



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13116.721008/2018-95</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1401-007.718 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	26 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CAOA MONTADORA DE VEÍCULOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2014

DESPESAS NÃO COMPROVADAS.

Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É requisito essencial para a sua dedutibilidade a comprovação da efetiva prestação do serviço, com documentação hábil e idônea.

GLOSA DE DESPESA. REAJUSTE DO LUCRO REAL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DE CSLL.

A glosa de despesa enseja o reajuste do lucro real. O reajuste deve ser considerado no cálculo da compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Ano-calendário: 2014

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais e não havendo prova de violação das disposições contidas no artigo 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento em questão.

NULIDADE DA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. INOVAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. INOBSERVÂNCIA.

Não existe inovação de critério jurídico, quando a autoridade julgadora concorda com a acusação fiscal, mas apresenta argumentos subsidiários que corroboram e complementam o seu entendimento

PROVA INDICIÁRIA. ADMISSIBILIDADE.

É admissível, na instrução do processo administrativo fiscal, a prova indiciária enquanto uma prova indireta que visa demonstrar, a partir da comprovação da ocorrência de vários fatos secundários, indiciários, tomados em conjunto, a existência do fato cuja materialidade se pretende comprovar.

#### PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. DESCABIMENTO.

Descabe o pedido de diligência quando presentes nos autos todos os elementos necessários para que a autoridade julgadora forme sua convicção. As perícias devem limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também incluídos nos autos, não podendo ser utilizadas para reabrir, por via indireta, a ação fiscal.

#### EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.

Cabível a aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) quando caracterizado o evidente intuito de fraude pela ocorrência de ação dolosa tendente a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a evitar o seu pagamento. Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, quando restar demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra, em tese, nas hipóteses tipificadas no art. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64.

#### MULTA QUALIFICADA – AFASTAMENTO.

A aplicação da multa qualificada de 150% exige a comprovação inequívoca de dolo, fraude ou simulação, nos termos dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. Inexistindo prova suficiente do dolo do contribuinte, reduz-se a penalidade para o percentual padrão de 75%, conforme art. 44 da Lei nº 9.430/96.

#### EMPATE NO JULGAMENTO. ARTIGO 112 DO CTN. AFASTAMENTO DE MULTA AGRAVADA. FALTA DE PREVISÃO

Uma vez confirmada a exigência do tributo e sendo o crédito tributário constituído de ofício, é devida a multa agravada.

Não cabe a aplicação do art. 112 do CTN, mesmo a decisão pela manutenção da exigência tenha sido por voto de qualidade (empate), que existe para solucionar divergência de um colegiado, ressaltado que divergência não se equivale com a dúvida

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.**

A responsabilidade do art. 135, III, do CTN é do tipo solidária, ou seja, se o representante, mesmo que de fato, da contribuinte for colocado no polo passivo, isto não exclui a contribuinte da responsabilidade dos tributos e multas apurados.

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2014

IRRF. ALEGAÇÃO DE DUPLICIDADE DE TRIBUTAÇÃO COM IRPJ. ALEGAÇÃO DE PENALIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

A exigência do IRRF não é uma penalidade à fonte pagadora, mas apenas o deslocamento da sujeição passiva do contribuinte para o responsável tributário, que tem o dever legal de reter o imposto devido pelo contribuinte de fato. Trata-se de legislação própria e não se confunde com a apuração do

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. MATERIALIDADE. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO

Mostra-se contraditória a tributação, como pagamentos sem causa, de pagamentos inexistentes.

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

Ano-calendário: 2014

CSLL. BASE DE CÁLCULO. GLOSA DE DESPESAS. CABIMENTO.

A base de cálculo da CSLL tem como ponto de partida o resultado líquido apurado na contabilidade. Assim, as despesas comprovadamente inexistentes não podem compor o resultado líquido do exercício, do qual parte a apuração tanto do IRPJ quanto da CSLL. É pacífica a jurisprudência administrativa no sentido de dar o mesmo efeito à CSLL na glosa de despesas fictícias da base de cálculo do IRPJ.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, (i) dar provimento parcial ao recurso para restabelecer as despesas com (a) ALAOR E GISELLE ADVOGADOS ASSOCIADOS S/C, no valor de R\$10.792.750,00, (b) de APTA PRODUÇÕES E EVENTOS LTDA, no importe de R\$63.389,00 e (c) de CONSTRUVIT INCORPORAÇÕES, PROJETOS E CONSTRUÇÕES LTDA, na monta de R\$1.233.975,00; (ii) dar

provimento total ao recurso (a) para afastar a exigência do IRRF, (b) restabelecer as despesas glosadas de HEDGE AUDITORIA E CONSULTORIA TRIBUTÁRIA E SOCIETÁRIA LTDA, no valor de R\$324.941,03, e (c) afastar a qualificação da multa de ofício em relação às glosas de despesas ainda mantidas relativamente a ALAOR E GISELLE ADVOGADOS ASSOCIADOS, APTA PRODUÇÕES E EVENTOS LTDA, E CONSTRUVIT INCORPORAÇÕES, PROJETOS E CONSTRUÇÕES LTDA; (iii) negar provimento ao recurso para manter a glosa das despesas com PROJETO CONSULTORIA FINANCEIRA E EMPRESARIAL LTDA e, de ofício, reduzir a qualificação da multa sobre esta glosa ao patamar de 100% haja vista o disposto na Lei nº 14.689/2023. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso (a) em relação à qualificação da multa relativa à despesa com PROJETO CONSULTORIA FINANCEIRA E EMPRESARIAL LTDA e (b) para afastar a responsabilização solidária de Carlos Alberto de Oliveira Andrade, relativamente a essa despesa; vencidos os conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Andressa Paula Senna Lisias e Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin que davam provimento a esses pontos.

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Augusto Carvalho de Souza** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Augusto de Souza Gonçalves** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Fernando Augusto Carvalho de Souza, Luiz Eduardo de Oliveria Santos, Andressa Paula Senna Lísias, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Auto de Infração de IRPJ e CSLL (fls. 2.081/2.094), que provocaram redução de prejuízo fiscal da base de incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e redução da base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e Auto de Infração para cobrança de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF (fls. 2.095/2015), no valor de R\$ 21.635.921,79, com as exigências acrescidas de multa de ofício proporcional a 150% do valor do tributo não recolhido e juros moratórios, todos sobre fatos ocorridos no ano calendário de 2014.

O Termo de Verificação Fiscal (TVF) (fls. 2.106/2.186) com detalhes da autuação segue junto aos autos, sendo os valores constantes do Termo de Encerramento (fl. 2.187):

Processo	Documento	Tributo	Crédito Tributário
13116-721.008/2018-95	Auto de Infração	IRPJ	R\$ 0,00
13116-721.008/2018-95	Auto de Infração	CSLL	R\$ 0,00
13116-721.008/2018-95	Auto de Infração	IRRF	R\$ 21.635.921,79
Total do Crédito Tributário			R\$ 21.635.921,79

Foram apuradas as seguintes infrações consignadas nos autos de infração da seguinte forma:

#### IRPJ:

##### 1) CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS

**INFRAÇÃO: DESPESAS NÃO COMPROVADAS** – Despesas não comprovadas, apuradas conforme Termo de Verificação Fiscal, anexo e parte integrante do auto de infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
03/01/2014	68.389,00	150,00
28/01/2014	34.000,00	150,00
05/02/2014	68.389,00	150,00
26/02/2014	3.000.000,00	150,00
07/03/2014	68.389,00	150,00
04/04/2014	8.515,80	150,00
04/04/2014	150.000,00	150,00
15/04/2014	3.000.000,00	150,00
17/04/2014	68.389,00	150,00
25/04/2014	68.389,00	150,00
09/05/2014	150.000,00	150,00
14/05/2014	3.000.000,00	150,00
21/05/2014	68.389,00	150,00
06/06/2014	150.000,00	150,00
02/07/2014	68.389,00	150,00
07/07/2014	150.000,00	150,00
07/07/2014	2.500.000,00	150,00
21/07/2014	68.389,00	150,00
30/07/2014	30.000,00	150,00
30/07/2014	8.515,80	150,00
06/08/2014	150.000,00	150,00
20/08/2014	68.389,00	150,00
08/09/2014	150.000,00	150,00
12/09/2014	93.909,43	150,00
12/09/2014	30.000,00	150,00
17/09/2014	500.000,00	150,00
07/10/2014	150.000,00	150,00
06/11/2014	150.000,00	150,00
14/11/2014	30.000,00	150,00
14/11/2014	30.000,00	150,00
14/11/2014	30.000,00	150,00
05/12/2014	150.000,00	150,00
17/12/2014	30.000,00	150,00

#### CSLL:

##### 1) CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS

**INFRAÇÃO: CUSTOS/DESPESAS OPERACIONAIS/ENCARGOS NÃO COMPROVADOS** – Despesas não comprovadas, apuradas conforme Termo de Verificação Fiscal, anexo e parte integrante do auto de infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
03/01/2014	68.389,00	150,00
28/01/2014	34.000,00	150,00
05/02/2014	68.389,00	150,00
26/02/2014	3.000.000,00	150,00
07/03/2014	68.389,00	150,00
04/04/2014	8.515,80	150,00
04/04/2014	150.000,00	150,00
15/04/2014	3.000.000,00	150,00
17/04/2014	68.389,00	150,00
25/04/2014	68.389,00	150,00
09/05/2014	150.000,00	150,00
14/05/2014	3.000.000,00	150,00
21/05/2014	68.389,00	150,00
06/06/2014	150.000,00	150,00
02/07/2014	68.389,00	150,00
07/07/2014	150.000,00	150,00
07/07/2014	2.500.000,00	150,00
21/07/2014	68.389,00	150,00
30/07/2014	8.515,80	150,00
30/07/2014	30.000,00	150,00
06/08/2014	150.000,00	150,00
20/08/2014	68.389,00	150,00
08/09/2014	150.000,00	150,00
12/09/2014	93.909,43	150,00
12/09/2014	30.000,00	150,00
17/09/2014	500.000,00	150,00
07/10/2014	150.000,00	150,00
06/11/2014	150.000,00	150,00
14/11/2014	30.000,00	150,00
14/11/2014	30.000,00	150,00
05/12/2014	150.000,00	150,00
17/12/2014	30.000,00	150,00

**IRRF:**

**1) PAGAMENTO SEM CAUSA OU BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO**  
**INFRAÇÃO: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA OU DE OPERAÇÃO NÃO COMPROVADA** – Valor do Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre pagamento(s) sem causa ou de operação(o)es não comprovada(s), contabilizadas ou não, no(s) valor(es) abaixo especificado(s).

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
10/01/2014	68.389,00	150,00
10/02/2014	68.389,00	150,00
05/03/2014	2.815.500,00	150,00
10/03/2014	68.389,00	150,00
07/04/2014	137.775,00	150,00
15/04/2014	1.500.000,00	150,00
23/04/2014	68.389,00	150,00
25/04/2014	1.315.500,00	150,00
05/05/2014	68.389,00	150,00
12/05/2014	137.775,00	150,00
15/05/2014	1.000.000,00	150,00
05/06/2014	68.389,00	150,00
06/06/2014	2.815.500,00	150,00
09/06/2014	137.775,00	150,00
08/07/2014	68.389,00	150,00
08/07/2014	1.173.125,00	150,00
10/07/2014	137.775,00	150,00
05/08/2014	68.389,00	150,00
07/08/2014	137.775,00	150,00
08/08/2014	1.173.125,00	150,00
05/09/2014	68.389,00	150,00
10/09/2014	137.775,00	150,00
08/10/2014	137.775,00	150,00
06/11/2014	137.775,00	150,00
05/12/2014	137.775,00	150,00

Para Autoridade Fiscal, as irregularidades apontadas continham a ocorrência da conduta previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, dessa forma o percentual da multa de ofício foi qualificada nos termos do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14, da Lei nº 11.488/07.

Os fatos apurados pela fiscalização comprovaram que havia total consciência e utilização de forma organizada e meticulosa na utilização de **Notas Fiscais “Frias”** de prestação de serviços, sendo de total conhecimento a inidoneidade dos pagamentos realizados e das consequências tributárias na apuração dos tributos devidos.

Tendo em vista cláusula prevista no Contrato Social da Recorrente, a qual atribuía a administração ao Sr. Carlos Alberto de Oliveira Andrade, CPF: 040.341.394-04, diante dos fatos apurados, foi atribuída sujeição passiva solidária, nos termos do inciso III, art. 135 do CTN, conforme práticas relatadas no TVF da seguinte forma:

202. No presente caso, o administrador da CAO A praticou atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

- a) Ao contratarem, em conluio com demais interessados, serviço que sabidamente não seriam prestados;
- b) Ao elaborarem contratos para dar cobertura de legalidade a esta atuação;
- c) Ao contabilizarem e deduzirem para fins de IRPJ e CSLL despesa que sabiam não dedutível;
- d) Adicionalmente, os atos praticados (dedução de despesa sabidamente não dedutível) também caracterizam, em tese, Crime Contra a Ordem Tributária nos termos da Lei 8.137/90, para o qual a administração da CAO A também, contribuiu.

O presente processo teve origem no TDPF Nº 01.2.02.00-2015-00169-5, que abrangia a apuração de PIS e COFINS para o ano-calendário 2012 e IRPJ/CSLL para os anos-calendários 2012, 2013 e 2014, sendo incluído posteriormente o IRRF para o ano-calendário 2014.

Para o mesmo TDPF, foram lavrados diversos processos administrativos, organizados por infrações e período de apuração:

- **Processo nº 13116.722.282/2016-10** – IRPJ/CSLL/PIS/COFINS (AC 2012) e IRPJ/CSLL (AC 2013)
- **Processo nº 13116.720.725/2018-08** – IRPJ/CSLL/IRRF (AC 2014) para infrações sem a presença de crime contra ordem tributária, ou seja, com multa de ofício de 75%
- **Processo nº 11080.721-900/2018-03** – infrações vinculadas a Operação ZELOTES (AC 2014), sendo conduzida por uma força tarefa composta pela Polícia Federal, o Ministério Público Federal, a Corregedoria Geral do Ministério da Fazenda e a Receita Federal do Brasil.
- **Processo nº 10830.782.721/2017-15** – infrações apuradas no TDPF – Fiscalização 01.2.02.00-2017-00184-6, relativo à operação LAVA JATO com exigência de IRRF (AC 2012, 2013, 2014 e 2015).

As infrações cometidas e relatadas no presente processo, são aquelas especificamente do **ano calendário de 2014**, que tratam de dedução indevida da base de cálculo do **IRPJ e CSLL dos serviços de consultoria e assessoria não comprovados** e do **IRRF** decorrente de **pagamentos sem causa** ou decorrentes de operações não comprovadas, nos quais houve a aplicação de multa qualificada no patamar de 150%

A Autoridade Fiscal descreve com detalhes todas as etapas do procedimento de fiscalização, elencando cada um dos Termos de Intimação encaminhados, bem como as respostas da Recorrente.

Ressalta que a ECD e a ECF foram obtidas regularmente através do ambiente SPED, sendo juntadas ao autos em arquivos não pagináveis, bem como foram juntadas cópia da DCTF (fls. 1.295/1.886).

No procedimento de fiscalização, que durou mais de 3 anos, a documentação foi apresentada de forma parcelada e desorganizada, sendo necessário um tópico específico do TVF (*IV. DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS À FISCALIZAÇÃO – fls. 2.117/2.125*) para detalhamento da documentação que subsidiou a autuação.

Pela descrição do procedimento, constata-se que Autoridade Fiscal foi diligente em analisar inúmeras transações, sendo que ao final **apenas 05 (cinco) empresas** tiveram sua documentação considerada improcedente para comprovação dos serviços prestados:

#### 1) ALAOR E GISELLE ADVOGADOS ASSOC.

Data	Conta	Valor	Histórico
26/02/2014	6.02.01.05.09 - Honorários advocatícios	3.000.000,00	REC 030214 DE 03/02/2014 DE ALAOR E GISELLE ADVOGADOS ASSO.
15/04/2014	6.02.01.05.09 - Honorários advocatícios	3.000.000,00	REC 010414 DE 01/04/2014 DE ALAOR E GISELLE ADVOGADOS ASSO.
14/05/2014	6.02.01.05.09 - Honorários advocatícios	3.000.000,00	RH 020514 DE 02/05/2014 DE ALAOR E GISELLE ADVOGADOS ASSO.
07/07/2014	6.02.01.05.09 - Honorários advocatícios	2.500.000,00	RH 060614 DE 06/06/2014 DE ALAOR E GISELLE ADVOGADOS ASSO.

#### 2) APTA PRODUÇÕES E EVENTOS LTDA

Data	Conta	Valor	Histórico
03/01/2014	6.02.01.05.17 - Serviços de engenharia	68.389,00	NFS 000059 DE 01/01/2014 DE APTA PRODUÇÕES E EVENTOS LTDA
05/02/2014	6.02.01.05.17 - Serviços de engenharia	68.389,00	NFS 000061 DE 01/02/2014 DE APTA PRODUÇÕES E EVENTOS LTDA
07/03/2014	6.02.01.05.17 - Serviços de engenharia	68.389,00	NFS 000064 DE 01/03/2014 DE APTA PRODUÇÕES E EVENTOS LTDA
17/04/2014	6.02.01.05.17 - Serviços de engenharia	68.389,00	NFS 000066 DE 01/04/2014 DE APTA PRODUÇÕES E EVENTOS LTDA
25/04/2014	6.02.01.05.17 - Serviços de engenharia	68.389,00	NFS 000068 DE 15/04/2014 DE APTA PRODUÇÕES E EVENTOS LTDA
21/05/2014	6.02.01.05.17 - Serviços de engenharia	68.389,00	NFS 000071 DE 06/05/2014 DE APTA PRODUÇÕES E EVENTOS LTDA
02/07/2014	6.02.01.05.17 - Serviços de engenharia	68.389,00	NFS 000075 DE 09/06/2014 DE APTA PRODUÇÕES E EVENTOS LTDA
21/07/2014	6.02.01.05.17 - Serviços de engenharia	68.389,00	NFS 000079 DE 07/07/2014 DE APTA PRODUÇÕES E EVENTOS LTDA
20/08/2014	6.02.01.07.27 - Pesquisa e desenvolvimento / Pesquisa e desenvolvimento	68.389,00	NFS 000083 DE 04/08/2014 DE APTA PRODUÇÕES E EVENTOS LTDA

#### 3) CONSTRUIT INCORP PROJETOS E C.

Data	Conta	Valor	Histórico
04/04/2014	6.02.01.05.16 - Serv. consultoria técnica	150.000,00	NFS 000003 1 DE 03/04/2014 DE CONSTRUIT INCORP PROJETOS E C.
09/05/2014	6.02.01.05.16 - Serv. consultoria técnica	150.000,00	NFS 000004 DE 05/05/2014 DE CONSTRUIT INCORP PROJETOS E C.
06/06/2014	6.02.01.05.16 - Serv. consultoria técnica	150.000,00	NFS 000005 1 DE 02/06/2014 DE CONSTRUIT INCORP PROJETOS E C.
07/07/2014	6.02.01.05.16 - Serv. consultoria técnica	150.000,00	NFS 000006 1 DE 01/07/2014 DE CONSTRUIT INCORP PROJETOS E C.
06/08/2014	6.02.01.05.16 - Serv. consultoria técnica	150.000,00	NFS 000007 1 DE 01/08/2014 DE CONSTRUIT INCORP PROJETOS E C.
08/09/2014	6.02.01.05.16 - Serv. consultoria técnica	150.000,00	NFS 000008 DE 02/09/2014 DE CONSTRUIT INCORP PROJETOS E C.
07/10/2014	6.02.01.05.16 - Serv. consultoria técnica	150.000,00	NFS 000009 1 DE 01/10/2014 DE CONSTRUIT INCORP PROJETOS E C.
06/11/2014	6.02.01.05.13 - Serv. c/ assessoria e consultoria ADM	150.000,00	NFS 000010 1 DE 05/11/2014 DE CONSTRUIT INCORP PROJETOS E C.
05/12/2014	6.02.01.05.13 - Serv. c/ assessoria e consultoria ADM	150.000,00	NFS 000011 1 DE 01/12/2014 DE CONSTRUIT INCORP PROJETOS E C.

**4) HEDGE AUDIT E CONSULT TRIBUT E SOCIET S/S LTDA**

Data	Conta	Valor	Histórico
28/01/2014	6.02.01.05.13 - Serv. c/ assessoria e consultoria ADM	34.000,00	VALOR DOCTO PVP025360 DE 28/01/2014, VENCTO EM 13/02/2014, DE HEDGE AUDIT E CONSULT TRIBUT E SOCIET S/S LTDA REF NOTAS DE DEBITO 382/383 HEDGE AUDITORIA E CONSULTORIA.
04/04/2014	6.02.01.05.13 - Serv. c/ assessoria e consultoria ADM	8.515,80	VALOR DOCTO PVP027217 DE 04/04/2014, VENCTO EM 30/04/2014, DE HEDGE AUDIT E CONSULT TRIBUT E SOCIET S/S LTDA REF NOTA DEBITO 391 - HEDGE AUDITORIA - VENCIMENTO 02/04/2014.
30/07/2014	6.02.01.05.13 - Serv. c/ assessoria e consultoria ADM	8.515,80	VALOR DOCTO PVP031068 DE 30/07/2014, VENCTO EM 18/08/2014, DE HEDGE AUDIT E CONSULT TRIBUT E SOCIET S/S LTDA REF ND 000395 - REF ALUGUEL.
30/07/2014	6.02.01.05.13 - Serv. c/ assessoria e consultoria ADM	30.000,00	VALOR DOCTO PVP031069 DE 30/07/2014, VENCTO EM 18/08/2014, DE HEDGE AUDIT E CONSULT TRIBUT E SOCIET S/S LTDA REF ND 000395 - REF ADMINISTRACAO.
12/09/2014	6.02.01.05.13 - Serv. c/ assessoria e consultoria ADM	93.909,43	VALOR DOCTO PVP032669 DE 12/09/2014, VENCTO EM 09/10/2014, DE HEDGE AUDIT E CONSULT TRIBUT E SOCIET S/S LTDA REF REEMBOLSO DESPESAS CONFORME ND.
12/09/2014	6.02.01.05.13 - Serv. c/ assessoria e consultoria ADM	30.000,00	VALOR DOCTO PVP032715 DE 12/09/2014, VENCTO EM 09/10/2014, DE HEDGE AUDIT E CONSULT TRIBUT E SOCIET S/S LTDA REF NOTA DE DEBITO 402 PARCELA 03/ 23.
14/11/2014	6.02.01.05.13 - Serv. c/ assessoria e consultoria ADM	30.000,00	VALOR DOCTO PVP031579 DE 14/11/2014, VENCTO EM 31/08/2014, DE HEDGE AUDIT E CONSULT TRIBUT E SOCIET S/S LTDA REF NOTA DEBITO PARCELA 02/23.
14/11/2014	6.02.01.05.13 - Serv. c/ assessoria e consultoria ADM	30.000,00	VALOR DOCTO PVP033716 DE 14/11/2014, VENCTO EM 30/10/2014, DE HEDGE AUDIT E CONSULT TRIBUT E SOCIET S/S LTDA REF ND 404 - PARCELA 04/23.
14/11/2014	6.02.01.05.13 - Serv. c/ assessoria e consultoria ADM	30.000,00	VALOR DOCTO PVP034866 DE 14/11/2014, VENCTO EM 11/12/2014, DE HEDGE AUDIT E CONSULT TRIBUT E SOCIET S/S LTDA REF NOTA DE DEBITO 406 PARCELA 05/ 23 VENCIMENTO 15/11/2014.
17/12/2014	6.02.01.05.13 - Serv. c/ assessoria e consultoria ADM	30.000,00	VALOR DOCTO PVP035816 DE 17/12/2014, VENCTO EM 28/12/2014, DE HEDGE AUDIT E CONSULT TRIBUT E SOCIET S/S LTDA REF ND 409- REFERENTE PARCELA 06/2 3.

