



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10872.720283/2015-99  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **1402-001.822 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 14 de maio de 2024  
**Assunto**  
**Recorrente** PRIME CONSULTORIA E PARTICIPACAO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Piza Di Giovanni - Relator

(documento assinado digitalmente)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alessandro Bruno Macedo Pinto, Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Paulo Mateus Ciccone (Presidente)

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário e de ofício interpostos em face do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, referente a Auto de Infração de IRPJ e CSLL, lavrado em 15/12/2015, anos de 2010 a 2013, o qual glosou despesas.

A Recorrente tem por objeto social, entre outras atividades, a realização de negócios financeiros e a prestação de serviços de consultoria em geral.

Esclareceu a Recorrente que em 25/04/2008, a Telemar Norte Leste S.A. ("Telemar") celebrou acordo para adquirir o controle da Brasil Telecom S.A. ("Brasil Telecom") e se comprometeu a pagar R\$ 139.270.000,00 às Partes *Opportunity* para solucionar as disputas que afetavam a gestão e controle da Brasil Telecom.

Aduz a Recorrente que diversos ataques foram perpetrados contra as Partes *Opportunity* com objetivo de assumir o controle da Brasil Telecom e obter imunidade em relação aos crimes cometidos, provocando danos significativos às Partes *Opportunity* e que o montante

Fl. 2 da Resolução n.º 1402-001.822 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10872.720283/2015-99

pago pela Telemar se mostrava insuficiente para indenizar a integralidade desses danos, exigindo ações complementares. Com isso, as partes, então, acordaram que a Telemar deveria efetuar o pagamento em favor de um terceiro que, após uma arbitragem, repartiria o montante entre os beneficiários (fls. 292).

O terceiro escolhido foi a Prime, ora Recorrente, que firmou contrato oneroso no qual intitula de prestação de serviço (“Agency Agreement” ou “Contrato”) com as Partes Opportunity, no qual se obrigou a custodiar e investir a quantia paga pela Telemar até o fim da arbitragem, que definirá a parte cabível a cada uma das Partes Opportunity. O Contrato teria vigência de 5 anos, renovável por igual período, e a Prime receberia USD 250 mil, sem direito à remuneração adicional.

Nesse cenário, alega a Recorrente que figurou como agente depositária no contrato de Agency Agreement firmado entre 22 (vinte e duas) partes principais (Partes Opportunity), de um lado, e a Telemar Norte Leste S.A., do outro. Por meio desse contrato foi acordado que a Telemar pagaria o montante de R\$ 139.270.000,00 (cento e trinta e nove milhões, duzentos e setenta mil reais) às Partes Opportunity e essas, em troca, se comprometeriam a “induzir a liberação de certos processos judiciais”.

Relata a Recorrente que nesse contexto, foram atribuídos dois deveres distintos à Recorrente: primeiro, o dever de manter sob a sua guarda os recursos a serem pagos pela Telemar Norte Leste S.A. às Partes Opportunity, enquanto não fixado, em arbitragem, os valores a serem efetivamente pagos a cada uma das 22 (vinte e duas) partes principais; e, segundo, o dever de distribuir, após decisão arbitral, o montante cabível a cada beneficiário, correspondente à soma do valor integral custodiado e seus respectivos rendimentos. Como forma de remunerar a Recorrente pela prestação desses serviços, foi previsto no Agency Agreement uma comissão no valor de US\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil dólares), a ser paga no momento de entrega do valor custodiado aos beneficiários.

Nesse cenário a autoridade fazendária glosou despesas contabilizadas pela recorrente, em relação a rendimentos financeiros de valores, em seu entendimento, sob sua custódia, e que decorrem de contrato de prestação de serviços.

De acordo com a autoridade fiscal, os valores lançados pela Recorrente na conta n.º. 4.1.9.0.0.00.099-4 (Outras despesas operacionais) **correspondentes aos rendimentos de recursos de terceiros por ela custodiados não seriam despesas necessárias e usuais para o desempenho da sua atividade, mas configurariam verdadeiro acréscimo ao seu patrimônio próprio.**

A autoridade fazendária entendeu que a recorrente é titular dos rendimentos, que a recorrente não teria comprovado a ocorrência das despesas que contabilizou, e que não poderia contabilizar dedução, uma vez de que havia pedido restituição de valores recolhidos.

Portanto, o cerne das autuações fiscais seria a glosa das despesas, por supostamente não atenderem aos requisitos previstos no art. 299, do RIR/99 e corresponderem a receitas passíveis de tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

Como fundamento para realizar a glosa de despesas com o conseqüente lançamento, a Autoridade Fiscal sustentou não ter ficado comprovada a realização de tais

Fl. 3 da Resolução n.º 1402-001.822 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10872.720283/2015-99

despesas devido ao fato destas supostamente não terem sido incorridas, pagas e enquadradas como essencial para o funcionamento da sociedade (conforme itens 21 a 23 do Termo de Verificação Fiscal).

De acordo com relato da DRJ, conforme respectivo Contrato Social, a Recorrente tem por objeto social:

- (i) a elaboração de estudos, análises e consultoria em geral,
- (ii) a aquisição de bens e direitos, bem como a realização de negócios financeiros;
- (iii) a participação em consórcios e em outras sociedades, como consorciada, sócia, quotista ou acionista (fls. 162 e seguintes).

A autoridade fiscal relatou que intimou a empresa a apresentar documentação comprobatória dos valores informados nas seguintes linhas das DIPJs dos anos de 2010 a 2013:

“Outras Receitas Financeiras”,

“Outras Despesas Financeiras” e

“Outras Despesas não Relacionadas nas Linhas Anteriores” da Ficha 06

A (Demonstração do Resultado);

“Valores Mobiliários” da Ficha 36 A (Ativo – Balanço Patrimonial); e

“Outras Contas” da Ficha 37 A (Passivo – Balanço Patrimonial).

Em resposta, a Recorrente apresentou os Razões Contábeis das contas Títulos de Renda Fixa, Outras Despesas Operacionais, Outras Contas a Pagar, Certificado de Depósito Bancário, Títulos de Renda Fixa – Bradesco, Fundo de Renda Fixa – Opportunity, Opportunity Top DI, TG Fundo de Investimento em Cotas de Fundo de Investimentos Multimercado, Fundos de Renda Fixa – BNY Mellon e TF Fundo de Investimento em Cotas de Fundo de Investimentos Multimercado.

Destacou o Auditor Fiscal que, segundo informou o contribuinte, todos os itens relacionados com a conta “Outras Despesas Operacionais” foram contabilizados conforme “Agency Agreement”, documento de fls. 213-264.

Diante disso, emitiu nova intimação solicitando que o contribuinte apresentasse a justificativa pormenorizada do lançamento a título de *Outras Despesas Operacionais* indicando os pontos do “Agency Agreement” que utilizaram para embasar tais registros contábeis e fiscais. Atendendo a intimação, a empresa respondeu que o “lançamento a título de outras Despesas Operacionais foi embasado na cláusula 1 do “Contrato de Agência”.

A fiscalização fez a seguinte análise sobre a documentação:

**19. A fiscalizada, após reconhecer as receitas financeiras anuais de R\$15.978.933,98 (AC2010), R\$21.946.502,38 (AC2011), R\$20.001.506,47 (AC2012) e R\$22.371.319,05 (AC2013), seja por intermédio do item 23 da Ficha 06A, seja por meio**

Fl. 4 da Resolução n.º 1402-001.822 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10872.720283/2015-99

*das contas contábeis 3.1.2.1.0.00.001-0 (AC2010), 3.1.2.1.0.00.012-0 e 3.1.2.1.0.00.020-9 (AC2011), 3.1.2.1.0.00.020-9 e 3.1.2.1.0.00.023-0 (AC2012) e 3.1.2.1.0.00.023-0 (AC2013) que ao final dos respectivos exercícios sociais foram encerradas em contrapartida de resultado, conforme razões das citadas contas, utilizou-se de despesas ditas operacionais, registradas na conta contábil 4.1.9.0.0.00.099-4, com o único objetivo de "zerar" o resultado a ser obtido pela mesma.*

20. A fiscalizada buscou comprovar a despesa supostamente realizada, apresentando tão somente a indicação da cláusula 01 do contrato realizado entre as partes integrantes do já acima mencionado "Contrato de Agência", reproduzida a seguir:

(...)

