



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11634.720276/2019-96</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1202-001.636 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	25 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	RIO VERDE ENERGIA S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 01/09/2014, 16/09/2014

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA.

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

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**André Luis Ulrich Pinto** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Leonardo de Andrade Couto** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Andre Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Mauricio Novaes Ferreira, Leonardo de Andrade Couto(Presidente).

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de auto de infração para exigência de IRRF, calculada à alíquota de 35%, sobre o pagamento de R\$ 1.580.000,00 efetuado à Arc & Associados Auditores Independentes, considerado sem causa ou de operação não comprovada pela Fiscalização.

O procedimento de fiscalização teve início a partir de informações colhidas no âmbito da operação “Lava Jato”, mais precisamente, a partir de depoimento prestado pelo Sr. Nelson de Mello, em acordo de colaboração premiada. Em seu depoimento, a Sr. Nelson de Mello informou que foram firmados vários contratos fictícios envolvendo a sociedade Arc & Associados Auditores Independentes.

A parti dessa informação, a Autoridade Fiscal consultou o Sistema DIRF e verificou que a Recorrente pagou o valor de R\$ 1.580.000,00 à Arc & Associados Auditores Independentes e, a partir dessa constatação, instaurou procedimento para apurar a natureza do pagamento.

No curso do procedimento fiscal, a Recorrente foi intimada a apresentar documentos que comprovassem a efetividade do serviço prestado pela empresa Arc & Associados Auditores Independentes. Os documentos apresentados pela Recorrente foram considerados insuficientes pela Fiscalização, que lavrou o auto de infração referida acima.

Por bem retratar os fatos que permeiam o presente processo, passo a transcrever o relatório integrante do acórdão de impugnação.

1. Trata o presente processo de auto de infração de IRRF (fls. 441 a 447), apurado sobre pagamentos cuja causa ou operação não foi comprovada, datados de 01/09/2014 e 16/09/2014, que resultou no seguinte:

Imposto de Renda Retido na Fonte	
Imposto	850.769,22
Juros de Mora	431.169,84
Multa Proporcional	1.276.153,82
Valor do Crédito Tributário	2.558.092,88

2. O relato das verificações efetuadas pela Fiscalização encontra-se no Termo de Verificação Fiscal (fls. 427 a 439).

### Do Procedimento Fiscal

3. No âmbito da Operação Lava Jato, em acordo de colaboração premiada, o Sr. Nelson José de Mello, ex-diretor institucional da HYPERMARCAS (Inquérito 4487/DF em tramitação no STF), declarou que foram efetuados vários contratos fictícios envolvendo a sociedade Arc & Associados Auditores Independentes S/S. Em consulta a DIRFs, identificou-se que, no mês de setembro de 2014, a contribuinte pagou R\$ 1.580.000,00 para Arc & Associados Auditores Independentes S/S, tendo sido instaurada diligência para apurar a natureza desse pagamento.

4. Em sede de diligência, a empresa apresentou expediente, "... no qual relata que, em 26 de novembro de 2015, foi concluída a venda dos seus ativos de energia para a empresa China Three Gorges Brasil Energia Ltda. (Grupo CTG), e que as informações de conhecimento e posse do Grupo CTG são as lá relacionadas".

5. Apresentou também:

a) Contrato de Consultoria firmado com a Arc & Associados Auditores Independentes S/S, datado de 05 de junho de 2014;

b) Duas Notas Fiscais de Serviços emitidas pela Arc & Associados Auditores Independentes S/S; e c) Duas TED emitidas pelo Banco Itaú S/A, relativos aos pagamentos das Notas Fiscais de Serviços supra.

6. Informou ainda que:

- Carlos Henrique Scalco, então Diretor presidente, e Anderson Tonelli, Diretor Administrativo Financeiro, foram os seus representantes na contratação de Arc & Associados Auditores Independentes S/S; e
- Em função da mudança de controle acionário, a única informação que dispunha em contrato sobre as pessoas da Arc & Associados Auditores Independentes S/S que haviam prestado os serviços era a de Ricardo Fernandes da Cunha, na época Diretor daquela empresa.

7. Na sequência, a diligência foi convertida em fiscalização, tendo o sujeito passivo Rio Verde Energia S/A sido cientificado (em 26/11/2019) de Termo de Início do Procedimento Fiscal, e intimado a:

I. Apreciar e a se manifestar por escrito sobre a constatação, efetuada na Diligência Fiscal, de que havia apresentado o Contrato de Prestação de Serviços de Consultoria, mas não comprovado a efetiva prestação dos serviços nele descritos, relativos aos rendimentos de R\$ 1.580.000,00, declarado em DIRF como pagos no mês de setembro de 2014 para Arc & Associados Auditores Independentes S/S; e II. Apresentar cópias dos relatórios técnicos, estudos, memoriais, planilhas, pareceres, atas de reunião, relatórios e comprovantes de viagens, relacionados com os serviços contratados e demais documentos que se prestassem a comprovar a efetiva prestação dos serviços, incluindo o "...

Relatório com seus comentários, orientações e conclusões”, conforme consta da cláusula “3.1.” do referido contrato.

8. Em atendimento, “... apresentou expediente datado de 10 de dezembro de 2019, no qual afirma que todos os documentos comprobatórios dos serviços prestados foram encaminhados na Diligência Fiscal (item ‘1’ deste Termo). E reporta-se às notas fiscais, comprovantes de pagamentos e Contrato de Consultoria nele referidos, cujas cópias desses documentos foram novamente apresentadas, para respaldar a sua assertiva de que os mesmos, juntamente com o comprovante de recolhimento do imposto, comprovam a prestação dos serviços”.

9. Concomitantemente, a Autoridade Fiscal efetuou diligência em Arc & Associados Auditores Independentes S/S, a qual, após ter sido intimada e reintimada a

1. Correspondência enviada a Rio Verde Energia S.A.;
2. Aviso – AR comprovando do envio e recebimento da correspondência, por parte da Rio Verde Energia S.A.;
3. Cópia das notas fiscais de número 1758 datada de 01 de setembro de 2014 e 1767 datada de 05 de setembro de 2014;
4. Cópia do contrato de Consultoria datada de 05 de junho de 2014;
5. Extrato bancário comprovando o recebimento;
6. CD com o relatório emitido;
7. As pessoas que assinaram o contrato estão evidenciadas no item 4 (contrato)
8. Os trabalhos foram realizados pelos auditores da ARC & Associados à época comandados pelo sócio Antonio Ricardo Fernandes da Cunha

#### **Da Não Comprovação da Efetiva Prestação de Serviços**

10. Segundo a Fiscalização, tanto na Diligência Fiscal quanto no procedimento fiscal, o sujeito passivo não apresentou nenhum elemento hábil e idôneo que comprovasse a efetiva prestação dos serviços de auditoria que havia contratado junto à pessoa jurídica Arc & Associados Auditores Independentes S/S, no valor de R\$ 1.580.000,00.

11. A exemplo do que fizera em resposta anterior, quando diligenciada, a contribuinte destacou a venda dos seus ativos de energia para a empresa China Three Gorges Brasil Energia Ltda. e que as informações, de conhecimento e posse do Grupo CTG, eram aquelas e que as notas fiscais, o comprovante de pagamento, bem como o comprovante de recolhimento do imposto comprovam que o serviço foi prestado.

12. No entanto, os documentos mencionados (contrato de consultoria, notas fiscais de serviços e comprovantes de pagamentos) “... comprovam que o sujeito passivo Rio Verde Energia S/A firmou Contrato de Consultoria com a Arc & Associados para que esta executasse os serviços descritos na cláusula “1” do referido contrato pelo valor de R\$ 1.580.000,00. E as duas Notas Fiscais de Serviços e os respectivos comprovantes de pagamentos, líquido dos tributos retidos, confirmam o pagamento do valor contratado no mês de setembro de

2014. Mas, ao contrário do alegado, não comprovam que os serviços tenham sido efetivamente (sic) prestados”. A alegada mudança do controle acionário não elide a obrigação do sujeito passivo de comprovar a efetiva prestação dos serviços de consultoria em tela.

13. De acordo com a Autoridade Fiscal, é no mínimo estranho “... que uma empresa do porte da Rio Verde Energia S/A não tenha em seus arquivos documentos hábeis e idôneos que comprovem, de forma inequívoca, a efetiva prestação dos serviços contratados junto à Arc e Associados Auditores Independentes S/S, cuja empresa, segundo o declarado, no âmbito da Operação Lava-Jato por NELSON JOSÉ DE MELLO, ex-diretor institucional da HYPERMARCAS, no seu acordo de colaboração premiada(Inquérito 4487/DF em tramitação no STF), teria celebrado contratos fictícios”.

14. Por outro lado, a Arc & Associados Auditores Independentes S/S, apesar de intimada e reintimada, também não apresentou elementos hábeis idôneos que comprovassem a efetiva prestação dos serviços em tela.

