



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15540.720121/2018-79
ACÓRDÃO	1402-007.146 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GÁS VERDE S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013

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.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

DESPESAS. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSA

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

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2013

CRITÉRIOS DE DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS EM SUA APURAÇÃO. LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA

A CSLL tem como base de cálculo o lucro líquido do período, com os ajustes determinados na legislação de regência. Neste sentido, os artigos 248 e 277, ambos do RIR/99. O lucro operacional traduz-se no resultado do confronto entre as receitas operacionais e as despesas operacionais (artigo 299 do RIR/99). Da interpretação sistemática destes dispositivos, deduz-se

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

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2013

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

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

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) afastar a preliminar de nulidade e cerceamento de defesa por indeferimento de prova testemunhal; i.ii) afastar a preliminar de inconsistências no TVF e falta de motivação para lavratura dos autos de infração; i.iii) negar provimento ao recurso voluntário, mantendo integralmente os lançamentos de IRPJ e CSLL; ii) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, mantendo os lançamentos de IRRF, vencido o Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni que dava provimento.

18 de novembro de 2024.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima em face de decisão exarada pela 6ª Turma da DRJ/RJO, sessão de 18 de julho de 2019 (fls. 063/979)¹, que julgou improcedente a impugnação acostada (fls. 370/383), relativamente ao procedimento fiscal finalizado com a lavratura de AI de IRPJ/CSLL e IRRF (fls. 5/24), ano-calendário 2013 – exercício 2014, infrações “custos não comprovados – glosa”, “multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativa”, “créditos indevidos” e “pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados”, tendo com valor tributável o montante de R\$ 222.125,00.

Consta dos autos o extrato do processo no Sistema Sief, da RFB (fls. 955/960), indicando, para fins de controle, a redução, em R\$ 222.125,00, dos valores de prejuízo fiscal e de base negativa da contribuição social apurados pelo contribuinte para o ano-calendário de 2013, bem como a exigência do IRRF no valor de R\$ 119.605,76, com a correspondente multa de ofício de 75%.

DA ACUSAÇÃO FISCAL

Pela riqueza de detalhes dos fatos narrados, adoto a relatoria da decisão de 1º Grau que bem resumiu o procedimento fiscal havido (RVF – fls. 25/36) ajustando-a para esta fase recursal, se necessário.

“Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal constantes dos **Autos de Infração** relativos ao **IRPJ** (fls. 08/12) e à **CSLL** (fls. 13/17) e do **Relatório de Verificação Fiscal** (fls. 25/36), foi(ram) apurada(s) infração(ões) referente(s) a fato(s) gerador(es) ocorrido(s) no ano-calendário de 2013, descrita(s) resumidamente a seguir:

Custos não comprovados. Dedução do valor de R\$ 222.125,00 das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, a título de custo não comprovado pelo contribuinte, referente a pagamento feito à empresa Paxos Energia Ltda (CNPJ nº 10.934.109/0001-50).

Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal constantes do **Auto de Infração** para exigência do **IRRF** (fls. 18/22) e do **Relatório de Verificação Fiscal** (fls. 25/36), foi(ram) apurada(s) infração(ões) referente(s) a fato(s) geradore(s) ocorrido(s) no ano-calendário de 2013, descrita(s) resumidamente a seguir:

Apuração Reflexa. Pagamento a Beneficiários Não Identificados/ Pagamentos sem Causa. Custos não comprovados. Pagamento do valor de R\$ 222.125,00 feito à empresa Paxos Energia Ltda (CNPJ nº 10.934.109/0001-50), em relação ao qual o contribuinte não conseguiu comprovar a causa.

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

De acordo com o *Relatório de Verificação Fiscal*, o procedimento fiscal foi programado por equipe especial instalada para verificar denúncia do Ministério Público Federal referente à “Operação Calicute”.

Segundo o relatório, durante a ação fiscal, ao ser examinada a escrituração contábil digital (ECD) do contribuinte, foi identificado um pagamento realizado em 03/05/2013 à empresa Paxos Participações Ltda, no valor de R\$ 222.125,00, contabilizado por ele, ao final, como custo. O contribuinte, então intimado a comprovar as operações ou as causas que teriam dado origem ao pagamento, teria se limitado a apresentar cópia de nota fiscal de serviços eletrônica (fl. 250).

A nota fiscal apresentada pelo contribuinte, desacompanhada de cópia de contrato de prestação de serviço ou outros elementos, foi considerada pela Fiscalização da Receita Federal como insuficiente para a comprovação requerida, especialmente à vista das evidências de falta de empregados lotados na empresa prestadora de serviços (verificada em consulta aos dados da GFIP da mesma), do não atendimento às intimações fiscais pela sua sócia gerente e ainda da constatação pelas autuantes de que teriam ocorrido fatos na Paxos que não seriam usuais de uma pessoa jurídica (fls. 32/33). De acordo com o Relatório de Verificação Fiscal, tais fatos não usuais teriam sido observados a partir da leitura de um termo de declarações constante nos autos do processo nº 5039475-50.2015.4.04.7000, em trâmite na 13a. Vara Federal de Curitiba (ver folha 8 do Relatório de Verificação Fiscal). Conforme relatado, nele estaria evidenciado que a empresa Paxos teria sido citada em uma oitiva de João Augusto Rezende Henriques - CPF nº 495.612.197-00, procedida perante os procuradores da Força Tarefa “Operação Lava Jato”, durante a qual ele, aliás, teria informado, inclusive, ser cônjuge de Luciana Tavares Pinto (sócia gerente da empresa Paxos).

Reproduz-se, a seguir, alguns trechos do *Relatório de Verificação Fiscal*, o qual, na sua integralidade (fls. 25/36), apresenta uma descrição mais detalhada da ação fiscal:

“(..). a Gás Verde fez um pagamento para a empresa PAXOS PARTICIPAÇÕES LTDA (Paxos), no valor de R\$ 222.125,00, na data de 03/05/13, por meio de sua conta mantida no banco Bradesco, que foi confirmado por esta fiscalização através do extrato apresentado pela própria Gás Verde. Vê-se que em 30/11/13 ocorre a baixa deste ativo, contra uma conta de custo.

Por meio dos Termos de Intimação Fiscal nº 1, nº 3 e nº 5, intimamos à Gás Verde a apresentar o(s) contrato(s), o(s) relatório(s) técnico(s), e/ou quaisquer outros documentos que comprovassem as operações ou as causas que deram origem ao pagamento efetuado.

Em resposta a empresa se limitou a apresentar cópia da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica nº 4, cujo prestador de serviços vem a ser a PAXOS ENERGIA LTDA, CNPJ 10.934.109/0001-50, emitida em 24/12/2013, no valor de R\$ 250.000,00, cuja discriminação dos serviços vem a ser Serviços de Assessoria e alegou que:

A relação havida entre Gás Verde e Paxos Engenharia S/A teve como origem uma intermediação de negócio jurídico de venda de biogás, neste contexto, não foi formalizado contrato nem relatórios, vez que gerou pagamento em uma única parcela.

Por outro lado, por meio de procedimento de diligência, intimamos por quatro vezes a Sra. LUCIANA TAVARES PINTO REZENDE HENRIQUES (Luciana), CPF 018.232.907-01, na qualidade de sócia gerente da Paxos (uma vez que esta empresa se encontra baixada, conforme distrato arquivado na JUCERJA) a apresentar os documentos e informações acerca dos negócios realizados entre as duas empresas, porém ela não atendeu às nossas intimações.