*Fica evidente que não restou demonstrada a realização de tais despesas devido ao fato de a mesma sequer ter incorrido e tão pouco paga. E mesmo que houvesse incorrido, pode-se afirmar que não se enquadrariam como essencial para o funcionamento da sociedade, e tampouco caracterizada como "usual, costumeira ou ordinária dentro da aceção de habitualidade na espécie do negócio".*

*Observe ainda que no Diário dos anos de 2010 a 2013 não há registros de despesas operacionais usuais tais como energia elétrica, água, telefonia, informática, sem as quais nenhuma empresa é capaz de operar nem mesmo aquelas relacionadas a serviços contábeis, de administração, informática, contas a receber, contas a pagar, tesouraria, financeiro, contabilidade, fiscal, tributário, recursos humanos ou jurídico o que demonstra a redução quase que integral das receitas auferidas com a dita despesa operacional calcada na cláusula 1 do "Contrato de Agência", excetuando-se algumas irrelevantes despesas relacionadas a Manutenção de C/C e outras relacionadas a Registros em Cartórios.*

23. Portanto, não restou outra opção a esta fiscalização senão efetuar a GLOSA DAS DESPESAS embasadas pela fiscalizada na Cláusula 1 do "Contrato de Agência", tomando por base a evidente e total falta de fundamentação legal que sustente tais despesas como operacionais, nem tampouco como dedutíveis na apuração do lucro contábil e fiscal.

24. Isto posto, a fiscalização apurou as despesas objeto de glosa tendo por base os registros contábeis constantes do Razão da Conta 4.1.9.0.0.00.099-4 - Outras Despesas Operacionais individualizados por período de apuração conforme tabela abaixo: (...)"

Com isso, a autoridade fiscal procedeu ao lançamento de ofício.

A então Impugnante apresentou, em 26/01/2016, informação no sentido de que em 2008 a Telemar iniciou tratativas para a aquisição do controle da Brasil Telecom S.A. ("Brasil Telecom"), o qual vinha sendo objeto de acirradas disputas judiciais e que a Telemar pretendia, por diversos motivos, que fossem encerradas todas as disputas judiciais existentes que pudessem eventualmente prejudicar a aquisição do controle, bem como evitar disputas futuras relacionadas a fatos ocorridos durante a tomada de controle da Brasil Telecom pelos Fundos de Pensão e Citibank. Nesse sentido, em 25/04/2008, firmou contrato com pessoas físicas e jurídicas que eram partes nas disputas existentes, bem como com outras partes que, por segurança, entendia que deveriam fazer parte do acordo (fls. 586 e ss.).

Fl. 5 da Resolução n.º 1402-001.822 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10872.720283/2015-99

Por esse Acordo, a Telemar se comprometeu a pagar indenização no valor de R\$ 139.270,000,00 em benefício de 22 partes (denominadas “Partes Opportunity”), sendo este montante referente à “indenização” de parcela dos danos sofridos pelas Partes Opportunity em decorrência dos atos lesivos praticados por diversas pessoas físicas e jurídicas durante a tentativa de tomada de controle da Brasil Telecom.

Em contrapartida, as “Partes Opportunity” se comprometeram a encerrar, de imediato e de forma definitiva, todas as suas disputas e litígios, no Brasil e no exterior, relacionados direta ou indiretamente a gestão e o controle do Grupo Brasil Telecom. De acordo com a Recorrente, uma vez que não havia tempo nem subsídios suficientes para apuração da extensão dos danos causados a cada uma das partes signatárias, nem mesmo quais destas partes efetivamente fariam jus à “indenização”, foi decidido em comum acordo que o pagamento seria feito em favor de um terceiro, na condição de depositário, o qual custodiaria os recursos e os entregaria posteriormente aos beneficiários.

A definição dos beneficiários e o valor a ser pago a cada um seriam definidos por árbitro escolhidos pelas “Partes Opportunity”. Assim, as “Partes Opportunity” nomearam a então impugnante como agente de recebimento e custódia do valor pago pela Telemar, através da celebração de um contrato oneroso (Agency Agreement), pelo qual a defendente faz jus a uma remuneração de U\$ 250,000.00 pelos serviços prestados .

Conforme consta no Agency Agreement, a remuneração seria paga após a distribuição dos valores aos respectivos beneficiários, dependendo, portanto, da decisão do árbitro para tal fim. A defesa destacou o item 2.3 que estabelece que, entre a data de recebimento do valor pago pela Telemar e a data de entrega destes valores aos beneficiários, o Agente (impugnante) deverá, a seu critério, administrar e investir os recursos sem limitação de qualquer natureza a respeito dos riscos e/ou tipo de investimento a ser realizado, sendo que qualquer valor acumulado deve ser usado para proveito único dos beneficiários e será distribuído a eles de acordo com as proporções determinadas na Decisão do Árbitro.

Deste modo, considerando que não fora realizada a arbitragem, os recursos financeiros permaneceram sob a custódia da então Impugnante, e, pelas aplicações financeiras realizadas, geraram rendimentos financeiros. Neste aspecto, explica a contabilização desta operação e apresenta os seguintes argumentos de defesa:

*12. Como os rendimentos incidentes sobre os montantes custodiados são integralmente devidos aos respectivos beneficiários, a Defendente os registra contabilmente da seguinte forma (cópias do livro razão anexas – doc. 04): - lança os valores (brutos) dos rendimentos em conta de ativo, que tem por contrapartida o lançamento das respectivas receitas em conta de resultado; e - ato contínuo, registra a sua obrigação contratual de entregar tais recursos a terceiros mediante o lançamento dos exatos valores dos rendimento em conta de passivo. Esse lançamento tem por contrapartida o registro de tais montantes como despesas em conta de resultado (conta contábil 4.1.9.0.0.00.099-4 – outras despesas operacionais).*

*13. Por certo, os valores dos rendimentos, assim como o montante principal coletado, representam obrigações da Defendente com terceiros e, portanto, não devem impactar o seu resultado.*

Fl. 6 da Resolução n.º 1402-001.822 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10872.720283/2015-99

*14. Não obstante, a fiscalização glosou as despesas lançadas na conta contábil 4.1.9.0.0.00.099-4 – outras despesas operacionais – sob o argumento de não ter sido comprovado tratar-se de despesas incorridas, necessárias e usuais.*

*15. E assim, ao glosar as despesas correspondentes à obrigação de entregar os rendimentos dos recursos custodiados a terceiros, a fiscalização acabou por atribuir à Defendente lucros anuais irreais e notoriamente não auferidos, correspondentes, exatamente, à integralidade dos rendimentos dos recursos custodiados.*

*16. Por não caberem à Defendente, os rendimentos dos recursos custodiados não acrescem seu o patrimônio e, por conseguinte, não integram o resultado dos exercícios autuados a justificar a exigência de IRPJ e CSLL.*

*17. Como é de se esperar em negócios dessa natureza, a Defendente, na qualidade de mera depositária de recursos de terceiros, não faz jus aos rendimento incidentes sobre os recursos custodiados e deverá distribuí-los, após a determinação em arbitramento do valor atribuível a cada beneficiário, conforme estabelecido na Cláusula 2.3.1 do “Agency Agreement”. 18. Assim, os valores lançados na conta contábil 4.1.9.0.0.00.099-4 – outras despesas operacionais devem ser integralmente deduzidos na apuração do lucro real da Defendente, na medida em que (i) são necessários ao cumprimento de contrato oneroso firmado pela sociedade no desenvolvimento de suas atividades econômicas (e, portanto, necessários à obtenção das suas receitas); (ii) são usuais ao tipo de negócio firmado; e (iii) foram efetivamente incorridos, já que são definitivamente devidos a terceiros.*

Informou a Impugnante que houve procedimento fiscal que culminou em auto de infração contra Daniel Valente Dantas (um dos signatários do Acordo com a Telemar e um dos Principais no Agency Agreement) no montante de R\$ 107.367.902,13, a título de IRPF, como devedor principal, e, todas as demais partes signatárias como devedores solidários.

Naquele Auto de Infração, a conclusão da autoridade fiscal foi no sentido de que os valores custodiados pela PRIME CONSULTORIA já pertenciam aos seus beneficiários que fazem parte do Grupo *Opportunity* desde 25/04/2008, quando o pagamento foi realizado pela TELEMAR na conta corrente da empresa PRIME CONSULTORIA. Argumenta a Recorrente, contudo, que aquele processo administrativo do Auto de Infração reconheceu que a Defendente era mera depositária dos recursos. Acrescenta que na fundamentação que ensejou os lançamentos naquela fiscalização, a autoridade fiscal buscou desconstruir os efeitos da condição suspensiva pactuada, defendendo que os recursos já pertenciam aos beneficiários e deveriam ter sido tributados por esses.