15. Ressalta a Fiscalização que as “... mídias digitais, constantes do CD apresentado, intituladas ‘Relatório de Trabalhos Especiais de Auditoria – Rio Verde Energia’ e ‘Relatório de Avaliação Risco Regulatório Rio Verde’, cujos conteúdos, em sua grande maioria, são similares, não são hábeis para fins de comprovação da efetiva prestação dos serviços de consultoria em tela. Não contém assinatura e qualificação dos responsáveis pelas suas elaborações, tampouco provas de que, de fato, os intitulados relatórios tenham sido, de fato, recebidos e aprovados pelo sujeito passivo (contratante) durante ou, no máximo, no término do prazo de vigência do Contrato de Consultoria, ocorrido em 05 de setembro de 2014, segundo o disposto na sua cláusula ‘7.1’, haja vista que não foi apresentado nenhum aditivo que comprovasse a prorrogação de tal prazo. Além do que, na página ‘2’ da mídia digital do intitulado Relatório de Avaliação de Risco Regulatório, há a seguinte observação destacada em amarelo: ‘Quando da conclusão do relatório – validar páginas’, e os itens II.5 COMPARTILHAMENTO DE INFRAESTRUTURA e II.6 ASPECTOS TÉCNICOS, constantes da sua página ‘24’, contém somente a informação ‘Em Aberto’, destacada em letras vermelhas”.

IRRF Sobre Pagamento sem Causa ou de Operação não Comprovada 16. Os pagamentos cujas efetividade da prestação dos serviços a que se referem (operações) não foram comprovadas estão sujeitos à incidência do imposto exclusivamente na fonte à alíquota de 35%, nos termos do artigo 674 do RIR/99, cuja matriz legal é o art. 61 da Lei nº 8.891/95.

17. O reajustamento da base de cálculo, previsto no parágrafo 3º do artigo 61 da Lei nº 8.891/95, é aplicável no caso e resultou no seguinte:

Empresa	Subitem	Fato Gerador	Rendimentos Pagos	Valor Reajustado	Imposto de Renda na Fonte
ARC & ASSOCIADOS	3.1.1	01/09/2014	790.000,00	1.215.384,61	425.384,61
ARC & ASSOCIADOS	3.1.1	16/09/2014	790.000,00	1.215.384,61	425.384,61

#### Multa Qualificada

18. O percentual atinente à multa de ofício observou o disposto no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96, em conjunto com os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

19. Ressalta a Fiscalização o conceito de sonegação e afirma "... que qualquer conduta fraudulenta do sujeito passivo, visando reduzir ou suprimir tributo, estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4502/64", sendo que no curso da presente ação fiscal, "... restaram inequivocamente demonstrados que o sujeito passivo Rio Verde Energia S/A tentou dar forma de normalidade a recursos disponibilizados para a Arc & Associados Auditores Independentes S/S sem a efetiva prestação de serviços".

20. Assim, entendeu que a conduta da fiscalizada se coaduna com a qualificação da multa de ofício, cujo percentual é de 150%, e a consequente Representação Fiscal para Fins Penais.

Ciência e Impugnação 21. Em 26/12/2019, a contribuinte foi cientificada do auto de infração (fl. 451) e apresentou impugnação em 24/01/2020, a qual foi juntada às folhas 455 a 476.

Impugnação 22. Inicialmente a contribuinte defende a tempestividade de sua impugnação, faz um resumo dos fatos e argumenta o que segue.

Autuação Baseada em Mera Presunção 23. Partindo do juízo preconcebido de irregularidade e dolo das empresas que contrataram a Arc & Associados Auditores, que foi delatada no âmbito da Operação Lava Jato, e "... baseado tão-somente nos pagamentos efetuados declarados em DIRF, a Fiscalização intimou a Requerente a apresentar documentos que comprovassem a prestação dos serviços pagos àquela sociedade".

24. A Requerente e a própria Arc apresentaram documentos que comprovam a efetiva prestação dos serviços de consultoria técnica especializada, no entanto, a Fiscalização optou por desconsiderar a documentação, sob o fundamento de que seria insuficiente.

25. Importa notar, continua, "... que todos os documentos adicionais exigidos pela Fiscalização não foram objeto do contrato firmado, não existindo qualquer obrigação legal de que fossem produzidos pela Arc ou exigidos pela Requerente".

26. A requerente, à época sob outra gestão, "... contratou a Arc para a realização de serviços técnicos de consultoria especializada, com a elaboração de relatório com comentários, orientações e conclusões. Esse trabalho foi devidamente realizado pela Arc, tendo sido entregues os relatórios contratados" (fls. 103 a 426).

27. Sem verificar detalhadamente os relatórios produzidos pela Arc, bem como averiguar se os relatórios continham a análise do objeto de contratação, a

Fiscalização autuou a requerente, presumindo que não teria ocorrido a efetiva prestação de serviços e que o contrato firmado seria fictício.

28. As conclusões da Autoridade Fiscal "... apenas demonstram que sua análise foi baseada em um juízo de valor preconcebido de que todos os contratos firmados com terceiros com a Arc seriam fictícios – ainda que estes terceiros, como a Requerente não tivessem qualquer envolvimento com a Operação Lava-Jato. Não houve, por parte das autoridades fiscais, uma fiscalização efetiva e aprofundada dos relatórios, que estivesse realmente preocupada com a verdade dos fatos. A mera concepção de irregularidades foi não só a catalizadora, como a própria fundamentação da autuação".

29. Uma rápida análise dos documentos apresentados "... permite a conclusão de que o relatório de fls. 103/231 consiste em um relatório em elaboração, ao passo que o relatório de fls. 233/426 consiste na versão entregue, acompanhada de uma carta de encaminhamento endereçada pelo diretor da Arc".

30. Enquanto o primeiro relatório contém comentários da Arc para revisão, bem como comentários de informações pendentes de fornecimento pela contribuinte, o segundo é a versão entregue, sem tais comentários e que sequer foi objeto de análise pela Fiscalização.

31. A desconsideração dos documentos apresentados "... somente poderia ter ocorrido após uma produção de prova documental robusta e específica, com a oitiva de testemunhas, diligências, dentre outras providências fiscalizatórias, na medida em que o ônus da prova acerca de eventual irregularidade de apurações regularmente escrituradas e documentadas cabe ao Fisco, nos termos dos artigos 923 e 924 do RIR/99".

32. Além disso não foi apontado qualquer indício de envolvimento da impugnante na Operação Lava-Jato, tendo sido presumida a sua participação e de seus sócios e diretores em atividades supostamente ilícitas, ou seja, os autos de infração foram baseados em meros indícios. Tampouco existe qualquer comprovação de que os pagamentos tenham tido outra causa ou destinação que não a declarada nos documentos apresentados.

33. Tampouco existe qualquer comprovação de que os pagamentos realizados "... tenham tido outra causa ou destinação que não a declarada nos documentos apresentados pela Requerente e pela ARC. Eventual outra causa foi meramente presumida pela Fiscalização, a partir de sua convicção não comprovada de irregularidade na contratação".

34. Por fim, cita julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e assevera que restou demonstrada a nulidade dos presentes autos de infração.

Autuação Com Erro na Capitulação Legal da Infração 35. Segundo a impugnante, também houve nulidade por erro no enquadramento legal da suposta infração cometida pela Requerente, pois "... o TVF tentou justificar a autuação com base na suposta ausência de comprovação efetiva do contrato firmado, como se isso

fosse suficiente para caracterizar as correspondentes contraprestações como pagamentos ‘sem causa’ para fins do artigo 61 da Lei 8.981/95 e do artigo 674 do RIR/99”.

36. No entanto, a impugnante entende que “... no presente caso, não se verifica a ocorrência de beneficiário não-identificado ou de pagamento sem causa. Quanto à identificação do beneficiário dos pagamentos, não existe controvérsia no caso. Os pagamentos questionados nestes autos foram feitos à Arc, sendo tal fato reconhecido pela própria Fiscalização. Por outro lado, os pagamentos efetuados também tiveram um motivo e, por isto, não podem ser considerados ‘sem causa’”.

37. Como já demonstrado, “... os pagamentos efetuados à Arc decorrem de contrato de prestação de serviços de consultoria, os quais efetivamente ocorreram. Esta foi a motivação dos pagamentos questionados, não havendo que se falar em ‘pagamentos sem causa’”. Mesmo que se entendesse que os pagamentos teriam outra finalidade, como fez a Fiscalização, ainda assim, teriam sua finalidade identificada e não poderiam ser considerados “sem causa”.

38. Cita julgado do CARF e assevera que o “... desconhecimento da causa do pagamento diz respeito à impossibilidade de aferir a natureza do rendimento entregue a um determinado beneficiário, o que causaria dúvida na aplicação da norma tributária para tributação desse valor. Nesta hipótese, faz sentido que a base de cálculo do IRRF seja reajustada, para tornar indiferente tal natureza e garantir que a Fazenda Nacional receba a máxima tributação possível sobre o rendimento em questão”.

39. Desse modo, continua, a hipótese de pagamento sem causa é distinta da situação em que a causa (seja lícita ou ilícita) é conhecida, mas o Fisco diverge sobre a sua adequação ao contexto dos negócios da fonte pagadora, como ocorre nos presentes autos.

