



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10845.724719/2018-99
ACÓRDÃO	1402-007.056 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de agosto de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DISTRIBUIDORA AUTOMOTIVA S/A E FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL E DISTRIBUIDORA AUTOMOTIVA S/A

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013

DILIGÊNCIA/PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

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

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

DESPESAS. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSA

Além da previsão do artigo 299, do RIR/1999, de que as despesas sejam usuais, normais e necessárias às atividades da pessoa jurídica, é imprescindível que sejam lastreadas em documentação hábil e idônea, conforme disposto no artigo 923, do mesmo diploma regulamentar e que o serviço tenha sido comprovadamente prestado ou os bens efetivamente fornecidos. Não logrando comprovar o contribuinte o cumprimento de tais exigências, irrepreensível a glosa perpetrada pelo Fisco.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2013

CRITÉRIOS DE DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS EM SUA APURAÇÃO. LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA

A CSLL tem como base de cálculo o lucro líquido do período, com os ajustes determinados na legislação de regência. Neste sentido, os artigos 248 e 277, ambos do RIR/99. O lucro operacional traduz-se no resultado do

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

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2013

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

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

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

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

documentos que apontavam outros beneficiários (as emitentes das notas fiscais) dos pagamentos.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN. Estando evidenciada nos autos a intenção dolosa da autuada de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais (artigo 71, da Lei nº 4.502/1964 - Sonegação), a aplicação da multa qualificada torna-se imperiosa.

Alterada, pelo artigo 8º, da Lei nº 14.689, de 2023, a redação do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, cabe reduzir, *ex officio*, e em obediência à retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c”, do CTN., o percentual da multa qualificada de 150% para 100%.

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

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

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE. ARTIGO 135, III, DO CTN.

Cabível a imputação de solidariedade, com fundamento no artigo 135, III, do CTN, às pessoas físicas que, agindo na condição de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, pratiquem

condutas que caracterizem excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, como sonegação fiscal e fraude.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) afastar a preliminar de diligência, por desnecessária. Inteligência da Súmula nº 163; i.ii) negar provimento ao recurso voluntário da recorrente para, i.ii.i) manter os lançamentos de IRPJ e de CSLL, infração “glosa de despesas; i.ii.ii) manter a multa de ofício qualificada aplicada, reduzindo seu percentual a 100% por força da atual redação do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, trazida pelo artigo 8º, da Lei nº 14.689, de 2023 e em obediência à retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c”, do CTN; i.ii.iii) manter a incidência dos juros sobre a multa de ofício. Inteligência da Súmula CARF nº 108; i.iii) negar provimento ao recurso voluntário do responsável solidário JOSÉ ÁLVARO SARDINHA, mantendo integralmente sua sujeição passiva, nos termos do artigo 135,III, do CTN; i.iv) dar provimento parcial ao recurso voluntário do responsável solidário SALVADOR SARDINHA para afastar sua imputação exclusivamente para os fatos ocorridos a partir de 05/11/2013, mantendo-a nos demais períodos, com suporte no artigo 135, III, do CTN; i.v) negar provimento ao recurso de ofício; ii) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário da recorrente para manter os lançamentos de IRRF por pagamentos sem causa – artigo 61, da Lei nº 8.981/1995, vencido o Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni que dava provimento; iii) por voto de qualidade, na forma do artigo 1º, da Lei nº 14.689, de 20/09/2023 e artigo 25, § 9º, do PAF (Decreto nº 70.235 de 1972), negar provimento ao recurso voluntário da recorrente para manter os lançamentos de multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas mensais.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macêdo Pinto e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntários interpostos pela contribuinte acima e pelos responsáveis arrolados pelo Fisco, JOSÉ ÁLVARO SARDINHA, CPF nº 006.320.938-11, e SALVADOR SARDINHA, CPF nº 005.995.228-87, em face de decisão exarada pela 2ª Turma da DRJ/BSB, sessão de 14 de junho de 2019 (fls. 16705/16747)¹, que julgou, i) improcedentes as impugnações da pessoa jurídica e do primeiro solidário, e, ii) parcialmente procedente a peça recursal do segundo coobrigado (fls. 15129/15182, 15078/15095 e 15103/15120, respectivamente), relativamente ao procedimento fiscal que foi finalizado com a lavratura de AI de IRPJ/CSLL/PIS/COFINS e IRRF (fls. 14515/145670), infrações “custos e despesas não comprovados – glosa”, “multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativa”, “créditos indevidos” e “pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados”.

DA ACUSAÇÃO FISCAL

Pela riqueza de detalhes dos fatos, adoto a relatoria da decisão de 1º Grau que bem resumiu o procedimento fiscal havido (TVF – fls. 14571/14668) ajustando-a para esta fase recursal, se necessário.

“Informam os Auditores-Fiscais, em síntese, que verificaram que a fiscalizada adquiriu mercadorias e serviços fictícios, de empresas sem funcionamento real, tendo como consequência a redução indevida de seu lucro e a geração créditos inidôneos relativos às contribuições PIS e COFINS não cumulativos.

*Esclarecem que, no referido TVF, trataram somente dos procedimentos realizados e das infrações constatadas pela Fiscalização relacionadas às pessoas jurídicas ALFACOM S/A (doravante ALFACOM) e CLARO ADVOGADOS ASSOCIADOS (doravante CLARO ADVOGADOS), que **não** prestaram serviços ou **não** venderam produtos/mercadorias para a fiscalizada.*

Informa a Fiscalização que a DISTRIBUIDORA AUTOMOTIVA S.A. (doravante DISTRIBUIDORA) faz parte do grupo Comolatti, que agrega diversas empresas, particularmente do ramo de autopeças e concessionárias de veículos.

Esclarece que para compreender a origem do presente procedimento fiscal, é necessário inseri-lo dentro de um contexto maior. A origem do presente procedimento fiscal guarda conexão com duas fiscalizações diferentes. Ao longo dos trabalhos realizados nessas fiscalizações, verificou-se que pontas diferentes de um mesmo esquema estavam sendo observadas por duas fiscalizações, iniciadas separadamente.

A primeira delas foi iniciada na DRF/Vitória, em desfavor da ORION BRASIL IMPORTAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO LTDA (doravante ORION).

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

A segunda fiscalização é a realizada em determinado consórcio de limpeza urbana (doravante CONSÓRCIO). No curso dos trabalhos, verificou-se que o referido CONSÓRCIO teria comprado mercadorias de várias outras empresas, em que havia fortes indícios de inexistência de fato, no valor total de R\$ 125.000.000,00, entre 2012 e 2016. Entre as empresas, que supostamente teriam vendido ao CONSÓRCIO, estava a ORION.

Assim, combinando os esforços de ambas as fiscalizações, verificou-se que havia fortes evidências de que outras empresas, além da ORION, teriam atuado no fornecimento de notas fiscais ao CONSÓRCIO, sem que houvesse a efetiva venda de mercadorias. E mais, que essas empresas poderiam fazer parte de uma rede de controle em comum. Acreditava-se que essas empresas, supostamente, vendiam mercadorias ao CONSÓRCIO, recebiam o pagamento dessa operação via TED ou boleto bancário e, em ato contínuo, transferiam o valor para diversas outras pessoas do esquema.

Em razão disso, foi formulada representação ao Ministério Público Federal. Como consequência, em 01/03/2018, foi deflagrada a OPERAÇÃO DESCARTE, em que foram cumpridos pela Polícia Federal, com participação de Auditores Fiscais da RFB, Mandados de Busca e Apreensão, decretados pela Justiça Federal, em diversos endereços.

A empresa fiscalizada (DISTRIBUIDORA), o CONSÓRCIO e empresas relacionadas foram alguns dos alvos dessa Operação.

O material apreendido foi objeto de compartilhamento com a Receita Federal do Brasil, decretado pela Justiça Federal.

Com base no vasto material apreendido (e-mails, cópias de notas fiscais eletrônicas, cópias de contratos sociais, cópias de diversos tipos contratos, etc.), foi possível constatar que várias empresas foram criadas ou utilizadas com a finalidade única de emissão de notas fiscais sem lastro, ou seja, inidôneas.

Foram identificadas mais de 20 (vinte) empresas com essa finalidade; entre essas empresas, encontram-se a ALFACOM e a CLARO ADVOGADOS.

Observou-se, também, que outras empresas, além da fiscalizada, e do CONSÓRCIO, beneficiaram-se do esquema de mera compra de nota fiscal inidônea.

Informa a Fiscalização que foi constatado que a CLARO ADVOGADOS foi utilizada como centro de operações do esquema, cobrando percentual das notas fiscais em cada operação a título de custas (pagamentos pelo “serviço” de emissão de notas fiscais fraudulentas).

Esclarece que a CLARO ADVOGADOS é constituída por LUIZ CARLOS D’AFONSECA CLARO (CPF 371.976.578-49), doravante denominado apenas por LUIZ CARLOS, e seu filho GABRIEL SILVEIRA DAFONSECA CLARO (CPF 278.890.988-80), doravante denominado apenas por GABRIEL; diversas outras pessoas ligadas a eles também participaram conscientemente do esquema.

Informa também que a empresa INTERCONSULT EMPRESARIAL LTDA., CNPJ 05.585.558/0001-08 (doravante INTERCONSULT), sediada no mesmo endereço da CLARO ADVOGADOS, tinha como sócios, em 2013, LUIZ CARLOS e JOSÉ LUIZ DE SOUZA NASCIMENTO, CPF 302.371.288-37 (doravante JOSÉ LUIZ) e também fazia parte do esquema.

Em resumo, para a Fiscalização, com base em evidências que incluem e-mails apreendidos no escritório da CLARO ADVOGADOS, GABRIEL e LUIZ CARLOS coordenavam todo o esquema, são os mentores intelectuais. Eles controlavam de fato algumas das empresas emissoras de notas fiscais e pagavam "comissões" para os controladores das demais empresas; possuíam procurações que lhes davam amplos poderes para o gerenciamento das NOTEIRAS.

Informa a Fiscalização que, em diversos e-mails, foi possível verificar que os envolvidos no esquema usavam o termo "projeto" para descrever a operação de emissão de notas fiscais fraudulentas e subsequente devolução de valores.

As empresas que se beneficiaram do esquema doravante serão denominadas CLIENTES (inclusive o CONSÓRCIO e a fiscalizada); e as empresas que emitiram notas fiscais inidôneas, apenas, como NOTEIRAS.

Eis as operações do esquema:

(1) Primeiro, a NOTEIRA emitia nota fiscal da suposta venda de mercadoria para o cliente;

(2) Depois, a CLIENTE efetuava o pagamento à NOTEIRA;

(3) Os recursos recebidos do CLIENTE eram distribuídos pelas NOTEIRAS a várias pessoas: a) empresas partícipes do esquema – inexistentes de fato, controladas pelos operadores GABRIEL e LUIZ CARLOS (além de seus empregados e pessoas ligadas a eles); b) pessoas físicas ligadas ao próprio CLIENTE (por exemplo, esposa do presidente da empresa); c) saques em espécie; e d) outros;

(4) Dos valores pagos pelo CLIENTE à NOTEIRA, eram deduzidas parcelas a título de custas aos operadores.

Após a devida contextualização do presente procedimento fiscal na OPERAÇÃO DESCARTE, a Fiscalização analisa os diversos indícios que apontam no sentido de que, de fato, a empresa fiscalizada (DISTRIBUIDORA) utilizou-se do esquema, sendo destinatária de notas fiscais de empresas utilizadas apenas com a finalidade de emissão de notas fiscais inidôneas.

Informa que, no decorrer do procedimento solicitou à fiscalizada diversas informações envolvendo os contratos firmados com prestadoras de serviços e fornecedores de mercadorias.

Foram ainda realizadas diligências e fiscalizações para a análise das transações da ALFACOM, da REPOX AMBIENTAL E COMERCIAL, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA e da CLARO ADVOGADOS.

A seguir, a Fiscalização procede à análise do material apreendido na chamada OPERAÇÃO DESCARTE, que incluiu busca e apreensão realizadas na CLARO ADVOGADOS (em cujo endereço funcionava também a INTERCONSULT) e na residência de GABRIEL CLARO, no que tange à empresa fiscalizada (DISTRIBUIDORA).

Destaca, primeiramente, o papel de alguns funcionários dos CLARO, que aparecem de forma reiterada no material apreendido. As pessoas a seguir identificadas aparecem de forma reiterada em mensagens apreendidas, como funcionários diretos dos CLARO:

(1) INALDO MONTEIRO DA MOTA, CPF 283.537.988-67, assistente administrativo da CLARO ADVOGADOS, aparentemente cuidava de todas as transações bancárias, emitindo e consultando extratos e pagando boletos;

(2) JOSÉ LUIZ DE SOUZA NASCIMENTO, funcionário da CLARO ADVOGADOS e sócio de 1% da INTERCONSULT. Apareentemente é um "faz tudo" da INTERCONSULT e CLARO ADVOGADOS, repassando mensagens de GABRIEL e LUIZ CARLOS;

(3) GIL ROBERTO DE SOUZA, CPF 142.710.178-76, referido em emails como "ILBERTO DE SOUZA" ou "GIBA". Responsável pelos cálculos e organização dos "projetos" solicitados por GABRIEL e LUIZ CARLOS.

Esclarecem os Auditores-Fiscais que o relacionamento entre a DISTRIBUIDORA e os CLARO é anterior ao período fiscalizado. Em e-mail de 07/06/2010, GABRIEL informa sobre o envio recursos em espécie para a DISTRIBUIDORA, utilizando-se inclusive de um carro forte. Em anexo a esse e-mail, encontram-se três DANFES em PDF de supostas vendas de caixas de papelão.

Em mensagem de 18/06/2010, GABRIEL solicita que GIBA providencie novo "projeto" para a DISTRIBUIDORA, destacando o valor líquido que deve ser devolvido, e a data do carro forte que levará os valores.

Em mensagem de julho de 2011, JOSÉ ÁLVARO SARDINHA, diretor da empresa, solicita a GABRIEL a entrega de R\$ 200 mil em espécie, em duas remessas. GABRIEL inclusive orienta seu funcionário BETO a usar duas entregas de carro forte ("CF").

Ressaltam os agentes fiscais que, em todos os casos descritos no TVF, a mesma situação ora apresentada acontece de forma similar.

Destacam que, em mensagem de outubro de 2011, GABRIEL orienta seus subordinados a entregarem eles mesmos o dinheiro em espécie, tendo em vista que não conseguiu um carro forte. Novamente o interlocutor, por parte da DISTRIBUIDORA, é JOSÉ ÁLVARO SARDINHA.

Ressaltam que a realização de “projetos” era rotineira. Em dezembro de 2011, GABRIEL solicita nova realização de projeto. Os “documentos” citados por GILBERTO são DANFES anexos à mensagem. A elaboração de “projetos” inclusive incluía outras empresas do grupo Comolatti. As empresas “TIETE 1” e “TIETE 2”, citadas em mensagem, referem-se a TIETE VEICULOS S/A.

Reiteram que a solicitação de geração de “projetos” é rotineira, demonstrando que a empresa fiscalizada (DISTRIBUIDORA) atuava de forma contumaz na prática de ilícitos que visavam a diminuição da base de cálculo do IRPJ/CSLL, a geração de créditos indevidos de PIS/Cofins não cumulativos e a produção de dinheiro em espécie.

Destacam que as diversas mensagens demonstram que a fiscalizada utilizava os serviços ilícitos oferecidos pelos CLARO, quais sejam, a emissão de notas fiscais fraudulentas, que eram pagas pela empresa fiscalizada (DISTRIBUIDORA), que, em seguida, recebia parte dos recursos de volta.

Ressaltam os agentes fiscais que havia também uma preocupação de que houvesse notas fiscais de entrada (nos fornecedores usados pelos CLARO) em volume suficiente para justificar as saídas de notas fiscais para a DISTRIBUIDORA, como evidenciam as mensagens, cujo interlocutor principal é GIBA, demonstrando a sofisticação da fraude.

Tal solicitação realizada dia 25/02/2012 (às 09h:33min:38s de uma sexta-feira) é prontamente atendida por GIBA no mesmo dia (os DANFES emitidos são de 10h:43min:38s do próprio dia 25/02/2012) e enviados na segunda-feira seguinte (28/02/2015), em mensagem abaixo colacionada na qual segue anexo DANFE de outra empresa envolvida no esquema (BORAPACK EMBALAGENS LTDA., CNPJ 15.071.969/0001-20, operada por LUIZ CARLOS e GABRIEL.

Destacam que outras situações como a descrita ocorreram.

A seguir, as autoridades fiscais passam à análise de como tal serviço era operacionalizado no período de 2013. A análise é feita separadamente, para cada uma das empresas que emitiram notas fiscais fraudulentas contra a fiscalizada (DISTRIBUIDORA).

1.1. Das transações com a Alfacom

Informam os agentes fiscais que a ALFACOM é empresa que teve seu CNPJ baixado de ofício por inexistência de fato, uma vez que incidiu na hipótese de empresa utilizada exclusivamente para emissão de documentos fiscais relativos a operações fictícias.

Em síntese, os fatos narrados na representação que resultou na referida baixa de ofício levam às seguintes conclusões: (1) a ALFACOM emitiu exclusivamente notas fiscais de mercadorias inexistentes, pelo menos de 2012 em diante; (2) o titular da empresa nos termos de seu estatuto, sr. MARCUS RICCHETTI, é interposta pessoa, e a empresa é de fato controlada pelos operadores GABRIEL e LUIZ CARLOS DA FONSECA CLARO.

A seguir, a Fiscalização elabora relação das notas fiscais eletrônicas emitidas pela ALFACOM, referentes a supostas vendas de mercadorias para a DISTRIBUIDORA.

Em resumo, (1) a ALFACOM vendeu 110 mil unidades do produto CAIXAS DE PAPELÃO para a DISTRIBUIDORA, no valor total de R\$ 1.854.501, no ano de 2013; e (2) a ALFACOM supostamente comprou 1.518.350 caixas de papelão de três fornecedores diferentes.

