



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15983.720177/2019-03
ACÓRDÃO	1401-007.358 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DISTRIBUIDORA AUTOMOTIVA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015

DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO COMPROVADAS. GLOSA.

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

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. REDUÇÃO LEGAL.

De se reduzir o percentual da multa qualificada ao patamar de 100%, por força da aplicação do princípio da retroatividade benigna, em decorrência da inovação legislativa trazida pela Lei nº 14.689/2023.

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

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

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2014, 2015

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

Sujeitam-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas

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

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2014, 2015

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE ADMINISTRADORES. INFRAÇÃO À LEI. PROVA.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial aos recursos voluntários para, tão somente, reduzir o percentual da multa qualificada ao patamar de 100%, por força da aplicação do princípio da retroatividade benigna, em decorrência da inovação legislativa trazida pela Lei nº 14.689/2023. Vencidos os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva e Andressa Paula Senna Lísias que davam provimento em maior extensão, afastando, também, a multa isolada incidente sobre estimativas pagas a menor.

Assinado Digitalmente

Cláudio de Andrade Camerano – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Gustavo de Oliveira Machado (substituto integral), Andressa Paula Senna Lísias e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário apresentado pela Interessada e pelo Responsável Solidário Sr. José Álvaro Sardinha, em face da decisão de primeira instância ter julgado improcedente a Impugnação de ambos, nos termos do Acórdão de nº 03-90.591 proferido pela 2ª Turma da DRJ/BSB em 03 de abril de 2020.

Por bem resumir toda a situação ocorrida no presente processo, reproduzo a seguir o relatório que consta na decisão recorrida.

[Início do relatório da decisão recorrida]

Relatório

Contra a contribuinte DISTRIBUIDORA AUTOMOTIVA S/A, em epígrafe, foram lavrados autos de infração, com exigência de IRPJ, CSLL, multas isoladas, IRRF, contribuição para o PIS e Cofins, no valor total de R\$ 12.009.618,04, já incluídos multa de ofício de 150% e juros de mora, relativo a fatos geradores ocorridos nos anos de 2014 e 2015.

Foi também incluído no polo passivo da obrigação tributária, na condição de responsável solidário, nos termos do art. 135, III, do CTN – Código Tributário Nacional, o Senhor JOSÉ ÁLVARO SARDINHA, CPF nº 006.320.938-11, diretor da fiscalizada.

I. DO PROCEDIMENTO FISCAL

Reporto-me ao Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 14.414/14.579, por meio do qual os agentes fiscais detalham todo o procedimento de auditoria.

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

Esclarecem que, no referido TVF, trataram somente dos procedimentos realizados e das infrações constatadas pela Fiscalização relacionadas às pessoas jurídicas ALFACOM S/A (doravante ALFACOM), SAN MARINO COMERCIAL IMPORTADORA LTDA (doravante SAN MARINO), Q1 IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA LTDA (doravante Q1) e CLARO ADVOGADOS ASSOCIADOS (doravante CLARO ADVOGADOS), que **não** prestaram serviços ou **não** venderam produtos/mercadorias para a fiscalizada.

Destacam os agentes fiscais:

“5. Já foi realizado encerramento parcial da presente fiscalização, sendo lavrado Auto de Infração referente aos fatos geradores do ano-calendário 2013, controlado pelo processo administrativo 10845.724719/2018-99. No âmbito desse

auto de infração (ano calendário 2013), foram constatadas infrações referentes à aquisição simulada de mercadorias e serviços da ALFACOM e da CLARO ADVOGADOS. A fiscalizada pagou os tributos decorrentes das aquisições simuladas da ALFACOM, e impugnou a exigência relativa à simulação de aquisição de serviços da CLARO ADVOGADOS. Esse processo foi julgado em 14 de junho de 2019 pela DRJ/Brasília, que concluiu pela procedência do lançamento, mantendo a responsabilidade tributária de JOSÉ ALVARO SARDINHA e excluindo parcialmente a responsabilidade tributária de SALVADOR SARDINHA. Foram interpostos Recursos Voluntários, que aguardam julgamento no CARF.

6. O procedimento fiscal ora em curso será encerrado TOTALMENTE.”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Foram identificadas mais de 20 (vinte) empresas com essa finalidade; entre essas empresas, encontram-se a ALFACOM, a SAN MARINO, a Q1 e a CLARO ADVOGADOS.

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

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

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

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

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

As empresas que se beneficiaram do esquema doravante serão denominadas CLIENTES; e as empresas que emitiram notas fiscais inidôneas, apenas, como NOTEIRAS.

Eis as operações do esquema:

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

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

(3) Os recursos recebidos do CLIENTE eram distribuídos pelas NOTEIRAS a várias pessoas: a) empresas partícipes do esquema – inexistentes de fato, controladas pelos operadores GABRIEL e LUIZ CARLOS (além de seus empregados e pessoas ligadas a eles); b) pessoas físicas

ligadas ao próprio CLIENTE (por exemplo, esposa do presidente da empresa); c) saques em espécie; e d) outros;

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

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

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

Foram ainda realizadas diligências e fiscalizações para a análise das transações da ALFACOM, da SAN MARINO, da Q1, da REPOX AMBIENTAL E COMERCIAL, IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA e da CLARO ADVOGADOS.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Destacam que outras situações como a descrita ocorreram.

A seguir, as autoridades fiscais passam à análise de como tal serviço era operacionalizado nos anos de 2014 e 2015. A análise é feita separadamente, para cada uma das empresas que emitiram notas fiscais fraudulentas contra a fiscalizada (DISTRIBUIDORA).

I.1. DAS TRANSAÇÕES COM A SAN MARINO

Informa a Fiscalização que:

(1) A SAN MARINO é empresa que teve seu CNPJ baixado de ofício por inexistência de fato, nos termos da representação contida no processo 10845.721484/2019-64;

(2) A baixa foi fundamentada principalmente no item 1 da alínea “e” do inciso II do art. 29 da IN RFB nº 1.634, que prevê a baixa de ofício nos casos de empresa utilizada exclusivamente emissão de documentos fiscais relativos a operações fictícias;

(3) A SAN MARINO emitiu exclusivamente notas fiscais de mercadorias inexistentes;

(4) O titular da empresa nos termos de seu contrato social, sr. JULIO CESAR SABINO, é interposta pessoa, e a empresa é de fato controlada por GABRIEL e LUIZ CARLOS D’AFONSECA CLARO.

(5) Todos os supostos fornecedores das mercadorias que a SAN MARINO teria vendido à DISTRIBUIDORA são inexistentes de fato;

(6) Não havia como a SAN MARINO ter vendido para a DISTRIBUIDORA mercadorias que nunca adquiriu de fato.

I.2. DAS TRANSAÇÕES COM A ALFACOM

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

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

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

Em resumo, (1) a ALFACOM vendeu o produto CAIXAS DE PAPELÃO para a DISTRIBUIDORA, no valor total de R\$ 370.792,50, no ano de 2014; e (2) a ALFACOM supostamente comprou 324 mil unidades caixas de papelão de dois fornecedores diferentes.

Após analisar cada um desses fornecedores, a Fiscalização constatou (resumo):

Fornecedor SAN MARINO COMERCIAL IMPORTADORA LTDA:

a) emitiu notas fiscais referentes a 348 mil unidades de caixas de papelão em 03/2014, no valor de R\$ 254.113,50;

b) vendeu à ALFACOM nesse período COLA, ENGRADADO e FILME, no valor total de R\$ 129.427,50;

c) a SAN MARINO era empresa inexistente de fato, cujos supostos fornecedores também eram inexistentes de fato; sendo assim, a SAN MARINO não poderia ter fornecido à ALFACOM mercadorias que não adquiriu;

Fornecedor REPOX AMBIENTAL E COMERCIAL, IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA:

a) emitiu notas fiscais referentes a 202 mil unidades de caixas de papelão em de 01/2014 a 03/2014, no valor de R\$ 613.795,50;

b) de acordo com o seu contrato social, apesar de contar com reduzidíssimo quadro de funcionários, atuaria nos mais diversos ramos, como, por exemplo, construção civil, prestação de serviços de limpeza, manutenção (até de aeronaves), consultoria, comércio varejista etc;

c) mesmo com imensa gama de atributos, não tem como escopo o fornecimento de caixas de papelão;

d) em diligência realizada, a Fiscalização manteve contato com CARLOS PEREIRA, que informou, em síntese, que emitia notas fiscais a pedido de terceiros, particularmente de um sr. Chamado “ALBERTO CARTAXO”;

e) segundo o relato do Sr. CARLOS PEREIRA, *“as mercadorias NUNCA transitaram pela REPOX, ou melhor, NUNCA foram sequer verificadas em relação à sua existência e trânsito; o único papel desempenhado pela REPOX era a emissão de notas fiscais dessas mercadorias, “serviço” pelo qual recebia uma comissão por essa intermediação, pois, conforme relatou, isso era feito pois ALBERTO CARTAXO não possuía licença nem empresa formalizada para tais operações¹⁰. Em verificações posteriores, verificamos que o sr. “ALBERTO CARTAXO” nunca existiu; CARLOS PEREIRA citou esse nome para não citar os mentores reais do esquema”;*

f) ressalta a Fiscalização:

“111.7. Apesar de ser empresa operacional, a REPOX foi utilizada para a emissão e NF sem lastro, fornecidas a pedido de terceiros (não identificados por CARLOS PEREIRA). Na análise do material apreendido na Operação Descarte pudemos constatar que os referidos “terceiros” eram os operadores LUIZ CARLOS e GABRIEL, conforme passaremos a demonstrar.

111.8. No material apreendido na CLARO ADVOGADOS consta uma imensa gama de documentos da REPOX, documentos esses que não deveriam ter relação com

este escritório advocatício. Além disso, constam e-mails que comprovam a atuação dos operadores LUIZ CARLOS e GABRIEL e sua proximidade com a REPOX.

111.9. Dentre os documentos apreendidos no escritório da CLARO advogados encontra-se um, denominado “PLANILHA GABRIEL”, que apresenta o quanto a REPOX havia faturado para diversas empresas, e a seguir colacionamos algumas das NFe relacionadas na listagem (também apreendidas nesse mesmo local). Infere-se que essa listagem era o controle que GABRIEL tinha sobre o que deveria ser faturado pela REPOX e quem seriam os destinatários. Não haveria razão para GABRIEL ter controle sobre o que a REPOX teria faturado para essas empresas as quais, a princípio, ele não teria nenhum vínculo; em verdade, essa seria uma informação que diria respeito apenas às partes envolvidas caso se tratasse de uma transação comercial “normal”.”

g) todas as mercadorias supostamente vendidas pela REPOX à ALFACOM teriam sido fornecidas pelas empresas ALCIJA COMERCIO DE PRODUTOS QUIMICOS LTDA – EPP e ALCIGREY M.C. DOS SANTOS – EPP;

h) a ALCIGREY não tinha qualquer possibilidade de ter fornecido mercadorias de fato;

i) quanto à ALCIJA, de acordo com os bancos de dados da RFB, a abertura da empresa ocorreu em 23/03/2013, e atualmente encontra-se com sua inscrição no CNPJ na condição de INAPTA, por também deixar de entregar, nos últimos 5 anos, as declarações obrigatórias a serem enviadas ao Fisco;

j) a ALCIJA é empresa localizada no Município de Araci/BA, situada na Rua José Pinheiro, S/N;

k) devido à falta de identificação da numeração do imóvel em que se encontraria a sua sede, foi impossível à Fiscalização fazer a consulta no aplicativo *Google Maps*, que identificaria o imóvel onde se localiza;

l) nas únicas 4 (quatro) notas fiscais eletrônicas em que a ALCIJA constou como destinatária, ou seja, que seria adquirente de produtos/mercadorias, nos anos de 2013 e 2014, os produtos adquiridos não mantêm correlação com os que constam nas notas fiscais emitidas contra a SAN MARINO:

m) nos bancos de dados da Receita Federal, a entrega da DIPJ relativa ao ano-calendário de 2013 como inativa, ou seja, a própria ALCIJA declarou que no ano de 2013 não era empresa operacional e, nos anos seguintes, não entregou a DIPJ ou a DASN, caso fosse optante pelo Simples Nacional;

n) a ALCIJA tampouco enviou GFIP de qualquer período, ou seja, jamais teve qualquer funcionário;

o) não consta, nos extratos bancários da REPOX, nenhum pagamento à ALCIJA;

Conclui, então, a Fiscalização que a ALCIJA não forneceu mercadorias à REPOX; ou seja, os supostos fornecedores da REPOX são empresas inexistentes de fato, e jamais adquiriram as mercadorias supostamente revendidas; é dizer, como a REPOX não adquiriu tais mercadorias, a REPOX não forneceu mercadorias para a ALFACOM.