40. Nesse sentido, “... quando há pagamento com causa, mas sem comprovação efetiva, há hipótese de pagamento potencialmente não dedutível para fins fiscais, na medida em que tal dedutibilidade exige o cumprimento dos requisitos do artigo 299 do RIR/99”.

41. No entanto, “... diversamente do regime aplicável às despesas dedutíveis, a eventual falta de comprovação documental de uma operação declarada não é pretexto para aplicação do artigo 61 da Lei 8.981/95 e do §1º do artigo 674 do RIR/99, ainda mais quando o próprio Fisco alega que tal operação declarada seria fictícia e abertamente indica qual seria a verdadeira ‘causa’ dos pagamentos em questão”.

42. Conclui que no presente caso “... (i) as autoridades fiscais têm conhecimento dos beneficiários dos pagamentos contestados; e (ii) os pagamentos tiveram causa - seja a consultoria objeto dos contratos, seja as irregularidades alegadas pela Fiscalização, não estão presentes os requisitos para aplicação do artigo 61 da

Lei 8.981/95 e do §1º do artigo 674 do RIR/99, tendo ocorrido erro na capitulação legal da autuação, o que justifica o reconhecimento da nulidade do presente Auto de Infração”.

Autuação Com Erro na Determinação da Exigência Fiscal 43. Alega a impugnante que o presente Auto de Infração também é nulo por ter incorrido em vício insanável na determinação da exigência fiscal, isto por que ao reajustar a base de cálculo do imposto, nos termos do parágrafo 3º do artigo 61 da Lei 8.891/95, a Fiscalização deixou de considerar as retenções já feitas pela requerente, relativamente aos pagamentos questionados, de IRRF (1,5%), PIS (0,65%), COFINS (3%) e CSLL (1%).

44. Assim, “... por uma questão de coerência, se a Fiscalização desconsidera os serviços de consultoria prestados, como se não tivessem existido, os tributos retidos relativamente a estes serviços tornam-se indébitos tributários, devendo ser levados em consideração na determinação da base de cálculo da presente exigência fiscal”.

45. Dessa forma, também por esta razão, deve ser reconhecida a nulidade da autuação, que prejudicou o direito de defesa da requerente.

Inaplicabilidade da Exigência de IRRF à Alíquota de 35% 46. Argumenta a empresa que, conforme já decidido pelo antigo Conselho de Contribuintes e pelo CARF, a cobrança de IRRF à alíquota de 35% “... só é admissível quando, mesmo depois de uma efetiva investigação por parte do Fisco, tenha sido impossível identificar qualquer causa (lícita ou ilícita) para o pagamento em questão”.

47. Assim, entende que o caso dos autos é distinto da hipótese contida nos “... artigos 61, da Lei nº 8.981/95, e 674, §1º, do RIR/99, tendo em vista que a própria Requerente declarou a quem foram efetuados os pagamentos (empresa Arc), como também a sua causa (a consultoria objeto do contrato firmado), tendo sido apresentados nos autos notas fiscais, comprovantes de pagamento, lançamentos contábeis, contrato firmado e os relatórios objeto da contratação. Ou seja, a causa desses pagamentos foi demonstrada à Fiscalização”.

48. Ocorre que a alegação da Fiscalização de que a documentação apresentada não seria hábil e idônea a demonstrar a prestação dos serviços não se presta a justificar a cobrança de IRRF em questão pois, a verdade é que os pagamentos realizados à empresa Arc seriam no máximo irregulares, mas não desconhecidos ou “sem causa”.

49. Ressalta ainda que a legislação tributária não faz diferenciação em relação à necessidade de constatação de regularidade ou irregularidade da operação, tampouco da licitude ou ilicitude do sujeito passivo, tanto que o artigo 118 do CTN determina que o fato gerador deve ser interpretado abstraindo-se da validade jurídica dos atos praticados.

50. Segundo a impugnante, existindo “... ‘causa’, seja ela lícita ou ilícita, não se aplica o disposto no artigo 61 da Lei nº 8.981/95 e do §1º do artigo 674 do RIR/99.

Por outro lado, apenas quando não se puder identificar qualquer causa (lícita ou ilícita, tanto faz), é que a regra em questão será aplicada, e o IRRF será devido à alíquota de 35%”.

51. Cita mais julgados do antigo Conselho de Contribuintes e do atual CARF e afirma que por esse motivo é que a cobrança do IRRF à alíquota de 35% não se sustenta, não havendo “... dúvidas de que as autoridades fiscais têm conhecimento tanto dos beneficiários quanto da natureza das operações sobre as quais se questionam os pagamentos realizados pela Requerente (i.e. seja a causa declarada, seja a causa imputada pela Fiscalização no TVF)”.

52. Desse modo, a impugnante entende ter demonstrado a necessidade de cancelamento do presente Auto de Infração.

A Efetiva Prestação dos Serviços Contratados 53. Inicialmente, ressalta a interessada que a “... beneficiária dos pagamentos realizados pela Requerente (Arc) foi efetivamente indicada nos documentos fiscais e registros contábeis, o que permitiu, até mesmo, que a própria Fiscalização chegasse à Requerente – ou seja, a Requerente jamais tentou acobertar a prestação dos serviços efetuada”.

54. Numa verificação superficial “... dos relatórios elaborados pela Arc, a Fiscalização concluiu que os documentos apresentados conteriam indícios de que o trabalho não estaria concluído e de que não teriam sido efetivamente entregues à Requerente, bem como que o conteúdo e os anexos dos dois relatórios apresentados seriam semelhantes”, porém, uma análise pormenorizada dos mesmos “... leva à conclusão de que o relatório de fls. 103/231 consiste em um relatório em elaboração, ao passo que o relatório de fls. 233/426 consiste na versão entregue, acompanhada de uma carta de encaminhamento endereçada pelo diretor da Arc”.

55. Afirma “... que a Arc verificou os controles de patrimônio da empresa para atendimento à Resolução ANEEEL (sic) 396/2009, revisou as apurações e recolhimentos dos encargos setoriais nos exercícios de 2011, 2012, 2013 e 2014, verificou o atendimento da legislação societária, contábil e regulatória da empresa e verificou o atendimento das obrigações regulatórias junto à ANEEL no exercício de 2013 até junho de 2014”.

56. Para tanto, a Arc analisou volumosa documentação apresentada pela interessada “... à época, como documentação fiscal/contábil, editais de leilão, contrato de concessão, decreto outorgando a concessão para a geração de energia hidrelétrica, balancetes, documentos referentes a projetos de pesquisa e desenvolvimento, resoluções da ANEEL, relatórios de controle patrimonial, bem como as normativas do setor, sendo, inclusive, alguns desses documentos disponibilizados através da internet”.

57. Grande parte desses documentos foi anexado “... aos relatórios juntados aos autos, mas foram completamente desconsiderados pela Fiscalização, que pediu

documentos adicionais que pudessem corroborar a realização do serviço contratado, sem sequer efetuar uma leitura dos documentos apresentados”.

58. Os relatórios técnicos, estudos e planilhas foram apresentados nos autos (fls. 103/426), conforme exigidos pela Fiscalização, mas foram ignorados pela mesma.

59. Esclarece também “... que os documentos adicionais solicitados pela Fiscalização não são necessariamente produzidos em hipóteses semelhantes e, em algumas situações, sequer guardam relação com o com o objeto da contratação. Assim, não prestariam a comprovar de forma cabal e inequívoca a prestação dos serviços contratados”.

60. Como exemplo, alega que “... memoriais, pareceres e comprovantes de viagem não têm estrita relação com o contrato firmado. Atas de reunião não são documentos produzidos rotineiramente em reuniões com advogados, consultores e outros prestadores de serviço, exceto em ocasiões especiais que demandam a formalização daquele encontro – o que não é o caso em exame. As planilhas que tinham relação com o serviço e os balancetes analisados foram anexados ao relatório técnico e constam dos autos.

Os relatórios técnicos também foram apresentados”.

61. Ao desconsiderar as mais de 320 páginas de documentos apresentados, a Fiscalização transferiu o ônus da prova à contribuinte, violando o seu dever funcional de provar os fatos que alega, bem como os artigos 923 e 924 do RIR/1999.

62. Cita julgado do CARF e afirma que “... o auto de infração requer prova concreta da ocorrência do fato gerador, sob pena de violação ao artigo 112 do CTN e aos próprios princípios constitucionais da segurança jurídica e verdade material que regem o processo administrativo tributário”.

63. Nesse contexto, finaliza, não há como permitir que a presente autuação subsista face a todos os documentos apresentados, sendo certo que a cobrança deve ser cancelada.

