPJ	Glosa de despesas inexistentes	119.464.50336	29.866.125,84	44.799.188,76
IRPJ	Glosa de despesas não comprovadas	336.750,00	84.187,50	63.140,62
CSLL	Falta de Adição à Base de Cálculo da CSLL	349.691.430,89	31.472.228,78	23.604.171,59
CSLL	Glosa de despesas inexistentes	119.464.50336	10.751.805,30	16.127.707,95
CSLL	Glosa de despesas não comprovadas	336.750,00	30.307,50	22.730,63
IRPJ	Multa Isolada (50%)	120.025.912,42	0,00	60.012.956,21
CSLL	Multa Isolada (50%)	39.919.915,81	0,00	19.959.957,91
IRRF	Pagamentos sem Causa	119.782.199,60	64.498.106,80	96.747.159,83
Total			224.125.620,12	326.904.158,18

Valores em Reais (R\$)

(...) O presente processo cinge-se as infrações encontradas no ano-calendário de 2011, sendo oportuno ressaltar que a Receita Federal já auditou os períodos dos anos-base de 2009 e 2010, procedimentos que resultaram nos lançamentos acostados nos Processos n.º 16682.720856/2014-17 e 16682.722534/2015-93.

Para constar e surtir os efeitos legais, lavra-se o presente termo em duas vias de igual forma e teor, assinadas pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e pela Fiscalizada ou seu representante legal, que neste ato recebe uma das vias."

4. A Contribuinte **Delta Construções S/A em Recuperação Judicial**, depois de cientificada (Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal em 16/12/2016, fls. 562/563, e AR em 20/12/2016, fl. 567), apresentou tempestivamente Impugnações (idênticas) ao lançamento (fls. 599/654 e 802/857), onde trouxe, em linhas gerais, os seguintes argumentos de fato e de direito:

4.1. A intimação do lançamento é nula, pois o auditor "efetivou" a referida intimação na figura de pessoa sabidamente incompetente. Alega, ainda, a nulidade do lançamento de IRRF por inexistir fiscalização específica prévia com intimação da contribuinte. Caso não se entenda pela nulidade do lançamento de IRRF, argui que os créditos lançados referentes a períodos anteriores a 16/12/2011 foram alcançados pela decadência.

4.2. Sobre o mérito, alega que a exigência de IRRF não se sustenta em razão da ausência de comprovação por parte do Fisco de que ocorreram pagamentos relativos às despesas tidas pela própria fiscalização como inexistentes.

4.2 Defende a improcedência das glosas realizadas pela fiscalização referentes às despesas relativas as empresas que prestavam serviços à contribuinte, além de citar casos específicos de empresas como a Mamuti e MB. No mais, alega ser equivocada a não consideração pela fiscalização da retificação da DIPJ do ano-calendário de 2011 apresentada pela contribuinte.

4.3 Afirma que as multa de ofício qualificada e a multa isolada são inaplicáveis neste caso.

5. Por fim requer: (i) o cancelamento dos autos de infração; (ii) no caso do órgão julgador entender necessário requer a conversão do julgamento em diligência; (iii) o afastamento da aplicação da multa qualificada e das multas isoladas; (iv) a produção de prova documental nos termos do artigo 16, inciso III, do Decreto n.º 70.235/72.

6. Em sessão de 27 de julho de 2017, a 1^a Turma da DRJ/BEL, por **unanimidade de votos**, julgou procedente em parte a contestação apresentada, nos termos do voto relator, Acórdão n.º 01-34.493 (fls.961/1038), cuja ementa recebeu o seguinte descriptivo, *verbis*:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2011

AUTO DE INFRAÇÃO. INTIMAÇÃO. NULIDADE.

Quando o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as de forma meticolosa, mediante substanciosa impugnação, abrangendo não só questões preliminares como também razões de mérito, incabível se torna a proposição de nulidade por alegada intimação irregular do Auto de Infração, ainda mais se não configurada nenhuma das hipóteses legais previstas para tanto.

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL. AUTO

DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Há de se rejeitar a preliminar de nulidade quando no processo está comprovado que a fiscalização cumpriu todos os requisitos legais pertinentes ao Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal e à lavratura do Auto de Infração de IRRF.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

DECADÊNCIA. PRAZO DECADENCIAL. DOLO. FRAUDE. SIMULAÇÃO.

O termo inicial para a contagem do prazo decadencial do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário pelo lançamento, nos casos de dolo, fraude ou simulação, é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, pela inteligência do art. 150, § 4º, c/c o art. 173, I, do CTN.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

GLOSA DE DESPESAS. DESPESAS NÃO COMPROVADAS.

As despesas com aquisição de mercadorias e locação de equipamentos, cuja apropriação não estiver apoiada em documentos comprobatórios, são consideradas indevidáveis, autorizando o Fisco a adicionar tais dispêndios ao lucro real e à base de cálculo da CSLL.

GLOSA DE DESPESAS. DESPESAS INEXISTENTES. DOCUMENTOS FISCAIS INIDÔNEOS.

É legítima a glosa de despesas de despesas inexistentes, correspondentes a serviços não prestados e bens não entregues, suportadas por documentos fiscais inidôneos, ficando o Fisco autorizado a adicionar tais dispêndios ao lucro real e à base de cálculo da CSLL.

RETIFICAÇÃO DA DIPJ. LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE PROVAS.

Verificado que as retificações efetuadas na DIPJ estão em desacordo com a escrituração da contribuinte, não possuem conteúdo definido e nem comprovação hábil, improcede o lançamento de ofício do IRPJ informado nessa declaração. O lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo e não comporta dúvidas. Tratando-se de atividade plenamente vinculada, cumpre ao Fisco obter os elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário.

LUCRO REAL. ADIÇÕES E EXCLUSÕES. RECEITAS. ESTORNO.

Devem ser adicionadas ao lucro líquido do período, para a determinação do lucro real, as receitas excluídas no Lalur do período anterior e estornadas na contabilidade do período atual, visando neutralizar os efeitos fiscais decorrentes da exclusão efetuada.

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.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTO. MATERIALIDADES DISTINTAS.

A partir do advento da Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao resarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os arts. 113, 139 e 161 do CTN, e o 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2011 CSLL.

LANÇAMENTO DECORRENTE DOS MESMOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS.

Em se tratando de lançamento decorrente dos mesmos pressupostos fáticos dos que serviram de base para o lançamento de IRPJ, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo à CSLL em razão da relação de causa e efeito.

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA. TRIBUTAÇÃO NA FONTE.

Sujeitam-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros, contabilizados ou não, quando não for comprovada a sua causa, desde que demonstrados os efetivos pagamentos pela autoridade fiscal.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte".

7. A DRJ/ BEL julgou a impugnação da contribuinte procedente apenas em parte sob os seguintes fundamentos:

7.1. Afasta a alegação preliminar de nulidade de intimação em razão de ser possível afirmar que a pessoa intimada é sim funcionário da empresa.

7.2 O Fisco não foi capaz de comprovar a existência dos pagamentos sem causa, razão pela qual dever ser cancelado o lançamento relativo ao IRRF, exonerando-se o respectivo crédito tributário.

7.3 As alegações relativas à suposta seletividade da fiscalização ao glosar apenas as despesas prestadas por empresas relacionadas no relatório da CPMI do "Cachoeira" não são pertinentes ao presente processo fiscal, pois não integram a matéria em litígio.

7.4 A inidoneidade dos documentos relativos às empresas baixadas é evidente, o que os torna imprestáveis à justificativa da dedução como despesas dos bens/serviços discriminados nesses documentos, pois a baixa por inexistência de fato enseja que os efeitos de inaptidão se iniciem a partir das datas de suas aberturas.

7.5 Em relação à empresa Mamuti, considera que a diligência não foi promovida a destempo, visto que a pessoa jurídica é obrigada a conservar sua documentação e atualizar o cadastro no CNPJ. Ademais, o pedido de nulidade do depoimento do Sr. Alexandre não pode ser acatado, pois a referida prova foi prestada em estrita consonância com o artigo 927 do RIR/99.

7.6 Acolhe a alegação do contribuinte no sentido de que o fisco deveria ter desconsiderado por completo a retificação da DIPJ do ano-calendário de 2011, pois a própria autoridade fiscalizadora reconhece que as retificações efetuadas na referida DIPJ não correspondem às despesas glosadas nos anos-calendários de 2009 e 2010. Com efeito, considera que a dnota autoridade não poderia proceder ao lançamento do IRPJ a pagar informado na DIPJ do ano-calendário de 2011 - para a constituição do crédito tributário deve haver certeza da ocorrência de hipótese de incidência e da matéria tributável.

8. Cientificada da decisão (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem em 07/08/2017, fl. 1070), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls.1073/1106) em 06/09/2017, para reiterar em parte as razões já expostas em sua Impugnação (item 4) e complementar sua defesa com os seguintes pontos:

8.1 Os valores referentes a despesas com locação de máquinas e prestação de serviços de terraplanagem foram indevidamente glosados, visto que os contratos de prestação de serviços e notas fiscais foram apresentados à autoridade fiscalizadora.

8.2 As notas fiscais emitidas pelas empresas baixadas pela RFB não são inidôneas, pois a inidoneidade de um documento passa a surtir efeito a partir da publicação do ato declaratório executivo (ADE) de baixa da empresa e a RFB lavrou os atos de baixa das empresas contratadas pela Recorrente após o período fiscalizado.

8.3 O depoimento prestado pelo Sr. Alexandre França Xavier que imputa a prática de atos ilícitos à Recorrente deve ser declarado como prova nula, pois a inclusão deste depoimento nos autos não respeita os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

8.4 Tendo em vista a autuação fiscal nos anos calendário de 2009 e 2010, a Recorrente reverteu em sua DIPJ referente ao ano calendário de 2011 as despesas ligadas às empresas arroladas no relatório da CPMI, anulando os efeitos da dedução originalmente aproveitada. A autoridade fiscal desconsiderou a retificação espontânea de forma equivocada, pois antes de o contribuinte ser submetido à ação fiscal devem ser preservados os efeitos de retificação em sua declaração.

Após o relatório ora reproduzido, a Relatora, em seu voto, considerou necessária a realização de diligência por entender relevante que o contribuinte fosse intimado para: (i) comprovar e se manifestar, em relação ao IRRF lançado em razão de pagamentos sem causa e com base nos lançamentos contábeis (arquivo não paginável fls. 438), *para quem foram pagas as quantias e qual o objetivo das movimentações (causa do pagamento)*; e (ii) demonstrar, por meio de documentos hábeis e idôneos, que os lançamentos constante das DIPJ Retificadora merecerem ser devidamente considerados.

Concluiu, assim, com a conversão do julgamento em diligência, por meio da Resolução nº 1201-000.618, com a proposta de remessa dos autos à unidade preparadora com o objetivo de:

(i) Referente a **glosa de IRRF à alíquota de 35%**, intimar a Recorrente a se manifestar e comprovar, com base nos lançamentos contábeis (arquivo não paginável fls. 438), para quem foram pagas as quantias e qual o objetivo das movimentações (causa do pagamento). Deve relacionar, de forma clara e organizada, os lançamentos contábeis com as datas, os valores e os beneficiários, bem como instruir com a respectiva documentação probatória da operação. Adicionalmente, deve apresentar os extratos bancários das citadas contas do HSBC e Bradesco (ainda que envolva outros anos-calendário), a fim de dar a devida rastreabilidade a circulação dos recursos.