No entanto, relata que, em sede de recurso de mencionado Auto de Infração, a 7ª Turma da DRJ/RJ julgou integralmente improcedente o Lançamento Tributário (fls. 653 e seguintes), reconhecendo (i) a inocorrência de fato gerador “enquanto não determinada a proporção que caberá a cada uma das partes que se beneficiará do pagamento efetuado pela Telemar, o que a princípio ocorrerá somente depois de encerrado o processo de arbitragem”, e (ii) a inexistência de solidariedade entre as Partes *Opportunity*, pois “no caso dos autos (...) resta claro que nesse momento não se cogita comunhão de interesses”. Ademais, o referido Colegiado reconheceu a obrigação da Defendente em entregar os recursos aos beneficiários ao destacar que o grupo de beneficiários dos recursos (Principais) tem a disponibilidade jurídica sobre os recursos custodiados. Contudo, em relação a cada um dos componentes deste grupo, há apenas um direito a crédito que, pela ausência de definição do montante que cabe a cada um, falta-lhes a

Fl. 7 da Resolução n.º 1402-001.822 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10872.720283/2015-99

certeza e liquidez. Informa que a 1ª Turma da 2ª Câmara do CARF manteve a decisão de 1ª instância, negando provimento ao recurso de ofício (fls. 682 e seguintes).

Portanto, a Recorrente aponta o julgamento de mencionado auto de infração como importante paradigma para o presente caso.

Argumentou ainda a então Impugnante que despesas incorridas são aquelas de competência do período de apuração, tenham sido pagas ou não, e, segundo o PN CST n.º 58/1977, a obrigação de pagar determinada despesa nasce quando, em face da relação jurídica que lhe deu causa, já se verificaram todos os pressupostos materiais que a tornaram incondicional, independentemente do momento ajustado para pagá-las.

Adicionalmente, cita o PN CST n.º 07/76 que define despesas incorridas como aquelas relacionadas a uma contraprestação de serviços ou obrigação contratual que, embora caracterizadas e quantificadas no período-base, nele não tenham sido pagas, por isso figura o valor respectivo no passível exigível da empresa.

Argumentou que as despesas glosadas foram necessárias ao cumprimento do contrato oneroso firmada pelo interessado no desempenho de suas atividades econômicas, no caso, pela prestação de serviços como agente de recebimento e custódia de recursos financeiros e que a contraprestação pelos serviços prestados se refere à comissão, não tendo, portanto, nenhuma relação com os rendimentos financeiros decorrentes da aplicação do valor custodiado, os quais não pertencem à interessada.

Afirmou que considerar estes valores como renda por ela auferida seria contrariar o conteúdo econômico do negócio jurídico contratado no “Agency Agreement”. Logo, assevera que tais rendimentos, por não gerarem nenhum acréscimo patrimonial à interessada, não podem amparar a exigência de IRPJ e CSLL.

Deste modo, seja pela efetiva dedutibilidade das despesas correspondentes aos rendimentos incidentes sobre os recursos custodiados, seja pela exclusão dos próprios rendimentos dos recursos de terceiros de sua receita bruta, fundamentou que tais valores não poderiam ser tributados pelo IRPJ e pela CSLL, seja a que título for.

Argumentou ainda que o auto de infração incorreu em vício material insanável ao desconsiderar os valores de IRRF retidos e recolhidos pelas instituições financeiras sobre os rendimentos dos recursos custodiados; deduzindo montantes menores.

Ato contínuo, em 27 de março de 2017, a DRJ emitiu o primeiro Acórdão, número 12-086.249, dando provimento parcial à impugnação. Em suma, manteve a glosa de despesas efetuada pela autoridade fiscal, porém, reconheceu que deveriam ser deduzidas dos valores lançados as retenções de imposto de renda sobre rendimentos financeiros dos anos de 2012 e 2013. Considerando que o valor exonerado pela decisão foi superior a R\$ 2.500.000,00, o presidente daquele Colegiado recorreu de ofício ao CARF. Cientificado do referido acórdão em 10/04/2017, o interessado apresentou, em 08/05/2017, recurso voluntário, conforme fls. 897-936.

Em 14 de agosto de 2018, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara do CARF proferiu o Acórdão de n.º 1402-003.344, dando provimento parcial ao recurso voluntário para declarar a nulidade de referido Acórdão de número 12-086.249 da DRJ, conforme ementa a seguir:

Fl. 8 da Resolução n.º 1402-001.822 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10872.720283/2015-99

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano calendário: 2010, 2011, 2012, 2013 INOVAÇÃO QUANTO AO FUNDAMENTO DA AUTUAÇÃO. PRETERIÇÃO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DA DECISÃO. A decisão administrativa deve-se referir necessariamente quanto às razões de defesa declinadas pelo Impugnante. A decisão a quo incorreu em nulidade por omitir-se quanto aos argumentos da defesa, em clara inovação quanto ao fundamento da autuação e prejuízo ao direito de defesa da Recorrente, razão pela qual deve ser decretada nula.*

Em síntese, concluiu a 2ª Turma do CARF que:

*Portando, entende-se que assiste razão à Recorrente quanto à alegação que o acórdão da 15ª Turma da DRJ/RJO incorreu em nulidade por omitir-se quanto aos argumentos da defesa, limitando-se ao argumento que o contribuinte não é mero depositário de recursos de terceiros, em clara inovação quanto ao fundamento da autuação e prejuízo ao direito de defesa do contribuinte.*

Com isso, o presente processo retornou para a DRJ para que fosse prolatada nova decisão.

Em 21 de novembro de 2018, o então Impugnante apresentou petição reiterando as razões de sua impugnação (fls. 1.048 e seguintes.).

Ato contínuo, a DRJ prolatou nova decisão, por meio do Acórdão n.º 12- 104.155 e julgou a Impugnação Procedente em Parte, conforme a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013 GLOSA DE DESPESAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. Correta a glosa de despesas quando não comprovadas pelo contribuinte.*

*LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APROVEITAMENTO DO SALDO NEGATIVO DE IRPJ. O Saldo Negativo de IRPJ que não houver sido objeto de Pedido de Restituição ou Declaração de Compensação poderá ser deduzido do imposto de renda devido, em eventual lançamento de ofício.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013 CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. As normas fiscais que disciplinam a exigência de IRPJ aplicam-se à CSLL reflexa, no que cabíveis.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013 JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. A multa de ofício é considerada débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela SRF, para fins de aplicação do art. 61, § 3º, da Lei n.º 9.430/1996. Sendo assim, configura-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento."*

Portanto, em 11/12/2018, a DRJ DEU PROVIMENTO PARCIAL à impugnação da Recorrente, para JULGAR PROCEDENTE EM PARTE o lançamento contra ela efetuado, mantendo parcialmente a autuação de IRPJ, mas desta vez excluiu apenas os valores de IRRF de 2013 (o julgamento anterior considerava também 2012) e manteve a autuação de CSLL. A decisão manteve a validade da glosa de despesas. Em relação à CSLL, a decisão confirmou a

Fl. 9 da Resolução n.º 1402-001.822 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10872.720283/2015-99

aplicação reflexa das normas fiscais de IRPJ. A DRJ aplicou, além da multa de ofício de 75%, juros de mora. A decisão da DRJ deferiu a possibilidade de dedução do saldo negativo de IRPJ.

O Presidente da Turma da Instância *a quo* RECORREU DE OFÍCIO da decisão, em obediência ao disposto no art. 34, inciso I, do Decreto n.º 70.235/1972 (com redação dada pela Lei n.º 9.532/1997), tendo em vista que crédito tributário exonerado excedia o limite de R\$ 2.500.000,00 definido na Portaria MF n.º 63, de 09/02/2017.

A Recorrente apresentou recurso voluntário mantendo os meus argumentos da Impugnação e juntou pareceres jurídicos o qual sintetiza a divergência de entendimento entre a autoridade fiscal lançadora e a recorrente quanto ao preenchimento, ou não, de condições para que sejam exigidos os tributos sobre a renda e proventos, especialmente no que tange ao efetivo acréscimo patrimonial, entendendo que o contrato firmado entre os “Principais” e a Recorrente, (denominado no contrato como Agente), atribui a este a obrigação de custodiar recursos daquele, assim como restituir os recursos com todos os seus frutos e acréscimos.

Com isso, interpretou a Recorrente, com base no pareceres juntados aos autos que os recursos estavam na condição de custodiados pela recorrente e que não acresceram seu patrimônio e não eram de sua titularidade. Sendo assim, os rendimentos advindos das operações realizadas com os recursos custodiados não seriam da recorrente, mas de terceiros, logo não acresceriam seu patrimônio, portanto a recorrente não poderia ser enquadrada como contribuinte dos tributos decorrentes das operações realizadas.

Nesse cenário, por meio da Resolução 1402-001.692 essa 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento decidiu, em 18 de novembro de 2022, converter o julgamento do recurso em diligência.