A Indevida Aplicação da Multa Qualificada 64. Inicialmente, a empresa cita as Súmulas nºs 14 e 25 do CARF e afirma que todos os documentos, informações e argumentos apresentados “... demonstram claramente que os Autos de Infração foram pautados em meros indícios, premissas de suposição e indagações subjetivas. Se não há provas das indagações ou sequer uma análise efetiva dos documentos apresentados nos autos, tampouco é possível admitir que estaria comprovada qualquer hipótese de fraude, sonegação ou conluio. Nesse sentido, não há dúvidas de que, se a multa não for cancelada, ao menos a qualificação deve ser afastada”.

65. Além disso, continua, “... a caracterização de fraude e sonegação depende de nexo de causalidade entre os atos praticados pelo contribuinte e o resultado tributário. No caso, a conduta infracional de que a Requerente é acusada não traz

qualquer vantagem tributária à Requerente, não podendo ser utilizada como justificativa para a multa qualificada”.

66. Cita doutrina de Nelson Mallmann e julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e argumenta que deve-se comprovar o “... nexos causal entre o ato fraudulento e a falta de pagamento de tributos para que seja imputada a prática das infrações indicadas nos arts. 71 a 73 da Lei 4.502/64”.

67. Dessa forma, não havendo qualquer prova de sonegação ou fraude, muito menos qualquer vantagem tributária para a contribuinte, não existe qualquer justificativa plausível para a manutenção da multa qualificada de 150%.

A Impossibilidade da Incidência de Juros SELIC Sobre a Multa 68. A atualização em questão, segundo a impugnante, é realizada com amparo não na lei, mas no Parecer MF nº 28/1998, emitido pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação.

69. Contudo, o artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 “... utilizado como base legal pela COSIT para sustentar a incidência de juros sobre as multas trata tão somente da incidência de juros sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, não havendo qualquer menção às multas de ofício aplicadas pela Receita Federal do Brasil”.

70. Cita julgado do CARF e afirma que “... resta evidente a impossibilidade de cobrança de juros à taxa SELIC sobre as multas aplicadas no presente caso, devendo ser cancelada essa parcela da cobrança, na remota hipótese de os demais argumentos acima não prevalecerem”.

Do Pedido

71. Diante de todo o exposto, a contribuinte requer que a impugnação seja julgada integralmente procedente. Subsidiariamente, pleiteia ainda o abatimento dos valores retidos na fonte (IRRF, PIS, COFINS e CSLL), a reclassificação da multa de ofício, de 150% para 75% e o afastamento da incidência da taxa SELIC sobre o valor da multa aplicada.

72. Protesta, ainda, por provar o alegado por todos os meios de prova em Direito admitidos, sem exceção de quaisquer, especialmente pela juntada de novos documentos ou quaisquer outras providências que se entendam necessárias para a elucidação da verdade real dos fatos ora alegados, nos termos do artigo 16, §4º, alínea “a”, do Decreto 70.235/1972.

A DRJ ao proferir o acórdão nº 109-000.305 - 1ª TURMA DA DRJ09, entendeu por bem julgar improcedente a impugnação apresentada pela ora Recorrente, em acórdão assim ementado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Data do fato gerador: 01/09/2014, 16/09/2014 PROCESSO ADMINISTRATIVO. NULIDADE.

As causas de nulidade são aquelas previstas na legislação do processo administrativo em geral e do processo administrativo fiscal. Não tendo ocorrido nenhuma das hipóteses lá previstas, não há que se falar em nulidade.

#### JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.

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

#### JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO.

Nos termos do que dispõe o Processo Administrativo Fiscal, a juntada de documentos deverá ser feita por ocasião da impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em momento posterior, salvo nos casos expressamente previstos no PAF.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF Data do fato gerador: 01/09/2014, 16/09/2014 IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA.

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

#### UTILIZAÇÃO DE RETENÇÕES. EXCLUSIVIDADE DA EMPRESA CONTRIBUINTE.

A empresa que é a fonte pagadora não tem legitimidade ativa para postular restituição ou compensação do imposto de renda e das contribuições (CSLL, PIS e COFINS) que foram retidos quando do pagamento para a empresa contribuinte.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Data do fato gerador: 01/09/2014, 16/09/2014 COMPENSAÇÃO EM SEDE DE IMPUGNAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Eventual compensação de IRRF e de contribuições retidas na fonte com o valor devido no auto de infração não pode ser efetuada em sede de impugnação, tendo em vista o procedimento específico disposto na IN RFB nº 1.717/2017.

#### MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

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

#### JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Não havendo, no lançamento questionado, a incidência de juros sobre a multa de ofício, não se conhece do recurso quanto à matéria por falta de competência.

## Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário reproduzindo as razões de direito já expostas em sede de impugnação.

**VOTO**

Conselheiro **André Luis Ulrich Pinto**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os pressupostos de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Em síntese, a Recorrente suscita a nulidade do auto de infração e apresenta argumentos de mérito para ver afastada a exigência do IRRF, tais como a inaplicabilidade da norma prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/95 e a comprovação da causa do pagamento, que – sempre segundo a Recorrente – teria natureza de pagamento dos serviços prestados por Arc & Associados.

Subsidiariamente, a Recorrente apresenta argumentos para ver afastada a multa qualificada e os juros de mora sobre a multa de ofício.

Da análise dos argumentos recursais, considerando que concordo com as conclusões e fundamentos da decisão recorrida e tendo em vista a faculdade prevista no art. 114, § 12, I do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, adoto o voto condutor do acórdão *a quo* como razões de decidir.

Em síntese, concordo com as conclusões expostas pela DRJ no que diz respeito à preliminar de nulidade, mérito da exigência e, também, quanto aos argumentos subsidiários trazidos pela Recorrente em sede recursal.

As preliminares de nulidade devem ser rejeitadas, por não existir vício a ser sanado no auto de infração. Ao contrário do que argumenta a Recorrente não se trata aqui de hipótese de lançamento por presunção. A Autoridade Fiscal tomou conhecimento de fraudes praticadas pela empresa prestadora de serviços Arc & Associados e, a partir daí, instaurou procedimento de fiscalização para apurar a natureza da operação que originou os pagamentos efetuados pela Recorrente.

É verdade que no curso do procedimento de fiscalização a Recorrente apresentou cópia do contrato firmado com a empresa Arc & Associados, além de notas fiscais e parecer emitido pela referida empresa.

Em uma situação normal, concordaria com a Recorrente no sentido de que a nota fiscal de prestação de serviço consiste em prova hábil e idônea da efetividade do pagamento

efetuado. No entanto, no caso em tela a cautela adotada pela Fiscalização no sentido de exigir outras provas da efetividade do serviço é plenamente justificável.

Assim se diz, porque a Autoridade Fiscal tomou conhecimento de que a prestadora de serviço tinha a prática de firmar contratos fictícios.

Os documentos apresentados pela Recorrente foram considerados insuficientes para comprovação da causa do pagamento. A Autoridade Fiscal examinou o parecer apresentado pela Recorrente, que teria sido elaborado e entregue pela prestadora de serviços e entendeu que o documento, em sua essência consistia em simples reproduções de textos normativos e documentos repassados pela própria contribuinte.

O pouco conteúdo produzido pela empresa de auditoria foi considerado insuficiente para justificar a despesa no montante de R\$ 1.580.000,00. A Autoridade Fiscal teve ainda a cautela de comparar o valor pago para Arc & Associados para prestar um serviço pontual com o valor pago à Erns & Young (R\$ 111.119,89) para auditar de forma independente a escrituração contábil de um ano inteiro.

Destaco abaixo as conclusões da DRJ ao examinar os documentos integrantes do parecer apresentado pela Recorrente.

114. Sobram 16 folhas (em negrito no quadro acima), das quais 07 (fls. 247 a 248, 255 a 257 e 265 a 266) são planilhas de cálculo ou planilhas demonstrativas e apenas 09 (fls. 249 a 250 e 258 a 264) são comentários de auditoria.

115. Ressalte-se que a revisão da apuração do PIS e da COFINS (fls. 262 a 266) se restringiu ao cruzamento de planilhas fornecidas pela contribuinte com as DACONs e somente para os anos de 2013 a 2014, ou seja, apesar de constar no contrato de que a revisão deveria ser de 2011 a 2014, os anos de 2011 a 2012 deixaram de ser verificados.

(...)

124. Outrossim, mencionando novamente as planilhas de folhas 247 a 248, 255 a 257 e 265 a 266, tratam-se de documentos sintéticos, que pouco ou nada revelam sobre o trabalho intelectual envolvido em sua elaboração.

125. Da mesma forma, os documentos de folhas 249 a 250 e 258 a 264 revelam-se apenas recomendações, as quais a meu ver não estão revestidas das formalidades previstas na Resolução nº 986/2003 do CFC que aprovou a NBC TI 01.

126. Por fim, cabe citar um dos serviços que deveria ter sido prestado pela Arc & Associados:

a) **Verificação dos controles com relação ao patrimônio da empresa com relação ao atendimento a resolução ANEEL 396/2009;**

127. A resolução citada acima também é mencionada pela defesa, dando como exemplo o seguinte trecho: “A partir de uma análise detida dos relatórios, conclui-

se que a Arc verificou os controles de patrimônio da empresa para atendimento à Resolução ANEEL (sic) 396/2009 ...”.