**5) PROJETO CONSULTORIA FINANCEIRA**

Data	Conta	Valor	Histórico
17/09/2014	6.02.01.05.13 - Serv. c/ assessoria e consultoria ADM	500.000,00	NFS 001113 DE 01/08/2014 DE PROJETO CONSULTORIA FINANCEIRA.

As diligências nas empresas **APTA** e **CONSTRUVIT** foram detalhadas no **Tópico V** do TVF e no **Tópico VI** a descrição da diligência realizadas nas empresas **HEDGE** e **PROJETO**, fruto da utilização de provas emprestadas do processo nº 10830.728.721/2017-15.

Cada um das glosas tivera uma dinâmica particular, detalhada pela Autoridade Fiscal no **Tópico VII**, resumido da seguinte forma:

EMPRESA	MOTIVO DA GLOSA
<b>ALAOR E GISELLE ADVOGADOS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Apresentou os parte dos contratos (não apresentou o recibo referente ao lançamento de 26/02/2014 no valor de R\$ 3.000.000,00);</li> <li>✓ Despesa relativa à ação ordinária nº 0068183-57.2011.4.01.3400;</li> <li>✓ Outros escritório trabalharam na ação, sendo que não foi apresentado comprovação de pagamento para os demais participantes;</li> <li>✓ Discrepância entre o valor contratado R\$ 11,5 milhões (onze milhões e quinhentos mil reais) e valor atribuído à causa na petição inicial da ação que foi de um milhão de reais, bem como os honorários de sucumbência avaliados pelo juízo em R\$ 30.000,00 (trinta mil reais).</li> </ul>
<b>APTA PRODUÇÕES E EVENTOS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Empresa foi diligenciada;</li> <li>✓ Apresentou o Contrato de prestação de serviço, notas fiscais e comprovantes de pagamento (com exceção da NF nº 61);</li> <li>✓ Para a fiscalização a empresa além de ter o objeto social completamente incompatível com a atividade contratada, não possuía funcionários suficientes que pudessem realizar o servido contratado.</li> </ul>
<b>CONSTRUVIT INCORP PROJETOS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Empresa foi diligenciada;</li> <li>✓ Apresentou o Contrato de prestação de serviço com vigência de 24 meses, notas</li> </ul>

	<p>fiscais e comprovantes de pagamento. Não apresentou as notas fiscais 010 e 003 e a comprovação do pagamento das notas nº 10 e 11</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Não apresentou a comprovação da efetiva entrega dos serviços prestados;</li> <li>✓ Os relatórios apresentavam o mesmo padrão, com fortes indícios de “copia e cola”, sendo relatados as fls. 2.145/2.147;</li> <li>✓ Para a fiscalização os relatórios contém “<i>apenas informações banais sem nenhum teor técnico relevante, foram fabricados para tentar justificar algum serviço prestado à empresa tomadora</i>”.</li> </ul>
<p><b>HEDGE AUDIT E CONSULT</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Utilizou-se de provas emprestadas do Processo nº 10830.728.721/2017-15;</li> <li>✓ Apresentou Contrato que tinha por objetivo apoiar a administração da contratante e das sociedades que compõem o grupo empresarial;</li> <li>✓ Não apresentou a efetiva comprovação do serviço e nem as NFs;</li> <li>✓ Ainda no Processo nº 10830.728.721/2017-15, a HEDGE foi diligenciada pela Equipe Especial de Fiscalização (fl. 2.152/2.160) <ul style="list-style-type: none"> <li>• Chamou atenção da fiscalização detalhes da comprovação da escrituração da VF nº 001375, emitida pela HEDGE à Recorrente no dia 25/02/2013 no valor de R\$ 16.000.000,00, sendo justificada pelos honorários de abril 2013 à maio de 2016;</li> <li>• Verificou-se que ao longo do período de prestação do serviço do contrato, houve a transferência de funcionários da HEDGE que passaram a compor o quadro de funcionários da Recorrente, pois já prestavam serviços nas suas dependências, contudo continuou recebendo os mesmos honorários, apesar da redução drástica na mão de obra;</li> <li>• Identificou-se que, surpreendentemente a HEDGE, pretensamente uma empresa de contabilidade, TERCEIRIZAVA sua própria contabilidade para terceiros, o que reforça o indício da incompetência para efetuar a produção da contabilidade de um grande grupo empresarial;</li> <li>• Foi realizada diligência para esclarecimentos junto à um ex-funcionário Sr. Roberto Aguiar (CPF 033.690.078-35) detalhadas as fls. 2.160/2.162), corroborando a conclusão da não prestação do serviço.</li> </ul> <p style="text-align: center;"><i>131. Das informações prestadas pelo Sr. Carlos Roberto Aguiar não é possível comprovar a efetiva prestação de serviços por parte da HEDGE AUDITORIA E CONSULTORIA EMPRESARIAL SC LTDA tendo como beneficiário a CAO A MONTADORA DE VEICULOS LTDA, podendo-se concluir-se por sua improbabilidade, uma vez que já não dispunha de equipe técnica qualificada para efetuar esta prestação uma vez que efetuou o desligamento de quase todo seu corpo de funcionários registrados</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• A Equipe Especial de Fiscalização conclui que não há nos autos nenhuma prova material da efetiva prestação de serviços;</li> </ul> <li>✓ Diante de todos os fatos, a Autoridade Fiscal conclui: <p style="text-align: center;"><i>133. Diante de todo o exposto neste Relatório de Ação Fiscal, restou comprovado sobre os pagamentos feitos pela CAO A MONTADORA DE VEICULOS LTDA para a empresa HEDGE AUDITORIA E CONSULTORIA EMPRESARIAL SC LTDA (CNPJ 00.788.234/0001-45):</i></p> </li> </li></ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Que NÃO tiveram a contraprestação dos serviços, ou seja, não houve qualquer justificativa econômica lícita que desse respaldo aos pagamentos.</i></li> <li>• <i>As notas fiscais e recibos apresentados são ideologicamente falsos e não têm aptidão para comprovar que os gastos foram efetivamente realizados</i></li> </ul>
<p><b>PROJETO CONSULTORIA FINANCEIRA</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Utilizou-se de provas emprestadas do Processo nº 10830.728.721/2017-15; <ul style="list-style-type: none"> <li>• A Recorrente foi intimada naquele processo apresentou o contrato de prestação de serviços, as tratativas para o seu fechamento, os comprovantes de pagamento pelos serviços prestados;</li> <li>• Afirma que a Projeto foi contratada para prestar serviços relativos a consultoria empresarial, fazendo avaliação de algumas oportunidades de negócios;</li> <li>• Apresentou cópia dos relatórios elaborados pelo Projeto, estudos e memoriais.</li> </ul> </li> <li>✓ Ainda no Processo nº 10830.728.721/2017-15, a PROJETO foi diligenciada pela Equipe Especial de Fiscalização (fl. 2.168/2.171)</li> <li>✓ A Equipe Especial de Fiscalização <b>conclui</b> que apesar de apresentar os documentos formais exigidos pela fiscalização, o conteúdo não era compatível com o grau de complexidade que exigia a consultoria de uma grande grupo empresarial, de modo que ele não eram suficientes para comprovar a efetividade dessa prestação;</li> <li>✓ Corroborando com essa conclusão, a fiscalização afirma que os contratos de “consultoria” e “assessoria” foram utilizados pelos diversos integrantes das ações penais ajuizadas no âmbito da Operação Lava Jato, sendo comprovados que eram apenas ferramentas para lavagem de capital. <p><i>152. Nas várias ações penais ajuizadas no âmbito da Operação Lava Jato, restou demonstrado pelos órgãos participantes (Receita Federal, Polícia Federal e Ministério Público Federal) que a espécie contratos de “consultoria” e “assessoria” é uma tipologia de lavagem de capitais amplamente usada pelos integrantes de organizações criminosas. Nessas ações não ficou demonstrada a efetiva prestação de serviços por parte das empresas de consultoria/assessoria, sendo comprovado que os Contratos e Notas Fiscais foram simulados e que, na realidade, os mesmos serviram para pagar valores ilícitos a terceiros não identificados para a obtenção de vantagens aos tomadores de serviços.</i></p> <p><i>153. Especificamente com relação ao material apresentado pela CAO Montadora de Veículos LTDA para corroboração dos serviços da PROJETO – CONSULTORIA EMPRESARIAL E FINANCEIRA LTDA, não aparece a descrição do problema ou da forma pela qual os serviços das consultorias poderiam ajudar a fiscalizada. Esse material é predominantemente composto de gráficos mostrando os dados internos da empresa, trabalho que poderia ser realizado por funcionários da própria empresa. Não consta o detalhamento dos objetivos a serem alcançados, prazos para a sua conclusão, número de funcionários a serem alocados e o número de</i></p> </li> </ul>

	<p><i>horas que serão necessárias. Não foi apresentado o plano de ação da consultoria, nem os responsáveis pelas etapas e o seu cronograma. E para completar, a conclusão do trabalho é um tanto genérica, sem maiores detalhamentos.</i></p> <p>✓ Foram realizados testes substantivos de auditoria nas NFs emitidas pela Projeto visando obter resposta para as seguintes perguntas:</p> <p><i>158. Com relação às Notas Fiscais emitidas pelos prestadores, foram adotados testes substantivos de auditoria que tiveram por finalidade verificar: · Se as prestações de serviços registradas em Notas Fiscais realmente ocorreram; · Se não existiram transações além daquelas registradas; · Se os serviços foram efetivamente pagos pela tomadora em benefício da prestadora; · Se a fiscalizada efetivamente se beneficiou da prestação de serviços e obteve as informações sobre esta prestação na sua totalidade; · Se os diversos comprovantes que conferem efetiva veracidade às prestações de serviços foram avaliados e aferidos corretamente.</i></p> <p><i>159. Com os testes substantivos esperava-se obter um mínimo de conjunto probatório em relação aos serviços de consultoria constantes das Notas Fiscais, tais como: · Que tipo de consulta compõe a consultoria; · Quais os pareceres emitidos como decorrência da consultoria; · Qual a dimensão do negócio da consultoria; · Quais foram os técnicos habilitados que participaram na consultoria; · Obter a comprovação de que os serviços efetivamente recebidos eram necessários, normais e usuais à atividade da empresa;</i></p> <p>✓ Ao final concluiu-se, com base no princípio da busca da verdade material e o da prevalência da essência sobre a forma, que os pagamentos efetuados pela Recorrente não foram decorrentes da suposta consultoria prestada.</p>
--	---

Como a legislação só permite a dedução de custos e despesas operacionais na apuração do lucro real, apenas quando atendidas as condições gerais de dedutibilidade estabelecidas em lei e por documentação hábil e idônea, para a Fiscalização, os documentos apresentados pela Recorrente não foram suficientes para comprovar os serviços prestados, tendo como consequência que os valores de pagamentos escriturados foram GLOSADOS e adicionados às bases de cálculo do IRPJ e CSLL.

A adição dos valores provocou alteração no valores de compensação de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL, descritas no **Tópico IX do TVF**

172. Portanto o prejuízo fiscal do ano-calendário 2014 após os lançamentos anteriores (processos administrativos nº 11080.721-900/2018-03 e 13116.720.725/2018-08) foi assim calculado:

	R\$ 1.165.027.274,92
(-) R\$	8.956.194,87
(-) R\$	59.298.609,89
= R\$	1.096.772.470,16

173. Portanto, o valor do prejuízo fiscal do período e da base de cálculo negativa da CSLL que será utilizado no presente auto de infração é de R\$

1.096.772.470,16(um bilhão, noventa e seis milhões, setecentos e setenta e dois mil, quatrocentos e setenta reais e dezesseis centavos), valor este que será utilizado para abater o valor apurado no presente auto de infração

A exigência relativa ao IRRF foi descrita no **Tópico X. do TVF**, tendo a Autoridade Fiscal, afirmando que a Recorrente adotou conduta infracional prevista no art. 674 do RIR/99.

Para a fiscalização, ficou devidamente comprovado, tanto a infração de pagamento sem causa, como pela não comprovação dos serviços prestados, sendo os valores apurados, após a obtenção do valor líquido que foram submetido à alíquota de 35%, constantes da planilha anexada à fl. 2.080.

Ainda em relação ao IRRF, a Autoridade Fiscal fez constar no TVF que não há objeção na legislação para concomitância do pagamento sem causa/não comprovação dos serviços prestados e da glosa de despesas na apuração do IRPJ e da CSLL, sem que isso caracterize *bis in idem*, quando aplicadas as duas infrações em conjunto

Cientificada da autuação, a Recorrente apresentou a devida impugnação (fls. 2.390/2.454), que com a *máxima vênia*, transcrevo a parte do relatório do Acórdão da DRJ que detalhou os argumentos apresentados pela Recorrente:

30. A empresa autuada foi cientificada dos autos de infração, do Termo de Verificação Fiscal e demais documentos relacionados, nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/72, em seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, em 22/05/2018 (fl. 2.198) e, fazendo-se representar por meio de advogados, ofereceu impugnação aos autos de infração em 19/06/2018, por meio de solicitação de juntada de arquivos digitais ao presente processo eletrônico. A peça impugnatória foi juntada aos autos às fls. 2.390 a 2.494.

31. Em suas razões de defesa a impugnante alega, preliminarmente, que a autoridade fiscal agiu de forma indiscriminada e sem o devido aprofundamento na investigação dos fatos, ao glosar as despesas com a contratação de serviços que foram efetivamente prestados à empresa. Em razão disso teria havido desrespeito ao art. 142 do Código Tributário Nacional, razão pela qual pugna pela nulidade do feito fiscal.

32. Afirma a impugnante que fora apresentada à fiscalização farta documentação relativa aos serviços tomados, tais como contratos, propostas de honorários, comprovantes de pagamentos e notas fiscais, tendo sido tais despesas glosadas de forma indiscriminada pela autoridade fiscal, que sustentou o lançamento em meras presunções.

33. Sustenta que foi apresentada a maior parte dos contratos relativos às despesas glosadas, mas, no entender da autoridade fiscal, os contratos não seriam suficientes para comprovar a efetiva prestação dos serviços. Reclama, a

título de exemplos, que foram glosadas as despesas incorridas com a consultoria Alaor Giselle Advogados devido ao fato de os valores pagos a título de honorários terem sido superiores ao valor atribuído à causa na petição inicial ajuizada. Quanto à empresa Apta Produções, discorda da autoridade fiscal por ter atribuído à referida empresa ausência de capacidade operacional, em virtude do reduzido número de funcionários. Ainda alega que a comprovação dos pagamentos feitos à Alaor e Giselle Advogados poderia ter sido obtida por meio de intimação dirigida ao referido prestador de serviços.

34. Alegando que os documentos acostados aos autos são suficientes para comprovar a efetiva prestação dos serviços, afirma que as glosas fiscais devem ser integralmente canceladas. Argumenta que, caso assim não se entenda, deve ser determinada a conversão do julgamento da impugnação em diligência, para que sejam excluídas na autuação fiscal as despesas cujos documentos são apresentados. Cita acórdão do Carf – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a fls. 2.395, que trata da desconsideração da prova e ausência de motivação por parte da autoridade fiscal em matéria de reconhecimento de crédito.

35. Cita, ainda, à fl. 2.395, Acórdão do CARF sobre nulidade da decisão de primeiro grau, por violação ao Princípio do Contraditório e Ampla Defesa, na situação em que foi negado o pedido de diligência formulado para averiguação dos documentos apresentados para fazer prova contra glosa de despesas declaradas na DIPJ.

36. Alega, ainda, preliminarmente, incompatibilidade entre a tributação da pessoa jurídica como devedora principal e, concomitantemente, a responsabilização do sócio administrador, com fundamento no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional. Afirma que nesta situação a autoridade fiscal incorreu em erro na identificação do sujeito passivo e que tal erro seria incorrigível pela autoridade julgadora. Segundo a impugnante tal dispositivo legal atribui responsabilidade pessoal e exclusiva ao administrador que age com excesso de poderes ou infração à lei, e não responsabilidade solidária com a pessoa jurídica atuada. Por essa razão, seria incompatível atribuir responsabilidade pessoal em concomitância e solidariamente com a pessoa jurídica ora atuada. Cita decisões do Carf, às fls. 2.397 e 2.398, nesse sentido, em amparo ao seu entendimento.

37. Estas foram as alegações preliminares de nulidade dos autos de infração, pelas quais pugna pelo cancelamento integral dos autos de infração lavrados.

38. Quanto ao mérito, a impugnante alega o direito à dedução das despesas glosadas, pugnando por comprová-las serem dedutíveis nos termos do art. 299 do RIR/1999. Afirma que a acusação fiscal não questionou concretamente a subsunção das despesas ao referido artigo. Afirma, ainda, que todas as despesas objeto das glosas dizem respeito a serviços necessários, usuais e comuns à atividade empresarial da impugnante. Discorre sobre os documentos que comprovariam a efetiva prestação dos serviços tomados das empresas citadas, nos termos a seguir:

**a) Alaor e Giselle Advogados Associados**, contabilizadas e deduzidas despesas a título de honorários advocatícios no valor de R\$ 11.500.000,00. Informa que tal empresa foi contratada para ajuizamento e acompanhamento da ação ordinária nº 0068183-57.2011.4.01.3400, em trâmite perante a 21ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal. Acusa que a glosa foi efetuada por entender a autoridade fiscal que os documentos apresentados não seriam suficientes à comprovação da efetiva prestação do serviço e que os honorários pagos seriam muito superiores ao valor atribuído à causa informado na ação judicial (R\$ 1.000.000,00) e aos honorários de sucumbência atribuídos pelo juiz (R\$ 30.000,00). Alega parceria com outros escritórios de advocacia nesta e noutra ação judicial de interesse da impugnante. Invoca o art. 426 do Código Civil e o art. 36 do Código de Ética e Disciplina da Ordem dos Advogados do Brasil – OAB para arguir que os advogados são livres para estipular seus honorários e que o valor atribuído à causa na respectiva ação em nada se relaciona com os valores fixados para os honorários contratados, devendo ser observados outros indicadores então previstos no referido art. 36 do Código de Ética e Disciplina da OAB. Afirma que o honorário de sucumbência fixado pelo magistrado da causa em nada impactaria o valor contratado.

**b) Apta Produções e Eventos Ltda.**, contabilizadas e deduzidas despesas a título de serviços especializados de direção e acompanhamento de testes, homologações e rodagem em veículos automotores, no valor de R\$ 615.501,00. Informa a impugnante que no curso da fiscalização foram apresentados comprovantes de pagamento, contratos e notas fiscais e que a glosa fora motivada por entender a autoridade fiscal pela falta de comprovação da efetiva prestação do serviço. Alega que a comprovação dos serviços se deu por ocasião da diligência levada a efeito pela autoridade fiscal na prestadora dos serviços, ocasião em que foram apresentados os relatórios técnicos relativos aos testes efetuados, e pelos demais documentos anexos, notadamente pela troca de e-mails entre a impugnante e o prestador dos serviços. Acrescenta que descabe à autoridade fiscal adentrar e refutar a capacidade operacional da empresa contratada, por extrapolar suas funções e que a insuficiência de funcionários poderia ser suprida por profissionais terceirizados.

**c) Construvit Incorporações Projetos e Construções Ltda.**, contabilizadas e deduzidas despesas a título de consultoria empresarial, no valor de R\$ 1.350.000,00. A impugnante informa que foram apresentados, no curso da ação fiscal, diversos documentos que comprovam a efetiva prestação dos serviços, como contratos, notas fiscais e comprovantes de pagamentos. Alega que a autoridade fiscal agiu com desídia ao afirmar que o serviço de assessoria comercial contratado com a Caoa não condiz com o objeto social da prestadora do serviço, cadastrado no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, pois neste, além de construção de edifícios, consta também

“atividades de consultoria em gestão empresarial, exceto consultoria técnica específica” (CNAE 70.20-4-00). Afirma que tal alteração cadastral foi promovida na Junta Comercial do Estado de São Paulo (Jucesp) em 11/03/2014, antes da prestação dos serviços questionados pela fiscalização. Refuta a tese da autoridade fiscal segundo a qual os relatórios apresentados mensalmente pela prestadora não se prestam a provar a efetividade dos serviços prestados, dado o conteúdo repetitivo e desprovido de informações técnicas relevantes. Segundo a impugnante tais relatórios retratam a verdade material dos serviços prestados segundo o objeto da contratação, qual seja a prospecção de novos negócios, participação no projeto Inovar Auto, assessoria para nacionalização de peças, dentre outros.

