



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>10580.726665/2019-35</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1201-007.285 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	PROPEG COMUNICACAO S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2014

IRPJ/CSLL. DESPESAS COM SERVIÇOS NÃO COMPROVADOS. DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA. ART. 299 DO RIR/1999. GLOSA MANTIDA.

Na situação em que há fortes indícios de ilicitude na operação que ocasionou os pagamentos, a mera apresentação de notas fiscais e comprovantes bancários, desacompanhados de comprovação mínima de efetiva prestação dos serviços, não afasta a glosa das despesas na apuração do lucro real.

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

Ano-calendário: 2014

IRRF. BENEFICIÁRIO IDENTIFICADO. OPERAÇÃO/CAUSA NÃO COMPROVADA. ART. 61, § 1º, DA LEI Nº 8.981/1995. INCIDÊNCIA MANTIDA.

Comprovados os pagamentos, mas ausente a demonstração da operação, subsiste a exigência de IRRF à alíquota de 35%, independentemente de o beneficiário estar identificado.

CONCOMITÂNCIA ENTRE IRRF (ART. 61, LEI Nº 8.981/1995) E GLOSA DE DESPESAS NO IRPJ/CSLL. MATERIALIDADES DISTINTAS. INEXISTÊNCIA DE BIS IN IDEM.

Não há bis in idem entre a exigência do IRRF por pagamento sem causa e a glosa de despesas para IRPJ/CSLL, por se tratarem de materialidades, bases de cálculo e sujeitos passivos diversos.

MULTA QUALIFICADA. PAGAMENTOS SEM CAUSA. FRAUDE. CONTRATOS INIDÔNEOS. NOTAS FISCAIS IDEOLOGICAMENTE FALSAS.

A multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a infração, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a infração. Constatado que as evidências probatórias apontam no sentido da inexistência de contratação e prestação dos serviços em análise, ínsito é o dolo tributário quando da dedução de despesas e da falta de comprovação dos serviços prestados, dando ensejo à qualificação da multa de ofício.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

A modificação inserida no inciso VI do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, ao reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% atrai a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, uma vez que lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, dar parcial provimento ao recurso voluntário para aplicar a retroatividade benigna reduzindo o índice de qualificação da multa de ofício de 150% para 100%. Vencidos os Conselheiros Isabelle Resende Alves Rocha (Relatora), Renato Rodrigues Gomes e Lucas Issa Halah que davam parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício imputada reduzindo o percentual de 150% para 75%. Foi designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho.

*Assinado Digitalmente*

**Isabelle Resende Alves Rocha** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Raimundo Pires de Santana Filho** – Presidente e redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Marcelo Antonio Biancardi, Renato Rodrigues Gomes, Ricardo Pezzuto Rufino (substituto integral), Raimundo Pires de Santana Filho (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da DRJ09, que manteve autos de infração lavrados para cobrança de IRPJ e CSLL, apurados pelo lucro real, decorrentes da apuração de diversos indícios de irregularidades relacionados à pessoa de Milton Lyra e às suas empresas. Por retratar bem os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

### Do Procedimento Fiscal

3. A ação fiscalizatória decorreu da apuração de diversos indícios de irregularidades relacionados à pessoa de (...) Milton Lyra) e às suas empresas. Milton Lyra foi alvo de condução coercitiva, buscas e apreensões da 35ª fase da Operação Lava Jato, em 2016 (Operação Omertà), a qual identificou relações do mesmo com recebedores de propinas da empresa Odebrecht, identificados nas planilhas do Setor de Operações Estruturas da empreiteira, o chamado “departamento da propina” (fls. 145 a 203).

4. Também em colaboração premiada firmada com a Procuradoria Geral da República, o Sr. Nelson Mello, ex-diretor de Relações Institucionais do Grupo Hypermarcas (fls. 204 a 279), “... afirmou que pagou R\$ 30 milhões a dois lobistas com trânsito no Congresso para efetuar os repasses para senadores do PMDB, sendo um deles o lobista MILTON LYRA”. O senador cassado Delcídio Amaral também cita o Sr. Milton Lyra em seu acordo de colaboração premiada (fls. 280 a 533).

5. Em um desdobramento da operação Lava Jato no Rio de Janeiro (Operação Rizoma) “... consoante denúncia apresentada pelo MPF nos autos da ação penal nº 0066693-64.2018.4.02.5101 (fls. 534 a 714), restou apontado que ARTHUR MACHADO, MILTON LYRA e PATRÍCIA IRIARTE realizaram diversos atos de lavagem de dinheiro, por meio de complexas transações transnacionais, para obter dinheiro em espécie no Brasil para pagar vantagens indevidas a agentes públicos, utilizando as empresas de MILTON LYRA, com a justificativa de prestação de serviços inexistentes”.

6. No presente caso, a contribuinte PROPEG Comunicação S/A (doravante denominada PROPEG) efetuou pagamentos à INTERSERVICE Integração e Tecnologia Ltda - CNPJ (...) - doravante denominada INTERSERVICE, uma das diversas empresas de Milton Lyra, usadas na prestação de serviços fictícios e na lavagem de dinheiro.

7. A PROPEG Comunicação S/A é uma sociedade anônima fechada “... explora a atividade de Agências de publicidade (CNAE-Fiscal 7311-4-00), tendo como

atividades econômicas secundárias Portais, provedores de conteúdo e outros serviços de informação na internet (CNAE 6319-4-00), Outras sociedades de participação, exceto holdings (CNAE 6463-8-00), Desenvolvimento de programas de computador sob encomenda (CNAE 6201-5-01) e Aluguel de imóveis próprios (CNAE 6810-2-02)”.

8. Antes do procedimento fiscalizatório propriamente dito, foi efetuada diligência na contribuinte por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF-D (fls. 002 a 004), cientificada em 22/11/2018 (fl. 006), pelo qual foi intimada a apresentar elementos em relação aos **pagamentos efetuados a INTERSERVICE Integração e Tecnologia Ltda** (CNPJ ...), conforme informado em DIRF do ano-calendário 2014, entregue em 05/05/2015:

Nota Fiscal	Data Emissão	Valor da Nota Fiscal	IRRF - Código 1708	Retenção CSLL/COFINS/PIS/PASEP - CÓDIGO 5952	Valor Líquido	Data Pagamento	Valor Pago
0520	23/12/2013	175.000,00	2.625,00	8.137,50	164.237,50	13/01/2014	164.237,50
0521	23/12/2013	175.000,00	2.625,00	8.137,50	164.237,50	13/01/2014	164.237,50
000.000.004	23/05/2014	151.700,00	2.275,50	7.054,05	142.370,45	20/06/2014	142.370,45
000.000.005	23/05/2014	149.200,00	2.238,00	6.937,80	140.024,20	28/05/2014	140.024,20
TOTAL		650.900,00	9.763,50	30.266,85	610.869,65		610.869,65

9. O referido termo foi respondido em 20/12/2018.

10. Não satisfeita, a Autoridade Fiscal encaminhou novo termo de intimação (fls. 061 a 063 e 065), o qual não foi atendido, e um termo de reintimação (fls. 066 a 070) que foi respondido em 29/05/2019.

11. Posteriormente o procedimento de diligência fiscal foi convertido em procedimento de fiscalização, tendo sido lavrado Termo de Ciência e Intimação Fiscal (fls. 074 a 077), com ciência em 01/08/2019 (fl. 138), no qual **o sujeito passivo foi intimado a comprovar a efetiva prestação de serviços pela INTERSERVICE**, o qual foi respondido em 19/08/2019 (fls. 082 a 136).