Diante da não comprovação da origem do pagamento efetuado, efetuamos pesquisas em relação à Paxos, nos sistemas internos que possuímos na Receita Federal, bem como na internet (...).

(...). Em 22/09/14 houve a dissolução da sociedade, conforme distrato arquivado na Junta Comercial, ficando a responsabilidade pela guarda dos documentos da empresa com a Sra. Luciana.

Verificamos também os dados da GFIP (guia de recolhimento do FGTS e de informações à previdência social), observando que a Paxos não apresentou declarações no ano-calendário de 2013, exceto em julho e agosto. Nestas duas, no campo onde se informa o nome dos trabalhadores, consta a informação "sem movimento".

(...)

Por meio de pesquisas realizadas na internet, identificamos que a Paxos foi citada em uma oitiva de JOÃO AUGUSTO REZENDE HENRIQUES (JOÃO AUGUSTO), CPF 495.612.197-00, procedida perante os procuradores da Força Tarefa "Operação Lava Jato".

(...)

Da leitura da oitiva acima, verificamos que ocorreram fatos na Paxos que não são usuais de uma pessoa jurídica. Tal constatação, a falta de apresentação de documentos comprobatórios durante o procedimento de fiscalização, e ainda a falta de empregados lotados na empresa, são provas de que o valor pago não pode ser considerado como dedutível para fins de IRPJ e CSLL.

(...)

Assim, diante da despesa não comprovada, efetuamos os lançamentos de ofício do IRPJ e da CSLL, glosando o valor pago de R\$ 222.125,00, realizado em 03/05/13.

Considerando que a empresa apurou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, no valor de R\$ 2.945.039,50, conforme LALUR e LACS referentes ao ano-calendário 2013, e que segundo os livros fiscais, referentes ao ano-calendário de 2017, extraídos da ECF, ainda há o crédito de R\$ 813.136,09, estamos compensando parte deste com os lançamentos ora efetuados.

Além do IRPJ e da CSLL, ante a não comprovação da efetiva prestação do serviço e de ter havido efetivo pagamento, cabe também o lançamento de ofício do IRRF, conforme determina o artigo 674, §1º; §2º; e §3º, do RIR/99.

(...)

Fica o contribuinte INTIMADO a baixar na Parte B do e-LALUR e do e-LACS, o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL, aproveitados por esta Fiscalização.

Caso tenha aproveitado saldo do prejuízo fiscal e da base de cálculo da CSLL em pedido de parcelamento especial, deve também ajustar o seu pedido a fim de diminuir os valores em questão”.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 370/383) aduzindo:

- i) inconsistências no termo de verificação fiscal e que os autos de infração seriam nulos.
- ii) a fiscalização teria concluído, sem qualquer motivação contundente, que o pagamento feito pelo contribuinte não poderia ser dedutível para fins de IRPJ e CSLL, baseando-se apenas nos seguintes fatos: - não atendimento pela PAXOS aos termos de diligência enviados à sua sócia gerente, na sua dissolução em 2014; - não apresentação de declarações no ano-calendário de 2013 (exceto em julho e agosto); - teor da oitiva de João Augusto Rezende Henriques no âmbito da "Operação Lava Jato"; - inexistência de empregados lotados na empresa, conforme informações fiscais.
- iii) a Fiscalização teria presumido indevidamente que, diante de tais fatos, a PAXOS não teria prestado serviços à GÁS VERDE, desconsiderando por completo a idônea Nota Fiscal nº 4, apresentada nos autos, e entendendo que a GÁS VERDE não teria comprovado a respectiva despesa, o que não poderia ser admitido.
- iv) os fatos elencados pela Fiscalização como *não usuais a uma pessoa jurídica* não guardariam qualquer relação com a GÁS VERDE, que não poderia ser penalizada por ter contratado o serviço de uma empresa que deixou de apresentar declarações no ano-calendário de 2013 ou que não atendeu aos termos de diligência expedidos durante o procedimento fiscal, uma vez que não teria qualquer interferência na gestão da empresa já baixada, tampouco relações com sua antiga sócia gerente.
- v) eventuais inconsistências nas obrigações fiscais da PAXOS não desqualificariam os serviços efetivamente prestados à GÁS VERDE.
- vi) a Receita Federal jamais poderia presumir que todas as operações envolvendo a PAXOS ou mesmo todos os serviços a ela pagos não seriam despesas dedutíveis do tomador, sobretudo à vista de documento fiscal que ampararia e atestaria a prestação do serviço.
- vii) seria limitado o raciocínio da Fiscalização, ao entender que, se a PAXOS praticou alguns fatos *não usuais de uma pessoa jurídica* (que não envolveriam a GÁS VERDE) e a GÁS VERDE não anexou um contrato escrito amparando a nota fiscal emitida, a despesa não estaria comprovada e, por consequência, não poderia ser deduzida da base de cálculo de IRPJ e CSLL da GÁS VERDE e que esta ainda seria responsável pelo recolhimento do IRRF; tais elementos seriam insuficientes para impor à GÁS VERDE as exigências impugnadas.
- viii) não teria havido a formalização de contrato escrito apenas em função da natureza do serviço prestado à GÁS VERDE, o que não descaracterizaria a relação comercial existente entre as partes e tampouco permitiria presumir que as despesas da GÁS VERDE não teriam sido comprovadas, até porque a apresentação de um contrato escrito não seria o único meio de comprovar a prestação do serviço.
- ix) embora tenha acesso aos procedimentos criminais que envolveriam a matéria, a Fiscalização da Receita Federal teria ignorado a manifestação formulada pela GÁS VERDE perante o Ministério Público Federal em 10/04/2017 (PIC nº 1.25.000.003027/2015-14), prestando os devidos esclarecimentos sobre a relação comercial existente com a PAXOS, em resposta ao Ofício nº 602/2017 - PRPR-FT.

x) a GÁS VERDE não só teria prestado todos os esclarecimentos pertinentes à relação comercial com a PAXOS, como também teria anexado robusta documentação que atestaria cabalmente a prestação do serviço objeto da Nota Fiscal nº 4.

xi) apesar da apresentação de esclarecimentos no bojo do PIC nº 1.25.000.003027/2015-14, nenhum representante da GÁS VERDE teria sido ouvido e não teria havido o encerramento da investigação, tampouco o oferecimento de denúncia.

xii) a Fiscalização teria se baseado em presunções formadas pela mera ausência de um contrato escrito, mesmo quando outros documentos dariam conta de atestar a prestação do serviço e rechaçar a pretensão fiscal.

xiii) o relatório de verificação fiscal partiria de premissa absolutamente equivocada e se basearia em presunção inadmissível, carecendo, por essa razão, de motivação, característica indispensável aos atos administrativos, conforme estabeleceriam os arts. 2º e 50, inc. I e II e § 1º da Lei nº 9.784, de 1999.

xiv) as inconsistências e a falta de motivação do relatório de verificação fiscal acarretariam a *nulidade dos Autos de Infração*, lavrados a partir de premissa absolutamente inexata (falta de comprovação da prestação de serviço) e presunções ilegais.

xv) os Autos de Infração careceriam de elemento indispensável para sua validade, qual seja, a adequada exposição dos fatos que levaram ao lançamento em questão, nos termos do art. 10, inc. III, do Decreto nº 70.235, de 1972, devendo ser reconhecida sua flagrante nulidade.