Em resposta à referida diligência, às fls. 1338 a 1355 consta Relatório de Diligência Fiscal, tendo sido apresentado pela Recorrente manifestação com considerações acerca de referida de Diligência Fiscal.

Em referida manifestação a Recorrente apresentou o *status* da situação de processos judiciais dos fatos objeto dos fatos relacionados ao presente processo, ressaltando que:

*Ainda há medidas indenizatórias em curso e a serem ajuizadas por razões alheias à vontade das Partes Opportunity - que incluem o tempo para desfecho dos processos judiciais e arbitragens e a demora ou inércia das autoridades de persecução em investigar criminalmente os fatos em que se fundam as medidas indenizatórias. Isso faz com que ainda não se tenha o valor total de indenização das Partes Opportunity e não seja possível realizar arbitragem.*

*Diante disso, o Agency Agreement foi prorrogado e a remuneração da Prime majorada para USD 350 mil, tendo sido ratificado todas as cláusulas que definiram que os recursos administrados e seus rendimentos não pertencem e nunca pertenceram à Prime, mas sim às Partes Opportunity, na forma definida por arbitragem ainda pendente*

Em referida manifestação a Recorrente alega vez mais que a natureza das despesas operacionais está alinhada com os termos do "Agency Agreement" e com as práticas contábeis e que a glosa das despesas pela fiscalização resultou na tributação de rendimentos que,

Fl. 10 da Resolução n.º 1402-001.822 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10872.720283/2015-99

por natureza contratual, são destinados à terceiros, e, portanto, não devem ser considerados como parte do lucro tributável da empresa.

Argumenta a Recorrente que a Resolução n. 1402-001.692 determinou dilação probatória para a autoridade fiscal, oportunizando a complementação dos fundamentos jurídicos da autuação, em violação direta aos artigos 142 e 149 do CTN e que o único fundamento para a realização da diligência seria “esclarecer as dúvidas sobre o contrato de agência”, mas no entanto, em seu entendimento, o Contrato de Agência sequer é objeto de questionamento específicos, não sendo possível, em seu entendimento, inferir quais eram as dúvidas do i. Relator em relação ao Contrato de Agência.

A Recorrente alegou que os quesitos formulados para a diligência não foram respondidos, utilizando os seguintes termos:

*“69. O primeiro quesito informa que o auditor deve se pronunciar: “sobre a origem e titularidade das referidas receitas, sobre a ocorrência (ou não) do fato gerador do imposto de renda, e a comprovação das despesas”. Delimitou, assim, uma variedade de questões, inclusive a procedência das alegações, documentos, contrato de agência, entre outros que deverão ser analisados. Contudo, quesitos específicos relativos a cada tema a ser investigado não estão formulados, nem há indicação clara sobre os procedimentos específicos para a realização dos exames solicitados.*

*70. Ademais, devolve para a delegacia se manifestar sobre o elemento basilar do auto de infração, qual seja, a existência de fato gerador. Se a autoridade que autou não entendesse que houve fato gerador, não teria promovido a autuação. Qual a razão de requerer que outra autoridade com competência para lançamento confirme a primeira?*

*71. Os itens subsequentes do requerimento (2 a 5) referem-se a procedimentos e etapas do processo de diligência, de forma que não contribuem para a delimitação do escopo da diligência ou para a sua fundamentação.*

*72. A ausência de quesitos específicos e justificativas detalhadas no item 1 compromete a diligência que deixou de esclarecer os pontos específicos que necessitam de investigados. A diligência se tornou vaga e ampla, em afronta aos requisitos legais.*

(...)

*74. Em síntese, a ausência de requisitos legais na condução de uma diligência viola o direito de defesa da Prme pois impede sua participação efetiva e informada e desequilibra o processo administrativo fiscal.*

*75. A observância dos requisitos legais da diligência é essencial para a manutenção da justiça, equidade e integridade do processo administrativo tributário, razão pela qual o acórdão que determinou a diligência e a Resolução n.º 1402-001.692 devem ser considerados nulos e se deve determinar novos termos para realização de nova diligência.*

Portanto, a manifestação da Recorrente solicitou o reconhecimento da nulidade da Resolução que determinou a diligência por ausência de validade jurídica dos requisitos elaborados por essa turma.

Fl. 11 da Resolução n.º 1402-001.822 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10872.720283/2015-99

Alega também a Recorrente que não foi devidamente intimada no procedimento de diligência, nos seguintes termos:

*76. O item 2 da Resolução n. 1402-001.692 estabeleceu que a Prime deveria ser intimada para “apresentar esclarecimentos, a escrituração e demais documentos que entender necessários para a análise da comprovação das despesas e do ‘Contrato de Agência’”.*

*77. Contudo, em 14/12/2023, após 300 dias transcorridos, a Prime foi surpreendida com o Relatório de Diligência Fiscal finalizado sem prévia intimação.*

Nesse cenário, a Recorrente alega que havia contratado profissional especializado para auxiliar na fase da diligência a esclarecer os pontos discutidos durante à sessão, mas a diligência foi concluída sem a intimação da Recorrente e em violação à legislação e ao item 2 da Resolução n. 1402- 001.692, alegando que a ausência de intimação da Recorrente para apresentar documentos e esclarecimentos seria falha processual grave e violação dos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Não fora apresentada contrarrazões pela PGFN.

É o relatório.

## **VOTO**

Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni, Relator.

Trata-se de Recurso Voluntário e de Ofício interpostos em face do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, referente a Auto de Infração de IRPJ e CSLL, lavrado em 15/12/2015, anos de 2010 a 2013, o qual glosou despesas.

Os Autos retornaram de diligência determinada por meio de Resolução n. 1402-001.692 dessa turma.

Contudo, entendo que seria o caso de realização de nova Diligência, por não ter sido cumprido principalmente o item 2 de referida Resolução 1402-001.692:

*2. **Intimar** a recorrente a apresentar esclarecimentos, a escrituração e demais documentos que entender necessários para a análise da comprovação das despesas e do “Contrato de Agência”.*

De fato, a Recorrente não foi intimada a apresentar esclarecimentos, a escrituração e demais documentos que entender necessários para a análise da comprovação das despesas e do “Contrato de Agência”.

Ademais, outros fundamentos justificam a realização de nova diligência, conforme abaixo exposto.

A Recorrente tem por objeto social, entre outras atividades, a realização de negócios financeiros e a prestação de serviços de consultoria em geral.

Fl. 12 da Resolução n.º 1402-001.822 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10872.720283/2015-99

Nesse cenário, figurou como agente depositária no contrato de *Agency Agreement* firmado entre 22 (vinte e duas) partes principais (Partes Opportunity), de um lado, e a Telemar Norte Leste S.A., do outro.

Por meio desse contrato foi acordado que a Telemar pagaria o montante de R\$ 139.270.000,00 (cento e trinta e nove milhões, duzentos e setenta mil reais) às Partes Opportunity e essas, em troca, se comprometeriam a “induzir a liberação de certos processos judiciais”.

Relata a Recorrente que nesse contexto, foram atribuídos dois deveres distintos à Recorrente: primeiro, o dever de manter sob a sua guarda os recursos a serem pagos pela Telemar Norte Leste S.A. às Partes Opportunity, enquanto não fixado, em arbitragem, os valores a serem efetivamente pagos a cada uma das 22 (vinte e duas) partes principais; e, segundo, o dever de distribuir, após decisão arbitral, o montante cabível a cada beneficiário, correspondente à soma do valor integral custodiado e seus respectivos rendimentos. Como forma de remunerar a Recorrente pela prestação desses serviços, teria sido previsto no *Agency Agreement* uma comissão no valor de US\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil dólares), a ser paga no momento de entrega do valor custodiado aos beneficiários.

Nesse sentido, a Recorrente afirma que é mera custodiante de recursos financeiros de terceiros, que sobre tais recursos não possui titularidade, bem como que em cumprimento a obrigações contratuais realiza investimentos financeiros obtendo rendimentos que, não sendo de sua titularidade não acrescem seu patrimônio, portanto não se configura o fato gerador do IRPJ.

Argumenta, ainda, que os rendimentos financeiros obtidos devem ser integralmente entregues aos terceiros, portanto, para evidenciar a obrigação contratual assumida, realiza registro contábil da receita financeira gerada em contrapartida de disponibilidade no ativo, ato contínuo registra contabilmente despesa no valor total da receita financeira recebida em contrapartida de conta de obrigação com terceiros no passivo.

O cerne das autuações fiscais, portanto, é a glosa das despesas, por supostamente não atenderem aos requisitos previstos no art. 299, do RIR/99 e corresponderem a receitas passíveis de tributação pelo IRPJ e pela CSLL, conforme entendimento da Autoridade Fiscal.