128. Na busca pela referida Resolução ANEEL nº 396/2009 no sítio de internet daquela agência reguladora foram encontradas as seguintes normas:

- Nota Técnica nº 396/2009-SRE/ANEEL, de 01 de dezembro de 2009 – que trata da Metodologia e Cálculo dos Custos Operacionais das Transmissoras de Energia Elétrica; e
- Resolução Normativa nº 396, de 23 de fevereiro de 2010 – que institui a Contabilidade Regulatória e aprova alterações no Manual de Contabilidade do Setor Elétrico, instituído pela Resolução ANEEL nº 444, de 26 de outubro de 2001.

129. Isto é, não foi encontrada uma resolução ANEEL de número 396 no ano de 2009. Por semelhança/afinidade acredito que o contrato se refira à Resolução Normativa nº 396/2010, que trata das questões contábeis do setor elétrico.

130. De qualquer forma, não há menção a nenhuma dessas normas nos comentários de auditoria, principalmente no de folha 249, que cuida do ativo imobilizado, ou seja, não se sabe se os controles do patrimônio da empresa atendem à alguma dessas regulamentações.

131. Dessa forma, na falta de elementos de prova robustos que comprovem a efetiva prestação dos serviços, mantenho o entendimento da Fiscalização.

Dessa forma, não estando comprovada a causa do pagamento efetuado pela Recorrente à Arc & Associados, é plenamente aplicável a alíquota de 35 % prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/1995.

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

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

A Recorrente argumenta que a exigência do IRRF representa *bis in idem*, tendo em vista que também lhe será exigido IRPJ e CSLL diante das glosas de despesas com contratação de serviços.

O argumento não pode ser acolhido, porque as materialidades que dão origem à incidência dos tributos questionados pela Recorrente são distintas. Da mesma forma, a riqueza tributável não é a mesma. O IRPJ e CSLL são devidos pelo contribuinte em razão do acréscimo

patrimonial auferido em um determinado período. Na apuração desse acréscimo patrimonial, caso tenha optado pelo regime de tributação do Lucro Real, o contribuinte pode deduzir despesas necessária, usuais e normais. Evidentemente, as despesas deduzidas devem ser comprovadas.

Por outro lado, apesar de ser exigido da fonte pagadora, incide sobre a riqueza disponibilizada ao beneficiário do pagamento. Nesses casos, existe a possibilidade da fonte pagadora proceder à repercussão jurídica do encargo financeiro do tributo, retendo o valor de IRRF na ocasião do pagamento.

Ademais disso, a exigência de IRRF sobre pagamento sem causa está expressamente prevista em lei, mais precisamente no art. 61, § 1º da Lei nº 8.981/1995, que não poderia ser afastado no âmbito do processo administrativo sob o fundamento de *bis in idem*.

Feitos esses comentários, passo a transcrever o voto condutor do acórdão a quo como razões de decidir.

74. A impugnação apresentada atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972 e dela conheço.

75. O presente processo versa sobre autos de infração relativo a IRRF, apurado de acordo com os arts. 674 e 675 do RIR/1999.

Da Ausência de Nulidades 76. A contribuinte pleiteia a nulidade do auto de infração com os argumentos de que (i) os mesmos foram lavrados com base na presunção da não comprovação dos serviços prestados pela pessoa jurídica Arc & Associados Auditores, o que, a seu ver, não procede, tendo em vista que apresentou todos os documentos comprobatórios relativos a tal despesa; (ii) houve erro no enquadramento legal da suposta infração, pois, os pagamentos efetuados à Arc decorreram de contrato de prestação de serviços de consultoria, os quais efetivamente ocorreram, sendo esta a motivação dos pagamentos questionados.

Mesmo que se entendesse que os pagamentos teriam outra finalidade, como fez a Fiscalização, ainda assim, teriam sua finalidade identificada e não poderiam ser considerados “sem causa”; (iii) ocorreu vício insanável na determinação da exigência fiscal, isto por que ao reajustar a base de cálculo do imposto, nos termos do parágrafo 3º do artigo 61 da Lei 8.891/95, a Fiscalização deixou de considerar as retenções já feitas pela requerente, relativamente aos pagamentos questionados, de IRRF (1,5%), PIS (0,65%), COFINS(3%) e CSLL (1%).

77. O Decreto nº 70.235/72 traz o seguinte sobre o assunto:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

78. O mesmo Decreto nº 70.235, de 1972, dispõe sobre a nulidade no processo administrativo, nos seguintes termos:

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.

79. Cabe ressaltar que o referido decreto foi recepcionado pela Constituição com o status de Lei Ordinária e só um instrumento legal desse porte pode veicular hipóteses de nulidade processual.

80. Assim, o auto de infração insere-se na categoria prevista no transcrito inciso I do art. 59(atos e termos). É nulo, portanto, apenas quando lavrado por pessoa incompetente.

81. O art. 142 do CTN fornece a definição legal de lançamento, estabelecendo como requisitos indispensáveis à sua constituição a verificação da ocorrência do fato gerador, a identificação do sujeito passivo, a determinação da matéria tributável e o cálculo do montante do crédito a favor da Fazenda Pública, nos seguintes termos:

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (grifou-se)82. O reproduzido parágrafo único dispõe sobre a vinculação e a obrigatoriedade do lançamento. Aquela consiste na cerrada observância dos ditames legais quando da efetivação do lançamento; esta impede que o agente que constatar a ocorrência de infração à legislação fiscal, para não faltar com o dever de ofício, que lhe foi atribuído por lei, deixe de lavrar o competente auto de infração para a formalização e cobrança do crédito tributário devido pelo sujeito passivo.

83. Da combinação dos dispositivos acima transcritos depreende-se que são duas as causas suficientes para invalidar o auto de infração e, por via de consequência, o

lançamento nele consignado: a incompetência do autuante e a inobservância dos pressupostos legais para a sua lavratura. Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões cometidas no auto de infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio (art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972).

84. No caso em exame, a alegação de presunção, por parte da Fiscalização, da não comprovação da despesa tem ligação direta com o mérito, o qual será visto em tópico próprio, pode até ocasionar a exoneração dos tributos em questão mas não é considerada causa para nulidade dos autos de infração.

85. Da mesma forma, não se constata erro na capitulação legal, ou seja, que os artigos elencados pela Autoridade Fiscal não teriam relação com a infração identificada ao longo do Auto de Infração. O enquadramento legal citado foi:

alíquota de 35%, sobre pagamento a beneficiário não identificado ou que não for comprovada a operação ou sua causa.

87. No presente caso, a Fiscalização intimou a empresa a comprovar a operação ou a causa de pagamentos efetuados à pessoa jurídica Arc & Associados. Como a contribuinte não obteve êxito na comprovação, foi lavrado auto de infração de IRRF. Ou seja, todos os artigos indicados relacionam-se com a matéria lançada, de modo que não se pode falar em ausência de capitulação legal.

88. Por fim, constata-se que não ocorreu vício na apuração da exigência fiscal, visto que a mesma foi apurada de acordo com o artigo 61 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 (base legal do art.

674 do RIR de 1999):

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.

§ 3º. O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto. (grifouse)89. Considerando-se que não foi comprovada a operação, e nem sua causa, relativa aos pagamentos efetuados pela contribuinte à Arc & Associados, no montante de R\$ 1.580.000,00, a Fiscalização aplicou a referida norma ao caso concreto, conforme previsto no art. 142 do CTN.

90. Ou seja, ao apurar a base de cálculo do imposto, a Fiscalização seguiu exatamente o previsto no § 3º do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, o qual considera os rendimentos tratados no referido artigo como de valor líquido, que no presente caso é R\$ 1.580.000,00.

91. Destaque-se que o rendimento no valor de R\$ 1.580.000,00 teve como beneficiária a sociedade Arc & Associados, seja como recurso financeiro (R\$ 1.482.830,00), seja como crédito tributário(R\$ 97.170,00).

92. A contabilização desse tipo de operação pela pessoa jurídica beneficiária do rendimento não nos deixa enganar:

93. Assim, não há dúvidas que o rendimento ao qual se refere o § 3º do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, no presente caso, é R\$ 1.580.000,00.

94. Especificamente em relação à utilização do IRRF e das contribuições (CSLL, PIS e COFINS)retidas como dedução do valor apurado no auto de infração, ressalte-se que na situação em questão, a fiscalizada não é a contribuinte e sim a responsável pela retenção e recolhimento dos tributos. A contribuinte é Arc & Associados, a qual é a titular da antecipação do imposto de renda e das contribuições representadas pelas retenções efetuadas pela Rio Verde. Ou seja, a princípio a sociedade Arc & Associados é a única que tem o direito a utilizar tais retenções para deduzi-las de seu imposto de renda e de suas contribuições devidas.

95. Neste ponto, importante ressaltar que o IRRF deste feito, ao contrário dos tributos que foram retidos, é exclusivo na fonte, não podendo ser utilizado pela Arc & Associados na apuração de seus tributos.