Em síntese, segundo o Fisco, todos os supostos fornecedores das mercadorias que a ALFACOM teria vendido à DISTRIBUIDORA são inexistentes de fato ou, no caso da REPOX, admitiu a prática de emissão de documentos fiscais fraudulentos mediante o pagamento de comissão.

I.3. DAS TRANSAÇÕES COM A Q1

Informa a Fiscalização que:

(1) A Q1 é empresa que teve seu CNPJ baixado de ofício por inexistência de fato, nos termos da representação contida no processo 10845.721486/2019-53;

(2) A baixa foi fundamentada principalmente no item 1 da alínea “e” do inciso II do art. 29 da IN RFB nº 1.634, que prevê a baixa de ofício nos casos de empresa utilizada exclusivamente emissão de documentos fiscais relativos a operações fictícias;

(3) A Q1 emitiu exclusivamente notas fiscais de mercadorias inexistentes;

(4) O titular da empresa, nos termos de seu contrato social, sr. ADRIANO CALIXTO, é interposta pessoa, e a empresa é de fato controlada por GABRIEL e LUIZ CARLOS DAFONSECA CLARO;

(5) A Q1 teria vendido o produto CAIXA DE PAPELÃO para a DISTRIBUIDORA, no valor total de R\$ 123.565,00;

(6) Em relação às mercadorias supostamente fornecidas da Q1 para a DISTRIBUIDORA, a Q1 as teria adquirido somente de três fornecedores, a saber: (1) SATURNO COMERCIAL E IMPORTADORA LTDA; (2) REPOX AMBIENTAL E COMERCIAL, IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA; e (3) RESINAX ATACADO LTDA;

(7) Ocorre que a SATURNO é empresa inexistente de fato, que nunca foi destinatária de qualquer nota fiscal de mercadoria; sendo assim, jamais poderia ter fornecido mercadorias à Q1;

(8) A REPOX, conforme já destacado, é empresa que admitiu ter emitido documentos fiscais fraudulentos, mediante o pagamento de comissão, e cujos fornecedores de tais mercadorias também são inexistentes de fato; sendo assim, jamais poderia ter fornecido mercadorias à Q1;

(9) Já a RESINAX é empresa cuja abertura deu-se em 12/09/2014 (um mês antes de supostamente fornecer mercadorias para a Q1), e atualmente encontra-se com sua inscrição no CNPJ na condição de INAPTA, por também deixar de entregar, nos últimos 5 anos, as declarações obrigatórias a serem enviadas ao Fisco;

(10) A RESINAX, empresa localizada no Município de Santo Estevão/BA, informou estar situada à Rua Antonio Carlos, 23; entretanto, não foi possível à Fiscalização localizar esse logradouro no mapa do município;

(11) A RESINAX não foi destinatária de nenhuma nota fiscal eletrônica referente a aquisição de mercadorias;

(12) A Fiscalização não identificou entrega de DIPJ da RESINAX de qualquer período, nem essa empresa era optante do Simples Nacional;

(13) A RESINAX tampouco enviou GFIP de qualquer período, ou seja, jamais teve qualquer funcionário;

(14) Não consta, nos extratos bancários da Q1, nenhum pagamento à RESINAX.

Concluem, então, os auditores-fiscais que:

(1) A Q1 era empresa que foi utilizada, comprovadamente, por LUIZ CARLOS CLARO e seu filho GABRIEL para emissão de notas fiscais fraudulentas;

2) Todas as aquisições das mercadorias supostamente revendidas à DISTRIBUIDORA foram realizadas junto a empresas inexistentes de fato ou que, no caso da REPOX, admitiram a emissão de documentos fiscais fraudulentos mediante pagamento de comissão; sendo assim, não havia como a Q1 ter vendido para a DISTRIBUIDORA mercadorias que nunca adquiriu de fato;

3) A DISTRIBUIDORA não realizou aquisições de mercadorias das diversas empresas controladas de fato por LUIZ CARLOS CLARO e GABRIEL CLARO, pois, conforme já detalhado, ao se rastrear a cadeia de fornecimento dessas supostas mercadorias, encontram-se somente empresas inexistentes de fato, sem capacidade operacional;

4) Há uma evolução na utilização das noteiras; em 2014, inicialmente é utilizada a noteira ALFACOM (fevereiro e março de 2014); em julho de 2014, é utilizada a SAN MARINO; a qual, em setembro do mesmo ano, é substituída pela Q1, revelando que tais empresas têm vida efêmera, característica comum de empresas inexistentes de fato.

I.4. DAS TRANSAÇÕES COM A CLARO ADVOGADOS

Em procedimento de auditoria semelhante ao efetuado em relação às transações da DISTRIBUIDORA com a ALFACOM, a SAN MARINO e a Q1, a Fiscalização promoveu a análise das transações (aquisição de serviços) da DISTRIBUIDORA com a CLARO ADVOGADOS, inclusive a análise da movimentação financeira desta.

Informam os agentes fiscais que, ao longo dos anos de 2013 e 2014, a CLARO ADVOGADOS emitiu notas fiscais de serviço contra a DISTRIBUIDORA no valor total de R\$ 34.361.278,06, sendo que o valor líquido pago à CLARO foi de R\$ 32.248.059,45.

Os serviços supostamente prestados pela CLARO ADVOGADOS seriam a defesa administrativa, perante a Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT), órgão da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo que julga administrativamente os autos de infração e imposição de multa (AIIM) relativos a ICMS, lavrados no Estado de SP.

Aduzem os auditores-fiscais que, especificamente no mês de fevereiro de 2014, a DISTRIBUIDORA efetuou, para esse fim (referente ao AIIM nº 3.067.126-7), três pagamentos à CLARO ADVOGADOS, que, por sua vez, emitiu duas notas fiscais de R\$ 2.500.000,00 e uma de R\$ 2.706.399,48.

Além dos valores acima, a CLARO ADVOGADOS emitiu nota fiscal de serviço de R\$ 320 mil (valor líquido pago, em 12/05/2015, de R\$ 300.320,00) contra a DISTRIBUIDORA, referente a acompanhamento de inquéritos junto à Polícia Federal.

A Fiscalização, após analisar esse pagamento, referente aos inquéritos policiais, constatou que os serviços prestados foram faturados em 2016.

Segundo os agentes fiscais, dos cinco inquéritos citados, três já estavam em vias de arquivamento quando o contrato foi supostamente assinado, e outros advogados, não relacionados à CLARO ADVOGADOS, participaram dos inquéritos.

Além disso, um dos cinco inquéritos já foi objeto de outra nota fiscal, em 2016.

Ressalta o Fisco que a empresa DISTRIBUIDORA não apresentou, além do contrato com a CLARO ADVOGADOS, nenhum outro documento que comprovasse a prestação do serviço de acompanhamento de inquéritos junto à Polícia Federal.

Já em relação aos pagamentos vinculados ao citado AIIM, a Fiscalização promove semelhante análise para, ao final, concluir que os pagamentos

efetuados pela DISTRIBUIDORA à CLARO ADVOGADOS em maio de 2015 não se referiram a serviços efetivamente prestados pela CLARO ADVOGADOS.

Prosseguindo na análise dos pagamentos dos serviços relativos ao AIIM nº 3.067.126-7, os agentes fiscais analisam as transações financeiras subsequentes aos pagamentos pela suposta prestação de serviço.

Conclui a Fiscalização, em síntese, que os pagamentos recebidos pelos supostos serviços relativos ao cancelamento do AIIM nº 3.067.126-7 foram utilizados, ato contínuo, para quitar os mútuos celebrados entre DISTRIBUIDORA e CLARO ADVOGADOS, em transferências que totalizaram R\$ 6.765.223,01.

Destacam os autuantes que o fato de os valores recebidos pela CLARO ADVOGADOS, em relação aos mútuos celebrados, terem sido quase que integralmente transferidos para diversas empresas inexistentes de fato, dificulta o seu rastreamento; não obstante, asseveram que a única conclusão possível é que os pagamentos efetuados pela DISTRIBUIDORA à CLARO ADVOGADOS, em fevereiro de 2014, não se referiram a serviços efetivamente prestados.

I.5. DOS LANÇAMENTOS TRIBUTÁRIOS

Nesse cenário, informam as autoridades fiscais que promoveram as glosas das aludidas despesas/custos, referentes aos anos-calendário de 2014 e 2015, cujos valores foram apurados tomando como base os lançamentos contábeis referentes a despesas e custos de serviços e mercadorias que não tiveram sua materialidade comprovada, com reflexos na apuração do IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica e CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Em relação às supostas aquisições de mercadorias da ALFACOM, SAN MARINO e Q1, em que a DISTRIBUIDORA as registrou na conta do Ativo “728 MERCADORIAS PARA REVENDA” (conta analítica da conta sintética “8017 – ESTOQUES”), informa a Fiscalização que os valores dessa conta eram mensalmente transferidos para a conta do Ativo “458 – ESTOQUE FINAL”, e posteriormente lançados como custo na conta “424 - CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS”. Sendo assim, foram glosadas dessa conta as notas fiscais constantes no Anexo “Glosas – Mercadorias – DAL 2014 e 2015.pdf”

Já em relação a aquisição de supostos serviços da CLARO ADVOGADOS, informa a Fiscalização que os valores eram lançados como despesa, na conta de resultado “951 - SERVS. TERCS. – ADVOCATÍCIO”, conta analítica agrupada na conta “8058 – DESPESAS COM TERCEIROS”. Sendo assim, foram glosados dessa conta os lançamentos constantes no Anexo “Glosas – Contabilidade CLARO 2014 e 2015.pdf”

Informam também os agentes fiscais que a empresa fiscalizada, nos anos-calendário de 2014 e 2015, optou pelo Lucro Real Anual, razão pela qual deveria recolher, mensalmente valores de IRPJ sobre a base de cálculo estimada, ou efetuar balanço ou balancete de suspensão ou redução se quisesse deixar de fazê-lo. A contribuinte fez esta segunda opção, ou seja, determinou a base de cálculo do imposto de renda com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução.

Destacam que, como os valores das notas fiscais emitidas pelas pessoas jurídicas ALFACOM, SAN MARINO, Q1 e CLARO ADVOGADOS foram deduzidos indevidamente como custos/despesas na apuração (com base em balanços ou balancetes de suspensão ou redução) do Imposto de Renda mensal por Estimativa e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido mensal por Estimativa, nos anos-calendário de 2104 e 2015, as bases de cálculo mensal do IRPJ e da CSLL estimativa foram recompostas.

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

Ainda, considerando que a empresa fiscalizada se creditou de PIS/Cofins nas aquisições da ALFACOM, SAN MARINO e Q1 os agentes fiscais procederam à glosa do valor total de R\$ 6.118,08, a título de PIS, e de R\$ 28.180,23, a título de Cofins, gerando débitos de PIS/Cofins de valor idêntico.

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

I.6. DA MULTA QUALIFICADA

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

I.7. DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO DIRETOR

Reiteram os auditores-fiscais que o farto conjunto probatório demonstra que a DISTRIBUIDORA adquiriu mercadorias e serviços fictícios da ALFACOM, SAN MARINO, Q1 e CLARO ADVOGADOS (sendo que todas as pessoas jurídicas são controladas por LUIZ CARLOS DAFONSECA CLARO).

Asseveram que a contratação da CLARO ADVOGADOS e a aquisição de mercadorias da ALFACOM, SAN MARINO e Q1 só poderia ocorrer, no âmbito da DISTRIBUIDORA, com o conhecimento e aval de seus diretores.