Após analisar cada um desses fornecedores, a Fiscalização constatou:

1) Fornecedor ROTATIVA COMERCIAL DE ELETRONICOS E EMBALAGENS LTDA:

- emitiu notas fiscais referentes a 352 mil unidades de caixas de papelão entre 02/2013 a 04/2013, no valor de R\$ 663.770,00;

- tem endereço na AV BARONESA DE MURITIBA 965, SALA 06, PARQUE SAO RAFAEL, SAO PAULO/SP. Conforme fotos obtidas no Google Street View dos números 959 e 971 não há indicação de imóvel de número 965, ainda mais de espaço que comporte o trânsito de 352 mil caixas de papelão;

- entregou DIPJ relativa aos anos de 2010 e 2011 como inativa, e não entregou DIPJ dos anos seguintes, e tampouco era optante do Simples Nacional. Sendo assim, teve sua inscrição no CNPJ sido considerada INAPTA diante da falta de entrega de declarações;

- a Secretaria de Fazenda do Estado de SP considerou NULA a sua inscrição no Cadastro Estadual de Contribuintes do ICMS, devido a inexistência da empresa no seu endereço cadastral;

- nunca entregou GFIP, ou seja, nunca teve funcionários;

- um dos seus supostos sócios, ROBERT CLIFF ZILOCCHI, entrou na sociedade após seu óbito;

- em análise dos extratos bancários da ALFACOM, não se identifica qualquer pagamento da ALFACOM à ROTATIVA em 2013.

Considerando os pontos acima, a Fiscalização concluiu que a ROTATIVA nunca forneceu mercadorias para a ALFACOM.

Semelhantes análises e conclusões foram feitas pelos agentes fiscais em relação aos outros dois fornecedores, a saber: SPACE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ELETRONICOS E SUPRIMENTOS e PAQUETE INDUSTRIA & COMÉRCIO DE PAPELÃO – EPP.

Em síntese, para a Fiscalização, todos os supostos fornecedores das mercadorias que a ALFACOM teria vendido a DISTRIBUIDORA são inexistentes de fato. No caso da REPOX, inclusive, esta admitiu a prática de emissão de documentos fiscais fraudulentos mediante o pagamento de comissão.

Em conclusão, não havia como a ALFACOM ter vendido para a DISTRIBUIDORA mercadorias que nunca adquiriu de fato.

A seguir, os agentes fiscais promovem análise não exaustiva do material (mensagens, boletos etc) apreendido no escritório da CLARO ADVOGADOS e na residência de GABRIEL, referente a ALFACOM, no que se refere especificamente ao ano de 2013, valendo destacar:

- em março de 2013, GABRIEL solicita uma simulação de um “projeto” que geraria R\$ 15 milhões para a DISTRIBUIDORA, a pedido de seu pai LUIZ CARLOS;

- já em abril de 2013, GABRIEL solicita dois projetos mais modestos, de R\$ 100 mil cada um;

- conforme solicitado, em mensagens de alguns dias depois, são enviados os boletos solicitados (com vencimento em 01/05 e 09/05, em nome da ALFACOM);

- novo projeto é solicitado para o mês de 08/2013.

Pela leitura das mensagens acima, conclui a Fiscalização que a DISTRIBUIDORA continuou utilizando-se do esquema de emissão de notas frias pela ALFACOM em 2013.

A seguir, os auditores-fiscais, de posse dos extratos bancários da ALFACOM, promovem a análise de sua movimentação financeira, com vistas a identificar o destino dos valores recebidos da DISTRIBUIDORA.

Ao final, concluem que a movimentação financeira da ALFACOM, no que se refere às supostas aquisições da DISTRIBUIDORA, “é totalmente incompatível com o que se esperaria de uma empresa operacional. Caso a ALFACOM tivesse de fato fornecido alguma mercadoria à DISTRIBUIDORA, o usual seria que a ALFACOM, como empresa comercial, recebesse os recursos e pagasse seus funcionários e fornecedores. Não ocorre nada do tipo: quando os pagamentos entram na ALFACOM, são distribuídos para outras empresas controladas de fato pelos CLARO, TODAS inexistentes de fato, ou sacados em espécie. Desta forma, não é possível identificar os reais beneficiários dos recursos auferidos junto à DISTRIBUIDORA.”

I.2. Das transações com a Claro Advogados

Em procedimento de auditoria semelhante ao efetuado em relação às transações da DISTRIBUIDORA com a ALFACOM, a Fiscalização promoveu a análise das transações (aquisição de serviços) da DISTRIBUIDORA com a CLARO ADVOGADOS, inclusive a análise da movimentação financeira desta.

Em síntese, são as seguintes as constatações dos agentes fiscais:

- LUIZ CARLOS, titular da CLARO ADVOGADOS, e GABRIEL CLARO (seu filho) são os reais controladores de fato de diversas empresas inexistentes de fato;

- a CLARO ADVOGADOS foi contratada e recebeu (total de R\$ 25 milhões) para atuar em processos em que comprovadamente nunca atuou;
- a movimentação financeira da CLARO ADVOGADOS é totalmente incompatível com a de um escritório de advocacia real;
- os pagamentos recebidos pela CLARO ADVOGADOS eram distribuídos para diversas empresas inexistentes de fato, para, em seguida, parte dos recursos retornar ao caixa da DISTRIBUIDORA ou para o pagamento de despesas pessoais de SALVADOR SARDINHA, diretor da empresa.

Ao final, concluiu a Fiscalização: “A única conclusão possível é que **a CLARO ADVOGADOS nunca prestou serviços de fato para a DISTRIBUIDORA**. Os contratos firmados entre a CLARO ADVOGADOS e a DISTRIBUIDORA foram simulados, ideologicamente falsos; criados apenas para dar uma justificativa verossímil para o pagamento de vultosas somas da DISTRIBUIDORA para a CLARO ADVOGADOS.”

1.3. Dos lançamentos tributários

Nesse cenário, informam as autoridades fiscais que promoveram as glosas das aludidas despesas/custos, referentes ao ano-calendário de 2013, cujos valores foram apurados tomando como base os lançamentos contábeis referentes a despesas e custos de serviços e mercadorias que não tiveram sua materialidade comprovada, com reflexos na apuração do IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica e CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Em relação às supostas aquisições de mercadorias da ALFACOM, em que a DISTRIBUIDORA as registrou na conta do Ativo “728 MERCADORIAS PARA REVENDA” (conta analítica da conta sintética “8017 – ESTOQUES”), informa a Fiscalização que os valores dessa conta eram mensalmente transferidos para a conta do Ativo “458 – ESTOQUE FINAL”, e posteriormente lançados como custo na conta “424 - CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS”. Sendo assim, foram glosadas dessa conta as notas fiscais constantes no Anexo “Glosas ALFACOM DISTRIBUIDORA 2013.pdf”

Já em relação a aquisição de supostos serviços da CLARO ADVOGADOS, informa a Fiscalização que os valores eram lançados como despesa, na conta de resultado “951 - SERV. TERCS. – ADVOCATÍCIO”, conta analítica agrupada na conta “8058 – DESPESAS COM TERCEIROS”. Sendo assim, foram glosados dessa conta os lançamentos constantes no Anexo “Glosas CLARO LPB DISTRIBUIDORA 2013.pdf”

Informam também os agentes fiscais que a empresa fiscalizada, no ano-calendário de 2013, optou pelo Lucro Real Anual, razão pela qual deveria recolher, mensalmente valores de IRPJ sobre a base de cálculo estimada, ou efetuar balanço ou balancete de suspensão ou redução se quisesse deixar de fazê-lo. A contribuinte fez esta segunda opção, ou seja, determinou a base de cálculo do imposto de renda com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução.

Destacam que, como os valores das notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas ALFACOM e CLARO ADVOGADOS foram deduzidos indevidamente como custos/despesas na apuração (com base em balanços ou balancetes de suspensão ou redução) do Imposto de Renda mensal por Estimativa e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido mensal por Estimativa, no ano-calendário de 2013, as bases de cálculo mensal do IRPJ e da CSLL estimativa foram recompostas.

Assim, os auditores-fiscais efetuaram novo cálculo para apuração de eventuais insuficiências de recolhimento e, em decorrência, promoveram o lançamento de ofício da multa isolada de que trata o art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, sobre os valores do IRPJ sobre a base de cálculo estimada e da CSLL sobre a base de cálculo estimada que deixaram de ser efetuados.

Ainda, considerando que a empresa fiscalizada se creditou de PIS/Cofins nas aquisições da ALFACOM, os agentes fiscais procederam à glosa do valor total de R\$ 30.585,74, a título de PIS, e de R\$ 140.879,75, a título de Cofins, gerando débitos de PIS/Cofins de valor idêntico.

Por fim, considerando que todos os casos relatados referem-se a operações não comprovadas e/ou inexistentes, sem fruição pelo sujeito passivo que a integrou de qualquer serviço prestado, entendeu a Fiscalização que tais circunstâncias caracterizam o pagamento sem causa, sujeitando a empresa fiscalizada à incidência do imposto de renda, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa, nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, razão pela qual promoveu o competente lançamento.

I.4. Da multa qualificada

Informam os agentes fiscais que, em face de todos os fatos revelados nos autos, que implicaram a prática, em tese, de crime contra a ordem tributária na modalidade sonegação fiscal, e tendo em vista ainda o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, a multa de ofício aplicada foi majorada para o percentual de 150%.

I.5. Da responsabilidade solidária dos diretores

Reiteram os auditores-fiscais que o farto conjunto probatório demonstra que a DISTRIBUIDORA adquiriu mercadorias e serviços fictícios da CLARO ADVOGADOS e ALFACOM (sendo que ambas as pessoas jurídicas são controladas por LUIZ CARLOS DAFONSECA CLARO).

Asseveram que a contratação da CLARO ADVOGADOS e a aquisição de mercadorias da ALFACOM só poderia ocorrer, no âmbito da DISTRIBUIDORA, com o conhecimento e aval de seus diretores.

Conclui a Fiscalização que as evidências não deixam dúvida de que ÁLVARO e SALVADOR foram os principais responsáveis pela contratação dos serviços da organização capitaneada por LUIZ CARLOS e GABRIEL CLARO.

Para os autores do procedimento fiscal, os contratos assinados e os pagamentos autorizados não deixam dúvida de que ÁLVARO e SALVADOR atuaram dolosamente para que a DISTRIBUIDORA fosse cliente contínua do esquema, razão pela qual os incluiu no polo passivo da obrigação tributária, na condição de responsáveis solidários, nos termos do art. 135, III, do CTN – Código Tributário Nacional”.

DAS IMPUGNAÇÕES

Inconformados, contribuinte e solidários acostaram impugnações, assim sintetizadas:

➤ AUTOMOTIVA

- i) Inicia comunicando que, em relação à acusação de aquisição fictícia de mercadorias, decidiu pagar os valores autuados nos presentes autos de infração (impugnação – fls. 15132), liquidando integralmente os lançamentos de PIS e de COFINS, e parcialmente os de IRPJ, CSLL e IRRF.
- ii) No mérito aponta ter sido surpreendida com a notícia da suposta inidoneidade do escritório Claro Advogados, sendo-lhe desconhecida a possível falta de capacidade operacional ou mesmo seu envolvimento em “esquema” de emissão de notas fiscais fraudulentas. Afirma que ingressará com uma ação civil de responsabilização contra o escritório Claro Advogados.
- iii) Alega que a Fiscalização absteve-se de verificar se efetivamente as conclusões da Operação Descarte seriam aplicáveis ao relacionamento existente entre a ela e o escritório Claro Advogados.
- iv) Assevera que a Fiscalização não logrou êxito em comprovar, em momento algum, a participação da impugnante em dito “esquema”, objeto de análise no âmbito da Operação Descarte.
- v) Afirma que os únicos e-mails juntados ao processo enviados pelo Sr. José Sardinha, diretor da impugnante, são datados de 2011 e 2012, período também anterior ao período ora atuado, e referem-se tão somente a pedido de aquisição de mercadorias.
- vi) Sustenta que tais elementos foram indevidamente utilizados para fazer conexões com as alegações da Fiscalização, quando, na verdade, nem mesmo se referem ao período base da autuação, de modo que a sua análise não permite se chegar à mesma conclusão da Fiscalização a respeito da não prestação dos aludidos serviços.
- vii) Destaca a suplicante que, para tentar enquadrá-la como parte desse “esquema”, a Fiscalização afirma que parte dos pagamentos realizados ao escritório Claro Advogados, em decorrência da prestação de serviços jurídicos, teria retornado à impugnante por meio da sociedade denominada Alfacom.

- viii) Alega, contudo, que os valores recebidos pela impugnante da Alfacom se referem à liquidação de empréstimos que foram realizados entre o escritório Claro Advogados e a impugnante, ao longo nos anos de 2011 a 2015.
- ix) Aduz que, no curso da relação contratual de serviços jurídicos, o escritório Claro Advogados, a partir de um determinado momento, passou a exigir que a Impugnante lhe antecipasse os honorários de êxito que faria jus caso a decisão final fosse favorável, na medida em que decisões intermediárias favoráveis iam sendo proferidas.
- x) Assevera que, de acordo com os contratos de prestação de serviços celebrados, os honorários de êxito somente seriam devidos no caso de decisão final favorável à impugnante, razão pela qual o escritório Claro Advogados requereu que fosse aberta linha de crédito ao próprio escritório.
- xi) Afirma que, em face da relação de confiança que se estabeleceu com a banca de advogados, bem como do interesse da impugnante na continuidade da qualidade dos serviços jurídicos, aceitou-se viabilizar a pleiteada linha de crédito.
- xii) Anexa documentação com vistas a comprovar que os empréstimos foram objeto de contrato formal entre as partes, tendo sido devidamente contabilizados pela impugnante, bem assim que houve o recolhimento do Imposto sobre Operações Financeiras, na modalidade crédito ("IOF/Crédito") incidente sobre tais empréstimos. Destaca também que, conforme parecer técnico que anexa, elaborado por peritos independentes, é possível verificar na contabilidade da impugnante a existência de duas saídas de caixa: (i) uma referente ao pagamento dos honorários advocatícios devidos à Claro e (ii) uma referente ao empréstimo de valores ao escritório Claro Advogados. Por seu turno, conforme o mesmo parecer técnico, haveria somente uma entrada de valores pagos pela Alfacom, que corresponderia à liquidação dos empréstimos.
- xiii) Assevera que a Fiscalização pautou-se em mera presunção quanto à falsidade ideológica dos contratos de prestação de serviços firmados com o escritório Claro Advogados e às notas fiscais relacionadas aos serviços prestados por essa sociedade e que desconsiderou, sem apresentar justificativa, toda a documentação comprobatória da efetiva prestação dos serviços por ela apresentada durante o período de fiscalização.
- xiv) Aponta que a Fiscalização ignorou o objeto da prestação dos serviços, conforme determinado pelo contrato, e assumiu que o escritório Claro Advogados teria sido contratado apenas para apresentar defesa no âmbito da Câmara Superior do TIT.
- xv) Salaria ser incontroverso que o objeto do contrato de prestação de serviços firmado com o escritório Claro Advogados poderia abranger todas as fases do processo administrativo, desde a impugnação até a apresentação de recurso especial, a ser julgado pelas Câmaras Reunidas do TIT, de modo que os questionamentos levantados pela Fiscalização quanto à data da assinatura dos contratos não se sustentariam quando analisadas as provas apresentadas durante a fiscalização. Ainda sustenta que a Fiscalização também desconsiderou os esclarecimentos e documentos apresentados, no tocante ao percentual de honorários de êxito que foram pagos ao escritório Claro Advogados Claro, especialmente no que tange aos percentuais de êxito pagos pela impugnante ao referido escritório.
- xvi) Lembra que, durante a fiscalização, esclareceu que, conforme os contratos firmados com o escritório Claro Advogados, os honorários de êxito seriam calculados com base no valor

- atualizado no débito, no momento do encerramento do processo. Não há, portanto, qualquer pagamento de êxito que tenha sido feito em percentual superior ao estabelecido nos contratos, como afirmou a Fiscalização.
- xvii) Destaca também a suplicante que, com relação ao AIIM nQ 3.067.126-7 a Fiscalização ainda cometeu outro equívoco quando da análise do contrato de prestação de serviços, uma vez que o mesmo prevê a contratação de honorários de êxito no percentual de 20%, em vez de 15%.
- xviii) Além dos equívocos apontados, pondera a impugnante que a Fiscalização também incorreu em erro ao analisar a DIRF por ela apresentada, referente ao ano-calendário de 2013, uma vez que os valores efetivamente pagos, aos escritórios Gianfrancesco Mazzo Advogados e Leite Martinho, no período autuado, são de R\$ 2.176.720,71 e de R\$ 263.235,70, respectivamente, e não R\$ 4.353.441,42 e R\$ 504.028,83.
- xix) Nesse cenário, sustenta a impugnante que o procedimento fiscal violou o princípio da verdade material e o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, caracterizando vício material insanável, impondo-se o reconhecimento da nulidade do lançamento.
- xx) Assevera que é incontestável a utilização de presunções por parte da Fiscalização para sustentar a falsidade ideológica do contrato e respectivas notas fiscais, especialmente quando afirmou: (1) que chama a atenção a disparidade entre os valores pagos à Claro e os valores pagos a outros escritórios de advocacia que atuaram no processos (a saber “Leite Martinho” e “Machado Meyer”); e (2) que o escritório Claro Advogados não conta com nenhum profissional de renome ou extenso quadro de advogados que justificasse essa divergência de valores.
- xxi) Pondera a suplicante que, com relação à disparidade dos valores pagos a cada um dos escritórios, as partes são livres para pactuar o preço que entenderem adequado e que eventual pagamento de valor superior a um escritório não confere falsidade ideológica ao contrato, nem desqualifica sua natureza.
- xxii) Diz que os valores pagos ao escritório Claro Advogados se referiam a honorários de êxito, que são notoriamente superiores aos honorários pagos a título de pró-labore, baseados nas horas efetivamente incorridas pelos profissionais ou fixados no início dos trabalhos.
- xxiii) Informa que o escritório Claro Advogados subcontratou o escritório Gianfrancesco Mazzo Advogados para atuar nos sete processos administrativos de ICMS lavrados em face da impugnante, razão pela qual não há peças assinadas pelo escritório Claro Advogados.
- xxiv) Não obstante, ressalta que o fato de ter havido a subcontratação dos serviços não invalida ou torna ideologicamente falso os contratos firmados entre a impugnante e o escritório Claro Advogados, bem como as notas fiscais correspondentes.
- xxv) Deduz que, muito embora tenha havido a referida subcontratação do escritório Gianfrancesco Mazzo Advogados para atuar nos processos administrativos de ICMS, a impugnante continuou a acompanhar o andamento dos processos.
- xxvi) Assenta ser esse fato comprovado por meio da apresentação de diversos e-mails anexos enviados para a impugnante no período de 2010 a 2014, por meio dos quais o escritório Claro Advogados reporta diretamente ou está copiada nos e-mails de reporte dos andamentos dos processos, enviados pelo escritório Gianfrancesco Mazzo Advogados.