(ii) Caso a Recorrente se mantenha silente sobre o tópico anterior, a dota autoridade fiscal deve oficiar aos bancos, a fim de obter os extratos das citadas contas para complementar a instrução probatória em cotejo com as providências constantes do item 16.

(iii) No mais, a unidade preparadora deverá verificar internamente a existência de procedimento fiscal para exigência do IRPJ e Reflexos das empresas supostamente beneficiárias dos pagamentos e instruir o presente feito com cópia de eventuais autuações fiscais de omissão de receitas. Em última análise, precisa ficar claro para esta relatoria se: (i) os valores pagos às beneficiárias foram por elas contabilizados; (ii) os respectivos valores já foram submetidos à tributação ou se tais quantias estão sendo cobradas a título de omissão de receitas; e (iii) em última análise, é possível evidenciar que estamos diante de empresas de fachada. Se necessário, as beneficiárias deverão ser devidamente intimadas para tal fim.

(iv) Sobre o aspecto supra, a unidade preparadora, quando da elaboração de relatório conclusivo, deve se atentar aos indícios relativos à coincidência de valores e datas, a fim de demonstrar a existência ou não de rastreabilidade dos valores enviados

pela ora Recorrente às supostas beneficiárias (se de fato identificadas, por restar afastada a hipótese de empresas de fachada (sem lastro)).

(v) Por fim, é relevante verificar se não houve efetiva prestação de serviços pelas citadas beneficiárias que justifique, ainda que em parte, os valores por elas recebidos. Nesta última hipótese, os valores devem ser apresentados de forma segregada.

(vi) Com relação **DIPJ Retificadora do Ano-Calendário de 2011**, intimar a Recorrente para que justifique a manutenção do lançamento relativo ao imposto apurado na declaração retificadora a partir do cumprimento das seguintes condições: a) que a retificação da DIPJ do ano-calendário de 2011 tenha respeitado as instruções de preenchimento correspondentes, bem assim as **normas aplicáveis ao reconhecimento de despesas**; e b) haja comprovação de que os valores dessas adições e exclusões estejam compatíveis (**coincidentes em datas e valores**) com aqueles constantes dos livros e documentos da sua escrituração.

(vii) Após, a dnota delegacia de origem deve verificar se os documentos apresentados são aptos a comprovar eventuais despesas e demais lançamentos ("IRPJ a Pagar"), com o objetivo de verificar a imprestabilidade ou não dos lançamentos constantes da DIPJ Ano-Calendário 2011.

Retornaram-se os autos com o relatório de diligência de fls. 1177/1191, bem como as contrarrazões da Recorrente às fls. 1201/1203, documentos complementares e necessários para a devida apreciação dos recursos submetidos a este Conselho, que serão tratados no voto a seguir.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sergio Magalhães Lima, Relator.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Conforme consignado na Resolução nº 1201-000.618, o recurso voluntário interposto pela Contribuinte é tempestivo e cumpre os demais requisitos legais de admissibilidade.

1. PRELIMINAR – DA NULIDADE DA INTIMAÇÃO

Em síntese, a Recorrente argui nulidade dos autos de infração em razão de a ciência da intimação ter sido efetivada a pessoa *sabidamente incompetente*, e que, portanto, se trataria de um procedimento ilícito.

A turma de julgamento de primeira instância havia se pronunciado pela rejeição da nulidade em função dos seguintes pontos por ela observados: (i) a pessoa que tomou ciência da intimação, é diretor jurídico da companhia, e portanto funcionário da empresa, assumindo a qualidade de preposto, nos termos do disposto no art. 23, inciso I, do Decreto nº 70.235, de

1972; e (ii) os mesmos documentos também foram encaminhados por via postal, com aviso de recebimento (AR) datado do dia 20/12/2016. Vejam-se os excertos da decisão:

7. Não podem prosperar os argumentos oferecidos pela contribuinte. Conforme atesta o item 5, subitem ii, da Ata da Assembleia Geral Extraordinária realizada em 29/04/2016 (fls. 732/733), os diretores da empresa percebem remuneração. Logo, pode-se afirmar que seu diretor jurídico é funcionário da companhia, ao contrário do que alega a impugnante, pelo que foi regular a intimação pessoal dos Autos de Infração feita a esse diretor, na qualidade de preposto, nos termos do disposto no art. 23, inciso I, do Decreto n.º 70.235, de 1972, *verbis*:

"Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Corroborando esse entendimento, veja-se o comentário ao art. 23, inciso I, do Decreto n.º 70.235, de 1972, procedido por Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martinez Lopez (*Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*, 3^a ed., Dialética, São Paulo, 2010, p. 355):

"A possibilidade de intimação do "preposto" da pessoa jurídica, contudo, foge ao rigor formal exigido para validade da intimação, pois admite que funcionário, mesmo sem ter poderes de representação, receba a intimação em nome da pessoa jurídica. (...) Só seria válida a intimação nestas condições quando se tratasse de pessoa categorizada no quadro funcional da empresa que, depois do fato, continuasse exercendo suas funções normalmente, de maneira que não pairassem dúvidas que o objetivo do ato foi alcançado."

Ademais disso, se a autuada revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substancial impugnação, abrangendo não só questões preliminares como também razões de mérito, incabível se torna a proposição de nulidade aduzida, até porque não ficou configurada nenhuma das hipóteses para tal, previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Muito embora a ciência do sujeito passivo efetuada na pessoa de empregados ou outras pessoas não formalmente caracterizadas como representantes legais venha sendo acatada com expressiva predominância pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), a fim de evitar qualquer discussão sobre o assunto, o autor do feito informa (fls. 569/570) que também encaminhou por **via postal** as peças impositivas e o correspondente Termo de Verificação Fiscal, tendo a contribuinte recebido a aludida documentação em 20/12/2016, como evidencia o Aviso de Recebimento (AR) de fl. 567.

A Recorrente, no entanto, alega que seu diretor jurídico não é funcionário da empresa, mas sim diretor estatutário, *sem receber vencimentos pelo exercício desta função, motivo pelo qual não poderia ser enquadrado sequer como "preposto". Ademais, não possui poderes para representação da RECORRENTE perante a RFB (como era de conhecimento do próprio i. fiscal autuante), conforme vedação expressa contida no Estatuto Social da companhia.*

Entendo que a ciência do auto de infração poderia ser efetivada, no caso de ausência ou recusa do representante da empresa, por meio da assinatura de qualquer funcionário estatutário ou celetista, mediante declaração escrita conforme realizada pelo auditor autuante (v. Termo de Constatação Fiscal fls. 451/454), pois, seja na condição de titular de cargo ou de emprego, existe o vínculo de responsabilidade do funcionário para com a empresa.

Nada obstante, eventual discussão sobre esse tema perde o sentido diante da intimação também efetuada por via postal, com a prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo contribuinte conforme observado pela decisão de piso.

Por tais razões, afasto a nulidade arguida.

2. MÉRITO

2.1 DA GLOSA DE CUSTOS/DESPESAS CONTABILIZADOS, SUPOSTAMENTE INEXISTENTES E/OU NÃO COMPROVADOS

A Recorrente, que atua na atividade de construção civil, inicialmente, procura esclarecer o *modus operandi* das subcontratações nessa área de atuação, revelando que a dinâmica decorrente da necessidade de cumprimento dos cronogramas de obra termina por criar uma informalidade quanto a aquisições de equipamentos e ferramentais necessários à execução dos serviços.

4.2. É importante esclarecer que a **atividade da construção civil é completamente dinâmica** e cada vez menos vincada em procedimentos formais e burocráticos, especialmente diante do perte da RECORRENTE, que, em 2011, executava centenas de obras de Norte ao Sul do País, de grande complexidade técnica e logística.

4.3. Para que fique clara a dinâmica operacional da RECORRENTE, em linhas gerais podemos descrever que, após a assinatura de cada contrato administrativo firmado (doravante "Contrato Obra"), iniciava-se a fase de "mobilização", a fim de cumprir o hermético cronograma físico-financeiro estipulado, sob pena de descumprimento contratual, com severas penalidades, que vão desde advertência até a declaração de inidoneidade.

4.4. No planejamento inicial da obra, em algumas situações são simultaneamente contratados os serviços, equipamentos e mão-de-obra de diversos fornecedores, inclusive em determinadas situações com adiantamento de recursos, de maneira a viabilizar o estrito cumprimento do contrato.

4.5. Assim é que, por vezes, só após o equipamento chegar ao local de destino, ou depois de já iniciado determinado serviço, é que se formalizava um único contrato abrangente, com condições gerais de preço unitário e vigência.

4.6. Em virtude deste *modus operandi*, invariavelmente se uma relação de parceria comercial com fornecedores e de serviços locais, o que permitia à equipe da obra contratar de maneira informal equipamentos, mão-de-obra e até materiais, utilizando apenas de um mero contato telefônico e tomando como base as premissas de contratações anteriores com os mesmos parceiros.

Acrescenta que em função de circunstâncias outras, como situação climática e períodos de grande procura por equipamentos necessários à atividade, optou por contratar esses equipamentos em quantidade superior de forma a adiantar a execução de serviços contratados, ou até mantê-los alugados em razão da alta demanda e da necessidade futura de uso. A relação com os fornecedores se dava pela confiança estabelecida, com ou sem contrato escrito.

4.7. A **guisa de exemplo** podemos citar as obras de terraplanagem, cuja execução depende de condições climáticas. Assim, fazia parte do planejamento executivo de um determinado "Contrato Obra" a **contratação superior da quantidade de equipamentos (escavadeiras hidráulicas, motoniveladoras, caminhões), em determinado período de estiagem, de forma a adiantar a execução de serviços contratados**. Nesse período, qualquer máquina ou equipamento necessário era requerido

dos fornecedores, com ou sem contrato escrito, mas tudo balizado na relação de confiança estabelecida durante a parceira comercial.

4.8. Em períodos chuvosos, inúmeras vezes a RECORRENTE optou por manter certos equipamentos alugados, avaliando tecnicamente que, pelo volume de obras sendo realizadas naquela determinada região, em período de estiagem não haveria equipamentos disponíveis para locação. Ou seja, havia uma verdadeira reserva de mercado, como é muito comum na atividade, pois em certas regiões também era demasiadamente custoso o deslocamento de equipamentos das grandes capitais.

Procura também justificar que, por força dessa dinâmica, determinadas compras de valores elevados se deram em função da necessidade de estocagem de grandes quantidades de insumos, tais como aço para obras e material betuminoso.

4.9. Nesta seara também podemos exemplificar a aquisição de aço para obras, a aquisição de material betuminoso para obras rodovias, dentre outros materiais que se buscava estocar em grandes quantidades. Não é por outra razão que há compras de valores elevados de determinados fornecedores (guardadas as devidas proporções) e que são plenamente justificadas, comprovadas e amplamente fiscalizadas pelos órgãos Públicos.