Conclui a Fiscalização que as evidências não deixam dúvida de que JOSÉ ALVARO SARDINHA foi o principal responsável pela contratação dos serviços da organização capitaneada por LUIZ CARLOS e GABRIEL CLARO.

Para os autores do procedimento fiscal, os contratos assinados e os pagamentos autorizados não deixam dúvida de que JOSÉ ALVARO SARDINHA atuou dolosamente para que a DISTRIBUIDORA fosse cliente contínua do esquema, razão pela qual o incluiu no polo passivo da obrigação tributária, na condição de responsável solidário, nos termos do art. 135, III, do CTN – Código Tributário Nacional.

II. DA IMPUGNAÇÃO

II.1. DA IMPUGNAÇÃO DA CONTRIBUINTE DISTRIBUIDORA AUTOMOTIVA S/A

Cientificada dos autos de infração em 27/11/2019 (fl. 14.725), e irresignada, a contribuinte DISTRIBUIDORA AUTOMOTIVA S/A apresentou a impugnação de fls. 14.786/14.848, em 23/12/2019 (fl. 14.783), por meio da qual oferece, em síntese, as seguintes razões de defesa.

Inicia a impugnante informando que, com relação à acusação de aquisição fictícia de mercadorias, decidiu pagar os valores atuados nos presentes autos de infração, conforme comprovante de pagamento e memória de cálculo que anexa.

II.1.1. DAS RAZÕES DE MÉRITO

Destaca que recebeu a notícia da suposta inidoneidade do escritório Claro Advogados com bastante surpresa, não sendo de seu conhecimento a suposta falta de capacidade operacional ou mesmo seu envolvimento em "esquema" de emissão de notas fiscais fraudulentas.

Afirma que ingressou com uma ação civil de responsabilização contra o escritório Claro Advogados.

Alega, todavia, a suplicante que a Fiscalização absteve-se de verificar se efetivamente as conclusões da Operação Descarte seriam aplicáveis ao relacionamento existente entre a ela e o escritório Claro Advogados.

Assevera que a Fiscalização não logrou êxito em comprovar, em momento algum, a participação da impugnante em dito "esquema", objeto de análise no âmbito da Operação Descarte.

Afirma que os únicos e-mails juntados ao processo enviados pelo Sr. José Sardinha, diretor da impugnante, são datados de 2011 e 2012, período também anterior ao período ora atuado, e referem-se tão somente a pedido de aquisição de mercadorias.

Sustenta que tais elementos foram indevidamente utilizados para fazer conexões com as alegações da Fiscalização, quando, na verdade, nem mesmo se referem ao período base da autuação, de modo que a sua análise não permite se chegar à mesma conclusão da Fiscalização a respeito da não prestação dos aludidos serviços.

Destaca a suplicante que, para tentar enquadrá-la como parte desse "esquema", a Fiscalização afirma que parte dos pagamentos realizados ao escritório Claro Advogados, em decorrência da prestação de serviços jurídicos, teria retornado à impugnante por meio da sociedade denominada Alfacom e pelo próprio escritório Claro Advogados.

Alega, contudo, que os valores recebidos pela impugnante da Alfacom e do escritório Claro Advogados se referem à liquidação de empréstimos que foram realizados entre o escritório Claro Advogados e a impugnante, ao longo nos anos de 2011 a 2015.

Ressalta que, no curso da relação contratual de serviços jurídicos, o escritório Claro Advogados, a partir de um determinado momento, passou a exigir que a Impugnante lhe antecipasse os honorários de êxito que faria jus caso a decisão final fosse favorável, na medida em que decisões intermediárias favoráveis iam sendo proferidas.

Assevera que, de acordo com os contratos de prestação de serviços celebrados, os honorários de êxito somente seriam devidos no caso de decisão final favorável à impugnante, razão pela qual o escritório Claro Advogados requereu que fosse aberta linha de crédito ao próprio escritório.

Afirma que, em face da relação de confiança que se estabeleceu com a banca de advogados, bem como do interesse da impugnante na continuidade da qualidade dos serviços jurídicos, aceitou-se viabilizar a pleiteada linha de crédito.

Anexa documentação com vistas a comprovar que os empréstimos foram objeto de contrato formal entre as partes, tendo sido devidamente

contabilizados pela impugnante, bem assim que houve o recolhimento do Imposto sobre Operações Financeiras, na modalidade crédito ("IOF/Crédito") incidente sobre tais empréstimos.

Destaca também que, conforme parecer técnico que anexa, elaborado por peritos independentes, é possível verificar na contabilidade da impugnante a existência de duas saídas de caixa: (i) uma referente ao pagamento dos honorários advocatícios devidos à Claro e (ii) uma referente ao empréstimo de valores ao escritório Claro Advogados e à Alfacom. Por seu turno, conforme o mesmo parecer técnico, haveria somente uma entrada de valores pagos pela Alfacom e pelo escritório Claro Advogados, que corresponderia à liquidação dos empréstimos.

Assevera a suplicante que a Fiscalização pautou-se em mera presunção quanto à falsidade ideológica dos contratos de prestação de serviços firmados com o escritório Claro Advogados e às notas fiscais relacionadas aos serviços prestados por essa sociedade e que desconsiderou, sem apresentar justificativa, toda a documentação comprobatória da efetiva prestação dos serviços por ela apresentada durante o período de fiscalização.

Afirma que, com base nas informações trazidas pelas próprias autoridades fiscais, nos contratos de empréstimo, e no parecer técnico apresentado, não restam dúvidas de que não pode subsistir a alegação da Fiscalização no sentido de que os valores pagos ao escritório Claro Advogados a título de honorários advocatícios retornavam à impugnante por meio de pagamentos realizados pela Alfacom e pelo próprio escritório Claro Advogados especialmente pelo fato de que se comprovou que jamais houve duas saídas de caixa e duas entradas correspondentes.

Alega que a acusação fiscal, de que a impugnante teria participado de esquema de emissão de notas fiscais inidôneas, é insubsistente pois os contratos de mútuo firmados somente se referiam a antecipação dos honorários de êxito, como admitido pela própria Fiscalização.

Nesse cenário, sustenta a impugnante que o procedimento fiscal violou o princípio da verdade material e o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, caracterizando vício material insanável, impondo-se o reconhecimento da nulidade do lançamento.

Afirma a suplicante:

“60. É incontestável a utilização de presunções por parte da fiscalização nas justificativas apresentadas para afirmar a falsidade ideológica do contrato e respectivas notas fiscais, tais como (i) a alegação de que “o histórico de Luiz Carlos e Gabriel como fornecedores de notas fiscais fraudulentas e, em particular, a realização de “simulação” de “projetos” de R\$ 300 mil” comprovariam que não

foram prestados serviços pelo escritório Claro Advogados no âmbito dos inquéritos policiais, (ii) a alegação de que os valores recebidos a título da prestação de serviços teriam sido escoados para sociedades inexistentes de fato, e (iii) a alegação de que não faria sentido o escritório Machado Meyer não receber honorários de êxito referente a processo que atuou parcialmente.”

Alega que o histórico de Luiz Carlos e Gabriel como fornecedores de notas fiscais fraudulentas, analisado no âmbito da Operação Descarte, não pode ser utilizado como elemento de prova de que a prestação dos serviços de assessoria jurídica prestados pelo escritório Claro Advogados não teria ocorrido.

Indaga a impugnante: *“como é possível que se fundamente um auto de infração com uma análise de cunho totalmente subjetivo quanto o termo “não poderia ser coincidência”?! Ou mesmo com base no “histórico de Luiz Carlos e Gabriel como fornecedores de notas fiscais fraudulentas”?”*

Afirma que não cabe à Fiscalização valorar onde determinada sociedade deve investir/transferir seus recursos, essa valoração nem mesmo cabe à sociedade que efetua o pagamento pela prestação de serviços.

Indaga a suplicante: *“Como se pode admitir que um tomador de serviços seja penalizado, ou mesmo autuado, sob a alegação de que os serviços contratados não foram prestados, com base no fato de que a sociedade prestadora de serviços aplicou ou transferiu o dinheiro recebido a sociedades inexistentes de fato?”*

Destaca que os valores pagos ao escritório Claro Advogados se referiam a honorários de êxito, que são notoriamente superiores aos honorários pagos a título de pró-labore, baseados nas horas efetivamente incorridas pelos profissionais ou fixados no início dos trabalhos. Além disso, somente são devidos ao escritório que, ao final do processo, tenha obtido êxito em anular o crédito tributário.

Ressalta que não cabe à Fiscalização a valoração de qual seria o valor devido ao escritório Machado Meyer. O não pagamento de honorários de êxito ao escritório Machado Meyer decorre, em especial, do fato de que a impugnante rescindiu o contrato de prestação de serviços advocatícios anteriormente firmado com aquele escritório Machado Meyer e constituiu os advogados subcontratados do escritório Claro Advogados como procuradores nos autos do processo administrativo de ICMS.

Nesse cenário, para a suplicante, restou comprovada a causa dos pagamentos realizados pela DISTRIBUIDORA ao escritório Claro Advogados, e afastada a imputação de falsidade dos contratos de prestação de serviços (tanto com relação ao AIIM de ICMS nº 3.067.126-7, quanto com relação aos cinco inquéritos policiais) por estar pautada em meras presunções, devendo, por isso, ser afastada a glosa das

despesas realizadas, bem como cancelado o lançamento do crédito tributário de IRRF, com fundamento no artigo 61, da Lei nº 8.981/1995.

II.1.2. DAS DEMAIS RAZÕES DE DEFESA

Em outra linha de argumentação, apresenta a impugnante as seguintes alegações.

a) da incompatibilidade da cobrança do IRRF sobre pagamentos sem causa com a exigência de IRPJ em decorrência da glosa desses pagamentos

Alega a suplicante que a incidência do IRRF nos moldes do artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 está reservada àquelas situações em que o Fisco comprova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, o que não teria ocorrido no presente caso, pois os pagamentos feitos pela impugnante destinaram-se à Claro para o pagamento de honorários advocatícios.

Assevera que, mesmo que houvesse tal comprovação, a aplicação do referido dispositivo legal deverá ser afastada quando a mesma hipótese que ensejaria a incidência do IRRF sobre os pagamentos sem causa também resultar em lavratura de auto de infração para cobrança do IRPJ e CSLL decorrentes da glosa de despesas com esses pagamentos.

Sustenta que, por ter o IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995, essencialmente, caráter de penalidade pecuniária, não se pode admitir a concomitância da aplicação da multa de ofício qualificada (150%) e da “penalidade” de 35% do IRRF, conforme lançamento efetuado pela Fiscalização, sob pena de se punir duplamente o contribuinte por uma mesma conduta.

Cita doutrina que teria encampado esse entendimento.

Desenvolve raciocínio no sentido de, ainda que não se entenda que o IRRF à alíquota de 35% corresponde a uma penalidade, a única interpretação cabível seria de que o IRRF nesse caso seria antecipação dos tributos devidos pelo beneficiário.

Ressalta que, quando o imposto de renda é mera antecipação do imposto de renda devido, não se pode exigir referido tributo da fonte pagadora após encerrado o ano-calendário, já que por mais que a fonte seja responsável pela retenção e recolhimento, o contribuinte do imposto continua sendo o beneficiário dos rendimentos.

Conclui que o IRRF cobrado da impugnante trata-se de antecipação dos tributos devidos pelo escritório Claro Advogados, e, conseqüentemente, (i) nos termos do Parecer Normativo nº 01/2002, o IRRF somente poderia ser cobrado da Impugnante até o momento em que o escritório Claro Advogados estivesse obrigado a declarar o recebimento de tais valores; (ii) no mínimo, deveria ter sido

comprovado que os valores pagos pela Impugnante ao escritório Claro Advogados não foram tributados por essa última sociedade.

b) da impossibilidade da cobrança do IRRF com base no artigo 74 da Lei nº 8.383/1991

Ressalta a impugnante que, muito embora a Fiscalização, durante todo o TVF, tenha sustentado que o escritório Claro Advogados não efetuou nenhuma prestação de serviços à DISTRIBUIDORA, os agentes fiscais promovem cobrança subsidiária, no tocante à exigência do IRRF à alíquota de 35%, com base em outro fundamento legal.