**d) Hedge Auditoria e Consultoria Tributária e Societária Ltda.**, contabilizadas e deduzidas despesas a título de serviços de escrituração contábil e fiscal no valor de R\$ 324.941,03. Refuta a acusação da autoridade fiscal, segundo a qual referida empresa é citada no âmbito da Operação Lava-Jato como emissora de notas fiscais “frias”, inclusive em favor da autuada, e cujas provas foram tomadas por empréstimo dos citados processos administrativos fiscais, conforme já relatados nos itens 12 a 16 deste Relatório. A Impugnante afirma que os Termos de Colaboração do Sr. Rodrigo Morales e Sr. Roberto Trombeta ao Ministério Público Federal não fazem menção à Hedge Auditoria e, ainda, que não acusa a impugnante de ser beneficiária das referidas notas fiscais “frias” emitidas por essa empresa. Afirma que apresentou o contrato de prestação de serviços firmado com a Hedge Auditoria. Diz que a diligência empreendida pela autoridade fiscal na prestadora dos serviços contratados foi comprobatória dos serviços prestados, haja vista constar no TVF que foram apresentados os livros Diário e Razão, comprovantes de pagamentos, notas fiscais, e-mails e Relatório Anual de Informações Sociais – RAIS, contendo a relação de funcionários que prestavam serviços à impugnante. Afirma que o Sr. Rodrigo Morales reconhece a efetiva prestação de serviços da Hedge Auditoria, em favor da autuada, entre os anos de 2010 e 2013, conforme declarações no Termo de Declaração nº 005, de 02/03/2016, prestado à Receita Federal. Quanto à redução dos quadros de funcionários da prestadora de serviços, que passaram a ser funcionários contratados diretamente pela Caoa, o que seria motivo da impossibilidade de prestação dos alegados serviços pela contratada, segundo a autoridade fiscal, a impugnante alega que não compete à autoridade fiscal pretender determinar o modelo de prestação de serviços entre contratante e contratada.

**e) Projeto Consultoria Financeira e Empresarial Ltda.**, contabilizadas e deduzidas despesas a título de consultoria empresarial no valor de R\$ 500.000,00. Informa que foram apresentados no curso da fiscalização

documentos que comprovam a prestação dos serviços contratados. Informa que a intimação dirigida pela autoridade fiscal ao Sr. Antônio Palocci Filho, sócio majoritário da referida prestadora dos serviços, foi atendida pelos advogados do mesmo, no sentido de ter sido solicitada a dilação do prazo para cumprimento das informações. Afirma que as informações foram prestadas posteriormente, mas não indica em que momento e em que folhas dos presentes autos encontram-se tais informações. Alega a efetiva prestação dos serviços de assessoria, demonstrados pelas notas fiscais e diversos relatórios elaborados pela prestadora, inclusive estudos mercadológicos para inserção de nova marca de automóveis no Brasil, pela impugnante. Alega que tais relatórios são suficientes para demonstrar a natureza dos serviços prestados, pugnando, alfim, pelo cancelamento da glosa fiscal. Invoca o art. 276 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, bem como os arts. 418 e 419 do Código de Processo Civil e traz decisões administrativas para alegar que a contabilidade faz prova em favor da impugnante dos fatos nela registrados e que caberia ao fisco fazer prova da sua inverdade.

39. A impugnante argumenta, ainda, pela inexistência de previsão legal que autorize a adição, à base de cálculo da CSLL, das despesas consideradas não comprovadas pela fiscalização. Segundo sua tese, existem normas específicas que tratam das adições e exclusões ao lucro líquido para efeito de determinação da base de cálculo da CSLL e que nem sempre são as mesmas adições e exclusões aplicáveis ao IRPJ. Afirma que:

*“... o legislador ao determinar a base de cálculo da CSLL de forma exaustiva (numerus clausus), fixando, taxativa e individualmente, cada um dos ajustes aplicáveis (artigo 2º e §§, da Lei nº 7.689/88) não elencou, como hipótese de adição ao lucro líquido, o valor correspondente às despesas ora questionadas.”*

40. Cita decisões administrativas que corroborariam esse entendimento, às fls. 2.430 a 2.432, afirmando que deve ser cancelado o auto de infração lavrado para exigência da CSLL, dado que a determinação da base de cálculo dessa contribuição obedece a regras que lhe são próprias, não cabendo a simples replicação das regras de determinação do lucro real.

41. A impugnante alega também a ausência de subsunção dos fatos analisados à hipótese prevista no artigo 674 do RIR/1999 (art. 61, § 1º da Lei nº 8.981, de 1995), afirmando referirem-se a pagamentos realizados a beneficiários identificados e com causa determinada. Cuida-se, aqui, do auto de infração com exigência do IRRF à alíquota de 35%. A autoridade fiscal entendeu que a Caa Montadora de Veículos Ltda. inibiu o conhecimento do fisco sobre a causa do pagamento, tornando-se assim sujeito passivo da obrigação tributária. A recorrente refuta a autuação informando que a causa dos pagamentos está comprovada, haja vista terem sido apresentados os contratos que deram origem a

tais valores e que, em sua maioria, dizem respeito a serviços advocatícios, de assessoria e consultoria.

42. Afirma, ainda, que o Auditor-Fiscal cometeu o equívoco de confundir a “causa de uma obrigação como os motivos que levaram à sua criação”, citando doutrina a respeito da matéria. Afirma que:

*“...sob a ótica do Direito Tributário, se (i) houver um contrato de prestação de serviços; (ii) com causa lícita; (iii) cujo serviço prestado seja usual normal e necessário à atividade da pessoa jurídica contratante, logo (iv) poderá ocorrer a dedutibilidade da despesa das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL com fundamento no artigo 299 do RIR/99, pois se tratam de operações eficazes para o direito tributário.”*

43. Informa que jamais ocultou a identificação dos beneficiários dos pagamentos e que a autoridade fiscal poderia intimá-los com o objetivo de apurar se tais empresas ofereceram à tributação tais rendimentos, descabendo autuar a empresa pagadora. Alega, assim, sobreposição de incidências tributárias sobre a mesma operação: em quem paga e em quem recebe. Apresenta, a título exemplificativo, a tabela de cálculos dos tributos incidentes sobre um pagamento de R\$ 100,00, na hipótese que apresenta, chegando o valor dos tributos à soma de R\$ 173,53, concluindo pela geração de um crédito tributário que seria desproporcional ao valor pago (fls. 2.436).

44. Reconhece, em sua argumentação, que o dispositivo legal em comento não comporta juízo de valor quanto à licitude da causa, mas sim quanto à sua existência, haja vista que a finalidade da norma é promover a substituição do responsável tributário para aquele que oculta o real beneficiário dos pagamentos. Portanto, a investigação deveria se aprofundar no sentido de promover a incidência tributária no real beneficiário dos rendimentos pagos. Afirma que, estando provada a existência da causa e identificados os beneficiários dos pagamentos não há impedimento para a tributação daqueles que receberam os referidos pagamentos.

45. Reitera que não houve subsunção dos fatos à norma insculpida no art. 61, § 1º da Lei nº 8.981, de 1995, pois, no presente caso, existe a identificação dos beneficiários dos pagamentos e da sua causa. Pugna pelo cancelamento integral do auto de infração que constituiu o crédito tributário de IRRF.

46. A impugnante combate, ainda, pela incompatibilidade da cobrança do IRRF, da forma como exigida, simultaneamente com a glosa das despesas na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, alegando que “verifica-se que nos autos do presente processo ocorre a dupla tributação sobre os mesmos fatos, configurando uma evidente situação de “bis in idem”. Invoca, em defesa de sua tese, os Acórdão CSRF nº 9202-00.686 e Acórdão CSRF nº 04-01.094, cujas ementas cita à fl. 2.439 e cita outras decisões às fls. 2.440 a 2.441. Argúi, ainda, que:

*“A consolidação da jurisprudência a respeito da impossibilidade de cobrança do IRRF à alíquota de 35% nas situações nas quais já ocorreu a tributação pelo IRPJ e pela CSLL, em razão da redução indevida do lucro líquido, justifica-se em razão de que a previsão estabelecida pelo artigo 61 da Lei nº 8.981/95 não pode ser aplicada àquelas situações anteriormente previstas pelo artigo 44 da Lei nº 8.541/92.”*

47. Segundo a impugnante, a revogação do art. 44 da Lei nº 8.541, de 1992, pela Lei nº 9.249, de 1995, implica na opção pelo legislador de se tributar exclusivamente a pessoa jurídica na qual se apurou a redução da base de cálculo do IRPJ, descabendo a incidência de IRRF sobre outras pessoas jurídicas ou físicas, ainda que presumidamente beneficiárias dos rendimentos já tributados na pessoa jurídica.

48. Opõe-se a impugnante à cobrança da multa agravada por entender não se ter configurado as hipóteses de sonegação e fraude fiscal, praticadas em conluio com outras empresas, crimes dolosos prescritos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964. Afirmar não ter incorrido em prática definida como crime contra a ordem tributária prescrita na Lei nº 8.137, de 1990, por ter apresentado a Escrituração Contábil Digital – ECD onde houvera registrado todos os fatos que conduziram à apuração da base de cálculo autuada, bem como fornecido, no curso da ação fiscal, todos os esclarecimentos solicitados.

49. Afirmar inexistir prova cabal de ter a impugnante agido com dolo, elemento essencial à caracterização das hipóteses de fraude, sonegação e conluio, elementos indispensáveis ao agravamento da multa. Alega que ainda que houvesse praticado conluio (hipótese apenas argumentativa), os supostos benefícios teriam sido buscados fora do âmbito tributário. Por tais motivos, reclama a impugnante pelo afastamento do lançamento da multa agravada no percentual de 150%, bem como pela extinção da representação fiscal para fins penais.

50. Alega, ainda, que a cobrança do IRRF com fundamento no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995 configura uma hipótese de punição ao contribuinte, tendo natureza de multa punitiva e, portanto, afasta-se do conceito legal de tributo estabelecido no art. 3º do Código Tributário Nacional. Assim entendido, defende que se o IRRF cobrado à alíquota de 35% já tem o caráter punitivo, deve-se afastar a multa ex-officio, uma vez que se trataria de inquestionável bis in idem. Cita doutrina, às fls. 2.448 e 2.449, que no seu entendimento corrobora a tese da impugnante. Assim, requer o cancelamento da multa de ofício lançada no referido auto de infração.

51. A impugnante alega, ainda, efeito confiscatório aos referidos autos de infração, por constituir tributo e multa agravada de forma desproporcional à infração. Invoca o art. 150, inciso IV da Constituição Federal. Colaciona decisão proferida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal nos autos da ADI-MC 1.075 e ADI 551, que em sede de Repercussão Geral, julgou constitucional a cobrança

moratória de 20%, nos autos do Recurso Extraordinário nº 582.461. Afirma que o STF ratificou seu entendimento de que as multas que superam o percentual de 100% do valor do tributo são confiscatórias e, conseqüentemente, inconstitucionais. Assim, deve a autoridade julgadora administrativa acolher as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STF, nos termos do art. 62 do atual Regimento Interno do CARF.

52. Aventando a possibilidade de possível empate quanto à manutenção ou afastamento da multa agravada na Turma de julgamento do presente litígio, a impugnante invoca o art. 112 do Código Tributário Nacional, segundo o qual interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida, a lei tributária que define infrações ou comina penalidades.

53. Por todas as razões anteriormente expostas, a impugnante requer o restabelecimento do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL aos valores anteriores à compensação de ofício efetuada pela fiscalização em decorrência dos presentes autos.

54. Defende a impugnante que os juros calculados com base na taxa Selic não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, segundo alega, por absoluta ausência de previsão legal. Afirma que o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, prevê a cobrança dos juros de mora apenas sobre tributos e contribuições administrados pela Receita Federal. Entende que, como a multa não tem a natureza de tributo, cuja definição está contida no art. 3º do Código Tributário Nacional, não pode ser base de cálculo de juros moratórios. Invoca, ainda, o § 1º do art. 113 do CTN onde restariam diferenciados os conceitos de tributo e de penalidade pecuniária, sobre a qual não deve incidir os juros moratórios. Afirma que a cobrança de juros Selic sobre a multa de ofício afronta o princípio constitucional da legalidade, insculpido nos artigos 5º, inciso II e 37 da Constituição Federal.

55. Em defesa de sua tese a impugnante colaciona, ainda, à fl. 2.455, decisões administrativas do antigo Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

56. Por fim, requer a impugnante que a sua defesa seja acolhida e julgada no sentido de determinar o afastamento dos questionados autos de infração, por força das razões preliminares e de mérito acima apresentadas, protestando pela realização de diligência. Requer, alfim, o cancelamento da Representação Fiscal para Fins Penais, argüindo que não foi adotada nenhuma prática que configurasse, em tese, crime contra a ordem tributária.

O Sujeito Passivo solidário, **Sr. Carlos Alberto de Oliveira Andrade**, CPF nº 040.341.394-04, apresentou sua defesa, sendo relatada pela autoridade de primeira instância da seguinte forma:

57. Por seu turno, o Sr. Carlos Alberto de Oliveira Andrade, CPF nº 040.341.394-04, sócio administrador da empresa autuada, apresentou impugnação em 20/06/2018, às fls. 2.459 a 2.494, contestando a responsabilidade tributária que lhe foi atribuída pela autoridade lançadora, nos termos do art. 135, inciso III do Código Tributário Nacional – Termo de Responsabilidade Tributária, acostado aos presentes autos às fls. 2.189 a 2.191.

58. Alega preliminarmente que o ato administrativo de responsabilização do impugnante é nulo, por ser desprovido de motivação, nos termos em que exigida pelos artigos 2º e 50 da Lei nº 9.784, de 1999. Afirma que o Termo de Responsabilidade Tributária, bem como o Termo de Verificação Fiscal explicativo dos autos de infração de que tratam os presentes autos, não demonstraram os fatos concretos que dariam o necessário suporte à pleiteada motivação. Segundo o impugnante, o Termo de Verificação Fiscal apenas aponta supostas condutas praticadas pelo mesmo, e de forma genérica, sem a demonstração da efetiva participação direta deste em tais fatos, de forma personalíssima e com dolo.

59. Alega também ausência de “descrição do fato” exigido no art. 10, inciso III do Decreto nº 70.235, de 1972. Diz que o TVF apenas faz menção a supostas condutas ilícitas de contratação em conluio e dedução de despesas fictícias. Diz ser nula a imputação da responsabilidade tributária em razão de ter havido preterição do direito de defesa, conforme prescrito no art. 50, inc. II do retrocitado Decreto.

60. No mérito o impugnante reitera as razões expostas na impugnação formulada pela Caoa Montadora de Veículos Ltda em sua peça impugnatória requerendo que esta seja parte integrante da presente defesa.

61. Alega que a autoridade fiscal pretendeu, ainda que indiretamente, aplicar a teoria da desconsideração da personalidade jurídica.

62. Afirma inexistir responsabilidade tributária do impugnante, por ser incompatível a tributação da pessoa jurídica como sujeito passivo principal e, concomitantemente, a responsabilização do impugnante com fundamento no art. 135, inc. III do CTN. Insiste que a responsabilidade prevista nesse dispositivo é de caráter pessoal, o que afastaria a responsabilidade da pessoa jurídica, ou seja, a norma visa proteger a própria pessoa jurídica contra os atos praticados com excesso de poderes dos administradores a ela ligados, os quais responderiam pessoalmente com o seu patrimônio.

63. Cita doutrina e jurisprudência do Carf, às fls. 2.471 a 2.472, para amparar a sua tese, segundo a qual a responsabilidade de que trata o art. 135, inciso III do CTN não se trata de responsabilidade subsidiária, nem de responsabilidade solidária, mas de responsabilidade pessoal e somente o terceiro responderia pelo crédito tributário.

64. O impugnante alega, ainda, que não foi comprovado no presente processo o intuito doloso, ou seja, a existência de atos praticados de forma personalíssima,

fato que tornaria impraticável a responsabilização atribuída ao impugnante com base no art. 135 do CTN. Afirma que a mera condição de diretor presidente da Caoa não é suficiente para lhe imputar a responsabilidade, de forma pessoal, por todas as supostas infrações tributárias cometidas pela pessoa jurídica.

65. Insiste na defesa já apresentada em favor da pessoa jurídica, segundo a qual todos os serviços foram efetivamente prestados, segundo os contratos firmados e pagamentos realizados, o que ampara a contabilização e dedução das referidas despesas, motivo pelo qual pugna pela inexistência de atos praticados com excesso de poderes ou dolo pelo impugnante e afirma que as acusações não passam de meras presunções.

66. Acosta decisões administrativas e judiciais, à fl. 2.478, para amparar a tese de que a responsabilidade pessoal de que trata o art. 135 do CTN requer a necessária demonstração do dolo do agente. Insiste na inexistência de provas de que o impugnante agiu pessoalmente para viabilizar as supostas fraudes apontadas. A ausência de dolo, segundo, o recorrente, afastaria a acusação da prática de fraude, sonegação e conluio de que foi imputado.

67. Segue o impugnante tentando afastar a responsabilidade tributária que lhe foi atribuída amparando-se em decisões judiciais vinculantes segundo as quais “a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta essa responsabilidade subsidiária dos sócios” (fl. 2.483). Portanto, nesse tópico, centra a sua atenção para a consequência última dos atos praticados pelo impugnante, qual seja, a falta de pagamento de tributos federais, alegando a sua insuficiência para imputar a responsabilidade tributária que lhe fora atribuída.

68. O impugnante apela, ainda, para a revisão e anulação do ato praticado pela autoridade fiscal, com esteio no artigo 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB – Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, segundo o qual deve ser observada obrigatoriamente, pela esfera administrativa, a jurisprudência majoritária. Entende que a revisão de ato na esfera administrativa deve observar a jurisprudência no momento da prolação da decisão.

69. Tal como alegado na pessoa jurídica, requer o afastamento da multa agravada, caso haja dúvida quanto à sua aplicação, dúvida que restaria caracterizada caso houvesse empate de votos em sentidos contrários nesta Turma de julgamento.

70. O impugnante apela, ainda, para o princípio da pessoalidade da pena, para argüir que o art. 5º, inciso XLV da Constituição Federal afasta a possibilidade de transferência de penalidade da pessoa do condenado. Destaca que nenhuma pena passará da pessoa do condenado, o que alcançaria a multa lançada, de modo que esta não poderia se comunicar ao impugnante por meio da atribuição de responsabilidade tributária.

Em seu julgamento, a 4ª Turma da DRJ de Fortaleza considerou, por unanimidade, completamente improcedente a impugnação, tendo ementado o Acórdão nº 08-45.607 da seguinte forma:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

**Ano-calendário: 2014**

NULIDADE. BUSCA PELA VERDADE MATERIAL. PRESUNÇÕES. A lei não estabeleceu rito especial a ser seguido no procedimento administrativo que visa determinar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente; logo, a metodologia da investigação fiscal situa-se na competência discricionária da Autoridade Administrativa, que pode retirar suas conclusões tanto de fatos quanto de presunções, já que, na busca pela verdade material, o Fisco pode valer-se, para comprovar suas alegações, de todos os meios de prova admitidos em Direito julgados necessários, até mesmo as presuntivas.

MULTA DE OFÍCIO. VEDAÇÃO AO CONFISCO. O Princípio de Vedação ao Confisco é dirigido ao legislador de forma a orientar a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Portanto, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la. Além disso, é de se ressaltar que a multa de ofício é devida em face da infração à legislação tributária e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária estabelecida em lei, é inaplicável o conceito de confisco.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUIO. APLICAÇÃO. A constatação de prática reiterada de atos tendentes a ocultar ou dificultar o conhecimento e a cobrança dos débitos tributários dá causa à majoração da multa.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

**Ano-calendário: 2014**

LOSA DE DESPESAS. SERVIÇOS DE CONSULTORIA E ASSESSORIA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS. Não tendo o contribuinte logrado comprovar, de forma inequívoca, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, a efetiva prestação de serviços de consultoria, assessoria e outros serviços diversos, bem como o efetivo pagamento, nos termos em que prescritos na legislação do imposto de renda, forçoso concluir que é cabível sua glosa

RATEIO DE DESPESAS. As despesas administrativas podem ser rateadas pelas empresas integrantes do grupo econômico quando demonstrado que os serviços foram executados e eram necessários, normais e usuais e, ainda, quando justificado o critério de rateio prévio e objetivo bem como a efetividade dos dispêndios.

Dada a ausência de informações concretas sobre os percentuais assumidos pelos participantes do rateio, inexistência de contrato escrito com a participação expressa da manifestante e comprovação dos efetivos pagamentos a título de reembolso, deve-se manter a glosa correspondente.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

**Ano-calendário: 2014**

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito entre ambos.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

**Ano-calendário: 2014**

PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. 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 quando não comprovada sua causa ou não identificado seu beneficiário, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

REAJUSTAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. ALEGAÇÃO DE PENALIDADE. Nenhum aspecto de alegações de que a tributação na fonte seria uma espécie de penalidade deve ser tratado no âmbito do julgamento administrativo, em razão da estrita vinculação da autoridade fiscal à lei; mesmo porque, tributo não é considerado sanção a ato ilícito.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**Ano-calendário: 2014**

ARGUIÇÃO DE NULIDADE. É válido o lançamento quando praticado por autoridade competente e preencha os requisitos formais exigidos nos termos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 (Lei do Processo Administrativo Fiscal) e contra o qual pode o contribuinte exercer o contraditório e a ampla defesa.

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. Desnecessária é a realização de diligência caso os elementos apresentados sejam suficientes à formação da convicção do julgador, em especial se os quesitos apresentados objetivam situações que poderiam ser comprovadas apenas por documentos contábeis e fiscais.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Ano-calendário: 2014**

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. Os órgãos do contencioso fiscal não possuem competência para se pronunciar sobre controvérsias atinentes a Representação Fiscal para Fins Penais, matéria da alçada do Ministério Público Federal, titular da ação penal, e do Poder Judiciário, encarregado de processar e de julgar as ações penais respectivas.

JULGADOS ADMINISTRATIVOS E JUDICIAIS. VINCULAÇÃO. Regra geral, julgados administrativos e judiciais não estão compreendidos no conceito de legislação tributária, portanto, não vinculam a Administração Pública Federal, produzindo efeitos apenas em relação às partes que integram o processo.