Conclui a explicação sobre a logística e o modo de operação dessa atividade com a afirmação de que “*o desconhecimento deste modus operandi levou a fiscalização às ilações de que a mera inexistência de alguns documentos auxiliares ou contratos escritos com os fornecedores teria o condão de desqualificar as despesas realizadas, o que é um equívoco*”.

Após, discorrer sobre a necessidade e usualidade das despesas, entende que a natureza dos dispêndios glosados, e o valor destes (R\$ 119.801.253,26), referentes à locação de máquinas e à prestação de serviços de terraplanagem, “*revelam a sua necessidade e consecução do objeto social da Recorrente e usualidade/normalidade diante do total movimentado/faturado em 2011*”.

Informa a Recorrente que, nos termos do art. 9º, parágrafos 1º e 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, o ônus da prova da *inveracidade dos fatos registrados* em sua escrituração contábil é da fazenda pública, devendo ser afastada a glosa perpetrada por “*negativa geral*” pela fiscalização (fl. 1087).

Sobre as baixas das empresas prestadoras e seus efeitos quanto à idoneidade dos documentos fiscais emitidos, reporta a Recorrente que as despesas glosadas pela fiscalização se referem em grande parte aos serviços prestados por empresas listadas no relatório da CPMI, e que o auditor autuante, segundo o Termo de Verificação Fiscal, concluiu que documentos emitidos por pessoas jurídicas declaradas inaptas não produzem efeitos tributários, principalmente quando a baixa ocorre por inexistência de fato e com efeitos desde a data de sua constituição.

Discorda, contudo, da retroação dos efeitos da baixa do cadastro das empresas fornecedoras para fins de questionamento de sua boa fé quanto aos atos que praticou em 2011, e alega que a fiscalização criou confusão proposital acerca das causas e efeitos dos institutos de inaptidão e baixa de forma a retroagir a 2011 a inidoneidade dos documentos fiscais emitidos pelas empresas que prestaram serviços à Recorrente. Toma como exemplo o ocorrido com a empresa J.S.M. Engenharia e Terraplanagem Ltda. que, em síntese, foi declarada baixada perante o CNPJ em 2014, mas com efeitos a partir de 11/09/2008. Segundo ainda seu relato, esse ato

revogou ato declaratório executivo anterior do mesmo ano de 2014, silente, contudo, quanto à data de origem dos efeitos, sendo que anteriormente, em 2012, a inaptidão fora declarada em razão da não localização da pessoa jurídica no endereço indicado.

Destaca que no caso da empresa MAMUTI Transporte e Locação de Veículos Ltda, entende ser nula a declaração prestada pelo Sr. Alexandre França Xavier, sócio administrador da empresa MAMUTI, que imputa a prática de ilícitos à Recorrente, pois sequer foi-lhe concedido *o direito de acompanhar o referido depoimento, de forma a evitar qualquer tipo de coação ou até mesmo atestar a veracidade das falas que foram transcritas no Termo de Verificação Fiscal que integra esta ação fiscal*, em afronta aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa. Sobre esse ponto afirma que *buscará junto ao Poder Judiciário a invalidação desta coleta ilícita de prova pelo Fisco*.

Tece considerações sobre a atitude da autoridade administrativa, qualificando-a de tendenciosa no que tange a glosas tão somente relacionadas a despesas referentes aos serviços prestados por empresas que constam do relatório da CPMI como supostas empresas de fachadas, uma vez que despesas associadas a outras empresas não foram glosadas, e cita o caso das despesas referentes à empresa MB Locação de Máq. e Equip. de Terraplanagem Ltda., únicas não validadas dentre outras ligadas a quatro empresas constantes da mesma intimação.

Em resumo, entende a Recorrente que a informalidade nas contratações que alega inerente à dinâmica da atividade, em suas palavras, “modus operandi”, aliada à falta de comprovação pelo Fisco de que as despesas não lhe seriam necessárias e usuais, e ainda à boa fé na contratação de serviços com terceiros cujos CNPJ estavam ativos no período de ocorrência dos fatos geradores, seriam indicativos suficientes de incorreção do lançamento.

Enxergo, no entanto, de forma contrária.

Quanto à dinâmica, há que se admitir um certo informalismo inerente não somente à atividade de construção civil, mas também a várias outras, decorrente de oportunidades que não demandam tempo para formalismos exagerados sob o risco de custos e perdas empresariais. No entanto, os riscos de inconformidade legal decorrentes da opção por ações informais devem ser identificados e reduzidos diante do dever de governança que é inerente às grandes empresas, qualidade que a Recorrente a si atribui ao discorrer sobre o breve histórico da empresa (fls. 1076/1078).

Nesse sentido, o que se espera de uma grande empresa são controles mínimos que possam lhe garantir a conformidade necessária à sua sustentabilidade. Por óbvio, a documentação hábil e idônea a embasar as despesas e os custos registrados na contabilidade – não apenas as notas fiscais, mas também boletins e planilhas de medição, ou outros documentos – representa importante destaque em matéria tributária e contábil, especialmente para as grandes empresas que em regra possuem estrutura administrativa condizente com seu faturamento, e que portanto, possuem condições de conciliar os fatos decorrentes das operações informais de forma a conformá-los com a boa prática exigida por norma.

Assim, tendo em vista o porte da empresa, que proporciona a capacidade de controle consistente na checagem de informações concedidas pelos fornecedores quanto à sua estrutura empresarial, localização, referências, capacidade de atendimento às demandas, enfim, dados que revelam cuidados típicos adotados em contratações, considero injustificável, em linha

com a decisão recorrida, a ausência de documentação hábil de forma a demonstrar a efetividade dos custos e das despesas correspondentes a serviços, bens e à locação de equipamentos registrados na contabilidade da Recorrente.

Note-se que, segundo a decisão recorrida, a Recorrente não logrou apresentar nenhum documento fiscal que demonstrasse, de forma inequívoca a efetividade dos custos e das despesas, não havendo que se aceitar simples razões aduzidas pela empresa sem o oferecimento de provas. Confiram-se os seguintes excertos:

Dianete do que foi narrado e evidenciado pela autoridade lançadora em seu Termo de Verificação Fiscal, resta claro que o sujeito passivo não logrou apresentar nenhum documento fiscal que demonstrasse, de forma inequívoca, a efetividade das despesas de aquisição de mercadorias e de locação de equipamentos registradas em sua contabilidade, embora intimada (fls. 02/05) e reintimada (fls. 07/09, 12/14 e 31/34) para tanto, razão pela qual o Fisco glosou os referidos dispêndios, nos termos do previsto no art. 249, inciso I, do RIR/1999:

"Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º):

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real; presente Auditoria solicitou a entrega detida de que a **impugnação deverá ser instruída com os documentos em que se fundamentar**, donde não há como aceitar as simples razões aduzidas pela empresa, pois para afastar a infração era imprescindível o oferecimento das devidas provas. Assim, submete-se ao princípio segundo o qual alegar e não provar é o mesmo que nada alegar.

No entanto, apesar das razões trazidas pela citada decisão, a Recorrente apenas insiste, em seu recurso, em alegações desacompanhadas de documentação comprobatória hábil e idônea.

Quanto ao ônus de prova do Fisco, e ao dispositivo legal que suporta sua alegação, art. 9º, parágrafos 1º e 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, a turma julgadora *a quo* também já se pronunciou no sentido de que meros registros contábeis sem documentação hábil e idônea que os lastreiem não constituem meios de prova. Veja-se que a correta interpretação do normativo citado pela Recorrente, pelo contrário, termina por lhe incumbir o ônus que indevidamente procura transferir ao Fisco. Confira-se o teor do dispositivo mencionado:

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.

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.

Importante registrar, que a autoridade autuante, por zelo na condução do procedimento fiscal, e por dever de transparência, procurou discorrer sobre a classificação das

provas, divididas em diretas e indiretas, para melhor esclarecer acerca da busca e da natureza das provas utilizadas, especialmente diante da não apresentação de documentos por parte da Recorrente, conforme pode-se perceber por meio do seguinte comentário de fl. 480:

Com efeito, enquanto a Delta na maioria dos casos não apresentou documento algum para lastrear as despesas contabilizadas, esta Fiscalização, considerando que não há limitações aos meios de prova que podem ser utilizados no processo administrativo e em decorrência do seu já mencionado poder-dever, coletou vasto material, composto de: informações extraídas dos sistemas da Receita Federal, de diversos processos fiscais, da contabilidade da empresa, de relatórios de diligências efetuadas pela Polícia Federal, inquéritos policiais, decisões proferidas pela Justiça e pela CGU, relatório da Comissão Parlamentar Mista de Inquérito, reportagens etc, a fim de provar as infrações apuradas e a conduta dolosa da contribuinte.

Em relação às empresas baixadas, a decisão recorrida muito bem esclarece esse ponto, sobre o qual, mais uma vez, limitou-se a Recorrente a reproduzir os mesmos argumentos apresentados em impugnação. Veja-se:

Embora o sujeito passivo não tenha apresentado as notas fiscais que embasaram os registros contábeis de suas despesas – o que, por si só, já foi suficiente para considerar indedutíveis tais dispêndios, consoante acima evidenciado –, não restam dúvidas de que esses documentos também são inidôneos desde a sua origem, tornando-os imprestáveis à justificativa da dedução como despesa dos bens/serviços ali discriminados.

52.1. Isso porque estão associados a empresas declaradas inaptas e posteriormente baixadas de ofício com efeitos a partir das datas de suas aberturas, por **inexistência de fato** (nos termos do art. 27, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1183, de 19 de agosto de 2011), consoante processos de declaração de inaptidão/baixa de ofício, acostados aos autos mediante os termos de anexação de arquivos não-pagináveis de fls. 309 e 439/442. Logo, tais notas fiscais estão eivadas de vício de inidoneidade desde o momento da emissão.

53. A inidoneidade desses documentos fiscais decorre da norma do art. 82 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, citado no Termo de Verificação Fiscal, que assim preceitua:

“Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, **não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros interessados**, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.” (Negritou-se.)

Embora somente após **2011** tenham sido publicados os atos de baixa do cadastro por inexistência de fato, é certo concluir que as empresas contratantes não podem depender da publicação de um ato formal do Estado para se protegerem de negociações com empresas inidôneas. Sob a dimensão pragmática, não existe a possibilidade de publicação de um ato dessa natureza no mesmo período de criação de determinada empresa, pois dados os requisitos tão-somente formais para abertura de uma empresa, não há como se antever quais, de fato, irão entrar em operação, e, muito menos, se foram concebidas apenas para servirem de fachada.

Assim, somente após fiscalizações por parte de instituições do Estado é que se torna possível concluir se determinada empresa existe de fato ou não, circunstância que

normalmente ocorre tempos depois de sua inscrição no CNPJ. Nesse sentido emerge a necessidade das empresas contratantes, especialmente as de grande porte, em razão da sua responsabilidade de governança corporativa, de proceder às conferências necessárias acerca da pessoa jurídica com a qual está contratando a fim de reduzir externalidades negativas de seu negócio, tal como a realização de operações com empresas inidôneas.

