



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.002572/2010-31
ACÓRDÃO	1301-007.983 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	UNITEC UNIDADE TECNICA DE ENGENHARIA E CONSTRUÇOES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005

GLOSA DE CUSTOS. EFETIVIDADE DAS TRANSAÇÕES. ÔNUS DA PROVA.

A dedutibilidade de custos e despesas operacionais exige prova hábil e idônea de sua efetividade e necessidade.

Planilhas de medição financeira que atestam apenas o faturamento de etapas da obra contra o contratante (receita) não servem, por si sós, para comprovar a origem dos insumos ou a prestação de serviços por um fornecedor específico (custo).

A ausência de documentação auxiliar (diários de obra, controles de estoque, notas de entrada) que vincule os materiais descritos nas notas fiscais à sua efetiva aplicação na obra impede o reconhecimento do custo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento lagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 16-89.023, proferido pela 5ª Turma da DRJ/SPO que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito:

Relatório

Conforme o termo de verificação de fls.150/153, em fiscalização empreendida junto ao contribuinte acima identificado, verificou-se, em síntese, as seguintes infrações:

1. Na ficha 06A – Demonstração do Resultado da DIPJ/2006 (fls.19), foram declarados receita de prestação de serviços total anual de R\$20.900.032,25; custo dos bens e serviços vendidos de R\$21.202.652,98; e lucro bruto negativo de R\$(-1.604.069,30).
2. Na planilha "Relação das Notas Fiscais do Fornecedor Fato Construtora Ltda.", do Termo de Intimação de 29/06/10 (fls.65/66), a seguir reproduzida, constam, no mês de Dezembro/2005, três notas fiscais de aluguel de equipamentos no total de R\$483.965,00; e seis notas fiscais de compra de materiais diversos no total de R\$1.017.259,76, totalizando R\$1.501.224,76 (cerca de 7,2% da receita).

Relação das Notas Fiscais do Fornecedor Fato Construtora Ltda. CNPJ 46.377.289/0001-63						
Data	nome da conta	valor	Histórico	data chq	bco chq	valor chq.
07/12/2005	MATERIAIS DIVERSOS	301.075,00	N/COMPRA CONF.NOTA FISCAL N. 505	16/12/2005	bbd-1774	225.000,00
09/12/2005	ALUGUEL MAQUINAS/EQUIP	193.365,00	ALUGUEL DE EQUIPAM CONF.N/F 2423	16/12/2005	bbd-1775	225.000,00
12/12/2005	ALUGUEL MAQUINAS/EQUIP	172.500,00	ALUGUEL DE EQUIPAM CONF.N/F 2428	16/12/2005	bbd-1776	216.940,00
07/12/2005	MATERIAIS DIVERSOS	15.271,76	N/COMPRA CONF.NOTA FISCAL N. 504	19/12/2005	bbd-1777	195.000,00
07/12/2005	MATERIAIS DIVERSOS	188.032,00	N/COMPRA CONF.NOTA FISCAL N. 501	19/12/2005	bbd-1778	194.104,76
07/12/2005	MATERIAIS DIVERSOS	93.115,00	N/COMPRA CONF.NOTA FISCAL N. 503	19/12/2005	chs.acima	
07/12/2005	MATERIAIS DIVERSOS	92.686,00	N/COMPRA CONF.NOTA FISCAL N. 502	19/12/2005	chs.acima	
20/12/2005	MATERIAIS DIVERSOS	327.080,00	N/COMPRA CONF.NOTA FISCAL N. 506	23/12/2005	bbd-ted	327.080,00
20/12/2005	ALUGUEL MAQUINAS/EQUIP	118.100,00	ALUGUEL DE EQUIPAM CONF.N/F 2435	22/12/2005	bbd-ted	118.100,00
Total do mês		1.501.224,76				

3. Constatou-se, ainda , que:

3.1. Foi pago, no dia 16/12/05, por meio de 3 cheques nºs. 1774, 1775 e 1776 do Bradesco, nominais à Fato Construtora Ltda., o valor total de R\$666.940,00, e SACADA EM ESPÉCIE DINHEIRO no caixa do Bradesco, pelo procurador da Fato Construtora, conforme anotação no verso do cheque e extrato bancário;

3.2. Foi pago, no dia 19/12/05, por meio de 2 cheques n.ºs. 1777, e 1778 do Bradesco, nominais à Fato Construtora Ltda., o valor total de R\$389.104,76, e SACADA EM ESPÉCIE DINHEIRO no caixa do Bradesco, pelo procurador da Fato Construtora, conforme cópia do cheque e extrato bancário;

3.3. Foi pago, nos dias 22 e 23/12/05, por meio de 2 TEDs do Bradesco, o valor total de R\$445.180,00, para a Fato Construtora Ltda, conforme extrato bancário.