A seguir, cuida de outros pontos da acusação, como incompatibilidade da cobrança do IRRF sobre pagamentos sem causa com a exigência de IRPJ em decorrência da glosa desses pagamentos, inaplicabilidade da multa de ofício qualificada sobre o IRRF sobre pagamentos sem causa, ausência de comprovação de conluio, fraude ou simulação - descabimento da multa qualificada, impossibilidade da exigência de juros de mora sobre multa de ofício e inaplicabilidade dos lançamentos de multa isolada.

Requer perícia, formula quesitos e pleiteia provimento.

➤ **RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO JOSÉ ÁLVARO SARDINHA**

- a) Aponta que, para fundamentar a atribuição de sua responsabilidade solidária sobre a incidência tributária de fatos ocorridos no ano-calendário de 2013, as autoridades fiscais reportaram-se a fatos praticados no ano-calendário de 2010.
- b) Que, assim, nenhum dos aludidos fatos supostamente ocorridos nos anos-calendário de 2007 a 2012 podem ser suficientes para embasar a responsabilização solidária referente aos fatos supostamente incorridos em 2013.
- c) Afirmar que a Fiscalização limitou-se à presunção, ou mesmo à intuição, de que o impugnante teria aprovado pagamentos irregulares no ano-calendário de 2013, simplesmente porque assinou contratos e aprovou pagamentos em anos-calendário anteriores.
- d) Sustenta que, caso os agentes fiscais tivessem adotado procedimentos de diligência, inerentes ao poder de fiscalização, teriam verificado que a contratação dos aludidos fornecedores ou seus respectivos pagamentos nunca foi objeto de nenhuma conduta objetiva do impugnante, e, portanto, tais pagamentos ainda que fossem efetivamente ilegítimos nunca foram objeto de conhecimento do impugnante, muito menos de sua aprovação.
- e) Alega o impugnante não poderá ser responsabilizado pelo crédito tributário oriundo deste processo administrativo, eis que (1) a fiscalização utilizou-se de forma indevida de presunções para atribuir-lhe responsabilidade; (2) não há certeza e liquidez do lançamento, em violação ao disposto no art. 142 do CTN; (3) não há como imputar responsabilidade solidária ao caso concreto; e (4) não há comprovação de conluio, fraude ou simulação, o que levaria ao descabimento da multa qualificada.
- f) Discorre, a seguir, sobre os princípios da segurança jurídica e da tipicidade cerrada. Cita precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, bem assim de doutrina, que perfilharam o entendimento de que tais princípios têm plena aplicação no processo administrativo. Reitera que a Fiscalização em nenhum momento comprovou o agir doloso, a existência de vontade do impugnante em agir com má-fé, e afirma que o impugnante está sendo responsabilizado de forma solidária tão somente por ter sido integrante da Diretoria. Reporta-se aos ensinamentos de Maria Rita Ferragut, no sentido de que, para que se tenha a caracterização da responsabilidade a que alude o art. 135, III, do CTN, mostra-se essencial a presença de dois elementos: (1) elemento pessoal, que diz respeito ao sujeito que deu azo à ocorrência da infração, sendo essencial que seja sujeito que possua poder de decisão; e (2) elemento fático, consubstanciado na conduta que implique excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Ressalta que, em caso análogo, o CARF já afastou a responsabilidade do administrador da sociedade.

- g) Conclui no sentido de que, para que o auto de infração pudesse ser mantido, seria necessário que a Fiscalização comprovasse por meios diretos (e não presuntivos), a ocorrência de simulação, ou seja, o "conluio", o intuito de fraudar o fisco, por parte do impugnante.
- h) Por essa razão, no seu entender, o afastamento da multa qualificada e a exoneração da responsabilidade do impugnante são medidas que se impõem.

➤ **RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO SALVADOR SARDINHA**

1. Aponta que não pode ser responsabilizado em 2013 por fatos ocorridos entre 2007 e 2010.
2. Alega que as autoridades fiscais aparentemente tiveram uma intuição de que o impugnante teria aprovado pagamentos irregulares no ano-calendário de 2013, simplesmente porque assinou contratos e efetuou a venda de um imóvel para uma sociedade. Sustenta que, caso os agentes fiscais tivessem adotado procedimentos de diligência, inerentes ao poder de fiscalização, teriam verificado que a contratação dos aludidos fornecedores ou seus respectivos pagamentos nunca foi objeto de nenhuma conduta objetiva do impugnante, e, portanto, tais pagamentos ainda que fossem efetivamente ilegítimos nunca foram objeto de conhecimento do impugnante, muito menos de sua aprovação.
3. Alega o impugnante não poderá ser responsabilizado pelo crédito tributário oriundo deste processo administrativo, eis que (1) a fiscalização utilizou-se de forma indevida de presunções para atribuir-lhe responsabilidade; (2) não há certeza e liquidez do lançamento, em violação ao disposto no art. 142 do CTN; (3) não há como imputar responsabilidade solidária ao caso concreto; e (4) não há comprovação de conluio, fraude ou simulação, o que levaria ao descabimento da multa qualificada.
4. Discorre, a seguir, sobre os princípios da segurança jurídica e da tipicidade cerrada. Cita precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, bem assim de doutrina, que perfilharam o entendimento de que tais princípios têm plena aplicação no processo administrativo.
5. Reitera que a Fiscalização em nenhum momento comprovou o agir doloso, a existência de vontade do impugnante em agir com má-fé, e afirma que o impugnante está sendo responsabilizado de forma solidária tão somente por ter sido integrante da Diretoria.
6. Reporta-se aos ensinamentos de Maria Rita Ferragut, no sentido de que, para que se tenha a caracterização da responsabilidade a que alude o art. 135, III, do CTN, mostra-se essencial a presença de dois elementos: (1) elemento pessoal, que diz respeito ao sujeito que deu azo à ocorrência da infração, sendo essencial que seja sujeito que possua poder de decisão; e (2) elemento fático, consubstanciado na conduta que implique excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.
7. Ressalta que, em caso análogo, o CARF já afastou a responsabilidade do administrador da sociedade.
8. Conclui no sentido de que, para que o auto de infração pudesse ser mantido, seria necessário que a Fiscalização comprovasse por meios diretos (e não presuntivos), a ocorrência de simulação, ou seja, o "conluio", o intuito de fraudar o fisco, por parte do impugnante.

9. Por essa razão, no seu entender, o afastamento da multa qualificada e a exoneração da responsabilidade do impugnante são medidas que se impõem, requerendo, ao final seja reconhecida a nulidade do auto de infração e, sucessivamente, julgado integralmente insubsistente o auto de infração e afastada a responsabilidade tributária solidária, com o consequente cancelamento integral da sujeição passiva do impugnante.

DA DECISÃO RECORRIDA

Apreciando a lide (fls. 16705/16747), a 2ª Turma da DRJ/BSB, depois de confirmar a desistência da recorrente de discutir parte dos lançamentos, analisou detida e minuciosamente o teor da acusação, os argumentos dos acusados e os documentos juntados, concluindo por negar provimento às impugnações da pessoa jurídica e do solidário JOSÉ ÁLVARO SARDINHA, CPF nº 006.320.938-11, mantendo os lançamentos e a imputação de solidariedade com fulcro no artigo 135, III, do CTN, e deu parcial provimento à peça recursal de SALVADOR SARDINHA, CPF nº 005.995.228-87, apenas para afastar a sua responsabilidade solidária para os fatos geradores posteriores a 05 de novembro de 2013.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

DESPESAS NÃO COMPROVADAS. GLOSA.

Para a dedutibilidade de custos e/ou despesas referente a serviços prestados por terceiros, não é suficiente a simples apresentação de notas fiscais, bem assim de contratos. É necessário a prova da efetiva prestação dos serviços. Não comprovada a efetividade da prestação dos serviços, os valores correspondentes não são dedutíveis para a determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, justificando a sua glosa.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, quando restar demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO ENCERRADO. NÃO CONCOMITÂNCIA.

A lei autoriza a imposição de multa isolada sobre a falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais após encerrado o ano-calendário, não se confundindo esta penalidade com a multa de ofício sobre o imposto devido apurado no encerramento do período.

A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejulgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2013

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA.

Sujeitam-se 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, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiro ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, ainda que esse pagamento resulte em redução do lucro líquido da empresa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE ADMINISTRADORES. INFRAÇÃO À LEI. PROVA.

Existindo prova cabal de que os administradores do contribuinte pessoa jurídica agiram com infração de lei, exsurge a responsabilidade tributária solidária prevista no art. 135, inciso III, do CTN.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Indefere-se pedido de realização de perícia, por prescindível, quando, em se tratando de matéria de fato, a robusta prova documental produzida pela Fiscalização, não abalada por documentação apresentada pelo contribuinte, é suficiente para formação da convicção do julgador.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Considerando a exoneração parcial da responsabilidade impingida a Salvador Sardinha, a presidência da Turma *a quo* recorreu, de ofício, ao CARF.

DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS

Cientificadas, recorrente e responsáveis solidários acostaram seus recursos voluntários nos quais, exceto naquilo que rebateram a decisão *a quo*, basicamente reproduziram de forma quase literal, o que já haviam aduzido nas impugnações.

A recorrente pessoa jurídica juntou cópias de documentos judiciais relacionados a ação judicial por ela demandada em face de Claro Advogados (fls. 17111/17122).

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

VOTO

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone

Os três recursos voluntários são tempestivos e foram corretamente interpostos, a saber:

Recorrentes	Ciência AC/DRJ - Data	Ciência AC/DRJ Fls.	RV – Protocolo – Data	RV – Protocolo – Fls.	Recurso Voluntário Fls.
Automotiva	03/07/2019	16772	18/07/2019	16920	16922/16980
José Álvaro	05/07/2019	16773	18/07/2019	16775	16777/16797
Salvador	08/07/2019	16774	18/07/2019	16850	16852/16872

No caso da recorrente, pessoa jurídica, a representação processual está devidamente formalizada (fls. 15184/15196). As pessoas físicas assinaram suas próprias peças recursais.

Atendidos os pressupostos exigidos, recebo os recursos voluntários e deles conheço.

Igualmente recebo e conheço do recurso de ofício manejado pela presidência da Turma *a quo*.

Antes de apreciar os argumentos recursais, cabe delimitar a lide.

Como visto no relatório, a contribuinte desistiu de discutir parte dos lançamentos, mais especificamente os relacionados à acusação fiscal de aquisição fictícia de mercadorias, na medida em que decidiu promover o pagamento da parte do crédito tributário correspondente à aludida glosa de custos (mercadorias supostamente adquiridas da ALFACOM), providenciando os recolhimentos pertinentes (fls. 15202/15213), implicando desistência em relação a todos os tributos e valores diretamente vinculados à referida rubrica, no caso, IRPJ/CSLL/IRRF e Multa Isolada (parcial) e PIS e COFINS (integral).

Passo, a seguir, a tratar da matéria remanescente em debate.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO DE AUTOMOTIVA

Em preliminar, alega a recorrente ter havido “**Nulidade do acórdão recorrido em razão da ausência da realização de perícia e da análise das provas e documentos apresentados**”, discorrendo, com apoio em doutrina, que a não análise documental pelo Julgador e a não baixa dos autos para diligência, implicariam em nulidade.

Pois bem, a respeito da baixa em diligência é prerrogativa do Julgador que pode ou não entender pela sua necessidade. Em outras palavras, tendo o Colegiado de 1º Piso entendido como suficientes os dados, documentos e argumentos presentes nos autos de modo a permitir a formação da convicção de cada um de seus componentes para exarar seu voto, a diligência se mostrou desnecessária, sendo óbvio inexistir, neste aspecto, qualquer nulidade.

Legislativamente, acerca da diligência reclamada, dispõe o Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF):

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

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

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

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

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

Nessa linha:

DILIGÊNCIA - LIVRE CONVENCIMENTO DO JULGADOR - O simples fato de ter o contribuinte, com alegações de mérito estranhas ao lançamento, solicitado o cancelamento do auto não é suficiente para que se promova diligência. A diligência pode ser promovida para o

melhor convencimento do julgador, se remanescer dúvida diante dos fatos presentes nos autos. (1º Conselho de Contribuintes / 8ª. Câmara / ACÓRDÃO n.º 108-06.561 de 19/06/2001, publicado no D.O.U de 28/08/2001)

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

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

Contivessem os autos algum ponto obscuro ou não esclarecido, que gerasse dúvidas, certamente o Relator daquele acórdão proporia a diligência (ou mesmo algum membro do Colegiado a suscitar e, caso não atendido seu reclamo, evidentemente consignaria em ata ou no Acórdão tal desencontro). Nada disso existe nos autos, de modo que, indubitavelmente, o Colegiado *a quo* tinha plenas condições de julgar as matérias postas no processo, o que foi feito, de forma unânime.

De toda forma, matéria já consolidada em Súmula deste Tribunal Administrativo Tributário Federal, de observância obrigatória pelos Conselheiros:

Súmula CARF nº 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Quanto à análise documental que não teria sido apreciada de forma apropriada, basta a mais singela vista d’olhos nos autos e na decisão recorrida para se notar o detalhado e minucioso voto exarado, só possível de ser exteriorizado justamente pela minuciosa apreciação dos documentos encartados.

Ademais, sabidamente, “O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão”. STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585).

Em suma, o Acórdão prolatado levou em conta todas as variáveis presentes nos autos, mesmo que desfavoráveis à recorrente, razão de seu inconformismo.

Todavia, só inconformismo não é motivo ensejador de nulidade, salvo se comprovado ter havido as falhas apontadas, o que não vejo.

Preliminar rejeitada.

No mérito, tendo em vista a desistência parcial assumida pela recorrente em relação aos lançamentos de glosa de custos (mercadorias supostamente adquiridas da ALFACOM) e providenciando os recolhimentos pertinentes (fls. 15202/15213), **a matéria remanescente ainda a ser debatida centra-se tão somente na acusação fiscal de apropriação de despesas com serviços fictícios (supostamente prestados pela CLARO ADVOGADOS, ou por terceiros por ela contratados), levando-as à sua glosa, com reflexos na CSLL e Multa Isolada, além dos lançamentos de IRRF efetuados com base no artigo 61, da Lei nº 8.981/1995, reputando como “sem causa” os pagamentos efetuados.**

Nas letras da acusação fiscal, “...em 01/03/2018, foi deflagrada a OPERAÇÃO DESCARTE, em que foram cumpridos pela Polícia Federal, com participação de Auditores Fiscais da RFB, Mandados de Busca e Apreensão, decretados pela Justiça Federal, em diversos endereços; a fiscalizada, o CONSÓRCIO e empresas relacionadas foram alguns dos alvos dessa Operação. **4.7.** O material apreendido foi objeto de compartilhamento com a Receita Federal do Brasil, decretado pela Justiça Federal. **4.8.** O vasto material apreendido demonstrou que de fato as suspeitas dos Auditores-Fiscais eram reais. Com base em documentos os mais variados possíveis (e-mails, cópias de notas fiscais eletrônicas, cópias de contratos sociais, cópias de diversos tipos contratos, etc.), foi possível constatar que várias empresas foram criadas ou utilizadas com a finalidade única de emissão de notas fiscais sem lastro, ou seja, inidôneas. Foram identificadas, até o momento, mais de 20 empresas com essa finalidade. Entre essas empresas, encontram-se a ALFACOM, TALKITA e CLARO ADVOGADOS, que serão analisadas com mais profundidade adiante”.

Segue acusando que “a CLARO ADVOGADOS ASSOCIADOS, CNPJ 08.359.251/0001-79 (doravante CLARO ADVOGADOS), foi utilizada como centro de operações do esquema, cobrando percentual das notas fiscais em cada operação a título de custas (pagamentos pelo “serviço” de emissão de notas fiscais fraudulentas). A CLARO ADVOGADOS é constituída por LUIZ CARLOS DA FONSECA CLARO (CPF 371.976.578-49), doravante denominado apenas por LUIZ CARLOS, e seu filho GABRIEL SILVEIRA DA FONSECA CLARO (CPF 278.890.988-80), doravante denominado apenas por GABRIEL; diversas outras pessoas ligadas a eles também participaram conscientemente do esquema”.