Isso porque os Auditores-Fiscais sustentam, no TVF (item 255), que os pagamentos feitos pela DISTRIBUIDORA ao escritório Claro Advogados também estariam sujeitos à incidência do IRRF, “**supondo, por hipótese, que a Claro Advogados de fato tivesse prestado o serviço de acompanhamento de inquéritos policiais**”, na medida em que se configurariam como benefícios indiretos concedidos aos dirigentes da impugnante.

Alega a suplicante que a imposição alternativa do IRRF, na forma como pretendida pelos agentes fiscais, não pode subsistir, pois não podem restar dúvidas quanto aos fatos que ensejaram o lançamento do crédito tributário.

Segundo a impugnante: (i) ou bem a Fiscalização conseguiu comprovar, por meio de todas as provas em direto admitidas, que não houve a prestação dos serviços pelo escritório Claro Advogados, não sendo cabível a cobrança do IRRF, tal como perpetrada nos presentes autos de infração, (ii) ou bem houve a prestação dos serviços e o IRRF seria devido com fulcro no artigo 74 da Lei nº 8.383/1991.

Para a suplicante, ainda que se admitisse que o Fisco poderia realizar o lançamento de forma alternativa, o lançamento do IRRF devido pelo pagamento de benefícios indiretos também não poderia prevalecer, pois a própria Fiscalização identificou os beneficiários dos supostos benefícios indiretos, que seriam os diretores indiciados nos inquéritos policiais.

Destaca, por fim, a impugnante que, caso prevaleça o entendimento de que os serviços foram prestados pelo escritório Claro Advogados no âmbito dos inquéritos policiais e que os valores pagos a ele se caracterizam como benefícios indiretos aos diretores, não há como subsistir a glosa de despesas, bem como a imposição da multa qualificada de 150%, porque a remuneração dos diretores constitui despesa usual, normal e necessárias às atividades da empresa.

c) da ausência de comprovação de conluio, fraude ou simulação - descabimento da multa qualificada

Sustenta a impugnante que, para que se caracterizem as hipóteses que suportam a imposição de multa qualificada, é necessária a concreta demonstração, por parte da Fiscalização, do intuito do contribuinte de ludibriar o Fisco sobre a realidade dos fatos, a comprovação do ato fraudulento e do dolo, não bastando o uso de meras presunções, comparações ou suposições.

Cita doutrina e jurisprudência administrativa que compartilham esse entendimento.

Assevera que, como já teria demonstrado na presente defesa, o entendimento da Fiscalização quanto à suposta falsidade ideológica dos contratos e das notas fiscais, fundamento para a imputação da sonegação, baseia-se, em presunção simples, não tendo a Fiscalização comprovado a falsidade ideológica dos contratos e das notas fiscais.

Alega a impugnante que cumpriu todas as suas obrigações acessórias, informando os pagamentos ora questionados e respectivas deduções em seus documentos fiscais e contábeis e, inclusive, atendendo prontamente a todas as solicitações e questionamentos formulados pela Fiscalização.

Aduz que as autoridades fiscais em momento algum comprovaram a alegação de que a impugnante já sabia da inidoneidade e da falta de capacidade operacional do escritório Claro Advogados.

Ressalta que, até o presente momento, o escritório Claro Advogados não foi declarado inapto, inidôneo ou mesmo inexistente, estando, inclusive com situação cadastral ativa perante a Receita Federal, conforme demonstra o comprovante de inscrição e situação cadastral - CNPJ, que anexa, bem assim, a referida sociedade de advogados segue devidamente inscrita e ativa nos quadros da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB).

Assim, caso sejam mantido os lançamentos dos créditos tributários de IRPJ, CSLL e IRRF, requer que, ao menos, ser afastada a qualificação da multa de ofício, ante sua aplicação fundamentada em mera presunção.

d) da impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício qualificada

Sustenta a impugnante que a cobrança de juros sobre as multas carece de fundamento legal, porque, no seu entender, o parágrafo 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, em consonância com o artigo 161 do CTN, é claro ao restringir a incidência dos juros de mora apenas sobre o valor do tributo (principal) lançado.

Após promover a análise das normas pertinentes ao tema, conclui a suplicante que, conforme autorizado pelo próprio artigo 161 do Código Tributário Nacional, há lei dispendo de modo diverso, alterando a forma de cálculo dos juros

de mora, que passaram a ser cobrados apenas sobre os tributos e contribuições sociais, o que obviamente não incluiria eventuais multas aplicadas sobre os mesmos.

Nesse sentido, cita precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Requer, assim, o cancelamento da cobrança de juros sobre a multa de ofício qualificada.

e) da inaplicabilidade da multa isolada

Sustenta a impugnante que a exigência da multa isolada de 50% após o encerramento do período de apuração mostra-se incompatível com o lançamento de ofício realizado pela Fiscalização. Cita precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Ademais, para a suplicante, ao exigir tal penalidade cumulativamente com a imposição da multa de ofício, a autoridade lançadora está punindo a contribuinte com a imposição de dupla penalidade pela mesma infração, verificando-se de forma cristalina o tão repudiado *bis in idem*.

Nesse sentido, cita precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ)

Requer, assim, o cancelamento da cobrança de multa isolada aplicada em razão da falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, durante o ano-calendário de 2013.

II.1.3. Do pedido de perícia

Requer, ao final, na hipótese de manutenção do lançamento, a realização de perícia para se averiguar se, de fato, houve o retorno dos pagamentos feitos ao escritório Claro Advogados a título de honorários advocatícios, bem como se não houve nenhuma prestação de serviços do escritório Claro Advogados à impugnante.

Formula quesitos.

II.2. DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO JOSÉ ÁLVARO SARDINHA

Cientificado dos autos de infração em 27/11/2019 (AR de fl. 14.732), e irrisignado, o Senhor JOSÉ ÁLVARO SARDINHA apresentou a impugnação de fls. 15.078/15.095, em 20/12/2019 (fl. 14.735), por meio da qual oferece, em síntese, as seguintes razões de defesa.

Alega o suplicante que, para fundamentar a atribuição de sua responsabilidade solidária sobre a incidência tributária de fatos ocorridos nos anos-

calendário de 2014 e 2015, as autoridades fiscais reportaram-se a fatos praticados pelo impugnante no ano-calendário de 2010.

Assevera que nenhum dos aludidos fatos supostamente ocorridos nos anos-calendário de 2007 a 2013 podem ser suficientes para embasar a responsabilização solidária referente aos fatos supostamente incorridos em 2014 e 2015.

Afirma que a Fiscalização limitou-se à presunção, ou mesmo à intuição, de que o impugnante teria aprovado pagamentos irregulares nos anos-calendário de 2014 e 2015, simplesmente porque assinou contratos e aprovou pagamentos em anos-calendário anteriores.

Sustenta que, caso os agentes fiscais tivessem adotado procedimentos de diligência, inerentes ao poder de fiscalização, teriam verificado que a contratação dos aludidos fornecedores ou seus respectivos pagamentos nunca foi objeto de nenhuma conduta objetiva do impugnante, e, portanto, tais pagamentos ainda que fossem efetivamente ilegítimos nunca foram objeto de conhecimento do impugnante, muito menos de sua aprovação.

Alega o impugnante não poderá ser responsabilizado pelo crédito tributário oriundo deste processo administrativo, eis que (1) a acusação fiscal, na parte que se refere aos pagamentos efetuados ao Claro Advogados para acompanhamento de inquéritos policiais, é nula por deficiência na capitulação legal; (2) não há certeza e liquidez do lançamento, em violação ao disposto no art. 142 do CTN; (3) não há como imputar responsabilidade solidária ao caso concreto; e (4) não há comprovação de conluio, fraude ou simulação, o que levaria ao descabimento da multa qualificada.

Assevera que há uma evidente contradição no próprio TVF sobre qual é a acusação fiscal, pois, inicialmente alega-se que os serviços não foram prestados; posteriormente, a acusação fiscal passa a ser de que alguns pagamentos constituíram "remuneração indireta" do ora impugnante.

Afirma que, caso o impugnante tivesse sido intimado para apresentar documentos e informações para refutar as alegações acima, teria demonstrado que nunca atuou com infração à lei ou ao estatuto social, devendo ser afastado os requisitos para atribuição de responsabilidade solidária previstas no art. 135, III do CTN; além disso, demonstraria que os serviços foram efetivamente prestados, como se depreende, por exemplo, da petição apresentada por Claro Advogados para fins de defesa perante os inquéritos policiais.

Discorre, a seguir, sobre a utilização da presunção no processo tributário e sobre os princípios da segurança jurídica e da tipicidade cerrada.

Cita precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, bem assim de doutrina, que perfilharam o entendimento de que tais princípios têm plena aplicação no processo administrativo.

Reitera que a Fiscalização em nenhum momento comprovou o agir doloso, a existência de vontade do impugnante em agir com má-fé, e afirma que o impugnante está sendo responsabilizado de forma solidária tão somente por ter sido integrante da Diretoria.

Reporta-se aos ensinamentos de Maria Rita Ferragut, no sentido de que, para que se tenha a caracterização da responsabilidade a que alude o art. 135, III, do CTN, mostra-se essencial a presença de dois elementos: (1) elemento pessoal, que diz respeito ao sujeito que deu azo à ocorrência da infração, sendo essencial que seja sujeito que possua poder de decisão; e (2) elemento fático, consubstanciado na conduta que implique excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Ressalta que, em caso análogo, o CARF já afastou a responsabilidade do administrador da sociedade.

Conclui no sentido de que, para que o auto de infração pudesse ser mantido, seria necessário que a Fiscalização comprovasse por meios diretos (e não presuntivos), a ocorrência de simulação, ou seja, o "conluio", o intuito de fraudar o fisco, por parte do impugnante.

Por essa razão, no seu entender, o afastamento da multa qualificada e a exoneração da responsabilidade do impugnante são medidas que se impõem.

Requer, ao final, seja julgado integralmente insubsistente o auto de infração e afastada a responsabilidade tributária solidária, com o consequente cancelamento integral da sujeição passiva do impugnante.

É o relatório.

[Término do relatório da decisão recorrida]

DO VOTO DA DECISÃO RECORRIDA

EMENTAS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014, 2015

DESPESAS COM SERVIÇOS NÃO COMPROVADAS. GLOSA.

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

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

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

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

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

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

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

LANÇAMENTO DECORRENTE.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2014, 2015

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

Sujeitam-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiro ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, ainda que esse pagamento resulte em redução do lucro líquido da empresa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014, 2015

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE ADMINISTRADORES. INFRAÇÃO À LEI. PROVA.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014, 2015

PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

A Interessada foi cientificada em 05 de junho de 2020 da decisão recorrida, mas já tinha apresentado Recurso Voluntário em 29 de maio de 2020, no qual, na sua essência, repete as argumentações trazidas na Impugnação.

O Responsável Solidário foi cientificado em 04 de junho de 2020 da decisão recorrida, mas já tinha apresentado Recurso Voluntário em 29 de maio de 2020, no qual, na sua essência, repete as argumentações trazidas na Impugnação.

Por intermédio de despacho da unidade de origem, ambos sujeitos passivos ratificaram o recurso apresentado.

É o relatório do essencial

VOTO

Conselheiro **Cláudio de Andrade Camerano**, Relator

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do Recurso Voluntário da Interessada e do Responsável Solidário, deles se conhece.

O Recurso Voluntário apresentado pela contribuinte e pelo Responsável Solidário constituem-se em repetições dos argumentos utilizados em sede de impugnação, os quais foram detalhadamente apreciadas pelo julgador *a quo*. Uma ou outra reclamação quanto ao desfecho dado pela decisão recorrida, na realidade reflete o mesmo argumento, mas com uma outra roupagem, sem interferência no resultado do julgamento.

A decisão recorrida analisou todos os itens da Impugnação, conduzindo seu voto com absoluta segurança e de acordo com a legislação tributária, de forma que a adoto como razão de decidir.

Com relação à eventuais reclamações dos Recorrentes, notadamente de que a documentação não teria sido apreciada de forma apropriada, basta uma atenta leitura do Termo de Verificação Fiscal e da decisão recorrida para se constatar o criterioso trabalho fiscal e o voto exarado.