xvi) diz que a relação comercial entre a GÁS VERDE e a PAXOS (*fls. 376/378*), evidencia a efetiva realização do serviço de assessoria a que se refere a Nota Fiscal nº 4, ressaltando ainda que, embora os esclarecimentos já tenham sido apresentados ao Ministério Público Federal no âmbito do PIC nº 1.25.000.003027/2015-14, eles não teriam sido considerados pela Fiscalização da Receita Federal.

xvii) que a GÁS VERDE seria detentora de contrato firmado com a Companhia Municipal de Limpeza Urbana - COMLURB, no Município do Rio de Janeiro, cujo objeto seria o aproveitamento energético da área do Aterro de Gramacho, com a coleta dos gases tóxicos, produção e comercialização de biogás; - teria elaborado projeto com essa finalidade; - teria buscado parcerias comerciais dispostas a adquirir o biogás; - teria contratado em 2009 um conceituado agente de mercado, João Carlos França (por meio da pessoa jurídica JCF França Representações Ltda), o qual teria apresentado a ele a oportunidade de fornecer o biogás para a Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobras); - teria havido, então, na GÁS VERDE, várias reuniões internas com a participação de João Carlos França, além de outras tantas entre a GÁS VERDE e as equipes da Petrobras, com vistas à formalização e à assinatura do contrato de fornecimento de biogás entre as partes, o que teria se efetivado em 18 de janeiro de 2010.

xviii) nesse contexto, a PAXOS ENERGIA LTDA teria se inserido na negociação, na formalização e, sobretudo, na execução do contrato, como quadro auxiliar e de suporte técnico de João Carlos França, executivo com quem a GÁS VERDE S.A. teria mantido relacionamento direto, desde a prospecção da oportunidade de negócio até sua completa concretização; - assim, a PAXOS, na condição de *suporte técnico* de João Carlos França, teria assessorado a GÁS VERDE e teria realizado a intermediação do negócio até sua completa concretização.

xix) ao contrário do alegado no relatório de verificação fiscal, existiriam provas robustas que atestariam a assessoria prestada pela PAXOS e por João Carlos França na condução e concretização do negócio.

xx) pela natureza do serviço prestado, não teria havido a necessidade de formalização de um contrato escrito entre as partes; mesmo sem a existência de um documento formal e escrito, ao longo da concretização do projeto, os representantes da GÁS VERDE sempre teriam contado com a orientação e a assessoria de João Carlos França e do suporte técnico dado pela PAXOS.

xxi) a inexistência de um instrumento formal não desnaturaria a relação contratual estabelecida com a PAXOS, sobretudo em razão de o serviço ter sido efetivamente prestado de forma satisfatória, culminando na assinatura do referido contrato de fornecimento de biogás.

xxii) a própria assinatura do referido contrato com a PETROBRAS evidencia que os serviços da PAXOS teriam sido prestados efetivamente, mesmo sem a formalização escrita do contrato, viabilizando a concretização do negócio pretendido pela GÁS VERDE.

xxiii) a robustez dos documentos anexos e a Nota Fiscal nº 4, já juntada aos autos, corroborariam a prestação dos serviços realizada pela PAXOS, afastando a equivocada premissa do relatório de verificação fiscal, que teria amparado os Autos de Infração.

xxiv) a inexistência de um contrato formal e escrito não permitiria desqualificar a efetiva prestação de serviços, demonstrada a partir de outros elementos, sob pena de violação do princípio da verdade material.

xxv) esclarecida a relação comercial existente entre GÁS VERDE e PAXOS e demonstrada a efetiva prestação dos serviços, deveria ser afastada a equivocada premissa da fiscalização de que não haveria comprovação da origem do pagamento efetuado pela GÁS VERDE e, por consequência, deveriam ser integralmente cancelados os Autos de Infração impugnados, extinguindo-se o lançamento de ofício de IRRF e as exigências de ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

xxvi) considerando-se que a Receita Federal simplesmente teria desconsiderado a Nota Fiscal nº 4 apresentada pela GÁS VERDE, sem qualquer motivação, deveria ser oportunizada à Impugnante a produção de outras provas que atestariam a efetiva prestação do serviço de assessoria nela descrito.

xxvii) a despeito do fato de que o referido documento fiscal apresentaria indiscutível idoneidade e conteúdo esclarecedor do serviço a que se refere, a prova testemunhal a ser produzida no âmbito deste processo administrativo afastaria qualquer dúvida sobre a efetiva realização da atividade de assessoria.

xxviii) ademais, os documentos utilizados pela RFB para sustentar os presentes Autos de Infração teriam sido extraídos de procedimento criminal de índole manifestamente inquisitorial, no qual os representantes da GÁS VERDE sequer teriam sido ouvidos, ou seja, tais documentos não teriam passado pelo crivo do contraditório.

xxix) por esse motivo, sequer poderiam ser considerados como “prova”, muito menos poderiam servir para embasar decisão com tamanhas consequências como essa autuação.

xxx) de fato, a oitiva de depoimentos de testemunhas e também dos executivos das empresas envolvidas, que teriam participado das várias reuniões internas, inclusive com João Carlos França, e, ainda, das diversas reuniões de trabalho entre a GÁS VERDE e as equipes da PETROBRAS, esclareceria detalhadamente como teriam sido firmadas as negociações e de que forma teria se dado a participação da PAXOS, atestando a efetiva prestação dos serviços relativos à Nota Fiscal nº 4.

xxxi) assim, a produção da prova testemunhal seria indispensável para o deslinde do caso, de forma a se atingir a verdade material e garantir a ampla defesa da GÁS VERDE (art. 5º, LV da Constituição), já que a manutenção do lançamento implicaria a desconsideração da verdade dos fatos, acarretando a exigência indevida de imposto, multa e ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

xxxii) seria pela via da prova testemunhal que a Gás Verde, exercendo amplamente seu direito de defesa, poderia comprovar a origem do pagamento realizado à PAXOS, desconstruindo a equivocada premissa lançada no âmbito do procedimento fiscal.

xxxiii) embora o Decreto nº 70.235, de 1972, não contemple expressamente a realização da prova testemunhal, não haveria qualquer óbice para que esta prova fosse produzida no âmbito do processo administrativo, sobretudo quando fosse a mais pertinente e útil para o perfeito esclarecimento dos fatos que envolveriam a autuação impugnada.

xxxiv) inexistindo regra impeditiva à produção dessa espécie probatória, seria aplicável o art. 442 do CPC, segundo a qual “a prova testemunhal é sempre admissível, não dispondo a lei de modo diverso”.

xxxv) no mesmo sentido, o art. 35 do Decreto nº 7.574, de 2011, autorizaria a autoridade julgadora a determinar a realização de diligências que entender necessárias para a apreciação da matéria.

xxxvi) o deferimento da produção de prova testemunhal, mediante a oitiva de testemunhas oportunamente arroladas, que comprovariam as alegações aduzidas na impugnação, se importaria no presente processo, sob pena de violação do princípio da ampla defesa (art. 5o, LV da Constituição) e da verdade dos fatos.

xxxvii) na remota hipótese de serem mantidos os Autos de Infração impugnados, o que se admitiria apenas a título argumentativo, deveria ser reduzida a multa lançada no Auto de Infração de IRRF, no valor de R\$ 89.704,32, correspondente ao percentual exagerado e desproporcional de 75% do valor do tributo apurado (R\$ 119.605,76).