#### Da Diligência na Empresa INTERSERVICE

12. A INTERSERVICE tem como atividade econômica principal a Consultoria em tecnologia da informação (CNAE-Fiscal 6204-0-00) e atividades econômica secundária: 7020-4-00 – atividades de consultoria em gestão empresarial, exceto consultoria técnica específica, 7818-8-00 – seleção e agenciamento de mão-de-obra, 7319-0-03 – marketing direto, 7319-0-04 – consultoria em publicidade, e 6209-1-00 – suporte técnico, manutenção e outros serviços em tecnologia da informação.

13. A diligenciada foi intimada a apresentar os contratos de prestação de serviços e notas fiscais, identificando a natureza e comprovando a efetiva prestação dos serviços, porém, “... **não apresentou os documentos solicitados e alegou que todos os documentos foram entregues a Polícia Federal**, em razão da busca e

apreensão ocorrida por determinação do Supremo Tribunal Federal na Ação Cautelar nº 4.195, data de 27/06/2016”.

#### **Das Infrações Apuradas**

14. De acordo com o que foi apurado, **a empresa afirmou não ter firmado contrato de prestação de serviços, tendo a consultoria sido prestada pelo Sr. Milton Lira.**

15. Além disso, ao ser intimada a demonstrar a necessidade da contratação dos serviços da INTERSERVICE Integração e Tecnologia Ltda, bem como a apresentar documentos que comprovem a efetiva prestação dos serviços, a contribuinte, em resposta datada de 19/08/2019 (fls. 82 a 136), informou que “... a Interservice Integração e Tecnologia Ltda. prestou serviços de consultoria, por meio de seu sócio, Sr. Milton Lira, a fim de traçar estratégias, com base em seu conhecimento técnico e sua experiência, permitindo a destinação de recursos (pessoas, ideias, planos empresariais, etc.) da Propeg S.A. com o intuito de otimizar a prestação de serviços realizada pela Requerente aos órgãos públicos com os quais tinha celebrado contratos. Como a prestação de serviços ocorria por meio de reuniões na filial da Requerente, em Brasília/DF, sendo necessário observar o seu caráter confidencial, característica fundamental na atuação no mercado publicitário, inclusive para evitar vazamentos, descoberta por concorrentes, etc., a passagem das informações por escrito era evitada”.

16. Destaca a Fiscalização que, **embora as notas fiscais façam referência a um contrato de prestação de serviços**, a fiscalizada, conforme mencionado anteriormente, **informou que não foi firmado nenhum contrato** de prestação de serviços e que os mesmos seriam de consultoria prestada por Milton Lyra.

17. Em que pesem as transações aparentarem cumprir os aspectos formais, pois foram apresentados documentos relativos aos fluxos financeiros auditados, tais como notas fiscais e comprovante de transferência bancária, estes, conforme o entendimento da Autoridade Fiscal, não comprovam a efetividade do serviço prestado.

#### **IRRF - Pagamento Sem Causa ou de Operação Não Comprovada**

18. Conforme visto, a PROPEG efetuou pagamentos para INTERSERVICE, a título de serviço de consultoria, no montante de R\$ 650.900,00, porém, não logrou êxito em comprovar a efetiva prestação destes serviços.

19. Com isso, restou demonstrado que este montante advém “... de operações não comprovadas e/ou inexistentes, sem fruição pela fiscalizada de qualquer serviço prestado, situação que caracterizam o pagamento sem causa ou operação não comprovada”.

20. Dessa forma, tais pagamentos devem se sujeitar à incidência do imposto exclusivamente na fonte à alíquota de 35% e ao reajustamento da base de cálculo nos termos do art. 61 da Lei nº 8.891/1995:

Fato Gerador	Rendimentos Pagos	Valor Reajustado	Imposto
13/01/2014	350.000,00	538.461,54	188.461,54
28/05/2014	149.200,00	229.538,46	80.338,46
20/06/2014	151.700,00	233.384,61	81.684,61
TOTAL	650.900,00	1.001.384,61	350.484,61

#### IRPJ e CSLL - Despesas Não Comprovadas

21. Conforme informado pela empresa, os gastos efetuados com os serviços em questão foram contabilizados como despesas dedutíveis e assim considerados na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

22. A legislação tributária (arts. 290, 299 e 300 do RIR/1999) "... impôs condições para se admitir custos/despesas como dedutíveis, quais sejam: que sejam incorridas, necessárias e que sejam usuais e normais".

23. No entanto, segundo a Fiscalização, os valores pagos à INTERSERVICE não atendem às condições legais para serem considerados como despesas dedutíveis, pois, a contribuinte não logrou êxito em demonstrar de forma cabal que os pagamentos se referem aos alegados serviços prestados.

24. Nesse sentido, apesar de terem sido considerados como não comprovados, os valores relativos às notas fiscais 520 e 521, de 23/12/2013, que totalizam R\$ 350.000,00, são relativos ao ano calendário de 2013, não será objeto de glosa, em razão da decadência: (...)

25. Já as despesas datadas de 23/05/2014, no montante de R\$ 300.900,00 foram consideradas indedutíveis e adicionadas ao Lucro Real e à Base de Cálculo da CSLL: (...)

#### Da Multa Qualificada

26. O percentual da multa de ofício observou o disposto no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430/1996 e no seu § 1º, em conjunto com os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

27. No presente caso, **entendeu a Autoridade Fiscal, que ficou demonstrado que a PROPEG tentou dar forma de normalidade a recursos disponibilizados para a INTERSERVICE, sem a efetiva prestação de serviços, empresa esta que foi delatada por colaboradores na Operação Lava-jato e é uma das empresas do lobista Milton Lyra, "... useiro e vezeiro na simulação de negócios jurídicos ilícitos, e geração de recursos para pagamentos de propinas".**

28. Por tal conduta, a multa de ofício foi qualificada, passando a 150%.

#### Da Representação Fiscal Para Fins Penais

29. Tendo sido constatada a infração e a conduta da contribuinte, foi formalizado processo relativo à Representação Fiscal para Fins Penais. (destaques meus)

Devidamente intimada, a Contribuinte apresentou Impugnação, alegando, em síntese:

### **1 – Dedutibilidade das despesas (IRPJ/CSLL)**

- Defendeu que as despesas impugnadas atendem aos critérios de necessidade, usualidade e normalidade, compuseram a escrituração e foram comprovadas por documentação hábil.
- Sustentou que não há forma única de prova para serviços de natureza intelectual/consultiva e que a ausência de contrato escrito não invalida, por si, a dedutibilidade quando presentes notas fiscais, registros contábeis e lastro econômico do gasto.
- Afirmou que a natureza, a descrição nas notas e a razoabilidade dos montantes demonstram a correlação com a atividade empresarial, invocando precedentes do antigo Conselho de Contribuintes sobre aceitação de documentação hábil para despesas operacionais e de publicidade devidamente escrituradas.
- A Contribuinte repetiu que a prestação consultiva é intangível e muitas vezes restrita a reuniões e diretrizes estratégicas, para alegar que a exigência de contrato formal seria rigorismo sem amparo legal.

