



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



<b>PROCESSO</b>	16327.002240/2005-19
<b>ACÓRDÃO</b>	1301-007.336 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MOEDA CONSULTORIA E COMERCIO EXTERIOR LTDA - EM LIQUIDAÇÃO ORDINÁRIA
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2001

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. APLICABILIDADE.

A prática de contabilizar notas fiscais sem a correspondente contrapartida de serviços prestados evidencia o intuito doloso de ocultar a obrigação tributária principal, caracterizando evidente intuito de fraude, que implica na qualificação da multa de ofício

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, mantendo-se a qualificação da multa, vencidos os conselheiros Relator (José Eduardo Dornelas Souza) e Eduardo Monteiro Cardoso, que reduziam ao seu percentual ordinário. Decidiu-se, por unanimidade de votos, que multa qualificada mantida será reduzida de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, conforme à alínea “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Taranto Malheiros.

Sala de Sessões, em 17 de julho de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**RAFAEL TARANTO MALHEIROS** – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores lagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Marcelo Izaguirre da Silva.

## RELATÓRIO

Trata-se de Autos de Infração para exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF, acrescido de multa qualificada, referentes ao ano-calendário de 2001. Nos termos do relatório fiscal (fls. 34 e seguintes) a autuação foi assim resumida:

A empresa em questão é uma corretora de câmbio e foi objeto de fiscalização de IRPJ, Lucro Real, período de 2001, tendo sido intimada a demonstrar e comprovar os valores lançados como despesas operacionais em sua DIPJ/2002, ano-calendário 2001, a título de Serviços Prestados por Terceiros, que totalizavam R\$ 2.787.503,82.

Examinada a documentação apresentada pelo contribuinte, bem como levando em conta as informações colhidas em diligências junto a terceiros e verificações e batimentos efetuados pela fiscalização, restou não comprovada a efetiva prestação de serviços efetuada por uma das empresas (DHYNARES) cujo valor é de R\$ 1.873.685,00.

...

### 4. DA ANÁLISE DOS FATOS

4.1. A resposta da MOEDA à intimação específica que lhe foi dirigida expressa: “prestação de serviços de consultoria técnica profissional, na intermediação de operações financeiras no mercado interbancário de câmbio”.

Oras, não é factível que uma empresa tenha intermediado negócios entre a MOEDA e seus clientes finais sem que ambas as partes tenham conhecimento dessa intermediação. No caso em questão, 99,3% das operações (462 em 465) teriam sido realizadas com o Banco ABC e o Banco Mercantil, sendo que ambos não reconhecem a existência de tal “intermediário”.

Importante observar-se: os documentos indicam que a ocorrência da suposta intermediação não foi um fato eventual e diluído ao longo do tempo, hipótese que poderia justificar a falta de registro e de conhecimento por parte dos dois contratantes da MOEDA diligenciados. De fato, os relatórios que acompanham as Notas Fiscais da DHYNARES constituem-se em transcrição praticamente contínua das mesmas seqüências de operações constantes das Notas Fiscais da MOEDA, na mesma ordem inclusive, sendo que muitas vezes essa transcrição corresponde à totalidade da nota da MOEDA. O significado disso é que, nos períodos

abrangidos, praticamente todas as operações de câmbio realizadas para os clientes Banco ABC Brasil S.A. e Banco Mercantil de São Paulo teriam se dado por meio de intermediação da DHYNARES.

Em suma, a resposta das duas instituições financeiras, não oferece guarida à alegação de existência de intermediação em 462 operações de câmbio, ao longo de sete contínuos meses.

...

#### 5. DA AUTUAÇÃO

Tendo restado não comprovada a efetiva prestação dos serviços de intermediação que ofereceria amparo à dedução do Valor de R\$ 1.873.685,00 como Despesas de Serviços Prestados por "Terceiros," representados pelas notas fiscais da DHYNARES, esse valor é considerado como pagamento sem causa e, por meio de Auto de Infração, serão exigidos os tributos IRPJ e CSLL correspondentes, cujas bases de cálculo foram indevidamente reduzidas na declaração de ajuste de 2001.

Será também exigido o IRRF à alíquota de 35%, conforme bases de cálculo apuradas e apresentadas na planilha do anexo 15, na qual foi considerado e deduzido o imposto que já houvera sido recolhido pela MOEDA, conforme destaques constantes nas notas da DHYNARES.

...