4. As notas fiscais de despesas com o fornecedor Fato Construtora, referentes ao mês de Dezembro/05, foram pagas dentro do próprio mês de Dezembro, num prazo de 2 a 12 dias da emissão da nota fiscal, sendo que, usualmente, as receitas de um período de execução (p.ex. Outubro/05) somente são recebidas após o serviço de medição de mercadorias e serviços executados (medição no mês seguinte, p.ex. 16/11/05), com emissão de nota fiscal da execução/medição, e recebidas cerca de 15 dias após (p.ex. 30/11/05), portanto, num prazo de cerca de 30 a 60 dias após a execução (ou seja, há a medição, emissão da nota fiscal, e pagamento).

Data	NotaFiscal	No.da Mediçãode Serviço	Tipo	Período da Mediçãode	Valor Mediçãode	Data Pagto. NossaCaixa
16/11/2005	3568	68ª.	Serviço	01-31/10/05	503.737,18	30/11/05
16/11/2005	3570	68ª.	Reajuste	01-31/10/05	1.011.353,14	30/11/05
16/12/2005	3573	69ª.	Serviço	01-30/11/05	282.659,09	28/12/05
16/12/2005	3572	69ª.	Reajuste	01-30/11/05	567.494,65	28/12/05
24/01/2006	3574	70ª.	Serviço	01-31/12/05	232.125,26	
24/01/2006	3575	70ª.	Reajuste	01-31/12/05	466.037,88	

5. As notas fiscais de despesas, somente com o fornecedor Fato Construtora, totalizaram R\$1.501.224,76, em Dezembro/05; e a medição de mercadorias e serviços executados no mês de Dezembro/05, conforme notas fiscais de receita n.ºs 3574 e 3575, acima discriminadas, foi no valor total de R\$698.163,14. Logo, a medição de receita no período de Dezembro/05 foi muito inferior à despesa com mercadorias adquiridas e locação de equipamentos, supostamente utilizados em Dezembro/05.

6. A DIPJ — Declaração do IRPJ original apresentada em 17/04/2006, pelo fornecedor Fato Construtora, tinha zero de receita; posteriormente, na DIPJ retificadora apresentada em 11/03/2009, o fornecedor Fato Construtora alterou os valores de receita zerados.

7. Verificou-se, ainda, saques em espécie – dinheiro no caixa bancário – de valor elevado, acima de 300 e 600 mil reais, no dia 16 e 19/12/05 conforme descrito no item 3 acima.

8. Destaque-se que não foi usual o pagamento das notas fiscais de despesas dentro do próprio mês de Dezembro, no prazo de 2 a 12 dias da emissão da nota fiscal de aquisição do fornecedor, tendo em vista que, conforme o exposto, a

receita gerada pela aplicação da referida despesa somente ser recebida num prazo de 30 a 60 dias após a execução dos serviços prestados pelo contribuinte.

9. O habitual em obras de engenharia é haver fichas de medição de serviços executados, preenchidas pelo engenheiro da obra da empreiteira, e aprovadas pelo engenheiro do cliente. A ficha de medição mensal é a base principal para quantificação e valoração dos serviços e materiais, a fim de permitir a emissão de nota fiscal de serviços e o faturamento da empreiteira, para posterior pagamento da fatura pelo cliente, tanto assim, que é prevista medição na cláusula terceira do contrato entre a Unitec e a Secretaria da Saúde (fls.78/100). Sem a ficha de medição, não se sabe o que, nem quanto, deve ser cobrado/pago.

10. O contribuinte não apresentou as fichas de medição de materiais e serviços executados e cobrados de seu cliente, vinculando as mercadorias e serviços adquiridos do fornecedor Fato Construtora; nem comprovou, conforme solicitado no item 6 do Termo de Intimação de 29/06/10, a efetiva utilização das máquinas e equipamentos alugados, e dos materiais adquiridos pelas notas fiscais do fornecedor Fato Construtora; e também não comprovou a cobrança das máquinas, equipamentos e materiais, incluídos em planilha de medição de materiais e serviços executados e cobrados de seu cliente, em cópia do contrato, em nota fiscal de cobrança do contribuinte, e outros documentos comprobatórios.

11. Pelo exposto, constituiu-se lançamento de glosa de custos por falta de comprovação de efetiva utilização dos serviços e materiais adquiridos do fornecedor Fato Construtora, conforme as notas fiscais discriminadas na planilha "Relação das Notas Fiscais do Fornecedor Fato Construtora Ltda.", no mês de Dezembro/2005, num valor de R\$1.501.224,76, com fundamento nos artigos 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 289, 290 incisos I e III, 292, 299 e parágrafos, e 300, do Decreto 3.000/99.