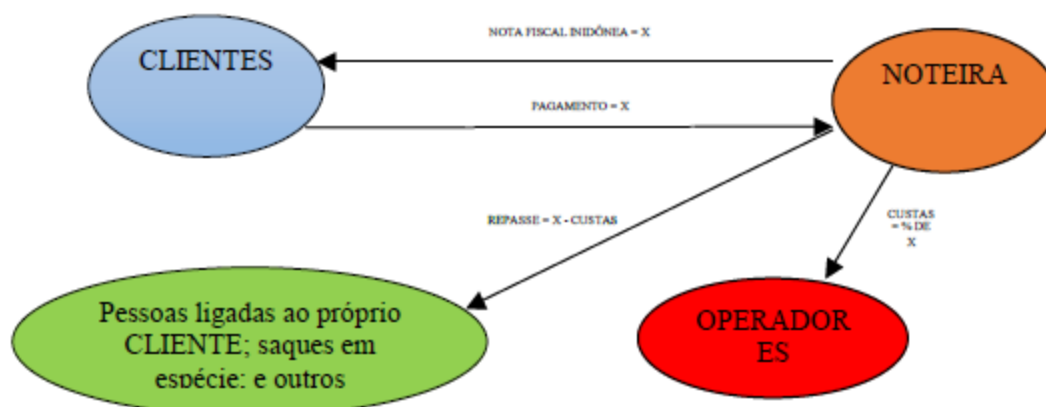
Na sequência, os autores do feito assentam que o escritório da CLARO ADVOGADOS, assim como GABRIEL e LUIZ CARLOS, eram os coordenadores de todo o esquema, sendo seus mentores intelectuais, controlando, de fato, algumas das empresas emissoras de notas fiscais, pagando comissões para os controladores das demais pessoas jurídicas, além de possuírem procurações com amplos poderes de gerenciamento sobre as “noteiras”, ou seja, as emitentes dos documentos fiscais.

Na operacionalização do esquema, o Fisco observou que “os envolvidos no esquema usavam o termo “projeto” para descrever a operação de emissão de notas fiscais fraudulentas e subsequente devolução de valores”, sumariando o esquema das operações (TVF – fls. 14.576):

4.15. Vejamos, como eram as operações do esquema:

- Primeiro, a NOTEIRA emitia nota fiscal da suposta venda de mercadoria para o cliente;
- Depois, a CLIENTE efetuava o pagamento à NOTEIRA;
- Os recursos recebidos do CLIENTE eram distribuídos pelas NOTEIRAS a várias pessoas: a) empresas partícipes do esquema – inexistentes de fato, controladas pelos operadores GABRIEL e LUIZ CARLOS (além de seus empregados e pessoas ligadas a eles); b) pessoas físicas ligadas ao próprio CLIENTE (por exemplo, esposa do presidente da empresa); c) saques em espécie; e d) outros;
- Dos valores pagos pelo CLIENTE à NOTEIRA, eram deduzidas parcelas a título de custas aos operadores.

Bem traduzido no gráfico abaixo:

4.15.1. Graficamente, temos o seguinte modo operandi:

4.16. O email abaixo, localizado em computador apreendido na CLARO ADVOGADOS, é bem didático em relação a como funcionava o esquema. Os envolvidos usavam o termo "projeto" para descrever a operação de emissão de notas fraudulentas e subsequente devolução de valores a terceiros, ligados ou não ao cliente.

A seguir, em longo arrazoado, narra todo o procedimento apurado, as participações da Claro Advogados no esquema apontado, a discrepância de valores pagos a esta banca de advocacia em comparação com os importes despendidos com outras de maior renome e conclui entendendo não restarem atendidos os requisitos do artigo 299, do RIR/1999 para suas deduções das bases imponíveis do IRPJ e da CSLL, impondo sua glosa. Paralela e concomitantemente, pontua o Fisco, os desenhos efetuados têm conotação de pagamentos sem causa (artigo 61, da Lei nº 8.981/1995), sujeitos ao IRRF à alíquota de 35%, com reajuste da base de cálculo.

Como resultado destes atos e fatos, a Autoridade Fiscal realizou os lançamentos de “glosa de despesas” (IRPJ e CSLL) e de “pagamentos sem causa” (IRRF), além dos de “multa isolada”, por insuficiência nos recolhimentos de estimativas mensais. Houve qualificação da multa de ofício (150%).

Imputou responsabilização solidária aos administradores pessoa jurídica, JOSÉ ÁLVARO SARDINHA, CPF nº 006.320.938-11 e SALVADOR SARDINHA, CPF nº 005.995.228-87, ambos com suporte no artigo 135, III, do CTN.

De seu turno e em contraponto, a recorrente dedicou diversos tópicos em seu RV ao tema, inclusive subdividindo-o.

Basicamente argumenta que os serviços foram efetivamente prestados, tanto por Claro Advogados, quanto por outros escritórios citados na acusação (terceirizados); que há documentos comprobatórios dos trabalhos realizados. Clama, enfim, que as despesas atenderiam os preceitos do artigo 299, do RIR/1999 e que o IRRF lançado (artigo 61, da Lei nº 8.981/1995), não se justificaria, posto não se caracterizar quaisquer das hipóteses lá elencadas (pagamento sem causa ou a destinatário não identificado).

Ainda a respeito da contratação da Claro Advogados e as subcontratações por ele implementadas, afirma que este procedimento era de seu conhecimento e foi devidamente autorizado.

Mais, que esta subcontratação não desnatura a natureza de se estar diante de serviços profissionais e autênticas despesas necessárias.

Excertos do RV mostram os argumentos. Literalmente (RV – fls. 16941/16942):

“68. Assim, considerando que o escritório Claro Advogados subcontratou o escritório Gianfrancesco Mazzo Advogados, evidente que não haveria peças assinadas pelo escritório Claro Advogados, uma vez que houve a subcontratação do escritório Gianfrancesco Mazzo Advogados. Não obstante, imperioso ressaltar que o fato de ter havido a subcontratação dos serviços não invalida ou torna ideologicamente falso os contratos firmados entre a Recorrente e o escritório Claro Advogados, bem como as notas fiscais correspondentes.

(...)

70. Quanto a esse ponto, vale esclarecer que a Recorrente ajuizou ação cível contra o escritório Claro Advogados, na qual requereu, que fossem apresentados todos os documentos que pudessem comprovar a prestação de serviços por esse escritório. Além disso, a Recorrente solicitou a apresentação dos instrumentos de subcontratação do

escritório ao escritório Claro Advogados (Doc. 3). No entanto, em sua Contestação, o escritório Claro Advogados informou que não Gianfrancesco Mazzo, bem como comprovantes de pagamentos realizados àquela banca, acompanhada da documentação fiscal correspondente; bem como todos valores que foram pagos pela Requerente poderia apresentar tais documentos, pois teriam sido apreendidos pela Polícia Federal (Doc. 4). Contra essa decisão a Recorrente apresentou Réplica, que ainda não foi apreciada – aguarda-se a sentença a ser proferida (Doc. 5).

71. De toda a forma, muito embora o escritório Claro Advogados tenha subcontratado o escritório Gianfrancesco Mazzo Advogados para atuar nos processos administrativos de ICMS, ele continuou a acompanhar o andamento dos processos”.

Vai além:

“74. Nesse ponto, vale ressaltar que, no esforço de colocar a Recorrente em “esquema” de notas fiscais fraudulentas, a fiscalização fez uma análise totalmente parcial e tendenciosa das provas apresentadas e, inclusive das provas apreendidas durante a execução do Mandado de Busca e Apreensão no endereço do escritório Claro Advogados.

75. Isso porque, sustenta a fiscalização que não foram identificados nos documentos apreendidos no escritório Claro Advogados, nenhum material, esboço, rascunho ou qualquer tipo de peça referente a defesa dos AIIMs ou mesmo mensagens de e-mail a respeito da realização dos serviços.

(...)

77. Assim, não se pode admitir a alegação de que, pelo fato de ter havido uma subcontratação, nenhum serviço foi prestado pelo escritório Claro Advogados. O escritório Claro Advogados que intermediou todo o processo de subcontratação, mantendo-se sempre a par do andamento dos processos, como restou comprovado pelos e-mails juntados à presente defesa.

78. Inclusive, em todos os recibos enviados pelo escritório Gianfrancesco Mazzo Advogados à Recorrente destacava-se que ele estava atuando nos processos como um subcontratado do escritório

Claro Advogados, conforme comprova-se pelos documentos anexos (conforme Doc. 12 da Impugnação).

79. Nesse ponto vale ressaltar que a fiscalização, em momento algum, questionou a efetiva prestação dos serviços pelo escritório Gianfrancesco Mazzo Advogados, tendo sido reconhecida a efetiva prestação de serviços jurídicos por parte desse escritório.

80. A fiscalização, inclusive, sequer poderia ter alegado que não houve a prestação dos referidos serviços pelo escritório Gianfrancesco Mazzo Advogados, pois nas cópias dos processos administrativos que tramitaram perante o TIT, apresentadas pela Recorrente durante o curso da fiscalização, há diversas peças produzidas pelo referido escritório.

(...)

85. Quanto à alegação de que os valores pagos ao escritório Claro Advogados eram superiores aos pagos aos escritórios Machado Meyer, Leite Martinho e Gianfrancesco Mazzo Advogados, cumpre, mais uma vez, esclarecer, que não cabe à fiscalização ou mesmo à Turma Julgadora, a valoração dos serviços intelectuais contratados pela Recorrente, na medida em que a análise do quanto pagar a cada contratado é tarefa que cabe somente à Recorrente, não podendo haver valoração, diga-se de passagem, totalmente subjetiva e parcial, por parte da Turma Julgadora.

86. Vale lembrar que as partes são livres para pactuar o preço que entenderem adequado, sendo certo que eventual pagamento de valor superior a um escritório não confere falsidade ideológica ao contrato, nem desqualifica sua natureza.

87. Além das partes serem livres para pactuarem o preço de serviços, especialmente quando da prestação de serviços intelectuais, não há um parâmetro definido para se determinar qual valor dos serviços seria aceitável ou mesmo usual. Isso porque, a valoração de serviços intelectuais depende, essencialmente, de análise subjetiva do contratante dos serviços, que ponderará o quanto aquele serviço é necessário para ele e o quanto ele está disposto a desembolsar para a prestação dos serviços. A própria fiscalização admite que existe certo grau de subjetividade na valoração dos serviços intelectuais, conforme item 7.2.1.22. do TVF.

88. Não pode a fiscalização, ou mesmo o acórdão recorrido, presumir que a disparidade de valores indica alguma irregularidade na prestação dos serviços, até porque a análise subjetiva do quanto efetivamente valem os serviços contratados é tarefa que **cabe somente** à Recorrente”.(RV – fls. 16942/16945).

Segue reafirmando seu entendimento nessa mesma linha e depois aponta a impropriedade dos lançamentos de IRRF e, ao mesmo, a glosa de tais valores, tidos como despesas indedutíveis na apuração do Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL.

Nas suas textuais palavras (RV – fls. 16958):

“153. Assim, ainda que os pagamentos realizados pela Impugnante ao escritório Claro Advogados fossem pagamentos sem causa, o lançamento de IRRF ora impugnado deve ser considerado improcedente, uma vez que tais valores já deram origem à outra consequência fiscal, qual seja, a glosa e decorrente cobrança de suposto crédito tributário de IRPJ.

154. De fato, a coexistência (i) da glosa de despesas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, gerando um crédito tributário correspondente a 34% do valor dessas despesas, e (ii) a cobrança do IRRF à alíquota de 35% com grossup(53,85%) representa uma carga fiscal de 87,85% dos valores pagos pela Recorrente. Vale destacar, ainda, que tais valores foram acrescidos de multa de ofício qualificada de 150%, e, especificamente os débitos de IRPJ e CSLL foram acrescidos de multa isolada de 50%.

155. Assim, como não poderia deixar de ser, a jurisprudência do CARF já firmou posição no sentido de que a aplicação do artigo 61, da Lei nº 8.981/1995, está reservada exclusivamente para aquelas situações em que o Fisco prova a existência de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje a tributação por redução do lucro líquido, conforme ementas a seguir transcritas”

A decisão *a quo*(fls. 16705/16747) chancelou o procedimento fiscal e manteve os lançamentos e a qualificação da multa de ofício. Igualmente manteve a imputação aos solidários JOSÉ ÁLVARO SARDINHA, CPF nº 006.320.938-11, e SALVADOR SARDINHA, CPF nº 005.995.228-87, afastando, todavia, em relação a este último, sua responsabilidade solidária para os fatos geradores posteriores a 05 de novembro de 2013.

Postos os fatos e argumentos, ao voto.

I - DOS LANÇAMENTOS DE IRPJ E CSLL – GLOSA DE DESPESAS

Para melhor visualização, reproduzem-se os lançamentos de IRPJ – exceto multa isolada - (fls. 14519), destacando que os de CSLL, observadas suas tipificidades e enquadramento legal, têm a mesma conformação:

CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS**INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO COMPROVADAS**

Despesas não comprovadas apuradas conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
02/01/2013	7.959.303,08	150,00
02/01/2013	701.416,00	150,00
18/07/2013	3.131.225,81	150,00
31/07/2013	555.559,95	150,00
31/07/2013	895.898,07	150,00
13/08/2013	3.050.092,53	150,00
03/09/2013	3.050.092,53	150,00
28/11/2013	2.600.000,00	150,00
06/12/2013	2.475.445,00	150,00
17/12/2013	2.235.845,61	150,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 e 31/12/2013:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99

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

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

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

Em outro dizer, consoante leciona o professor Sérgio de Iudícibus, com a cátedra que lhe é peculiar, despesa “*representa a utilização ou o consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas podendo referir-se a gastos efetuados no passado, no presente ou que serão realizados no futuro*”.²

O mesmo Sérgio de Iudícibus, José Carlos Marion e Elias Pereira, in “Dicionário de Termos de Contabilidade”, Atlas – SP – 2ª Ed., conceituam que “*despesa, em sentido restrito, representa a utilização ou consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas. O que caracteriza a*

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

despesa é o fato de ela tratar de expirações de fatores de serviços, direta ou indiretamente relacionados com a produção ou a venda do produto (serviço) da entidade”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 6º As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas

pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas. [\(Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007\)](#)

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

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

Quanto a isso, inexistem dúvidas.

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

Documentação contábil

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

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

28. Os documentos em papel podem ser digitalizados e armazenados em meio magnético, desde que assinados pelo

⁵Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977

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

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

responsável pela entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado, devendo ser submetidos ao registro público competente.

No mesmo sentir, a jurisprudência:

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

Nesse contexto, as concepções e normatizações atrás estampadas são convergentes.

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

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

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

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

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

Para fixar e ressaltar:

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

Assim, se a pessoa jurídica suportar “*decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída ou redução de ativos ou incrementos em passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição*

*de resultado ou de capital aos proprietários da entidade” certamente estará diante do conceito de **DESPESAS**(consoante o Comitê de Pronunciamentos Contábeis), porém sua contraposição perante terceiros e principalmente aos órgãos estatais responsáveis pela aferição de sua regularidade formal e material deverá estar revestida de todos os requisitos implícita ou explicitamente alinhavados pela lei, doutrina, jurisprudência e normas reguladoras da ciência contábil.*

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

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

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei 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).

§ 2 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).

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

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º).

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §1º).

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

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

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

É do que se passa a tratar.

I.II) DA GLOSA DE DESPESAS EFETUADAS COM A CLARO ADVOGADOS

Como exaustivamente já visto antes, os lançamentos em discussão referem-se a dispêndios assumidos pela recorrente com a banca de advocacia CLARO ADVOGADOS e que, na visão fiscal, não atenderiam os requisitos de dedutibilidade exigidos pelo artigo 299, do RIR/1999. Mais ainda, seriam pagamentos feitos dentro de um esquema detectado pelas Autoridades (Ministério Público, Polícia Federal e Receita Federal) levando à constatação de que este escritório jurídico teria participação direta na operacionalização de procedimentos cujo fim único seria, mediante a utilização de empresas “noteiras”, possibilitar a emissão de notas fiscais sem lastro ou sem a correspondente prestação dos serviços que nelas constavam ou a entrega das mercadorias nelas relacionadas. Em suma, notas fiscais inidôneas.

Nesse esquema apontado pelo Fisco – e já exaustivamente relatado atrás –, diversas empresas, dentre elas a recorrente, teriam se beneficiado do resultado (redução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, via contabilização de custos e despesas inexistentes), sem que tenha havido a prestação de qualquer serviço ou entrega de bens ou mercadorias.

Tudo isso, no pontuar da Autoridade Fiscal, tendo como centro destas operações, a CLARO ADVOGADOS ASSOCIADOS, CNPJ 08.359.251/0001-79, que cobraria, por esta “gestão”, valor calculado sobre um percentual das notas fiscais emitidas em cada operação a título de custas (pagamentos pelo “serviço” de emissão de notas fiscais fraudulentas).

Pois bem, a essa acusação fortíssima, a recorrente se contrapôs informando que houve efetivo pagamento ao referido escritório e a outros escritórios subcontratados e que desconhecia tais operações citadas no procedimento fiscal, tanto que demandou ação judicial em face da Claro Advogados, alegando estar sendo alvo de fiscalização por parte da Receita Federal em razão dos atos praticados pelo escritório jurídico (fls. 17113/17122).

Nas palavras da recorrente, nos autos judiciais, “o processo administrativo fiscal instaurado foi decorrente dos atos ilícitos praticados pela Ré, que foi o epicentro da investigação. Assim, por mais que a Autora tivesse toda a sua atuação regular e lícita, sempre quitando com todos os seus tributos, foi surpreendida com a instauração do procedimento fiscal, pois, no entendimento da Receita Federal, os atos praticados pela Requerida foram dolosos ou, no que toca à esfera jurídica da ora petionária, no mínimo culposos. (...) A Autora está sofrendo uma injusta investigação fiscal, simplesmente porque um dia contratou com a Ré e, se não bastasse, a Ré se recusa a fornecer quaisquer documentos e informações para que a Autora possa apresentar sua defesa no procedimento administrativo, de modo que o procedimento está se estendendo por um longo período de tempo, causando uma relevante agressão ao seu nome, ao ponto que a Autora está com sua reputação denegrida no mercado e, conseqüentemente com um dano patrimonial”.

Pois bem, é inquestionável na seara administrativa, especificamente no que tange à legislação do IRPJ e da CSLL, que a comprovação da necessidade, usualidade e

normalidade das despesas que tenham como origem “prestação de serviços” é a mais difícil de ser feita, justamente pelo caráter abstrato de que se reveste e subjetivismo do que foi avençado e efetivamente prestado.