xxxviii) não seria razoável, nem proporcional, que a GÁS VERDE fosse penalizada com uma multa de tamanho valor, muito próximo do valor do próprio tributo cobrado, sobretudo diante da demonstração da origem do pagamento efetuado à PAXOS.

xxxix) a aplicação da penalidade de multa neste patamar, lançada com base em presunções e premissas não condizentes com a verdade material, seria contrária ao princípio constitucional da proporcionalidade, norteador do direito administrativo e do direito tributário pátrios.

xl) ao final, o contribuinte requer expressamente: a) o deferimento da produção de todos os meios de provas em direito admitidos, em especial a prova testemunhal, mediante a oitiva de testemunhas a serem arroladas oportunamente, a fim de corroborar as alegações acima, sobretudo a efetiva prestação do serviço e a comprovação da origem do pagamento efetuado à PAXOS; b) o cancelamento integral de todos os Autos de Infração objeto do presente processo, extinguindo-se o Imposto de Renda Retido na Fonte lançado de ofício, bem como a respectiva multa e juros, e, também, as exigências de ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL; c) subsidiariamente, a redução da multa de 75% aplicada à GÁS VERDE no Auto de Infração de IRRF, considerada por ele exagerada e desproporcional.

DA DECISÃO RECORRIDA

Apreciando a lide (fls. 963/979), a 6ª Turma da DRJ/RJO, depois de afastar a preliminar de nulidade suscitada e indeferir o pedido de produção de prova testemunhal, com oitiva nos autos, analisou detida e minuciosamente o teor da acusação, os argumentos da acusada e os documentos juntados, concluindo por negar provimento à impugnação, mantendo integralmente os lançamentos, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

GLOSA DE CUSTOS POR FALTA DE COMPROVAÇÃO

São computados na apuração do resultado do exercício somente os custos que puderem ser comprovados por meio de documentos hábeis e idôneos. Na falta de sua comprovação, cabe a glosa dos valores contabilizados como custos, referentes a serviços alegadamente contratados junto a outra empresa, se o contribuinte, suposto tomador de serviços, intimado durante a

ação fiscal a comprovar a sua efetividade, demonstra a existência do pagamento do preço respectivo, mas não apresenta elementos probatórios suficientes da efetividade dos serviços alegadamente adquiridos.

Para fins de comprovação junto ao Fisco, tratando-se de supostos serviços de assessoria, especialmente em área técnica, deve-se esperar que a nota fiscal venha acompanhada de contrato, relatório profissional detalhado, com nome, qualificação e vínculo com a empresa prestadora de serviços do profissional que o confeccionou ou outros documentos equivalentes.

A mera apresentação de nota fiscal cujo conteúdo não exhibe descrição minimamente razoável dos serviços, desacompanhada de contrato celebrado entre as partes ou outros elementos, não se afigura capaz de conferir certeza jurídica à operação a que se refere, especialmente se o Fisco diligencia junto à empresa prestadora de serviços e não consegue obter confirmação da prestação dos serviços, revelando-se, assim, insuficiente para a comprovação da efetividade dos serviços adquiridos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2013

AUTO DE INFRAÇÃO DECORRENTE DOS MESMOS FATOS APURADOS NA AUTUAÇÃO PRINCIPAL

Subsistindo o auto de infração principal, igual sorte colhe o auto de infração que tenha sido formalizado por mera decorrência dos fatos que ensejaram a autuação principal, na medida que inexistem fatos ou argumentos novos a ensejarem conclusões diversas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2013

PAGAMENTO SEM CAUSA. CUSTO NÃO COMPROVADO

Incide a tributação de imposto de renda na fonte à alíquota de 35 % sobre os pagamentos efetuados ou recursos entregues pela pessoa jurídica a terceiros, contabilizados ou não, cuja operação ou causa ela não comprove mediante documentos hábeis e idôneos ao ser intimada a tal comprovação durante ação fiscal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

NULIDADE. INOCORRÊNCIA

O atendimento aos preceitos estabelecidos no CTN e na legislação do processo administrativo tributário, especialmente do devido processo legal, com a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte, afastam a hipótese de ocorrência de nulidade do lançamento.

PROVA. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO

A prova deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior ou que se refira a fato ou a direito superveniente ou ainda que se destine a contrapor razões ou fatos posteriormente trazidos aos autos.

PROVA TESTEMUNHAL. DESCABIMENTO. DESNECESSIDADE

A legislação que rege o processo administrativo fiscal não prevê a possibilidade de produção de prova testemunhal no julgamento, podendo o impugnante apresentar os depoimentos que julgar relevantes sob a forma de declaração escrita por ocasião da apresentação da sua impugnação. Eventuais depoimentos colhidos no âmbito do julgamento administrativo (aliás, de testemunhas nem mesmo ainda arroladas) não possuiriam a força probatória do depoimento da testemunha que depõe em juízo sob o compromisso de dizer a verdade. Por isso, não se afigura necessário ou útil ao julgamento o deferimento da prova testemunhal no processo administrativo, por ele não possuir a força probatória pretendida pelo solicitante para fins de desconstituir o lançamento fiscal realizado com base em documentos e, em relação ao qual, o contribuinte pôde contrapor livremente prova documental.

*Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido*

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada, a contribuinte interpôs recurso voluntários no qual, exceto naquilo que rebateu pontualmente a decisão *a quo*, basicamente reproduziu de forma quase literal, o que já havia aduzido na peça recursal inaugural.

Há diversos documentos juntados pela acusação e defesa.

É o relatório do que entendo essencial.

VOTO

Conselheiro **Paulo Mateus Ciccone**, Relator

O recurso voluntário, considerando o teor da Portaria CARF nº 10.199, de 30/04/2020, que estendeu os efeitos da Portaria CARF nº 8.112, de 20/03/2020, prorrogando os prazos processuais praticados perante o Tribunal Administrativo Tributário Federal até 29/05/2020, é tempestivo (ciência da decisão recorrida em 25/03/2020 – fls. 988, protocolização da peça recursal em 27/04/2020 – fls. 992), a representação processual da recorrente está corretamente formalizada (diretor eleito, na forma de seus Estatutos Sociais - fls. 385) e os demais pressupostos para sua admissibilidade foram atendidos, pelo que o recebo e dele conheço.

Há preliminares de nulidade por “cerceamento de defesa” e “falta de motivação para lavratura do auto de infração”.

Mesmo já afastados pela decisão de 1º Piso, a contribuinte volta aos dois temas.

Deles passo a tratar.

Inicialmente acerca de nulidade e cerceamento de defesa por indeferimento de prova testemunhal, destaco que a própria recorrente, depois de expressamente reconhecer que o Decreto nº 70.235/1972 (PAF) não contempla esta possibilidade, insiste não haver óbice para que esta prova seja aceita, pois seria “*útil para o perfeito esclarecimento dos fatos que envolvem a autuação*”. (RV – fls. 998).