Outra questão levantada pela Recorrente, refere-se à retificação que procedeu em sua DIPJ 2012 (ano-base 2011) a fim de reverter, nas suas palavras, “*as despesas ligadas às empresas arroladas no relatório da CPMI, uma vez que estava ciente de que a RFB vinha procedendo à glosa de suas despesas desde o ano-calendário 2009*” (fls. 1096).

Contudo, como bem constatado pela autoridade fiscal, há várias inconsistências na DIPJ que afastam a possibilidade, ainda que desejada pela Recorrente, dessa declaração constituir veículo de denúncia espontânea dos valores lançados, visto que não há comprovação efetiva nos autos de que os valores retificados correspondem às despesas glosadas ora em análise. E uma vez que não houve a efetiva comprovação da alegada correspondência, o valor declarado do imposto a pagar, que não fora confessado em DCTF e nem quitado, foi também objeto de lançamento.

Nesse ponto, convém registrar que nem sequer se poderia aventar a possibilidade de denúncia espontânea, pois somente as declarações que são instrumentos de constituição do crédito tributário (ex. DCTF e DCOMP), e não meramente informativas como a DIPJ, são hábeis a afastar o lançamento de ofício.

A Turma julgadora *aqua*, por sua vez, não obstante tenha concordado com as razões levantadas pela autoridade fiscal acerca da ineficácia da retificação da DIPJ para fins de cancelamento do lançamento a título de glosa de despesas, resolveu afastar o lançamento referente ao imposto declarado na DIPJ retificadora justamente pelos mesmos motivos que levaram ao não aceite da retificação: valores em desacordo com a escrituração do contribuinte, sem conteúdo definido e comprovação hábil. Segundo o acórdão recorrido: “*para o Fisco proceder ao lançamento do IRPJ a pagar informado nessa DIPJ, dado que para a constituição do crédito tributário deve haver, conforme enunciado, certeza da ocorrência da hipótese de incidência e da matéria tributável (CTN, arts. 112 e 142)*”

Embora esse lançamento seja objeto de análise de recurso de ofício, adianto-me na conclusão pela concordância quanto às razões de decidir que conformam para ambos os lados, Fisco e Contribuinte, as consequências da ineficácia da declaração retificadora quanto aos registros imprecisos e sem comprovação da origem.

Há que se destacar que o ato de retificação com a suposta alegação de reversão de despesas representa mais um indício que termina por enfraquecer as alegações da real existência dos custos/despesas ora tratados, e, com a exoneração do lançamento referente ao imposto a pagar em razão do não reconhecimento dos valores retificados, desfaz-se a aparente contradição decorrente do reconhecimento parcial da declaração retificadora.

Por fim, tendo em vista: (i) que as empresas foram consideradas inexistentes de fato, situação contra a qual a Recorrente não se insurgiu; (ii) que as alegações foram tão-somente pautadas em questões atinentes ao período de publicação dos atos e à retroatividade dos efeitos; (iii) que não houve a apresentação de documentos hábeis que pudessem comprovar as despesas

correspondentes a serviços, bens e à locação de equipamentos registrados na contabilidade; (iv) que, em contrassenso com o dever de governança de uma empresa considerada de grande porte, sequer foram revelados controles e documentos que pudessem em alguma medida comprovar a existência das empresas fornecedoras no ano sob exame, (v) e, por fim, que a declaração retificadora apresentada (DIPJ 2012) não produziu efeitos de forma a afastar a infração ora em exame, concluo pela manutenção da exigência relacionada às despesas glosadas.

2.2 DA FALTA DE ADIÇÃO DE RECEITAS ESTORNADAS

Sobre esse ponto, o lançamento consiste unicamente na identificação de valores que não foram adicionados ao lucro real apurado, em 2011, em razão da redução desse lucro no mesmo valor provocada pela reversão de receitas contabilizadas no anto anterior (2010). Embora essas receitas tenham sido contabilizadas em 2010, é fato que foram excluídas da apuração do lucro real daquele ano porque não poderiam gerar efeitos fiscais. Assim, de igual modo, eventual valor de reversão dessas receitas por meio de um lançamento de estorno no ano seguinte, em 2011, necessariamente deveria ser adicionado ao lucro real a fim de se também eliminarem efeitos fiscais de forma a se manter a neutralidade. Confira-se a conclusão a que chegou a autoridade fiscal (fl. 479):

No caso em questão, infere-se que a contribuinte equivocou-se no lançamento contábil feito no fim de 2010 das Receitas de Serviços a faturar. Este erro foi posteriormente corrigido em sua contabilidade por intermédio dos estornos efetuados em janeiro de 2011. Para que o referido equívoco não repercutisse no Lucro Real de 2010, a Delta fez a exclusão do montante em seu Lalur.

Assim, por raciocínio lógico, se no primeiro momento, quando os ganhos foram indevidamente reconhecidos na contabilidade, a contribuinte excluiu as Receitas de Serviços a Faturar do seu Lucro Real de 2010, no segundo momento, em que há o estorno dos rendimentos nos registros contábeis em janeiro de 2011, a empresa deveria adicionar o referido valor a fim de neutralizar os efeitos fiscais decorrentes do primeiro procedimento.

Ressalte-se que mesmo se fosse o caso de receitas não tributáveis, a contribuinte teria que efetuar a adição dos valores excluídos, quando efetuasse o estorno dos lançamentos contábeis.

Conclui-se, portanto, que a falta da adição do montante de R\$ 349.691.430,89 ao Lucro Real, referente à reversão das Receitas de Serviços a Faturar, realizada na conta 3.1.1.01.9998, reduziu indevidamente tanto a base de cálculo do IRPJ, como a base de cálculo da CSLL, razão pela qual cabe os lançamentos de ofício correspondentes ao valor analisado.

Nesse sentido, a decisão recorrida se manifestou detalhadamente sobre os pontos apresentados pela autoridade fiscal, bem como sobre as alegações trazidas em impugnação, e, por fim, constatou a correição do procedimento fiscal, validando o lançamento. Veja-se a conclusão:

86. Mais uma vez o sujeito passivo não conseguiu justificar a falta de adição no ano-calendário 2011 das “Receitas de Serviços a Faturar” aqui discutida, cingindo-se a tecer considerações acerca de como teria procedido o registro da reversão de tais receitas no ano-calendário 2010, nada mencionando, todavia, sobre a reversão efetuada no ano-calendário 2011. Junta, inclusive, uma planilha elaborada a partir do livro Razão do ano de 2010 contendo lançamentos a débito e a crédito referentes às receitas em comento.

87. É importante destacar também que embora o previsto no art. 409 do RIR/1999 faculte o diferimento de lucros na hipótese de contratos com entidades governamentais, isto não significa dizer que a litigante estivesse dispensada de efetuar a adição, no ano-calendário 2011, das receitas cujo montante foi excluído no ano-calendário 2010 e revertido (estornado) no ano-calendário seguinte.

88. Na linha de raciocínio do Fisco, se em um primeiro momento a autuada excluiu o valor das “Receitas de Serviços a Faturar” na apuração de seu lucro real do ano-calendário 2010, no segundo momento, em que houve o estorno dessas receitas nos registros contábeis do ano-calendário 2011, deveria a contribuinte ter efetuado a adição do montante excluído, visando neutralizar os efeitos fiscais decorrentes do primeiro procedimento.

89. É forçoso concluir então que a falta de adição do valor de R\$ 349.691.430,89, atinente às “Receitas de Serviços a Faturar”, no contexto aqui descrito, reduziu indevidamente as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, motivo pelo qual devem ser mantidos os lançamentos de ofício correspondentes.

Contudo, em seu recurso, a Recorrente oferece os mesmos argumentos antes apresentados em sua impugnação, sem sequer contestar as razões da decisão recorrida, ou melhor elaborar a sua narrativa com indicação de dados que pudessem infirmar os fatos que levaram à exigência fiscal. Confiram-se as alegações apresentadas em seu recurso, reprodução fiel dos parágrafos de sua impugnação:

4.1. Nas páginas 5 e 6 do Termo de Verificação Fiscal a fiscalização autuante alega que a RECORRENTE teria agido *"sem uma - hipótese legal que a ampare"* ao deixar de adicionar ao Lucro Real o montante de 1.18 349.691.30,89, referente à reversão das Receitas de Serviços a Faturar realizada no ano-calendário 2010.

4.2. Ora, há de ser esclarecido que o diferimento levado a efeito pela RECORRENTE encontra amparo legal no art. 409 do RIR/1999, visto que se tratam de receitas advindas de contratos firmados com órgãos públicos.

4.3. Ressalte-se, ademais, que o registro da reversão é feito pela RECORRENTE de maneira acumulada, ou seja, mensalmente reverte-se o lançamento do mês anterior e apropria-se o valor acumulado até o mês corrente. No caso em tela, conforme demonstrado pela própria fiscalização, a conta de receita não faturada indicou a majoração do resultado em R\$ 565.548,16 e não na reversão de R\$ 349.691.430,90, como alegado, adição do saldo acumulado de R\$ 350.256.979,05:

Conta	Contrapartida	D/C		Total Geral
		C	D	
MEDIÇÕES A FATURAR	RECEITA DE SERVIÇOS A FATURAR	349.691.430,89		349.691.430,89
MEDIÇÕES A FATURAR Total		349.691.430,89		349.691.430,89
		349.691.430,89		349.691.430,89
RESULTADO DO EXERCÍCIO	RECEITA DE SERVIÇOS A FATURAR	349.691.430,89		349.691.430,89
RESULTADO DO EXERCÍCIO Total		349.691.430,89		349.691.430,89
		349.691.430,89		349.691.430,89
RECEITA DE SERVIÇOS A FATURAR	MEDIÇÕES A FATURAR	350.256.979,05		350.256.979,05
RECEITA DE SERVIÇOS A FATURAR RESULTADO DO EXERCÍCIO		349.691.430,89		349.691.430,89
RECEITA DE SERVIÇOS A FATURAR Total		350.256.979,05	349.691.430,89	699.948.409,94
		350.256.979,05	349.691.430,89	699.948.409,94
		699.948.409,94	699.382.861,78	1.399.331.271,72

Fonte : 10788628000157 RAZAO 2010 - Receitas de Serviços a faturar.xls

.....

4.4. Assim sendo, com base neste procedimento a conta de resultados da IMPUGNANTE foi majorada mensalmente ao longo do exercício, não havendo que se falar em “falta de amparo legal”.

4.5. Tal procedimento, aliás, foi chancelado pela RFB nos anos anteriores, visto que foi adotado pela IMPUGNANTE também em 2009 e 2010, períodos que foram objetos de

fiscalizações (sendo a de 2010 inclusive conduzida pelo mesmo agente responsável pela presente ação fiscal), não tendo havido, naquelas oportunidades, qualquer questionamento.

4.6. Verifica-se, portanto, ser absolutamente improcedente a exigência fiscal amparada na suposta falta de adição de receitas estornadas.