96. O que a interessada pretende na verdade não é uma simples dedução, mas sim uma compensação de IRRF e de contribuições retidas na fonte com o valor devido neste processo, o que não pode ser efetuado em sede de impugnação.

97. Para tanto, caso a fiscalizada entenda que as retenções são indevidas, deverá seguir um procedimento específico, conforme disposto na IN RFB nº 1.717/2017, da qual destaco os seguintes artigos:

Art. 18. O sujeito passivo que efetuou retenção indevida ou a maior de tributo administrado pela RFB no pagamento ou crédito a pessoa física ou jurídica, efetuou o recolhimento do valor retido e devolveu ao beneficiário a quantia retida indevidamente ou a maior, poderá pleitear sua restituição, na forma estabelecida no § 1º do art. 7º, ressalvada a hipótese de que trata o art. 31.

§ 1º A devolução a que se refere o caput deverá ser acompanhada:

I - do estorno, pela fonte pagadora e pelo beneficiário do pagamento ou crédito, dos lançamentos contábeis relativos à retenção indevida ou a maior;

II - da retificação, pela fonte pagadora, das declarações já apresentadas à RFB e dos demonstrativos já entregues à pessoa física ou jurídica que sofreu a retenção, nos quais a referida retenção tenha sido informada; e

apresentadas à RFB nas quais a referida retenção tenha sido informada ou utilizada na dedução de tributo.

§ 2º O sujeito passivo poderá utilizar o crédito correspondente à quantia devolvida na compensação de débitos relativos aos tributos administrados pela RFB na forma estabelecida no art. 65.

(...)Art. 65. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvada a compensação de que trata a Seção VII deste Capítulo. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1810, de 13 de junho de 2018)§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada, pelo sujeito passivo, mediante declaração de compensação, por meio do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Declaração de Compensação, constante do Anexo IV desta Instrução Normativa.

(...)98. Desse modo, a pretensão da impugnante somente pode ser atendida mediante a devolução dos valores retidos à Arc & Associados e a apresentação de PER/DCOMP, conforme previsão descrita acima.

99. Assim, o autos de infração foi lavrado por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil - AFRFB - no pleno exercício de suas funções (art. 142, parágrafo único, do CTN), e contém todos os requisitos indispensáveis à sua validade, contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, retrotranscrito, não havendo que se cogitar, assim, na sua nulidade.

Da Aplicabilidade do IRRF à Alíquota de 35% 100. Argumenta a empresa que o caso dos autos é distinto da hipótese contida nos artigos 61, da Lei nº 8.981/95, e 674, §1º, do RIR/99, tendo em vista ter declarado a quem foram efetuados os pagamentos (Arc & Associados), como também a sua causa (consultoria objeto do contrato), tendo sido apresentados nos autos notas fiscais, comprovantes de pagamento, lançamentos contábeis, contrato firmado e os relatórios objeto da contratação. Ressalta que a legislação tributária não faz diferenciação em relação à necessidade da constatação de regularidade ou irregularidade da operação, tampouco acerca da licitude ou ilicitude do sujeito passivo, tanto que o artigo 118 do CTN determina que o fato gerador deve ser interpretado abstraindo-se da validade jurídica dos atos praticados. Ou seja, segundo a impugnante, existindo "causa", seja ela lícita ou ilícita, não se aplica o disposto no artigo 61 da Lei nº 8.981/95 e do §1º do artigo 674 do RIR/99. Por outro lado, apenas quando não se puder identificar qualquer causa (lícita ou ilícita, tanto faz), é que a regra em questão será aplicada, e o IRRF será devido à alíquota de 35%.

101. Veja-se que, conforme será visto em tópico específico, a fiscalizada não comprovou nem a causa e, muito menos, a operação supostamente ocorrida entre a contribuinte e a Arc & Associados. Com isso, foi lançado o IRRF previsto nos artigos 61, da Lei nº 8.981/95, e 674, §1º, do RIR/1999.

102. Ou seja, o presente caso se enquadra perfeitamente na definição dada pela própria impugnante em sua defesa, qual seja, "... apenas quando não se puder identificar qualquer causa (lícita ou ilícita, tanto faz), é que a regra em questão será aplicada, e o IRRF será devido à alíquota de 35%".

103. Assim, é improcedente neste ponto a impugnação.

Do Mérito 104. Alega a contribuinte que a Fiscalização pautou-se em meros indícios e conotações subjetivas, desconsiderando toda a prova documental apresentada em favor de uma mera presunção de ilicitude. Afirma que a Autoridade Fiscal efetuou apenas uma verificação superficial dos relatórios elaborados pela Arc & Associados e, com isso, concluiu que os trabalhos não estariam concluídos e que não teriam sido efetivamente entregues à fiscalizada, bem como que o conteúdo e os anexos dos dois relatórios apresentados seriam semelhantes, o que é incorreto, pois o documento de fls. 103 a 231 é um relatório em elaboração, ao passo que o relatório de fls. 233 a 426 é a versão final. Argumenta ainda que os relatórios técnicos, estudos e planilhas foram apresentados nos autos (fls. 103 a 426), conforme exigidos pela Fiscalização, mas foram ignorados pela mesma e acredita que tais documentos são mais do que suficientes para comprovar que os serviços técnicos foram realizados e concluídos com a entrega dos relatórios juntados aos autos.

105. Inicialmente, cabe ressaltar que, apesar do pouco que foi descrito em relação à operação "Lava Jato", na qual a pessoa jurídica Arc & Associados Auditores Independentes S/S é citada por colaborador premiado em razão de contratos fictícios firmados entre esta e outras empresas, a credibilidade de todos os documentos (contratos, notas fiscais etc) emitidos pela mesma foi posta em cheque, cabendo à RFB, na área tributária, investigar se os serviços foram efetivamente prestados por tal entidade.

106. Tendo isso como pano de fundo, é obvio que o presente caso está fora de uma normalidade, ou seja, numa situação normal, notas fiscais, contratos e cupons fiscais são suficientes para comprovar a causa ou a operação referente a um pagamento. Entretanto, repise-se, não é a situação do presente processo e, por esse motivo, não há como aceitar apenas os documentos trazidos pela contribuinte, quais sejam comprovantes de transferências bancárias e notas fiscais (os relatórios de auditoria serão analisados mais adiante).

107. Veja-se que, com isso, descarta-se de pronto a alegação de que a Fiscalização pautou-se em presunções, não havendo também inversão do ônus da prova, pois, desde sempre era a contribuinte quem deveria provar a operação ou a causa dos pagamentos efetuados à Arc & Associados.

108. Com relação à ligação dos supostos serviços com a atividade da contribuinte, tal questão deve ser analisada após a comprovação de que os serviços foram efetivamente prestados.

109. De outra banda, passa-se a dissecar os relatórios técnicos, estudos e planilhas que foram apresentados (fls. 103 a 426), os quais a empresa acredita comprovar a efetiva prestação de serviços.

110. Como a própria interessada informou, o documento de fls. 103 a 231 é um relatório em elaboração e o relatório de fls. 233 a 426 é a versão final do mesmo documento, assim, não há motivos para analisar um relatório inacabado tendo em mãos o completo. Por isso, será objeto de análise apenas o documento de folhas 233 a 426.

111. Nesse sentido, o quadro abaixo mostra o conteúdo do que foi reproduzido e produzido pela Arc & Associados Auditores Independentes S/S nas 194 folhas em destaque:

112. De início entendo que não podem ser consideradas informações produzidas pela Arc & Associados Auditores Independentes S/S o seguinte: (i) a cópia de parte do Manual de Contabilidade do Setor Elétrico (fls. 251 a 252 – 02 folhas); e (ii) todos os anexos (fls. 267 a 426 – 160 folhas). Veja-se que são 162 folhas que são apenas cópias de documentos repassados pela empresa e de legislação.

113. Da mesma forma, a parte do relatório, representado pelas folhas 233 a 246 e 253 a 254, apesar de ter sido produzida pela Arc & Associados não é informação original, ou seja, são apenas formalidades e/ou reprodução/tabulação de dados, ou ainda, resumos de documentos repassados pela fiscalizada. São mais 16 folhas que não trazem novidade alguma.

114. Sobram 16 folhas (em negrito no quadro acima), das quais 07 (fls. 247 a 248, 255 a 257 e 265 a 266) são planilhas de cálculo ou planilhas demonstrativas e apenas 09 (fls. 249 a 250 e 258 a 264) são comentários de auditoria.