Ainda que se entenda o reclamo da defesa, fato é que, além da inexistência desta previsão, já bem enfrentou o tema a decisão de 1º Grau:

“não se pode olvidar que a testemunha que presta depoimento em juízo o faz mediante compromisso, diferentemente daquela pessoa eventualmente ouvida na esfera administrativa. Deste modo, sem a força do compromisso judicial de a testemunha falar a verdade, não existe razão para a autoridade julgadora administrativa deferir

solicitação para que seja ouvida no processo testemunha a ser indicada pelo contribuinte, que, ao ter optado pela via administrativa, deve se submeter a todas as normas específicas do processo administrativo fiscal. Deferir o pedido do contribuinte nos moldes pretendidos não se revela útil ao deslinde das questões aqui postas, uma vez que eventuais depoimentos colhidos na esfera administrativa (de testemunhas, aliás, nem mesmo ainda arroladas) não possuem a força probatória pretendida pelo contribuinte, eis que estariam despojados do compromisso judicial de falar a verdade. O pleito formulado, ainda que acolhido, não teria a relevância que pretende o contribuinte a ele atribuir, razão pela qual, no procedimento administrativo, são comumente utilizadas as provas documentais e periciais, modalidades nas quais não se enquadra a prova requerida”. (Ac. DRJ – fls. 974).

Além disso, nada obstará que a recorrente tivesse colhido, por escrito e juntado à sua defesa, o depoimento da testemunha que pretendia arrolar.

Não o fez.

No CARF, a jurisprudência é uníssona:

PROVA TESTEMUNHAL.

Nos termos da legislação do PAF, não há previsão para oitiva de testemunhas. (Ac. 1102-001.382 - sessão de 12 de junho de 2024)

PROVA TESTEMUNHAL. AUDIÊNCIA DE INSTRUÇÃO.

O processo administrativo fiscal não contempla previsão normativa para a realização de audiência de instrução para colheita de testemunhos, ainda mais em segunda instância administrativa. Não há lacuna no Decreto nº 70.235, de 1972, a ser preenchida pela aplicação subsidiária do processo civil, mas silêncio eloquente da lei. (Ac. 2401-011.478 – sessão de 04/12/2023)

PROVA TESTEMUNHAL. DEPOIMENTO PESSOAL. DESNECESSIDADE.

*No rito do processo administrativo fiscal inexistente previsão legal para audiência de instrução na qual seriam ouvidas testemunhas ou apresentados depoimentos pessoais, **devendo a parte apresentar tais depoimentos sob a forma de declaração escrita já com a sua impugnação.***

Em todo o caso, tais depoimentos não se justificam a partir do momento que as questões abordadas no julgamento estão suficientemente claras nos autos, através de vasto conjunto probatório. (Ac. 3201-010.454 – sessão de 25/04/2023)

Preliminar que se rejeita.

A segunda prejudicial de mérito alegada pela recorrente seria a possível inconsistência no TVF/falta de motivação para lavratura dos autos de infração.

Data vênia ao entendimento manifestado pela defendente, penso que mais uma vez razão não lhe assiste.

Como visto nos autos, no âmbito da operação Calicute, a Fiscalização, instada pelo Ministério Público Federal e com base em seus arquivos de dados internos e cruzamento de informações e pesquisas, detectou operações da recorrente com a pessoa jurídica **PAXOS** que, além de não atender a qualquer intimação a ela direcionada na pessoa de sua sócia gerente, foi dissolvida em 2014; não tendo apresentado declarações no ano-calendário de 2013, exceto em julho e agosto; foi citada em uma oitiva de João Augusto Rezende Henriques no âmbito da “Operação Lava Jato”; e conforme as informações fiscais, não teria empregados lotados na empresa.

Ou seja, empresa nitidamente de fachada.

Ora, neste cenário, como órgão de Estado e responsável pela fiscalização tributária federal, caberia à Receita Federal, por dever de ofício, realizar a investigação que realizou e que culminou nos lançamentos aqui discutidos.

Tudo dentro dos estritos e parametrizados contornos da lei, cabendo sempre lembrar que os atos administrativos por excelência e até por não haver espaço para discricionariedade do agente fiscal, têm sua motivação prevista em dispositivos legais, os quais, conforme se verifica, se encontram indicados no instrumento de constituição do crédito tributário ou de formalização da exigência de ajustes das bases de cálculo, ressaltando que os Autos de Infração, acompanhados do Relatório de Verificação Fiscal, se encontram plenamente vinculados às regras gerais e aos preceitos de ordem pública expressos no art. 142 do Código Tributário Nacional.

Mais ainda e especificamente, devem conter os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, como ocorreu concretamente.

Ademais, sempre bom enfatizar que, *i)* “O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão”. STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DE, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585; e, *ii)* o contribuinte defende-se dos fatos apontados e não da mera tipificação legal.

Concretamente, nos autos, a narrativa foi exatamente disposta de modo a permitir à autuada o pleno conhecimento dos fatos imputados, tanto que lhe permitiu se defender de todos os tópicos de forma absolutamente segura de que conhecia as acusações que o Fisco lhe fez.

Nesse sentido, transcrevo duas (de centenas ou milhares de decisões) uma judicial outra administrativa (do CARF) que traduzem e resumem o que penso a respeito do tema:

AUTO DE INFRAÇÃO REGULAR. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DOS ATOS ADMINISTRATIVOS. RECURSO PROVIDO.

1. O auto de infração que se pretende anular não está eivado de vícios, narrando de maneira suficiente a conduta praticada pela agravante, conforme se pode ver das fls. 34/35.
2. Veja-se que a ausência de capitulação legal dos fatos ou a capitulação equivocada não é fator capaz de anular o auto de infração, entendendo a jurisprudência que o autuado se defende dos fatos descritos na autuação, e não do dispositivo legal, tanto é que a recorrente, na hipótese, exerceu adequadamente o seu direito de defesa.
3. Igualmente, não há necessidade de constar do auto de infração a penalidade exata a ser aplicada, que pode ser posteriormente definida ao longo do processo administrativo.
4. Ademais, os atos administrativos gozam de presunção de legitimidade e veracidade, que somente pode ser ilidida por prova robusta em contrário, o que, ao menos nessa análise liminar, não se comprova nos autos.
5. Apelação provida (TRF-3 Ap. Civ SP 2018.4.03.6109)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/08/2000 a 30/03/2006 NORMAS PROCESSUAIS. VÍCIO NO LANÇAMENTO. CAPITULAÇÃO LEGAL. NULIDADE INEXISTENTE.

Não existe prejuízo à defesa ou nulidade do lançamento quando os fatos encontram-se devidamente descritos e documentados nos autos, permitindo a empresa o exercício do direito ao contraditório e a ampla defesa. A mera não indicação de dispositivo legal, quando desincumbiu-se a autoridade fiscal do ônus de demonstrar a ocorrência do fato gerador e das circunstância que ensejaram o lançamento fiscal não enseja a nulidade do lançamento. (Ac. em Recurso Especial do Contribuinte - Acórdão nº 9202-010.635 – CSRF / 2ª Turma Sessão de 22 de março de 2023).

Com o seguinte dispositivo de Acórdão: *“Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Vencido o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que conheceu parcialmente em relação à primeira matéria. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento”*.

De fato, sem maiores delongas, assim como esta linha jurisprudencial, entendo ser impensável se possa gravar de nulidade um procedimento fiscal corretamente desenvolvido sob argumento de eventual falha ou equívoco na tipificação legal, ou mesmo sua não inserção nos

autos, quando - como comprovadamente ocorreu – os fatos narrados e eventuais acusações imputadas foram descritos de forma extremamente detalhada, tanto que a recorrente teve a possibilidade de se defender de TODOS os atos apontados, independentemente de os dispositivos terem sido correta ou incorretamente apostos no AI.