Como se vê, a questão principal acerca da não adição ao lucro real do valor equivalente a R\$ 349.691.430,89 restou sem a devida resposta por parte da Recorrente mesmo após o alerta da Turma *aqua* de que “*Mais uma vez o sujeito passivo não conseguiu justificar a falta de adição no ano-calendário 2011 das “Receitas de Serviços a Faturar” aqui discutida, cingindo-se a tecer considerações acerca de como teria procedido o registro da reversão de tais receitas no ano-calendário 2010*” (v. item 86 da decisão reproduzida acima). A Recorrente insiste em justificar o feito apenas com base em alegações e documentos relacionados ao ano-calendário de 2010, sem controvertê-lo efetivamente a questão sobre o porquê não foram neutralizados os efeitos fiscais decorrentes do estorno de receita realizado em 2011.

Note-se que a escrituração referente ao ano de 2011 é clara em relação à existência do estorno da conta de resultado “RECEITA DE SERVIÇOS A FATURAR”, com lançamento a débito, e, portanto, reduzindo o lucro, em contrapartida do ativo “MEDIÇÕES A FATURAR”, com lançamento a crédito. Vejam-se os dados da planilha 10788628000157_Razão 2011 – Reversão Dez 2010 (arquivo anexado à fl. 444):

Soma de Valor				
Conta	D/C	Histórico	Total	
MEDIÇÕES A FATURAR	C	VLR. REF. VALOR REVERSÃO DE MEDIÇÕES A FATURAR Dez/2010	349.691.430,89	
		C Total	349.691.430,89	
MEDIÇÕES A FATURAR				
Total			349.691.430,89	
RECEITA DE SERVIÇOS A FATURAR	D	VLR. REF. VALOR REVERSÃO DE MEDIÇÕES A FATURAR Dez/2010	349.691.430,89	
		D Total	349.691.430,89	
RECEITA DE SERVIÇOS A FATURAR				
Total			349.691.430,89	
Total Geral			699.382.861,78	

Não obstante a falha na comprovação referente a esse lançamento, ao que parece, o erro do contribuinte consistiu em refletir na escrituração contábil diferimento que somente deveria ser controlado no LALUR em razão do art. 409¹ do RIR/99, de forma que o estorno de

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

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

receitas no ano seguinte (2011) àquele em que foram lançadas e não tributadas (2010) terminou por reduzir indevidamente o lucro de 2011, daí a necessidade de adição ao lucro real.

Isto posto, diante de fatos incontestes e evidentes, revela-se correta nessa questão a decisão recorrida.

2.3 DO AFASTAMENTO DA MULTA QUALIFICADA

A qualificação da multa ocorreu em relação à infração relacionada à falta de apresentação de documentação hábil e idônea para embasar despesas registradas na contabilidade, bem como à comprovação de que a empresa *teve a intenção de criar os referidos dispêndios, de fato inexistentes, aproveitando-se de esquema fraudulento envolvendo empresas de fachada para reduzir indevidamente seu resultado* (fl. 521).

Em seu Termo de Verificação Fiscal, a autoridade autuante bem descreveu os fatos que levaram à conclusão de que as empresas localizadas em Santana do Parnaíba, JSM, POWER, SOTERRA, WS, S.P., S.B. e B.W, todas ligadas entre si e a um grupo de pessoas físicas ligadas ao Sr. Adir Assad, seriam inexistentes de fato. Detalhou as relações existentes entre as empresas formalmente constituídas, apontou a existência de vasta documentação decorrente do Inquérito Policial n.º 0057817-33.2012.4.02.5101, com autorização de compartilhamento de dados com a RFB mediante decisão do juízo da 7ª Vara Federal Criminal, e procedeu à análise da ligação desse grupo com a empresa Delta, fatos que demonstram, segundo aquele autoridade, *o esquema existente entre a Delta e as empresas fantasmas, com o escopo de produzir dispêndios e de transferir recursos financeiros sob o manto de operações inexistentes*.

Quanto às relações da Recorrente com as empresas SDS e Solu, seguindo a mesma lógica acima exposta, a autoridade autuante afirma não ser possível que uma empresa de grande porte negocie por anos com empresas sem perceber inúmeros sinais claros de que se tratava de empresas de fachada. Eis os excertos do TVF que merecem ser reproduzidos, pois representam a síntese da percepção do Fisco acerca da face dolosa do comportamento da Recorrente:

Sob a mesma lógica empregada nos dispêndios referentes às empresas de fachada localizadas em Santana do Parnaíba, não há como supor que a Delta tenha efetuado tais operações com erro, restando caracterizado tanto o conhecimento da natureza das operações, como a intenção dolosa da contribuinte em fabricar despesas.

Como já explicado, é impossível que uma construtora do porte da Delta 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.

E, além disso, a Delta, ao deixar de apresentar a documentação probante relativa às despesas em comento, subtraindo-se do cumprimento de suas obrigações, ratifica o entendimento fiscal de que a empresa teve o intuito de criar dispêndios, que na realidade

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

não possuíam contrapartidas, num esquema complexo e fraudulento, envolvendo empresas de fachada, com a clara intenção de desviar recursos e sonegar tributos.

Importante prova foi trazida aos autos por meio do depoimento do Sr. Alexandre França Xavier (v. anexo ao Termo de fl. 440), sócio administrador da empresa Mamuti Transporte e Locação de Veículos Ltda., no qual afirma que *a empresa foi criada única e exclusivamente para lavagem de dinheiro da empresa Delta e nunca possuiu equipamentos que constam das notas fiscais fornecidas à Delta*. Afirma também que: *as notas fiscais foram produzidas no computador, não havendo autorização para emissão das mesmas; que exceto a remuneração de 1%, todo o dinheiro depositado pela Delta para a Mamuti era devolvido à Delta; que o dinheiro era sacado diretamente pelo depoente no caixa dos bancos (HSBC e Unibanco entre outros) e entregue a funcionários da Delta*. Confira-se o Termo de depoimento:

<p>No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, tomamos a termo o DEPOIMENTO da Sr Alexandre França Xavier, CPF nº 309.005.737-91, sócio-administrador empresa Mamuti Transporte e Locação de Veículos LTDA-ME, CNPJ 09.372.560/0001-41, prestando as informações que se seguem.</p> <p>Inicialmente, o depoente elegeu o endereço a seguir para receber as intimações referentes a ele e a empresa MAMUTI: Rua Barreiros, 1293, Ramos, CEP: 21031-754 - Telefone 2562-0880.</p> <p>Além disso, o depoente informou em linhas gerais:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) que a empresa MAMUTI foi criada única e exclusivamente para lavagem de dinheiro para a empresa DELTA; b) que a empresa MAMUTI nunca possuiu os equipamentos que constam das notas fiscais fornecidas à DELTA; c) que todas as notas fiscais foram produzidas no computador, não havendo autorização para emissão das mesmas; d) que, exceto a remuneração de 1%, todo o dinheiro depositado pelo DELTA para a MAMUTI era devolvido à DELTA; e) que o dinheiro era sacado diretamente pelo depoente no caixa dos bancos (HSBC e Unibanco entre outros) e entregue a funcionários da DELTA. <p>Por fim o depoente se comprometeu a apresentar os extratos bancários das contas da MAMUTI e a apresentar esclarecimentos mais detalhados.</p> <p>E, para surtir os efeitos legais, lavramos o presente Termo, em duas vias de igual teor e forma, assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e pela depoente.</p>		
--	--	--

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Nome	Matrícula	Assinatura
GILSON RECHER JUNIOR	01130596	

Depoente:

Declaro que as informações acima prestadas são a expressão da verdade.

Nome	CPF	Data	Hora (HH:MM)	Assinatura
	30900573791	15/10/13		

Outro fato importante trazido aos autos consiste no Processo n.º 0009272-09.2012.4.01.3500 do TRF da 1ª Região que versa sobre quadrilha que atuava no Estado de Goiás, cometendo vários crimes, e que mostram o envolvimento da empresa Delta com os réus. Conforme apontado pela autoridade autuante, *pela leitura parcial da sentença proferida, constatam-se fatos que mostram o envolvimento das empresas fantomas em análise e da própria Delta com a quadrilha liderada por Carlinhos Cachoeira*.

Em sua impugnação sobre todos esses fatos, a Recorrente alega que o Fisco não logrou alcançar a comprovação do dolo, e afirma que a mera *a mera evidência descritiva não é suficiente para caracterizar uma conduta considerada delituosa e sujeita à qualificação da multa*. Acrescenta que *seria necessária a evidência comprovada, robusta, substancialmente conclusiva, enfim, incontestável*.

Em visão diametralmente oposta, contudo, entendo que a evidência resta comprovada, com intensa robustez, e substancialmente conclusiva, de forma a se caracterizar como incontestável!

Todos os fatos ora considerados representam um corpo de provas que se completam não como pontas soltas ligadas por meras ilações fiscais, mas sim por meio de relacionamentos com sentido único, apontando para uma só conclusão que afasta qualquer dúvida razoável quanto ao evidente intuito de fraude.

As provas coligidas pela autoridade autuante estão suficientemente detalhadas a ponto de se extraírem com clareza os elementos cognitivo e volitivo que retratam o dolo dos tipos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, e não há no recurso qualquer novo argumento apresentado após a impugnação que pudesse infirmar qualquer um dos fatos apresentados pela autoridade autuante. Em verdade, os textos são idênticos no que se refere a essa questão.

Assim sendo, há que se manter a duplicação da multa aplicada sobre a infração relativa a despesas não comprovadas, descrita à fl. 521, nos termos do art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96.

2.4 DA MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL

O art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição. Observe-se:

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;

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

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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.

§ 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.

...

Sobre essa questão, há entendimentos distintos neste Conselho no que tange à aplicação de multa na hipótese de estimativas não pagas quando há apuração de tributo devido ao

final do período de apuração. Isso, porque ao contrário da apuração de prejuízo fiscal ou base negativa da contribuição ao final do exercício, o resultado fiscal positivo da apuração final teria o condão de afastar a penalidade prevista no tipo do art. 44, § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996 com base no princípio da consunção em que uma penalidade pode absorver outra.

Resta claro que tal entendimento já não é possível ser aplicado para fatos geradores anteriores à alteração da Lei nº 9.430/96, promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, quando a norma impositiva da multa isolada constava do mesmo parágrafo que tratava da exigência das multas no percentual de 75%. Confira-se a redação anterior do § 1º da Lei 9.430/96:

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.-

A súmula CARF nº 105, aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 08/12/2014, cuidou de consolidar os entendimentos das decisões precedentes favoráveis à existência de concomitância de multas com base na redação anterior da Lei 9.430/96, na forma do seguinte enunciado:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Contudo, mesmo em relação a fatos de períodos posteriores a 2007, após a alteração legal citada, há posicionamentos no sentido da manutenção da aplicação do princípio da consunção, ao pensamento de que não estaria superada a existência de concomitância de multas. Exemplo desse entendimento é o acórdão de nº 9101-005.695 da 1ª Turma da CSRF, favorável ao afastamento da concomitância de multas. Veja-se:

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
Ano-calendário: 2014 CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. DUPLA PENALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. SUBSISTÊNCIA DO EXCESSO SANCIONATÓRIO. MATÉRIA TRATADA NOS PRECEDENTES DA SÚMULA CARF Nº 105. ADOÇÃO E APLICAÇÃO DO COROLÁRIO DA CONSUNÇÃO. Não é cabível a imposição de multa isolada, referente a estimativas mensais, quando, no mesmo lançamento de ofício,

já é aplicada a multa de ofício. É certo que o cerne decisório dos Acórdãos que erigiram a Súmula CARF nº 105 foi precisamente o reconhecimento da ilegitimidade da dinâmica da saturação punitiva percebida pela coexistência de duas penalidades sobre a mesma exação tributária. O instituto da consunção (ou da absorção) deve ser observado, não podendo, assim, ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar o valor de um determinado tributo concomitantemente com outra pena, imposta pela falta ou insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo, verificada após a sua apuração definitiva e vencimento.