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

#### **Impugnação Improcedente**

#### **Crédito Tributário Mantido**

Foi rejeitada a nulidade alegada como preliminar que argumentava que a autuação foi efetivada sob *presunções e indícios*, sem que se aprofundasse nos documentos apresentados, tendo a Autoridade Julgadora argumentando que o procedimento fiscal é uma fase inquisitória, sem que houvesse se formado a relação jurídica processual, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/72 (*A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento*).

Incidentalmente, a Recorrente apresentou pedido alternativo para realização de diligência, sendo negado pela grande quantidade de documentos acostados ao processo, além do grande período de duração do procedimento fiscal (3 anos), tempo considerado suficiente pela Autoridade Julgadora de primeira instância para que a Recorrente apresentasse e juntasse aos autos as provas que julgasse necessárias para descaracterizar a acusação.

No ponto, a Autoridade Julgadora conclui ao final da seguinte forma:

(...) Inexiste qualquer dificuldade de acesso na busca dessas informações ou dos respectivos documentos comprobatórios. Em outras palavras, desnecessária se faz nova investigação sobre os fatos objeto das autuações ora em apreciação.

(...)

Não é crível que o contribuinte tenha tido dificuldade de apurar o que alega em seus próprios registros contábeis e documentos fiscais dentro do prazo de 30 dias concedidos para a apresentação de sua defesa, sendo que, se existisse tal dificuldade de análise, essa decorreria da própria forma como a empresa estabelece o seu plano contábil e organiza os documentos de interesse fiscal. Ademais, desde o início do procedimento fiscal, em 20/08/2015, até o seu encerramento, em 16/05/2018, decorreram quase três anos e foram lavrados pelo menos doze termos de intimação fiscal, (...)

Em relação ao mérito, afirma que **não foi apenas a falta de comprovação do efetivo pagamento que levou a glosa das despesas**, pois **outros fatores** foram levados em consideração como: *“falta de apresentação do contrato; falta de nota fiscal; falta de comprovação da efetiva prestação de serviço; ou outra prova determinante”*, com isso, o desfecho pela glosa de algumas despesas ocorreu por uma conjugação de elementos.

A autoridade julgadora ressalva que as notas fiscais emitidas por prestadores de serviços, não provam, ainda que juntamente com o contrato de que as operações e serviços ali registradas efetivamente ocorreram.

Cada uma das empresas onde houve glosa da despesa foi analisada individualmente no voto da DRJ:

- a) Alaor e Giselle Advogados Associados (104 a 109)
- b) Apta Produções e Eventos Ltda (110 a 113)
- c) Construvit Incorporações, Projetos e Construções Ltda (114 a 117)
- d) Hedge Auditoria e Consultoria Tributária e Societária Ltda (118 a 126)
- e) Projeto Consultoria Financeira e Empresarial Ltda (127 a 132)

Ao final chegou-se à seguinte conclusão:

133. Em síntese, a Impugnante, a exemplo do ocorrido no curso da ação fiscal, **não logrou comprovar, de forma inequívoca**, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, a efetividade dos alegados serviços tomados e, quando o fez, **não demonstrou a necessária vinculação aos lançamentos contábeis** constantes na escrituração, objeto das glosas em discussão.

134. Registre-se que **a comprovação de que houve efetivamente o dispêndio de valores, por si só, não tem o condão de demonstrar que as despesas são dedutíveis**, de modo que deve ser verificada também a vinculação destas despesas com as correspondentes operações registradas na contabilidade da empresa. E é forçoso ratificar que **é do contribuinte o ônus de evidenciar a conexão do serviço com o registro contábil da empresa**, não da Autoridade Fiscal, por meio de todos os elementos que compõem o conjunto probatório. **(Griffou-se)**

Em um tópico específico do Acórdão, a Autoridade Julgadora analisou o argumento da Recorrente de que houve rateio de despesa da empresa Hedge Auditoria e Consultoria Tributária e Societária Ltda, sendo refutada, notadamente, porque mesmo admitindo por hipótese o alegado rateio, não houve a apresentação de nenhum documento ou critério adotado pela Recorrente.

Para a CSLL, confirmou que a sua base de cálculo não se confunde com a base de cálculo do IRPJ, tendo em vista expressa previsão legal para cada tributo.

Para o IRRF, a Autoridade Julgadora ressalta que no curso do procedimento fiscal, houve a identificação do beneficiário, de modo que a Recorrente foi intimada a comprovar detalhes dos pagamentos. Ao final, restou demonstrado que os pagamentos ocorreram sem causa (*não comprovada a respectiva causa de cada pagamento ou a efetiva operação*), com o consequente lançamento do IRRF à alíquota de 35%, conforme previsto no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995 (art. 674 do RIR/99).

Quanto a concomitância das duas infrações, a Autoridade Fiscal no TVF, já havia alertado que era possível, sendo ratificado pela Autoridade Julgadora de primeira instância, conforme trecho do voto abaixo transcrito:

**156. A autoridade fiscal explicou as razões da autuação concomitante referente tanto ao IRRF incidente sobre os pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, como à glosa de despesas na apuração do IRPJ e da CSLL.** Informa que há previsão legal insculpida no art. 2º da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1.958, cujas atualizações legislativas culminaram na edição do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, base legal do art. 674 do RIR/1999. Conclui que os pagamentos efetuados nas condições descritas no texto legal, caso sejam também deduzidos para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL, implicam na ocorrência de duas irregularidades, a saber: **(Griffou-se)**

*a) a utilização indevida da despesa, não devidamente comprovada, com a indevida redução do IRPJ da pessoa jurídica pagadora;*

*b) a omissão de rendimentos pelo recebedor, pessoa física ou jurídica, implícita e presumida no fato de ocultar-se o seu beneficiário ou a sua motivação.*

Foi rejeitada a alegação de efeito confiscatório e punitivo da alíquota de 35% do IRRF, sendo argumentado que não compete a órgão administrativo de julgamento discussão de questões de natureza constitucional, bem como foi rejeitada a alegação sobre à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, reforçando que a jurisprudência do CARF é firme no sentido de considerar procedente a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, depois de vencido o prazo para pagamento, uma vez que passa a integrar o crédito tributário.

Sobre a Representação Fiscal para Fins Penais, os argumentos da Recorrente não foram levados em consideração, pois não se encontra inserida na competência regimental do contencioso administrativo, entendimento esse objeto da Súmula nº 28 do CARF.

Foi mantida a qualificação da multa pela efetiva caracterização de utilização de notas fiscais “frias” de prestação de serviços, bem como outras condutas relacionadas a vários fatos descritos pela Autoridade Fiscal, principalmente do total conhecimento do administrador da inidoneidade dos pagamentos realizados e das consequências tributárias advindas dos registros contábeis de tais despesas.

Além disso, foi mantida a sujeição passiva solidária do Sr. Carlos Alberto de Oliveira Andrade, nos termos do art. 135, inc. III do Código Tributário Nacional, sendo todas as suas arguições em peça impugnativa própria rejeitas pela Autoridade Julgadora.

Irresignada com o resultado, a Recorrente **apresentou Recurso Voluntário** (fls. 2.610/2.703) em que repisa a maior parte dos argumentos já apresentados na impugnação.

Inicia com um tópico chamado **“Indispensável Esclarecimento Fático”** no qual reforça que o processo NÃO está relacionado a fatos às Operações Lava Jato ou Zelotes, sendo esse fato relevante, pois no entender da Recorrente, a DRJ utilizou essas operações entre seus argumentos no voto para manter a autuação.

Apresenta 04 (quatro) preliminares, sendo as duas repetição da impugnação:

II – PRELIMINARMENTE .....	8
II.1 – Nulidade dos Autos de Infração: Ausência de Aprofundamento da Investigação .....	8
II.2 – Incompatibilidade entre a Tributação da Pessoa Jurídica como Devedora Principal e, Concomitantemente, a Responsabilização de Terceiros com Fundamento no Artigo 135, III, do CTN – Erro na Identificação do Sujeito Passivo e Impossibilidade de Correção pelo Julgador Administrativo 12	
II.3 – Da Nulidade do Acórdão da DRJ Diante das Razões Apresentadas pela Recorrente e dos Documentos Acostados aos Autos .....	15
II.4 – Conversão do Julgamento em Diligência.....	23

Para nulidade do Acórdão, a Recorrente argumenta que há **“claras omissões, contradições e inovações”** no voto, baseando sua decisão em **“presunções e indícios”**, a despeito de todos os documentos e esclarecimentos juntados as autos, que deixando de ser apreciados.

No item II.4, formaliza o requerimento para conversão em diligência, que na impugnação ocorreu de forma incidental entre outros argumentos. Segue abaixo trecho da impugnação (fl. 2.395).

**Caso assim não se entenda, porém, de rigor que o julgamento da presente Impugnação seja convertido em diligência para que sejam analisados os novos documentos ora apresentados**, que comprovam a efetiva ocorrência dos serviços tomados pela Impugnante.

No mérito, **não reapresenta** argumentos relacionados a impossibilidade de cobrança de juros sobre a multa e no mais, **repete os argumentos já apresentados na impugnação**, com comentários específicos e pontuais sobre a decisão recorrida.

É o relatório do essencial,

## VOTO

Conselheiro Fernando Augusto Carvalho de Souza, Relator

A Recorrente tomou ciência via DTE em 22/04/2019 e apresentou o Recurso Voluntário em 20/05/2019, o responsável solidário tomou ciência, também por DTE em 29/04/2019, apresentando seu regular Recurso Voluntário em 28/05/2019, de modo que ambos atendem aos requisitos de admissibilidade, portanto deles conheço e passo a análise.

#### **PRELIMINARES**

Como descrito no relatório, a Recorrente apresentou 04 (quatro) preliminares, sendo três relacionadas às possíveis nulidades, e a última requerendo conversão em diligência

#### **NULIDADE POR AUSÊNCIA DE APROFUNDAMENTO DA INVESTIGAÇÃO**

A Recorrente alega ausência de uma devida apreciação do conjunto probatório apresentado ao longo do procedimento fiscal, com clara afronta ao art. 142 do CTN, utilizando de presunções e indícios para efetivar o lançamento.

Afirma que a DRJ ratificou o lançamento e a metodologia empregada pela Autoridade Fiscal, alegando que as conclusões não podem ser baseadas em presunções, pois estes são meios de provas admitidos no Direito

Inicialmente, do ponto de vista do processo administrativo fiscal federal, o Decreto nº 70.235/72 indica os casos de nulidade nos artigos 10º e 59, sendo que no presente caso, não verifico, qualquer nulidade formal no lançamento, ocasionada por inobservância dos dispostos supracitados.

Da mesma forma, o Auto de Infração foi emitido com observância de seus requisitos essenciais, como prescreve o artigo 142 do Código Tributário Nacional, tendo o lançamento como motivação descrita no Termo de Constatação Fiscal, além dos documentos colhidos durante trabalho fiscal detalhado, termo este que contém a descrição dos fatos, a infração imputada, a base legal e demonstrativo dos valores utilizados na apuração dos tributos devidos.

O procedimento de fiscalização transcorreu de modo a preservar o contraditório e ampla defesa, sendo oferecido à Recorrente, em várias ocasiões, prorrogações de prazo para entrega de documentação, sem contar nas diligências que forneceram informações para fortalecer a convicção da Autoridade Fiscal.

Após a ciência do Auto de Infração, a Recorrente pode exercer seu direito ao contraditório e ampla defesa, o que aparentemente parece ter ocorrido, afinal o conteúdo da defesa e do recurso demonstram a perfeita compreensão da matéria de fato e de direito envolvida.

No tocante a alegação de utilização de “*presunções e indícios*” para glosa das despesas incorridas pela Recorrente, convém pontuar que os fatos podem ser provados, ou

através de provas diretas ou por meio de provas indiretas, sendo a prova indiciária espécie destas últimas.

Em muitos casos em que a Autoridade Fiscal se depara com situações onde a prática delituosa envolve negócios jurídicos obscuros e, nesses casos, a verdade que se quer provar, normalmente, está encoberta por um “*pacto simulatório*”, dessa forma, as presunções e as provas indiciárias apresentam-se úteis na revelação da verdade.

Essa nulidade já havia sido apresentada por ocasião da impugnação, sendo rejeitada pela DRJ e, no meu entender, não merece reparo a decisão de primeira instância.

Dessa forma, **rejeito a preliminar** de nulidade relativa a ausência de aprofundamento da investigação.

### ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

A Recorrente alega impossibilidade de coexistir a tributação de uma pessoa jurídica como devedora principal e a sujeição passiva solidária de seu administrador com base no inciso III, do art. 135 do CTN.

Aduz que a Autoridade Fiscal buscou “*atingir dois alvos com apenas uma tentativa*”, de modo que, no seu entender, o lançamento fiscal deveria ter sido apenas na Recorrente ou no seu administrador, “*jamais nos dois*”.

A Recorrente entende que a redação do art. 135 do CTN estabelece que a responsabilidade é **pessoal**, e dessa forma, seria um paradoxo tributar ao mesmo tempo a pessoa jurídica e eventuais responsáveis solidários.

Alguns juristas, como Maria Rita Ferragut, defenderem a tese da Recorrente, contudo a própria jurista reconhece<sup>1</sup> que a jurisprudência é pacífica e consolidada no sentido de que a responsabilidade atribuída no art. 135 do CTN é **solidária**, ou seja, responde pelo crédito exigido pela autoridade fiscal, ambos envolvidos, pessoa jurídica e administrador, concomitantemente.

Entretanto a jurisprudência dos tribunais já se consolidou no sentido de que a responsabilidade do administrador, prevista no art. 135 do CTN, é **solidária**, respondendo pelo passivo fiscal tanto a administrador que praticou o ilícito, quanto a pessoa jurídica que praticou o fato gerador. (*Griffou-se*)

Dessa forma, entendo que **não merece prosperar a arguição da Recorrente de nulidade** por erro na indicação de sujeito passivo.

### PEDIDO DE DILIGÊNCIA

<sup>1</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária. 4. ed ver. atual. e ampl -. São Paulo: Noeses, 2020. p.112

A Recorrente alega que a glosa das despesas ocorrera em função da desconsideração das provas juntadas aos autos, tanto no curso do procedimento fiscal, como na fase litigiosa e que no julgamento de primeira instância, a Autoridade Julgadora entendeu que era desnecessária a conversão em diligência apenas pela não apresentação ou apresentação insuficiente de provas, sendo o momento da impugnação a fase para apresentação de novas provas.

A possibilidade de a autoridade julgadora determinar a produção de provas por meio de diligências e perícias é prevista no artigo 18 do Decreto nº 70.235/72:

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. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

O estabelecido no disposto acima é claro em determinar que a diligência deve ocorrer quando a Autoridade Julgadora, no curso da formação de sua livre convicção, avalia a necessidade de junção de outros elementos de provas, imprescindíveis para deslinde do caso.

Ainda no mesmo Decreto, no inciso IV do art. 16, o legislador determina a eventual diligência deve estar contida na impugnação, expondo o motivo que a justifique.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

O contribuinte tem o dever de apresentar as provas que possuir, sem que pedidos de diligência em fases posteriores do processo venham a suprir a sua inércia em apresentar os elementos probatórios que possua.

As diligências devem limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, o que no caso concreto não se faz necessário, ou se houvesse o caso de confrontação entre dois ou mais elementos de prova também incluídos nos autos.

Não vejo como necessária a realização de novas diligências, além daquelas já empreendidas nas fases anteriores do processo quando estão presentes nos autos todos os elementos necessários para que a autoridade julgadora forme sua convicção.

Esse entendimento tem respaldo em muitos precedentes dessa mesma Turma Ordinária do CARF, como se pode observar nos seguintes julgados:

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. A diligência desnecessária deve ser indeferida pela autoridade julgadora. (Acórdão CARF nº 1401-004.635, de 12/08/2020)

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. Deve ser indeferido pela autoridade julgadora o pedido de perícia desnecessário para o deslinde da questão. A diligência ou perícia não se presta a suprir a deficiência na instrução probatória por parte da recorrente ou do Fisco. (Acórdão CARF nº 1401-004.225, de 13/02/2020)

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias. O processo administrativo tributário exige que as diligências e perícias sejam devidamente fundamentadas, bem como tragam os indícios e quesitos pertinentes e suficientes para sua realização. (Acórdão CARF nº 1401-006.866, de 12/03/2024)

Dessa forma, **voto por indeferir o pedido de diligência.**

#### DA NULIDADE DO ACORDÃO DA DRJ

No **tópico II.3** do Recurso Voluntário, a Recorrente alega inconsistências incorridas pela DRJ no Acórdão recorrido que deveriam levar a sua nulidade.

Aduz que **omissões, contradições e inovações** em diversos pontos do Acórdão, juntamente com o embasamento da decisão em **presunções e indícios** afrontaram o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, de modo que se fossem afastadas *“poderiam se modificadas as “convicções” empregadas pela Turma Julgadora para manter a glosa das despesas (...)”*

Os argumentos sobre **omissões e contradições** mais parecem um Embargo de Declaração, tratando de pontos específicos das provas e argumentos, sendo efetivamente relacionados ao mérito do processo, de modo que, rejeito as arguição de nulidade relativas à **omissões e contradições**, pois são aspectos de mérito que serão analisados mais à frente no presente voto.

Em relação a **inovação**, a Recorrente colaciona no Recurso Voluntário trechos do TVF no qual destaca o fundamento da Autoridade Fiscal fundamenta a glosa das despesas relativas a Apta Produções e Eventos Ltda:

86. Não apresentou: A empresa fiscalizada não apresentou comprovação da efetiva prestação do serviço

(...)

90. Conclui-se que a empresa além de ter o objeto social completamente incompatível com a atividade contratada, não possuía funcionários suficientes que pudessem realizar o servido contratado, ou seja, não tinha meios suficientes

para prestação do serviço. Portanto, considerando a insuficiência das provas apresentadas os valores serão glosados. *(Griffou-se)*

Alega que a DRJ fundamentou a manutenção da glosa de forma diferente, colacionando trecho do Acórdão.

**“Também não conseguiu explicar a discrepância entre os valores contratados e supostamente pagos pelos tais serviços, de acordo com os registros contábeis. Ocorre que as condições de pagamento pelos serviços, estipuladas pelo contrato, não correspondem nem em data e nem em valores com os lançamentos efetuados na escrituração contábil da empresa, ainda que considerados os pagamentos condicionados aos futuros e incertos eventos estipulados nos referidos contratos, os quais necessitariam, ainda, da prova de prévios acordos. (...)**

**Assim, por tais motivos e entendendo que os documentos acostados não guardam correspondência com os lançamentos contábeis efetivados, voto pela manutenção das glosas efetuadas pela autoridade fiscal”. (Griffos do Original)**

Diante desse fato, a Recorrente alega inovação nos critérios jurídicos, por violação ao art. 146 do CTN, requerendo a nulidade do Acórdão.

Dessa forma, verifica-se nítida **inovação** sobre o que foi identificado pelo Sr. Agente Fiscal para glosar as despesas com serviços de consultoria técnica, e os fatos empregados pela Turma Julgadora para manter a indedutibilidade das despesas incorridas pela Recorrente.

Ou seja, a Turma Julgadora inovou os critérios jurídicos adotados no momento da lavratura dos autos de infração, violando nitidamente as disposições do artigo 146 do Código Tributário Nacional:

Entendo que tal preliminar também não merecer prosperar.

O trecho extraído do Acórdão e colacionado pela Recorrente, contém uma palavra que fulmina a sua pretensão: **“TAMBÉM”**, que por conveniência não foi grifada pela Recorrente ao transcrever o trecho em sua peça recursiva.

O trecho colacionado pela Recorrente apresenta apenas os *“melhores momentos”* que sustentariam a tese de nulidade da Recorrente, sendo que compulsando os autos verifico que todos os motivos para glosa utilizados pela fiscalização foram ratificados pela Autoridade Julgadora no Acórdão, cabendo **“TAMBÉM”** alguns comentários e esclarecimentos adicionais para corroborar a sua decisão.

Não existe inovação de critério jurídico, quando a autoridade julgadora concorda com a acusação fiscal, mas apresenta argumentos subsidiários que corroboram e complementam o seu entendimento

Desta feita, **rejeito a preliminar suscitada.**

**MÉRITO**

A lide cinge-se à controvérsia para verificar se as despesas glosadas reúnem, ou não, requisitos para sua dedutibilidade, tendo a Autoridade Fiscal fundamentado a glosa das despesas no Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), ressaltando que alguns dispositivos legais da legislação fiscal, são aplicáveis à apuração da base de cálculo da CSLL.

A Fiscalização apontou que parte das despesas registrada na contabilidade da Recorrente não atendiam aos critérios legais para dedutibilidade, mais precisamente, despesas de 05 (cinco) empresa, com detalhes descritos no **Tópico VII** do TVF.

- a) Alaor e Giselle Advogados Associados – R\$ 11.500.000,00;
- b) Apta Produções e Eventos Ltda – R\$ 617.751,00;
- c) Construvit Incorporações, Projetos e Construções Ltda – R\$ 1.350.000,00
- d) Hedge Auditoria e Consultoria Tributária e Societária Ltda – R\$ 3.249.410,30
- e) Projeto Consultoria Financeira e Empresarial Ltda – R\$ 500.000,00

Basicamente, para Fiscalização, para atender os critérios de dedutibilidade, as despesas deveriam conter vários elementos, não apenas o registro contábil de que um pagamento foi efetivado.

Dessa forma, foram lavrados Termos de Intimação encaminhados à Recorrente, onde foram exigidos a apresentação dos principais critérios usados pela Fiscalização para considerar a despesa dedutível:

- a) o que foi pago,
- b) a quem foi pago,
- c) quanto, quando e como foi efetuado o pagamento, e
- d) qual o elemento que materializa a prestação do serviço pago

Imperioso esclarecer que, sendo a infração de glosa de despesa, cuja efetiva prestação de serviço não fora comprovada, há inversão do ônus da prova, cabendo a Recorrente comprovar com documentação hábil e idônea a realização da despesa, no caso, a efetiva prestação do serviço.

Ao final, com a análise dos esclarecimentos e de toda documentação apresentada, restou configurada, no entender da Fiscalização, a infração de despesas indedutíveis pela falta de comprovação da prestação do serviço, tendo a Autoridade Fiscal procedido a glosas das despesas e adicionalmente a lavratura de Auto de Infração para exigência de IRRF pelos pagamentos dos serviços não comprovados ou sem causa, nos termos do art. 61 da Lei 8.981/95, descrito no art. 674 do RIR/99.