### **2 – IRRF de 35% por pagamento sem causa/beneficiário não identificado - Beneficiário identificado e causa comprovada**

- Alegou que, no próprio TVF, a fiscalização identificou a beneficiária dos pagamentos e a natureza consultiva dos serviços, afastando a hipótese legal de “beneficiário não identificado” e de “pagamento sem causa”.
- Defendeu que a glosa de despesa não se confunde com a incidência do IRRF-35%, citando precedentes do CARF que vedam a cumulação quando há exigência principal sobre a mesma base (*bis in idem*) e determinam que, havendo identificação e documentação, a eventual inconsistência de terceiros não pode ser imputada à fonte pagadora.

### **3 – Multa qualificada: inexistência de dolo, fraude ou conluio (arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964; Súmula CARF nº 14)**

- Sustentou que não há elementos específicos de evidente intuito de fraude; a atuação da empresa se deu com boa-fé e suporte documental, sendo indevida a qualificação da multa de ofício.
- Invocou julgados do CARF que exigem prova robusta do elemento subjetivo para qualificação e que afastam a elevação punitiva quando a conduta não se amolda às hipóteses legais.
- A Contribuinte repetiu a inexistência de artifícios ou ocultações, para alegar que a divergência reside em interpretação probatória, insuficiente para qualificar a penalidade.

Diante disso, a Impugnante requereu o conhecimento e provimento integral da impugnação para cancelar os Autos de Infração, ou, subsidiariamente, o afastamento da multa qualificada por ausência de prova de dolo, fraude ou conluio, com a consequente redução das penalidades.

Nenhum documento acompanhou a impugnação.

Em **juízo** (fls. 786/807), a DRJ julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário em sua integralidade, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2014 PROVA. COLABORAÇÃO PREMIADA. CONVICÇÃO DO JULGADOR.

Os elementos obtidos através de Acordo de Colaboração Premiada com base na Lei no. 12.850, de 2013 e compartilhados com a RFB através de autorização judicial podem ser utilizados pela autoridade julgadora como indícios a fim de formar sua livre convicção, uma vez que relevantes e convergentes com os demais elementos de prova carreados aos autos.

DESPESAS OPERACIONAIS. GLOSA. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, face à legislação do imposto de renda, é indispensável comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de serviços efetivamente prestados pelo beneficiário dos pagamentos e que as despesas atendem aos requisitos da necessidade, usualidade e normalidade para o desenvolvimento das atividades da contribuinte.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF Data do fato gerador: 13/01/2014, 28/05/2014, 20/06/2014 IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA.

Está sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado por pessoas jurídicas e os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não comprovada a operação ou a sua causa; o rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

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

Em se tratando de pagamentos sem comprovação da operação e de sua causa, simultaneamente à dedução de despesa cujos elementos carreados aos autos levem a que se conclua por sua inexistência (prestação de serviços inexistente), cabíveis os lançamentos simultâneos de IRPJ e CSLL pela glosa da despesa e de IRRF por ausência de causa e falta de comprovação de operação para o pagamento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2014 MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível a qualificação da multa de ofício, no percentual de 150%, quando restar comprovado, nos autos, que o sujeito passivo adotou condutas que constituem a sonegação, como definido em lei.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2014 JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.

Ressalvando a hipótese do art. 113 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, que versa sobre a edição de súmula vinculante na esfera administrativa, inexistente norma legal que atribua às decisões administrativas, no âmbito do processo administrativo fiscal a eficácia normativa prevista no CTN, dessa forma, elas têm eficácia restrita aos casos para os quais foram proferidas.

INTIMAÇÃO AO PROCURADOR. IMPOSSIBILIDADE.

No processo administrativo fiscal, é prevista a intimação unicamente ao domicílio fiscal do sujeito passivo, sendo incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2014 LANÇAMENTO REFLEXOS. CSLL.

A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração da CSLL, uma vez que ambos os lançamentos, do IRPJ e da CSLL, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

A Contribuinte, então, interpôs o **recurso voluntário (fls. 820/835)** ora julgado, reiterando integralmente os argumentos da impugnação.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

### 1 ADMISSIBILIDADE

O Recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

### 2 MÉRITO

#### 2.1 ALEGAÇÃO DE DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS CONSIDERADAS NÃO COMPROVADAS

A respeito dos valores pagos à Interservice, a Recorrente alega, em suma, que os valores foram devidamente escriturados em sua contabilidade, formalizados por meio de notas fiscais regularmente emitidas e só não possuem outros meios de comprovação devido à natureza peculiar dos serviços prestados. Como se tratava de consultoria a respeito de temas delicados e

sigilosos, os serviços eram prestados por meio de reuniões presenciais, sem qualquer registro escrito.

Assim, não seria possível exigir contrato escrito e registrado em cartório, devendo ser reconhecida a dedutibilidade das despesas.

Inicialmente, necessário pontuar que o recurso é cópia fiel da impugnação, tendo sido modificados apenas o nome da peça recursal e a qualificação da Contribuinte, passando a constar Recorrente ao longo do texto. Além disso, a decisão recorrida foi bem fundamentada e enfrentou satisfatoriamente as alegações da Contribuinte neste ponto, razão pela qual adoto sua fundamentação para decidir o recurso voluntário, nos termos do art. 114, §12, I, do RICARF, acrescentando ao final considerações que entendo serem pertinentes.

63. Importante ressaltar, de início, a possibilidade de utilização de elementos encaminhados à RFB, oriundos de Acordos de Colaboração Premiada concretizados junto ao Poder Judiciário, quando da formação de convicção desta Turma de Julgamento. O convencimento do julgador, que se forma a partir da totalidade de elementos trazidos aos autos pelas partes, não os deve desconsiderar, sempre que se tratem de indícios legitimamente compartilhados com a autoridade tributária, como se observa no caso em questão.

64. Passando à defesa apresentada, a contribuinte argumenta que, para fins fiscais, não há uma forma única, uma regra, para comprovar tais despesas. No presente caso, verifica-se pelos documentos encaminhados, no decorrer da fiscalização, que, em que pese a ausência de contrato de prestação de serviços, todos os requisitos para a dedutibilidade das despesas foram preenchidos. Argumenta ainda que não há expressa disposição legal acerca da especificidade dos documentos hábeis a comprovar a dedutibilidade das despesas, sendo que a jurisprudência apenas menciona que a comprovação deve ser feita por “documentação hábil e idônea”.

65. Por tudo que foi descrito em relação à operação “Lava Jato”, na qual a empresa INTERSERVICE aparece envolvida em esquema de lavagem de dinheiro por meio de prestação de serviços inexistentes, em especial os depoimentos e acordos de colaboração premiada, os quais colocaram em cheque a credibilidade de todos os documentos (contratos, notas fiscais etc) emitidos por INTERSERVICE, coube à RFB, na área tributária, investigar se os serviços foram efetivamente prestados por tal entidade.

66. Tendo isso como pano de fundo, **é obvio que o presente caso está fora de uma normalidade, ou seja, numa situação normal, geralmente notas fiscais e cupons fiscais são suficientes para comprovar a dedutibilidade de uma despesa na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e a causa ou operação relativas à mesma. Entretanto, repise-se, não é a situação do presente processo e, por esse motivo, não há como aceitar apenas os documentos trazidos pela contribuinte, quais sejam comprovantes de transferências bancárias e notas**

**fiscais, sem, todavia, qualquer indício mínimo de que qualquer serviço tenha sido prestado.**

67. Com relação à ligação dos supostos serviços com a atividade da contribuinte, tal questão deve ser analisada após a comprovação de que os serviços foram efetivamente prestados. Veja-se que sendo inexistente, a despesa não pode ser considerada como normal ou usual e muito menos como tendo sua causa ou operação comprovadas.