Como fundamento para realizar a glosa de despesas, com o conseqüente lançamento, a Autoridade Fiscal sustentou não ter ficado comprovada a realização de tais despesas devido ao fato destas supostamente não terem sido incorridas, pagas e enquadradas como essencial para o funcionamento da sociedade (conforme itens 21 a 23 do Termo de Verificação Fiscal).

De acordo com a autoridade fiscal, os valores lançados pela Recorrente na conta n.º. 4.1.9.0.0.00.099-4 (Outras despesas operacionais) correspondentes aos rendimentos de recursos de terceiros por ela custodiados não seriam despesas necessárias e usuais para o desempenho da sua atividade, mas configurariam verdadeiro acréscimo ao seu patrimônio próprio.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal, “(...) não restou demonstrada a realização de tais despesas devido ao fato de a mesma sequer ter incorrido e tão pouco paga. E mesmo que houvesse incorrido, pode-se afirmar que não se enquadrariam como essencial para

Fl. 13 da Resolução n.º 1402-001.822 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10872.720283/2015-99

*o funcionamento da sociedade, e tampouco caracterizada como ‘usual, costumeira ou ordinária dentro da acepção de habitualidade na espécie do negócio’.*” (fls. 7 do TVF).

Em face dessa posição da autoridade fiscalizadora, em 26.01.2016, a Recorrente apresentou Impugnação ao referido auto de infração. Entre outros pontos, a Recorrente argumentou que as despesas registradas na conta n.º. 4.1.9.0.0.00.099-4 diziam respeito a ingressos financeiros relativos aos rendimentos do valor da indenização a ser restituída às *Partes Opportunity* nos termos da decisão arbitral a ser proferida.

Argumentou a Recorrente que a contabilização em forma de despesa teria sido a maneira encontrada para atribuir neutralidade fiscal a tais ingressos, tendo em vista que estes, não configuravam acréscimos definitivos no patrimônio da própria Recorrente e sobre os quais ela poderia livremente dispor sem qualquer ônus.

Dessa forma, argumenta a Recorrente que justamente porque no presente caso os rendimentos dos recursos custodiados não ingressaram no seu patrimônio acrescendo-o de forma definitiva, não haveria renda ou lucro da Recorrente que autorizasse a glosa dessas despesas.

Nesse sentido, a Recorrente alegou que se trata de despesas incorridas, usuais e necessárias, que devem ser integralmente deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, afirmando que as despesas contabilizadas correspondem aos rendimentos de valores dos quais seria mera depositária e que, por expressa disposição contratual, são devidos a terceiros.

Argumenta que os rendimentos associados a essas despesas não são receitas próprias, explica que este valor foi lançado contabilmente como ativo, porquanto fora recebido em custódia, tendo por contrapartida direta o lançamento em conta de passivo, já que deve a Recorrente restituí-lo àqueles que farão jus à indenização.

Ao examinar a Impugnação apresentada, contudo, a DRJ concluiu que a Recorrente não seria “mera depositária” de recursos de terceiros, pois teria havido “a transferência de titularidade destes recursos, a qual, inclusive, permitiu que adotasse o procedimento de oferecer à tributação na apuração de resultado e aproveitar as respectivas retenções na formação dos saldos negativos”. Isso quer dizer que, nos termos do acórdão da DRJ, a Recorrente não seria uma administradora de bens de terceiros.

Contra essa decisão, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, no qual apontou a existência de inovação nos fundamentos jurídicos adotados para a autuação e, conseqüentemente, violação ao seu direito de defesa.

Ao analisar o caso, o Relator Conselheiro Evandro Correa Dias declarou que *“embora na decisão de 1ª Instância relate-se que o auto de infração trata de glosa de despesas pois não restou demonstrada a realização de tais despesas devido ao fato de a mesma sequer ter incorrido e tão pouco paga, percebe-se que não é desenvolvida uma argumentação sobre este fundamento na manutenção dos lançamentos”* (fls. 33-34 do acórdão).

Assim, em 14.08.2018, essa Segunda Turma da Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, para cancelar o acórdão da primeira instância e determinar a remessa dos autos para que fosse proferida nova

Fl. 14 da Resolução n.º 1402-001.822 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10872.720283/2015-99

decisão levando-se em consideração os argumentos suscitados pela defesa da Recorrente. Assim a ementa do acórdão:

*INOVAÇÃO QUANTO AO FUNDAMENTO DA AUTUAÇÃO. PRETERIÇÃO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE DA DECISÃO. A decisão administrativa deve-se referir necessariamente quanto às razões de defesa declinadas pelo Impugnante. A decisão a quo incorreu em nulidade por omitir-se quanto aos argumentos da defesa, em clara inovação quanto ao fundamento da autuação e prejuízo ao direito de defesa da Recorrente, razão pela qual deve ser decretada nula. (CARF, Processo n.º. 10872.720283/2015-99, Segunda Turma da Quarta Câmara do CARF, Relator Conselheiro Evandro Correa Dias, julgado em 14.08.2018)*

Ao reexaminar o caso, a 15ª Turma da DRJ entendeu ser procedente em parte a Impugnação da ora Recorrente, para reconhecer o seu direito a deduzir o saldo negativo de IRPJ que não tivesse sido objeto de pedido de restituição ou declaração de compensação do imposto de renda devido. Com relação a esse tema foi apresentado Recurso de Ofício.

Já com relação ao fundamento da autuação, a DRJ entendeu que “*diferentemente do que alega, o interessado não figura apenas como um administrador de bens de terceiros, como em um fundo de investimentos, no qual o administrador investe os recursos financeiros dos cotistas; pois, tem em sua posse e administra os valores que estão sob sua própria titularidade*” (fls. 19 do acórdão).

Com isso, a exigência de IRPJ e de CSLL foi mantida.

Destarte, no Acórdão da DRJ, o colegiado entendeu que os argumentos e documentos apresentados não comprovam as despesas, sob o fundamento de que a partir do exame do Contrato de Agência (Agency Agreement) o contribuinte não figura como um fundo de investimentos, no qual o administrador investe os recursos financeiros dos cotistas; pois, tem em sua posse o dinheiro e administra os valores que estão sob sua própria titularidade.

Pois bem. Em sessão realizada em 18 de novembro de 2022, essa Turma decidiu pela realização de diligência nos termos da Resolução 1402-001.692.

No voto de referida Resolução 1402-001.692 dessa 2ª Turma consta a premissa fixada no sentido de que “*no Recurso Voluntário, apesar de trazer farta argumentação, verifica-se que a comprovação da dedutibilidade das despesas é sustentada pela contribuinte exclusivamente pelo Contrato de Agência (Agency Agreement)*”.

Continua referido voto da Resolução 1402-001.692 dessa 2ª Turma:

*Verifica-se que embora a recorrente sustente o lançamento das despesas com base no contrato de agência, adota procedimentos contraditórios, pois contabiliza rendimentos de valores que alega estarem em custódia em seu próprio resultado, além disto solicitou a restituição dos saldos negativos dos anos de 2010, 2011 e 2012.*

*Outro fato que chama a atenção é que não há a comprovação, até a presente data, de que os referidos valores foram entregues a outras pessoas. Destaca-se que, em 09/11/2002, a recorrente juntou aos autos parecer jurídico e parecer contábil sobre os fatos em discussão no presente litígio.*

Fl. 15 da Resolução n.º 1402-001.822 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10872.720283/2015-99

*No caso concreto, diante das alegações da recorrente e dos documentos apresentados, **apresenta-se a necessidade de diligência para esclarecer as dúvidas sobre o contrato de agência frente aos procedimentos adotados pelo contribuinte.***

*Após a realização da diligência, **prestados os esclarecimentos**, poderá ser definitivamente formada a convicção necessária ao julgamento meritório deste feito.*

#### *Conclusão*

*Diante do exposto, voto no sentido de converter o julgamento do recurso em diligência, remetendo-se os autos do presente feito à Unidade Local, para:*

*1. Pronunciar-se, de forma conclusiva, sobre a procedência das alegações, documentos, Contrato de Agência, laudo e parecer apresentados pela recorrente, sobre a origem e titularidade das referidas receitas, sobre a ocorrência (ou não) do fato gerador do imposto de renda, e a comprovação das despesas.*

*2. **Intimar a recorrente a apresentar esclarecimentos, a escrituração e demais documentos que entender necessários para a análise da comprovação das despesas e do “Contrato de Agência”.***

*3. Elaborar relatório, trazendo a fundamentação das constatações alcançadas, com justificativas e explicações claras.*

*4. Após a formulação e juntada do Relatório de Diligência, deverá ser dado vista à recorrente, para que se manifeste, dentro do prazo legal vigente, garantindo o contraditório e a ampla defesa.*

*5. Posterior retorno à 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF para continuidade do julgamento.*

Portanto, em fase de julgamento de recurso voluntário, essa 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, por intermédio da Resolução n.º 1402-001.692 (fls. 1320/1335), converteu o julgamento em diligência para fornecimento de esclarecimento sobre argumentações apresentadas pela recorrente referente a alegações, documentos, Contrato de Agência, laudo e parecer apresentados, sobre a origem e titularidade das receitas, sobre a ocorrência (ou não) do fato gerador do Imposto de Renda, e a comprovação das despesas.