A Recorrente apresenta alegações individualizadas para cada empresa, mas de forma geral contesta a acusação afirmado todos os documentos apresentados como:

comprovantes de pagamentos, contratos e notas fiscais são suficientes para comprovar a dedutibilidade da despesa e que a glosa se mostra sem fundamento.

Dessa forma, a solução da lide depende de uma análise detalhada das evidências disponíveis, considerando a compatibilidade das despesas com as disposições legais aplicáveis e a razoabilidade das exigências fiscais, que passo a analisar.

### Alaor e Giselle Advogados Associados S/C

Os motivos para glosa foram a divergência entre o valor do contrato de R\$ 11,5 milhões e o valor atribuído a causa de R\$ 1.000.000,00, os honorários de sucumbência avaliados pelo juízo em R\$ 30.000,00 e a falta de apresentação de recibos de pagamento para outros escritórios que trabalharam na ação judicial junto com o escritório Alaor e Giselle Advogados Associados S/C.

Dos 04 (quatro) lançamentos contábeis que registraram as despesas, a Recorrente **não apresentou o recibo do lançamento** de 26/02/2014, datado de 03/02/2014 no valor de R\$ 3.000.000,00.

No Recurso é informado que os comprovantes de pagamento (transações bancárias) foram anexados na petição de 26/07/2018 (Doc. 02 – Fl. 2.760/2.767), conforme quadro anexado:

Data	Valor
05/03/2014	R\$ 2.815.500,00
15/04/2014	R\$ 1.500.000,00
25/04/2014	R\$ 1.315.500,00
15/05/2014	R\$ 1.000.000,00
06/06/2014	R\$ 1.815.500,00
08/07/2014	R\$ 1.173.125,00
08/08/2014	R\$ 1.173.125,00
<b>Total</b>	<b>R\$ 10.792.750,00</b>

De fato, constam Avisos de Lançamento do Banco Bradesco nos valores acima descritos, conforme *print* abaixo

Código		Dig.	Agência	Banco		conta corrente
2372		8	PL.OPER.PJ.PAULISTA - SP	07-05		103.476-6
CAOA MONTADORA DE VEICULOS LTDA						
Referente pagamento para:						
2837 PENINSULA SUL-U-BRAS 07-05 8.540-5 ALAOR E GISELLE ADVOGADOS ASSOCI						
CPF/CNPJ 006.082.012/0001-99						
data historico n.docto valor						
05/03/2014 01158 TRANSF CONTAS 2372067 2.815.500,00						
CAOA MONTADORA DE VEICULOS LTDA						

Ainda tratando das despesas relativa ao escritório Alaor e Giselle Advogados, a Recorrente alega impossibilidade de ocorrer simultaneamente glosa de despesas e a exigência de

IRRF pelos pagamentos efetuados, contudo esse ponto será enfrentado especificamente mais à frente no voto.

A conclusão da Autoridade Fiscal para glosa consta no seguinte trecho do TVF:

81. Verifica-se que o valor contratado pela prestação dos serviços, R\$ 11,5 milhões (onze milhões e quinhentos mil reais) está muito além do valor atribuído à causa na petição inicial da ação que foi de um milhão de reais, além disso, os honorários de sucumbência foram avaliados pelo juízo em R\$ 30.000,00 (trinta mil reais).

82. Os documentos apresentados com o fim de justificar os valores pagos não são suficientes para comprovação da efetiva prestação do serviço.

83. Diante de todo o exposto, os valores serão glosados.

Entendo que assiste, em parte, razão a recorrente, os documentos apresentados foram suficientes no meu entender para comprovar a prestação do serviço escriturado e passível de dedução nos termos do RIR/99, no limite dos valores efetivamente pagos e constantes do quadro acima.

Diante disso, entendo que a arguição de nulidade apresentada pela Recorrente no início do Recurso Voluntário em função de supostas inconsistências no julgamento de primeira instância da glosa relativa as despesas junto ao escritório Alaor e Giselle Advogados Associados S/C perdem o objeto.

Logo, voto para **dar PARCIAL provimento** ao Recurso Voluntário para restabelecer o valor de **R\$ 10.792.750,00**, em relação as despesas junto ao escritório Alaor e Giselle Advogados Associados S/C, ao invés do valor escriturado de R\$ 11.500.00,00.

#### **Apta Produções e Eventos Ltda**

No curso da fiscalização, a empresa apresentou todos os documentos exigidos, incluindo os comprovantes de pagamento (**exceto a NFS nº 61**), sendo o glosa efetivada pela fiscalização de todos os valores escriturados em função da não comprovação da efetiva prestação do serviço.

No entender da fiscalização, o objeto social da empresa se mostrou absolutamente incompatível com a atividade contratada.

O contato firmado com a Recorrente era para prestação de serviço especializado de direção veicular, o acompanhamento de testes veiculares e homologações e rodagem em veículos automotores, sendo que o objeto social da empresa era de produção cinematográfica e projetos audiovisuais.

Diante das inconsistências, a empresa foi diligenciada, sendo exigido, via Termo de Diligência (fl. 1.887/1.889), esclarecimentos e documentos visando subsidiar o procedimento de Fiscalização junto a Recorrente.

Na resposta, consolidada em um “*arquivo não paginável*” do processo, constam planilhas de acompanhamento de pneu, planilhas de durabilidade, planilha de testes, além do Contrato Social, documento pessoal do Sr. Marcelo de Oliveira Viera, algumas fotos, e-mails e as NFS nº 59 e 61.

Os documentos e esclarecimentos foram considerados insatisfatórios para comprovação da despesa, nos seguintes termos:

90. Conclui-se que a empresa além de ter o objeto social completamente incompatível com a atividade contratada, não possuía funcionários suficientes que pudessem realizar o servido contratado, ou seja, não tinha meios suficientes para prestação do serviço. Portanto, considerando a insuficiência das provas apresentadas os valores serão glosados

A DRJ manteve a glosa, afirmando que a Recorrente não conseguiu explicar por que a Recorrente contratou uma empresa de promoção de eventos para desenvolver serviços voltados a testes com veículos, além da capacidade operacional da empresa contratada ser muito aquém do objetivo da Recorrente.

Em sua defesa contra o Acórdão da DRJ, a Recorrente repete que demonstrou a efetiva prestação do serviço, com e-mails, relatórios e planilhas:

Foram juntados aos autos, portanto, *(i)* contrato de prestação de serviço, *(ii)* notas fiscais, *(iii)* comprovantes de pagamento, *(iv)* relatórios com a análise dos serviços prestados e *(v)* e-mails trocados entre as partes com as tratativas de prazos de entrega, local e responsáveis pela devolução dos veículos analisados e objetos dos serviços prestados, entre outros. A Recorrente apresenta abaixo, alguns comprovantes dos documentos juntados na presente demanda:

Pugna pela liberdade de auto-organização e que não se sustenta a acusação de a empresa não teria condições de prestar os serviços contratados.

Entendo que assiste, em parte, razão a Recorrente em relação a comprovação da prestação do serviço, apesar de alguns indícios de falta de qualificação ou mesmo objeto social da empresa contratada ser distinto do objeto do contrato, os documentos e esclarecimentos apresentados no meu entender comprovam que houve prestação do serviço.

Foram apresentadas planilhas e trocas de e-mail com teor do contrato que não foram questionadas pela fiscalização, apenas desconsiderados.

Ocorre que, não houve diálogo do Recurso Voluntário em relação a decisão recorrida no aspecto da comprovação dos pagamentos e os registros contábeis, segue abaixo trecho da decisão recorrida:

(...) Também não conseguiu explicar a discrepância entre os valores contratados e supostamente pagos pelos tais serviços, de acordo com os registros contábeis.

Ocorre que as condições de pagamento pelos serviços, estipuladas pelo contrato, não correspondem nem em data e nem em valores com os lançamentos efetuados na escrituração contábil da empresa, ainda que considerados os pagamentos condicionados aos futuros e incertos eventos estipulados nos referidos contratos, os quais necessitariam, ainda, da prova de prévios acordos (...)

Foi apresentado **apenas** o comprovante de pagamento da NF nº 61.



#### AVISO DE LANCAMENTO

Código	Dig.	Agência	Razão	conta corrente
2372	8	PL.OPER.PJ.PAULISTA - SP	07-05	103.476-6

CAOA MONTADORA DE VEICULOS LTDA

Referente pagamento para:

0497 LINS VASCONCELOS- USP 07-05 55.606-8 APTA PRODUCOES E EVENTOS LTDA ME  
C.G.C.: 009369287/0001-04

data	historico	ndocto	valor
10/02/2014	01321 RECEB PAGFOR	0000061	68.389,00

CAOA MONTADORA DE VEICULOS LTDA

De se destacar que dentre os quesitos para dedutibilidade de uma despesa, a apresentação apenas das NFs e o registro contábil, não são suficientes, cabendo a Recorrente apresentar os comprovantes de pagamento.

Dessa forma, **DOU PROVIMENTO PARCIAL** para restabelecer a glosa de **R\$ 68.389,00** referente a NF nº 61, efetivamente comprovada, devendo aos demais valores ser mantida a glosa.

#### Construivit Incorporações, Projetos e Construções Ltda

Da mesma forma que a empresa anterior, a Construivit foi diligenciada visando obter maiores detalhamentos das despesas escrituradas pela Recorrente.

Foram apresentados o contrato de prestação de serviço, as notas fiscais e os comprovantes de pagamento, conforme descrição do TVF:

92. Itens apresentados: contrato datado de 26/02/2014 com vigência de 24 meses; **notas fiscais 011, 004, 005, 006, 007, 008 e 009**; Transferência bancária em 07/04/2014 no valor de **R\$ 137.775,00** (ref. NF 03); TED **R\$ 133.275,00** em 12/05/2014 (ref. NF 04); TED **R\$ 133.275,00** em 09/06/2014 (ref. NF 05); Transferência bancária em 10/07/2014 no valor de **R\$ 137.775,00** (ref. NF 06); Transferência bancária em 07/08/2014 no valor de **R\$ 137.775,00** (ref. NF 07); Transferência bancária em 10/09/2014 no valor de **R\$ 137.775,00** (ref. NF 08); TED **R\$ 137.775,00** em 08/10/2014 (ref. NF 09).

93. **Não apresentou**: notas fiscais 010 e 003; comprovação da prestação do serviço, comprovação do pagamento das notas nº 10 e 11.

**(Griffou-se)**

A Autoridade Fiscal ressaltou que o CNAE da empresa é de Construção de edifícios e que o contrato de prestação de serviço foi para assessoria comercial.

Aduz que os relatórios encaminhados no decorrer da diligência apresentam fortes indícios de foram elaborados apenas para cumprir a exigência da sua apresentação, constando “*informações banais sem nenhum teor técnico relevante*”, sem que justificasse o valor pago pela Recorrente pelo serviço.

A DRJ manteve a glosa, refutando a alegação da Recorrente de que o CNAE havia sido alterado antes da prestação do serviço, ratificando a conclusão da Fiscalização, nos seguintes termos:

A alteração cadastral realizada pela Construvit, no sentido de incluir em seu contrato social a atividade de consultoria em gestão empresarial, foi promovida em 11/03/2014, em data posterior à assinatura do contrato de prestação de serviços com a Caoa (26/02/2014). Portanto, na data da assinatura do contrato a empresa não estava legalmente habilitada para oferecer serviços alheios ao seu objeto social.

(...) De fato, os relatórios anexados à fl. 1.919 (arquivo não paginável) não passam de frases lacônicas desprovidas de qualquer conteúdo técnico ou dados consistentes que possam interessar à contratante quanto ao objeto do contrato. As informações ali apresentadas dispensam e não justificam a contratação de uma empresa de consultoria ou assessoria, por tal período de tempo e valor, e poderiam ser obtidas pela própria empresa ou com as empresas envolvidas diretamente na execução dos trabalhos para as quais foram contratadas. Não se prestam, pois a comprovar que tenha havido a efetiva execução dos alegados serviços, motivo pelo qual voto pela manutenção da glosa efetuada pela autoridade fiscal

A Recorrente reafirma, em sua peça recursiva, que a alteração do CNAE, incluindo a atividade de consultoria em gestão empresarial, ocorreu antes da prestação dos serviços questionados pela Fiscalização.

Aduz que a Autoridade Fiscal reconheceu a entrega e apresentação da documentação exigida, sendo a glosa efetivada pela desconsideração dos relatórios, que no seu entender, a conclusão foi “*carregada de subjetividade e, ignora a verdade material dos fatos*”.

Pugna novamente pela liberdade de auto-organização:

Por fim, vale reiterar a **liberdade de auto-organização da empresa, como resultado das garantias asseguradas por diversos princípios constitucionais**, o que assegura ao contribuinte a possibilidade de realizar suas atividades por meio da livre-iniciativa de mercado, não cabendo, assim, às Autoridades Fiscais definirem o que se caracteriza, ou não, como serviço fundamental para o desempenho de seu fim social.

Mais uma vez, entendo que assiste, em parte, razão a Recorrente.

Foram cumpridos todos as exigências formuladas pela fiscalização, com a apresentação da documentação exigida, onde pode-se inferir pela prestação dos serviços.

Claramente, os relatórios apresentam conclusões e termos simples, contudo a Recorrente andou bem em seus argumentos no sentido de que, sendo um serviço de prestação contínua, a manutenção de determinadas situações poderiam se repetir ao longo dos meses, com a conseqüente repetição de termos nos relatórios.

Ao final, concordo com a afirmação da Recorrente de que ***“não faz sentido que se altere a redação da frase a cada mês para dizer a mesma coisa”***

Nota-se que os valores escriturados na contabilidade não estão de acordo com os valores apresentados como comprovantes de pagamento, devendo ser feito um ajuste no valor da glosa de modo a restabelecer apenas o efetivo valor pago.

Nota Fiscal	Valor Contabilizado	Valor Comprovado	Diferença
NFS 000003	R\$ 150.000,00	R\$ 137.775,00	R\$ 12.225,00
NFS 000004	R\$ 150.000,00	R\$ 133.275,00	R\$ 16.725,00
NFS 000005	R\$ 150.000,00	R\$ 133.275,00	R\$ 16.725,00
NFS 000006	R\$ 150.000,00	R\$ 137.775,00	R\$ 12.225,00
NFS 000007	R\$ 150.000,00	R\$ 137.775,00	R\$ 12.225,00
NFS 000008	R\$ 150.000,00	R\$ 137.775,00	R\$ 12.225,00
NFS 000009	R\$ 150.000,00	R\$ 137.775,00	R\$ 12.225,00
NFS 000010	R\$ 150.000,00	R\$ 140.775,00	R\$ 9.225,00
NFS 000011	R\$ 150.000,00	R\$ 137.775,00	R\$ 12.225,00

Dessa forma, **DOU PARCIAL PROVIMENTO** ao Recuso Voluntário para reconhecer o valor de **R\$ 1.233.975,00** como despesa comprovada da Constrivit.

#### **Hedge Auditoria e Consultoria Tributária e Societária Ltda**

A glosa pela Autoridade Fiscal ocorreu em função da não comprovação de que houve a prestação do serviço, sendo a Hedge contratada para efetuar apoio aos serviços de escrituração fiscal e contábil do grupo empresarial do qual pertence a Recorrente, constando ainda no contrato, cláusula de rateio entre as empresas do grupo.

Data	Conta	Valor	Histórico
28/01/2014	6.02.01.05.13 - Serv. c/ assessoria e consultoria ADM	34.000,00	VALOR DOCTO PVP025360 DE 28/01/2014, VENCIMENTO EM 13/02/2014, DE HEDGE AUDIT E CONSULT TRIBUT E SOCIET S/S LTDA REF NOTAS DE DEBITO 382/383 HEDGE AUDITORIA E CONSULTORIA
04/04/2014	6.02.01.05.13 - Serv. c/ assessoria e consultoria ADM	8.515,80	VALOR DOCTO PVP027217 DE 04/04/2014, VENCIMENTO EM 30/04/2014, DE HEDGE AUDIT E CONSULT TRIBUT E SOCIET S/S LTDA REF NOTA DEBITO 391 - HEDGE AUDITORIA - VENCIMENTO 02/04/2014.
30/07/2014	6.02.01.05.13 - Serv. c/ assessoria e consultoria ADM	8.515,80	VALOR DOCTO PVP031068 DE 30/07/2014, VENCIMENTO EM 18/08/2014, DE HEDGE AUDIT E CONSULT TRIBUT E SOCIET S/S LTDA REF ND 000395 - REF ALUGUEL
30/07/2014	6.02.01.05.13 - Serv. c/ assessoria e consultoria ADM	30.000,00	VALOR DOCTO PVP031069 DE 30/07/2014, VENCIMENTO EM 18/08/2014, DE HEDGE AUDIT E CONSULT TRIBUT E SOCIET S/S LTDA REF ND 000396 - REF ADMINISTRACAO
12/09/2014	6.02.01.05.13 - Serv. c/ assessoria e consultoria ADM	93.000,43	VALOR DOCTO PVP032869 DE 12/09/2014, VENCIMENTO EM 09/10/2014, DE HEDGE AUDIT E CONSULT TRIBUT E SOCIET S/S LTDA REF REEMBOLSO DESPESAS CONFORME ND.
12/09/2014	6.02.01.05.13 - Serv. c/ assessoria e consultoria ADM	30.000,00	VALOR DOCTO PVP032715 DE 12/09/2014, VENCIMENTO EM 09/10/2014, DE HEDGE AUDIT E CONSULT TRIBUT E SOCIET S/S LTDA REF NOTA DE DEBITO 402 PARCELA 03/23
14/11/2014	6.02.01.05.13 - Serv. c/ assessoria e consultoria ADM	30.000,00	VALOR DOCTO PVP031579 DE 14/11/2014, VENCIMENTO EM 31/08/2014, DE HEDGE AUDIT E CONSULT TRIBUT E SOCIET S/S LTDA REF NOTA DEBITO PARCELA 02/23.
14/11/2014	6.02.01.05.13 - Serv. c/ assessoria e consultoria ADM	30.000,00	VALOR DOCTO PVP033716 DE 14/11/2014, VENCIMENTO EM 30/10/2014, DE HEDGE AUDIT E CONSULT TRIBUT E SOCIET S/S LTDA REF ND 404 - PARCELA 04/23.
14/11/2014	6.02.01.05.13 - Serv. c/ assessoria e consultoria ADM	30.000,00	VALOR DOCTO PVP034866 DE 14/11/2014, VENCIMENTO EM 11/12/2014, DE HEDGE AUDIT E CONSULT TRIBUT E SOCIET S/S LTDA REF NOTA DE DEBITO 406 PARCELA 05/23 VENCIMENTO 15/11/2014.
17/12/2014	6.02.01.05.13 - Serv. c/ assessoria e consultoria ADM	30.000,00	VALOR DOCTO PVP033918 DE 17/12/2014, VENCIMENTO EM 28/12/2014, DE HEDGE AUDIT E CONSULT TRIBUT E SOCIET S/S LTDA REF ND 409- REFERENTE PARCELA 06/23.

#### I. OBJETIVO DOS TRABALHOS

O objetivo principal dos serviços da CONTRATADA é o de apoiar a administração da CONTRATANTE e ainda das sociedades que compõem o Grupo Empresarial da CONTRATANTE em seu todo, na execução de procedimentos relacionados com a escrituração contábil das suas operações, transferindo para nossa responsabilidade a verificação e análise da escrituração dos livros obrigatórios exigidos pelo Código Comercial Brasileiro, Legislação do Imposto de Renda e Legislação Societária, com a emissão de relatórios contábeis pretendidos pelos administradores da empresa, bem como o cumprimento das obrigações acessórias relacionadas, bem como da execução dos procedimentos financeiros da CONTRATANTE em sua totalidade, conforme sumariadas a seguir:

A Fiscalização, baseou sua decisão pela glosa, em função das provas e indícios acostados ao processo proveniente de provas emprestadas do Processo nº 10830.728721/2017-15, mediante compartilhamento de provas da Operação Lava Jato, especificamente nos Termos de Colaboração de Rodrigo Morales (CPF 097.656.478-59) e Roberto Trombeta (CPF 044.795.788-03).

Além disso, aproveitou de esclarecimentos e informações prestados pela Hedge no TDPF nº 0800100-2016-00056-4/002 e pela própria Recorrente no TDPF nº 0800100-2016-00020-3/012.

Afirma ainda que, com dados da GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações da Previdência Social), houve uma drástica redução do quadro de funcionários e que após maio de 2012, pelo menos 75% dos funcionários haviam sido demitidos e contratados por empresa do grupo empresarial da Recorrente, anexando aos autos o depoimento de um ex-funcionário que confirma essa transferência de funcionários visando a prática de interposição de pessoa da Hedge pela Recorrente.

Ao final, conclui que os documentos apresentados não comprovam a efetiva prestação dos serviços, nos seguintes termos presentes no TVF:

126. Os documentos apresentados pela HEDGE AUDITORIA E CONSULTORIA EMPRESARIAL SC LTDA são insuficientes para comprovar a efetiva prestação de serviços à CAO A MONTADORA DE VEICULOS LTDA durante os anos-calendário fiscalizado.

A Recorrente apresenta supostas *omissões e contradições*, alegadas no início do Recurso, que provocariam nulidade do lançamento, porém já afastada no voto.

Apresenta um tópico específico (*I-1 – Indispensável esclarecimento Fático*), no qual afirma que os fatos apurados no presente processo não estão relacionadas às operações de combate a supostos esquemas de corrupção (Operação Lava Jato e Operação Zelotes) e que, de forma indevida, a Turma Julgadora da DRJ utilizou-as como fundamento para manter o lançamento fiscal.

Dentro dessa perspectiva, ressalta que os Termos de Colaboração juntados aos autos não mencionam a Recorrente como beneficiária de algum esquema de corrupção, seja por contratos fictícios ou emissão de “notas fiscais frias”.

Ressalta que todos os documentos exigidos pela fiscalização foram apresentados e que a conclusão pela glosa foi apenas em indícios.

Deveras, consta do próprio TVF (fls. 51 e 52/ fl. 2.156 e 2.157 dos autos) que a **Hedge apresentou cópias de notas fiscais, livros Diário e Razão, comprovantes de recebimento dos valores referentes aos serviços prestados, cópias de e-mails contendo comprovações dos serviços prestados, além de Relação Anual de Informações Sociais (“RAIS”)** contendo a relação de funcionários que prestavam serviços à Recorrente.