68. Assim, **dada a não comprovação mínima, da causa dos pagamentos e efetividade (ou melhor, sequer a existência) das operações e despesas, os valores restaram assim glosados** da apuração do lucro real, a partir do disposto no art. 299 do RIR/1999:

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

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

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

§3ºO disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem. (grifou-se)69. Da mesma forma, o valor foi tributado pelo IRRF com base no art. 61 da Lei nº 8.981/1995, tendo sido considerado como pagamento sem comprovação de sua causa ou operação:

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

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

(...) (grifou-se)

70. Além disso, destaque-se que o art. 923 do RIR/1999, conjugado com o teor do art. 195, § único do CTN, impõem à contribuinte o ônus de manter comprovação hábil e idônea de que tais despesas/pagamentos se revestiram da característica de necessidade, normalidade ou usualidade, bem assim acerca da causa de

pagamentos realizados a terceiros e da efetividade das operações subjacentes, in verbis:

RIR/1999

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º ). (grifou-se)CTN Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram. (grifou-se)

71. No presente caso, documentos hábeis e idôneos, além das notas fiscais e comprovantes de pagamento, seriam um contrato de prestação de serviços registrado em registro público, o produto/resultado da prestação de serviços (relatórios, estudos etc, que serão vistos adiante).

72. Em outro ponto da defesa, a empresa ressalta que o objeto dos referidos serviços escriturados foi o de consultoria, prestada pelo Sr. Milton Lira, sócio da pessoa jurídica INTERSERVICE, a fim de traçar estratégias, com base em seu conhecimento técnico e experiência, permitindo a destinação de recursos (pessoas, ideias, planos empresariais, etc.) da Propeg, com o intuito de otimizar a prestação de serviços a órgãos públicos. Devido ao caráter confidencial, característica fundamental na atuação no mercado publicitário, a passagem das informações por escrito era evitada, como usualmente ocorre nesse tipo de prestação de serviços.

73. Decorre da alegação da interessada que a mesma não obteve nada palpável para a otimizar sua atividade em relação aos órgãos públicos, pois, **a empresa contratada não elaborou, pelo menos, estudos teóricos que objetivassem a destinação de recursos, ou ainda, de pessoas, ideias e planos. Não foi comprovado, ao menos, que profissionais da PROPEG e da INTERSERVICE tenham participado de reuniões ou contatos telefônicos que objetivassem atender o que foi supostamente proposto pelo acordo verbal entre as partes.**

74. Ressalte-se que **orientações verbais em situações pontuais são comuns nesse tipo de prestação de serviços, no entanto, num projeto de tamanha envergadura somente esse tipo de instrução não parece ser adequado. Nesse sentido, não foi esclarecido como foram apresentadas as estratégias propostas**

**pela prestadora de serviços na forma alegada (verbal), sem a apresentação sequer de slides ou outro tipo de repasse de instruções.**

75. Em síntese, os pagamentos efetuados não geraram sequer uma possível futura fonte de consulta a seus administradores.

76. Também não socorre a contribuinte a afirmação de que um contrato entre as partes seria apenas uma medida formal e sem previsão legal, isto por que devemos considerar o art. 221 do Código Civil:

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.

Parágrafo único. A prova do instrumento particular pode suprir-se pelas outras de caráter legal. (grifou-se)

77. Ou seja, para se operar perante terceiros (neste caso a RFB), a alegação de acordo verbal não é suficiente. **Deveria a contribuinte apresentar documentos por escrito e registrados em registro público para que tivessem algum efeito no presente caso.**

78. Nesse quesito, destaque-se a **contradição da afirmação de não haver um contrato entre as partes e a descrição dos serviços nas notas fiscais apresentadas (fls. 051 a 054), qual seja “Referente ao contrato de prestação de serviços” ou “1ª/2ª PARCELA REF. AO CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS”. Ora, o contrato existe ou não?**

79. Assim, o que se conclui é que não há como se afastar o fato de que se tratam de pagamentos cujas causa ou a operação não foram comprovadas, oriundos de prestações de serviços inexistentes, não havendo que se falar de necessidade, usualidade ou normalidade dessas despesas.

80. Ademais, deve ser considerado o teor dos elementos oriundos do Poder Judiciário como indício adicional, relevante e consistente, no sentido da inexistência de tais serviços. Como exemplo, cita-se entre outros documentos que mencionam a INTERSERVICE, trecho da denúncia oferecida pelo Ministério Público Federal relativa à operação “Rizoma” (fl. 616):

Diante dos fatos expostos, os elementos colhidos demonstram que as transferências realizadas para as empresas CREDPAG CONSULTORIA E SERVIÇOS FINANCEIROS, INTERSERVICE INTEGRAÇÃO DE TECNOLOGIA, IDTV TECNOLOGIA DE COMUNICAÇÃO e INTERNET POOL COMÉRCIO ELETRÔNICO tiveram como único objetivo repassar valores para MILTON LYRA com aparência de legalidade, sob a falsa justificativa da prestação de serviços.

81. No caso em questão, os elementos oriundos da Petição do MPF tencionando a condução coercitiva de investigados e aqueles oriundos dos Acordos de

Colaboração Premiada citados no Termo de Verificação Fiscal consistem em indícios relevantes e convergentes com a conclusão de se tratarem, no caso dos valores objeto de tributação, de pagamentos sem causa e relacionados a operações/despesas inexistentes.

82. Destaque-se ainda que, a partir dos elementos constantes dos autos, permanece caracterizada a infração tributária apontada, independentemente do desfecho das ações penais em curso relativas ao tema em litígio. Não se confundem as ilicitudes/infrações penais em tela, a serem analisadas no âmbito dos processos penais respectivos, com as infrações tributárias aqui constatadas.

83. Dessa forma, entendo que as despesas em questão não tiveram sua causa ou operação comprovadas, se mostrando não usuais e desnecessárias, devendo ser mantidos tanto a glosa das mesmas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL quanto o IRRF decorrente.

Nesse sentido, além de a Recorrente não ter trazido nenhum argumento novo que pudesse refutar a fundamentação da decisão recorrida, não vislumbro como afastar a conclusão a que chegou a DRJ. Como bem pontuou o Relator, por decorrer de investigação criminal que apura diversas condutas ilícitas atribuídas ao Sr. Milton Lyra, a presente controvérsia impõe exame mais rigoroso e profundo da dedutibilidade dos pagamentos a ele efetuados por meio da empresa Interservice.

Não significa que o “simples” fato de as operações do Sr. Milton Lyra terem gerado efeitos na esfera penal atrai, por si só, a inidoneidade de todas as operações na esfera tributária. O que essa circunstância impõe é a necessidade de ir além da capa de formalidade que reveste as operações (lastreio em notas fiscais e registros contábeis), para buscar a efetiva realização dos serviços que deram causa às despesas. E isso a Recorrente não comprovou.