Em outro dizer, fulminar por nulidade o procedimento só teria sentido se a omissão ou incorreção da capitulação legal levassem a prejuízo insuplantável para os imputados exercerem seu direito de defesa. Não vejo isso nos autos, bastando uma singela vista d'olhos para esta comprovação.

Além disso, é certo que o artigo 10, do Decreto nº 70.235/1972 mostra TODOS os componentes que devem estar no auto de infração:

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

I - a qualificação do autuado;

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

III- a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

Ora, qual destes itens teria sido omitido pelo condutor do feito:

Nenhum, claro.

Demais disso, bom lembrar que o PAF é um microsistema no ordenamento jurídico e suas regras devem ser interpretadas com unidade.

Em outro dizer, o artigo 10 não deve ser lido isoladamente, ao contrário, deve ser tomado em conjunto com o que dispõem os artigos 59, 60 e 61, do mesmo Decreto nº 70.235/1972.

Nesse tomo, somente a ofensa aos citados artigos, tomados em conjunto, é que implica nulidade do lançamento, ou seja, quando, concomitantemente ocorrerem uma das hipóteses do artigo 10 com uma dos demais.

Rememorando, assentam tais dispositivos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Com isso, a nulidade nas hipóteses dos incisos I e II (primeira parte) do artigo 59 é verificada no auto de infração na parte em que não se cumpriu o artigo 10 inciso VI, e a hipótese no inciso II (parte final), prejuízo à defesa, é verificada nos demais elementos exigidos nos incisos do artigo 10 (I ao V).

No caso *sub examine*, francamente, qual aspecto nuclear foi omitido, apto a gerar a nulidade requerida. Não vislumbro nenhum.

Ademais, qual o prejuízo que a defesa sofreu? Nenhum também, tanto que pôde se manifestar em todos os momentos e se contrapor a todas as imputações de modo a **exercer lididamente seu direito constitucional de opor-se às acusações feitas**.

Concretamente, como dito antes, a recorrente teve a possibilidade de se defender de TODOS os atos apontados, independentemente de os dispositivos terem sido correta ou incorretamente apostos no AI, tanto que acostou duas peças recursais rebatendo pormenorizadamente a acusação fiscal, além de diversas outras manifestações nos autos no curso do procedimento investigatório.

Desse modo, a rejeição da preliminar é medida que se impõe.

Postos os fatos e argumentos, passo ao mérito.

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

Para melhor visualização, reproduz-se o lançamento de IRPJ (fls. 9), destacando que o de CSLL, observada sua tipicidade e enquadramento legal, tem a mesma conformação:

CUSTO DOS BENS VENDIDOS E/OU SERVIÇOS PRESTADOS
INFRAÇÃO: CUSTOS NÃO COMPROVADOS

Custos não comprovados, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
03/05/2013	222.125,00	75,00

Enquadramento Legal

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

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 289, 290, 292 e 300 do RIR/99

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

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

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

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

O mesmo Sérgio de Iudícibus, José Carlos Marion e Elias Pereira, in “Dicionário de Termos de Contabilidade”, Atlas – SP – 2ª Ed., conceituam que *“despesa, em sentido restrito, representa a utilização ou consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas. O que caracteriza a despesa é o fato de ela tratar de expirações de fatores de serviços, direta ou indiretamente relacionados com a produção ou a venda do produto (serviço) da entidade”*.

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

Mas, ressalva o autor, *“todas as despesas, por definição, são incorridas como parte necessária da operação de geração de receitas. Isto não quer dizer, porém, que sempre haverá receita; pode haver despesa sem receita dela resultante”*.⁴

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

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

⁴ HENDRIKSEN, E. S. e VAN BREDÁ, M. F. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Ed. Atlas, 1999 – pg. 237.

Para o International Accounting Standards Board – IASB, despesas são *“diminuições dos benefícios econômicos de um determinado período contábil, que ocorrem por meio da saída ou esgotamento dos ativos, ou da ocorrência de passivos, que resultem na diminuição do patrimônio líquido, sem ser considerada a distribuição de dividendos aos proprietários”*⁵.

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

Confirmando esta concepção, Kam (1986) sustenta que *“despesas são reduções no valor dos ativos ou aumento no valor das exigibilidades, devido à utilização de bens e serviços das operações principais ou centrais da entidade”*.⁶

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

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

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

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

No compêndio “Normas e Práticas Contábeis no Brasil”⁷, os autores, referenciando-se a pronunciamento do IBRACON sobre a matéria⁸, assinalam que *“despesas*

⁵ IASB – International Accounting Standards Board. Framework for the preparation and presentation of financial, 1989 – pg. 24

⁶ KAM, Vernon. Accounting theory. New York, John Wiley & Sons, 1986

⁷ FIPECAFI – ARTHUR ANDERSEN – Atlas – SP - 1990 – pg. 431

correspondem a decréscimos no ativo ou acréscimos no passivo, reconhecidos e medidos em conformidade com princípio de contabilidade, resultantes dos diversos tipos de atividade e que possam alterar o patrimônio líquido”.

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

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

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

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

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

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

§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser

⁸ IBRACON- Instituto Brasileiro de Contadores. Princípios Contábeis. São Paulo : Atlas, 1994 – pg. 113

elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários. [\(Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007\)](#)

§ 6º As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas. [\(Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007\)](#)

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

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

Quanto a isso, inexistem dúvidas.

Todavia, indubitável também que tais dispêndios têm que estar suportados por documentos hábeis, idôneos e contemporâneos aos fatos, de forma a permitir que as despesas sejam alocadas em contrapartida à receita e componham o resultado final de uma sociedade, exigência que aparece não apenas na legislação fiscal⁹, mas do mesmo modo na regulação contábil imposta pelo Conselho Federal de Contabilidade mediante a **RESOLUÇÃO CFC N.º 1.330/2011** (DOU de 22.03.2011), assim redigida no que interessa:

Documentação contábil

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

⁹ Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977

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

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

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

28. Os documentos em papel podem ser digitalizados e armazenados em meio magnético, desde que assinados pelo responsável pela entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado, devendo ser submetidos ao registro público competente.

No mesmo sentir, a jurisprudência:

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

I.II) DO CASO CONCRETO –GLOSA DE CUSTOS/DESPESAS -IRPJ

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

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

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

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

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

Para fixar e ressaltar:

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

Assim, se a pessoa jurídica suportar “*decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída ou redução de ativos ou incrementos em passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição de resultado ou de capital aos proprietários da entidade*” certamente estará diante do conceito de **DESPESAS** (consoante o Comitê de Pronunciamentos Contábeis), porém sua contraposição perante terceiros e principalmente aos órgãos estatais responsáveis pela aferição de sua regularidade formal e material deverá estar revestida de todos os requisitos implícita ou explicitamente alinhavados pela lei, doutrina, jurisprudência e normas reguladoras da ciência contábil.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Na jurisprudência do CARF:

IRPJ E CSLL. CUSTOS OU DESPESAS COMPROVADOS. DEDUTIBILIDADE

São dedutíveis os custos e as despesas que, pela sua própria natureza se relacionam com as atividades operacionais da empresa, desde que estejam devidamente escrituradas e comprovadas com documentação adequada a efetiva necessidade e realização. (Ac. 1401-007.141 – sessão de 14/08/2024)

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

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

É do que se passa a tratar.