Por fim, considerando as evidências de que houve a ocorrência de fraude, representada pela contabilização de notas fiscais que não têm contrapartida em serviços prestados, com o intuito específico de reduzir tributos devidos (IRPJ e CSLL) por parte da MOEDA, a multa de ofício aplicada será qualificada, nos termos do inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96.

Ciente dos Autos de Infração, o Contribuinte, por seu sócio administrador e procurador, apresentou Impugnação e documentos anexos, alegando em síntese:

- Nulidade do lançamento porque teria sido lavrado com base em Mandado de Procedimento Fiscal extinto. Nessa linha, citando o artigo 59, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, afirma que atos praticados por autoridade sem competência para praticá-los, são nulos;

- Com relação ao mérito, afirmou:

- que não poderia o Fisco enquadrar o ato como pagamento a titular não identificado (art. 674, §1º do RIR/99), haja vista o fato de ter em seus registros contábeis, identificado o beneficiário, qual seja, a empresa "DHYNARES" e as respectivas causas de todos os pagamentos, logo, não se poderia tributar na fonte com a alíquota de 35%. Afirma que houve confusão entre os conceitos de custos e despesas indedutíveis e custos e despesas inexistentes. Alega ainda que por se tratar apenas de indícios não existiriam motivos para aplicação de multa qualificada, devendo ser aplicado o artigo 112 do CTN.

- que buscou comprovar a existência da prestação de serviço pela empresa “DHYNARES” com a juntada de suas movimentações bancárias do período em que houve a intermediação da empresa e dos períodos anteriores e posteriores, sem intermediação.

- que o serviço era prestado através do sócio da empresa que atuava como lobista com a gerência e diretoria das instituições financeiras (fls. 317) e que a atividade foi sendo gradativamente extinta em virtude de problemas de saúde do representante da “DHYNARES”.

Finalmente, requereu diligência para comprovar a veracidade dos fatos, bem como, a inconstitucionalidade da taxa Selic.

Em primeira instância, a DRJ/SPO1 manteve integralmente o lançamento efetuado. Para tanto, afastou a preliminar de nulidade, e, no mérito, concluiu que não houve comprovação da efetividade, bem como da necessidade dos serviços prestados, sendo devido o lançamento. Reiterou a multa qualificada, em virtude da existência de intuito de fraude, bem como, confirmou a legalidade da taxa Selic.

Foi apresentado Recurso Voluntário, pela empresa autuada, oportunidade em que reiterou os argumentos de impugnação, inclusive no que tange à alegação de nulidade.

A Primeira Seção de Julgamento proferiu o acórdão 1101-00.052, no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, cancelando integralmente a autuação. No entendimento do Colegiado houve a efetiva comprovação do serviço prestado pelo terceiro à autuada, situação que afasta a totalidade da exigência fiscal. O julgado recebeu a seguinte ementa:

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa ante a negativa de prova pericial, quando há in casu elementos suficientes para a convicção do julgador.

PRELIMINAR. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL EXTINTO. PROCEDIMENTO NULO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO CONTRIBUINTE. Não há nulidade do procedimento administrativo, quando não se vislumbra prejuízo ao contribuinte.

DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS. EFETIVIDADE DOS SERVIÇOS PRESTADOS. A comprovação da efetividade do serviço prestado elidi a presunção legal, excluindo o lançamento do crédito tributário.

DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS. NECESSIDADE' DOS SERVIÇOS PRESTADOS. A comprovação da necessidade, usualidade e normalidade do serviço permite a sua dedução.

Contra o acórdão, a Fazenda Nacional interpôs Recursos Especial por contrariedade a dispositivo de lei ou à evidência da prova, sob alegação de violação ao art. 299, caput e §§ 1º e 2º, e art. 674, § 1º do Decreto nº 3.000/1999. Para a Recorrente o Colegiado, por sua maioria, entendeu comprovada a efetividade da prestação de serviço pela empresa Dhynares na intermediação de operações cambiais com base, exclusivamente, na apresentação do contrato firmado, das notas fiscais, bem como das cópias de cheques e extratos, entretanto tais documentos demonstrariam tão somente que a despesa foi assumida e paga, inexistindo nos

autos qualquer comprovação da prestação do serviço em si. Argumenta ainda que além de não ter sido comprovada a efetividade do serviço, também não restou demonstrada a necessidade da suposta despesa realizada.

Intimado o Contribuinte apresentou contrarrazões, requerendo em preliminar o não processamento do recurso e no mérito o seu não provimento, pois ao contrário do que alega a PGFN os documentos anexados aos autos comprovam a efetiva prestação de serviços e comprovam, também, que a despesa foi assumida e paga, autorizando a dedutibilidade das despesas e afastando a exigência do IRRF.