Há um único ponto de discordância que trago em relação à decisão recorrida: não entendo que “deveria a contribuinte apresentar documentos por escrito e registrados em registro público para que tivessem algum efeito no presente caso”. Essa seria uma formalidade dispensável, se a Recorrente trouxesse algum registro de que o Sr. Milton Lyra, de fato, prestou consultoria “a fim de traçar estratégias, com base em seu conhecimento técnico e experiência, permitindo a destinação de recursos (pessoas, ideias, planos empresariais, etc.) da Propeg, com o intuito de otimizar a prestação de seus serviços aos órgãos públicos com os quais tinha celebrado contratos.”

Se a Recorrente tivesse apresentado até mesmo trocas de e-mails (como chegou a ser flexibilizado e questionado pela fiscalização), ainda que fossem comunicações mais informais, mas que denotassem a prestação do serviço, talvez seria possível identificar a efetividade do serviço. Meu ponto de discordância em relação ao acórdão recorrido, portanto, não altera o resultado de que deve ser mantida a glosa das despesas em questão.

Por último, a Recorrente alega que “o prestador de serviços ofereceu tal valor à tributação, de forma que é mais um fator que deve contrapor as alegações da D. Autoridade Fiscal,

no sentido da não dedutibilidade das despesas ora em comento.” Embora este argumento estivesse presente na impugnação, ele não foi objeto de análise direta pela DRJ, razão pela qual o enfrente rapidamente a seguir.

Em primeiro lugar, não há nos autos qualquer comprovação de que o prestador tenha tributado os recursos, isso sequer foi objeto da análise fiscal, tampouco de prova apresentada pela Recorrente – ela apenas alegou em uma frase de sua impugnação e recurso. Além disso, mais uma vez se retorna para a peculiaridade do caso concreto: ainda que se tivesse a comprovação de tributação das receitas pela Interservice, o que até pode ter ocorrido, dado que foram emitidas notas fiscais, não se comprovou a efetividade dos serviços prestados.

Para a glosa da dedução das despesas por parte da Recorrente, portanto, o fato de o prestador de serviços ter tributado ou não a receita correspondente não influencia, visto que a ausência de comprovação da efetiva execução dos serviços prestados impede de reconhecer a necessidade e usualidade daquela despesa.

Portanto, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

## 2.2 IRRF – ALEGAÇÃO DE QUE O PAGAMENTO FOI JUSTIFICADO, BENEFICIÁRIO IDENTIFICADO E IMPOSSIBILIDADE DE CONCOMITÂNCIA COM A GLOSA DAS DESPESAS

A este respeito, a Contribuinte assevera que “não há que se falar, no presente caso, em beneficiário não identificado ou pagamento sem causa, já que o próprio fisco identificou que os pagamentos foram feitos à INTERSERVICE, em razão do serviço de consultoria prestado. Para fundamentar sua alegação, referenciou decisão proferida por este Conselho, em 19/09/2017, no sentido de que “Comprovado pelo titular da conta bancária a natureza das operações, ainda que existente indícios de práticas evasivas pelos destinatários dos recursos, compete a autoridade fiscal proceder o lançamento contra estes últimos e não contra a empresa titular das contas”.

Mais uma vez, como o recurso é mera reiteração da impugnação, adoto as razões de decidir da DRJ:

86. Antes de mais nada, importante trazer novamente o art. 61 da Lei nº 8.981/1995:

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

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

(...) (grifou-se)

87. Da leitura do referido dispositivo conclui-se que **são sujeitas à incidência de IRRF** todo o pagamento efetuado a beneficiário não identificado e **todo pagamento ou recurso entregue a terceiros quando não for comprovada a operação ou a sua causa.**

88. No presente caso, não se discute a identificação do beneficiário, que é a INTERSERVICE, mas sim a comprovação da operação ou a sua causa, o que, conforme já discutido no tópico anterior, a empresa não logrou êxito em atender.

Em adição ao que foi decidido na origem, entendo pertinente mencionar a discussão existente sobre a interpretação do art. 61, da Lei nº 8.981/95. Há quem defenda que não basta a ausência de comprovação da causa para que seja devido o IRRF na alíquota de 35%, é preciso que inexistam também a identificação do beneficiário. Nesse sentido, um dos exemplos mais usados para reforçar a argumentação é o de que uma causa de pagamento ilícita não atrairia a incidência do IRRF, caso fosse identificado o beneficiário que recebeu os recursos. Até mesmo porque tributo não é penalidade, de modo que a causa do pagamento pouco importa.

Entretanto, não é exatamente essa a hipótese dos autos. Não se trata apenas de beneficiário identificado, com lançamento fundamentado em ausência de comprovação da causa, quando a causa existe, mas é ilícita ou não relacionada com a atividade da empresa. Tal circunstância atrairia uma análise mais aprofundada da questão e um mergulho sobre o debate hermenêutico que existe em torno do tema.

Neste caso, o que motivou a cobrança do IRRF foi a constatação, não afastada pela Contribuinte, de que os serviços supostamente contratados não foram realizados. A operação que deu causa ao pagamento não foi comprovada.

Embora a Recorrente não tenha alegado expressamente no tópico do IRRF, o que seria possível investigar e que, a meu ver, poderia modificar o resultado do julgamento, é se os pagamentos foram tributados na pessoa de quem os recebeu. Nos dizeres do ex-Conselheiro Neudson Cavalcanti de Albuquerque:

A exigência do IRRF prevista no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 é uma presunção legal, ou seja, a partir de um fato conhecido (o pagamento) e da negativa do fiscalizado em informar o destinatário ou a real origem econômica do pagamento, a lei permite a exigência do tributo de quem fez o pagamento, por uma presunção de omissão de receita por parte do destinatário do pagamento, associada a uma substituição tributária.

Nesse viés, como é ordinário nas presunções legais desse tipo, o contribuinte pode afastar a acusação fiscal ao demonstrar que não houve o pagamento (negativa do fato conhecido) ou ao apontar, cumulativamente, o destinatário do pagamento e a sua real origem econômica.

Não há dúvida de que houve os pagamentos. Também não há dúvida de que a empresa SP Terraplanagem recebeu os pagamentos apontados na referida tabela. Todavia, não foi esclarecida a causa de tais pagamentos.

A sociedade empresária é um ente de natureza econômica e as suas ações devem ser tomadas nesse contexto. O pagamento, como ação de natureza econômica, deve estar inserido em um contexto negocial ou patrimonial. Esse contexto é a causa do pagamento. Na espécie, o contribuinte não logrou localizar os pagamentos realizados no seu contexto econômico.

Ademais, tratando-se de mecanismo de presunção legal, não cabe ao fisco rastrear a utilização desse pagamento, aprofundando a investigação para determinar, em concreto, o eventual ilícito tributário decorrente do pagamento, uma vez que este é o objeto da presunção legal.

Por fim, o colegiado também debateu a possibilidade de ocorrência de bis in idem pelo fato de os referidos pagamentos terem sido tributados pelo autor dos pagamentos (IRRF), no presente processo, e pelo beneficiário dos pagamentos (IRPJ), no processo nº 13896.722317/2014-19, ou seja, em procedimentos fiscais distintos.

**A tributação da renda (IRPJ) deve ser realizada, em princípio, na pessoa do beneficiário do pagamento, pois foi este quem auferiu a renda. Portanto, a omissão da respectiva receita pode levar à autuação do beneficiário. Todavia, o ordenamento jurídico prevê a antecipação do IRPJ pela fonte pagadora (IRRF) e, por vezes, essa tributação é exclusiva na fonte, ou seja, exclui a tributação do beneficiário do pagamento, o que é o caso do presente artigo 61 da Lei nº 8.981/1995. Assim, também é lícita a tributação do autor do pagamento.**

Todavia, embora seja lícita a tributação da receita omitida e seja lícita a tributação do pagamento sem causa, dependendo do caso, **é certo afirmar que não é lícita a tributação concomitante** nessas duas espécies sobre o mesmo fato gerador, ocorrência que demandaria uma solução.