12. Com base nos dados apurados, houve a compensação de prejuízos fiscais e de bases de cálculo negativas da CSLL, conforme os demonstrativos de fls.165/166, e foram lavrados: (i) auto de infração de IRPJ com multa de ofício de 75%, e juros de mora, num total de R\$845.752,47 (fls.154/158); e (ii) auto de infração de CSLL com multa de ofício de 75%, e juros de mora, num total de R\$304.470,87 (fls.159/163). O total do crédito tributário lançado é de R\$1.150.223,34.

DA IMPUGNAÇÃO

A autuada apresentou a impugnação de fls.169/182, juntamente com a petições de fls.262/264, 356/358 e 383/384, acompanhadas, respectivamente, dos documentos de fls.183/258, 265/352, 359/380 e 385/386, expondo, em síntese, que:

1. A exigência de comprovação da efetiva utilização de mercadorias e aluguel de maquinário é descabida, visto que todos os bens e serviços adquiridos fazem parte da atividade fim da impugnante.

1.1. A comprovação por ficha de medição não encontra amparo legal, visto que as notas fiscais são idôneas e não foram objeto de contestação pela autoridade administrativa.

1.2. A glosa das notas fiscais de despesas devidamente declaradas e comprovadas está eivada de ilegalidade e inconstitucionalidade, merecendo reforma, pois afronta aos artigos 142 e 43 do CTN e art. 5º LIV e LV da Constituição Federal.

2. Requer a declaração de ilegalidade da capitulação de multa por infração, visto que não previstos na legislação os fatos ocorridos.

3. Pleiteia o prazo suplementar de trinta dias para juntada de novos documentos que se fizerem necessários para a comprovação dos fatos alegados na impugnação.

4. Requer a juntada dos documentos de fls.263/352, referentes aos serviços medidos das notas fiscais glosadas.

É o relatório.

Naquela oportunidade, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (SP), analisando os argumentos da interessada, julgou a Impugnação improcedente, em conformidade com a ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

CONTRATOS DE LONGO PRAZO. CONSTRUÇÃO POR EMPREITADA. APURAÇÃO DO RESULTADO.

O contrato de longo prazo, conforme dicção do artigo 10 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, de construção por empreitada, a preço determinado, de bens e serviços a serem produzidos, com prazo de execução superior a doze meses, deverá ter seu resultado apurado, em cada período-base, segundo o progresso dessa execução, que poderá ser aferido de duas formas, quais sejam, (i) com base em laudo técnico de medição, com indicação da percentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou da produção, ou (ii) com base na relação entre custos incorridos no período base e custo total estimado da execução da empreitada ou da produção.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

O exame de alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade é de exclusiva competência do Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, o contribuinte apresenta, tempestivamente, recurso voluntário, pugnando por seu provimento.

VOTO

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso apresentado é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Análise do Recurso Voluntário

Síntese dos Fatos

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 16-89.023, proferido pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPO), que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Recorrente, mantendo a exigência de crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), apurado no ano-calendário de 2005.

O procedimento fiscal originou-se de auditoria interna que identificou inconsistências nas despesas deduzidas pela Contribuinte. Por meio de Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 150/153, a autoridade fiscal efetuou a glosa de custos operacionais no valor de R\$ 1.501.224,76, referentes a supostas aquisições de materiais e locação de equipamentos junto ao fornecedor Fato Construtora Ltda.

O lançamento fundamentou-se na falta de comprovação da efetividade das transações (arts. 299 e 300 do RIR/99), alicerçado nos seguintes fatos:

- i) Pagamentos vultosos realizados via cheque e imediatamente sacados em espécie ("na boca do caixa") por procuradores do fornecedor (fl. 152);
- ii) A empresa Fato Construtora apresentava DIPJ original zerada para o período, levantando suspeitas sobre sua capacidade operacional (fl. 152);
- iii) Volume de despesas em dezembro/2005 (R\$ 1,5 milhão) muito superior à medição de receita da obra no mesmo período (R\$ 698 mil) (fl. 152);
- iv) Falta de apresentação de fichas de medição ou laudos que vinculassem inequivocamente os materiais/máquinas daquele fornecedor específico à obra executada (fl. 153).

Inconformada, a Contribuinte apresentou Impugnação, alegando, em síntese, que os apontamentos fiscais baseavam-se em presunções subjetivas. Defendeu a regularidade das operações, argumentando que a aprovação das medições pelo órgão contratante (Secretaria de Saúde) comprovaria a execução dos serviços. Juntou aos autos "Planilhas de Medição Financeira Mensal" (fls. 265/352) como prova da aplicação dos insumos.

A DRJ/SPO julgou a impugnação improcedente. A decisão consignou que, tratando-se de contrato de construção por empreitada de longo prazo, a apuração do resultado deve observar o art. 10 do Decreto-Lei nº 1.598/77. A Turma Julgadora concluiu que as planilhas financeiras apresentadas eram sintéticas e insuficientes para suprir a exigência de "laudo técnico de medição", não logrando comprovar a efetiva utilização dos bens e serviços glosados.