Sobreveio o acórdão nº 9202-010.477, no sentido de conhecer do Recurso Especial do Procurador da Fazenda Nacional e, no mérito, de lhe dar provimento, com retorno ao Colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário. Este julgado recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2001 RECURSO ESPECIAL. CONTRARIEDADE À LEI OU À EVIDÊNCIA DA PROVA.

Na forma do art. 4º da Portaria MF nº 256, de 2009, o recurso especial com base no inciso I do art. 7º do Regimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 2007, tem cabimento em face de acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência da Portaria MF nº 256, de 2009.

DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. Para que as despesas relativas à prestação de serviços sejam dedutíveis na determinação do lucro real, não basta comprovar que foram elas contratadas, assumidas e pagas, sendo também obrigatória a comprovação de que correspondem a serviços efetivamente prestados.

É o Relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 1972, razão pela qual deve ser conhecido.

**Da Análise da Multa Qualificada**

Como relatado, após o acórdão nº 9202-010.477, o processo retornou a essa Turma Ordinária, para apreciação das demais questões do Recurso Voluntário. Analisando-o, a matéria pendente de análise refere-se tão-somente à multa qualificada.

A autoridade fiscal impôs à Recorrente multa de ofício qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), com base no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

A penalidade foi, assim, justificada no Termo de Verificação Fiscal:

*Por fim, considerando as evidências de que houve a ocorrência de fraude, representada pela contabilização de notas fiscais que não têm contrapartida em serviços prestados, com o intuito específico de reduzir os tributos devidos (IRPJ e CSLL) por parte da MOEDA, a multa de ofício aplicada será qualificada, nos termos do inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96.*

Já o Acórdão recorrido justificou a manutenção da qualificação, do seguinte modo:

8.3. Já respondendo ao questionamento formulado, há, nos autos, como mais adiante se verá, provas suficientes para demonstrar que houve entrega de recursos a terceiros, sem que tenha sido comprovada pelo ora impugnante sua causa, legitimando a aplicação da multa qualificada.

Cabe concordar, porém, com a Recorrente, quando sustenta que “não se vislumbra no caso em tela a existência de dolo, fraude ou simulação”.

De fato, o dispositivo legal invocado no lançamento, qual seja, inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, exige o dolo por parte do contribuinte:

**Lei nº 9.430/96**

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

II - cento e cinquenta por cento, nos casos **de evidente intuito de fraude**, definido 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. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

**Lei nº 4.502, de 1964**

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

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária

principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

Os elementos de prova juntados aos autos comprovam, em vários momentos, que a Recorrente, apesar de haver realizado diversos pagamentos a terceiros, não foi capaz de identificar a causa e/ou o beneficiário de tais dispêndios.

Nada, contudo, a comprovar que tenha existido uma ação dolosa da Recorrente para impedir ou retardar o conhecimento da sua condição de contribuinte dos tributos lançados. Todos os pagamentos que fundamentaram o lançamento estavam registrados em sua escrituração comercial, que foi utilizada pela autoridade fiscal, para questionar a atuada.

Para a aplicação da multa qualificada, é necessário um *plus*, um esforço adicional, consistente em uma ação dolosa no sentido de tentar ocultar os próprios pagamentos.

Nesta linha, julgado da 1ª Turma da Câmara Superior de Recurso Fiscais:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Exercício: 2000, 2001, 2002 IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA OU A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO. MULTA QUALIFICADA DE 150%. CABIMENTO.

Nos pagamentos sem causa ou a beneficiário não identificado, o IRRF deve ser exigido com a multa de ofício de 150 % no caso em que a conduta não se limitou à simples inobservância do dever de recolhimento do IRRF. O complexo *modus operandi* do contribuinte com o intuito consciente de esconder a prática do ilícito restou demonstrado pelo trabalho fiscal aparentando se tratar de um elaborado esquema de lavagem de dinheiro, onde o contribuinte, através de ordens de pagamento a débito de uma subconta, determinava ao preposto bancário financeiro o pagamentos a terceiros.

DECADÊNCIA. IRRF. SÚMULA CARF Nº 114. VINCULANTE.

O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN. (Acórdão 9101-004.597, de 05 de dezembro de 2019, Relatora Viviane Vidal Wagner).