Os debates realizados em torno dessa questão levaram ao entendimento majoritário de que a solução a ser adotada não pode ser aplicada ainda no curso dos processos.

Primeiramente, em razão de se tratarem de processos autônomos, que não se comunicam, ou seja, o bis in idem não poderá ser conhecido, em princípio, no âmbito do processo. Depois, ainda que seja conhecido, como ocorreu no presente caso, a solução depende da conjunção dos resultados dos dois processos. Mais especificamente, se alguma das duas exigências for exonerada, a questão se resolveu pelos próprios resultados, uma vez que foi afastado o bis in idem. Se as duas exigências forem mantidas, o bis in idem somente poderá ser afastado na liquidação das decisões.

Com isso, sobrevém de forma imediata a questão sobre qual tributação deve prevalecer. Novos debates levaram ao entendimento majoritário de que no

presente caso **deve prevalecer o IRRF (35%), em razão de este ter natureza de tributação exclusiva na fonte.**

Assim, em regra, quando da liquidação da decisão sobre a omissão de receitas (IRPJ), qualquer pagamento já realizado deve ser considerado, não importando se é pagamento de IRPJ ou de IRRF antecipado. Todavia, não se pode mais exigir a antecipação (IRRF) do tributo que já está sendo exigido, sem embargo de eventual multa pelo descumprimento da obrigação de antecipar. Em outras palavras, deve prevalecer a exigência do IRPJ.

Todavia, no caso especial de lançamento de IRRF em cumprimento do presente artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, a liquidação da tributação do IRPJ deve resultar necessariamente em liquidação zero, uma vez que esse dispositivo legal determina a tributação exclusiva na fonte.

**Trata-se de regra especial que prevalece sobre a regra ordinária de incidência do IRPJ. Em outras palavras, deve prevalecer a exigência do IRRF.**

(Voto vencedor proferido no acórdão nº 1201-003.397, sessão de 10/12/2019)  
(destaques meus)

A transcrição acima socorre o presente caso em dois aspectos: primeiro para identificar o objetivo da norma em questão, que é garantir a tributação de receitas que se presumem omitidas, quando não se identifica o beneficiário do pagamento, ou sua causa, ou a própria operação. Segundo para se avaliar qual incidência prevalece, caso se identifique que houve a cobrança nas duas pontas: no beneficiário e no pagador.

No caso ali analisado, havia notícia de autuação do beneficiário, concomitante à autuação do IRRF contra o pagador, o que certamente não poderia prevalecer. E, entre uma e outra, o colegiado entendeu que prevaleceria o IRRF, por se tratar de tributação exclusiva na fonte.

No caso concreto, contudo, não é possível fazer essa verificação cabal, visto que, como mencionei no capítulo anterior, não há nos autos qualquer informação concreta a respeito da tributação dos pagamentos pela INTERSERVICE. O que ocorreu foi a constatação de que a INTERSERVICE emitiu notas fiscais e informou os valores recebidos em sua contabilidade, o que leva a crer que pode sim ter havido a tributação, mas não comprova, visto que não foi juntada a apuração fiscal daquela empresa.

A Recorrente tampouco comprova esse fato, apenas afirma que os valores foram tributados pelo prestador do serviço quando tenta defender a dedutibilidade das despesas. Já no tópico relativo ao IRRF, a alegação sequer é formulada de modo direto, apenas lateralmente, por meio de decisão citada para fundamentar sua alegação de que o beneficiário e a causa teriam sido comprovados.

Cabe, então, verificar se haveria duplicidade na cobrança do IRRF em concomitância com a glosa das despesas, argumento subsidiário da Recorrente.

O acórdão recorrido assentou que não há *bis in idem* entre a glosa de despesas para fins de IRPJ/CSLL e a exigência de IRRF, porque se trata de materialidades, aspectos temporais, bases de cálculo e sujeições passivas distintas — no IRPJ/CSLL discute-se a dedutibilidade no período de apuração, ao passo que no IRRF se tributa, na fonte, o pagamento sem causa, cuja responsabilidade recai sobre a pessoa jurídica pagadora. Com apoio em precedentes do CARF e na Solução de Consulta Interna COSIT nº 11/2013, concluiu ser juridicamente possível a concomitância entre glosa e IRRF e, por conseguinte, improcedente a tese defensiva.

Aqui também entendo que não assiste razão ao Recorrente, que não trouxe nenhum argumento capaz de refutar os fundamentos da decisão recorrida. Em reforço, cito a seguir decisão recentemente proferida pela CSRF em que a ausência de *bis in idem* na cobrança do IRRF em conjunto com a glosa das despesas foi reforçada:

De fato, a norma insculpida no art. 61, da Lei nº 8.981/95 é, em essência, uma forma de substituição tributária, cuja incidência pode ser discutida nas hipóteses prescritas, e pertinente a dúvida quanto à aplicação ou não do parágrafo 1º4 daquele dispositivo, quando identificado o beneficiário. Não se trata de *bis in idem*, porquanto, nessa hipótese, a fonte pagadora do rendimento atua como substituto da pessoa recebedora.

Já a dedutibilidade de um custo ou despesa está associada a outros critérios e dizem respeito à mensuração da “riqueza” da fonte pagadora. Não é incomum, por exemplo, mesmo que conhecido o beneficiário e a “causa”, ainda sim, poderia ser tal despesa ou custo guerreado pela autoridade administrativa, no intuito da apuração do lucro da fonte pagadora à luz da legislação tributária.

Destaco excertos do voto vencedor da I. Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1101000.825, com os quais este Conselheiro se alinha:

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

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

específica, que poderia sujeitar-se a tributação isolada, a qual é presumida pela lei em razão da omissão de informações por parte da fonte pagadora.

Assim, voto por negar provimento ao recurso voluntário também em relação ao IRRF sobre pagamentos cuja operação não foi comprovada.

### 2.3 MULTA QUALIFICADA

Quanto à penalidade qualificada, a DRJ decidiu que estavam presentes os requisitos legais para a duplicação da multa de ofício de 75% para 150% (art. 44, I e § 1º, da Lei nº 9.430/1996 c/c arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964), rejeitando a tese de ausência de dolo.

Com base no conjunto probatório, concluiu que a Contribuinte conferiu aparência de regularidade a dispêndios sabidamente desnecessários e não usuais — inclusive informando, em DIRF, pagamentos à INTERSERVICE com as devidas retenções — e manteve parte desses gastos como dedutíveis no lucro real, a despeito da inexistência de contratação e de prestação dos serviços. Considerou, ainda, que os elementos compartilhados da persecução penal eram indícios convergentes de dolo específico, de modo que a conduta caracteriza, no mínimo, fraude e sonegação aptas a qualificar a multa.

Já a Recorrente, assim como fez em sua impugnação, afirmou que o fisco não comprovou nestes autos a ocorrência de dolo, invocando a súmula 14 do CARF e alegando que agiu com boa-fé durante todo o procedimento fiscalizatório.

Aqui, entendo que assiste razão à Recorrente.