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

Desta maneira, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§ 1º O relator deverá formalizar o acórdão no prazo de quinze dias, contado da movimentação dos autos para essa atividade.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

DO VOTO DA DECISÃO RECORRIDA

Voto

Julgador MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS - Relator

As impugnações apresentadas pela contribuinte (1) DISTRIBUIDORA AUTOMOTIVA S/A e pelo diretor (2) JOSÉ ÁLVARO SARDINHA, são tempestivas, razão pela qual delas tomo conhecimento.

Primeiramente, cabe consignar que o procedimento fiscal de que tratam os presentes autos é **continuação de procedimento fiscal anterior**, que foi encerrado parcialmente, e que resultou na lavratura de autos de infração referentes a fatos geradores do ano-calendário de 2013, cujo crédito tributário é controlado pelo processo administrativo 10845.724719/2018-99.

No âmbito daquele procedimento fiscal (ano-calendário de 2013), foram constatadas infrações referentes à aquisição simulada de mercadorias e serviços da ALFACOM e da CLARO ADVOGADOS. A fiscalizada pagou os tributos decorrentes das aquisições simuladas da ALFACOM, e impugnou a exigência relativa à simulação de aquisição de serviços da CLARO ADVOGADOS.

Instaurado o litígio parcial naquele processo (10845.724719/2018-99), sobreveio decisão desta mesma Turma de Julgamento, que concluiu pela procedência do lançamento, mantendo a responsabilidade tributária de JOSÉ ALVARO SARDINHA e excluindo parcialmente a responsabilidade tributária de SALVADOR SARDINHA, conforme Acórdão nº 03-85.324, de 14/06/2019.

I. DA IMPUGNAÇÃO DA CONTRIBUINTE DISTRIBUIDORA AUTOMOTIVA S/A

I.1. DAS RAZÕES DE MÉRITO

Conforme constou do relatório, trata o presente caso de glosas de custos e de despesas, referentes aos anos-calendário de 2014 e 2015, cujos valores foram apurados tomando como base os lançamentos contábeis referentes a custos e despesas, de mercadorias e de serviços, que não tiveram sua materialidade comprovada.

Com efeito, segundo os Auditores-Fiscais, a fiscalizada (DISTRIBUIDORA) adquiriu mercadorias e serviços fictícios, de empresas sem funcionamento real, tendo como consequência a redução indevida de seu lucro, com reflexos na apuração do IRPJ e CSLL, e a geração créditos inidôneos relativos às contribuições para o PIS e COFINS não cumulativos (também há exigências de multas isoladas e IRRF).

Referidas empresas - ALFACOM, SAN MARINO, Q1 e CLARO ADVOGADOS -, consoante acusação fiscal, **não** venderam produtos/mercadorias ou **não** prestaram serviços para a fiscalizada.

Cientificada dos lançamentos, a contribuinte houve por bem **não se insurgir** quanto à acusação fiscal de aquisição fictícia de mercadorias, na medida em que decidiu promover o pagamento da parte do crédito tributário correspondente à aludida glosa de custos (mercadorias supostamente adquiridas da ALFACOM e outras).

A presente **impugnação**, portanto, é **parcial**, uma vez que a contribuinte, por conveniência, se insurge apenas quanto à acusação de apropriação de despesas com serviços fictícios (supostamente prestados pela CLARO ADVOGADOS).

Preliminarmente, cabe ressaltar que nas autuações de IRPJ e de CSLL, em razão de glosa de despesas, é irrelevante o fato de o beneficiário ter ou não oferecido à tributação os valores recebidos, se não é possível identificar sequer as causas dos pagamentos, muito menos saber se eram relativos a despesas lícitas e necessárias às atividades da impugnante e a manutenção da respectiva fonte produtora.

Assim, não há amparo legal para assegurar que o simples pagamento e a contabilização dos valores consignados em notas fiscais são suficientes para comprovar as despesas que se pretenda deduzir da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

O RIR/99, em seu artigo 299, dispõe sobre o que são as despesas operacionais necessárias e as usuais que podem ser deduzidas na apuração do lucro da empresa. Veja-se:

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).

§ 2º 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).

Por outro lado, há que se destacar que a determinação do lucro real está sujeita à verificação pela autoridade tributária, assim compreendido o exame de despesas e receitas, que extrapola, inclusive, os limites fisco/contribuinte, alcançando mesmo documentos produzidos por terceiros, conforme se verifica na dicção do art. 276, do RIR/99, verbis:

Art. 276. A determinação do lucro real pelo contribuinte esta sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova, observado o disposto no art. 922 (Decreto-Lei 1.598, de 1977, art 9º).

Pois bem.

Em sua peça de defesa, a impugnante sustenta, em síntese, que a Fiscalização (1) pautou-se em mera presunção quanto à falsidade ideológica dos contratos de prestação de serviços firmados com o escritório Claro Advogados e às notas fiscais relacionadas aos serviços prestados por essa sociedade; e (2) desconsiderou, sem apresentar justificativa, e cometendo diversos equívocos em sua análise, toda a documentação comprobatória da efetiva prestação dos serviços por ela apresentada durante o período de fiscalização.

Não assiste razão à suplicante.

Muito embora os agentes fiscais possam ter feito certas afirmações que não encontrem respaldo em documentos, fato é que o conjunto probatório produzido pela Fiscalização, durante o bem elaborado trabalho de auditoria, levam à indubitável conclusão de que os aludidos serviços são fictícios, uma vez que, comprovadamente, não foram prestados pela CLARO ADVOGADOS.

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

Em diversos e-mails, é possível verificar que os envolvidos no esquema usavam o termo “projeto” para descrever a operação de emissão de notas fiscais fraudulentas e subsequente devolução de valores.

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

Frise-se que o relacionamento entre a DISTRIBUIDORA e os CLARO vem de período anterior ao fiscalizado e, diferentemente do que sugeriu a impugnante, continuou durante o período fiscalizado.

Por outro lado, muito embora a suplicante, por conveniência, repita-se, tenha optado por **não se insurgir** quanto à acusação fiscal de aquisição fictícia de mercadorias da ALFACOM e demais empresas, não há como deixar de frisar o fato de que estas empresas tiveram o seu CNPJ baixado de ofício por inexistência de fato, uma vez que incidiram na hipótese de empresa utilizada exclusivamente para emissão de documentos fiscais relativos a operações fictícias.

Isso porque as estreitas relações entre a ALFACOM e os CLARO, bem assim as relações entre a ALFACOM e a fiscalizada (DISTRIBUIDORA), foram esmiuçadas pelo agente fiscais,

que lograram demonstrar que (1) a ALFACOM emitiu exclusivamente notas fiscais de mercadorias inexistentes, pelo menos de 2012 em diante; e (2) o titular da ALFACOM, nos termos de seu estatuto social - Sr. MARCUS RICCHETTI -, é interposta pessoa; e (3) a empresa ALFACOM é de fato controlada pelos operadores GABRIEL e LUIZ CARLOS DAFONSECA CLARO.

Também demonstrou a Fiscalização uma clara evolução na utilização das noteiras; em 2014, inicialmente é utilizada a noteira ALFACOM (fevereiro e março de 2014); em julho de 2014, é utilizada a SAN MARINO; a qual, em setembro do mesmo ano, é substituída pela Q1, revelando que tais empresas têm vida efêmera, característica comum de empresas inexistentes de fato.

Pois bem.

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

A documentação carreada aos autos pelos Auditores-Fiscais permite, indubitavelmente, concluir que **a CLARO ADVOGADOS nunca prestou serviços de fato para a DISTRIBUIDORA.**

Os contratos firmados entre a CLARO ADVOGADOS e a DISTRIBUIDORA foram **simulados, ideologicamente falsos**; criados apenas para dar uma justificativa verossímil para o pagamento de vultosas somas da DISTRIBUIDORA para a CLARO ADVOGADOS.

Em síntese, os agentes fiscais constataram que: (1) LUIZ CARLOS, titular da CLARO ADVOGADOS, e GABRIEL CLARO (seu filho) são os reais controladores de fato de diversas empresas inexistentes de fato; (2) a CLARO ADVOGADOS foi contratada e recebeu vultosa quantia para atuar em inquéritos policiais e em processo administrativo em que comprovadamente nunca atuou; (3) a movimentação financeira da CLARO ADVOGADOS é totalmente incompatível com a de um escritório de advocacia real; e (4) os pagamentos recebidos pela CLARO ADVOGADOS eram distribuídos para diversas empresas inexistentes de fato, para, em seguida, parte dos recursos retornar ao caixa da DISTRIBUIDORA ou para o pagamento de despesas pessoais de SALVADOR SARDINHA, diretor da empresa.

A Fiscalização, em seu minucioso trabalho de auditoria, detalhou as seguintes constatações, que se encontram devidamente corroboradas por documentos, os quais foram juntados ao Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 14.414/14.579.

I.1.1. DA ASSESSORIA JURÍDICA EM INQUÉRITOS POLICIAIS

Conforme constou do relatório, a empresa DISTRIBUIDORA não apresentou, além do contrato com a CLARO ADVOGADOS, **nenhum outro documento** que comprovasse a prestação do serviço de acompanhamento dos mencionados 5 (cinco) inquéritos junto à Polícia Federal.

Veja-se.

(1) O contrato foi datado de 05 de dezembro de 2014, e foi assinado por JOSÉ ALVARO SARDINHA, diretor da DISTRIBUIDORA, tendo como testemunha SALVADOR SARDINHA, ex-diretor da empresa.

(2) A empresa não apresentou quaisquer documentos referentes a essa prestação de serviço; tão somente o contrato.

(3) Em relação ao Inquérito Policial (IP) nº 0925/2014-1, a consulta pública do sítio do Ministério Público Federal informa que o mesmo foi tombado sob o nº único de processo 0005270- 42.2015.4.03.6181:

- a consulta pública do referido processo na Justiça Federal de São Paulo indica que nenhum advogado atuou no referido processo, cujo arquivamento foi solicitado pelo MPF e deferido pelo Juiz;

- informações obtidas junto ao Departamento da Polícia Federal indicam que o referido inquérito já tinha sido encerrado em 15 de outubro de 2014 (ou seja, dois meses antes da assinatura do contrato com a CLARO ADVOGADOS), sendo que ALVARO SARDINHA já tinha sido ouvido e constituído defensor.

(4) Em relação ao Inquérito Policial (IP) nº 2823/2013-1, a consulta pública do sítio do Ministério Público Federal informa que o mesmo foi tombado sob o nº único de processo 0015207- 13.2014.4.03.618:

- a consulta pública do referido processo na Justiça Federal de São Paulo indica que o arquivamento foi solicitado pelo MPF e deferido pelo Juiz;

- a advogada que teria atuado no inquérito é “BARBARA SALGUEIRO DE ABREU”; que à época atuava no “MORAES PITOMBO ADVOGADOS”;

- informações obtidas junto ao Departamento da Polícia Federal indicam que o referido inquérito já tinha sido encerrado em 6 de novembro de 2014 (ou seja, um mês antes da assinatura do contrato com a CLARO ADVOGADOS), sendo que ALVARO SARDINHA já tinha sido ouvido e constituído defensor;

- o defensor constituído por JOSE ALVARO era ORTELIO VIEIRA MARREIRO, o qual, à época, era sócio da A. ALVES E O. VIEIRA SOCIEDADE DE ADVOGADOS, CNPJ 08.704.273/0001-29, não tendo relação com a CLARO ADVOGADOS.

Contações semelhantes foram feitas pelos agentes fiscais, em relação aos **demais** inquéritos policiais.

Portanto, todo o escopo probatório produzido pela Fiscalização evidencia que a **CLARO ADVOGADOS não prestou os aludidos serviços de assessoria jurídica em inquéritos policiais para a DISTRIBUIDORA.**

I.1.2. DA DEFESA ADMINISTRATIVA DO AIIM Nº 3.067.126-7

Conforme constou do relatório, constatou a Fiscalização, em síntese, que os pagamentos recebidos pelos supostos serviços relativos ao cancelamento do AIIM nº 3.067.126-7 foram utilizados, ato contínuo, para quitar os mútuos celebrados entre DISTRIBUIDORA e CLARO ADVOGADOS, em transferências que totalizaram R\$ 6.765.223,01.