Folhas Processo	Informação	
	Referência	Origem
233 a 235	Capa, correspondência e índice	Auditoria
236	Dados da contribuinte	Repassado pela contribuinte
237	Forma da execução do trabalho de auditoria	Simple reprodução resumida do contrato de auditoria
237 a 242	Resumo do contrato de concessão	Simple reprodução resumida do contrato de concessão (fls. 294 a 313)
243 a 246	Balancetes relativos ao Ativo Imobilizado levantados em 31/12/2011, 31/12/2012, 31/12/2013, 30/06/2014	Simple reprodução resumida de balanços enviados pela contribuinte (fls. 317 a 371)
247 a 248	Comparação entre o balancete levantado em 30/06/2014 e o relatório de Controle Patrimonial	Auditoria - comparação de documentos entregues pela contribuinte (fls. 243 a 246 versus fls. 407 a 426)
249 a 250	Comentários da auditoria	Auditoria
251 a 252	Cópia da parte relativa à área de estoque do Manual de Contabilidade do Setor Elétrico - ANEEL	Simple reprodução
253 a 254	Envio de informações à ANEEL	Tabulação de dados repassados pela contribuinte
255 a 257	Pesquisa e desenvolvimento	Auditoria
258 a 259	Comentários da auditoria	Auditoria
260 a 261	Comentários da auditoria sobre os aspectos técnicos	Auditoria
262 a 266	Análise do cálculo do PIS e da COFINS DE 2013 e 2014	Auditoria
267 a 292	Cópia do Edital do Leilão nº 001/2002 ANEEL	Simple reprodução
293 a 313	Cópia do contrato de concessão nº 090/2002	Simple reprodução
314 a 315	Cópia do Decreto de 11/11/2002 que outorga a concessão	Simple reprodução
316 a 317	Cópia do art. 174 da Constituição Federal	Simple reprodução
317 a 371	Balancetes levantados em 31/12/2011, 31/12/2012, 31/12/2013, 30/06/2014	Repassado pela contribuinte
372 a 385	Cópia projeto P&D – contribuinte	Repassado pela contribuinte
386 a 397	Cópia das resoluções ANEEL nºs 316/2008 e 504/2012	Simple reprodução
398 a 405	Cópia da Lei nº 9.074/1995 (normas para outorga)	Simple reprodução
406 a 426	Cópias dos Relatórios de Controle Patrimonial (RPC) de 25/06/2012	Repassado pela contribuinte

115. Ressalte-se que a revisão da apuração do PIS e da COFINS (fls. 262 a 266) se restringiu ao cruzamento de planilhas fornecidas pela contribuinte com as DACONs e somente para os anos de 2013 a 2014, ou seja, apesar de constar no contrato de que a revisão deveria ser de 2011 a 2014, os anos de 2011 a 2012 deixaram de ser verificados.

116. Como já comentado, é fundamental a prova de que a despesa foi incorrida, não bastando apenas a apresentação de notas fiscais e seu pagamento, é necessário comprovar a efetividade da ocorrência do gasto. No caso da empresa fiscalizada, a questão resume-se na prestação de serviços de auditoria contábil e consultoria tributária, os quais requerem, necessariamente, que sua execução seja feita através de um rito, tais como proposta do trabalho, planejamento, confecção de papéis de trabalho e finalmente um relatório circunstanciado do trabalho desenvolvido.

117. Nesse sentido, a Resolução nº 986/2003 do Conselho Federal de Contabilidade –CFC aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TI 01 - Da Auditoria Interna, que em resumo determina:

NBC TI 01 - DA AUDITORIA INTERNA 12.1 - CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS

12.1.1 – Conceituação e Objetivos da Auditoria Interna

12.1.1.1 – Esta norma trata da atividade e dos procedimentos de Auditoria Interna Contábil, doravante denominada Auditoria Interna.

12.1.1.2 – A Auditoria Interna é exercida nas pessoas jurídicas de direito público, internº ou externo, e de direito privado.

12.1.1.3 – A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

12.1.1.4 – A atividade da Auditoria Interna está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios.

12.1.2 – Papéis de Trabalho 12.1.2.1 – A Auditoria Interna deve ser documentada por meio de papéis de trabalho, elaborados em meio físico ou eletrônico, que devem ser organizados e arquivados de forma sistemática e racional.

12.1.2.2 – Os papéis de trabalho constituem documentos e registros dos fatos, informações e provas, obtido no curso da auditoria, a fim de evidenciar os exames realizados e dar suporte à sua opinião, críticas, sugestões e recomendações.

12.1.2.3 – Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficientes para propiciarem a compreensão do planejamento, da natureza, da oportunidade e da extensão dos procedimentos de Auditoria Interna aplicados, bem como do julgamento exercido e do suporte das conclusões alcançadas.

12.1.2.4 – A análise das demonstrações ou quaisquer outros documentos devem ter sua integridade verificada sempre que forem anexados aos papéis de trabalho.

(...)12.2 – NORMAS DE EXECUÇÃO DOS TRABALHOS 12.2.1 – Planejamento da Auditoria Interna 12.2.1.1 – O planejamento do trabalho da Auditoria Interna compreende os exames preliminares das áreas, atividades, produtos e processos, para definir a amplitude e a época do trabalho a ser realizado, de acordo com as diretrizes estabelecidas pela administração da entidade.

12.2.1.2 – O planejamento deve considerar os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:

- a) o conhecimento detalhado da política e dos instrumentos de gestão de riscos da entidade;
- b) o conhecimento detalhado das atividades operacionais e dos sistemas contábil e de controles internos e seu grau de confiabilidade da entidade;
- c) a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria interna a serem aplicados, alinhados com a política de gestão de riscos da entidade;
- d) a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas que estejam no âmbito dos trabalhos da Auditoria Interna;

- e) o uso do trabalho de especialistas;
- f) os riscos de auditoria, quer pelo volume ou pela complexidade das transações e operações;
- g) o conhecimento do resultado e das providências tomadas em relação a trabalhos anteriores, semelhantes ou relacionados;
- h) as orientações e as expectativas externadas pela administração aos auditores internos;
- e i) o conhecimento da missão e objetivos estratégicos da entidade.

12.2.1.3 – O planejamento deve ser documentado e os programas de trabalho formalmente preparados, detalhando-se o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade, extensão, equipe técnica e uso de especialistas.

12.2.1.4 – Os programas de trabalho devem ser estruturados de forma a servir como guia e meio de controle de execução do trabalho, devendo ser revisados e atualizados sempre que as circunstâncias o exigirem.

(...)12.2.3 – Procedimentos da Auditoria Interna 12.2.3.1 – Os procedimentos da Auditoria Interna constituem exames e investigações, incluindo testes de observância e testes substantivos, que permitem ao auditor intern<sup>o</sup> obter subsídios suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações à administração da entidade.

12.2.3.2 – Os testes de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os controles internos estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento, inclusive quanto ao seu cumprimento pelos funcionários e administradores da entidade.

Na sua aplicação, devem ser considerados os seguintes procedimentos:

- a) inspeção – verificação de registros, documentos e ativos tangíveis;
- b) observação – acompanhamento de processo ou procedimento quando de sua execução; e c) investigação e confirmação – obtenção de informações perante pessoas físicas ou jurídicas conhecedoras das transações e das operações, dentro ou fora da entidade.

12.2.3.3 – Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelos sistemas de informação da entidade.

12.2.3.4 – As informações que fundamentam os resultados da Auditoria Interna são denominadas de “evidências”, que devem ser suficientes, fidedignas, relevantes e úteis, de modo a fornecer base sólida para as conclusões e recomendações à administração da entidade.

12.2.3.5 – O processo de obtenção e avaliação das informações compreende:

I – a obtenção de informações sobre os assuntos relacionados aos objetivos e ao alcance da Auditoria Interna, devendo ser observado que:

a) a informação suficiente é aquela que é factual e convincente, de tal forma que uma pessoa prudente e informada possa entendê-la da mesma forma que o auditor interno;

b) a informação adequada é aquela que, sendo confiável, propicia a melhor evidência alcançável, por meio do uso apropriado das técnicas de Auditoria Interna;

c) a informação relevante é a que dá suporte às conclusões e às recomendações da Auditoria Interna;

d) a informação útil é a que auxilia a entidade a atingir suas metas.

II – a avaliação da efetividade das informações obtidas, mediante a aplicação de procedimentos da Auditoria Interna, incluindo testes substantivos, se as circunstâncias assim o exigirem.

(...)12.3 – NORMAS RELATIVAS AO RELATÓRIO DA AUDITORIA INTERNA 12.3.1 – O relatório é o documento pelo qual a Auditoria Interna apresenta o resultado dos seus trabalhos, devendo ser redigido com objetividade e imparcialidade, de forma a expressar, claramente, suas conclusões, recomendações e providências a serem tomadas pela administração da entidade.

12.3.2 – O relatório da Auditoria Interna deve abordar, no mínimo, os seguintes aspectos:

a) o objetivo e a extensão dos trabalhos;

b) a metodologia adotada;

c) os principais procedimentos de auditoria aplicados e sua extensão;

d) eventuais limitações ao alcance dos procedimentos de auditoria;

e) a descrição dos fatos constatados e as evidências encontradas;

f) os riscos associados aos fatos constatados; e

g) as conclusões e as recomendações resultantes dos fatos constatados.

(...)118. Como se verifica, pelas próprias normas da profissão de contador, é imperativo a existência de elementos técnicos na prestação de serviços de auditoria interna que, por si só, comprovariam a efetividade da prestação de serviços.