Em outras palavras, diferentemente de situações concretas de despesas assumidas pelas pessoas jurídicas, como por exemplo, aquisição de materiais de manutenção, conservação, mercadorias, enfim, bens corpóreos (que podem ser facilmente comprovados, inclusive pela sua entrada e saída dos estoques, pelo seu transporte e pagamento do frete, etc.), a comprovação da prestação de serviços, em qualquer área, mais ainda nos casos de trabalho intelectual, como os de assessoria e consultoria, até pela imaterialidade de que se revestem, devem ser robustamente comprovados, como fartamente assente neste Tribunal Administrativo:

DESPESAS COM SERVIÇOS. NÃO COMPROVAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis para a apuração do lucro tributável as despesas decorrentes de "serviços de consultoria" tomados pelo contribuinte quanto este, devidamente intimado, não faz prova da efetiva fruição dos mesmos. (Acórdão 103-23336 – Relator Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho - Sessão de 22.01.2008)

Igual posição estampada no Ac. 1402-002.447, desta Turma, relatoria do ex-Conselheiro Leonardo Luís Pagano Gonçalves, sessão e julgamento do qual participei:

DESPESAS OPERACIONAIS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.GLOSA.

Cabível a exigência de ofício sobre valores contabilizados como despesas de auditoria, assessoria e publicação, quando não apresentados documentos hábeis e idôneos a comprovar a efetiva execução do serviço definido por contrato entre as partes.

Este cenário tumultuoso foi excepcionalmente sumarizado com perspicácia ímpar pela então Conselheira deste Tribunal Administrativo Tributário Federal, Albertina Silva Santos Lima, quando no exercício de seu mandato perante a antiga 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes:

“(...) Trabalhos de assessoria e de consultoria não se perfazem apenas com uma menção lacônica assentada em notas fiscais dando conta de que um serviço genérico fora prestado, pois, é fundamental que os documentos expressem com detalhes os serviços efetivamente contratados e que se façam acompanhar de contratos, propostas técnicas, papéis de trabalho, relatórios profissionais exaustivos e conclusivos, discriminação das técnicas

utilizadas, discriminação dos profissionais envolvidos e sua qualificação técnica, a metodologia empregada, etc.”.

A todo este arcabouço probatório exigido, ousou imprimir mais um: a comprovação de que os valores contratados e pagos tenham correlação lógica com o mercado no qual se inserem os trabalhos intelectuais contratados, ou seja, a delimitação natural que rege as relações humanas e profissionais, não sendo lícito entender, ainda que a recorrente – como era de se esperar - tenha alegado a apregoada “liberdade de contratar”, ou seja, que não caberia ao Fisco se imiscuir em relações privadas e ser incabível a valoração intelectual do trabalho, como fez a Fiscalização (RV – fls. 16944/16945), repita-se, não sendo plausível entender que um serviço, por mais especificidade possa ter, seja remunerado em valores infinitamente maiores que serviços da mesma natureza ou semelhantes contratados pela recorrente.

Neste ponto, repisando a acusação fiscal, mas delimitando o raciocínio, sem fazer juízo de valor a respeito da capacidade intelecto-profissional dos componentes do quadro da Claro Advogados, mas apenas me atendo ao caso concreto e ao racional que aqui desenvolvo, fato é que, por mais que a recorrente alegue e junte comprovantes da participação do escritório como patrono em causas relacionadas ao ICMS, os montantes entregues fogem à normalidade de mercado e até àquilo que foi avençado.

Veja-se, exemplificativamente, conforme TVF (fls. 14622), com destaques acrescidos:

7.2.1.9.5. No caso do AIIM 3.032.509-2, a DISTRIBUIDORA pagou a CLARO e a LPB o montante bruto de R\$ 7.311.290,61, **que corresponde a 29% do valor do auto de infração, quando o contrato previa um pagamento de até 15%.** O pagamento foi realizado em 28/11/2013, 06/12/2013 e 17/12/2013, e o julgamento do AIIM na Câmara Superior do TIT ocorreu em 09/05/2013 (ou seja, o pagamento ocorreu seis meses depois do julgamento).

7.2.1.9.6. No caso do AIIM 3.067.126-7, a DISTRIBUIDORA pagou a CLARO e a LPB o montante bruto de R\$ 7.706.399,48, **que corresponde a 40% do valor do auto de infração, quando o contrato previa um pagamento de até 15%.** O pagamento foi realizado em 11/02/2014, e o julgamento do AIIM na Câmara Superior do TIT ocorreu em 17/10/2013 (quatro meses depois do julgamento).

Então, como estampado nos autos, somente no ano-calendário de 2013, a CLARO ADVOGADOS emitiu notas fiscais de serviço contra a recorrente no valor total de R\$ 26.553.878,58, tendo sido pago o montante R\$ 25.015.603,54, tudo, no dizer da contribuinte, para

exercer “defesa administrativa, perante a Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT), órgão da Secretaria da Fazenda do São Paulo que julga administrativamente os autos de infração e imposição de multa (AIIM) relativos ao ICMS, lavrados no referido ente federativo, conforme abaixo (TVF – fls. 14618):

Valor bruto	Valor líquido	Data pagamento	Nota fiscal	Nº AIIM	Fornecedor
7.858.303,08	7.469.805,94	02/01/2013	127	3.135.853-6	CLARO ADV
701.416,00	658.278,92	02/01/2013	8	3.135.853-6	LPB
3.131.225,81	2.938.655,42	18/07/2013	206	3.131.785-6	CLARO ADV
555.559,95	521.393,01	31/07/2013	208	3.126.104-8	CLARO ADV
895.898,07	840.800,34	31/07/2013	209	3.124.905-0	CLARO ADV
3.050.092,53	2.862.511,84	13/08/2013	210	3.130.985-9	CLARO ADV
3.050.092,53	2.862.511,84	04/09/2013	212	3.130.985-9	CLARO ADV
2.600.000,00	2.440.100,00	28/11/2013	218	3.032.509-2	CLARO ADV
2.475.445,00	2.323.205,13	06/12/2013	220	3.032.509-2	CLARO ADV
2.235.845,61	2.098.341,10	17/12/2013	222	3.032.509-2	CLARO ADV

Ocorre que, conforme relatado pela acusação (TVF – fls. 14623/14624), muitos dos “AIIM” (autos de infração) **tiveram trabalho efetivo de outros escritórios de advocacia**, alguns de renome no âmbito tributário, como Machado Meyer e Leite Martinho, e que receberam honorários substancialmente inferiores aos da Claro Advogados.

A esse apontamento a recorrente se contrapôs, alegando que a participação destes outros escritórios e os pagamentos efetuados não se refeririam aos referidos AIIM.

Todavia, ainda que assim possa ser, a verdade incontestável é que os montantes pagos pela recorrente (e obviamente contabilizados como despesas), fugiram à mais elementar das regras que regem a economia capitalista, onde o mercado dita regras, especialmente quando os valores envolvidos são reconhecidamente expressivos.

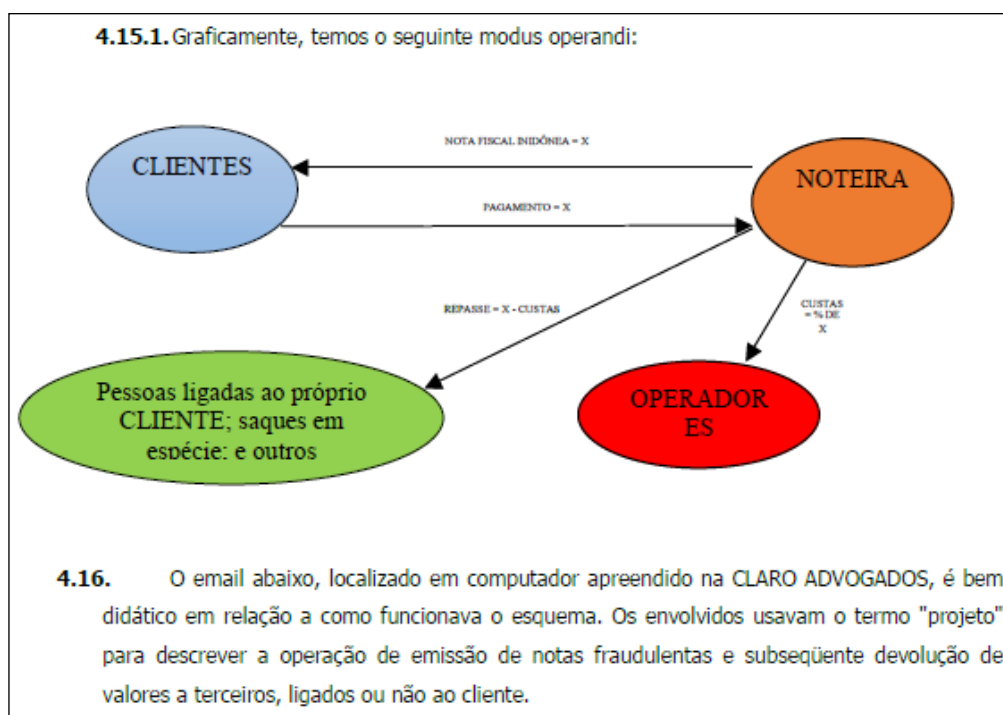
Nesse contexto, sejam ou não os trabalhos relativos à defesa realizada em face dos autos de infração de ICMS, fato é que a Claro Advogados recebeu, em 2013, **mais de 26 milhões de reais** e os demais escritórios (TVF – fls. 14624), os importes de R\$ 4,3 milhões (Gianfrancesco & Mazzo), R\$ 504 mil (Leite & Martinho) e R\$ 276 mil (Machado Meyer).

Então, por mais que, como alegue a defesa a recorrente, “*não cabe à fiscalização ou mesmo à Turma Julgadora, a valoração dos serviços intelectuais contratados pela Recorrente, na medida em que a análise do quanto pagar a cada contratado é tarefa que cabe somente à Recorrente, não podendo haver valoração, diga-se de passagem, totalmente subjetiva e parcial, por parte da Turma Julgadora*”, e que, “*as partes são livres para pactuar o preço que entenderem adequado, sendo certo que eventual pagamento de valor superior a um escritório não confere falsidade ideológica ao contrato, nem desqualifica*

sua natureza” (RV – fls. 16944), a verdade indesmentível é que os montantes pagos à Claro Advogados, extremamente superiores aos demais escritórios, ferem a lógica natural.

Há mais.

Ficassem os fatos adstritos a essa super valoração dos honorários pagos à Claro Advogados (por si só muito surpreendente), é inconteste que a recorrente utilizou-se, ainda que possa alegar boa fé, de um esquema comandado pelo referido escritório e que permitiu a emissão, contabilização e “pagamentos”, pela contribuinte, de notas fiscais sem qualquer lastro ou que efetivamente se referissem a compra e venda de mercadorias, como esquematicamente já reproduzido, mas novamente trazido para fixação:



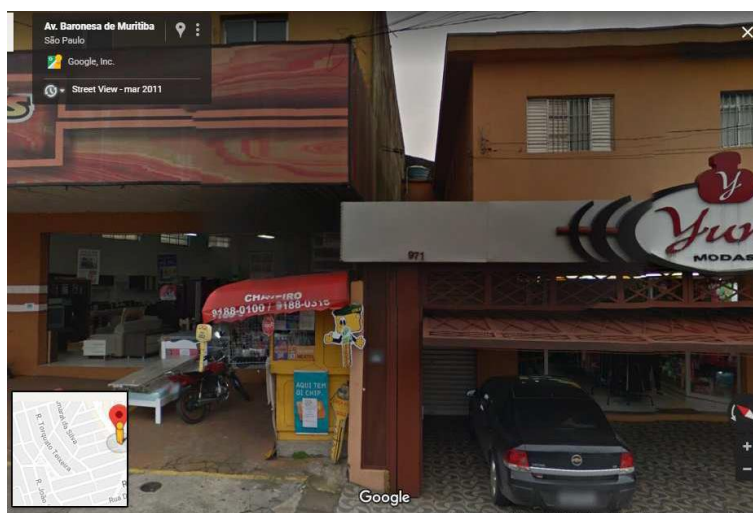
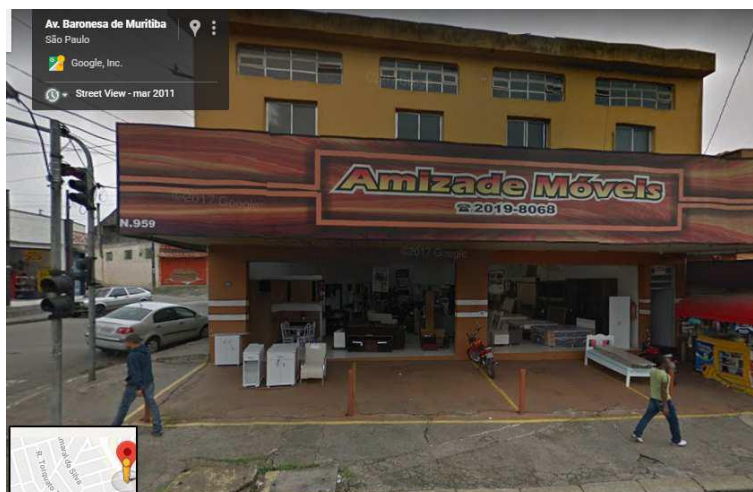
Concreta e indesmentivelmente, a recorrente, no ano de 2013, teria “comprado” da ALFACOM S/A – CNPJ nº 56.323.371 (baixado *ex-officio* por inexistência de fato da referida pessoa jurídica), a quantidade (sic) de 110.350 caixas de papelão, pelo valor de R\$ 1.854.501 (TVF – fls. 14597/14598).

Para poder “fornecer” tal quantidade de produtos, a ALFACOM (empresa inexistente) supostamente “comprou” 1.518.350 caixas de papelão de três fornecedores diferentes, a saber:

1. ROTATIVA COMERCIAL DE ELETRÔNICOS E EMBALAGENS LTDA, CNPJ 12.387.476/0001-06, com os seguintes eventos:

- a) emitiu notas fiscais referentes a 352 mil unidades de caixas de papelão entre 02/2013 a 04/2013, no valor de R\$ 663.770,00.

- b) referida empresa tem endereço na AV BARONESA DE MURITIBA 965 - SALA 06, PARQUE SÃO RAFAEL, SÃO PAULO/SP.
- c) Conforme pesquisas do Fisco, **inexiste** o citado número 965 na referida avenida, estando localizada entre os nºs 959 e 971, as empresas abaixo:



Além desta absurda realidade (que elimina, inclusive, qualquer possibilidade de ter em estoque a quantidade de caixas que supostamente vendeu para a ALFACOM), a Rotativa:

- entregou DIPJ relativa ao AC 2010 e 2011 como inativa.
- não entregou DIPJ dos anos seguintes.
- não era optante do Simples Nacional.
- teve sua inscrição no CNPJ sido considerada INAPTA diante da falta de entrega de declarações.

- a Secretaria de Fazenda do Estado de SP considerou NULA sua inscrição no Cadastro Estadual de Contribuintes do ICMS, devido a inexistência da empresa no seu endereço cadastral.

E, “coerentemente” com sua inexistência, **nunca entregou GFIP, ou seja, nunca teve funcionários.**

Como corolário, um dos supostos sócios da empresa, ROBERT CLIFF ZILOCCHI, teria sido admitido na sociedade após seu óbito.

Por fim e como complemento, o Fisco, analisando os extratos bancários da ALFACOM, não identificou pagamento desta PJ para a Rotativa, confirmando que não houve o fornecimento de qualquer produto desta para aquela.

2. SPACE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ELETRÔNICOS E SUPRIMENTOS, CNPJ 17.304.861/0001-66, com os seguintes eventos:

- a) emitiu notas fiscais referentes a 151 mil unidades de caixas de papelão em 11/01/2013, no valor de R\$ 282.400.
- b) referida empresa tem endereço na AV ENGENHEIRO JOAO BATISTA ARANHA, 1015, JD SANTO ANTONIO, SÃO PAULO/SP.
- c) conforme pesquisas do Fisco, o logradouro dado como endereço só vai até o número 200; inexistindo, por óbvio, o número 1015, terminando no trecho da foto abaixo.



Além de mais esta absurda constatação (que elimina, inclusive, qualquer possibilidade de ter em estoque a quantidade de caixas que supostamente vendeu para a ALFACOM), a Space,

- nunca entregou DIPJ.
- tampouco era optante do Simples Nacional.

- teve sua inscrição no CNPJ considerada INAPTA diante da falta de entrega de declarações.
- igualmente, a Secretaria de Fazenda do Estado de SP considerou NULA a inscrição no Cadastro Estadual de Contribuintes do ICMS, devido a inexistência da empresa no seu endereço cadastral, com efeitos a partir de 14/12/20127.
- a empresa nunca entregou GFIP, ou seja, nunca teve funcionários.

Finalmente, analisados os extratos bancários da ALFACOM constatou-se não ter havido NENHUM pagamento desta para a Space, ou seja, nunca houve fornecimento de produtos.

3) PAQUETE INDUSTRIA & COMÉRCIO DE PAPELÃO - EPP, CNPJ17.818.743/0001-76, com os seguintes eventos:

- a) emitiu notas fiscais referentes a 534 mil unidades de caixas de papelão em de 04/2013 a 10/2013, no valor de R\$ 1.494.725.
- b) referida empresa tem endereço na R SERRA DE SANTA MARTA 140BLOCO 04, CONJ 13, VILA CARMOSINA, SÃO PAULO/SP.
- c) conforme pesquisas do Fisco, trata-se de logradouro estritamente de residências horizontais, com um ou dois pavimentos; sem nenhum imóvel que tenha “bloco” ou “conjunto”.



Da mesma forma que nos dois tomos anteriores, a Paquete:

- nunca entregou DIPJ.
- tampouco era optante do Simples Nacional.
- atualmente encontra-se baixada por liquidação voluntária.