Destacaram os autuantes que o fato de os valores recebidos pela CLARO ADVOGADOS, em relação aos mútuos celebrados, terem sido quase que integralmente transferidos para diversas empresas inexistentes de fato, dificulta o seu rastreamento; não obstante, asseveram que a única conclusão possível é que os pagamentos efetuados pela DISTRIBUIDORA à CLARO ADVOGADOS, em fevereiro de 2014, não se referiram a serviços efetivamente prestados.

Veja-se.

(1) A CLARO ADVOGADOS e a DISTRIBUIDORA assinaram contrato, cujo objeto era especificamente a atuação da CLARO ADVOGADOS para o cancelamento ou reformulação da atuação referente ao AIIM nº 3.067.126-7 no âmbito da Câmara Superior do TIT.

(2) A CLARO ADVOGADOS faturou o valor total de R\$ 7.706.399,48 (valor bruto), sendo que a fiscalizada pagou ao todo R\$ 7.232.455,91 (valor líquido).

(3) A fiscalizada informou ainda que, além dos CLARO, também teriam atuado no referido processo o escritório MACHADO, MEYER, SENDACZ, OPICE E KRUEL ADVOGADOS (doravante “MACHADO MEYER”), CNPJ 45.762.077/0001-37, e JANAINA AFONSO BORGES.

(4) No processo referente ao mencionado AIIM, identifica-se **apenas** a participação dos seguintes advogados:

- impugnação, datada de 16 de agosto de 2007, pelo escritório MACHADO MEYER;
- recurso ordinário ao TIT, elaborado pelo MACHADO MEYER, e datada de 15 de dezembro de 2007;
- solicitação de sustentação oral elaborada pelo MACHADO MEYER, datada de 22 de julho de 2008;
- recurso especial, elaborado pelo MACHADO MEYER, datado de 15 de junho de 2009;
- memorial elaborado por JANAINA AFONSO BORGES (doravante JANAINA), datado de 01 de julho de 2011;
- petição elaborada por JANAINA, datada de 14 de dezembro de 2011;
- petição, assinada em 2012, por “VALTER DO NASCIMENTO”, advogado que à época atuava no escritório GIANFRANCESCO E MAZZO SOCIEDADE DE ADVOGADOS;
- manifestação assinada por JANAINA, datada de 11 de abril de 2012;
- manifestação assinada por JANAINA, datada de 10 de julho de 2012;

- petição assinada por JANAINA, em 27 de setembro de 2012

(5) Conforme declaração juntada ao já citado processo 10845.724719/2018-99 (lançamento referente ao ano-calendário de 2013), o MACHADO MEYER afirma que **não** recebeu qualquer honorário de êxito em relação ao julgamento do referido AIIM.

(6) Ou seja, a CLARO ADVOGADOS recebeu integralmente honorários de êxito por trabalho que foi parcialmente realizado por outro escritório, o MACHADO MEYER; sendo certo que, em que pese haver petições assinadas por JANAINA no referido processo, fica evidente que as peças processuais mais relevantes no âmbito do processo administrativo fiscal (impugnação e recurso ordinário) foram assinadas pelo escritório MACHADO MEYER.

(7) Em todo o material apreendido (grande volume) durante a execução do Mandado de Busca e Apreensão no endereço da CLARO ADVOGADOS, que incluiu computadores e mídias, não foi encontrado nenhum material, esboço, rascunho ou qualquer tipo de peça referente a defesa dos AIIM supracitados.

(8) A DISTRIBUIDORA celebrou, em 04 de julho de 2013, contrato de mútuo com a CLARO ADVOGADOS; nesse contrato, a DISTRIBUIDORA empresta R\$ 3.913.000,00 à CLARO ADVOGADOS, com vencimento em 04/10/2013.

- em 30/09/2013, o contrato é aditado, alterando o vencimento para 31/12/2013;

- em 23/12/2013, o contrato recebe segundo aditamento, prorrogando o vencimento para 31/01/2014.

(9) Em 11/11/2013, a DISTRIBUIDORA celebra novo contrato de mútuo com a CLARO ADVOGADOS, no valor de R\$ 2.852.223,01, com vencimento em 11/02/2014.

(10) Os montantes relativos a esses dois mútuos, que totalizam R\$ 6.765.223,01, foram entregues à CLARO ADVOGADOS na mesma data da celebração dos contratos.

(11) Ao receber o valor de R\$ 3,9 milhões em 04/07/2013, nos dias seguintes a CLARO ADVOGADOS transfere R\$ 2.752.562,48 para **diversas empresas inexistentes de fato**, a saber:

- a empresa TAICON recebeu, ao todo, R\$ 1.126.663,04;

- a empresa G5 recebeu R\$ 473.566,10;

- a empresa MEDIX recebeu R\$ 601.171,67; e

- a empresa ATIVA recebeu R\$ 551.171,67.

(12) Ao receber o valor de R\$ 2,8 milhões em 11/11/2013, a CLARO ADVOGADOS procede à transferência de R\$ 2,6 milhões para as seguintes empresas:

- a TAICON recebeu R\$ 1,1 milhão;

- a ALFACOM recebeu R\$ 1,5 milhão; sendo que, em 13/11, a ALFACOM transfere R\$ 500 mil à própria DISTRIBUIDORA, e, em 14/11, a ALFACOM transfere mais R\$ 500 mil à DISTRIBUIDORA, para quitar mútuos da ALFACOM com a DISTRIBUIDORA

- além disso, a ALFACOM transfere R\$ 402.818,50 à OCTAN IMP. E EXP. LTDA., a qual possui fortíssimos indícios de se tratar de interposta pessoa.

Em conclusão, os elementos acima colacionados pela Fiscalização evidenciam que a RHENSONS e OCTAN são empresas utilizadas para geração de dinheiro em espécie e operações de câmbio fraudulentas.

É dizer, o montante emprestado da DISTRIBUIDORA à CLARO ADVOGADOS foi canalizado para transferências para várias empresas inexistentes de fato (caso da MEDIX, G5, ATIVA e TAICON, controladas pelos CLARO); ou para a ALFACOM quitar mútuos com a própria DISTRIBUIDORA; ou para empresa inexistente, que movimentou centenas de milhões de reais e aparentemente foi utilizada para gerar recursos em espécie (caso da OCTAN).

Prosseguindo na análise dos pagamentos dos serviços relativos ao AIIM nº 3.067.126-7, a Fiscalização analisou as transações financeiras subsequentes aos pagamentos pela suposta prestação de serviço.

Veja-se.

(1) Alguns dias depois do recebimento de cada um dos pagamentos (no valor líquido de retenções de R\$ 2.346.250,00; R\$ 2.346.250,00 e R\$ 2.539.955,91, respectivamente), a CLARO ADVOGADOS faz transferências à DISTRIBUIDORA, em valores periódicos, de R\$ 500 mil a R\$ 1 milhão.

(2) Em síntese, os pagamentos recebidos pelos supostos serviços relativos ao cancelamento do AIIM nº 3.067.126-7 foram utilizados, ato contínuo, para quitar os mútuos celebrados entre DISTRIBUIDORA e CLARO ADVOGADOS, em transferências que totalizaram R\$ 6.765.223,0116. 205.

(3) Cotejando-se os fatos que envolvem as duas operações (mútuo e pagamentos pelos supostos serviços relativos ao AIIM nº 3.067.126-7), observa-se que:

- em julho de 2013, a DISTRIBUIDORA empresta R\$ 3,9 milhões para a CLARO ADVOGADOS; a CLARO ADVOGADOS transfere esses recursos para várias empresas inexistentes de fato, controladas de fato por LUIZ CARLOS CLARO, tendo como destinatários finais pessoas ainda não identificadas;

- em 17 de outubro de 2013, o AIIM nº 3.067.126-7 é anulado pela Câmara Superior do TIT;

- em novembro de 2013, a DISTRIBUIDORA empresta mais R\$ 2,8 milhões para a CLARO ADVOGADOS; a CLARO ADVOGADOS transfere esses recursos para várias empresas inexistentes de fato, controladas de fato por LUIZ CARLOS CLARO: para a ALFACOM, que utiliza o

valor para quitar mútuos com a DISTRIBUIDORA; e para a OCTAN, empresa utilizada para operações de câmbio fraudulentas e para gerar recursos em espécie;

- em 11, 18 e 24 de fevereiro de 2014 (quatro meses depois do julgamento do TIT e três meses depois do segundo mútuo) a DISTRIBUIDORA paga à CLARO ADVOGADOS 7,2 milhões (líquidos de retenções) a título de honorários de êxito;

- logo após esse pagamentos, a CLARO ADVOGADOS utiliza esses recursos para quitar os mútuos com a própria DISTRIBUIDORA.

Nesse cenário, os agentes fiscais apontaram as seguintes contradições:

“206. Ao listar cronologicamente os fatos ocorridos, ficam evidentes contradições relevantes:

206.1. Não há qualquer lógica comercial na DISTRIBUIDORA emprestar à CLARO ADVOGADOS o valor de R\$ 3,9 milhões em julho de 2013; esse valor representou, na prática, um adiantamento de um êxito que, à época do primeiro mútuo, ainda não estava garantido. Além disso, o contrato de mútuo celebrado não previa nenhuma garantia no caso de inadimplemento, apesar da CLARO ADVOGADOS sequer ser proprietária de quaisquer imóveis.

206.2. Apesar disso, a DISTRIBUIDORA fez esse mútuo, e a CLARO ADVOGADOS escoou esses recursos entre diversas empresas inexistentes de fato, dificultando o rastreamento dos beneficiários finais de tais valores.

206.3. Em novembro de 2013, a DISTRIBUIDORA fez um mútuo considerável à CLARO ADVOGADOS, no valor de R\$ 2,8 milhões, quando já poderia ter pago pelo serviço prestado, tendo em vista que o AIIM já estava anulado. Novamente os valores recebidos são escoados para diversas empresas inexistentes de fato, e parcialmente para a OCTAN, empresa de geração de recursos em espécie. Parte dos valores volta para a ALFACOM poder quitar mútuos com a DISTRIBUIDORA.

206.4. Destacamos que a DISTRIBUIDORA foi intimada sobre a disparidade de quatro meses entre a data do julgamento no TIT e o pagamento pelo serviço. A empresa respondeu que o pagamento teria sido feito conforme seu fluxo de caixa.

206.5. Tal resposta é contraditória: como a empresa teria recursos para fazer mútuo em novembro, mas só teve recursos para pagar pela prestação de serviços três meses depois?

206.6. Finalmente, em fevereiro de 2014, a DISTRIBUIDORA pagou pelos supostos serviços. Ocorre que logo depois dos pagamento os valores retornam à própria DISTRIBUIDORA, para quitação de mútuos.”

Nessa conformidade, a única conclusão possível é que os pagamentos efetuados pela DISTRIBUIDORA à CLARO ADVOGADOS em fevereiro de 2014 não se referiram a serviços efetivamente prestados.

Com efeito, intimada a comprovar a efetiva prestação dos referidos serviços, **limitou-se a contribuinte a apresentar os aludidos contratos.**

Os agentes fiscais, por sua vez, não se limitaram a promover a glosa das mencionadas despesas; pelo contrário, promoveram os Auditores-Fiscais ampla investigação e carrearam aos autos farta documentação que evidenciam cabalmente que os supostos serviços não foram prestados pela CLARO ADVOGADOS.

Assim, **não** procede a afirmação da impugnante no sentido de que a Fiscalização teria ancorado o lançamento no fato de os valores pagos ao escritório Claro Advogados a título de honorários advocatícios terem retornado à DISTRIBUIDORA por meio de pagamentos realizados pela Alfacom e pelo próprio escritório Claro Advogados.

Portanto, a comprovação, como quer a impugnante, de que jamais houve duas saídas de caixa e duas entradas correspondentes não socorre à suplicante.

Nesse mesmo sentido, também não procede alegação da impugnante de que a exigência fiscal estaria calcada em mera presunção e muito menos que a análise dos agentes fiscais teria cunho totalmente subjetivo.