De outro lado, há outro acórdão mais recente, de nº 9303-012.829, da 3ª Turma da CSRF, em que se admite a possibilidade de duas penalidades com base na redação *direta e impositiva* do texto legal após a sua alteração, tese extraída da seguinte ementa:

Ementa: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Data do Fato Gerador: 31/03/2010, 30/06/2010, 30/09/2010, 31/12/2010, 31/12/2011, 31/03/2012, 30/06/2012, 30/09/2012, 31/12/2012, 31/03/2013, 30/06/2013, 30/09/2013, 31/12/2013 MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS/ CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO/ LEGALIDADE A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351/2007, no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, 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.

Nesse acórdão a decisão foi dada por maioria, ao contrário da decisão anterior, em que houve empate no julgamento, favorável à concomitância de multas. A análise das razões de decidir desse último acórdão revela os seguintes argumentos favoráveis a coexistência das duas penalidades:

1. Os bens jurídicos tutelados pelas duas normas penais tributárias são diferentes. Relacionam-se a dois fatos jurídicos que não se imiscuem.
2. A conduta reprimida pela norma referente à multa isolada é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário
3. Limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário em relação à apuração pelo lucro trimestral.
4. A Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência **infrações cometidas antes da alteração** promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007.
5. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação alterada não determinou a aplicação simultânea das penalidades

6. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas".
7. Quando o legislador estipula 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*, claramente afirma a aplicação da penalidade mesmo se apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Em linha com os argumentos acima expostos, penso que a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/96 teve um claro objetivo de tornar inequívoca a interpretação acerca da coexistência de multas, isolada e de ofício, na hipótese de apuração de resultado tributável.

É certo que uma regra legal não deve ser interpretada de forma a se lhe retirar a efetividade, a lhe deixar um vazio de aplicação pela inexistência de situações fáticas que possam se enquadrar à sua hipótese em abstrato, ou, ainda, a indicar a possibilidade de efetivação com base em cenários que não se mostram exequíveis, como o argumento que leva à aplicação da multa isolada no próprio exercício de apuração do IRPJ e da CSLL pela sistemática de apuração anual.

Nesse sentido, na prática fiscal, sempre foi clara a possibilidade de autuações distintas, uma vez que, em regra, embora desconheça a exceção, as fiscalizações se iniciam após o encerramento do exercício em que foi apurado o tributo. Não há lógica alguma em se iniciar uma ação fiscal durante o ano de apuração do tributo, ou mesmo antes do prazo de entrega das declarações de confissão de dívida e daquelas que trazem informações econômico-fiscais sobre o tributo, caso este da DIPJ.

Também se mostra incongruente e inconsistente a lógica de interpretação que resulta no entendimento de que somente é possível a aplicação da multa isolada quando há apuração de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, o que, ao meu ver, constitui uma hipótese que revela um tratamento desigual, sem nenhuma explicação, em relação àqueles que apuraram resultados tributáveis não declarados ao final do período, principalmente quando são de diminuto valor. Note-se que apurar resultado fiscal final de 1 real e não declará-lo pode trazer relevantíssima diferença em relação àqueles que nenhum valor apurou, considerando o valor das estimativas que não foram declaradas e pagas.

Em verdade, a utilização da locução indicativa de concessão “ainda que”, na frase *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*, inaugura uma oração adverbial concessiva que representa uma ideia de contraste, de quebra de expectativa. No caso, a norma se preocupa em incluir nas situações passíveis de aplicação da multa isolada aquelas que poderiam sugerir hipóteses de afastamento de seu comando por destoar do senso comum prima facie de incompatibilidade com aplicação de penalidades. Nesse contexto, por evidente, as situações passíveis de aplicação da multa isolada somente poderiam ser compostas por resultados tributáveis de IRPJ e CSLL apurados ao final do período, sendo os resultados negativos, ou mesmo nulos, aqueles que a norma considera como ideia de contraste, trazidas no valor de concessão.

Assim, considerando que não há possibilidade de interpretações que levem a realidades inexequíveis ou incongruentes com a construção lógica da norma, há que se manter as exigências referentes às multas isoladas aplicadas com base no art. 44, inciso II, alínea b, da Lei 9.430/96.

2.5 DOS JUROS SOBRE MULTAS

Sobre a aplicação de juros sobre multas, a súmula CARF nº 108, aprovada pelo Pleno em 03/09/2018, pacificou a questão nos seguintes termos:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Logo, por força do referido comando sumular fica mantida a incidência de juros moratórios sobre as multas aplicadas.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Verifica-se que foi exonerada a exigência de tributos no valor total de R\$ 67.150.848,16 (IRRF: R\$ 64.498.106,80 + IRPJ: R\$ 2.652.741,36), além da correspondente exoneração da multa de ofício (75%), no valor total de R\$ 98.736.715,85 (IRRF: 96.747.159,83 + IRPJ: R\$ 1.989.556,02), o que totaliza R\$ 165.887.564,01, bem acima, portanto, do limite de alcançada, no valor de R\$ 2,5 milhões, determinado pelo art. 1º da Portaria MF nº 63, de 2017, a seguir reproduzido:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegaciada Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

Nesse sentido, o recurso de ofício deve ser conhecido.

2.6 DO LANÇAMENTO DE IMPOSTO A PAGAR DECLARADO EM DIPJ

A autoridade fiscal considerou em seu lançamento o valor de imposto a pagar declarado, mas não pago, na DIPJ retificadora do ano-base 2011, situação que guarda estreita relação com a questão já enfrentada na análise do recurso voluntário referente a glosas de despesas.

Após proceder à análise minuciosa de vários aspectos sobre os dados registrados na declaração retificadora, e sobre as informações extraídas do Termo de Verificação Fiscal, a Turma de julgamento de primeira instância concluiu pelo exoneramento do crédito tributário correspondente em função da existência de erros, contradições e incongruências que tornaram o conjunto probatório inconsistente, sem a convicção e certeza necessárias acerca da efetiva ocorrência do fato gerador. Confiram-se as linhas finais da conclusão do acórdão recorrido:

81. ... são muitas as dúvidas, contradições, incongruências e erros, tanto da parte da autuada quanto da autoridade fiscal, relativamente às retificações procedidas nessa DIPJ pelo sujeito passivo.

82. Levando em conta as constatações apontadas nos parágrafos anteriores, em particular o fato de o próprio autor do feito reconhecer que as retificações efetuadas na

referida DIPJ não correspondem às despesas glosadas nos anos-calendário 2009 e 2010, possuindo um conteúdo indefinido, conclui-se que não havia motivos para o Fisco proceder ao lançamento do IRPJ a pagar informado nessa DIPJ, dado que para a constituição do crédito tributário deve haver, conforme enunciado, certeza da ocorrência da hipótese de incidência e da matéria tributável (CTN, arts. 112 e 142).

82.1. Dessa forma, insta exonerar o crédito tributário correspondente, no montante de

As conclusões trazidas em informação fiscal de que os valores adicionados ao lucro líquido não se referem às despesas/custos comprovadamente inexistentes, baseadas no fato que estas sequer deveriam ter sido contabilizadas, e portanto não poderiam ser adicionadas, não trazem a certeza de que os valores registrados em DIPJ, na realidade, representam outras despesas ou outros custos, uma vez que não se apontam quais as precisas fonte e justificativa para adição do valores.

Quanto ao argumento de que dois terços dos valores glosados foram informados na ficha 05A (Despesas Gerais e Administrativas), em desacordo com o registro dos valores retificados efetuado na ficha 04D, destinada a custo de bens e serviços vendidos, também não retira a incerteza, uma vez que é muito comum erros de preenchimento em DIPJ.

Nesse sentido, importante esclarecer que a alteração positiva da base de cálculo após retificação de DIPJ, pela sua natureza meramente declaratória, deveria ser confrontada com a escrituração contábil para fins de lançamento de eventual imposto a pagar decorrente dessa retificação. Necessária a comprovação quanto à ocorrência do fato tributável, e ao correto período de oferecimento dos valores à tributação, de forma a afastar quaisquer inconsistências como as que se verificam no presente caso.

Desta forma, há que concordar com os fundamentos da decisão recorrida quanto aos principais pontos que conduziram ao cancelamento da autuação do valor referente ao imposto declarado, motivo pelo qual nego, em relação à presente questão, provimento ao recurso.

2.7 DA EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO SEM CAUSA

Segundo a autoridade fiscal, em seu TVF, foram efetuados pagamentos a empresas consideradas de fachada referente a custos e despesas que não foram comprovados, e que supostamente teriam sido efetuados a título de locação de máquinas e de prestação de serviços de terraplanagem (v. item 2.1 deste voto). Foram esses pagamentos considerados “sem causa” à luz do arts. 674 e 675 do RIR/99 (artigo 61 da Lei n.º 8.981, de 1995), conforme enquadramento legal descrito no auto de infração de fls. 572/591, referente ao lançamento do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF).

Naquele termo, descreve não somente os vários fatos que apontam serem indevidos os pagamentos efetuados pela empresa Delta, como também a forma que buscou para identificação dos valores e datas em que os referidos pagamentos foram realizados, que se resumem aos lançamentos contábeis representativos de transferências financeiras a crédito da conta do ativo BANCOS, e/ou a débito de conta de passivo FORNECEDORES.

Verifica-se por essa prática que não há necessariamente a coincidência de lançamentos de constituição de despesas, da qual se originaram os dados para a infração referente à glosa de custos/despesas, em função do regime de competência, e os lançamentos

referentes ao pagamento dessas despesas, em função data do registro do desembolso, que muitas vezes ocorre em momento posterior.

Por esse motivo, relatou o auditor fiscal quando da análise relativa às empresas do Grupo Adir Assad, localizadas em Santana do Parnaíba, que *Os totais de recursos transferidos divergem das despesas registradas em 2011, pois tanto há o “pagamento” de dispêndios relativos a 2010, também considerados inexistentes, como há despesas fictícias, cujos correspondentes repasses somente ocorreram no período posterior (2012).*

Com base nos dados a seguir relacionados, podem-se perceber as diferenças identificadas entre os totais das despesas e pagamentos contabilizados, estes, relacionados no auto de infração, por data e valor, para cada uma das empresas consideradas fictas.