Para a Recorrente não há razão para que os documentos apresentados (terceira parte do TIF 10 – fl. 2.116) sejam considerados ilegítimos apenas com base nos depoimentos dos delatores e, como já frisado, em nenhum momento há menção da Recorrente em conluio com a Hedge para uma “*atuação fictícia*”.

Aduz que os que nos Termos de Depoimentos constam a citação de muitas outras empresas, e que não faz sentido que o delator tenha indicado muitas empresas participantes do esquema de corrupção, mas não tenha citado a Recorrente, sem que houvesse algum benefício na omissão.

Não se verifica, portanto, qualquer razão aparente que justificasse a desconsideração desses legítimos documentos/registros da Recorrente. Repise-se que os Srs. Rodrigo Morales e Roberto Trombeta não fizeram qualquer menção de atuação “fictícia” da Hedge, muito menos qualquer vinculação ao Grupo CAO A.

(...)

Se a Hedge não tivesse prestado serviços à Recorrente, por qual razão o Sr. Rodrigo não assumiria esse ilícito à RFB, sendo que já assumiu suas atividades ilícitas em outras circunstâncias, inclusive correndo riscos de ser preso? Nesse sentido, o fato de o questionamento ser limitado até o ano de 2013 e o período autuado ser de 2014 não é suficiente para descaracterizar tal resposta!

Complementa apresentado trecho do depoimento onde o delator confirma que houve a prestação do serviço pela Hedge à Recorrente:

Tanto o é que o próprio Sr. Rodrigo Morales reconhece que, para a Recorrente, houve sim a efetiva prestação de serviços. Confira-se trecho do Termo de Declaração nº 005, de 02/03/2016, quanto aos esclarecimentos prestados à Receita Federal do Brasil (fl. 1.946 dos autos):

13) Entre 2010 e 2013 a HEDGE AUDITORIA – CNPJ nº 00.788.234/0001-45 teria recebido da CAO A MONTADORA – CNPJ nº 03.471.344/0001-77 a importância de R\$ 20.619.000,00. Que tipo de serviços foram prestados? Houve celebração de contratos? Quem prestou os serviços?

Os pagamentos referem-se a prestação de serviços contábeis e de assessoria jurídica, tributária e societária. Em 2013, além dos referidos serviços, houve serviços de planejamento tributário e também indenização em razão da interrupção dos serviços de contabilidade.

Sobre a transferência de funcionários, clama pela liberdade de organização e que não caberia a Fiscalização exigir a “melhor” forma como a sociedade seria gerida, incluindo a distribuição de funcionários.

O Fisco não deve ter qualquer gerência sobre as atividades comerciais dos contribuintes. Qualquer ato nesse sentido deve ser patentemente afastado. Este entendimento é também adotado pelo Professor Luís Eduardo Schoueri<sup>16</sup>, que complementa o fato de os **empreendedores terem o direito de se organizar da forma que melhor lhes convier, em razão da liberdade de iniciativa.**

Ao final conclui que o lançamento ocorreu apenas em suposição de fatos e indícios sem que conste nos autos qualquer fato que desqualifique os serviços prestados pela Hedge à Recorrente

Compulsando os autos e os argumentos apresentados pela defesa, entendo que assiste completamente razão a Recorrente.

De forma absolutamente equivocada, a Autoridade Fiscal conclui que pelo fato de os delatores emitirem notas fiscais de serviços “frias” para diversas empresas, seria suficiente para conclusão de que houve o mesmo procedimento para Recorrente.

127. Por outro lado, a falta de comprovação da prestação de serviços por parte da HEDGE AUDITORIA E CONSULTORIA EMPRESARIAL SC LTDA **apenas corrobora a prática de procedimentos corriqueiros**, contínuos e reiterados por parte dos senhores Rodrigo Morales, CPF 097.656.478-59 e Roberto Trombeta, CPF 044.795.788-03:

- Que emitiram notas fiscais de serviços “frias” para diversas empresas, **concluindo-se que** o mesmo procedimento se adotou para a CAO A MONTADORA DE VEICULOS LTDA; **(Griffou-se)**

A decisão *a quo* reforça a tese da Fiscalização de que houve a “*prática reiterada*” em função da provas tomadas emprestadas em outro processo.

125. Assim, da conjugação de todos os elementos constantes dos Termos de Colaboração e do referido processo administrativo fiscal, não se pode negar que a suposta empresa prestadora de serviços contábeis e fiscais, Hedge Auditoria, foi usada para emissão de notas fiscais “frias” em favor da Caoa Montadora de Veículos Ltda., sem que tenha ocorrido a efetiva prestação de tais serviços. Conforme demonstrado no citado processo administrativo fiscal, de onde foram tomadas emprestadas as provas, **era prática reiterada desta empresa** a emissão de notas fiscais sem a efetiva prestação de serviços, com o objetivo de levantar recursos financeiros a serem utilizados em atividades ilícitas. **(Griffou-se)**

A planilha presente no TVF (fl. 2.158) indica que em 2011, o Sr. Roberto Trombeta forneceu “*notas fiscais frias*” para empresa do grupo empresarial da Recorrente, contudo esse fato **não permite que a fiscalização amplie seu entendimento e proceda a glosa de despesas em 2014**, sem que sejam juntados aos autos outras provas para subsidiar a glosa da despesa.

Não há dúvidas para esse julgador que os delatores praticaram vários crimes, contudo as provas acostadas ao processo não sustentam a acusação de falta de comprovação dos serviços prestados pela Hedge à Recorrente em 2014.

Sobre a utilização de provas emprestadas, a ação da fiscalização foi regular, pois efetivamente se trata do aproveitamento da atividade provatória anteriormente desenvolvida, sendo o material probatório a respeito de um determinado fato como documentos, testemunhas, confissão, depoimento pessoal ou exame pericial transladado para a instrução probatória de outro processo distinto.

Contudo, as provas aproveitadas, não foram complementadas com fatos novos e atualizados, sendo todos os documentos apresentados pela Recorrente desconsiderados pelo fato de que, em outro período, houve um comportamento errático por parte do administrador da Hedge.

Desta forma, **voto DAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário no ponto, devendo-se restabelecer, neste item, toda a despesa glosada no valor de **R\$ 324.941,03**.

#### Projeto Consultoria Financeira e Empresarial Ltda

Apenas 01 lançamento contábil no valor de R\$ 500.000,00 referente escrituração da despesa de serviços prestados pela Projeto foi glosado pela Fiscalização:

Data	Conta	Valor	Histórico
17/09/2014	6.02.01.05.13 - Serv. cf assessoria e consultoria ADM	500.000,00	NFS 001113 DE 01/08/2014 DE PROJETO CONSULTORIA FINANCEIRA.

Da mesma forma que no item anterior, foram utilizadas provas emprestadas do processo nº 10830.728.721/2017-15, sendo os procedimentos ligados à empresa Projeto, descritos no TVF, entre eles a DILIGÊNCIA realizada pela Equipe Especial e Fiscalização no contexto do MPF – D nº 08.0.01.00-2016-00072-6.

A documentação apresentada pela Recorrente e pela Projeto (contratos, notas fiscais e comprovantes de pagamentos) apresentavam todos os requisitos formais exigidos pela legislação, bem como outros materiais como gráficos e indicadores foram apresentados como prova da prestação do serviço de consultoria.

Contudo, foram desconsiderados pela fiscalização pois, apesar de externamente cumprirem as formalidades, no entender da Fiscalização, no processo de auditoria de serviços de consultoria deve-se buscar a *“essência da operação e não a sua forma, ou seja, deve-se buscar a verdade material dos fatos”*.

Houve uma análise específica em todo material apresentado pela Projeto no curso da diligência, conforme relato no TVF:

153. **Especificamente com relação ao material** apresentado pela CAO Montadora de Veículos LTDA para corroboração dos serviços da PROJETO – CONSULTORIA EMPRESARIAL E FINANCEIRA LTDA, não aparece a descrição do problema ou da forma pela qual os serviços das consultorias poderiam ajudar a fiscalizada. Esse material é predominantemente composto de gráficos mostrando os dados internos da empresa, trabalho que poderia ser realizado por

funcionários da própria empresa. Não consta o detalhamento dos objetivos a serem alcançados, prazos para a sua conclusão, número de funcionários a serem alocados e o número de horas que serão necessárias. Não foi apresentado o plano de ação da consultoria, nem os responsáveis pelas etapas e o seu cronograma. E para completar, a conclusão do trabalho é um tanto genérica, sem maiores detalhes.

154. Procurou-se através de diligência na empresa PROJETO definir quais foram os serviços de consultoria e assessoria tomados, seus objetos, a especialização dos consultores, a finalidade dos serviços, a necessidade do tomador do serviço e a forma através da qual as Notas Fiscais foram quitadas pelo tomador. Procurou-se corroborar a veracidade das operações de que tratam as Notas Fiscais de prestação de serviços emitidas em favor da destinatária CAO A MONTADORA DE VEICULOS LTDA bem como para embasar as saídas de numerários para o pagamento dessas prestadoras.

155. Verifica-se uma disparidade entre o valor contratado, e o relatório supostamente apresentado como resultado da consultoria, considerando que consta no trabalho entregue principalmente gráficos de resultado das vendas de peças, veículos e serviços e gráficos de dados contábeis e conclusão genérica.

156. A empresa diligenciada, PROJETO, recebeu quantias líquidas durante o ano-calendário fiscalizado, provenientes do suposto cliente CAO A MONTADORA DE VEICULOS LTDA, cuja prestação dos serviços não foi efetivamente comprovada.

157. Sem limitar aos aspectos objetivos (formais) dessa espécie de contratos, a análise crítica das provas apresentadas, material apresentado, permite concluir que o mesmo não é hábil e idôneo para comprovar a efetiva prestação de serviços.

Além disso, foram realizados **testes substantivos** de auditoria nas Notas Fiscais emitidas pela empresa Projeto, que fazem parte dos procedimentos de auditoria previstos na NBC TI 01<sup>2</sup>, e são executados visando subsidiar o auditor na obtenção de evidências que fundamentarão suas conclusões, de modo a comprovar a fidedignidade das informações contábeis ou fiscais sob análise.

Os testes substantivos estão previstos no item 12.2.3.3:

### **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 interno obter subsídios suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações à administração da entidade.

(...)

<sup>2</sup> Conselho Federal de Contabilidade. **NBC TI 01 – Norma Brasileira de Contabilidade de Auditoria Interna**. Brasília: CFC, 2003

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.

**(Griffou-se)**

Ao final, a fiscalização concluiu que os pagamentos efetuados a Projeto, não foram decorrentes da “suposta” consultoria prestada

A DRJ ratificou a conclusão da Fiscalização, ressaltando que efetuou uma análise detalhada dos relatórios apresentados (fls. 2.025/2.027), mas que as informações ali presentes “*não respondem a um propósito específico*” e que nem mesmo consta a assinatura, de modo que não há como concluir que foram elaborados pela Projeto.

Refuta o argumento de que a simples contabilização de uma despesa faria prova a favor da empresa, pois esta deve estar subsidiada com documentos que suportam a escrituração.

Pois bem.

As questões levantadas no Recurso Voluntário foram as mesmas apresentadas na impugnação e já combatidas pelo Acórdão *a quo*, sem que houvesse algum diálogo, inclusive em refutar a afirmação de que as informações foram prestadas posteriormente, mas que não houve indicação da folha.

(...) Afirma que as informações foram prestadas posteriormente, mas não indica em que momento e em que folhas dos presentes autos encontram-se tais informações

Nem isso, a Recorrente apresentou em seu Recurso Voluntário:

Entendo que não merece reparo a decisão da DRJ.

Serviços de consultoria possuem natureza imaterial, sendo necessário para sua comprovação a apresentação de um conjunto probatório suplementar, tais como: disponibilidade de pessoal e profissional capacitado para a prestação dos serviços objetos de contrato, relatórios e medições que viessem a demonstrar e ratificar a efetividade das atividades relacionadas, etc.

Formalidades como emissão de Nota, contratos e até mesmo comprovantes de pagamento não se prestam a comprovar a efetiva prestação dos serviços.

De fato, concordo com as conclusões da Autoridade Julgadora de primeira instância em relação aos relatórios que se mostraram superficiais e com informações incompatíveis com os valores cobrados pela Projeto.

129. A despeito do esforço da impugnante de pretender demonstrar a prestação de serviços, da análise dos relatórios apresentados (fls. 2.025 a 2.077) não se chega a conclusão distinta da que chegou a fiscalização. Os relatórios não respondem a um propósito específico e, em sua maioria, são dados internos da empresa, sendo que, para elaboração dos mesmos não haveria necessidade de a empresa contratar uma consultoria externa. Ademais, referidos relatórios sequer

foram assinados, não fazendo provas de que foram efetivamente elaborados pela Projeto.

Quanto ao argumento de que a contabilidade faz prova a favor do contribuinte nos termos do art. 276 do RIR, contudo, tal registro deve estar embasado em documentos hábeis e são passíveis de serem contraditados pela autoridade fiscal.

Os documentos apresentados pela Recorrente como conjunto probatório, foram rechaçados pela autoridade fiscal e ratificados pela autoridade julgadora de primeira instância, ante a apresentação de provas da inexistência da prestação de serviços, tendo ambas testes logrado êxito no seu desiderato.

Apesar da similaridade com o caso da Hedge, onde houve a utilização de provas emprestadas e no qual votei pelo restabelecimento das despesas, entendo que em observância a todos os dados acostados aos autos no caso da Projeto, a decisão do Acórdão recorrido está correta, face a não comprovação da efetividade da prestação do serviço supostamente contratado pela Recorrente junto à empresa Projeto.

ADEMAIS NÃO HÁ RELAÇÃO ENTRE A DATA DO RELATÓRIO 2012 E O REGISTRO CONTÁBIL DE 2014

Assim, **voto por NEGAR provimento** ao Recurso nesse ponto

#### Base de cálculo da CSLL

A Recorrente afirma que inexistente previsão legal para adição à base de cálculo da CSLL das despesas consideradas não comprovadas pela Fiscalização.

No seu entendimento as normas que tratam das adições e exclusões ao lucro líquido para determinação da base de cálculo da CSLL são específicas e não se confundem com as aplicáveis ao IRPJ.

Aduz que a opção do legislativa foi por uma determinação taxativa dos ajustes aplicáveis à CSLL, prevista nos §§ do art.2º da Lei nº 7.689, de 1988.

Em síntese:

Em síntese, deve ter-se em conta que *(i)* a base de cálculo da CSLL é o lucro líquido com ajustes expressamente previstos; e *(ii)* a base de cálculo do IRPJ, por sua vez, é o lucro real, para o qual existem previsões específicas relativamente à necessidade de adição de determinadas despesas e provisões.

Alega que o Acórdão recorrido apresenta contradição nos argumentos para manter a glosa, pois no seu entendimento a DRJ reconheceu que a Fiscalização não adicionou as despesas à base de cálculo da CSLL e dessa forma, não haveria fundamento para manter a glosa sobre a CSLL das despesas que impactaram o resultado no ano de 2014, pois os serviços foram prestados e pagos, tendo consequências contábeis diretamente no resultado.

De fato, as palavras utilizadas na decisão se mostram confusas, contudo, não afetam o resultado, visto que os fundamentos legais adotados foram os absolutamente corretos, notadamente o trecho: “*A base de cálculo da CSLL, de fato, não se confunde com a base de cálculo do IRPJ, haja vista que a lei expressamente menciona os itens a serem adicionados e excluídos ao resultado do exercício*”, de modo que, entendo que a decisão não merecem reparos.

O acórdão, ao considerar que as despesas escrituradas foram indevidas pela não comprovação dos serviços prestados, por consequência, não poderiam, nem deveriam compor o resultado líquido do exercício, do qual parte a apuração tanto do IRPJ quanto da CSLL.

A jurisprudência do CARF é pacífica nesse entendimento, qual seja, dar o mesmo efeito à CSLL da glosa de despesas fictícias da base de cálculo do IRPJ, ou seja, versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ

Diante do exposto, **voto por NEGAR provimento**, rejeitando a alegação e mantendo a integralidade, no ponto, da decisão de primeira instância.

#### **IRRF - Pagamento sem Causa ou a Beneficiário não Identificado**

A fiscalização aplicou alíquota de 35% de IRRF (Imposto de Renda Retido na Fonte) a base de cálculo reajustada, tendo em vista a caracterização da infração de pagamento sem causa ou pela não comprovação do serviço prestado, nos termos do artigo 61 da Lei nº 8.981/95, devendo ser apurado o valor líquido, conforme determinado no § 3º do mesmo artigo.

A Recorrente divide seus argumentos relacionados ao IRRF em três tópicos:

- a) Ausência de subsunção dos fatos analisados à hipótese prevista no artigo 674 do RIR/1999 (art. 61, § 1º da Lei nº 8.981, de 1995); **(Tópico III.4)**
- b) Impossibilidade de cobrança simultânea, em função da glosa das despesas, de IRRF juntamente com IRPJ e CSLL; **(Tópico III.5)**
- c) Natureza punitiva do IRRF e a impossibilidade de cumulação com a multa – ocorrência de “*bis in idem*”. **(Tópico III.7)**

No TVF a Autoridade Fiscal fundamentou a exigência do IRRF, alegando ausência de comprovação documental que evidenciasse a prestação de serviços, sendo enquadradas como “pagamentos sem causa”, atraindo a incidência do IRRF:

177. Cabe aqui a capitulação da infração de pagamento sem causa ou pela não comprovação do serviço prestado, tendo em vista que não foram apresentadas provas de que houve realmente a prestação de quaisquer espécies de serviços.

178. A operação e sua causa são ambas pertinentes ao fato motivador do pagamento (por exemplo, a remuneração por um serviço prestado), do qual se

exige comprovação. A comprovação deve ser efetuada, em cada caso, com os elementos característicos da operação praticada: notas fiscais, duplicatas, recibos, escrituras, contratos ou documentos equivalentes, compromissos de compra e venda, com a devida comprovação da prestação/utilização dos serviços, peças processuais, etc. Nos casos em que não houve a comprovação do serviço prestado ou a sua causa, e havendo o pagamento da obrigação, quer por caixa, quer por banco ou outra forma, haverá a incidência do imposto de renda na fonte de que trata o artigo 61 da Lei nº 8.981/95

A Recorrente alega, no **Tópico III.4**, ausência de subsunção dos fatos analisados à hipótese prevista no artigo 674 do RIR/1999 (art. 61, § 1º da Lei nº 8.981, de 1995), discorrendo sobre uma suposta “*confusão*” feita pela Autoridade Fiscal, confirmada pela DRJ entre causa e motivo, pois a aplicação do regime de substituição tributária prevista no art. 61 da Lei nº 8.981/95 só deve ocorrer quando não for possível exigir o tributo daquele que auferiu acréscimo patrimonial, sendo que no presente caso, existe a identificação da causa e dos beneficiários.

Inicialmente, há que se destacar que o equívoco cometido pelo Sr. Agente Fiscal e reiterado pela Turma Julgadora decorre de uma **confusão entre causa e motivo**, termos que, no ordenamento jurídico brasileiro não se confundem, conforme explica Sílvio de Salvo Venosa, de acordo com o qual há que se diferenciar a causa de uma obrigação dos motivos que levaram à sua criação (...)

(...)

Desse modo, considerando-se que **apenas há que se aplicar o regime de substituição tributária, previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/95, quando não houver a impossibilidade de o imposto ser exigido** daquele que auferiu um acréscimo patrimonial que no caso concreto essa situação não se materializou, uma vez que existe a identificação da causa e dos beneficiários, resta evidente a improcedência do auto de IRRF. **(Griffou-se)**

No **Tópico III.5**, a Recorrente questiona aplicação do IRRF **concomitantemente** à glosa da despesa no IRPJ e na CSLL, afirmando que a ação caracteriza uma duplicidade da tributação (“*bis in idem*”) e que há uma consolidação da jurisprudência sobre a impossibilidade de cobrança simultânea em função de regra especial prevista no art. 44 da Lei nº 8.541/92. Segue trecho do Recurso Voluntário:

Ocorre que ao proceder dessa maneira, a Autoridade Fiscal criou uma situação de dupla tributação sobre os mesmos fatos, configurando um evidente e inaceitável cenário de “**bis in idem**”. (...)

Destaque-se que a **consolidação da jurisprudência a respeito da impossibilidade de cobrança do IRRF à alíquota de 35%** nas situações nas quais já ocorreu a tributação pelo IRPJ e pela CSLL, justifica-se em razão do fato de que a previsão estabelecida pelo artigo 61 da Lei nº 8.981/95 não pode ser aplicada àquelas situações anteriormente previstas pelo artigo 44 da Lei nº 8.541/92. (...)

**Enquanto houve a convivência no sistema das normas estabelecidas no artigo 44 da Lei nº 8.541/92 e do artigo nº 61 da Lei nº 8.981/95**, a aplicação desse último dispositivo ficou restrito às situações na quais o Fisco constatasse a existência de um pagamento, cujo beneficiário ou causa não fosse comprovada. (...)

Portanto, tem-se evidente que a jurisprudência consolidada veda a cobrança de IRRF sobre a mesma base de cálculo em que houve cobrança de IRPJ e CSLL, como ocorreu no presente caso. **(Griffou-se)**

Para o **Tópico III.7**, mais uma vez alega “*bis in idem*” pelo, no seu entender: “*caráter punitivo do IRRF cobrado à alíquota de 35%*”, bem como o questionamento da afastamento da aplicação do art. 61 como punição do conceito legal de tributo do art. 3º do CTN.

Conforme se verifica pela dicção do artigo 61, da Lei nº 8.981/95, a previsão de cobrança do IRRF sobre os pagamentos realizados a beneficiários não identificados ou sem causa, configura, na verdade, uma **hipótese de punição** ao contribuinte, **afastando-se do conceito legal de tributo estabelecido pelo artigo 3º do CTN**. (...)

(...)