Vejamos a fundamentação utilizada no TVF para justificar a qualificação da multa:

A sonegação e fraude se caracterizam em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, utilizando-se de subterfúgios a fim de esconder a ocorrência do fato gerado ou retardar o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Ressalta-se que qualquer conduta fraudulenta do sujeito passivo, visando reduzir ou suprimir tributo, estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4502/64.

No curso da presente fiscalização **restaram inequivocamente demonstrados que a PROPEG tentou dar forma de normalidade a recursos disponibilizados para a INTERSERVICE, sem a efetiva prestação de serviços.**

Destaca-se que a INTERSERVICE já foi delatada por outros colaboradores na Operação Lava-jato e são empresas do lobista MILTON LYRA, useiro e vezeiro na simulação de negócios jurídicos ilícitos, e geração de recursos para pagamentos de propinas.

Por todo o exposto, **tal conduta, coaduna-se com a qualificação da multa** de lançamento de ofício, cujo percentual é de 150%, e a consequente Representação Fiscal para Fins Penais.

Na assunção de dispêndio pretensamente imputado como despesa da atividade, constata-se que **a conduta dos dirigentes da PROPEG é tipificada, em tese, como crime contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, inc. I e II, da Lei nº 8.137/90**, nos seguintes termos:

“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

Os mesmos elementos elencados para justificar a qualificação da multa de ofício dão suporte para a comunicação ao Ministério Público Federal da conduta, em tese, delituosa do contribuinte. Portanto, nos termos da Portaria RFB nº 1.750, de 12/11/2018, foi formalizado processo contendo Representação Fiscal para Fins Penais.

Verifica-se que a qualificação da multa se baseou, exclusivamente, nos fatos que originaram a autuação (dedução de despesas formalmente lícitas, sem a comprovação da prestação dos serviços) e no fato de o beneficiário dos pagamentos ter sido delatado na operação Lava Jato. Entretanto, o fisco não comprovou, clara e especificamente, o **dolo da Recorrente** na configuração das condutas que justificariam a penalidade qualificada.

Ausentes elementos suficientes para caracterizar os requisitos legais, mostra-se indevida a majoração da multa.

A autoridade lançadora e a DRJ sustentam que o fato de a PROPEG ter tentado dar forma de normalidade a recursos disponibilizados para a INTERSERVICE, sem a efetiva prestação de serviços, configuraria dolo. Todavia, ainda que os documentos e declarações prestadas não bastem, por si, para afastar a glosa das despesas e a cobrança do IRRF, o fato de a Recorrente e a beneficiária terem contabilizado todos os valores, emitido notas fiscais e de a Propeg ter declarados os pagamentos em DIRF, com a respectiva retenção tributária, denota que não havia intuito de cometer fraude ou sonegação fiscal.

O que ficou comprovado, aí sim, com base nos indícios trazidos da esfera criminal, foi o intuito de repassar recursos com propósitos ilícitos, justificando-se a glosa das despesas e a cobrança do IRRF.

Não se pode esquecer que o dolo não se presume: exige demonstração por elementos objetivos que revelem a intenção clara e consciente de violar a legislação tributária. A mera insuficiência documental não configura, automaticamente, a intenção dolosa, sobretudo quando inexistem indícios de má-fé, como manipulação deliberada de dados ou falsificação de

documentos para reduzir tributos. A aplicação da multa qualificada com base unicamente em lacunas probatórias e ilicitude das condutas dos envolvidos na esfera criminal seria desproporcional e contrária ao princípio da razoabilidade.

Registre-se, ainda, que a Súmula nº 14 do CARF exige a caracterização nítida da conduta dolosa para a incidência da multa qualificada até mesmo quando se constata omissão de receitas.

Diante desse quadro, e ausentes elementos objetivos que evidenciem a intenção deliberada de cometer ilícitos fiscais no caso concreto, voto por acolher o pleito para afastar a qualificação da multa de ofício em 150%.

### 3 DISPOSITIVO

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício em 150%, mantidas as exigências principais.

*Assinado Digitalmente*

**Isabelle Resende Alves Rocha**

### VOTO VENCEDOR

Raimundo Pires de Santana Filho, redator designado

### 4 DA INTRODUÇÃO

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto da ilustre Relatora, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio, o colegiado, tutelando entendimento discordante, **pelo voto de qualidade**, divergiu das conclusões e pugnou em favor da **manutenção da multa de ofício qualificada**.

Em razão do exposto, como Presidente em Exercício dessa digníssima turma, designei-me redator do voto vencedor aqui apresentado.

### 5 DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO IMPUTADA

Ao compulsarmos o TVF, às fls. 734/754, observa-se que a Autoridade Fazendária aplicou multas de ofício qualificadas, no percentual de 150%, sobre todos os créditos tributários de IRPJ, CSLL e IRRF constituídos de ofício, em razão de restar constatada a prática de atos que caracterizam situações de sonegação fiscal, notadamente:

*No curso da presente fiscalização restaram inequivocamente demonstrados que a **PROPEG** tentou dar forma de normalidade a recursos disponibilizados para a **INTERSERVICE**, sem a efetiva prestação de serviços.*

*Destaca-se que a **INTERSERVICE** já foi delatada por outros colaboradores na Operação Lava-jato e são empresas do lobista **MILTON LYRA**, useiro e vezeiro na simulação de negócios jurídicos ilícitos, e geração de recursos para pagamentos de propinas.*

*Por todo o exposto, tal conduta, coaduna-se com a qualificação da multa de lançamento de ofício, cujo percentual é de 150%, e a consequente Representação Fiscal para Fins Penais.*

Irresignada a Recorrente alegou que na espécie a aplicação da multa majorada de 150% é descabida, uma vez que não foi comprovada a sonegação, a fraude ou o conluio. Argumenta também que o conceito de crimes contra a ordem tributária é incompatível com a atuação da impugnante e que é imprescindível que haja a existência de dolo em sua conduta, não sendo possível a utilização da mera presunção pelo Auditor Fiscal, devendo ser embasada a aplicação dessa penalidade por meio de provas.

A decisão recorrida manteve a imputação, contudo a nobre relatora entendeu que assistia razão à Recorrente, posto que (...) *a qualificação da multa se baseou, exclusivamente, nos fatos que originaram a autuação (dedução de despesas formalmente lícitas, sem a comprovação da prestação dos serviços) e no fato de o beneficiário dos pagamentos ter sido delatado na operação Lava Jato. Entretanto, o fisco não comprovou, clara e especificamente, o **dolo da Recorrente** na configuração das condutas que justificariam a penalidade qualificada. (...) Ausentes elementos suficientes para caracterizar os requisitos legais, mostra-se indevida a majoração da multa.*

Tal posicionamento, por voto de qualidade, o colegiado desta turma divergiu. Vejamos.

Antes de avaliarmos as razões da combatida qualificação da multa de ofício, é salutar trazer a este voto entendimentos sobre o tema.

Inicialmente, é importante registrar que a multa qualificada se encontra regulada pelo artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007<sup>1</sup>.

Portanto, o percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) deve ser aplicado apenas nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964<sup>2</sup>, ou seja, o intuito de fraude foi aí aludido em seu sentido amplo, devendo para seu entendimento serem observadas as definições dos indigitados dispositivos

Como se percebe, o conluio não chega a ser uma terceira hipótese qualificadora autônoma, pois se refere à possibilidade de a sonegação e/ou a fraude serem orquestradas por meio de ajuste doloso entre duas ou mais pessoas (físicas ou jurídicas).