Como visto nos autos, o Fisco apontou que o procedimento fiscal foi programado por equipe especial instalada para verificar denúncia do Ministério Público Federal referente à “Operação Calicute” e constatou que, ao ser examinada a escrituração contábil digital (ECD) da contribuinte, identificou-se um pagamento realizado em 03/05/2013 à empresa Paxos Participações Ltda., no valor de R\$ 222.125,00, contabilizado como custo.

Intimada a contribuinte a comprovar as operações ou as causas que teriam dado origem ao pagamento, limitou-se a apresentar cópia da nota fiscal de serviços eletrônica nº 4, emitida em 24/12/2013 pela empresa PAXOS ENERGIA LTDA., CNPJ 10.934.109/0001-50, no valor de R\$ 250.000,00, indicando, por sua vez, no campo destinado à discriminação dos serviços, a informação “Serviços de Assessoria”.

Nessa linha, conforme entendimento do Fisco, corroborado pela decisão de 1º Grau, somente a nota fiscal apresentada pela contribuinte, desacompanhada de cópia de contrato de firmado ou outros elementos que comprovassem a efetiva prestação dos serviços de “assessoria”, foi considerada insuficiente para a comprovação requerida, especialmente à vista da evidência de falta de empregados lotados na empresa prestadora de serviços (verificada em consulta aos dados da GFIP da mesma), do não atendimento às intimações fiscais pela sua sócia gerente e ainda da constatação de que teriam ocorrido fatos na Paxos que não seriam usuais de uma pessoa jurídica (fls. 32/33).

Esses “fatos não usuais”, conforme o Relatório de Verificação Fiscal (fls. 25/36) teriam sido observados a partir da leitura de um termo de declarações constante nos autos do processo judicial nº 5039475-50.2015.4.04.7000, em trâmite na 13ª Vara Federal de Curitiba (fls. 8 do RVF) onde se mostra evidenciado que a empresa Paxos foi citada em uma oitiva de João Augusto Rezende Henriques - CPF nº 495.612.197-00, procedida perante os procuradores da Força

Tarefa “Operação Lava Jato”, durante a qual ele, aliás, teria informado, inclusive, ser cônjuge de Luciana Tavares Pinto (sócia gerente da empresa Paxos).

Em contraparte, a contribuinte assenta que, ao contrário do alegado no relatório de verificação fiscal, existiriam provas robustas que atestariam a assessoria prestada pela PAXOS e por João Carlos França na condução e concretização do negócio; que pela natureza do serviço prestado, não teria havido a necessidade de formalização de um contrato escrito entre as partes; que mesmo sem a existência de um documento formal e escrito, ao longo da concretização do projeto, os representantes da GÁS VERDE sempre teriam contado com a orientação e a assessoria de João Carlos França e do suporte técnico dado pela PAXOS.

Mais, que a inexistência de um instrumento formal não desnaturaria a relação contratual estabelecida com a PAXOS, sobretudo em razão de o serviço ter sido efetivamente prestado de forma satisfatória, culminando na assinatura do referido contrato de fornecimento de biogás.

Postos os fatos e os argumentos das partes, ao voto.

É inquestionável na seara administrativa, especificamente no que tange à legislação do IRPJ e da CSLL, que a comprovação da necessidade, ususalidade e normalidade das despesas que tenham como origem “prestação de serviços” é a mais difícil de ser feita, justamente pelo caráter abstrato de que se reveste e subjetivismo do que foi avençado e efetivamente prestado.

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

**DESPESAS COM SERVIÇOS. NÃO
COMPROVAÇÃO.INDEDUTIBILIDADE.**

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

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

**DESPESAS OPERACIONAIS. AUSÊNCIA DE
COMPROVAÇÃO.GLOSA.**

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

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

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

A todo este arcabouço probatório exigido, ousou imprimir mais um: a comprovação de que os valores contratados e pagos tenham correlação lógica com o mercado no qual se inserem os trabalhos intelectuais contratados, ou seja, a delimitação natural que rege as relações humanas e profissionais, não sendo lícito entender, ainda que a recorrente tenha alegado que o autuante “presumiu, indevidamente, que, diante de tais fatos, a **PAXOS** não teria prestado serviços à **GÁS VERDE**, desconsiderando por completo a idônea Nota Fiscal nº 4 apresentada nos autos e entendendo que a **GÁS VERDE** não comprovou a respectiva despesa, o que não pode ser admitido, (...) desconsiderando por completo a idônea Nota Fiscal nº 4 apresentada nos autos e entendendo que a **GÁS VERDE** não comprovou a respectiva despesa, o que não pode ser admitido” (RV fls. 1000/1001), que a simples juntada de nota fiscal tenha esse perfil probatório.

Como dito atrás, a nota fiscal, em caso de ser emitida para amparar operações com bens corpóreos, faz parte de um rol documental que permite aferir a efetiva realização do negócio mercantil; porém, em casos de “serviços” de assessoria, SÓ ela NÃO atesta que o serviço foi prestado (pelos motivos já elencados antes neste voto), principalmente quando referido documento sequer se dá ao mínimo cuidado de explicitar que tipo de assessoria irá realizar, em que área, especificidade, segmento ou departamento.

Veja-se (fls. 250):

J NITEROI DRF

Usuário: 10.934.109/0001-50 - NFS-e - NOTA CARIOCA - Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro

12/13

PREFEITURA DA CIDADE DO RIO DE JANEIRO
SECRETARIA MUNICIPAL DE FAZENDA
NOTA FISCAL DE SERVIÇOS ELETRÔNICA - NFS-e
- NOTA CARIOCA -

201312241093410900015010934109000150

PRESTADOR DE SERVIÇOS
 Inscrição Municipal: 0.447.625-3 Inscrição Estadual: —
 CPF/CNPJ: 10.934.109/0001-50
 Nome/Razão Social: PAXOS ENERGIA LTDA
 Nome Fantasia:
 Endereço: AVN JORN RICARDO MARINHO 360, SALA 249 - BARRA DA TIJUCA - CEP: 22631-350
 Município: RIO DE JANEIRO UF: RJ E-mail: —
 Tel.: (021)26920197

TOMADOR DE SERVIÇOS
 Inscrição Municipal: 0.458.425-2 Inscrição Estadual: —
 CPF/CNPJ: 11.131.464/0001-53
 Nome/Razão Social: GAS VERDE S/A
 Endereço: RUA DA ASSEMBLEIA 10, SALA 1503 - CENTRO - CEP: 20011-901
 Município: RIO DE JANEIRO UF: RJ E-mail: —
 Tel.: 2122220460

DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS
 Serviços de Assessoria

Número de Nota: 00000004
 Data e Hora de Emissão: 24/12/2013 17:07:34
 Código de Verificação: G14D-BZHV

Fl. 180

Ou seja, cabe ao contribuinte, nestes casos, cercar-se de toda a documentação que permita demonstrar ao Fisco a efetiva realização dos serviços que teriam sido contratados e aos quais a nota fiscal se refere.

Concretamente, deveria existir contrato demonstrando QUAL serviço foi acordado, qual a forma de pagamento, validade, duração, penalidades por descumprimento, etc., cláusulas básicas de qualquer instrumento contratual, além de relatórios, informações, troca de mensagens, agenda de eventuais reuniões, enfim, procedimentos comerciais corriqueiros e que não demandam maiores esforços para serem comprovados e juntadas as provas correspondentes (desde que, óbvio, existam!).