A Diligência foi aparentemente realizada e os autos retornaram para julgamento.

Ocorre que a diligência, no meu entendimento, não ocorreu a contento porque, na verdade, manifestou mais opinião conceitual do que resposta aos quesitos. A Diligência descumpriu a finalidade do procedimento, veiculou ordem genérica desprovida de motivação, bem como foi realizada sem a participação da Recorrente. Vejamos.

A Diligência manifestou-se sobre referido contrato de *agency agreement* concluindo que foi elaborado sob as leis do Estado de Nova York, Estados Unidos da América, e fora traduzido realizada para o idioma português, verificando a afirmação da Recorrente (fls. 1.233/1.234) no sentido de que o contrato firmado tem semelhança com as figuras do mandato, da comissão, da corretagem, representação comercial autônoma, conforme disposto no art. 710 do Código Civil.

Fl. 16 da Resolução n.º 1402-001.822 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10872.720283/2015-99

Verificou a diligência, com relação às obrigações da recorrente advindos do contrato firmado, que seriam essencialmente:

- (i) coletar os recursos financeiros junto à Telemar Norte Leste S.A. (TELEMAR);
- (ii) distribuir o valor definido em arbitragem para cada um das partes denominadas “PRINCIPAIS”;
- (iii) a seu critério, administrar e investir os processos que surjam da coleta do valor, sem limitação de qualquer natureza pelas partes a respeito dos riscos e/ou tipo de investimento a ser realizado;
- (iv) usar valores obtidos dos investimentos realizados em benefício único dos PRINCIPAIS e distribuí-los aos PRINCIPAIS de acordo com as proporções estabelecidas na decisão do Árbitro.

Nesse sentido, a diligência confirmou que a coleta dos recursos financeiros foi realizada, tendo sido os recursos depositados em conta do Banco Bradesco S.A., conforme documento juntado às fls. 612/613 do processo, cumprindo assim parte das obrigações assumidas.

De acordo com a diligência, ao ser analisada a obrigação contratual de administrar e investir, a seu critério, os recursos coletados, sem limitação de qualquer natureza pelas partes a respeito dos riscos e/ou tipo de investimento, fez ponderações no sentido de que, apesar de se tratar de uma obrigação, apresenta em seu conteúdo o amplo direito de decidir forma, momento, conveniência, oportunidade, riscos, montante, a respeito dos investimentos a serem realizados. Tem o direito de decidir sem que qualquer das partes contratantes possa apresentar limitação, impedimento ou restrição.

De fato, a compreensão sobre a obrigação contratual é que a contratada, ora Recorrente, tem o dever de administrar e investir os recursos, e que possui total liberdade para decidir como, quando e em que seriam utilizados os recursos financeiros.

Com relação à obrigação de distribuir o valor definido em arbitragem para cada uma das partes (“Principais”), concluiu a diligência que um montante único de recursos financeiros foi recebido e que deverá ser entregue, em momento futuro, a diversas pessoas físicas e jurídicas separadamente, mediante definição por um árbitro do quanto caberá a cada um.

Com relação à disponibilidade econômica, a Diligência constatou que “*a Recorrente dispunha dos recursos depositados em conta corrente de sua titularidade, reconhecia tais valores em sua contabilidade registrando-os em conta de disponibilidade no ativo, possuía total liberdade para definir como, quando e em que deveriam ser utilizados. Tais recursos estavam disponíveis para sua utilização, uma vez no seu ativo já compõe seu patrimônio, sem que houvesse qualquer impedimento para a utilização*”.

Concluiu ainda a Diligência:

*34. A existência de uma obrigação para, futuramente, entregar recursos a terceiros não criava um ônus ou obstáculo impeditivo para seu uso, pois podia dispor e utilizar conforme a conveniência que entendesse adequada. Os recursos são a coisa, existente no*

Fl. 17 da Resolução n.º 1402-001.822 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10872.720283/2015-99

*mundo real, neste caso coisa fungível, que foi entregue à recorrente para realizar a prestação dos serviços aos PRINCIPAIS, sem qualquer restrição. A obrigação é um instituto jurídico, instituto que exprime um dever de cumprir um acordo realizado entre as partes, a obrigação de dar, ou neste caso, restituir a coisa fungível.*

(...)

*38. Pelo exposto, conclui-se que o contrato de prestação de serviço firmado possui características peculiares em sua espécie, mas possui características comuns ao gênero contratos, criando direitos e obrigações às partes, que por livre vontade os aceitaram. As obrigações contratuais criadas para a recorrente não podem ser analisadas de forma extensiva, a ponto de se inferir que os recursos depositados em sua conta corrente, e conseqüentemente os rendimentos obtidos da utilização dos recursos, são de terceiros, que tais recursos não são de sua titularidade nem propriedade, posto que estão à disposição em seu ativo, integram seu patrimônio durante a vigência do contrato, podem ser utilizados sem restrição ou impedimento e, por este motivo, no caso de gerarem rendimentos, estes também integrarão seu patrimônio e devem ser objeto de apuração dos tributos devidos para sua geração, conforme previsto na legislação tributária. 39. A obrigação de, em momento futuro, entregar os recursos e os rendimentos aos PRINCIPAIS, conforme determinação em decisão de arbitragem, não pode ser compreendida de outra forma senão como o instituto jurídico da obrigação de dar, que por si só não é obstáculo à utilização dos recursos e não determina que os recursos já sejam de terceiros, como quer que seja entendido a recorrente. A obrigação existirá, ainda que todo o montante seja reduzido a zero, sendo assim, a obrigação não cria qualquer impedimento para que os recursos sejam utilizados. 40. Por fim, a obrigação de usar os rendimentos unicamente em favor dos PRINCIPAIS, não deve ser compreendida como quer que prevaleça a recorrente, sem deduzir todas as despesas que a prestadora de serviços teve para gerá-los, inclusive as despesas tributárias, sendo acrescidos ao montante inicial, os rendimentos líquidos de todas as despesas. Desta forma, quando da entrega da respectiva parte a cada um dos PRINCIPAIS, estes terão suportado tais despesas, sem ferir qualquer obrigação contratual, tampouco sobrecarregar o patrimônio do AGENTE.*

(...)

*62. Pelo exposto, conclui-se que, apesar do parecer analisado adotar entendimento de que os recursos não integram o patrimônio da recorrente, não se pode concordar com tal entendimento, uma vez que, como já asseverado, para prestação dos serviços pela recorrente, na forma como foi firmado em contrato, os recursos deveriam integrar o patrimônio da prestadora de serviços durante a vigência do contrato, a fim de que, sem restrição ou impedimento pelos PRINCIPAIS, fossem investidos conforme conveniência, entendimento, oportunidade da recorrente, e os resultados obtidos destas operações, deduzidas as despesas geradas, fossem, no futuro, juntamente com o valor principal recebido, entregues aos beneficiários após decisão do árbitro.*

(...)

## **78. CONCLUSÃO**

*79. Como demonstrado neste relatório, é necessário que a compreensão sobre o contrato firmado não confunda a obrigação contratual de entregar a terceiros os recursos recebidos para prestação dos serviços, acrescidos dos seus rendimentos líquidos, com a ausência de titularidade sobre eles.*

Fl. 18 da Resolução n.º 1402-001.822 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10872.720283/2015-99

80. *O entendimento das obrigações contratuais assumidas não pode extrapolar o conteúdo existente no contrato a fim de se inferir que os recursos, durante a vigência do contrato não são de titularidade da recorrente, **pois que esta possui total liberdade para agir, demonstrando possuir disponibilidade econômica e jurídica sobre os recursos.***

81. *Também deve ser compreendido que, a despeito das características da escrituração contábil societária, no que tange a fidedignidade, relevância e utilidade, é possível se adotar formas de escrituração que venham a considerar os preceitos legais e normativos para a escrituração fiscal, levando a adequada percepção dos fatos geradores dos tributos, sem prejudicar a convivência harmoniosa entre as escriturações.*

82. *A busca pela representação ideal dos fatos econômicos sobre a obrigação contratual assumida para a prestação dos serviços pela recorrente não pode ser argumento para a desconsideração dos preceitos definidos no ordenamento jurídico tributário nacional. Os acordos definidos entre partes devem levar em consideração a amplitude do seu alcance, atendendo aos interesses das partes sem deixar de cumprir as obrigações decorrentes dos serviços prestados, dentre elas as obrigações tributárias.*

83. *Por fim, seria perfeitamente possível realizar a apuração dos tributos devidos sobre as receitas financeiras, atendendo a legislação tributária, com a devida repercussão na escrituração contábil societária, sem que o patrimônio da recorrente, a essência dos fatos econômicos e das obrigações contratuais para a prestação dos serviços fossem alteradas. Lançamento de ajuste na conta de obrigações contratuais com ressalva em notas explicativas, prática amplamente adotada, permitiria a compreensão sobre a situação patrimonial da entidade sem infringir a legislação tributária.*

Com isso, verifica-se que a diligência limitou-se a fazer uma contra argumentação ao parecer jurídico juntado aos autos e aparentemente chegou a conclusão, *data venia*, contraditória, de que o capital é da Recorrente, apesar de no futuro ele ter de repassar para terceiros.