1. Empresas do Grupo ADIR ASSAD – Santana do Parnaíba

a. Despesas contabilizadas:

Nome	CNPJ	Situação cadastral	Processo Administrativo	Despesas registradas na contabilidade
J.S.M. Engenharia e Terraplenagem Ltda	10.361.606/0001-06	Baixada	13896.721784/2012-60	R\$ 11.339.860,00
Power To Ten Engenharia Ltda	09.485.858/0001-68	Baixada	13896.721787/2013-84	R\$ 12.091.560,00
Soterra Terraplenagem e Locação de Equip. Ltda	10.447.939/0001-52	Baixada	13896.721782/2013-51	R\$ 13.070.180,00
W.S. Serviços de Terraplenagem Ltda	11.913.347/0001-41	Baixada	13896.722628/2012-16	R\$ 4.892.010,00
S.P. Terraplenagem Ltda	09.503.787/0001-89	Baixada	13896.6721786/2013-30	R\$ 13.153.520,00
S.B. - Serviços de Terraplenagem Ltda	11.847.782/0001-15	Baixada	13896.722629/2012-61	R\$ 4.812.520,00
B.W. - Serviços de terraplenagem Ltda	11.852.838/0001-20	Baixada	13896.722627/2012-71	R\$ 4.749.000,00

b. Pagamentos contabilizados (arquivo com registros analíticos às fls. 438):

Nome	CNPJ	Pagamentos registrados na contabilidade de 2011 (R\$)
J.S.M. Engenharia e Terraplenagem Ltda	10.361.606/0001-06	12.438.120,00
Power To Ten Engenharia Ltda	09.485.858/0001-68	12.539.040,00
Soterra Terraplenagem e Locação de Equip. Ltda	10.447.939/0001-52	13.853.030,00
W.S. Serviços de Terraplenagem Ltda	11.913.347/0001-41	5.027.690,00
S.P. Terraplenagem Ltda	09.503.787/0001-89	13.014.120,00
S.B. - Serviços de Terraplenagem Ltda	11.847.782/0001-15	5.237.470,00
B.W. - Serviços de terraplenagem Ltda	11.852.838/0001-20	5.225.890,00
Total		67.335.360,00

2. Outras empresas do grupo Adir Assad

a. Despesas contabilizadas:

Nome	CNPJ	Doravante denominada	Processo Administrativo de Inaptidão	Despesas registradas na contabilidade (R\$)
Eng., Terraplen. e Locação de Equip. SDS Ltda	10.444.576/0001-00	SDS	10880.724612/2014-91	3.356.922,00
Solu Terraplenagem Ltda - ME	10.678.284/0001-23	Solu	13896.721780/2013-62	397.120,00

b. Pagamentos contabilizados (arquivo com registros analíticos às fls. 439):

Nome	CNPJ	Pagamentos registrados na contabilidade de 2011
Eng., Terraplen. e Locação de Equip. SDS Ltda	10.444.576/0001-00	656.290,00
Solu Terraplenagem Ltda. - ME	10.228.190/0001-52	397.120,00
Total		1.053.410,00

3. Empresa Mamuti – Transporte e Locação de Veículo Ltda. CNPJ (09.372.560/0001-41)

a. Despesas contabilizadas: R\$ 2.100.170,88

b. Pagamentos contabilizados (arquivo com registros analíticos às fls. 440): R\$ 2.483.444,58

4. Empresas Adecio & Rafael (A&R) e Pantoja

a. Despesas contabilizadas:

Nome	CNPJ	Situação cadastral	Processo Administrativo	Despesas registradas na contabilidade
Alberto & Pantoja Construções e Transp. Ltda	11.620.733/0001-45	Baixada	10166.728.525/2012-16	R\$ 9.783.040,00
Adécio & Rafael – Construções & Incorp. Ltda	11.965.762/0001-49	Baixada	13116.720.300/2013-86	R\$ 21.305.968,00

b. Pagamentos contabilizados (arquivo com registros analíticos às fls. 441):

Nome	CNPJ	Pagamentos registrados na contabilidade de 2011
Alberto & Pantoja Construções e Transp. Ltda	11.620.733/0001-45	10.446.740,00
Adécio & Rafael – Construções & Incorp. Ltda	11.965.762/0001-49	21.971.288,00
Total		32.418.028,00

5. Empresa MB Serviços de Terraplenagem (CNPJ nº 12.167.101/0001-30)

a. Despesas contabilizadas: R\$ 18.412.632,48

b. Pagamentos contabilizados (arquivo com registros analíticos às fls. 442): R\$ 16.491.957,02

6. CRG Locação de Máquinas e Equipamentos e Terraplenagem Ltda – ME (CNPJ nº 10.682.608/0001-05)

a. Despesas contabilizadas: R\$ 336.750,00

b. Pagamentos contabilizados (arquivo com registros analíticos às fls. 443): R\$ 208.397,01

A DRJ, por sua vez, amparou-se em orientações trazidas pela Solução de Consulta Interna (SCI) nº 11, de 08 de maio de 2013, para delas extrair suas razões de decidir que levaram à exoneração do lançamento de IRRF em razão da ausência de comprovação de pagamento. Confira-se:

Visando esclarecer se a glosa de despesa, baseada em nota fiscal inidônea, seria compatível com o lançamento de IRRF motivado por pagamento sem causa, a Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial (Cocaj) formulou consulta à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), ambos os órgãos integrantes da estrutura da RFB.

29.1. Em resposta, a Cosit prestou as orientações solicitadas por meio da Solução de Consulta Interna (SCI) nº 11, de 08 de maio de 2013 (disponível no sítio da RFB em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=50781>), cujos excertos abaixo se transcrevem:

“(…)

19. Em sendo assim, a princípio, não poderia haver lançamento de IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. A aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o Fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

20. O lançamento não pode ser feito de forma automática, ou seja, a despesa amparada por nota fiscal inidônea não autoriza, por si só, a cobrança do IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. Se houver comprovação por parte da autoridade fiscal da existência concreta do pagamento, deverá ser feito o lançamento do IRRF.

21. Caberá à autoridade fiscal demonstrar concretamente a existência de pagamento. Havendo a identificação do pagamento relacionado à nota fiscal inidônea, e sendo ela indicada pelo contribuinte como razão ou causa do pagamento, caberá a exigência do IRRF sobre o valor pago.

“(…)”

29.2. Na conclusão da SCI, soluciona-se a consulta interna respondendo à Cocaj que:

“22.1. - o registro contábil de despesa amparado em nota fiscal inidônea não autoriza, por si só, além da exigência do IRPJ (em face da glosa da despesa inexistente ou não comprovada), a cobrança pelo Fisco do IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

22.2 - a glosa de custo ou despesa, baseada em nota fiscal inidônea é compatível com o lançamento reflexo do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte(IRRF) motivado pelo pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que haja a comprovação por parte da autoridade fiscal do efetivo pagamento.”

30. Vale salientar, por oportuno, que o art. 7º, inciso V, da Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, determina que são deveres do julgador “observar (...) o entendimento da RFB expresso em atos normativos.”

Acrescenta a decisão recorrida que o próprio autor do lançamento de IRRF reconhece que buscou comprovar os pagamentos por meio da escrituração contábil da impugnante, e para demonstrar essa afirmação, colheu o seguinte excerto do TVF:

“Cabe esclarecer que a contribuinte não apresentou os comprovantes de pagamentos solicitados pelo Fisco. Desta feita, a presente fiscalização buscou os pagamentos contabilizados no ano-calendário de 2011 em contrapartida das despesas decorrentes com as referidas empresas de fachada.”

[...]

“Em relação às operações nas quais se verificou não haver causa para os pagamentos, o sujeito passivo foi instado a comprovar o efetivo pagamento. Diante da falta de atendimento à intimação pelo sujeito passivo, buscou-se comprovar a entrega de recursos pela escrituração contábil.”

Ao analisar o feito sobre essa questão, a 1ª Turma da 2ª Câmara desta Seção (Turma 1201) determinou a baixa dos autos à Unidade de Origem para, em resumo: (i) que a Recorrente fosse intimada a se manifestar e a comprovar, com base nos lançamentos contábeis (arquivo não paginável fls. 438), para quem foram pagas as quantias e qual o objetivo das movimentações (causa do pagamento); (ii) que fossem oficiados os bancos para obtenção de extratos via RMF, em caso de silêncio da Recorrente; (iii e iv) que a unidade preparadora verificasse se houve procedimento fiscal com lançamento de IRPJ e reflexos nas empresas supostamente beneficiárias dos pagamentos com base em omissão de receitas, e se havia possibilidade, em última instância, de estarmos diante de empresas de fachada; (v) e que fosse verificado se não houve efetiva prestação de serviços pelas citadas beneficiárias que justifique, ainda que em parte, os valores por elas recebidos.

Em atendimento à determinação de diligência, a autoridade fiscal responsável pela sua condução informou que “*a contribuinte manteve-se silente em todas as indagações feitas pelo emérito Conselho Administrativo*”, uma vez que a resposta da Recorrente à primeira solicitação foi: “*A intimada declara que todas as respostas, assim como, os documentos solicitados correspondentes a esse item, já foram apresentadas anteriormente nas respostas no decorrer do período de fiscalização*”.

Em seguida, a fim de justificar porque na Ação Fiscal não fez uso da Requisição de Informações Financeiras, informou que considerou prescindível a expedição da RMF em razão, nas suas palavras, do “*grande e robusto conjunto probatório reunido*”. Sobre esse ponto, abriu um tópico para discorrer sobre a gama de fatos que levaram à conclusão quanto à “*comprovação da existência dos pagamentos, alusivos à comprovação do Modus operandi da Delta, da Inexistência de fato das prestadoras de serviço, e da comprovação das transações financeiras com empresas fantasmas*”, não sendo a única prova para tal, os registros contábeis.

E ainda, chama à atenção para o fato de que a Solução de Consulta Interna (SCI) nº 11/ 2013 sobre a qual se apoiou a Instância aquo em suas razões de decidir, foi efetuada em contexto diferente do caso em tela, e que, “*Além disso, a leitura atenta da SCI revela que a DRJ deixou de considerar trechos importantes que alteram substancialmente o entendimento que transpareceu no acórdão contestado, como se verifica a seguir (...)*”.

Finalizando sua diligência sobre a questão em análise, informou que:

Compulsando-se o sistema “Ação Fiscal – Dossiê do Sujeito Passivo”, verificou-se que: dos valores repassados da Delta no ano-calendário de 2011 para as empresas de fachada citadas, apenas os recursos financeiros recebidos pela MB Serviços de Terraplanagem LTDA foram objeto de Auto de Infração cientificado por edital em janeiro de 2017. Cabe frisar que a empresa teve o seu lucro arbitrado com base em depósitos bancários de origem não comprovada com multa qualificada e majoração da multa, sendo várias pessoas físicas responsabilizadas solidariamente.

O processo n.º 15540.720008/2017-11 controla o lançamento, que atualmente encontra-se no CARF para julgamento

Contudo, em contrarrazões, a Recorrente afirma que a Informação Fiscal se mostrou despropositada e totalmente dissociada do objeto da diligência, que o auditor fiscal encarregado da diligência fora o mesmo que lavrou os autos de infração, e basicamente reiterou passagens de seu TVF, ignorando “todos os pontos delimitados por este E. Colegiado quando da conversão do feito em diligência”.

Por tal motivo, entende que se mostra nula a Informação Fiscal, nos termos do art. 59, inc. II, do Decreto 70.235/72 (PAF), pois, “*ao simplesmente desatender à diligência solicitada pelo CARF, cujo escopo era trazer aos autos elementos de prova que corroborassem ou infirmassem as autuações, o AFRFB cerceou o direito de defesa da RECORRENTE*”.