- a Secretaria de Fazenda do Estado de SP considerou NULA sua inscrição no Cadastro Estadual de Contribuintes do ICMS, devido a inexistência da empresa no seu endereço cadastral, com efeitos a partir de 26/03/2013.
- a empresa nunca entregou GFIP, ou seja, nunca teve funcionários.
- e, igualmente, não se constatou pagamento algum da ALFACOM a favor da Pacote, de sorte que não houve fornecimento de nenhuma mercadoria em 2013.

Há mais uma suposta “empresa” fornecedora das caixas de papelão para a ALFACOM, no caso, REPOX AMBIENTAL E COMERCIAL, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., CNPJ 02.688.903/0001-32.

Esta empresa emitiu nada mais nada menos que notas fiscais referentes a 480 mil unidades de caixas de papelão de 07/2013 a 12/2013, no valor de R\$ 1.410.689,00.

Embora, diferentemente das outras três arroladas, tivesse existência física e mostrasse em seu contrato social ter como objetivo social MAIS de 50 (CINQUENTA) ATIVIDADES, NENHUMA dessas incluía produção ou comercialização de caixas de papelão (cf. TVF – fls. 14604/14605).

Mais ainda, só possuía, à época dos fatos, CINCO empregados, o que denota a impraticabilidade (por questões absolutamente lógicas) de que pudesse exercer, realmente, todas essas atividades (ACIMA DE CINQUENTA!!), mais ainda, a de produção ou comercialização de caixas de papelão, que teria vendido à ALFACOM.

Os condutores do feito informam no TVF que, no material apreendido na CLARO ADVOGADOS consta uma imensa gama de documentos da REPOX, documentos esses que não deveriam ter relação com o escritório advocatício. Além disso, em análise dos extratos bancários da ALFACOM e da REPOX foi confirmado que não houve a remessa de um único centavo da primeira para a segunda, ou seja, não houve o fornecimento das 480 mil unidades de caixas de papelão de 07/2013 a 12/2013, no valor de R\$ 1.410.689,00. A bem da verdade, não houve fornecimento de uma caixa sequer.

Em síntese, todos os supostos fornecedores das mercadorias que a ALFACOM teria adquirido e depois vendido, simplesmente nunca existiram.

Para fechar o perímetro, caberia verificar para ONDE foram os pagamentos feitos à ALFACOM, já que os quatro “fornecedores” não receberam valor algum.

A resposta, graças ao trabalho fiscal realizado, com acesso aos documentos e informações de mídia da Claro Advogados (fruto da operação DESCARTE) está estampada (e não

foi desmentida) no TVF e pode ser assim sumarizada (toda a engenharia de circulação do numerário está minuciosamente descrita no trabalho fiscal):

- i) Em 02/01/2013, a CLARO ADVOGADOS recebeu, em sua conta mantida no BANCO DO BRASIL, o valor (líquido de retenções) de R\$ 7.469.805,94.
- ii) Esse valor tem os seguintes destinos: R\$ 237 mil são transferidos para a ATIVA (empresa controlada de fato pelos CLARO), R\$ 535 mil são transferidos para a MEDIX (empresa controlada de fato pelos CLARO) , R\$ 234 mil são transferidos para a G5 (empresa controlada de fato pelos CLARO) e R\$ 6,65 milhões são transferidos para outra conta da CLARO ADVOGADOS, no banco ITAU.
- iii) Conforme detalhado no TVF (fls. 14.629/14.630), as empresas ATIVA, MEDIX e G5 são inexistentes de fato, utilizadas para facilitar a lavagem de capitais e dificultar o rastreamento dos recursos.
- iv) Do referido valor transferido à conta do ITAU, em resumo, R\$ 3,36 milhões são transferidos para TAICON (empresa controlada de fato pelos CLARO), R\$ 1,457 milhão é transferido para a ATIVA, R\$ 1,734 milhão é transferido para a MEDIX e R\$ 1,299 é transferido para a G5. Ou seja, todo o valor é transferido para outras empresas inexistentes de fato, controladas pelos CLARO, sem existir nenhum tipo de negócio comercial entre elas, muito menos no âmbito jurídico.
- v) A CLARO ADVOGADOS recebe da recorrente (DISTRIBUIDORA AUTOMOTIVA), em sua conta no BANCO DO BRASIL, R\$ 10.025.872,45 (líquidos de retenções) no período de 18/07/2013 a 04/09/2013. No mesmo período, faz diversas TEDs para sua conta no ITAU, no valor de R\$ 9,92 milhões.
- vi) Desse valor, recebido em sua conta no ITAU, **são feitas transferências de R\$ 6,8 milhões para a ALFACOM**, R\$ 550 mil para a TAICON, R\$ 700 mil para a MEDIX, R\$ 690 mil para a ATIVA e R\$ 550 mil para a G5.
- vii) No período de julho a setembro de 2013,
 - vii.i) **a ALFACOM transferiu para a DISTRIBUIDORA AUTOMOTIVA** o valor total de R\$ 7,5 milhões e, na sequência, em engenhosa (mas elementar operação triangular),
 - vii.ii) **a DISTRIBUIDORA AUTOMOTIVA pagou à CLARO ADVOGADOS,**
 - vii.iii) **que, por seu turno, pagou à ALFACOM,**

vii.iv) **que, por sua vez, DEVOLVEU PARTE DOS RECURSOS À DISTRIBUIDORA AUTOMOTIVA.**

viii) No período de outubro a dezembro de 2013, o mesmo padrão se repete:

viii.i) **a CLARO ADVOGADOS recebe R\$ 6.681.646,23 da DISTRIBUIDORA AUTOMOTIVA**

viii.ii) **a CLARO transfere R\$ 9,53 milhões para a ALFACOM;**

viii.iii) **a mesma ALFACOM transfere R\$ 8,7 milhões para DISTRIBUIDORA AUTOMOTIVA.**

ix) Revela notar que esse fluxo de recursos financeiros, sem qualquer propósito negocial, culminou com a seguinte estampa:

CLARO ADVOGADOS paga à ALFACOM, que, por sua vez, devolve os recursos à DISTRIBUIDORA AUTOMOTIVA o montante total de R\$ 16,2 milhões em 2013.

x) Ressaltam os condutores da ação que, na escrita contábil da recorrente, a contrapartida de tais créditos são reduções na conta do ativo 1155 - ADIANTAMENTO TERCS - TESOURARIA.

Pois bem, em suas peças recursais, a recorrente alega que os valores recebidos da ALFACOM se referem à liquidação de empréstimos que foram realizados com escritório CLARO ADVOGADOS ao longo nos anos de 2011 a 2015, anexando, para tanto, documentação para comprovar tal alegação (contrato, recolhimento de IOF, parecer de peritos independentes).

Com a devida vênia, e perfilando com pensamento exarado na decisão de 1º Grau, são documentos que não têm o condão de se contrapor às contundentes provas coligidas pelo Fisco.

Mais a mais, no momento em que a recorrente deixou de se insurgir contra a acusação fiscal de aquisição fictícia de mercadorias, optando por promover o pagamento da parte do crédito tributário correspondente à aludida glosa de custos (mercadorias supostamente adquiridas da ALFACOM), claramente assumiu a fragilidade dos seus argumentos e concordou com a imputação fiscal.

Em outras palavras, se não houve aquisição de produtos da ALFACOM (como comprovadamente não houve), POR QUE os vultosos valores passaram pela conta desta “empresa” e depois retornaram para a da recorrente?

A resposta prescinde de maiores digressões.

Em suma, ficou estampado nos autos que a ALFACOM só teve como objetivo, de 2012 em diante, exclusivamente emitir notas fiscais de mercadorias inexistentes e que o titular da “empresa” nos termos de seu estatuto, Sr. MARCUS RICCHETTI, é interposta pessoa, sendo a pessoa jurídica controlada, de fato, pelos operadores GABRIEL e LUIZ CARLOS DAFONSECA CLARO (da Claro Advogados).

A esse respeito, não houve questionamento ou contestação pela recorrente.

Também se apurou que a ALFACOM efetuou pagamentos em 2013 (do mesmo modo, fruto desta engenharia financeira), a diferentes pessoas, totalizando R\$ 750 mil, dentre elas, FABIO ANTONIO DABBUR, CPF 593.254.708-10, que, em 09/12/2013, conforme escritura de compra e venda, vendeu à SALVADOR SARDINHA, que, até 05/11/2013, era diretor da recorrente, o apartamento nº 71 à rua Nebraska, 401, São Paulo - SP, no valor de R\$ 1.300.000,00.

Aberta diligência em desfavor de FABIO, informam os agentes fiscais no seu TVF que **FABIO confirmou que os valores recebidos pela ALFACOM se tratavam de pagamento pelo referido imóvel; ou seja, a ALFACOM, com recursos financeiros oriundos da CLARO ADVOGADOS, efetuou o pagamento de um imóvel adquirido por SALVADOR SARDINHA.**

Como fecho, importante lembrar que o direito administrativo-fiscal privilegia a busca da verdade material e assume como premissa básica, o predomínio da essência sobre a forma, como retratado, inclusive, no Código Civil (Lei nº 10.406/2002).

Na parte em que enumera as normas gerais do ordenamento jurídico brasileiro, assim dispõe o CC em seu artigo 112:

Art. 112. Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciadas do que ao sentido literal da linguagem.

No caso dos autos, **a verdade material e a essência dos atos e fatos mostram que a forma foi atendida (aparência), mas a realidade foi outra (verdade real) que surgiu graças ao trabalho investigativo da Fiscalização.**

Em suma, formalmente tudo estava correto. Na essência, havia uma casca encobrindo os fatos e atos que efetivamente ocorreram.

Com isso fica patente que a mera elaboração de instrumentos contratuais dotados de escoreito formalismo não tem o condão de esconder a realidade que se esconde atrás deste biombo, afrontando, de maneira irrefutável, o princípio da essência sobre a forma, o qual propõe valorizar a essência de cada operação ao invés do que está formalizado em contratos e/ou documentos fiscais, fulminando, ainda, a verdade material que aflora patentemente do que consta dos autos.

Por fim, para que dúvidas não parem, a extensa reprodução de mensagens travadas entre a recorrente, por seus administradores, com os operadores do esquema, envolvem, de forma inequívoca, não só a pessoa jurídica, como as pessoas físicas de seus dirigentes, valendo ver a reprodução, por amostragem, dos seguintes tópicos:

Assunto: ENC: Distribuidora

De: Gabriel Claro claro.gabriel@yahoo.com.br

Para: gilberto@interconsultsp.com.br; 'Roberto Oliveira' roberto@interconsultsp.com.br;

Envio: 12/07/2011 13:13:49

Giba,

Favor providenciar o seguinte projeto para a **DISTRIBUIDORA**:

Fat: 12/07/11

Vecto: 15/07/11

Devolução Líquida: R\$ 200.000

Beto, Favor programar 2 entregas de CF com R\$ 100.000 em cada.

Se precisar dividir em 3 não tem problema.

Depois me avise as datas que foram confirmadas as entregas para avisar o Cliente.

Absssss

De: Jose Sardinha [mailto:joses@comolatti.com.br]

Enviada em: terça-feira, 12 de julho de 2011 12:54

Para: claro.gabriel@yahoo.com.br

Assunto: Valores

Caro Gabriel

Vou precisar de R\$ 200.000,00 que poderá ser em dois lotes, peço enviar-me os documen

Forte abraço.

José Álvaro Sardinha

Grupo Comolatti - Matriz - Finanças e RH

Fone: 55 11 3155-7110 / Fax 55 11 3155-7170

mailto: joses@comolatti.com.br / www.comolatti.com.br

Assunto: ENC: Distribuidora e Tiete

De: Gabriel (yahoo) claro.gabriel@yahoo.com.br

Para: Gilberto de Souza /O=FIRST ORGANIZATION/OU=EXCHANGE ADMINISTRATIVE GROUP (FYDIBOHF23SPDLT)/CN=RECIPIENTS/CN=Gilberto de Souza;

CC: Luis Roberto Claro de Oliveira /O=FIRST ORGANIZATION/OU=EXCHANGE ADMINISTRATIVE GROUP (FYDIBOHF23SPDLT)/CN=RECIPIENTS/CN=Luis Roberto Claro de Oliveira;

Envio: 07/05/2012 16:55:31

Giba,

Favor faturar os seguintes projetos:

TIETE 1

Dev. Líquida = R\$ 100 mil

Fat = 07/05

Vecto = 09/05

Data Dev = 09/05

TIETE 2

Dev. Líquida = R\$ 100 mil

Fat = 24/05

Vecto = 28/05

Data Dev = 30/05

DISTRIBUIDORA

Dev. Líquida = R\$ 100 mil

Fat = 11/05

Vecto = 14/05

Data Dev = 16/05

Qualquer dúvida me avise.

Abraços,

Assunto: ENC: Distribuidora
De: Gabriel (yahoo) claro.gabriel@yahoo.com.br
Para: Gilberto de Souza /O=FIRST ORGANIZATION/OU=EXCHANGE ADMINISTRATIVE GROUP (FYDIBOHF23SPDLT)/CN=RECIPIENTS/CN=Gilberto de Souza;
CC: Luis Roberto Claro de Oliveira /O=FIRST ORGANIZATION/OU=EXCHANGE ADMINISTRATIVE GROUP (FYDIBOHF23SPDLT)/CN=RECIPIENTS/CN=Luis Roberto Claro de Oliveira;
Envio: 12/06/2012 19:32:01

Gibão,

Favor providenciar para **Distribuidora**:

Fat = 13/06
Vecto = 18/06
Dev. Liq = R\$ 100 mil
Entrega = 20/06

Abraços,

Gabi

Assunto: ENC: Distribuidora
De: Gabriel (yahoo) claro.gabriel@yahoo.com.br
Para: Giba /O=INTERCONSULT EMPRESARIAL LTDA/OU=EXCHANGE ADMINISTRATIVE GROUP (FYDIBOHF23SPDLT)/CN=RECIPIENTS/CN=Gilberto de Souza4e9; Roberto /O=INTERCONSULT EMPRESARIAL LTDA/OU=EXCHANGE ADMINISTRATIVE GROUP (FYDIBOHF23SPDLT)/CN=RECIPIENTS/CN=Luiz Roberto Claro de Olive;
Envio: 30/08/2012 19:29:16

Giba,

Favor providenciar o projeto abaixo para **DISTRIBUIDORA**:

Data Fat = 31/08/12
Dev. Liquida = R\$ 100 mil
Vecto = 04/09/12
Entrega = 03/09 ou 04/09 (Vou confirmar a data)

Abraços,

Gabi

De: Jose Sardinha [mailto:joses@comolatti.com.br]
Enviada em: quinta-feira, 30 de agosto de 2012 08:23
Para: Gabriel Claro (Interconsult) (claro.gabriel@yahoo.com.br)
Assunto: Material de Embalagem

Gabriel
Tudo bem? Espero que sim.
Para o dia 04.09.12, vou precisar de 100k em material de embalagem, seria possível?
O faturamento será contra **Distribuidora** Automotiva S/A.
abcs

José Álvaro Sardinha
Grupo Comolatti - Matriz – Superintendente Administrativo

Assunto: RES: Distribuidora
De: Giba /o=Interconsult Empresarial LTDA/ou=Exchange Administrative Group (FYDIBOHF23SPDLT)/cn=Recipients/cn=Gilberto de Souza4e9
Para: 'claro.gabriel@yahoo.com.br' claro.gabriel@yahoo.com.br;
Envio: 25/03/2013 14:13:22

Gabi,

segue conforme abaixo.

Abss.

De: Gabriel (yahoo) [mailto:claro.gabriel@yahoo.com.br]
Enviada em: sexta-feira, 22 de março de 2013 11:22
Para: Giba
Assunto: ENC: Distribuidora

Giba,

Mesmo estando na ST meu pai pediu par fazer um projeto bruto de R\$ 15.000.000,00.
Coloque o custo como 9,25%... que é o benefício que ele terá.
Lembre que a coluna do custo desta planilha tem que ser multiplicado por 6 vezes para chegar ao custo em Real.

Qualquer dúvida me avise.

Abraços,

Concluindo, por mais que a recorrente possa tentar mostrar que desconhecia ou que não fez parte do esquema detectado (nesse sentido, formalizou ação judicial contra a Claro Advogados), a troca de mensagens – indelével, - revela pleno conhecimento e consentimento do que está sendo planejado e executado.

Desse modo, o trabalho do Fisco se mostrou irretocável e deve ser mantido, pelo que nego provimento ao recurso voluntário neste tópico.

I.III) DOS LANÇAMENTOS REFLEXOS DE CSLL

Acerca da dedutibilidade de tais valores da base de cálculo da CSLL, recorde-se que referida contribuição tem como base de cálculo o lucro líquido do período com os ajustes determinados na respectiva legislação, conforme dicção dos artigos 248 e 277, RIR/1999:

Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º, Lei nº 7.450, de 1985, art. 18, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º).

Art. 277. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 11).

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

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

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

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

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

Pelos motivos expostos, em relação a este item – “glosa de despesas” – no valor de R\$ 26.553.878,58, nego provimento ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos.

II - DOS LANÇAMENTOS DE IRRF – PAGAMENTOS SEM CAUSA

Neste tópico, entendeu o Fisco, “À luz de tudo o que foi dito e comprovado no decorrer deste Relatório, a legislação determina que, a pessoa jurídica que efetuar a entrega de recursos a terceiros ou a sócios, acionistas ou titulares, contabilizados ou não, **cuja operação ou causa não comprove mediante documentos hábeis e idôneos**, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa, nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995”. (TVF – fls. 14647).

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

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

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

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

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

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

Conforme explicitado no TVF (fls. 14653):

11.12. No anexo denominado “IRRF Pagamentos DISTRIBUIDORA 2013.pdf”, listamos os pagamentos efetuados para cada fornecedor, com os valores brutos e líquidos de retenções, incluindo eventual IRRF já pago, conforme o caso. Tal valor será reajustado nos termos dos §§ 2º e 3º do artigo 61 da Lei nº 8.981.