Ora, intimada diversas vezes durante o curso do procedimento fiscal a apresentar o exigido pelo Fisco, a recorrente quedou-se silente, apenas entregando a já citada nota fiscal.

Neste sentido, o RVF (fls.28):

Por meio dos Termos de Intimação Fiscal nº 1, nº 3 e nº 5, intimamos a Gás Verde a apresentar o(s) contrato(s), o(s) relatório(s) técnico(s), e/ou quaisquer outros documentos que comprovassem as operações ou as causas que deram origem ao pagamento efetuado.

Em resposta a empresa se limitou a apresentar cópia da Nota Fiscal de Serviços Eletrônica nº 4, cujo prestador de serviços vem a ser a PAXOS ENERGIA LTDA, CNPJ 10.934.109/0001-50,

Nesse cenário, não há como não validar o trabalho fiscal, escorreitamente realizado, tendo sido oportunizado à contribuinte, em diversas vezes, apresentar os documentos exigidos.

Não o fez.

Posteriormente, já em fase processual-administrativa, do mesmo modo a recorrente manteve-se inerte, embora entre a data da ciência dos lançamentos (21/11/2018 – fls. 40) e a deste julgamento (novembro/2024), tenham se passado mais de 2.000 dias!

Como bem pontuado pela decisão recorrida, “*tratando-se de supostos serviços de assessoria, especialmente em área técnica, deve-se esperar que a nota fiscal, para fins de comprovação junto ao Fisco, venha acompanhada de contrato e relatório profissional detalhado, com nome do profissional que o confeccionou ou se responsabilizou pelo seu conteúdo, sua qualificação e vínculo com a empresa prestadora de serviços. A mera apresentação de nota fiscal cujo conteúdo não exhibe descrição minimamente razoável dos serviços, desacompanhada de contrato celebrado entre as partes ou outros elementos, não se afigura capaz de conferir certeza jurídica à operação a que se refere, especialmente diante de circunstâncias que possam ensejar dúvidas quanto à sua existência, revelando-se, assim, insuficiente para a comprovação da efetividade dos serviços adquiridos*”. (Ac. DRJ – fls. 975).

Assim, nego provimento ao RV e mantenho o lançamento de Imposto de Renda por glosa de custos/despesas não comprovadas.

I.III) DO CASO CONCRETO - DOS LANÇAMENTOS REFLEXOS DE CSLL

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

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

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

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

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

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

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

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

Pelos motivos expostos, em relação a este item – “glosa de custos/despesas - CSLL” –, nego provimento ao recurso voluntário, mantendo o lançamento.

II - DOS LANÇAMENTOS DE IRRF – PAGAMENTOS SEM CAUSA

Neste tópico, entendeu o Fisco (RVF – fls. 33):

Além do IRPJ e da CSLL, ante a não comprovação da efetiva prestação do serviço e de ter havido efetivo pagamento, cabe também o lançamento de ofício do IRRF, conforme determina o artigo 674, §1º; §2º; e §3º, do RIR/99, que dispõe que:

Referido dispositivo regulamentar tem com base legal o artigo 61, da Lei nº 8.981/1995, *verbis*:

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

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

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

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

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

Irresignada a recorrente refutou o trabalho fiscal neste tópico, pelos mesmos motivos já reproduzidos, ou seja, que o serviço foi prestado e existe nota fiscal comprobatória.

Além disso, requer “caso não acolhidos os argumentos acima para a reforma total do v. acórdão recorrido – o que se admite apenas a título argumentativo –, deve ser reduzida a multa lançada

no Auto de Infração de IRRF, no valor de R\$ 89.704,32 (oitenta e nove mil, setecentos e quatro reais e trinta e dois centavos), correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) do valor do tributo apurado (R\$ 119.605,76), com a reforma parcial do entendimento da DRJ. Ora, não é razoável nem proporcional que a Recorrente seja penalizada com uma multa de tamanho valor, muito próximo do valor do próprio tributo cobrado, sobretudo diante da demonstração da origem do pagamento efetuado à PAXOS. A aplicação da penalidade de multa nestes patamares, lançada com base em presunções e premissas que não são condizentes com a verdade material, fere de morte o princípio constitucional da proporcionalidade, norteador do direito administrativo e do direito tributário pátrios”. (RV – fls. 1009).

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

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

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

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

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

Desse modo, não há que se falar em “penalização” nem que poderia se estar diante de uma dupla tributação, a primeira pela glosa das despesas tidas como desnecessárias ou não comprovadas, a segunda pelos pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado. Nem se alegue, no mesmo tom, que o documento adotado pelo Fisco seria o mesmo e isso poderia levar à sua invalidação por duplicidade.

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

Em outro dizer, uma situação é a indedutibilidade da despesa por não ser necessária, usual, normal e não restar comprovada (artigo 299, do RIR/1999). Outra, o pagamento que se fez nesta mesma operação e que se revelou sem qualquer causa, sem comprovação de sua

finalidade e foi direcionado a empresas utilizadas apenas como canal para o recebimento destes recursos, caso incontestado dos autos (artigo 61, da Lei nº 8.981/1995).

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

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

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

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

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

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

A propósito:

IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. EXIGÊNCIA CUMULADA COM IRPJ E CSSL APURADOS

EM FACE DA GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS CONSIDERADAS INIDÔNEAS. CABIMENTO.

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

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

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

Ano-calendário: 2009, 2010

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

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

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

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

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

Acórdão nº 9101-002.605, de 15/03/2017 ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF Ano-calendário: 2004, 2005 LANÇAMENTO REFLEXO DO IRPJ. IMPOSTO DE

RENDA NA FONTE. PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS E/OU SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU SUA CAUSA.

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

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

Súmula CARF nº 114

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

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

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

Já acerca do reclamo da defesa de que a multa de ofício no patamar de 75%, “*fere de morte o princípio constitucional da proporcionalidade, norteador do direito administrativo e do direito tributário pátrios*”, cabe destacar que referida penalidade deve obrigatoriamente ser aplicada em lançamentos derivados de procedimentos fiscais, na forma do disposto na Lei nº 9.430/1996, corretamente aplicada pelo Auditor Fiscal nos autos em questão, com redação à época dos fatos:

Art. 44. *Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

Como visto do dispositivo transcrito, para a aplicação da multa no patamar de 75% basta a constatação, em procedimento de ofício, de infração à legislação tributária da qual

resulte falta de recolhimento do tributo ou contribuição por parte da contribuinte. E é exatamente este o caso aqui tratado.

Esclareça-se que, igualmente ao atrás exposto, por estarem devidamente fundamentadas as exigências, não cabe a este órgão administrativo perquirir de sua constitucionalidade, dado este controle não ser da alçada dos órgãos administrativos, mas sim, exclusivamente, do Poder Judiciário, nos termos do art. 102, incisos I, “a” e III, “b” e § 1º, da Constituição Federal.

A respeito, Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Concluindo, a multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN.

Nego provimento ao RV em relação a este tópico (IRRF).

CONCLUSÃO

Por tudo o que se expôs e se relatou, e o que mais consta dos autos, encaminho meu voto no sentido de, i) **afastar** a preliminar de nulidade e cerceamento de defesa por indeferimento de prova testemunhal; ii) **afastar** a preliminar de inconsistências no TVF e falta de motivação para lavratura dos autos de infração; e, iii) **no mérito**, negar provimento ao recurso voluntário, mantendo integralmente os lançamentos de IRPJ/CSLL e IRRF.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Relator