Ou seja, em resumo, aparentemente a diligência manifestou que a Recorrente é sim proprietária do capital. Todavia, não se manifestou e não verificou as questões factuais e documentais apontadas na Resolução que determinou a diligência.

A diligência não examinou documentos sobre a origem da titularidade das Receitas, sobre a comprovação das despesas, não examinou a escrituração da Recorrente. O item 2 da Resolução determinou expressamente:

2. **Intimar a recorrente a apresentar esclarecimentos, a *escrituração* e demais documentos que entender necessários para a análise da comprovação das despesas e do “Contrato de Agência”.**

Ademais, resta evidente que não houve intimação da Recorrente antes ou durante o procedimento de diligência. Consequentemente, não ocorreu a análise de documentos visto que, dentro outros motivos, a Recorrente não foi intimada para apresentar novos documentos.

Nesse sentido, a Recorrente discordou do *modus operandis* da diligência, utilizando os seguintes termos.

A Recorrente iniciou seus argumentos em face do Relatório de mencionada Diligência lembrando que em 2011 a Receita Federal promoveu fiscalização que resultou em

Fl. 19 da Resolução n.º 1402-001.822 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10872.720283/2015-99

auto de infração contra um dos 22 signatários do Acordo e que esta fiscalização teria sido invalidada pela DRJ e pelo CARF, ressaltando que o foco era a cobrança de Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), sob alegação de que os recursos sob custódia da Prime pertenciam às Partes Opportunity desde 25/04/2008.

Aduz que o auto de infração reconheceu a natureza dos recursos como sendo mero depósito de indenização pela Telemar e que a Prime tinha obrigação de devolver recursos às Partes Opportunity (fls. 219), mas ressalta que em 13/05/2014, a 2ª Câmara da 1ª Turma do CARF negou provimento ao recurso de ofício e manteve a decisão administrativa de anular o auto de infração, reconhecendo que a ocorrência do fato gerador do imposto de renda estava condicionada ao resultado da arbitragem que determinaria a parcela devida a cada signatário e que até a resolução da arbitragem, nenhum beneficiário poderia ser considerado titular de uma quantia indeterminada da indenização:

A Recorrente relata em referida manifestação da diligência que gravou o primeiro julgamento do Recurso Voluntário dessa turma iniciado na sessão de 21/09/2023, tendo anexado ao presente processo ata notarial na qual transcreve os debates e as falas dos respectivos conselheiros que a compunham a presente turma na época daquele julgamento.

Na sequência, a Recorrente relata que os conselheiros estavam em dúvida sobre os lançamentos contábeis realizados pela Recorrente e que por esse motivo determinaram a diligência.

Nesse cenário, relata que:

O Conselheiro Presidente Paulo Mateus Ciccone entendeu que a causa não estaria madura para julgamento imediato. Relata que o nobre conselheiro manifestou interesse em pedir vista aos autos, mas o Conselheiro Marco Rogerio Borges pediu vistas do processo antes que os demais continuassem votando. Em 18/11/2022 o processo retornou a julgamento e o Conselheiro Relator sugeriu que o feito retornasse à instância originária para que fossem procedidas diligências a fim de apurar fatos acerca da contabilidade praticada pela Recorrente.

Assim, relata que essa turma entendeu necessário verificar se a contabilidade foi conduzida conforme afirmado pela Recorrente, tendo o conselheiro Iágaro Jung Martins especificado os parâmetros das diligências a serem realizadas:

Ato contínuo, em referida manifestação, a Recorrente apresentou o *status* da situação dos processos judiciais referentes aos fatos relacionados ao presente processo, ressaltando que *o Agency Agreement foi prorrogado e a remuneração da Prime majorada para USD 350 mil, tendo sido ratificado todas as cláusulas que definiram que os recursos administrados e seus rendimentos não pertencem e nunca pertenceram à Prime, mas sim às Partes Opportunity, na forma definida por arbitragem ainda pendente.*

Em referida manifestação a Recorrente alega também que a natureza das despesas operacionais está alinhada com os termos do "Agency Agreement" e com as práticas contábeis e que a glosa das despesas pela fiscalização resultou na tributação de rendimentos que, por natureza contratual, são destinados à terceiros, e, portanto, não devem ser considerados como parte do lucro tributável da empresa.

Fl. 20 da Resolução n.º 1402-001.822 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10872.720283/2015-99

Argumenta a Recorrente que a Resolução n. 1402-001.692 determinou dilação probatória para a autoridade fiscal, oportunizando a complementação dos fundamentos jurídicos da autuação, em violação direta aos artigos 142 e 149 do CTN e que o único fundamento para a realização da diligência seria “*esclarecer as dúvidas sobre o contrato de agência*”, mas no entanto, em seu entendimento, o Contrato de Agência sequer é objeto de questionamento específicos, não sendo possível, em seu entendimento, inferir quais eram as dúvidas do i. Relator em relação ao Contrato de Agência.

Assim, a Recorrente alegou que os quesitos formulados para a diligência estavam incorretos, solicitando o reconhecimento da nulidade da Resolução que determinou a diligência por ausência de validade jurídica dos requisitos elaborados por essa turma.

Alega também a Recorrente que não foi devidamente intimada no procedimento de diligência e que havia contratado profissional especializado para auxiliar na fase da diligência a esclarecer os pontos discutidos durante à sessão, mas a diligência foi concluída sem a intimação da Recorrente e em violação à legislação e ao item 2 da Resolução n. 1402- 001.692, alegando que a ausência de intimação da Prime para apresentar documentos e esclarecimentos seria falha processual grave e violação dos princípios do contraditório e da ampla defesa.

De fato, dentre as diversas alegações da Recorrente podemos destacar que a Diligência não analisou provas corretamente.

Entendo que a Diligência **não** atendeu à determinação da Resolução n. 1402-001.692, limitando-se a proferir entendimento conceitual sobre a característica do contrato.

De fato, a Diligência deveria ter verificado se a contabilização foi realizada como defendido pela Recorrente, de maneira a esclarecer se a Recorrente contabilizou de forma a reconhecer que os rendimentos financeiros não são seus e não resultam em lucro ou impacto no patrimônio, bem como poderia ter verificado sobre a conformidade ou não da contabilização das despesas com as normas contábeis vigentes à época, dentre os demais quesitos constantes na Resolução n. 1402-001.692.

Entendo que a Diligência não foi conclusiva e deve ser refeita vez que não esclareceu dúvidas factuais e nem reuniu informações adicionais que possam ser necessárias para o processo decisório

Ora, a Resolução determinou que a diligência deveria se pronunciar sobre a (i) procedência das alegações, documentos, Contrato de Agência, laudo e parecer, (ii) origem e titularidade das receitas, (iii) ocorrência (ou não) do fato gerador do imposto de renda; e (iv) comprovação das despesas.

No entanto, a diligência limitou-se a conferiu interpretação aos termos do Contrato de Agência e não se manifestou se houve preenchimento das condições necessárias para ocorrência de fato gerador de imposto, ou seja, não constatou se a Recorrente teve ou não aumento patrimonial, sendo que a ocorrência (ou não) do fato gerador foi um dos temas que a Resolução determinou de forma expressa que fosse analisado. Mas, a diligência não analisou e apenas se baseou em interpretação do Contrato de Agência. A diligência também ignorou a determinação da Resolução para análise da comprovação das despesas (item 1).

Fl. 21 da Resolução n.º 1402-001.822 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10872.720283/2015-99

Ora, o princípio da verdade material clama pela verificação da realidade dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte e pela respectiva verificação da autoridade fiscal, todos em consonância com a norma jurídica tributária. A Diligência é uma ferramenta à disposição desse princípio, estando vinculada à lei dos atos administrativos.