Com efeito, considerando-se tal caráter punitivo do IRRF cobrado à alíquota de 35%, verifica-se que, na hipótese de manutenção de tal exação, não poderá prevalecer a multa, uma vez que **se trataria de inquestionável “bis in idem”**. **(Griffou-se)**

Pois bem,

O artigo do artigo 61 da Lei nº 8981/95 que assim dispõe:

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

Logo, se depende do disposto acima, três situações em que há incidência do IRRF: (i) pagamento para um beneficiário não identificado, (ii) quando não houver comprovação da causa do pagamento, e (iii) na hipótese de que trata o §2º, do art. 74 da Lei nº 8.383, de 1991 (pagamento de remuneração indireta).

A lógica por trás do dispositivo está na incidência do IRRF sobre a fonte pagadora, na hipótese de não ser possível identificar o beneficiário ou a causa que deu origem ao pagamento, procede-se a retenção da fonte face a impossibilidade de realizar a tributação no destinatário dos pagamentos.

Como citado pela Recorrente, ocorre uma espécie de “substituição tributária” na tributação do IRRF, no sentido de tributar a fonte pagadora “que não possibilitar ao fisco a tributação do real beneficiário dos pagamentos”. Sobre esse tema, cito o Acórdão nº 1102-001.345 de relatoria o I. Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque:

29. Sobre a natureza do IRRF como método de substituição tributária, já tive a oportunidade de tratar sobre o tema em trabalho acadêmico abaixo transcrito, que contribui para esclarecer o tema aqui julgado:

*Com efeito, o IR-fonte existe como **técnica de substituição tributária** que objetiva atribuir à fonte pagadora o ônus pela retenção do imposto devido pelo destinatário, (...). Nesses casos, o legislador qualifica critérios de substituição tributária para frente previsto no art.150, § 7º, da Constituição Federal, que autoriza a lei a atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.*

*A exigência do IRRF também é permitida pela redação do art. 128 do CTN, que igualmente autoriza a lei a atribuir responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa (fonte pagadora), vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (negócio jurídico), excluindo a responsabilidade do contribuinte (destinatário) ou atribuindo-se-lhe em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.*

***A lei determina a exigência do IR-fonte como método de substituição tributária tanto nos casos regulares – com alíquotas reduzidas, onde não há dúvidas nem da operação nem do destinatário e, portanto, demanda-se técnica de retenção em patamares módicos – quanto nos casos onde há vícios de causa – com alíquotas majoradas, por opção do legislador, porquanto a causa ilícita que subjaz ao pagamento exige comandos de graduação legislativa diferente. Em ambos os casos, a atribuição de responsabilidade é a mesma, pela técnica da substituição tributária, porém, os percentuais são tratados diferentemente, em razão da maior ou menor possibilidade do crédito tributário perder-se na economia invisível.<sup>3</sup>***  
**(Griffou-se)**

<sup>3</sup> ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. Vício de causa de negócios jurídicos e a exigência majorada do IRRF decorrente de pagamentos a terceiro. In: ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de (Coord.). Série Controvérsias Tributárias e os Precedentes do CARF. Indaiatuba: Editora Foco, 2022, p. 184-185

Quanto a alegação de caráter punitivo do IRRF, presente no **Tópico III.7**, sem razão a Recorrente. Não se caracteriza nenhuma penalidade o deslocamento da sujeição passiva do contribuinte para o responsável tributário, pois tem previsão legal no art. 61 da Lei nº 8.981/95, como descrito acima. Desta forma, o IRRF não é uma sanção.

Sobre a concomitância da exigência de IRPJ/CSLL pela glosa de despesas com o IRRF apresentado no **Tópico III.5**, entendo que não há a caracterização de duplicidade da tributação (“*bis in idem*”), posto que se trata de fatos geradores distintos.

Sobre a análise sistemática da legislação apresentada no Recurso Voluntário, de modo a sustentar a tese de impossibilidade de cobrança de IRRF juntamente com IRPJ e CSLL, transcrevo trecho do **Acórdão nº 9202-009.940**, sessão de 23/09/2021, de relatoria do I. Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, quando do julgamento do Recurso Especial referente ao **Acórdão nº 1401-002.957**, de relatoria do Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano:

A alegada incompatibilidade entre a exigência do IRPJ decorrente da glosa do custo/despesa e da multa do art. 61, da Lei nº 8.981, de 1.995 não existe. Ao contrário, o que se vê da análise sistemática da legislação é a perfeita compatibilidade entre os dois lançamentos.

Vejam os.

A Lei nº 8.541, de 1992, que veio a ser revogada pela Lei nº 9.249, de 1.995, previa a incidência cumulativa do IRPJ e do IRRF, no caso de glosa de despesas que resultasse em aumento de lucros. Confira-se:

(...)

Sobreveio, então, a Lei nº 8.981, de 1995 (em 20 de janeiro de 1.995), que, inicialmente, elevou a alíquota do art. 44, da Lei nº 8.541, de 1992 para 35% e estabeleceu a multa de 35%, incidente na fonte, sobre pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, a saber:

(...)

Como dito acima, o art. 44, da Lei nº 8.541, de 1992 foi revogada pela Lei nº 9.249, que, como se sabe, instituiu a isenção do Imposto de Renda sobre os lucros distribuídos, a partir de 1º de janeiro de 1/996.

Portanto, durante o ano de 1995, vigoraram os dois dispositivos: o art. 44, da Lei nº 8.541, de 1.992, com a redação dada pela Lei nº 8.981, de 1991, e o art. 61, da própria Lei nº 8.981, de 1.995. Nesse período, no caso de glosas de despesas que resultasse na apuração de diferença de lucros, e que pudessem caracterizar pagamento sem causa ou a beneficiário era devida a exigência do IRPJ e a exigência do IRRF, à alíquota de 35%, com fundamento no art. 44, da Lei nº 8.541, de 1.992. E nesse ponto, é importante revisitar o texto do art. 61, da Lei nº 8.981, de 1991, que na sua parte final traz a ressalva “ressalvado o disposto em normas especiais”. Pois bem, aplicava-se o art. 44, da Lei nº 8.541, de 1.992 e não o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, porque a primeira era norma especial, aplicável a

situação específica de redução de lucros; já a segunda é norma geral, aplicável em qualquer caso em que se verifique pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

**Ocorre que a norma especial (art. 44, da Lei nº 8.541, de 1992 foi revogada**, até porque deixou de incidir imposto sobre os lucros distribuídos. Passando a incidir, então, a norma mais geral, o art. 61, da Lei nº 8.981. Se pela primeira lei a presunção era a de que os pagamentos foram feitos em benefícios do próprio sócio, a nova presunção é a de que o beneficiário é uma pessoa qualquer, não identificada.

É fora de propósito entender-se que a lei prescreve a exigência do IRRF de 35% de uma pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou de uma pessoa jurídica que, mesmo sendo tributada pelo lucro real, apurou prejuízo no exercício, ou pessoa jurídica isenta e não exigir a mesma exação da pessoa jurídica tributada pelo lucro real que obteve lucro, com base numa suposta impossibilidade de exigibilidade cumulativa do IRPJ e do IRRF, quando se trata de duas exigências absolutamente distintas, como já referido acima.

A prevalecer tal interpretação estar-se-ia criando uma assimetria de tratamento injustificada entre contribuintes tributados com base no lucro presumido, micro empresa ou tributada com base no lucro real que não tiveram lucros e as empresas tributadas com base no lucro real que obtiveram lucro, em benefício destas últimas.

Por todo o exposto, penso ser devida a exigência da exação do art. 61, sempre que reste caracterizado o pagamento sem causa ou a beneficiário independentemente de o fato resultar em glosa de despesa/custos que, por sua vez, resultar em aumento do lucro e diferença de IRPJ. **(Griffou-se)**

Finalmente, quanto a subsunção dos fatos analisados à hipótese prevista no Art. 61 da Lei nº 8.981/95 (art.674 do RIR/1999), alegada no **Tópico III.4** do Recurso Voluntário, entendo que assiste razão a Recorrente.

O meu entendimento é de que é necessária a comprovação da materialidade dos pagamentos para que ocorra a exigência de IRRF, fato que não ocorreu nos documentos acostados aos autos, e sim a glosa de despesas pela falta de comprovação da efetiva prestação dos serviços.

Voltando ao **Acórdão nº 1401-002.957**, acima citado, consta no voto que a fiscalização se esmerou em buscar os pagamentos das notas fiscais, de modo que ficou comprovada a materialidade dos pagamentos:

A Fiscalização, em trabalho digno de encômios, apurou todos os pagamentos das notas fiscais feitos para aquelas duas empresas, conforme destacado no item 7.7 do TVF e procedeu ao cálculo do IRRF conforme determina a legislação:

Quadro 20 – Lançamentos IRRF pagamento sem causa – JSM ENGENHARIA TERRAPLENAGEM LTDA.

NOME PRESTADOR	CNPJ PRESTADOR	Nº Doc.	DATA NF / Recibo	Data Pagamento	TIPO	VALOR R\$ (V)	Base Reajustada: B = V/(1-0,35) (Artigo 61, § 1º e 3º da Lei 8.981/95)
J.S.M. Engenharia e Terraplenagem Ltda.	10.361.606/0001-06	756	25/10/2010	25/10/2010	NF	1.384.720,00	2.130.338,46
J.S.M. Engenharia e Terraplenagem Ltda.	10.361.606/0001-06	757	25/10/2010	25/10/2010	NF	849.368,00	1.306.720,00
J.S.M. Engenharia e Terraplenagem Ltda.	10.361.606/0001-06	1	18/10/2010	25/11/2010	Recibo	1.357.880,00	2.089.046,15
J.S.M. Engenharia e Terraplenagem Ltda.	10.361.606/0001-06	2	18/10/2010	30/11/2010	Recibo	857.460,00	1.319.169,23
J.S.M. Engenharia e Terraplenagem Ltda.	10.361.606/0001-06	5	13/12/2010	14/12/2010	Recibo	1.366.980,00	2.103.046,15
J.S.M. Engenharia e Terraplenagem Ltda.	10.361.606/0001-06	6	13/12/2010	14/12/2010	Recibo	858.676,00	1.321.040,00
J.S.M. Engenharia e Terraplenagem Ltda.	10.361.606/0001-06	33	13/01/2011	13/01/2011	Recibo	1.828.960,00	2.813.784,62
J.S.M. Engenharia e Terraplenagem Ltda.	10.361.606/0001-06	51	02/02/2011	08/02/2011	Recibo	1.851.520,00	2.848.492,31
J.S.M. Engenharia e Terraplenagem Ltda.	10.361.606/0001-06	86	02/03/2011	15/03/2011	Recibo	1.851.640,00	2.848.676,92
J.S.M. Engenharia e Terraplenagem Ltda.	10.361.606/0001-06	142	14/04/2011	14/04/2011	Recibo	1.868.120,00	2.874.030,77
J.S.M. Engenharia e Terraplenagem Ltda.	10.361.606/0001-06	172	13/05/2011	14/06/2011	Recibo	1.881.800,00	2.895.076,92
Total						15.957.124,00	24.549.421,54

Quanto necessidade de materialidade, com a máxima vênia, transcrevo voto proferido pela I. Conselheira Andrea Duek Simantob no **Acórdão nº 9101-004.543**:

A exigência de IRPJ e de CSLL se dá, no caso, pela glosa de despesas inexistentes, as quais foram deduzidas na apuração do lucro líquido contábil, ponto de partida para o cálculo da base sobre a qual incidem tais tributos, ao passo que a exigência do IRRF se dá, no caso, apenas sobre os pagamentos efetivamente realizados a beneficiário não identificado ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa, nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, abaixo transcrito, verbis:

(...)

**A distinção quanto à materialidade dos fatos geradores** captados pode ser facilmente demonstrada a partir de alguns singelos exemplos.

Há casos em que as despesas podem ter sido glosadas (por inexistentes), mas que sequer foram de fato pagas aos pretensos beneficiários, como ocorre no caso das chamadas “notas de favor”. Neste caso, haveria a exigência somente de IRPJ e de CSLL pela glosa das despesas inexistentes, mas não haveria exigência de IRRF porque não estaria materializado o correspondente pagamento.

Noutro giro, há casos em que — mesmo se tratando de pagamentos comprovadamente efetuados, mas relativos a despesas inexistentes, posto que não comprovada a correspondente operação ou a sua causa — pode haver somente a exigência de IRRF, mas não a exigência de IRPJ e de CSLL. Isto pode ocorrer por várias razões, dentre as quais o fato de o sujeito passivo estar submetido ao regime de tributação do lucro presumido ou arbitrado, por exemplo, regimes os quais são em regra indiferentes às despesas para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Ou então, ainda, pode ocorrer que o sujeito passivo, mesmo estando submetido ao regime do lucro real, tenha apurado prejuízo fiscal no período em questão.

Todas essas hipóteses citadas, dentre outras que se poderia imaginar, evidenciam a clara distinção das infrações quanto ao seu aspecto material. **(Griffou-se)**

O exemplo utilizado é didático, existem situações em que a despesa é considerada inexistente, por exemplo, pelo uso de notas fiscais frias, sendo devido o IRPJ e CSLL, contudo,

nesses casos, não houve o pagamento, apenas o uso de documentos inidôneos, mas não ocorreu o pagamento, ou seja, o efetivo desembolso financeiro.

No presente caso, a fiscalização obteve êxito em comprovar que as despesas escrituradas não apresentavam os requisitos de dedutibilidade, notadamente, a falta de comprovação da prestação do efetivo serviço, contudo não juntou aos autos os comprovantes dos desembolsos financeiros de pagamento.

Acertado argumento da Recorrente em que ressalta que o art.61 da Lei nº 8.981/95 não comporta juízo de valor quanto a licitude da causa de um negócio jurídico, mas sim a sua existência para que ocorra a exigência de IRRF.

Dessa forma, no meu entender, a subsunção dos fatos, no presente caso, ficou comprometida, pois o destino dos recursos foi facilmente identificado na escrituração contábil, bem como a sua causa (prestação de serviços), contudo não houve a comprovação da existência dos pagamentos.

De se registrar que esta TO julgou situação semelhante no Acórdão nº 1401-006.211 de relatoria do I. Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, no qual transcreve importante precedente para a matéria em questão, que com vênia, reproduzo abaixo:

Finalmente, é importante destacar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, concluiu, no Acórdão 9202-00.686, que só é possível a tributação na fonte quando a mesma hipótese não enseja tributação por redução do lucro líquido:

IRFONTE-PAGAMENTO SEM CAUSA - ART. 61 DA LEI Nº 8.981/95 - LUCRO REAL- REDUÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO - MESMA BASE DE CÁLCULO - INCOMPATIBILIDADE A aplicação do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, esta reservada para aquelas situações em que o Fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, desde que a mesma hipótese não enseje tributação por redução do lucro líquido, tipicamente caracterizada por omissão de receita ou glosa de custos/despesas, situações próprias da tributação pelo lucro real. Precedente da CSRF/04.01.094, jul de 03/11/2008, Rel Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro.

No caso concreto, por presunção, foi considerado omissão de receita o dinheiro creditado em conta bancária da empresa no dia 18/02/97. Assim, se houve receita omitida aumentou-se o lucro e exigiu-se o IRPJ, CSLL, COFINS, PIS. Todavia, quando o dinheiro saiu do caixa da empresa para pagar, com juros, o valor que foi considerado receita omitida, tal importância não pode ser considerada pagamento em causa, sob pena de efetivamente confirmar que não se tratava de receita omitida, mas sim de empréstimo com obrigação de restituição de valores.

Conforme esclarece, em seu voto, o Conselheiro Relator Moisés Giacomelli Nunes da Silva:

*"Assim, quando se glosa determinada despesa aumenta-se o lucro e, conseqüentemente, sobre este lucro majorado há incidência de IRPJ. Desta forma, em sendo glosada determinada despesa não se pode exigir imposto de renda da pessoa jurídica em face do lucro majorado e, ao mesmo tempo, tributar o pagamento de tal "despesa" com base do artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1985. Nestes casos, tributa-se única e exclusivamente o IRPJ incidente sobre o lucro decorrente da receita glosada.*

*Exemplo de situação exposta no item anterior é caracterizada, com mais nitidez, nos casos em que se glosam despesas por "notas frias", que não correspondem a um serviço efetivamente prestado. Glosada a despesa por não caracterizar um serviço efetivamente prestado ou transação realizada, não será pelo registro formal lançado da contabilidade da empresa que irá se tributar pelo artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1985. Nos casos em que as empresas valem-se de "notas frias" para deduzir despesas elas, obrigatoriamente, em sua contabilidade, são obrigadas a registrar o respectivo pagamento. No entanto, sendo glosada a despesa por inexistência da transação ou falta de materialidade do pagamento, não se pode exigir imposto de renda com base na alegação de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, tributo este previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1985. (grifamos)*

**(Griffos do Original)**

Ademais, a Coordenação Geral de Tributação (COSIT), instada a se manifestar sobre a compatibilidade dos lançamentos simultâneos de IRRF e da glosa das despesas, em resposta à SCI Cosit nº 11 de 08 de maio de 2013, concluiu que o simples registro de despesa amparado em nota fiscal inidônea não autoriza a cobrança pelo fisco do IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. Confira-se:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ementa: O registro contábil de despesa amparado em nota fiscal inidônea não autoriza, por si só, além da exigência do IRPJ (em face da glosa da despesa inexistente ou não comprovada), a cobrança pelo Fisco do IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado.

A glosa de custo ou despesa, baseada em nota fiscal inidônea é compatível com o lançamento reflexo do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) motivado pelo pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, **desde que haja a comprovação por parte da autoridade fiscal do efetivo pagamento.**

**(Griffou-se)**

Diante do exposto, voto por **DAR PROVIMENTO** tornando improcedente o lançamento de IRRF.

**Multa Qualificada**

A fiscalização qualificou a multa de ofício (150%), por entender que houve a ocorrência da conduta prevista nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, tendo em vista a utilização de notas fiscais “frias” de prestação de serviços.

O dolo foi caracterizado pela forma *“consciente, deliberada, organizada, meticulosa e reiterada encaminhou dinheiro a destinações diversas de seus objetivos sociais através da utilização de fraudes”*.

A Turma julgadora de primeira instância ratificou a majoração da multa alegando que *“o administrador tinha conhecimento da inidoneidade dos pagamentos realizados e das conseqüências tributárias advindas dos registros contábeis de tais despesas”*.

A Recorrente contesta a aplicação da multa, ressaltando logo no início de sua peça recursiva e em muitos pontos da sua defesa, que o caso concreto em julgamento não guarda vínculo com atos e estão ou foram objeto de investigação em operações de notoriedade nacional, como a *“Lava Jato”* e *“Zelotes”*

Afirma que toda base de cálculo está devidamente registrada na sua Escrituração Contábil Digital (ECD) e todos os esclarecimentos foram devidamente prestados à Autoridade Fiscal no curso da fiscalização.

Os art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 determinam a qualificação da multa mediante a caracterização de condutas de sonegação, fraude *strictu sensu* e conluio:

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

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

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

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

*Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

Em uma análise sistemática dos dispositivos, tem-se que o objeto da multa qualificada é o ato doloso comissivo, ou omissivo, tendente a impedir, ainda que parcialmente:

- (i) a ocorrência do fato gerador,

- (ii) o conhecimento do fato gerador por parte da autoridade fazendária; e
- (iii) o conhecimento das condições pessoais do contribuinte capazes de afetar a obrigação tributária.

Importante ressaltar que o fato de ter atendido todas as intimações não interfere na configuração da sonegação ou fraude, pois estas, se existentes, já estavam consumadas, cabendo apenas, se for o caso, o agravamento da multa, previsto no §2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Outro aspecto relevante é que cada conduta é distinta, devendo a análise ser feita de forma individualizada de modo a caracterizar o elemento subjetivo do tipo.

Desta forma, tendo sido qualificada a multa na infração de “*despesas não comprovadas*”, **cada um dos casos deve ter seu tratamento singular**, ressaltando que para comprovação da despesa, o ônus da prova é do contribuinte, tendo sido qualificada a multa, a comprovação do dolo passa a ser da Autoridade Fiscal.

A qualificação da multa de ofício recaiu sobre todas as despesas glosadas das 05 (cinco) empresas.

Para a glosa da despesa provinda do serviço prestado pela **Hedge Auditoria e Consultoria Tributária e Societária Ltda**, como voto foi pelo provimento do recurso, a apreciação de qualquer tipo de dolo passível de qualificação da multa perde o objeto.

Nos casos da **Alaor e Giselle Advogados Associados, Apta Produções e Eventos Ltda, e Construvit Incorporações, Projetos e Construções Ltda**, foram considerados nesse voto que existem fortes indícios da execução do serviço, tanto o é que houve **provimento parcial** para restabelecimento de valores pagos, sendo mantidos alguns valores como não dedutíveis em função da falta de comprovação do efetivo pagamento.

Para que se configure circunstâncias qualificadoras da infração, necessário que as provas demonstrem a não realização da despesa, mas também a intenção do contribuinte de utilizar a despesa sabidamente inexistente para reduzir o lucro real.

Entendo que nas despesas referente à **Alaor e Giselle Advogados Associados, Apta Produções e Eventos Ltda, e Construvit Incorporações, Projetos e Construções Ltda**, não há provas convincentes e inequívocas de dolo do sujeito passivo, razão pela qual voto por afastar a qualificação da multa (150%) para dar lugar à aplicação da multa de ofício regulamentar (75%).

De modo diferente, entendo que as despesas relativas à **Projeto Consultoria Financeira e Empresarial Ltda**, como já citado anteriormente no voto, os serviços de consultoria, por ter natureza imaterial devem ter atenção do contribuinte para sua devida comprovação, caso seja exigido por uma Autoridade Fiscal.

O conjunto probatório, não pode se resumir apenas na apresentação de documentos formais, como contratos, notas fiscais e até mesmo, comprovantes de pagamento, outros documentos devem complementar a fim de afastar qualquer suposição de fraude.

Esse foi o caso da **Projeto Consultoria Financeira e Empresarial Ltda**, a ressalva da Recorrente em pugnar para que o presente julgamento não seja contaminado por outros casos de operações de grande vulto onde o dolo dos envolvidos foi comprovado, não exime a Recorrente de apresentar novas provas que refutem a acusação de fraude, sendo que no presente caso a Recorrente não obteve êxito de modo que **considero devida a multa qualificada para a glosa efetivada pela fiscalização.**

Todavia, com base no §1º, VI, do art. 44 da Lei 9430/96 com as alterações promovidas pela Lei nº 14.689/23, que reduziu a multa de 150% para 100%, deve ser aplicado ao caso em análise a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, conforme elencado acima.