119. Nesse sentido, vem o entendimento do antigo Conselho de Contribuintes:

“PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EMPRESA ESTRANGEIRA E NACIONAL. AUSÊNCIA DE CONTRATO E DE RELATÓRIO DOS SERVIÇOS PRESTADOS. LAUDO TÉCNICO INEXISTENTE.

AUSÊNCIA DE PROVAS. LANÇAMENTO PROCEDENTE.

Não se pode atestar – como dedutível – uma despesa oriunda da prestação de serviços de assessoria e de consultoria técnicas sem um mínimo de detalhamento expresso do que fora contra-prestado. Trabalho desse jaez não se perfaz apenas com uma menção lacônica assentada em notas fiscais, em recibos emitidos, acompanhados ou não de contratos próprios, dando conta de que fora prestado um serviço genérico de assessoria ou de consultoria. É um imperativo comprobatório de que os serviços técnicos se façam acompanhar de contratos, propostas técnicas firmadas pelas partes, papéis de trabalhos aplicáveis à espécie, planejamento de implantação, anteprojeto, relatórios profissionais exaustivos e conclusivos com avaliação dos serviços pactuados e dos resultados finais após expressão de testes ou de ensaios de consistência do que fora implantado, entre outros”.

(1º Conselho de Contribuintes / 7ª Câmara / ACÓRDÃO 107-07.940 em 23.02.2005.

Publicado no DOU em: 12.07.2005). Na mesma linha o Acórdão 107-07.812.

120. Veja-se que procedimentos de auditoria e consultoria geram, ordinariamente, papéis de trabalho (relatórios, estudos, pareceres, recomendações etc.). São justamente esses papéis de trabalho que possibilitam comprovar a realização do serviço, na medida em que deixam entrever o produto da atividade intelectual realizada.

121. E é este o ponto central da presente lide: entendo que não há nos autos documentos, cuja autoria possa ser atribuída à Arc & Associados, que comprovem a realização de um trabalho intelectual de sua parte compatível com o valor pago de R\$ 1.580.000,00.

122. Nesse sentido, em consulta à DIRF apresentada pela empresa, relativamente ao anocalendarário de 2014, constata-se que a mesma também efetuou pagamentos à outra pessoa jurídica do ramo de auditoria e consultoria, qual seja, o escritório Ernst e Young:

CNPJ/CPF	Nome empresarial/Nome	Código de receita	Rendimento	Imposto retido
61.366.936/0005-59	ERNST E YOUNG AUDITORES INDEPENDENTES S/	1708	91.598,02	1.373,95
61.366.936/0014-40	ERNST E YOUNG TERCO AUDIT IND SS	1708	19.521,87	292,83

123. Entretanto, enquanto que para a Arc & Associados a contribuinte pagou R\$ 1.580.000,00 para um serviço pontual, para a Ernst e Young pagou apenas R\$ 111.119,89 para, salvo informação em contrário, auditar de forma independente a escrituração contábil de um ano inteiro.

124. Outrossim, mencionando novamente as planilhas de folhas 247 a 248, 255 a 257 e 265 a 266, tratam-se de documentos sintéticos, que pouco ou nada revelam sobre o trabalho intelectual envolvido em sua elaboração.

125. Da mesma forma, os documentos de folhas 249 a 250 e 258 a 264 revelam-se apenas recomendações, as quais a meu ver não estão revestidas das formalidades previstas na Resolução nº 986/2003 do CFC que aprovou a NBC TI 01.

126. Por fim, cabe citar um dos serviços que deveria ter sido prestado pela Arc & Associados:

a) Verificação dos controles com relação ao patrimônio da empresa com relação ao atendimento a resolução ANEEL 396/2009;

127. A resolução citada acima também é mencionada pela defesa, dando como exemplo o seguinte trecho: “A partir de uma análise detida dos relatórios, conclui-se que a Arc verificou os controles de patrimônio da empresa para atendimento à Resolução ANEEL (sic) 396/2009 ...”.

128. Na busca pela referida Resolução ANEEL nº 396/2009 no sítio de internet daquela agência reguladora foram encontradas as seguintes normas:

- Nota Técnica nº 396/2009-SRE/ANEEL, de 01 de dezembro de 2009 – que trata da Metodologia e Cálculo dos Custos Operacionais das Transmissoras de Energia Elétrica; e
- Resolução Normativa nº 396, de 23 de fevereiro de 2010 – que institui a Contabilidade Regulatória e aprova alterações no Manual de Contabilidade do Setor Elétrico, instituído pela Resolução ANEEL nº 444, de 26 de outubro de 2001.

129. Isto é, não foi encontrada uma resolução ANEEL de número 396 no ano de 2009. Por semelhança/afinidade acredito que o contrato se refira à Resolução Normativa nº 396/2010, que trata das questões contábeis do setor elétrico.

130. De qualquer forma, não há menção a nenhuma dessas normas nos comentários de auditoria, principalmente no de folha 249, que cuida do ativo imobilizado, ou seja, não se sabe se os controles do patrimônio da empresa atendem à alguma dessas regulamentações.

131. Dessa forma, na falta de elementos de prova robustos que comprovem a efetiva prestação dos serviços, mantenho o entendimento da Fiscalização.

Da Multa Qualificada

132. Alega a impugnante que os Autos de Infração foram pautados em meros indícios, premissas de suposição e indagações subjetivas, não havendo qualquer prova de sonegação ou fraude, muito menos qualquer vantagem tributária para a contribuinte, não existindo, assim, qualquer justificativa para a manutenção da multa qualificada de 150%.

133. Analisando os autos, vejo que a Fiscalização qualificou a multa de 75% para 150%, com base no art. 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996 c/c o art. 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que assim dispõem:

Lei nº 9.430/1996 Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de

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

(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)(...)Lei nº 4.502/1964 Art. 71 – Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

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

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

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

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

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

137. Assim, considerando que sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, visando qualquer dos efeitos relativos à sonegação e/ou à fraude, entendo que o conjunto dos fatos listados a seguir leva à constatação de que ocorreu sonegação no presente caso.

138. A empresa, apesar de ter conhecimento de que os gastos em tela não tinha uma causa, ou ainda, se referia a uma operação que não poderia ser comprovada, tratou de passar um “verniz” de validade aos mesmos apresentando a respectiva DIRF com a informação dos pagamentos efetuados à Arc & Associados Auditores Independentes S/S (fls. 038 a 039), com as devidas retenções, como se os mesmos se enquadrassem numa prestação regular de serviços efetivamente comprovados como prestados, o que se revelou ao final como uma informação inverídica.

139. Além disso, manteve tais gastos como dedutíveis na apuração do Lucro Real do anocalendarário de 2014, apesar de saber que os mesmos não podiam ser comprovados.

140. Desse modo, entendo como incabível que se cogitasse que, diante da falta de evidência robusta de contratação ou da prestação dos serviços em litígio, se pudesse considerar que se trate, nos autos, de situação de erro, negligência, imprudência e/ou imperícia.

141. Dado que as evidências probatórias apontam no sentido da inexistência de contratação e prestação dos serviços em análise, ínsito é o dolo tributário quando da consideração dessas despesas como pagamentos efetivamente comprovados.

142. Em resumo, a conduta dolosa da contribuinte foi movida pelo claro intuito de ocultar a verdadeira operação que deu origem aos pagamentos em questão, sendo, portanto, inaplicável ao presente caso a Súmula nº 14 do CARF.

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

Dos Juros Sobre a Multa 144. Insurge-se a impugnante contra a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, alegando que os juros se prestam a onerar tão somente o montante principal do tributo devido, não as penalidades pecuniárias a ele adjacentes.

145. Sobre o assunto, cito o art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

146. Entretanto, esclareça-se inicialmente que não há litígio em torno da matéria reclamada.

Afirmo isso lastreado no exame dos autos de infração, que indicam a incidência de juros apenas sobre o valor dos tributos lançados. Confira-se, nesse sentido, os Autos de Infração nas folhas 441 a 447.

147. Questão análoga já foi objeto de julgamento no âmbito do antigo Conselho de Contribuintes, veja:

**JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

Não havendo no lançamento objurgado a incidência apontada pela empresa é de se não conhecer do recurso quanto à matéria. (2º CC – Ac.

204-00858– 4ª C. - Júlio César Alves Ramos – Sessão de 6 de dezembro de 2005)148. Desse modo, tendo em vista a inexistência da cobrança de juros incidentes sobre a multa de ofício, não tomo conhecimento da reclamação ventilada no presente tópico, uma vez que a competência da autoridade julgadora cinge-se à matéria litigiosa dos autos.

149. Apenas a título informativo, esclareço que os juros de mora incidem sobre os débitos para com a União por força de disposição legal (art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996). A multa de ofício é um débito para com a União. O impugnante não reclama da incidência dos juros sobre os demais débitos, só com a exigência futura de juros incidente sobre a multa de ofício. Assim, como a exigência não ocorreu, não há lide.

Por essas razões, o recurso voluntário não merece provimento.

---

## CONCLUSÃO

---

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**André Luis Ulrich Pinto**