De se rejeitar, assim, as alegações da impugnante nesse item.

I.2. DAS DEMAIS RAZÕES DE DEFESA

a) da incompatibilidade da cobrança do IRRF sobre pagamentos sem causa com a exigência de IRPJ em decorrência da glosa desses pagamentos

No que tange à exigência de IRRF, inicia a impugnante ressaltando que a norma contida no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 está reservada àquelas situações em que o Fisco comprova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, o que não teria ocorrido no presente caso, pois teria destinado numerários à Claro para o pagamento de honorários advocatícios.

Sustentou também a suplicante ser indevida a referida cobrança do IRRF, à alíquota de 35%, cumulada com o alargamento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, via glosa de despesas, sob pena de se configurar *bis in idem*. Apontou precedentes do CARF que teriam corroborado esse entendimento.

Pois bem.

O art. 61 da Lei nº 8.981, de 1985, dispõe, *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.

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

Da leitura do dispositivo legal supra, depreende-se que a norma determina que a pessoa jurídica que efetuar a entrega de recursos a terceiros ou a sócios, acionistas ou titulares, contabilizados ou não, cuja operação ou causa não comprove mediante documentos hábeis e idôneos, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento sem causa.

Ressalta-se que o caso aqui tratado, com já demonstrado no tópico anterior deste voto, refere-se a operações não comprovadas e/ou inexistentes, sem fruição pelo sujeito passivo de qualquer serviço prestado, **circunstâncias que caracterizam o pagamento sem causa.**

Constata-se também que não há na lei a apontada vedação à glosa das despesas no âmbito de apuração do IRPJ e da CSLL.

E não poderia ser diferente, pois ao se efetuar um pagamento nas condições mencionadas e deduzi-lo como despesa ou custo para fins de determinação do IRPJ e da CSLL, as duas irregularidades claramente evidenciam-se: (1) a utilização indevida da despesa, não devidamente comprovada, com a indevida redução do IRPJ e da CSLL da pessoa jurídica pagadora; e (2) 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.

Não há falar-se, pois, em *bis in idem*, quando aplicadas as duas infrações em conjunto. Isso porque, no caso, não ocorre apenas um fato gerador a significar que os tributos (IRPJ, CSLL e IRRF) teriam mesmas bases de cálculo ou fatos geradores. Em primeira análise os fatos geradores do imposto de renda da pessoa jurídica e do imposto retido na fonte são distintos. O primeiro trata-se do imposto sobre o lucro líquido contábil ajustado, enquanto o imposto retido na fonte tem como fato gerador o pagamento. Semelhante raciocínio vale para CSLL em relação ao IRRF.

Por outro lado, não se ignora que os precedentes administrativos trazidos pela impugnante parecem perfilhar o mesmo entendimento suscitado pela suplicante.

Ocorre que o mesmo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) já proferiu diversas outras decisões em sentido oposto àquele esposado nos precedentes apontados na peça de defesa, o que demonstra que a matéria ainda está por merecer uniformização por parte daquele tribunal administrativo.

Nessa conformidade, por me filiar ao entendimento de que, na hipótese dos autos, não há qualquer incompatibilidade da glosa de despesas, com reflexos não âmbito do IRPJ e da

CSLL, com o lançamento concomitante a título de IRRF, trago os seguintes precedentes do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes e do atual CARF, cujos fundamentos estão sintetizados nas ementas a seguir transcritas:

*PAGAMENTO SEM CAUSA. Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pela pessoa jurídica ou o recurso entregue a terceiros, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa, **ainda que esse pagamento resultar em redução do lucro líquido da empresa** (negritei). Nos termos do § 3º do Art. 61 da Lei nº 8.981/1995, o valor pago será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto. (1º Conselho de Contribuintes - Acórdão 102-48.693, em 08.08.2007. Publicado no DOU em 12.06.2008)*

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA. LEI nº. 8.981, DE 1995, ART. 61. CARACTERIZAÇÃO. A pessoa jurídica que efetuar pagamento a beneficiário não identificado ou não comprovar a operação ou a causa do pagamento efetuado ou recurso entregue a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, bem como não comprovar o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias ou a utilização dos serviços referida em documentos emitidos por pessoa jurídica considerada ou declarada inapta, sujeitar se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento a beneficiário não identificado e/ou pagamento a beneficiário sem causa. O ato de realizar o pagamento é pressuposto material para a ocorrência da incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, conforme o disposto no artigo 61, da Lei nº. 8.981, de 1995. (1º Conselho de Contribuintes - Acórdão 104-22.944, em 22.01.2008. Publicado no DOU em 28.01.2009)

BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU QUANDO REFERIR-SE A OPERAÇÃO OU CAUSA NÃO FOR COMPROVADA. Se sujeita à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, a alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, assim como pagamentos efetuados ou recursos entregues o terceiro ou sócios, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Acórdão 1301-00.438, em 11.11.2010. Publicado em 29.07.2011)

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. IRRF. PAGAMENTOS SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS. NATUREZA DE PENALIDADE. NÃO CONFIGURAÇÃO. PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA. O IRRF cobrado em face da não identificação do beneficiário ou da não comprovação da operação ou sua causa decorre da presunção legal de que a fonte pagadora assumiu o ônus pelo pagamento do imposto que deixou de reter e recolher em face de pagamentos comprovadamente efetuados a terceiros, sendo erigido pela lei, nestes casos, à condição de responsável pelo seu pagamento. Esta previsão legal não tem a natureza de sanção por ato ilícito e se coaduna com o princípio da praticabilidade tributária. (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Acórdão 1302-002.087, em 23.03.2017)

Rejeito, pois, as alegações da impugnante neste item.

Ainda nesse tópico, a impugnante desenvolve tese no sentido de que a incidência na fonte prevista no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995, teria caráter de penalidade pecuniária, razão pela qual não seria admissível a concomitância da aplicação da multa de ofício qualificada (150%) e da penalidade de 35% do IRRF, sob pena de se punir duplamente o contribuinte por uma mesma conduta.

Não merece acolhida a alegação da suplicante.

Conforme já explicitado linhas atrás, ao se efetuar um pagamento nas condições mencionadas e deduzi-lo como despesa para fins de determinação do IRPJ e da CSLL, resta evidenciada 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.

Isso porque, na espécie, ocorre o fato gerador do imposto retido na fonte, qual seja, o pagamento, não havendo, pois, que se cogitar de caráter penal dessa exação tributária.

Rejeito, assim, as alegações da impugnante neste item.

b) da impossibilidade da cobrança do IRRF com base no artigo 74 da Lei nº 8.383/1991

Alega a impugnante que a Fiscalização, além de exigir IRRF com fundamento no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995, traz cobrança subsidiária, com base em outro fundamento legal (art. 74 da Lei nº 8.383/1991).

Para a suplicante a imposição alternativa do IRRF não pode subsistir, pois não podem restar dúvidas quanto aos fatos que ensejaram o lançamento do crédito tributário.

Segundo a impugnante, o lançamento do IRRF devido pelo pagamento de benefícios indiretos também não poderia prevalecer, pois a própria Fiscalização teria identificado os beneficiários dos supostos benefícios indiretos, que seriam os diretores indiciados nos inquéritos policiais.

Não assiste razão à impugnante.

A acusação fiscal é claríssima: IRRF devido em razão de pagamento sem causa ou beneficiário não identificado, com fundamento no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

Nesse sentido, pinça-se a seguinte conclusão fiscal constante do Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 14.414/14.579:

“249. A análise dos fatos comprovados pela auditoria, ao fim, resulta no enquadramento tanto de pagamento a beneficiário não identificado como pelo pagamento sem causa, considerando que tais infrações podem ser inquinadas pelas fraudes contratuais caracterizadas em um mesmo contrato, quais sejam, da falta de identificação dos recebedores finais das propinas pagas em seus montantes, como também da falsa causa motivadora dos pagamentos.

250. Todos os casos relatados referem-se a operações não comprovadas e/ou inexistentes, sem fruição pelo sujeito passivo que integrou de qualquer serviço prestado, circunstâncias que caracterizam o pagamento sem causa”

Observe-se, ainda, que os agentes fiscais, para convalidarem o procedimento fiscal apontam, no item 251 do TVF, diversos precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, em foi examinada a validade da exigência do IRRF, devido em razão de pagamento sem causa ou beneficiário não identificado, com fundamento no art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

Portanto, as considerações tecidas pelos autores do procedimento fiscal no mencionado item 255 do TVF constituem mero reforço argumentativo, quando afirmam:

“255. Em relação aos pagamentos efetuados à CLARO ADVOGADOS para suposto acompanhamento de inquéritos policiais, é necessário fazer mais algumas observações:

255.1. Supondo, por hipótese, que a CLARO ADVOGADOS de fato tivesse prestado o serviço de acompanhamento de inquéritos policiais, ainda assim tais pagamentos seriam sujeitos à lançamento em valor idêntico de IRRF.

255.2. Isso porque o art. 74 da Lei 8.383 assim dispõe:

(...)”

Rejeito, assim, as alegações da impugnante neste item.

c) da ausência de comprovação de conluio, fraude ou simulação - descabimento da multa qualificada

Conforme relatado, procedeu a autoridade fiscal à imposição da multa qualificada de 150% sobre o IRPJ, CSLL e o IRRF apurados a partir da glosa das despesas com serviços fictícios (supostamente prestados pela CLARO ADVOGADOS).

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

Não assiste razão à impugnante, pois, como já demonstrado por este Relator, não há qualquer indício da ocorrência real dos aludidos serviços contratados pela DISTRIBUIDORA junto à CLARO ADVOGADOS; ao contrário, há provas contundentes de que a CLARO ADVOGADOS jamais atuou em processos (ICMS) em que foi contratada e pelo qual recebeu vultosos pagamentos.

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

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

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

Idêntico raciocínio se aplica à exigência do IRRF.

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

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de

declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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

Registre-se que a jurisprudência administrativa tem confirmado a aplicação da multa qualificada quando restar demonstrado que o contribuinte se apropriou de despesas fictícias, na medida em que se encontram lastreadas em documentação comprovadamente inidônea.

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

Veja-se, sobre o tema, os precedentes abaixo do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes:

MULTA QUALIFICADA – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – DESPESAS FICTÍCIAS – MAJORAÇÃO DE DESPESAS EXISTENTES – CONLUIO COM O CONTADOR – PROCEDÊNCIA – É justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo art. 44, II, da Lei n 9.430, de 1996, quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Comprovado que o contribuinte, reiteradamente, criou despesas fictícias ou majorou despesas existentes, tudo aliado ao conluio com o contador responsável pelo preenchimento da declaração, é de se manter a qualificação da multa de ofício. Recurso voluntário provido parcialmente. (1º Conselho de Contribuintes - ACÓRDÃO 106-17.132, em 10.10.2008. Publicado no DOU em 18.12.2008)

MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - SÚMULA DE DOCUMENTAÇÃO TRIBUTARIAMENTE INEFICAZ - A utilização de documentos inidôneos para a comprovação de despesas, principalmente quando existe Súmula Administrativa de Documentação Tributariamente Ineficaz em relação ao emitente dos comprovantes, caracteriza o evidente intuito de fraude e determina a aplicação da multa de ofício qualificada. (1º Conselho de Contribuintes - ACÓRDÃO 104-22.754, em 18.10.2007. Publicado no DOU em 20.02.2009)

MULTA DE 150%. DESPESAS CONTABILIZADAS EM NOME DE PESSOAS JURÍDICAS INEXISTENTES. FALSIDADE DOCUMENTAL - Procede a aplicação da multa qualificada de 150%, tal o evidente intuito de fraude que se revela na utilização de documentos falsos para encobrir os reais beneficiários de despesas contabilizadas

em nome de pessoas jurídicas inexistentes. (1º Conselho de Contribuintes - ACÓRDÃO 103-22.937, em 28.03.2007. Publicado no DOU em 24.03.2008)

De se rejeitar, portanto, as alegações da impugnante nesse item.

d) da impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício qualificada

Quanto à alegação da impugnante neste item, de que não seria cabível a incidência dos juros sobre a multa de ofício, importa registrar que a exigência de acréscimos moratórios sobre a penalidade não é objeto do lançamento ora em litígio, do qual consta a indicação de juros apenas sobre o valor principal.