Irresignada a recorrente refutou o trabalho fiscal, rebateu a decisão recorrida, discorreu sobre o que entende acerca da matéria, suscitou o caráter sancionatório do IRRF previsto no artigo 61, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 e assentou que “Assim, ainda que os pagamentos realizados pela Impugnante ao escritório Claro Advogados fossem pagamentos sem causa, o

lançamento de IRRF ora impugnado deve ser considerado improcedente, uma vez que tais valores já deram origem à outra consequência fiscal, qual seja, a glosa e decorrente cobrança de suposto crédito tributário de IRPJ”. (RV – fls. 16958).

Tece outras considerações, reporta-se ao PN nº 01/2002, diz que o IRRF tem natureza de antecipação de tributo devido, reitera o pedido de diligência feito quando da impugnação inaugural e conclui que “*O IRRF cobrado nos termos do artigo 61 da Lei nº 8.981/95 é uma sanção, e, conseqüentemente sua cobrança não pode coexistir com a glosa de despesas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e com a aplicação de multa qualificada de 150%*” (ibidem – fls. 16962).

Em suma, discorda dos lançamentos concomitantes de glosa das despesas no âmbito do IRPJ e da CSLL e do IRRF na forma do artigo 61, da Lei nº 8.891/1995.

Equivoca-se a recorrente.

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

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

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

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

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

Desse modo, não há que se falar em “penalização” nem que poderia se estar diante de uma dupla tributação, a primeira pela glosa das despesas tidas como desnecessárias ou não comprovadas, a segunda pelos pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado.

Nem se alegue, no mesmo tom, que o documento adotado pelo Fisco seria o mesmo e isso poderia levar à sua invalidação por duplicidade.

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

Em outro dizer, uma situação é a indedutibilidade da despesa por não ser necessária, usual, normal e não restar comprovada (artigo 299, do RIR/1999). Outra, o pagamento que se fez nesta mesma operação e que se revelou sem qualquer causa, sem comprovação de sua finalidade e foi direcionado a empresas “fantasmas” ou nascidas meramente para servir de canal para o recebimento destes recursos, caso incontestado dos autos (artigo 61, da Lei nº 8.981/1995).

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

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

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

“No presente caso, portanto, há duas incidências distintas: 1) o IRRF exigido da 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.

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

A propósito:

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

O art. 61 da Lei nº 8.981/1995, alcança todos os pagamentos efetuados a beneficiários não identificados ou cuja operação ou causa não é comprovada, independente de quem seja o real beneficiário dele (sócios/acionistas ou terceiros, contabilizados ou não), elegendo a pessoa jurídica responsável pelo pagamento efetivamente comprovado com responsável pelo recolhimento do imposto de renda devido pelo beneficiário, presumindo-se que assumiu o ônus pelo referido pagamento. (Ac. 1302-002.549 – Sessão de 20/02/2018 – Rel. Luiz Tadeu Matosinho Machado).

E nessa 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção, consoante Ac. nº 1402-002.210, sessão de 08/06/2016, relatoria do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

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

Ano-calendário:2009,2010

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

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

E na Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1ª Turma (com destaques acrescidos):

Acórdão nº 9101-004.543, de 07/11/2019 ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF) Ano-calendário: 2010, 2011 CONCOMITÂNCIA DE INCIDÊNCIA DE IRPJ/CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS E DE IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA

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

Acórdão nº 9101-002.605, de 15/03/2017 ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF Ano-calendário: 2004, 2005 LANÇAMENTO REFLEXO DO IRPJ. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS E/OU SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU SUA CAUSA.

Procedente o lançamento que exige imposto de renda na fonte na situação em que o contribuinte, devidamente intimado, não logrou identificar os beneficiários de pagamentos e, cumulativamente, comprovar a operação correspondente e/ou sua causa. Não há qualquer incompatibilidade intrínseca entre o regime do lucro real e o lançamento de IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa. As bases jurídicas para a incidência do IRPJ/Lucro Real e do IR/Fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado ou sem causa são completamente distintas.

Por fim ainda que não suscitada pela interessada, mas pela sua natureza de matéria de ordem pública, destaco inexistir qualquer decadência a afetar os lançamentos, em face de Súmula do CARF em plena vigência, *verbis*:

Súmula CARF nº 114

O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN.

Sendo os pagamentos realizados em 2013 e a autuação perpetrada e cientificada em 2018, não há decadência.

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

III) DOS LANÇAMENTOS DE MULTA ISOLADA POR INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS MENSAS

Em consequência dos demais lançamentos realizados, houve apuração, pelo Fisco, de “falta ou insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais relativamente ao IRPJ e à CSLL”, conforme abaixo (fls. 14520 e 14532, respectivamente):

MULTA OU JUROS ISOLADOS	
INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA	
Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.	
Fato Gerador	Multa
28/02/2013	1.074.589,88
31/05/2013	15.446,75
31/08/2013	602.281,48
30/09/2013	898.541,38
31/12/2013	986.745,01
Enquadramento Legal	
Fatos geradores ocorridos entre Entre 28/02/2013 e 31/12/2013:	
Arts. 222 e 843 do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07	

MULTA OU JUROS ISOLADOS	
INFRAÇÃO: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA	
Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.	
Fato Gerador	Multa
28/02/2013	389.732,36
31/05/2013	5.560,83
31/08/2013	177.244,18
30/09/2013	259.511,19
31/12/2013	145.452,19
Enquadramento Legal	
Fatos geradores ocorridos entre Entre 28/02/2013 e 31/12/2013:	
Art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/072007	
Art. 28 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 49 da Lei nº 12.715/12.	

Nas palavras do condutor do feito, “Considerando-se que os valores das notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas ALFACOM e CLARO ADVOGADOS foram deduzidos indevidamente como custos na apuração, com base em balanços ou balancetes de suspensão ou redução, do Imposto de Renda mensal por Estimativa e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido mensal por Estimativa no ano-calendário de 2103, as bases de cálculo mensal do IRPJ e da CSLL estimativa devem ser recompostas. Em outras palavras, deve-se fazer novo cálculo para apuração de eventuais insuficiências de recolhimento. Refizemos o cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa (Ficha 11 da DIPJ) para todos os meses do ano-calendário de 2013 (...) Também refizemos o cálculo da CSLL Mensal Estimativa (Ficha 16 da DIPJ) para

todos os meses dos anos-calendário de 2013 (...) Conforme demonstrado nas duas planilhas elaboradas pela fiscalização (...) verificamos que a fiscalizada apurou valor a menor de Imposto de Renda a Pagar (por estimativa) e valor a menor da CSLL a Pagar (por estimativa) em vários meses de 2013. Em decorrência do exposto no parágrafo anterior, lançamos de ofício a multa isolada de que trata o art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, sobre os valores do IRPJ sobre base de cálculo estimada e da CSLL sobre a base de cálculo estimada que deixaram de ser efetuados” (TVF – fls. 14642/14643).

A esse posicionamento se contrapôs a recorrente de forma veemente alegando que, *“pelo fato de o pagamento das estimativas mensais corresponder a meras antecipações de tributo devido, eventual multa pelo seu não recolhimento somente poderá ser exigida se a ausência de recolhimento das estimativas mensais for verificada pela fiscalização até o encerramento do exercício em que tais recolhimentos eram devidos, já que na apuração do lucro real o contribuinte ficará obrigado ao pagamento do valor total do IRPJ e da CSLL, ao final devidos para aquele ano-calendário”*. (RV – fls. 16975 – negrito no original).

Para acrescentar, *“Assim, após encerrado o ano-calendário, tendo o contribuinte apurado o valor total devido a título de IRPJ e CSLL, caso a fiscalização verifique a ocorrência de algum erro ou recolhimento a menor, somente poderá imputar ao contribuinte a multa de ofício”*. (ibidem).

E concluir que, *“Diante do exposto, resta claro que deve ser integralmente cancelada a multa isolada aplicada em razão da suposta falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, durante o ano-calendário de 2013, (i) por impossibilidade de aplicação de tal penalidade após encerrado o ano-calendário a que se refere a autuação e (ii) sob pena de incorrer em bin in idem ou, ao menos, em razão de afronta ao princípio consunção, conforme vem sendo decidido pelo CARF e pelo Superior Tribunal de Justiça”* (RV – fls. 16978).

Pois bem, a respeito de uma possível concomitância dos lançamentos de multas isoladas com a multa de ofício presente nos autos de infração, de minha parte sempre profilei com os que entendem estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, ou seja, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada.

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

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

Posição plenamente avalizada a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº MP 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

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

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

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

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, quando adotou a redação em que afirma "serão aplicadas as seguintes multas", deixa clara a necessidade de aplicação da multa de ofício isolada, em razão do recolhimento a menor de estimativa mensal, cumulativamente com a multa de ofício proporcional, em razão do pagamento a menor do tributo anual, independentemente de a exigência ter sido realizada após o final do ano em que tornou-se devida a estimativa. (Acórdão nº 9101- 002.777 - Sessão de 6 de abril de 2017).

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

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

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

No caso em apreço, aplica-se a Súmula CARF nº 105 apenas para períodos anteriores à publicação da Medida Provisória nº 351, de 2007. (Ac. 9101-003.307 - 1ª Turma - Sessão de 17/01/2018 - Relatora – Adriana Gomes Rêgo):

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

Por fim, nem se queira invocar os dizeres da Súmula CARF nº 105, posto que ali se cuida de fatos anteriores a 2005, o que não é o caso dos autos.

Assim, pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário e mantenho os lançamentos de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimentos mensais de estimativa.

IV) DA MULTA QUALIFICADA

Diz a Fiscalização acerca da qualificação da multa de ofício, com elevação do percentual a 150% (TVF – fls. 14658):

13.5. Demonstrou-se ao longo dos autos e pelos recortes legais, acima em destaque, que a fiscalizada cometeu, em tese, **crime contra a ordem tributária, incorrendo na prática de sonegação fiscal ao deduzir como custo ou despesa, na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), valores pagos a um destinatário irreal, inapto, inexistente de fato, baseada em uma operação igualmente irreal, inexistente, sem comprovação**, circunstâncias que caracterizam o **pagamento sem causa**, sujeito à incidência do IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte, à alíquota de 35%.

Com isso, ainda na visão fiscal, estariam presentes os requisitos expressos nos artigos 71 e 72, da Lei nº 4.502/1964 e artigo 1º, da Lei nº 8.137/1990, impondo a qualificação da penalidade.

De seu turno, a recorrente aduz, em síntese, que a Fiscalização, para aplicar a multa de 150%, baseou-se em presunção simples para sustentar a falsidade ideológica dos contratos e das notas fiscais. Assevera também que as autoridades fiscais em momento algum comprovaram a afirmação de que a impugnante já sabia da inidoneidade e da falta de capacidade operacional do escritório Claro Advogados.

Destaque-se, ainda, que a recorrente demandou judicialmente a Claro Advogados, conforme cópias nos autos (fls. 17111/17122).

Muito bem.

Com a devida vênia às bem articuladas manifestações da recorrente neste tópico (e nos demais em que trouxe sua posição), penso que os motivos ensejadores da qualificação da multa exteriorizaram-se de forma contundente nos autos.

De fato, a sólida documentação acostada pelos auditores que presidiram a ação fiscal estampa um quadro indesmentível de operações e procedimentos que visaram não só criar despesas inexistentes, com redução das bases impositivas do IRPJ e da CSLL, levando à previsão legal trazida pelo artigo 72, da Lei nº 4.502/1964, como paralela e concomitantemente, valores altíssimos foram transferidos a empresas inexistentes e depois retornaram aos que comandavam o esquema (Claro Advogados) e devolução de valores à própria recorrente.

Toda esta engenharia está detalhada e minuciosamente retratada nos autos, não havendo necessidade de maiores digressões a respeito, posto que muito dela já se falou neste voto.

Nesse cenário, outra não poderia ser a conclusão que não a de que todos os contratos celebrados pela recorrente com a empresa CLARO ADVOGADOS são ideologicamente falsos, autorizando não só a glosa dessas despesas, para fins de apuração do lucro líquido, ponto de partida tanto para a obtenção da base de cálculo do IRPJ como da CSLL, mas também a aplicação da multa de ofício qualificada, uma vez que a situação retrata efetivamente caso de fraude (além de sonegação e conluio), cujo conceito está estampado no art. 72 (**fraude**) da Lei nº 4.502/64, *verbis*:

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 a evitar ou diferir o seu pagamento.

A conduta da fiscalizada se amolda, indubitavelmente, ao conceito de fraude, na medida em que agiu de forma dolosa no sentido de impedir a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, reduzindo indevidamente o montante desses tributos, ao criar despesa sabidamente fictícia.

Idêntico raciocínio se aplica à multa qualificada sobre o IRRF, uma que apurado em razão de pagamentos decorrentes dessas mesmas operações não comprovadas ou sem causa.

Presente, portanto, a conduta tipificada na Lei nº 4.502/64, cabível a qualificação da multa de ofício promovida pela autoridade fiscal, com fulcro no art. 44, inciso I e § 1º da Lei nº 9.430, de 1996.

Todavia, no momento deste julgamento, a redação do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, naquilo que interessa ao caso discutido, tem outra configuração, trazida pelo artigo 8º, da Lei nº 14.689, de 2023, “verbis”:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#) [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

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; [\(Vide Lei nº 10.892, de 2004\)](#) [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)

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 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; [\(Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023\)](#)

Com isso, em obediência à retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c”, do CTN⁶, **o percentual da multa qualificada deve ser reduzido de 150% para 100%.**

V) DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA DE JOSÉ ÁLVARO SARDINHA E SALVADOR SARDINHA

Em face de todos os atos e fatos narrados nos autos, a Fiscalização arrolou como sujeitos passivos solidários, com fulcro no artigo 135 III, do CTN, os administradores da recorrente, Senhores JOSÉ ÁLVARO SARDINHA, CPF nº 006.320.938-11, e SALVADOR SARDINHA, CPF nº 005.995.228-87.

Mantida suas imputações pelo acórdão recorrido, acostaram recursos voluntários (fls. 16777/16797 e 16852/16872, respectivamente), rebatendo o trabalho fiscal e a decisão *a quo*, assentando resumida e basicamente os mesmos argumentos expendidos nas impugnações inaugurais, quais sejam, i) que para fundamentar a atribuição de sua responsabilidade solidária, com base no art. 135, III, do CTN, em relação a fatos geradores ocorridos no ano de 2013, as autoridades fiscais reportaram-se a fatos praticados em anos anteriores; ii) a Fiscalização limitou-se a presumir que os imputados teriam concordado com pagamentos irregulares no ano de 2013, simplesmente porque assinaram contratos e aprovaram pagamentos em anos anteriores; e,iii) a Fiscalização em nenhum momento comprovou ter havido ato doloso, ou seja, a existência de vontade dos impugnantes em agir com má-fé.

Pois bem, sem haver nenhum argumento novo ou documento que justifique uma nova visão dos fatos, e por entender que a decisão *a quo* analisou detalhadamente a matéria, tendo se pronunciado sobre todos os itens apontados pelos solidários nas impugnações (e que foram basicamente os mesmos trazidos em seus recursos voluntários), adoto como minhas e

⁶Art. 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.

como se de minha lavra pessoal fossem, na forma do artigo 50, V, § 1º, da Lei nº 9.784/1999⁷ e artigo 114, § 12, I, do RICARF vigente (Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023)⁸, as razões de decidir externadas pela decisão recorrida no **Acórdão nº 03-85.324 – 2ª Turma da DRJ/BSB, sessão de 14 de junho de 2019**, relatoria do Presidente e Relator daquela Turma, Julgador Manoel Antonio Gadelha Dias, abaixo reproduzida – (fls. 16705/16747 - todos os destaques são do original).

Inicialmente releva ressaltar que a responsabilização solidária dos administradores da pessoa jurídica se insere no tema das garantias do crédito tributário e visa, desde logo, carrear as provas necessárias para caracterizar a responsabilidade de terceiros, assegurando-lhes a apresentação de suas razões de impugnação e, por conseguinte, o exercício do direito constitucional da ampla defesa no processo administrativo, dispensando a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional de requerer o redirecionamento da execução fiscal contra sujeito passivo não incluído na Certidão de Dívida Ativa.

No presente caso, procedeu a autoridade fiscal à responsabilização solidária dos Senhores JOSÉ ÁLVARO SARDINHA e SALVADOR SARDINHA, com fundamento no artigo 135, inciso III, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), por terem esses administradores praticado atos com infração de lei.

⁷Art. 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.

⁸Art. 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

Vejamos a dicção do referido dispositivo legal, *in verbis*:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (negritei):

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (negritei)

Examinando o alcance da norma supra, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, ressaltou que, em que pese o **caput** desse artigo mencionar "*pessoalmente responsáveis*", trata este artigo de **responsabilidade solidária**.

O entendimento manifestado pela douta Procuradoria no citado parecer toma por base a jurisprudência do STJ e externa as seguintes conclusões:

"(...) c) Para efeito de aplicação do art. 135, III, do CTN, responde também a pessoa que, de fato, administra a pessoa jurídica, ainda que não constem seus poderes expressamente do estatuto ou contrato social;

d) A responsabilidade dos administradores, de acordo com a jurisprudência do STJ, não pode ser entendida como exclusiva (responsabilidade substitutiva), porquanto se admite na Corte Superior que a ação de execução fiscal seja ajuizada, ao mesmo tempo, contra a pessoa jurídica e o administrador;

e) A tese da responsabilidade substitutiva também deve ser excluída pela inexistência de norma legal de desoneração da pessoa jurídica em razão da prática de ato ilícito por parte do administrador;

f) A tese da responsabilidade subsidiária, em sentido próprio, dos administradores é incompatível com a adoção da tese da responsabilidade subjetiva, acolhida pelo STJ, visto que não se pode conceber que o terceiro, sendo sancionado pela prática de ato ilícito, condicione sua responsabilidade à inexistência de bens da pessoa jurídica, suficientes para a satisfação do crédito;

g) A tese da responsabilidade subsidiária, em sentido próprio, dos administradores também deve ser afastada em razão da jurisprudência do STJ que admite que a execução fiscal seja ajuizada, desde logo, contra sociedade e administrador; não se trata de mera questão de legitimidade, como seria no processo de conhecimento, pois que, no processo de execução, não se admite o processamento da ação sem que se tenha presente, desde o início, a exigibilidade da pretensão em face do executado;

h) Os acórdãos do STJ que fazem referência à “responsabilidade subsidiária” somente podem ser entendidos no sentido impróprio da expressão, que exige, além da existência de poderes de gerência e da prática de ilicitude pelo administrador, a ausência de pagamento pontual da obrigação tributária, e não a insolvabilidade da pessoa jurídica, o que se aproxima, na prática, da responsabilidade solidária decorrente de ato ilícito; (...)