A qualificação da multa proporcional de ofício deve ser feita quando e apenas quando a autoridade fiscal identificar e comprovar a ocorrência de sonegação e/ou fraude. E apenas pode ser considerado sonegação ou fraude, para essa finalidade, aquilo que esteja em conformidade com o modelo arquetípico estabelecido pelos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964.

Analisando-se as características textuais das definições empreendidas pelos artigos 71 e 72, a primeira premissa indispensável é a de que sonegação e fraude são condutas dolosas. Isso se depreende da expressão “(...) toda ação ou omissão dolosa tendente (...)”, que é repetida em ambos os artigos.

Portanto, sonegação e fraude são condutas dolosas (dolo direto ou eventual). Para qualificar a multa proporcional de ofício, a autoridade fiscal deve identificar e comprovar a

<sup>1</sup> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal; ; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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

<sup>2</sup>Art. 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

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

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

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

Art. 73. **Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72. **(g.n)**

ocorrência da conduta dolosa do sujeito passivo, mediante apresentação de conjunto probatório suficiente.

Ademais, é cediço que a imposição de multa qualificada é tema sempre muito espinhoso, mesmo porque tal cominação prescinde da demonstração de um “algo mais”, no procedimento do agente fiscalizado, que transcenda a conduta objetiva descrita no tipo tributário, sendo preciso que haja a efetiva comprovação da intenção da prática do fato delituoso. Nesse sentido, é o entendimento firmado pelo CARF nas Súmulas nº 14 e 25:

*Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

*Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.*

Retomando a análise da espécie, alinhado à precitada cognição, é mister ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo § 12º, do art. 114, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023<sup>3</sup>, pois, possibilita-se ao Conselheiro redator do voto condutor, no âmbito das decisões colegiadas, fundamentar a decisão através da declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

Nesse racional, da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do referido dispositivo regimental, posto que, quanto à divergência em tela, o Aresto recorrido reflete integralmente o entendimento deste signatário.

Assim, nos termos do art. 50, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999<sup>4</sup>, combinado com o preceituado no citado normativo regimental, desde já proponho a manutenção em parte da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, **divergindo apenas quanto à aplicação do instituto da retroatividade benigna – vide o tópico seguinte: “Da Retroatividade Benigna”**, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida:

<sup>3</sup> Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;

<sup>4</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

(...)

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito

99. Com relação à multa de ofício, vejo que a Fiscalização a qualificou de 75% para 150%, com base no art. 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996 c/c o arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que assim dispõem:

(...)

100. Diante dos fatos narrados no Termo de Verificação Fiscal, a Fiscalização entendeu presente, no caso concreto, o evidente intuito de fraude, definido em lei e necessário à qualificação.

101. À luz da legislação pertinente, constitui hipótese de qualificação da multa de ofício a prática de sonegação, fraude ou o conluio, ou seja, ações ilícitas definidas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei 4.502, de 1964. Logo, as ações caracterizadas como sonegação ou fraude (o conluio é o ajuste que combina ambas), nos termos acima definidos, são as que autorizam a qualificação da multa.

102. A convicção que se forma com a análise dos elementos dos autos, como um todo, é a de que a conduta adotada pela contribuinte constitui fraude e sonegação e justifica a aplicação da multa qualificada.

103. A empresa, apesar de ter conhecimento de que os gastos em tela eram desnecessários e não usuais e de que não teria como comprovar a operação ou a causa dos mesmos tratou de passar um “verniz” de validade nas operações apresentando a respectiva DIRF com a informação dos pagamentos efetuados à INTERSERVICE (fls. 143 a 144), com as devidas retenções, como se os referidos gastos se enquadrassem numa prestação regular de serviços efetivamente comprovados como prestados, o que se revelou ao final como uma informação inverídica.

104. Além disso, manteve parte de tais gastos como dedutíveis na apuração do Lucro Real do ano-calendário de 2014, apesar de saber que os mesmos eram desnecessários.

105. Desse modo, entendo como incabível (ainda que se abstraísse do relato de graves infrações penais constante dos documentos compartilhados com esta RFB oriundos da persecução penal em curso) que se cogitasse que, diante da falta de qualquer evidência de contratação ou da prestação de qualquer parcela mínima dos serviços em litígio, se pudesse considerar que se trate, nos autos, de situação de erro, negligência, imprudência e/ou imperícia.

106. Dado que as evidências probatórias apontam no sentido da inexistência de contratação e prestação dos serviços em análise, ínsito é o dolo tributário quando da dedução de despesas e da falta de comprovação dos serviços prestados.

107. Por fim, ainda novamente quanto à petição de condução coercitiva e aos excertos de Acordos de Colaboração Premiadas compartilhados com a RFB, repita-se que seus elementos, in casu, revelam-se também como indícios relevantes e convergentes com a existência de dolo específico de natureza tributária, uma vez que não há como se sustentar a hipótese de que se quisesse oferecer à tributação

*pagamentos vinculados a ajustes que se revelaram não ter nenhuma intenção relacionada à efetiva prestação de serviços, de forma que também estes indícios apontam para a inexistência das operações, das despesas glosadas e de qualquer causa para os pagamentos objeto de lançamento.*

*108. Em resumo, a conduta dolosa da contribuinte foi movida pelo claro intuito de ocultar a verdadeira operação que deu origem aos pagamentos em questão.*

*109. Desse modo, entendo que tal modus operandi reflete a intenção da contribuinte de, no mínimo, retardar o conhecimento e a própria ocorrência do fato gerador por parte da Autoridade Administrativa federal, sendo inequívoca a subsunção ao tipo normativo de sonegação descrito anteriormente.*

Pelo exposto, indubitavelmente há constatação daquele “algo a mais”, de um esforço adicional, de uma conduta extra que suplanta a conduta objetiva descrita no tipo tributário e, por conseguinte, evidencia o dolo específico por parte da PROPEG, justificando a imputação de multa de ofício qualificada sobre a exigência dos tributos combatidos.

Nessa linha intelectual, escorreita a qualificação vergastada, a qual deve repercutir em todos os lançamentos que integram a presente lide.

## **6 DA RETROATIVIDADE BENIGNA**

No presente caso, ocorre que após a 1ª TURMA DA DRJ09, em 25/09/2020, às fls. 786/807, exarar o Acórdão recorrido, mantendo a qualificação da multa de ofício no percentual de 150%, em respeito ao disciplinamento normatizado no § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, este sofreu modificação pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, e, notadamente o inciso VI, do § 1º, do assinalado normativo, passou a disciplinar a questão da seguinte forma, abaixo *in verbis*:

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

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

*(...)*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)*

*(...)*

**VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023) (g.n.)**

Quer dizer, a alteração mencionada reduziu o percentual da multa de ofício qualificada imputada de 150% para 100%. Dessarte, atrai-se a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN<sup>5</sup>, inclusive passível da aplicação de ofício, uma vez que lei nova se aplica a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Nessa senda, embora no presente caso, decidimos pela manutenção, **indiscutivelmente cabe a redução do percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% em respeito à retroatividade benigna.**

---

## 7 DA CONCLUSÃO

---

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a retroatividade benigna reduzindo o índice da qualificação da multa de ofício de 150% para 100%.

*Assinado Digitalmente*

**Raimundo Pires de Santana Filho**

---

<sup>5</sup>Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.