Por fim, em razão da parcialidade, que a Recorrente adjetivou de “escancarada”, do ARFB autuante, e ao descumprimento da norma expressa no art. 9º do Decreto nº 70.235/72, requer-se a determinação de nova baixa em diligência para que seja designado outro auditor-fiscal, estranho ao feito, para atendimento aos quesitos listados na Resolução 1201-000.618.

Passo à análise

De início rejeito as alegações acerca da nulidade do procedimento de diligência em razão de a autoridade que o conduziu ser aquela que realizou o procedimento de fiscalização e efetuou os lançamentos ora questionados.

Em verdade, entendo que essa orientação deva ser incentivada com base no princípio da eficiência, uma vez que a complexidade do caso requer conhecimento prévio dos fatos, sendo que eventual procedimento conduzido com “parcialidade”, qualificação dada pela Recorrente ao trabalho efetuado, certamente passará pelo filtro da imparcialidade que norteia a conduta deste Conselho. Nega-se, portanto, a solicitação de nova diligência.

Sobre a SCI nº 11/2013, de fato, seu inteiro teor revela, sob diferente perspectiva da interpretada pela DRJ, que embora o simples lançamento de despesa baseada em nota fiscal inidônea não tenha o condão de se constituir em prova de pagamento sem causa, a comprovação desse pagamento pode ser obtida por meio de “*cópia de cheque ou de outro documento bancário ou, pelo menos, cópia de lançamento contábil a crédito de ‘Caixa’ ou de ‘Bancos’*” (v. item 8.4 da SCI 11/2013), lançamento este diferente daquele que deu origem à ficta despesa. Em outras palavras, há dois lançamentos, um que comprova a formação de despesa (em contrapartida à conta de passivo, normalmente, Fornecedores), e outro que representa, em regra, a transferência de recursos para dar fim à obrigação constituída em conta de passivo (em contrapartida à conta de ativo, normalmente, Caixa/Bancos).

Mas não só! Verifica-se da leitura do TVF um arcabouço probatório significativo constituído por um conjunto de provas indiciárias que compõem um enredo lógico, com fatos correlacionados, que dão sentido único, além de qualquer dúvida razoável, e que ratificam a existência de pagamentos indevidos para as empresas comprovadamente inexistentes de fato.

Em relação ao quesito (a), de obrigação da Recorrente, e por ela não cumprido, foi imposta à autoridade fiscal o cumprimento do quesito (b), que trata de requisição de informações financeiras aos bancos relativas aos lançamentos contábeis constantes do arquivo de fls. 438. Trata esse arquivo dos registros de lançamentos de pagamentos referentes às empresas localizadas em Santana do Parnaíba (“WS”, “SP”, “SB”, “Soterra”, “Power”, “BW” e “JSM”).

Contudo, tendo a concordar com aquela autoridade fiscal sobre a utilização desse instrumento para acesso a informações bancárias tão somente quando *tais exames forem considerados indispensáveis, nos termos do §5º do art. 2. da Portaria RFB nº 2.047/2014.*

Trata-se de regra de exceção estipulada pelo art. 6º da Lei Complementar 105/2001, verbis:

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados **indispensáveis pela autoridade administrativa competente**

Com efeito, todo o conjunto de indícios, e especialmente o relatório da CPMI, que segundo a autoridade fiscal, *teve acesso a extratos bancários e verificou que grande parte da movimentação financeira não possuía identificação sobre origem dos recursos ou seu destino, o que inviabilizaria a plena utilização dos referidos dados*, torna, a meu ver, dispensável a requisição de informações financeiras junto aos bancos. Veja-se o excerto colhido das considerações finais do relatório da CPMI (fls. 160):

O total de transações suspeitas realizadas pela DELTA CONSTRUÇÕES S/A no período 2007 e meados de 2012 é de aproximadamente R\$536 milhões. No mesmo período foram identificados repasses de órgãos públicos de aproximadamente R\$6,22 bilhões. Numa comparação simplista se pode afirmar que cerca de 8,62% dos recursos recebidos de órgãos públicos integram operações suspeitas. Conforme citado anteriormente neste relatório de análise, **parcela considerável das movimentações financeiras (débitos e créditos) constantes dos extratos bancários não possui identificação sobre origem/destino, razão pela qual essas cifras poderão ser consideravelmente superiores. (destaques acrescidos).**

Na página 41 do arquivo “Relatório Final da CPMI” (fls. 40/167) consta os valores dos recursos transferidos da empresa Delta para as empresas ligadas ao empresário ADIR ASSAD, dentre as quais as empresas localizadas em Santana do Parnaíba, objeto dos quesitos (a) e (b) da diligência. Confira-se:

EMPRESA	2007	2008	2009	2010	2011	2012
S.P. Terraplenagem Itda	-	6.001.200,00	10.098.810,00	16.264.320,00	12.883.320,00	1.214.640,00
Power to Ten Engenharia Itda	-	5.820.430,19	6.243.960,00	16.850.220,00	12.539.040,00	1.974.220,00
JSM Engenharia e Terraplenagem Itda	-	3.007.440,00	8.803.060,00	14.910.440,00	12.199.920,00	1.450.120,00
Soterra Terraplen.e Locação de Equip. Itda	-	-	6.070.200,00	15.356.620,00	13.476.230,00	302.700,00
S.M. Terraplenagem Itda	11.443.470,00	13.859.880,00	6.120.480,00	-	-	-
Legend Engenheiros Associados Itda	11.175.692,00	11.791.600,00	4.019.700,00	-	-	-
Rock Star Marketing Comunicação Itda	2.385.438,72	7.006.486,54	-	-	-	-
S.B. - Servicos de Terraplenagem Itda	-	-	-	2.573.550,00	5.143.070,00	-
WS - Servicos de Terraplenagem Itda	-	-	-	2.419.930,00	4.870.340,00	338.170,00
B.W. - servicos de terraplenagem Itda	-	-	-	2.411.650,00	5.064.640,00	-
ESB Engenharia e Construções Itda.	-	6.471.778,34	-	-	-	-
Eng., Terraplen.e Loc. de Equip. SDS Itda	-	-	956.015,20	1.260.450,00	656.290,00	-
Solu Terraplanagem Itda.	-	-	-	-	397.120,00	-
Dream Rock Entrenimento Itda.	-	-	-	59.580,00	-	-
TOTAL	25.004.600,72	53.958.815,07	42.312.225,20	72.106.760,00	67.229.970,00	5.279.850,00

Assim, pela quase total correlação entre os valores acima e os apurados pela autoridade fiscal, considero que os lançamentos contábeis sobre pagamentos realizados, em transferência de recursos para as empresas “WS”, “SP”, “SB”, “Soterra”, “Power”, “BW” e “JSM”, associados às demais provas indiretas juntadas aos autos, constituem meios de comprovação suficientes para caracterizar a infração em análise, e essa mesma avaliação se estende a todas as demais empresas beneficiárias dos recursos cujos valores foram objeto do lançamento, ainda que não relacionadas nos quesitos (a) e (b) da diligência.

Quanto à utilização de provas indiretas, convém registrar as palavras da ex-Conselheira da Turma 1201 na resolução que determinou a baixa dos autos em diligência:

14. De fato, considero relevante que haja a comprovação da saída de recursos, mas não podemos olvidar que, em casos envolvendo práticas dolosas, fraudulentas ou simulatórias, demonstrar o efetivo pagamento é tarefa extremamente complexa, pois as partes buscam intencionalmente encobrir a verdadeira finalidade de seu comportamento negocial. No mais, tais saídas por vezes ocorrem em dinheiro e podem ser direcionadas para terceiros de difícil identificação.

15. Em tais situações, a utilização de provas indiretas como meio probatório hábil e idôneo não é uma prática condenável, mas sim aceita pelo ordenamento jurídico. Em outros termos, a comprovação material pode ser feita por um conjunto de indícios ou provas indiretas que, em conjunto, tem o condão de estabelecer a inequivocidade de uma situação de fato e, por consequência lógica, a encadear as conclusões apresentadas no relatório de ação fiscal.

Prosseguindo a análise, preocupou-se o colegiado, na elaboração dos quesitos (iii) e (iv), se os valores recebidos pelas empresas não foram por elas oferecidos à tributação, o que poderia levar à incidência de bis in idem, ou seja, o rendimento sendo tributado mais de uma vez pelo mesmo ente tributante, e, ainda, se realmente não houve efetiva prestação de serviços pela empresas beneficiárias dos rendimentos, o que normalmente acontece quando há

superfaturamento, com parte do valor constituindo o verdadeiro preço do serviço ou mercadoria, e seu acréscimo, o pagamento indevido que representa o *quantum* objeto do lançamento.

Solicitou-se que as informações fossem processadas de forma a ficar claro para a relatoria: (a) se os valores pagos às beneficiárias foram por elas contabilizados; (b) se os respectivos valores já foram submetidos à tributação ou se tais quantias estão sendo cobradas a título de omissão de receitas; e (c) em última análise, se é possível evidenciar que estamos diante de empresas de fachada. Se necessário, as beneficiárias deverão ser devidamente intimadas para tal fim.

Deduzo da resposta da informação fiscal que os pontos (a) e (c) acima já se mostram atendidos na medida que se procurou reafirmar a inexistência de fato das empresas, logo não merece fé qualquer registro contábil apresentado por essas empresas. Sobre o ponto (b), como visto, somente foi identificada a existência do processo n.º 15540.720008/2017-11, referente à empresa MB Serviços de Terraplenagem (CNPJ nº 12.167.101/0001-30), sendo arroladas como responsáveis tributários pessoas físicas que possuíam relação com a empresa.

Registre-se nesse ponto que fica prejudicada a resposta ao item (iv) cuja finalidade era a de se demonstrar a existência ou não de rastreabilidade dos valores enviados pela ora Recorrente às supostas beneficiárias, no caso de restar afastada a hipótese de empresas de fachada.

Por fim, quanto ao processo n.º 15540.720008/2017-11, em julgamento no CARF, entendo que existe real possibilidade desse processo ser afetado pelo julgamento deste, mas não o contrário, na medida em que se entenda que os rendimentos que deram origem aos tributos lá controlados sejam os mesmo dos que aqui tratados.

Por esse motivo, não vislumbro no presente caso a possibilidade de tornar a matéria aqui tratada dependente de uma análise de rastreabilidade dos recursos com vistas à identificação de possível tributação pelas empresas beneficiárias, uma vez que a tributação exclusiva na fonte se sustenta na lógica de substituição tributária, sem imposição em lei de etapas condicionantes de verificação de eventual tributação futura, cuja razão, dentre outras, é justamente a de tornar menos onerosa a administração tributária.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, conheço do recurso, rejeito as preliminares de nulidade, e, no mérito, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário, e DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso de ofício para manter o lançamento referente ao IRRF sobre pagamentos considerados sem causa.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sergio Magalhães Lima

Fl. 56 do Acórdão n.º 1302-006.425 - 1^a Sejul/3^a Câmara/2^a Turma Ordinária
Processo nº 16682.722315/2016-95