Nesse sentido, fora concedido à Autoridade Julgadora, nos termos dos artigos 18 e 29 do Decreto 70.235 de 1972 concederam poderes para determinar a realização de diligências quando entender necessária.

*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, observando o disposto no art. 28, in fine.*

*Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.*

Portanto, o Julgador Administrativo pode e deve agir para suprir lacunas relativas à material factual, no caso, determinando a realização de diligências a qual pode considerar, por ser uma fase instrutória, além de provas já juntadas aos autos, outras provas que permitam confirmar ou infirmar as alegações suscitadas pelas partes.

Ademais, é necessário observar ao Parecer Cosit n.º 02/2018, cuja razão de existir seria a parametrização de procedimentos.

Em situação similar, esta Turma, com outra composição, já teve oportunidade de analisar este contexto quando da prolação da decisão relativa ao Processo n.º 10166.728246/2011-71 – Acórdão n.º 1402-001.969, de 08/12/2015, relatoria do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, hoje presidente da 1ª Seção de Julgamento, cujo voto bem retrata o cenário enfrentado à época e que deve ser evitado, como preconiza o Parecer Cosit n.º 02/2018, que nem existia naquela oportunidade (os destaques são do original) :

*Em sede de recurso voluntário, conforme já esclarecido na resolução 1402000.307, foram anexados aos autos 41 volumes de documentos que, a bem da verdade, **buscam rebater os argumentos contidos na decisão de primeira instância** a respeito da parcela dos depósitos não considerados como comprovados, ou seja, o montante mantido como receita omitida.*

*Compulsando os elementos complementares de prova concluiu-se serem verossímeis as alegações da recorrente, e, com base em tal juízo de valor, determinou-se à unidade de origem que analisasse a documentação, cotejando-a com os demais elementos constantes dos autos.*

*Contudo, a autoridade fiscal responsável pelo cumprimento da diligência, negou-se a realizá-la, fazendo considerações peculiares, a saber:*

*- impossibilidade de decidir questão de direito em procedimento de diligência;*

*- princípio da verdade material não seria aplicável neste processo por não ter sido definitivamente julgado e inexistir acórdão decidindo questão de direito, bem como a matéria poder ainda ser analisada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais,*

Fl. 22 da Resolução n.º 1402-001.822 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10872.720283/2015-99

*concluindo que em razão disso, a autoridade tributária não estaria vinculada a esse princípio;*

*- os documentos apresentados em desacordo com os prazos processuais não devem ser considerados, tendo em vista o entendimento da RFB de que não seria possível flexibilizar a preclusão contida no art. 16, § 4º, do Decreto n.º 70.235/72 (entendimento que não poderia ser suplantado por resolução, que se trata de decisão interlocutória sem efeito vinculante nos termos do Regimento Interno do CARF);*

*- que o julgamento pelo CARF baseado em documentação apresentada após a impugnação, sem que essa tenha sido analisada pela Delegacia de julgamento, implicaria a supressão de instância.*

*Ocorre que, segundo o art. 29 do Decreto n.º 70.235/72, a autoridade julgadora, na apreciação da prova, formará livremente sua convicção, podendo **determinar** as diligências que entender necessárias.*

*Longe de se discutir questões de ordem hierárquica, fica evidente que o legislador deixou suficientemente claro que uma vez decidido pelos órgãos julgadores a necessidade de diligência, deveria a autoridade fiscal incumbida de sua realização proceder conforme a decisão.*

*Veja-se que a própria Receita Federal do Brasil também comunga de tal entendimento. Por exemplo, em recente Portaria editada pelo Subsecretário de Fiscalização a respeito do planejamento, diretrizes e metas para as atividades da Fiscalização para o ano de 2016 (Portaria RFB/Sufis n.º 1.567, de 13 de novembro de 2015), assim dispõe o § 4º de seu art. 2º:*

*§ 4º Os procedimentos de diligências **requeridos pelos órgãos de julgamento**, PGFN e o Poder Judiciário na fase de contencioso, administrativo ou judicial **deverão ser executados por Auditor-Fiscal** da unidade de jurisdição atual do sujeito passivo ou pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pelo lançamento. [grifos nossos]*

*Como não poderia deixar de ser, tal Portaria é taxativa: os procedimentos de diligência requeridos pelos órgãos de julgamento **deverão** ser executados pela unidade de origem.*

*Por fim, corroborando o até aqui exposto, destaco a redação do § 3º do art. 35 do Decreto n.º 7574, de 29 de setembro de 2011, que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União:*

*§ 3º Determinada, de ofício ou a pedido do impugnante, diligência ou perícia, **é vedado à autoridade incumbida de sua realização escusar-se de cumpri-las.**[grifos nossos]*

*Ainda a respeito dos argumentos expedidos pela autoridade fiscal que negou-se a realizar a diligência, outros aspectos merecem ainda ser analisados.*

*Esclarece-se que não se solicitou qualquer decisão em matéria de direito, mas simplesmente a análise dos elementos de fato trazidos aos autos pela recorrente a fim de rebater os argumentos que embasam a decisão de primeira instância.*

*A respeito da não vinculação da autoridade tributária ao princípio da verdade material, não compete à autoridade encarregada da realização de diligência discutir se a decisão*

Fl. 23 da Resolução n.º 1402-001.822 - 1ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10872.720283/2015-99

*está ou não correta. Esperava-se, isso sim, que se procedesse conforme determinado pela turma julgadora, determinação essa que emana de poder advindo de lei (art. 29 do Decreto nº 70.235/72).*

Disse ainda o nobre Conselheiro para concluir seu voto:

*A resolução emanada pelas turmas julgadoras possui, por si só, e, conforme dito, em decorrência de lei, efeitos cogentes em relação à unidade preparadora, mas o responsável por cumpri-la, interpretando a decisão e o Regimento Interno do CARF de maneira absolutamente equivocada, entendeu por bem descumprir o que fora requerido por este Colegiado.*

De fato, a Diligência anterior descumpriu a finalidade do procedimento, manifestou opinião de ordem genérica, desprovida de motivação e, principalmente, foi realizada sem ter intimado o contribuinte, mesmo tendo sido expressamente apontado na Resolução que a originou.

A diligência em apreço não obedeceu ao princípio do contraditório e da ampla defesa, sendo caracterizado a nulidade do Relatório de Diligência Fiscal, nos termos do que determina o inciso II do artigo 59, do Decreto 70.235 de 1972, conforme abaixo transcrito:

**Art. 59. São nulos:**

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

***II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.***

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.*

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

*§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.*

Ora, no presente caso a diligência foi determinada também para que alguma prova necessária ao julgamento fosse produzida a fim de elucidar questões fático-probatórias, especialmente com relação à contabilidade da Recorrente, mediante a consolidação contábil dos lançamentos, analisando receitas e despesas.

No entanto, conforme exhaustivamente exposto não ocorreu a intimação da Recorrente antes ou durante o procedimento de diligência, intimação essa que além de ter sido determinada pela Resolução, é de supra importância para a eventual apresentação de novos documentos que podem elucidar os fatos.

Logo, entendo que a Diligência deve ser refeita. Com esse entendimento, os demais argumentos de nulidade da Resolução perdem o objeto.

**CONCLUSÃO**

Fl. 24 da Resolução n.º 1402-001.822 - 1ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10872.720283/2015-99

Assim, por tudo o que foi exposto, VOTO por converter NOVAMENTE o julgamento em diligência para que a Autoridade Tributária de jurisdição da recorrente ou quem lhe faça as vezes, dentro da nova estrutura da Receita Federal, realize o procedimento conforme assentado na Resolução 1402-001.692, desta Turma Ordinária, remetendo-se os autos do presente feito à Unidade Local, para:

1. Pronunciar-se, de forma conclusiva, sobre a procedência das alegações, documentos, Contrato de Agência, laudo e parecer apresentados pela recorrente, sobre a origem e titularidade das referidas receitas, sobre a ocorrência (ou não) do fato gerador do imposto de renda, e a comprovação das despesas.

2. Intimar a recorrente a apresentar esclarecimentos, a escrituração e demais documentos que entender necessários para a análise da comprovação das despesas e do “Contrato de Agência”.

3. Elaborar relatório, trazendo a fundamentação das constatações alcançadas, com justificativas e explicações claras.

4. Após a formulação e juntada do Relatório de Diligência, deverá ser dado vista à recorrente, para que se manifeste, dentro do prazo legal vigente, garantindo o contraditório e a ampla defesa.

5. Posterior retorno à 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF para continuidade do julgamento.

6. Apresentar relatório com base na análise de Documentos a serem apresentados pela Recorrente.

Findo tal prazo, com ou sem o atendimento por parte da interessada, os autos devem voltar ao CARF para prosseguimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ricardo Piza Di Giovanni