Na ausência da comprovação da atuação dolosa, incabível a qualificação, conforme Súmulas CARF nº 14 e 25, a seguir transcritas:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a

comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Deste modo, cabe a redução da multa de ofício para o patamar de 75% (setenta e cinco por cento).

## CONCLUSÃO

À vista de todo o exposto, voto DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

*Assinado Digitalmente*

**JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro Rafael Taranto Malheiros, Redator designado.

O voto do i. Relator foi no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário para subtrair a qualificação da multa. No entanto, nos debates realizados na sessão de julgamento, **restou vencido por maioria qualificada**, como se verá.

2. Para restabelecer a multa a seu percentual ordinário, assim se manifestou, em síntese, o Relator:

*“A penalidade foi, assim, justificada no Termo de Verificação Fiscal [TVF]:*

Por fim, considerando as evidências de que houve a ocorrência de fraude, **representada pela contabilização de notas fiscais que não têm contrapartida em serviços prestados**, com o intuito específico de reduzir os tributos devidos (IRPJ e CSLL) por parte da MOEDA, a multa de ofício aplicada será qualificada, nos termos do inciso II do art. 44 da Lei 9.430/96.

*Já o Acórdão recorrido justificou a manutenção da qualificação, do seguinte modo:*

*8.3. Já respondendo ao questionamento formulado, há, nos autos, como mais adiante se verá, provas suficientes para demonstrar que houve entrega de recursos a terceiros, sem que tenha sido comprovada pelo ora impugnante sua causa, legitimando a aplicação da multa qualificada.*

*Cabe concordar, porém, com a Recorrente, quando sustenta que ‘não se vislumbra no caso em tela a existência de dolo, fraude ou simulação’.*

3. Discorda-se, face ao consignado no TVF e corroborado pela DRJ.

4. O Contribuinte é uma corretora de câmbio que contratou serviços de consultoria e de intermediação junto à empresa DHYNARES. Tais não foram comprovados, a teor do decidido em sede do Ac. nº 9202-010.477, pelo que a autuação foi mantida em seu mérito.

5. O Contribuinte apresentou as notas emitidas pela DHYNARES, acompanhadas de respectivos relatórios de operações de câmbio. Trouxe, também, as notas fiscais de corretagem que expediu para seus clientes, referentes às operações de câmbio em questão. As 18 notas fiscais de corretagem apresentadas se referiam a 465 operações do tipo interbancário, entre março e outubro de 2001, tendo 4 clientes: o Banco ABC, o Banco Mercantil, o Banco Itaú e o Banco Paulista, concentrando-se as operações intermediadas (**99,3% do valor e da quantidade**, R\$ 2.414.027,00 de R\$ 2.430.572,00 e 462 de 465 das operações) nos dois primeiros. Estas duas instituições foram circularizadas para verificação de intermediação por parte da DHYNARES, que **não foi confirmada** [fls. 2/4 do TVF e e-fls. 36/38 e 39/44].

6. O TVF registra também que, por meio de 3 procedimentos, tentou-se obter respostas da DHYNARES, sem êxito. No primeiro, solicitou-se informações sobre a operação em si, sendo que empresa e um dos sócios receberam as intimações e não responderam; para outro sócio, o aviso de recebimento (AR) foi devolvido. No segundo, solicitaram-se livros e documentos fiscais, com o mesmo desfecho. No terceiro, intimou-se a empresa na figura de um dos sócios, que também não respondeu [fls. 5/6 do TVF e e-fls. 45/66].

7. Assim, anui-se às conclusões fiscais, no sentido de que “não é factível que uma empresa tenha intermediado negócios entre a MOEDA e seus clientes finais sem que ambas as partes tenham conhecimento dessa intermediação” e de que “se empenhou em obter junto à DHYNARES algo que comprovasse a efetiva prestação dos serviços, porém a relutância desse contribuinte em não atender às intimações impossibilitou essa análise”. Como sintetiza uma das jurisprudências colacionadas ao TVF, “verificado pelo Fisco que os registros contábeis foram embasados em documentos inidôneos, ou seja, em documentos fictícios, ou elaborados com a finalidade de burlar o fisco, como é o caso dos autos, a fraude está comprovada” e correta a qualificação da multa.

8. Por todo o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso Voluntário. O percentual da multa qualificada será **reduzido** de 150% para 100%, nos termos do inc. VI do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação que lhe deu o art. 8º da Lei nº 14.689, de 2023, nos termos da alínea “c” do inc. II do art. 106 do Código Tributário Nacional.

*Assinado Digitalmente*

**RAFAEL TARANTO MALHEIROS**