Os juros, incidentes sobre o crédito tributário lançado a título de principal e multa, serão calculados e atualizados até a data do efetivo pagamento, na fase de execução do acórdão e de cobrança do crédito tributário mantido, após se tornar definitiva, na esfera administrativa, a decisão acerca do lançamento impugnado.

Não obstante, registre-se que a incidência de juros sobre a multa de ofício está amparada nas disposições do art. 61, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, de seguinte teor:

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

.....

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

Ora, a multa de ofício é débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, portanto, configura-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

A jurisprudência administrativa corrobora esse entendimento, conforme os seguintes acórdãos, ainda do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, após o seu vencimento, está prevista pelos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. (Acórdão 103-22.290, de 23/02/2006)

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO - TAXA SELIC - A multa de ofício integra a obrigação tributária principal, e por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência dos juros de mora calculados com base na taxa Selic desde o mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior

ao pagamento e de um por cento no mês do pagamento (negritei). A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, além de amparar-se em legislação ordinária, não contraria as normas balizadoras contidas no Código Tributário Nacional". (Acórdão 105-15.211, de 07/07/2005)

Com efeito, nos termos do art. 113 do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (negritei) e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Assim, na medida em que a penalidade aplicada ao sujeito passivo por inadimplência integra o objeto da relação obrigacional, ou seja, é parte do direito de crédito detido pela Fazenda contra o sujeito passivo, é cristalino que, em contrapartida, integra os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições, consoante art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

O vocábulo *decorrente* inserido no art. 61 tem a conotação de *relacionado* aos tributos, assim como é a multa decorrente da inadimplência (qualificada ou simples). Não cabe interpretá-lo como significando *com a natureza de* tributos e contribuições. Nessa segunda interpretação, a própria inserção do vocábulo *decorrente* no texto legal, seria dispensável.

Nesse sentido, a lei ordinária nada mais fez do que repetir os termos do art. 161 do CTN:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora (negritei), seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Por conta das definições veiculadas pelo CTN, a penalidade pecuniária decorrente da infração integra a obrigação principal e, por conseguinte, compartilha com o tributo também a natureza do crédito e do débito do sujeito passivo.

Registre-se, por fim, que, recentemente, a Portaria nº 129, de 1º de abril de 2019, do Ministro da Economia, atribuiu à Súmula nº 108 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal.

Veja-se:

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Rejeito, pois, as alegações da impugnante neste item.

e) da inaplicabilidade da multa isolada

Conforme constou do relatório, este item da autuação é decorrente da glosa das despesas com serviços fictícios (supostamente prestados pela CLARO ADVOGADOS), promovida pelas autoridades fiscais..

Como o Fisco considerou que os valores envolvidos deveriam ser adicionados na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, conseqüentemente também afetaram a apuração das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, tendo em vista que o sujeito passivo optou pela apuração anual dos seus resultados, com a elaboração de balanços ou balancetes de suspensão ou redução.

O agente fiscal, então, aplicou a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa de IRPJ e CSLL com fulcro no art. 44, inciso II, alínea “b”, combinado com os artigos 2º e 28, todos da Lei nº 9.430, de 1996.

Na impugnação, em apertada síntese, a contribuinte, reportando-se a precedentes do C. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sustentou que (1) é vedada a exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas depois de encerrado o respectivo ano-calendário e realizados os fatos geradores do IRPJ e da CSLL; e (2) é vedada a cumulação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL com a multa de ofício pelo não recolhimento desses mesmos tributos.

Não se desconhece o entendimento externado em alguns arestos, especialmente do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de afastar a imposição da multa isolada, conforme sustentado pela suplicante.

Referidos acórdãos efetivamente vão ao encontro das alegações da suplicante de que a multa isolada não pode ser aplicada depois de encerrado o respectivo ano-calendário, ou de que as multas de ofício e isolada não podem coexistir em casos como o dos autos, **mormente na redação original do art. 44 da Lei nº. 9.430, de 1996**, não aplicável ao presente caso, pois os fatos geradores (2013) são posteriores à data da publicação da Lei nº 11.488, de 2007.

Nesse sentido, aquele tribunal administrativo editou a Súmula CARF nº 105, de observância obrigatória apenas pelos seus Membros, limitando, **contudo, o seu alcance para os fatos geradores anteriores à data da publicação da Lei nº 11.488, de 2007.**

Veja-se a dicção da citada súmula:

Súmula CARF nº 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

[...]

Rejeito, pois, as alegações da impugnante neste item, ressaltando que o precedente do STJ apontado pela impugnante deve ter sua aplicação limitada às partes do processo.

I.3. DO PEDIDO DE PERÍCIA

Solicitou a impugnante, ao final, a realização de perícia, formulando 11 (onze) quesitos. Não indicou perito.

A perícia requerida revela-se absolutamente prescindível, pelas razões a seguir externadas, merecendo por isso ser indeferida.

Com relação aos 6 (seis) quesitos pertinentes ao tema “mútuos”, indefiro, pois as questões sobre as quais se pede a opinião do perito dizem respeito a matérias sobre as quais este Relator consignou em seu voto não serem elas relevantes para a formação de sua convicção, em face do conjunto probatório produzido pela Fiscalização.

No que tange aos 4 (quatro) quesitos pertinentes ao tema “prestação de serviços pelo escritório Claro Advogados”, indefiro, pois, igualmente, as questões sobre as quais se pede a opinião do perito em nada interferem na formação de convicção deste Relator, em face do conjunto probatório produzido pela Fiscalização, sendo certo que compete ao Julgador, e não ao perito, a valoração das provas dos autos.

No que tange ao quesito pertinente ao tema “eventual tributação dos valores pagos pela impugnante para o escritório Claro Advogados”, indefiro, pois, também, a questão sobre a qual se pede a opinião do perito em nada interfere na formação de convicção deste Relator, em face do conjunto probatório produzido pela Fiscalização, bem assim da legislação aplicável, conforme expressamente consignado no voto.

II. DA IMPUGNAÇÃO DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO JOSÉ ÁLVARO SARDINHA

Conforme consignado no relatório, alegou o impugnante que não poderia ser responsabilizado pelo crédito tributário oriundo deste processo administrativo, eis que (1) a acusação fiscal, na parte que se refere aos pagamentos efetuados ao Claro Advogados para acompanhamento de inquéritos policiais, seria nula por deficiência na capitulação legal; (2) não há certeza e liquidez do lançamento, em violação ao disposto no art. 142 do CTN; (3) não há comprovação de conluio, fraude ou simulação, o que levaria ao descabimento da multa qualificada; (4) haveria uma evidente contradição no próprio TVF sobre qual é a acusação fiscal, pois, inicialmente alega-se que os serviços não foram prestados; posteriormente, a acusação fiscal passa a ser de que alguns pagamentos constituíram "remuneração indireta" do ora impugnante; e (5) teria havido a utilização indevida da presunção no processo tributário, bem assim a violação dos princípios da segurança jurídica e da tipicidade cerrada.

Sobre esses temas, para evitar repetições desnecessárias, reporto-me aos mesmos fundamentos utilizados para rejeitar idênticas alegações também suscitadas pela contribuinte DISTRIBUIDORA.

Assim, como se tais fundamentos aqui estivessem transcritos, rejeito as citadas alegações.

Alegou também o impugnante, em síntese, que (1) para fundamentar a atribuição de sua responsabilidade solidária, com base no art. 135, III, do CTN, em relação a fatos geradores ocorridos nos anos de 2014 e 2015, as autoridades fiscais reportaram-se a fatos praticados pelo impugnante em anos anteriores; (2) a Fiscalização limitou-se a presumir que o impugnante teria aprovado pagamentos irregulares nos anos de 2014 e 2015, simplesmente porque assinou contratos e aprovou pagamentos em anos anteriores; e (3) os agentes fiscais deixaram de adotar procedimentos de diligência, com vistas a verificar se a contratação dos aludidos fornecedores ou seus respectivos pagamentos foi objeto de conduta objetiva do impugnante; (4) a Fiscalização em nenhum momento comprovou o agir doloso, a existência de vontade do impugnante em agir com má-fé.

Pois bem.

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

No presente caso, procedeu a autoridade fiscal à responsabilização solidária dos Senhor JOSÉ ÁLVARO SARDINHA, com fundamento no artigo 135, inciso III, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), por ter esse administrador praticado atos com infração de lei.

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

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III

DO CTN. PRECEDENTES, VERIFICAÇÃO DA CONDIÇÃO DO SÓCIO NÃO CONSTANTE DOS AUTOS. SÚMULA Nº 07/STJ.

(...)

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

Referidas empresas – ALFACOM, SAN MARINO, Q1 e CLARO ADVOGADOS -, consoante acusação fiscal, **não** venderam produtos/mercadorias ou **não** prestaram serviços para a fiscalizada.

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

Como a fiscalizada (DISTRIBUIDORA) promoveu o pagamento da parcela do crédito tributário correspondente à referida glosa de custos (aquisição fictícia de mercadorias), a presente impugnação, apresentada pelo diretor JOSÉ ÁLVARO SARDINHA **também é parcial**.

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

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

Com efeito, não é crível que o Senhor JOSÉ ÁLVARO SARDINHA, que assinou os aludidos contratos de prestação de serviços com a empresa CLARO ADVOGADOS (fato incontroverso) não tivesse pleno conhecimento que os mesmos eram simulados.

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

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

Veja-se, a título de exemplo, a seguinte mensagem (fl. 14.570) em que JOSÉ ÁLVARO SARDINHA solicita, por e-mail, em diversas ocasiões, a entrega de dinheiro em espécie (de forma expressa ou cifrada no texto das mensagens):

```
Caro Gabriel  
Vou precisar de R$ 200.000,00 que poderá ser em dois lotes, peço enviar-me  
Forte abraço.  
José Álvaro Sardinha  
Grupo Comolatti - Matriz - Finanças e RH  
Fone: 55 11 3155-7110 / Fax 55 11 3155-7170  
mailto: joses@comolatti.com.br / www.comolatti.com.br
```

Ressalte-se, também, que o fato de as aludidas mensagens se reportarem a anos anteriores ao período fiscalizado (2014 e 2015), em nada abala a sua força probante, uma vez que foi em razão dessas relações espúrias anteriores que os mencionados contratos de prestação de

serviços foram assinados, implicando a obrigação de pagamentos em períodos posteriores, inclusive os fiscalizados (2014 e 2015).

Nessa conformidade, é se rejeitar as alegações do impugnante Senhor JOSÉ ÁLVARO SARDINHA, mantendo-se a sua responsabilidade solidária pelo crédito tributário remanescente neste processo.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto no sentido de:

(1) indeferir o pedido de perícia e, no mérito, julgar improcedente a impugnação apresentada por DISTRIBUIDORA AUTOMOTIVA S/A, a fim de manter o crédito tributário lançado; e

(2) julgar improcedente a impugnação apresentada pelo Senhor JOSÉ ÁLVARO SARDINHA, mantendo-o na condição de responsável solidário pelo crédito tributário lançado.

[Término do voto da decisão recorrida]

Conforme relatoriado, os mesmos fatos dos autos também repercutiram no ano de 2013, acompanhado no processo administrativo fiscal de nº 10845.724719/2018-99, cujo idêntico litígio já foi objeto de decisão neste Colegiado, por meio de outra Turma Ordinária:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



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

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2013

DILIGÊNCIA/PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

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

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

DESPESAS. NÃO COMPROVAÇÃO. GLOSA

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

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2013

CRITÉRIOS DE DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS EM SUA APURAÇÃO. LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA

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

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

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2013

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

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

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

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

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

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO

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

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

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

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

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

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

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

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

É o que basta.

Conclusão

É o voto, dar provimento parcial aos recursos voluntários para, tão somente, reduzir o percentual da multa qualificada ao patamar de 100% por força da aplicação do princípio da retroatividade benigna, em decorrência da inovação legislativa trazida pela Lei nº 14.689, de 2023.

Assinado Digitalmente

Cláudio de Andrade Camerano