Já no que diz respeito ao elemento subjetivo, concluiu o item 59 do mencionado parecer que se **exige apenas o dolo gênero** e não o dolo espécie, com base nos seguintes fundamentos, litteris:

“ 59. A respeito da necessidade da presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de “infração de lei” (=ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, se a lei e a jurisprudência não separam as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.”

Por outro lado, é certo que, para que a Fiscalização possa promover a responsabilização solidária dos administradores da pessoa jurídica, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN, **necessária se faz a prova cabal de que os mesmos agiram com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos**, consoante entendimento externado pelo STJ, nos seguintes precedentes:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES, VERIFICAÇÃO DA CONDIÇÃO DO SÓCIO NÃO CONSTANTE DOS AUTOS. SÚMULA Nº 07/STJ.

(...)

6. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. **Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal.** (negritei) Inexistência de responsabilidade do ex-sócio.

(...)

(STJ, 1ª Turma, REsp 327462/MG, de 04/10/2001, DJ de 18/02/2002, Rel. Min. José Delgado)”

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE ANÔNIMA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III. CTN. DIRETOR. AUSÊNCIA DE PROVA DE INFRAÇÃO À LEI OU ESTATUTO.

(...)

2. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade **ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente.** (negritei)

(...)

(STJ, 1ª Seção, ERESP 100739/SP, DJ de 28/02/2000, Rel. Min. José Delgado)”

Essa prova é absolutamente indispensável, pois, nas palavras do Min. Ari Pargendler (REsp 100739/SP, de 19/11/1998, DJ de 01/02/1999), “(...) Quem está obrigado a recolher os tributos devidos é a própria pessoa jurídica; e, não obstante ela atue por intermédio de seu órgão, o sócio-gerente (ou diretor), a obrigação tributária é daquela, e não deste. (...)”

Pois bem. Consoante relatado, a fiscalizada (DISTRIBUIDORA) adquiriu mercadorias e serviços fictícios, de empresas sem funcionamento real.

Referidas empresas - ALFACOM e a CLARO ADVOGADOS -, consoante acusação fiscal, **não** venderam produtos/mercadorias ou **não** prestaram serviços para a fiscalizada.

A impugnação apresentada pela fiscalizada (DISTRIBUIDORA) foi **parcial**, uma vez que a contribuinte se insurgiu apenas quanto à acusação de apropriação de despesas com serviços fictícios (supostamente prestados pela CLARO ADVOGADOS).

Como a fiscalizada (DISTRIBUIDORA) promoveu o pagamento da parcela do crédito tributário correspondente à referida glosa de custos (aquisição fictícia de mercadorias), as presentes impugnações, apresentadas pelos diretores, Senhores JOSÉ ÁLVARO SARDINHA e SALVADOR SARDINHA, **também são parciais**.

Conforme demonstrado quando do exame da impugnação apresentada pela contribuinte (DISTRIBUIDORA), a documentação carreada aos autos pelos Auditores-Fiscais permite, indubitavelmente, concluir que **a CLARO ADVOGADOS nunca prestou serviços de fato para a DISTRIBUIDORA**, uma vez que os contratos firmados entre a CLARO ADVOGADOS e a DISTRIBUIDORA foram **simulados, ideologicamente falsos**; criados apenas para dar uma justificativa verossímil para o pagamento de vultosas somas da DISTRIBUIDORA para a CLARO ADVOGADOS.

Esse mesmo escopo probatório permite, **de plano**, indubitavelmente, concluir que os aludidos atos praticados pela contribuinte (DISTRIBUIDORA), o foram com a participação ou consentimento de seus administradores.

Com efeito, não é crível que os Senhores JOSÉ ÁLVARO SARDINHA e SALVADOR SARDINHA, que assinaram (fls. 14.662/14.664) os aludidos contratos de prestação de serviços com a empresa CLARO ADVOGADOS não tivessem pleno conhecimento que os mesmos eram simulados.

Afinal, é inadmissível cogitar que os fatos narrados no presente caso, que retrata pagamentos de custos e despesas a certas pessoas jurídicas, envolvendo valores significativos, pudessem passar à margem do conhecimento de seus dirigentes.

De todo modo, a Fiscalização logrou produzir outras provas que confirmam que o mencionado esquema ardiloso era de pleno conhecimento dos seus dirigentes.

Veja-se, título de exemplo, a seguinte mensagem (fl. 14.659) em que JOSÉ ÁLVARO SARDINHA solicita, por e-mail, em diversas ocasiões, a entrega de

dinheiro em espécie (de forma expressa ou cifrada no texto das mensagens):

De: Jose Sardinha [mailto:joses@comolatti.com.br]
Enviada em: terça-feira, 12 de julho de 2011 12:54
Para: claro.gabriel@yahoo.com.br
Assunto: Valores

Caro Gabriel

Vou precisar de R\$ 200.000,00 que poderá ser em dois lotes, peço enviar-me os documentos.
Forte abraço.

José Álvaro Sardinha

Grupo Comolatti - Matriz - Finanças e RH

Fone: 55 11 3155-7110 / Fax 55 11 3155-7170

mailto: joses@comolatti.com.br / www.comolatti.com.br

Quanto ao diretor SALVADOR SARDINHA, vale lembrar, conforme já destacado quando do exame da impugnação da empresa fiscalizada (DISTRIBUIDORA), que a ALFACOM pagou R\$ 750 mil a FABIO DABBUR e seus familiares, referente à venda de imóvel à SALVADOR SARDINHA.

Ressalte-se, também, que o fato de as aludidas mensagens se reportarem a anos anteriores ao período fiscalizado (2013), em nada abala a sua força probante, uma vez que foi em razão dessas relações espúrias anteriores que os mencionados contratos de prestação de serviços foram assinados, implicando a obrigação de pagamentos em períodos posteriores, inclusive o fiscalizado (2013).

Por fim, cabe ressaltar que, consoante informação (fls. 14.633 e 14.661, TVF) dos próprios agentes fiscais, o Senhor SALVADOR SARDINHA foi diretor da empresa DISTRIBUIDORA **até 05 de novembro de 2013**, o que foi confirmado pelo impugnante (fl. 15.105), razão pela qual deve ser afastada sua responsabilidade solidária para os fatos geradores posteriores a essa data.

Nessa conformidade, é se rejeitar as alegações do impugnante Senhor JOSÉ ÁLVARO SARDINHA e de se acolher, em parte, as alegações do impugnante Senhor SALVADOR SARDINHA, apenas para afastar a sua responsabilidade solidária para os **fatos geradores posteriores a 05 de novembro de 2013**.

Adicionalmente, acrescento mais situações em que os imputados mostram estar cientes das operações em andamento, por exemplo, quando Álvaro comparece dando o “de acordo” para o pagamento à LPB de valores que originalmente seriam devidos a CLARO ADVOGADOS:

São Paulo, 21 de Dezembro de 2012.

À

Distribuidora Automotiva S/A

Att.: Sr. José Sardinha

Referente: Autorização de faturamento

Prezados senhores,

Conforme contrato firmado entre a Distribuidora Automotiva S.A. e Claro Advogados Associados em 21/10/2010, solicitamos a autorização do faturamento que segue abaixo:

Razão Social	LPB Empresarial e Participações Ltda.
CNPJ	13.470.262/0001-61
Endereço	Av. das Nações Unidas, 12.399 – 7ª Andar - CJ. 79A
CEP / Cidade / Estado	04578-000 / Brooklin Paulista / São Paulo
Descrição do Serviço	Consultoria Tributária
Valor Bruto	R\$ 701.416,00
Data do faturamento	28/12/2012
Condição de pagamento	Contra Apresentação

Atenciosamente,


Claro Advogados Associados


De acordo:
Distribuidora Automotiva S/A

E em troca de e-mails:

Assunto: ENC: Distribuidora

De: Gabriel (yahoo) claro.gabriel@yahoo.com.br

Para: Giba /O=INTERCONSULT EMPRESARIAL LTDA/OU=EXCHANGE ADMINISTRATIVE GROUP (FYDIBOHF23SPDLT)/CN=RECIPIENTS/CN=Gilberto de Souza4e9; Roberto /O=INTERCONSULT EMPRESARIAL LTDA/OU=EXCHANGE ADMINISTRATIVE GROUP (FYDIBOHF23SPDLT)/CN=RECIPIENTS/CN=Luiz Roberto Claro de Olive;

Envio: 30/08/2012 19:29:16

Giba,

Favor providenciar o projeto abaixo para **DISTRIBUIDORA**:

Data Fat = 31/08/12

Dev. Liquida = R\$ 100 mil

Vecto = 04/09/12

Entrega = 03/09 ou 04/09 (Vou confirmar a data)

Abracos,

Gabi

De: Jose Sardinha [mailto:joses@comolatti.com.br]

Enviada em: quinta-feira, 30 de agosto de 2012 08:23

Para: Gabriel Claro (Interconsult) (claro.gabriel@yahoo.com.br)

Assunto: Material de Embalagem

Gabriel

Tudo bem? Espero que sim.

Para o dia 04.09.12, vou precisar de 100k em material de embalagem, seria possível?

O Faturamento será contra **Distribuidora** Automotiva S/A.

abcs

José Álvaro Sardinha

Grupo Comolatti - Matriz – Superintendente Administrativo

Fone: 55 11 3155-7110 / Fax 55 11 3155-7080

mailto: joses@comolatti.com.br / www.comolatti.com.br

Assunto: Enc: DADOS TIETÊ OESTE

De: Gabriel Claro claro.gabriel@yahoo.com.br

Para: Gilberto gilberto@interconsultsp.com.br; Inaldo inaldo.m@gmail.com;

Envio: 03/10/2011 20:51:37

Giba/ Inaldo,

Não conseguimos o Carro Forte, amanhã a tarde vcs podem entregar para a Rosangela da **Distribuidora**?

Abracos,

Gabi

From: Jose Sardinha <joses@comolatti.com.br>

Date: Mon, 3 Oct 2011 18:36:05 -0300

To: Gabriel Claro<claro.gabriel@yahoo.com.br>

Subject: RES: DADOS TIETÊ OESTE

De acordo

De: Gabriel Claro [mailto:claro.gabriel@yahoo.com.br]

Enviada em: segunda-feira, 3 de outubro de 2011 16:25

Para: Jose Sardinha

Assunto: RES: DADOS TIETÊ OESTE

Prezado José,

Estou com dificuldades para confirmar com a Transportadora a entrega das 100 caixas. Mas já disponibilizei um carro próprio para entrega.

Posso pedir para entregar amanhã? Os anteriores entreguei para a Rosangela Passarini, continua igual?

Abracos,

Gabriel

E, mais ainda, quando assinaram, em conjunto, as dezenas de supostos contratos de mútuo firmado entre a recorrente, a Claro Advogados e a Alfacom (fls. 15215/15339), com os quais se intentou dar suporte às expressivas transações financeiras detectadas pelo Fisco.

Exemplificativamente (fls. 15217, 15252, 15258, 15339):

INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONTRATO DE MÚTUA E OUTRAS AVENÇAS CELEBRADO EM 31/10/2011

valor do crédito rotativo e honorários advocatícios de 10% sobre o total.

8- Fica eleito o Foro da Comarca de São Paulo para solução de quaisquer litígios decorrentes deste contrato, em especial para cobrança judicial da dívida ora confessada, em caso de inadimplência.

Estando assim combinadas, as partes assinam este instrumento em duas vias, diante de duas testemunhas.

São Paulo, 31 de Outubro de 2011.

CREDITADORA: Distribuidora Automotiva S.A.

CREDITADO: Alfacom S.A.

AVALISTA: Biovally S.A.

Tal alteração será efetuada com o conhecimento das PARTES e se regerá pelas mesmas bases acordadas no **INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONTRATO DE MÚTUA E OUTRAS AVENÇAS** original, cujo teor, em sua integralidade, permanecerá inalterado.

E por estarem assim justas e contratadas, assinam o presente contrato em 2 (duas) vias de igual teor e forma, para que produzam idênticos efeitos, na presença de 2 (duas) testemunhas abaixo assinadas.

São Paulo, 25 de junho de 2012.

DISTRIBUIDORA AUTOMOTIVA S.A.
Por: JOSÉ ÁLVARO SARDINHA
Diretor

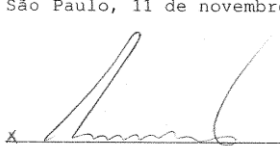
ALFACOM S.A.
Por: Marcus Richetti

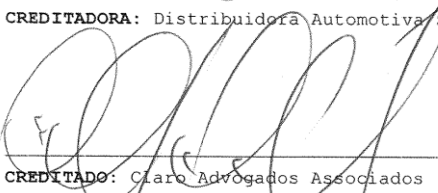
BIOVALLY S.A.

INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONTRATO DE MÚTUO E OUTRAS AVENÇAS CELEBRADO EM 11/11/2013

Estando assim combinadas, as partes assinam este instrumento em duas vias, diante de duas testemunhas.

São Paulo, 11 de novembro de 2013.

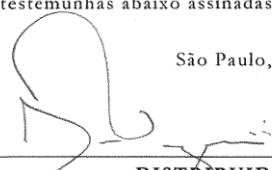

CREDITADORA: Distribuidora Automotiva S.A.


CREDITADO: Claro Advogados Associados

Tal alteração será efetuada com o conhecimento das PARTES e se regerá pelas mesmas bases acordadas no **INSTRUMENTO PARTICULAR DE CONTRATO DE MÚTUO E OUTRAS AVENÇAS** original, cujo teor, em sua integralidade, permanecerá inalterado.

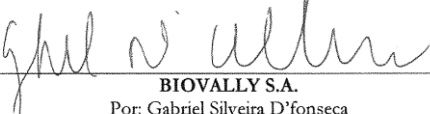
E por estarem assim justas e contratadas, assinam o presente contrato em 2 (duas) vias de igual teor e forma, para que produzam idênticos efeitos, na presença de 2 (duas) testemunhas abaixo assinadas.

São Paulo, 25 de março de 2013.


DISTRIBUIDORA AUTOMOTIVA S.A.
 Por: JOSÉ ÁLVARO SARDINHA
 Diretor


 Por: SALVADOR SARDINHA
 Diretor


ALFACOM S.A.
 Por: Marcus Richetti


BIOVALLY S.A.
 Por: Gabriel Silveira D'fonseca

Em síntese, provas incontestes que fragilizam os argumentos dos recorrentes

Pelo exposto, voto por i) negar provimento ao recurso voluntário de JOSÉ ÁLVARO SARDINHA; ii) dar provimento parcial ao recurso voluntário de SALVADOR SARDINHA, apenas para afastar a sua responsabilidade solidária para os **atos geradores posteriores a 05 de novembro de 2013**.

VI) DO RECURSO DE OFÍCIO

Em razão a exoneração parcial da responsabilidade solidária atribuída a SALVADOR SARDINHA pela decisão *a quo*, no caso, afastando a sua imputação para os períodos posteriores a 05 de novembro de 2013, a presidência da 2ª Turma da DRJ/BSB recorreu de ofício a este Colegiado.

Considerando que, na forma tratada no item precedente, este Relator comungou do mesmo pensamento, ou seja, pelo afastamento da responsabilização a partir de 05/11/2013 do referido imputado, cabe NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, mantido por seus próprios fundamentos.

VII) DOS JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Há também questionamento da interessada sobre este tema (RV – fls. 16970/16973).

A matéria não comporta maiores digressões, pois trata-se de matéria sumulada, de observância obrigatória pelos Conselheiros:

Súmula CARF nº 108

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

CONCLUSÃO

Por tudo o que se expôs, relatou e consta dos autos, encaminho meu voto no sentido de, i) afastar a preliminar de diligência, por desnecessária (Súmula CARF nº 163); ii) no mérito, ii.i) negar provimento ao recurso voluntário da recorrente para, ii.i.i) manter os lançamentos de IRPJ e de CSLL, infração “glosa de despesas”; ii.i.ii) manter os lançamentos de IRRF por pagamentos sem causa – artigo 61, da Lei nº 8.981/1995; ii.i.iii) manter os lançamentos de multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas mensais; ii.i.iv) manter a multa de ofício qualificada aplicada, reduzindo seu percentual a 100% por força da atual redação do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, trazida pelo artigo 8º, da Lei nº 14.689, de 2023 e em obediência à retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c”, do CTN; ii.i.v) manter a incidência dos juros sobre a multa de ofício, nos termos da Súmula CARF nº 108; iii) negar provimento ao recurso voluntário do responsável solidário JOSÉ ÁLVARO SARDINHA, mantendo integralmente sua sujeição passiva, nos termos do artigo 135, III, do CTN; iv) dar provimento parcial ao recurso voluntário do responsável solidário SALVADOR SARDINHA para afastar sua imputação exclusivamente para os fatos ocorridos a partir de 05/11/2013; v) negar provimento ao recurso de ofício.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Relator

ACÓRDÃO 1402-007.056 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10845.724719/2018-99

DOCUMENTO VALIDADO