Assim o percentual da multa qualificada para a glosa referente à **Projeto Consultoria Financeira e Empresarial Ltda** deve ser reduzido para 100%.

síntese, voto pela **manutenção da multa qualificada** (reduzida ao patamar de 100%) **APENAS** para a glosa relativa a despesa junto a empresa **Projeto Consultoria** e pelo restabelecimento da multa ao patamar de 75% para as glosas das despesas das empresas Alaor e Giselle Advogados, Apta Produções e Evento, Construvit Incorporações.

#### **Caráter Confiscatório**

A Recorrente se exsurge, afirmando que a aplicação da multa de 150%, reduzida pela retroatividade benigna ter caráter “*nítido confiscatório*”, contudo não merece guarida a arguição.

A garantia constitucional prevista no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal, diz respeito apenas a tributos, espécie que não abrange as multas, como, aliás, já define o art. 3º do CTN, determinando inclusive que aqueles não se constituam em sanção de ato ilícito, distinguindo-os assim exatamente das multas, que visam punir uma conduta ilegal.

Dessa forma, a multa exigida não tem nenhuma relação com a hipótese de confisco tratada no inciso IV do art. 150 da CF, visto que, nessa hipótese, claramente, a intenção do Constituinte volta-se para uma situação em que um tributo, apesar de regularmente criado, tenha em seu conteúdo aspectos que ameacem a propriedade ou a renda tributada, mediante, por exemplo, a aplicação de alíquotas muito elevadas.

Além disso, é de se ressaltar que o princípio do não confisco destina-se ao legislador, cabendo ao intérprete, tão somente, aplicar a lei no mundo jurídico vigente.

Logo, como citando anteriormente, não merece guarida a arguição sobre o caráter confiscatório da multa de 150%.

### Multa Agravada

A Recorrente, *ad argumentandum*, vislumbrando a possibilidade de empate no julgamento, pugna pela aplicação do art. 112 do CTN, o qual determina interpretação de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto a ocorrência da infração.

O art. 112 é destinado ao intérprete do direito material, que no momento da apreciação de uma ocorrência tributária, caso tenha dúvida quanto a matéria fática ou jurídica, deve aplicar a interpretação mais favorável ao contribuinte.

Diferente do caso em que o crédito tributário já foi constituído de ofício, sendo devida a multa regulamentar conforme previsto no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, tratando-se de penalidade de cunho objetivo, sem análise de possíveis elementos subjetivos como o dolo ou mesmo um agradação por parte da Autoridade Fiscal.

Dessa forma, não há qualquer dúvida quando a não configuração de hipótese de aplicação do art. 112 do CTN, mesmo a decisão pela manutenção da exigência tenha sido por voto de qualidade (empate).

Ademais, a aplicação do voto de qualidade (empate) é uma solução processual para os casos de divergência de um colegiado, ressaltado que divergência não se equivale com a dúvida

Portanto, voto pelo **NÃO PROVIMENTO** deste ponto.

### Responsabilidade Solidária

A Autoridade Fiscal considerou como responsável solidário, com base no art. 135, III, do CTN, o **Sr. Carlos Alberto de Oliveira Andrade**, brasileiro (CPF: 040.341.394-04), em razão de participação direta e anuência nos contratos de prestação de serviço considerados não comprovados.

No voto, exonerei a Recorrente da multa qualificada para a maior parte das glosas efetivadas pela fiscalização, permanecendo no meu entender, apenas a imputação qualificada referente a escrituração de R\$ 500.000,00 por serviços supostamente prestados pela empresa **Projeto Consultoria Financeira e Empresarial Ltda**

#### 5) PROJETO CONSULTORIA FINANCEIRA

Data	Conta	Valor	Histórico
17/09/2014	6.02.01.05.13 - Serv. c/ assessoria e consultoria ADM	500.000,00	NFS 001113 DE 01/08/2014 DE PROJETO CONSULTORIA FINANCEIRA

Segundo o TVF, os motivos que determinaram a imputação de responsabilidade solidária pela Fiscalização foram os seguintes:

202. No presente caso, o administrador da CAO A praticou atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

- a) Ao contratarem, em conluio com demais interessados, serviço que sabidamente não seriam prestados;
- b) Ao elaborarem contratos para dar cobertura de legalidade a esta atuação;
- c) Ao contabilizarem e deduzirem para fins de IRPJ e CSLL despesa que sabiam não dedutível;
- d) Adicionalmente, os atos praticados (dedução de despesa sabidamente não dedutível) também caracterizam, em tese, Crime Contra a Ordem Tributária nos termos da Lei 8.137/90, para o qual a administração da CAO A também, contribuiu

O Recurso Voluntário apresenta os mesmos argumentos já apresentado em sede de impugnação, alegando, em síntese, inoportunidade de fraude e simulação, e requer o afastamento da cobrança solidária, considerando-se a ausência de atendimento aos pressupostos do artigo 135 do CTN, remetendo a decisão recorrida, apenas para questionar o uso de argumentos genéricos para manutenção da sujeição passiva solidária.

Sobre a preliminar de nulidade em função de vício de fundamentação da responsabilidade tributária em função de uso de alegações genéricas e sem substâncias. Sem razão a Recorrente, observa-se que nos autos, o julgador proferiu decisão motivada e explicitou as razões pertinentes à formação de sua livre convicção.

Além disso, a jurisprudência sedimentada no Superior Tribunal de Justiça, já na vigência do CPC/2015, é no sentido de que o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão, é dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

No mesmo sentido já se pronunciou este CARF:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

NULIDADE. ALEGAÇÃO DE ANÁLISE RASA DAS PROVAS NA INSTÂNCIA ANTERIOR. DESCABIMENTO. O julgador, ao decidir, não está obrigado a examinar todos os fundamentos de fato ou de direito trazidos ao debate, podendo a estes conferir qualificação jurídica diversa da atribuída pelas partes, cumprindo-lhe entregar a prestação jurisdicional, considerando as teses discutidas no processo, enquanto necessárias ao julgamento da causa. (Acórdão CARF nº 1002-002.847, de 15/06/2023).

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

O JULGADOR NÃO ESTÁ OBRIGADO A SE PRONUNCIAR ACERCA DE TODOS ARGUMENTOS SUSCITADOS PELA RECORRENTE. NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. O julgador não está obrigado a se pronunciar acerca de todos argumentos suscitados pela parte se os pontos analisados são suficientes para motivar e fundamentar sua decisão. O inconformismo com o resultado do acórdão, contrário aos interesses da recorrente, não significa haver falta de motivação ou cerceamento do direito à ampla defesa. (Acórdão CARF nº 1201-004.453, de 12/11/2020).

Transpondo a preliminar e das limitações de objeto, passo a análise em relação à glosa da despesas da empresa função da **Projeto Consultoria Financeira e Empresarial Ltda**.

Através de provas emprestadas do processo nº 10830.728.721/2017-15, a fiscalização concluiu que, documentação apresentada foi considerada insuficientes para comprovar a prestação dos serviços, apesar de possuir aspectos formais na sua essência, não representavam a verdade material dos fatos.

Para sustentar a acusação, foi realizada diligência na empresa **Projeto** visando obter informações e esclarecimentos sobre a prestação do serviço, isso porque, é comum que espécie de contratos de consultoria e assessoria sejam utilizados para lavagem de capital por organizações criminosas, dessa forma, através da diligência, a dúvida poderia ser sanada.

Na busca da verdade, a fiscalização ainda utilizou de testes substantivos de auditoria nas Notas Fiscais emitidas pela **Projeto** conforme consta no TVF:

158. Com relação às Notas Fiscais emitidas pelos prestadores, foram adotados **testes substantivos de auditoria** que tiveram por finalidade verificar:

- Se as prestações de serviços registradas em Notas Fiscais realmente ocorreram;
- Se não existiram transações além daquelas registradas;
- Se os serviços foram efetivamente pagos pela tomadora em benefício da prestadora;
- Se a fiscalizada efetivamente se beneficiou da prestação de serviços e obteve as informações sobre esta prestação na sua totalidade;
- Se os diversos comprovantes que conferem efetiva veracidade às prestações de serviços foram avaliados e aferidos corretamente.

159. Com os testes substantivos esperava-se obter um mínimo de conjunto probatório em relação aos serviços de consultoria constantes das Notas Fiscais, tais como:

- Que tipo de consulta compõe a consultoria;
- Quais os pareceres emitidos como decorrência da consultoria;
- Qual a dimensão do negócio da consultoria;

- Quais foram os técnicos habilitados que participaram na consultoria;
- Obter a comprovação de que os serviços efetivamente recebidos eram necessários, normais e usuais à atividade da empresa;

Ao final, a fiscalização concluiu que os contratos, bem como os relatórios apresentados não se constituíram de material hábil e idôneo para comprovar a efetiva prestação do serviço, de modo que com total controle das ações da Recorrente como administrador, o **Sr. Carlos Alberto de Oliveira Andrade** agiu de forma consciente, deliberada, organizada, meticulosa e reiterada na fraude ao escriturar a despesa sabidamente inexistente, configurando a hipótese prevista no art. 135, III do CTN.

### Desconsideração da Personalidade Jurídica

O Recorrente alega que indiretamente houve a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica ao responsabilizar o administrador por atos praticados pela Recorrente.

Sem razão o Recorrente.

Primeiramente, equivoca-se o Recorrente a alegar a desconsideração da personalidade, pois no caso concreto, não se pode dizer que houve simplesmente a descaracterização da personalidade jurídica da empresa autuada, mas a atribuição de responsabilidade tributária a outra pessoa física, que na condição de sócio agiu com excesso de poder e infração à lei.

Após o registro da sociedade com a inscrição de seus atos constitutivos, a sociedade transforma-se em um novo ser, estranho à individualidade das pessoas que participam de sua constituição, dominando um patrimônio próprio e possuindo órgãos que deliberam e executam, fazendo, assim, cumprir sua vontade, contudo ocorrendo abuso de direito ou fraude através da personalidade jurídica, segundo a doutrina da penetração, deve-se desconsiderar a personalidade jurídica, isto é, não considerar os efeitos da personificação, para atingir a responsabilidade dos sócios.

As provas nos autos demonstram que a pessoa jurídica, por meio de ações comandadas pelo seu sócio administrador praticou atos com excesso de poder que visaram impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento pela autoridade fiscal da ocorrência do fato gerador.

Então, em defesa do interesse público, o art. 135, III, determina que as pessoas citadas que praticarem determinado ato, com excesso de poderes ou violação à lei, contrato social ou estatutos, responde pelo crédito tributário que dele advier.

Bem pontuado no Acórdão nº 1201-004.904, de 16 de junho de 2021, o posicionamento do STJ sobre o assunto:

39. Quanto à atribuição de responsabilidade do sócio-gerente prevista nos arts. 135, III, e 134, VII, do CTN, o STJ<sup>4</sup> tem entendido que não se faz necessária a instauração do incidente de descon sideração da personalidade jurídica da sociedade empresária nos termos do art. 133 do CPC/2015 uma vez que a responsabilidade atribuída pelo próprio CTN permite a cobrança do crédito tributário de forma direta desses terceiros. A instauração do incidente far-se-á necessária na hipótese de redirecionamento da execução fiscal em face de terceiro não elencado diretamente pelo CTN. De igual forma, no caso em análise, não há falar na descon sideração da personalidade jurídica postulada pelo Recorrente e prevista no art. 50 do Código Civil.

40. Nestes termos recente posicionamento do STJ:

*Com efeito, a atribuição de responsabilidade tributária aos sócios gerentes, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional, não depende mesmo do incidente de descon sideração da personalidade jurídica da sociedade empresária prevista no art. 133 do CPC/2015, pois a responsabilidade dos sócios, de fato, já lhes é atribuída pela própria lei, de forma pessoal e subjetiva (v.g.: AgInt no REsp 1.646.648/SP, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 28/11/2017), na hipótese de "atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos".*

*Igualmente, a responsabilidade subsidiária do art. 134, VII, do CTN autoriza o redirecionamento da execução fiscal aos sócios na hipótese de não ser possível exigir o crédito tributário da sociedade empresária liquidada (v.g.: REsp 1.591.419/DF, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 26/10/2016).*

[...]

*Nesses casos, como afirmado, não há necessidade de descon siderar a personalidade da pessoa jurídica devedora, pois a legislação, estabelecendo previamente a responsabilidade tributária do terceiro, permite a cobrança do crédito tributário diretamente dos terceiros que elenca. (AREsp 1700670/GO, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/03/2021, DJe 08/04/2021) (Grifo nosso)*

<sup>4</sup> Esse trecho consta da página 13 do voto do Relator no REsp 1.775.269/PR, DJe: primeiro de março de 2019. No mesmo sentido: REsp 1.786.311, de 14.05.2019, DJe: 28 de novembro de 2017. O Tribunal Regional Federal da 4ª Região editou a súmula 112: "A responsabilização dos sócios fundada na dissolução irregular da pessoa jurídica (art. 135 do CTN) prescinde de decretação da descon sideração de personalidade jurídica da empresa e, por conseguinte, inaplicável o incidente processual previsto nos arts. 133 a 137 do CPC/15". Na mesma linha, o enunciado 53 da Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (ENFAM): "O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de descon sideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 do CPC/2015."

### Concomitância da responsabilização da Pessoa Jurídica e da Pessoa Física

Alega ainda que existe uma impossibilidade de concomitância da responsabilização da Pessoa Jurídica e da Pessoa Física sob a ótica do inciso III do art. 135 do CTN, provocando erro na identificação do sujeito passivo e impossibilidade de correção pelo julgador administrativo e mais uma vez alega que os argumentos da DRJ foram lacônicos.

Sem razão o Recorrente.

Apesar de constar no Recurso Voluntário posicionamento de grandes doutrinadores que defendem a posição alegada pela Recorrente, entendo que não seja a mais correta, pois o inciso III do art. 135 ao utilizar o termo “ *pessoalmente responsável* ” atribui responsabilidade ao solidário, sem excluir o sujeito passivo original.

Cito o Acórdão 1401-003.715 de 15 de agosto de 2019, no qual o relator apresenta o posicionamento de grandes juristas, bem como a sua conclusão que corroboram o entendimento desse julgador.

Neste sentido tem-se os ensinamentos dos ilustres professores Hugo de Britto Machado e Luís Eduardo Schoueri, respectivamente:

*“A lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam as únicas. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa. Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei o diga expressamente. Isto, aliás, é o que se depreende do disposto no art. 128 do CTN...”(MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33ª ed. Malheiros, 2012, p. 166)*

*“(...) o artigo 135 silencia acerca da responsabilidade do contribuinte. Não a exclui nem a atribui em caráter supletivo. Ora, se o referido artigo 128 dispõe dever a lei regular o assunto de modo expresso, não há como concluir pela exclusão ou subsidiariedade da responsabilidade do contribuinte.” SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 2ª ed. Saraiva: 2012, p. 539)*

Conforme defendido pelos ilustres doutores retrocitados, o próprio CTN prevê a necessidade de previsão legal expressa para que se exclua a responsabilidade tributária.

Transcrevo o artigo:

*Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.*

Assim, não vislumbro que o art, 135, inciso III, do CTN tenha determinado a responsabilidade dos gestores que atuem com excesso de poderes ou infração a lei ou estatutos de forma exclusiva, mas, sim, solidária.

Apesar de aproveitar o mesmo tópico para arguir três pontos, com a rejeição da impossibilidade de concomitância da responsabilização da Pessoa Jurídica e da Pessoa Física, não há que se falar em erro na identificação do sujeito passivo, nem a necessidade de correção pelo julgador administrativo.

### **Princípio da Pessoalidade da Pena**

Aduz que, mesmo que se mantenha a qualidade de responsável tributário, a multa qualificada deve ser afastada em obediência ao Princípio da Pessoalidade da Pena.

Mais uma vez, sem razão o Recorrente.

A atribuição de responsabilidade é solidária e não por sucessão, sendo que a afronta ao Princípio suscitado pela Recorrente seria possível, se a responsabilidade fosse aquela disposta no art. 131 do CTN.

Ou seja, a atribuição de responsabilidade de terceiros prevista no art. 135 é de caráter solidário, e não por sucessão, desse modo, não guarda vinculação com o princípio constitucional da pessoalidade da pena.

### **Aplicação do art. 24 da LINDB**

Clama, *ad argumentandum* pela aplicação do art. 24 da LINDB, tendo em vista os inúmeros precedentes e decisões judiciais que corroboram a sua tese de defesa.

A inaptidão do art. 24 da LINDB, com a redação dada pela Lei nº 13.655/2018, para regular a atividade do lançamento, bem como o Processo Administrativo Fiscal dele decorrente, foi recentemente sumulado no CARF através da Súmula nº 169:

Súmula CARF nº 169 O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021)

Reitero meu entendimento transcrevendo abaixo, trecho do meu voto no Acórdão nº 1401-006.992:

O dispositivo tem a seguinte redação:

*Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018)*

*Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018) (Griffou-se)*

Início a minha análise através do termo “Revisão” presente no caput do art. 24, entendo que esse termo não seja aplicado ao processo administrativo tributário, tendo em vista que o ato administrativo de lançamento não estaria sendo revisto pelo CARF, porque não se completou em função dos questionamentos através da impugnação e do recurso voluntário, de modo que não há como considerar que estamos diante de uma “situação plenamente constituída” passível de revisão.

Outro aspecto a ser determinado diz respeito à lógica de precedentes que existe em decisões de repercussão geral ou mesmo súmulas administrativas vinculantes deste CARF.

Entendo que o uso e aplicação do art. 24 da LINDB tenta burlar um sistema já conhecido e com extremo valor de segurança jurídica.

O artigo 146 da Constituição Federal estabelece que a edição de normas gerais em matéria tributária é matéria reservada à lei complementar, seria de difícil compreensão que o legislador, através da lei ordinária, teria a intenção de modificar norma geral em matéria tributária.

O direito tributário já conta com o art. 100 do CTN, que de alguma forma, traz o mesmo valor que buscado através da LINDB e que o art. 24 seria apenas um reforço à norma já existente.

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.*

Além disso, no meu entender, o art. 24 da LINDB não tem caráter interpretativo a ponto de retroagir, sendo que a sua aplicabilidade apenas teria efeito para fatos geradores ocorridos após a sua edição, o que não aproveitaria a Recorrente.

(...)

### **Aplicação do art. 112 do CTN**

Sobre a impossibilidade de exigência de multa agravada no caso de dúvida, aplicação do art. 112 do CTN, esse ponto já foi tratado junto ao Recurso Voluntário da CAO A.

No restante do recurso, o Recorrente se insurge quanto a falta de comprovação do intuito doloso, da não ocorrência de atos com excesso de poderes ou infração de lei, da inexistência de sonegação, fraude ou conluio

A meu ver, ambos o Sr. **Sr. Carlos Alberto de Oliveira Andrade**, na qualidade de administrador, articulou o negócio jurídico junto a **Projeto Consultoria Financeira e Empresarial Ltda** para benefício da empresa **CAOA Montadora de Veículos Ltda** com prejuízo ao Fisco.

Tendo em vista tratar-se de operação simulada, a sua participação ativa na realização dessa operação, conforme descrito acima, praticou infração à lei, bem como buscou atribuir ao fato ocorrido no mundo concreto - ausência de prestação de serviço de consultoria - uma roupagem diversa da hipótese descrita na lei, com vistas a alterar as características essenciais do fato gerador ou impedir o seu conhecimento.

Tal conduta atrai a responsabilidade tributária do art. 135, III, do CTN e portanto, VOTO pela manutenção da responsabilidade solidaria em relação à exigência junto a empresa **Projeto Consultoria Financeira e Empresarial Ltda**.

### **Restabelecimento dos Prejuízos Fiscais e Base de Cálculo Negativa da CSLL**

Alega a recorrente que há a necessidade do estabelecimento dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL compensados de ofício pela autoridade fiscal.

Em um processo administrativo fiscal, tendo sido efetuado o lançamento fiscal, este permanece intocável a presunção de legitimidade do ato da Autoridade Fiscal até que sobrevenha a decisão em contrário.

Com isso, ocorrido o recálculo da apuração do IRPJ e da CSLL da recorrente, haveria de se considerar todos os elementos disponíveis para o ano-calendário em foco.

No caso, os valores lançados se adequam a nova realidade do contribuinte, sendo cabível o aproveitamento dos prejuízos fiscais e base de cálculo então existentes.

O próprio art. 250 do RIR/99 reza tal questão, ao estabelecer que:

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º):

(...)

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515 (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15 e parágrafo único).

Dessa forma, não vislumbro reparo no procedimento adotado pela autoridade fiscal autuante.

## CONCLUSÃO

Ante o exposto, VOTO por:

- I. CONHECER do Recurso Voluntário;
- II. Afastar as preliminares de nulidade
- III. No mérito:
  - a. **Dar PROVIMENTO PARCIAL** para restabelecer as despesas:
    - i. R\$ 10.792.750,00, em relação as despesas junto ao escritório **Alaor e Giselle Advogados Associados S/C**;
    - ii. R\$ 68.389,00 referente a NF nº 61, efetivamente comprovada, da empresa **Apta Produções e Eventos Ltda**;
    - iii. R\$ 1.233.975,00 como despesa comprovada da **Construivit Incorporações, Projetos e Construções Ltda**.
  - b. **Dar TOTAL PROVIMENTO** para restabelecer as despesas glosadas da empresa **Hedge Auditoria e Consultoria Tributária e Societária Ltda**;
  - c. **NEGAR PROVIMENTO** e manter a glosa das despesas da empresa **Projeto Consultoria Financeira e Empresarial Ltda**;
  - d. **Dar PROVIMENTO** para afastar a incidência de IRRF.

- IV. Manter a responsabilidade solidária imputada, com fulcro no artigo 135, III, do CTN, a Carlos Alberto de Oliveira Andrade, **apenas** em relação a glosa da empresa Projeto Consultoria Financeira e Empresarial Ltda
- V. Manter a qualificação da multa em relação à despesa relativa apenas a glosa da empresa Projeto Consultoria Financeira e Empresarial Ltda, contudo, *ex officio*, em obediência à retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c”, do CTN, reduzir o percentual da multa aplicada, de 150% para 100%.

É como voto,

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Augusto Carvalho de Souza**