Em sede de Recurso Voluntário (fls. 410 e seguintes), a Recorrente reitera suas alegações, enfatizando que a documentação apresentada é hábil e idônea. Em síntese, sustenta que as medições aprovadas e pagas pelo Poder Público atestam a realidade da obra e, conseqüentemente, a veracidade dos custos incorridos.

DO MÉRITO

Como visto, a controvérsia reside na dedutibilidade de custos baseados em notas fiscais emitidas pela empresa Fato Construtora Ltda., cuja efetividade foi contestada pela Fiscalização.

Transcrevo inicialmente trechos do Termo de Verificação Fiscal (fls. 150-153, Vol. I) que demonstram a inverossimilhança das operações:

Quanto ao fluxo financeiro atípico, constatou a fiscalização:

"c) Foi pago, no dia 16/12/05, por meio de 3 cheques nºs. 1774, 1775 e 1776 do Bradesco, nominais à Fato Construtora Ltda., o valor total de R\$666.940,00, e SACADA EM ESPÉCIE DINHEIRO no caixa do Bradesco, pelo procurador da Fato Construtora, conforme anotação no verso do cheque e extrato bancário;" (fl. 152)

d) Foi pago, no dia 19/12/05, por meio de 2 cheques nºs. 1777, e 1778 do Bradesco, nominais à Fato Construtora Ltda., o valor total de R\$389.104,76, e SACADA EM ESPÉCIE DINHEIRO no caixa do Bradesco, pelo procurador da Fato Construtora, conforme cópia do cheque e extrato bancário;" (fl. 152)

Quanto à incompatibilidade cronológica e volume das operações, registrou o Fiscal.

"h) As notas fiscais de despesas, somente com o fornecedor Fato Construtora, totalizaram R\$1.501.224,76, em Dezembro/05; e a medição de mercadorias e serviços executados no mês de Dezembro/05, conforme notas fiscais de receita nºs 3574 e 3575, acima discriminadas, foi no valor total de R\$698.163,14. Logo, a medição de receita no período de Dezembro/05 foi muito inferior à despesa com mercadorias adquiridas e locação de equipamentos, supostamente utilizados em Dezembro/05." (fl. 152)

E, quanto à ausência denexo causal documental o contribuinte não apresentou as fichas de medição de materiais e serviços executados e cobrados de seu cliente, vinculando as mercadorias e serviços adquiridos do fornecedor Fato Construtora; nem comprovou, conforme solicitado no item 6 do Termo de Intimação de 29/06/10, a efetiva utilização das máquinas e equipamentos alugados, e dos materiais adquiridos pelas notas fiscais do fornecedor Fato Construtora. (fl. 153)

Ciente da necessidade de provar a efetiva aplicação dos materiais e serviços, a Recorrente apresentou o que denominou de "Planilhas de Medição Financeira" (fls. 262-352, Vol. II). Contudo, a análise desses documentos confirma sua inaptidão para desfazer a acusação fiscal.

As planilhas apresentadas são documentos de cobrança de receita, não de controle de custo. Elas descrevem genericamente os serviços faturados ao órgão público (Secretaria de Saúde).

De fato, a existência de uma parede demolida ou de uma lâmpada instalada não comprova, de per se, que foi a empresa Fato Construtora quem alugou a máquina de demolição ou vendeu a lâmpada. Não há nos autos, eventualmente, diários de obra, controle de estoque ou notas de entrada com conferência física que vinculem o material da nota fiscal "x" à aplicação "Y" da obra, ou mesmo laudos de medição que segreguem o que foi executado com recursos próprios e o que foi terceirizado especificamente para este fornecedor.

Embora reconheça uma certa "informalidade do setor", tal fato não deve justificar a precariedade documental das alegações da Recorrente. A contabilidade fiscal exige rigor, especialmente quando se pleiteia a dedutibilidade de despesas que reduzem a base de cálculo do tributo. Se a atividade fosse genuinamente informal a ponto de impedir documentação idônea, não haveria como sustentar a regularidade da escrita contábil da Recorrente para fins de dedução de IRPJ e CSLL.

O art. 299 do RIR/99 condiciona a dedutibilidade à necessidade e à comprovação da despesa.

Compreendo que a Recorrente provou apenas que executou uma obra para o Estado (receita), mas falhou em estabelecer o nexo causal entre essa obra e os custos declarados com a Fato Construtora.

As planilhas apresentadas (fls. 262 e ss.) não têm o condão de sanar a "absoluta falta de comprovação" apontada pela decisão recorrida. Sem prova hábil e idônea da efetiva prestação de serviços por parte daquele fornecedor específico, prevalece a glosa efetuada pela fiscalização.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA