



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720233/2020-31
ACÓRDÃO	1302-007.295 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO BMG S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

PRELIMINARES – NULIDADE E DECADÊNCIA – INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade por cerceamento de defesa, pois o contribuinte teve acesso ao processo e às informações necessárias para sua impugnação, conforme art. 10 do Decreto-lei nº 70.235/72. Afastada a alegação de decadência, nos termos do art. 173, I, do CTN e da Súmula CARF nº 114.

IRPJ/CSLL – GLOSA DE DESPESAS – NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Despesas com pagamentos a prestadores de serviço sem comprovação da efetiva prestação são indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme os arts. 247 a 249 do RIR/99. Mantida a glosa para as empresas Assunção Promotora EIRELI, GGS Empar Empreendimentos e Participações Ltda., Sadonana Consultoria Empresarial Ltda., Consplan Consultoria Serviços Planejamento Ltda. e Brasília Estruturadora de Negócios Ltda.

IRRF – PAGAMENTO SEM CAUSA. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA AUTÔNOMA.

O lançamento do IRRF com base no art. 61 da Lei 8.981/85 não requer sempre a comprovação de pagamento a beneficiário não identificado, pois, alternativamente, basta que a impugnante não logre provar a causa do pagamento, conforme dispõe o § 1º desse mesmo dispositivo.

IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF). ART. 61 DA LEI Nº 8.981/95. DEDUÇÃO DE VALORES RETIDOS SOBRE O MESMO PAGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE AJUSTE DA BASE DE CÁLCULO AOS PAGAMENTOS LÍQUIDOS EFETUADOS.

A base de cálculo do IRRF incidente sobre pagamentos considerados sem causa deve ser ajustada para refletir os valores líquidos efetivamente transferidos, conforme prevê o § 3º do art. 61 da Lei nº 8.981/95. Contudo,

é vedada a dedução de valores retidos a título de IRRF pela fonte pagadora, pois os tributos retidos pertencem à beneficiária dos pagamentos e não podem ser utilizados para reduzir o montante devido nos termos da tributação exclusiva na fonte. Reconhecida a necessidade de correção da base de cálculo utilizada no lançamento, deve-se proceder à sua adequação aos valores líquidos das operações.

MULTA QUALIFICADA – AFASTAMENTO.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e a prejudicial de decadência, e, no mérito, (i) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto à glosa de despesas; (ii) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário em relação ao lançamento referente a pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados, vencidos os conselheiros Natália Uchôa Brandão (relatora), Henrique Nimer Chamas e Miriam Costa Faccin, que votaram por cancelar o referido lançamento; (iii) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir as bases de cálculos do lançamento referente a pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados aos valores dos pagamentos líquidos reajustado, na forma prevista na legislação; (iv) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário quanto à qualificação da multa de ofício, vencidos os conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que votaram por negar provimento ao recurso em relação a tal questão. O conselheiro Henrique Nimer Chamas votou pelas conclusões da relatora quanto à glosa de despesas referentes às pessoas jurídicas Assunção Promotora Eireli, GGS Empar e quanto ao lançamento referente ao IRRF, bem como manifestou a intenção de apresentar declaração de voto. A conselheira Miriam Costa Faccin votou pelas conclusões da relatora em relação ao lançamento referente ao IRRF. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior quanto à matéria em relação à qual a relatora foi vencida.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão – Relatora

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto Souza Junior - Redator designado

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão, Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se, originalmente, de três autos de infração lavrados em 20/04/2020 em face do BANCO BMG S.A. (“BMG”), visando à cobrança de créditos referentes a Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), referente ao ano calendário de 2015, no montante total de R\$ 17.523.566,76, incluídos juros e multas.

O Termo de Início do Procedimento Fiscal (fls. 02), com o segundo termo subsequente, teve o seguinte contexto:

CONTEXTO

No exercício das atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, com base nos artigos 904, 905, 911, 927 e 928 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda), fica a contribuinte acima identificada **CIENTIFICADO** do Termo de Início do Procedimento Fiscal de Diligência, e

Considerando que foram efetuados os seguintes pagamentos a **CREDPAG CONSULTORIA E SERVIÇOS FINANCEIROS LTDA, CNPJ 07.011.459/0001-30**, conforme informado em **DIRF** do ano-calendário 2014, entregue em 02/10/2017 (recibo número 34.98.65.11.07-65:

Competência	Rendimentos Tributáveis	Imposto Retido	Código de Receita
Março/2014	625.000,00	9.375,00	1708
Abril/2014	850.000,00	12.750,00	1708
Total	1.475.000,00	22.125,00	

No Terceiro Termo de Início do Procedimento Fiscal, a Contribuinte foi intimada para apresentar informações sobre **16 empresas, mais de 80 contratos de financiamento com empresas e outras exigências, em 20 (vinte) dias corridos.**

A Contribuinte, intimada a apresentar documentações solicitadas em tais termos, não deixou de lhes apresentar, tempestivamente, requerendo dilação de prazo por 20 (vinte) dias, conforme aferido no quarto Termo de Intimação Fiscal (fls. 1.154), que abrangeu mais pedidos documentais.

Houve, ainda, um quinto, um sexto e um sétimo Termo de Constatação e Intimação Fiscal (fls. 8.995 e ss), em que a Autoridade Fiscal faz diversas constatações em relação a documentação já acostada e, a cada termo, exige mais documentos, e confere prazo de 5 (cinco) dias improrrogáveis para esclarecimentos adicionais.

Durante as tratativas entre a Autoridade Preparadora e a Contribuinte, houve a juntada aos autos, das fls. 9.315 e ss, diversos processos judiciais criminais, um, em especial, de caráter sigiloso e no âmbito da Operação Lava-Jato, utilizados como contexto nos sete Termos de Intimação Fiscal expedidos à Contribuinte.

Os três atos referidos foram lavrados e, na sequência, exarado Termo de Verificação Fiscal (fls. 9.318), que contextualizou a abertura do procedimento fiscal nos seguintes termos:

1. CONTEXTO

O presente procedimento decorre da apuração de diversos indícios de irregularidades relacionados a MILTON DE OLIVEIRA LYRA FILHO, CPF 911.781.507-04, doravante denominado MILTON LYRA, e às suas empresas. MILTON LYRA foi alvo de condução coercitiva e buscas e apreensões da 35ª fase da Operação Lava Jato, em 2016. A Operação Omertà, nome da 35ª fase, identificou relações de MILTON LYRA com recebedores de propinas da Odebrecht, identificados nas planilhas do Setor de Operações Estruturas da empreiteira – o “departamento da propina”. Veja o trecho da petição do Ministério Público Federal nos autos do processo nº 5043559-60- 2016.4.04.7000 que tramita na 13ª Vara Federal de Curitiba/PR (fls. 8393 a 8451):

“Neste cenário, e considerando que já foi exhaustivamente comprovado que a ODEBRECHT fazia parte do cartel de empreiteiras que operava em prejuízo da Petrobras, e que o esquema criminoso estruturado em conjunto com os funcionários da estatal abrangia também o pagamento de propina, a anotação acima reproduzida denota forte indicativo de que a entrega de recursos programada no endereço de LUIZ GUSTAVO MACHADO pela ODEBRECHT tivesse relação com o pagamento de propina relacionada a alguma das obras do COMPERJ vencidas pela ODEBRECHT. Além disso, contactou-se que, na segunda anotação de entrega, além do registro de que os valores seriam entregues a LUIZ GUSTAVO MACHADO no mesmo endereço da entrega anterior, foi também inserido o telefone de contato para tratar da entrega: (61) 9281-6189. Ao efetuar pesquisa sobre o proprietário do número telefônico, a autoridade policial constatou que o celular está cadastrado em nome de MILTON DE OLIVEIRA LYRA FILHO. Neste contexto, tendo em vista que o telefone de MILTON LYRA foi o indicado para contato sobre a entrega dos valores ilícitos, faz-se necessário o aprofundamento das investigações em relação a esse fato com a realização de busca no endereço de LUIZ GUSTAVO MACHADO (rua Cardoso de Almeida, 1943 – Perdizes/SP) e a condução coercitiva de LUIZ GUSTAVO MACHADO e MILTON DE OLIVEIRA LYRA FILHO.” (grifo nosso)

Também aparece em delação premiada, firmada com a Procuradoria-Geral da República, por Nelson Mello, ex-diretor de Relações Institucionais do Grupo Hypermarcas (fls. 8452 a 8527)

2 . Ele afirmou que pagou R\$ 30 milhões a dois lobistas com trânsito no Congresso para efetuar os repasses para senadores do PMDB, sendo um deles o lobista MILTON LYRA, por meio de contratos fictícios, conforme trecho abaixo:

[...]

Cumpra aqui relatar que, em um desdobramento da operação Lava Jato no Rio de Janeiro, denominada de Operação Rizoma, consoante denúncia apresentada pelo MPF nos autos da ação penal nº 0066693-64.2018.4.02.5101 (fls. 8528 a 8708)3 , restou apontado que ARTHUR MACHADO, MILTON LYRA e PATRÍCIA IRIARTE realizaram diversos atos de lavagem de dinheiro, por meio de complexas transações transnacionais, para obter dinheiro em espécie no Brasil para pagar vantagens indevidas a agentes públicos, utilizando as empresas de MILTON LYRA, com a justificativa de prestação de serviços inexistentes, a seguir reproduzido:

[...]

E o objetivo inicial deste procedimento fiscal foi averiguar a efetiva entrega de serviços por empresas usadas para camuflar vantagens indevidas supostamente repassadas para políticos e funcionários de empresas públicas. No caso específico, a fiscalizada efetuou pagamentos a CREDPAG CONSULTORIA E SERVIÇOS FINANCEIROS LTDA – CNPJ 07.011.459/0001-30, doravante denominado CREDPAG, que é uma das diversas empresas de MILTON LYRA, usada na prestação de serviços fictícios e na lavagem de dinheiro.

No decorrer do procedimento fiscal foram verificados diversos outros pagamentos efetuados a prestadores de serviços e ao final ficou constatado que para alguns deles não houve a comprovação da efetiva prestação de serviços.

3. SUJEITO PASSIVO

A pessoa jurídica fiscalizada, doravante denominado BANCO BMG é uma sociedade anônima fechada, sob a denominação social de BANCO BMG S/A, inscrita no CNPJ sob o no 61.186.680/0001-74, e explora a atividade de Bancos múltiplos, com carteira comercial (CNAE-Fiscal 6422-1-00).

[...]

Não é normal que uma instituição financeira pague comissões em percentuais e condições divergentes dos previstos em contrato e também não é usual que sejam pagas comissões sobre contratos que não lhe pertencem, mesmo que sejam empresas do mesmo grupo. O fato é que o BANCO BMG não trouxe quaisquer elementos para comprovar a efetiva prestação de serviço ou que pudessem justificar os pagamentos para a BRASÍLIA.

[...]

Conforme já explanado nos tópicos anteriores, os valores pagos a CREDPG, ASSUNÇÃO PROMOTORIA, GGS EMPAR, JK EMPRÉSTIMOS, MUTARE, BANSUL, SADONANA, ZGB CONSULTORIA, CONSPLAN e BRASÍLIA não podem ser considerados como despesas dedutíveis, pois, o BANCO BMG não logrou êxito em demonstrar de forma cabal que os pagamentos se referem aos alegados serviços prestados.

Inconformado com o lançamento, a Contribuinte apresentou impugnação carreada de novos documentos, alegando que a primeira notificação do Impugnante sobre o lançamento se deu apenas, restando extinto o crédito, nos termos do art. 156, V, do CTN, vez que seu regime tributário é o Lucro Real e, ainda, que houve cerceamento de defesa, posto que a totalidade de seus documentos não foi apreciada pela Autoridade Fiscal, ou lhe oportunizado, em tempo, que fossem apresentados novos documentos.

A impugnação foi considerada procedente em parte pela DRJ/CTA, admitindo alguns impostos como devidos, reduzindo, assim, a glosa, através do Acórdão nº 108-002.822, proferido pela 10ª Turma da DRJ/08, que restou ementado como segue:

ACÓRDÃO Nº 108-002.822 - 10ª TURMA DA DRJ08

DATA DA SESSÃO 25 DE SETEMBRO DE 2020

PROCESSO Nº 16327.720233/2020-31

INTERESSADO BANCO BMG S/A

CNPJ/CPF 61.186.680/0001-74

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2015

IRPJ. DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS. PAGAMENTOS SEM CAUSA. GLOSA. CABIMENTO.

As despesas relativas a pagamentos sem causa não podem ser deduzidas na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, eis que não admitidas pela legislação tributária.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF Ano-calendário: 2015 IRRF. PAGAMENTOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA CAUSA OU OPERAÇÃO.

A comprovação da operação ou da causa dos pagamentos realizados, bem como das condições de dedutibilidade das despesas correspondentes exige elementos probatórios consistentes, sobre os quais não possam pairar dúvidas. A prestação de serviços por terceiros deve estar efetivamente demonstrada e comprovada para que sejam considerados os alegados pagamentos efetuados.

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

Quando não for comprovada a causa do pagamento, incide o IRRF. Por outro lado, uma despesa fictícia que fora deduzida na apuração dos tributos deve ser glosada, para que o IRPJ e a CSLL incidam sobre as bases de cálculo corretas. Assim, se a empresa efetua pagamento por serviço e o deduz na apuração dos lucros tributáveis, mas não comprova a efetiva prestação, incidem tanto o IRPJ e a CSLL pela glosa da despesa como o IRRF devido pela ausência de causa para o pagamento.

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA. RETENÇÃO INFORMADA EM DIRF. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A informação em Dirf não comprova efetivo recolhimento dos tributos retidos. Em lançamento de IRRF fundado em pagamento sem causa, não procede o pedido para abater valores de retenção informados em Dirf quando inexistente comprovação do respectivo recolhimento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2015

AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE. Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo decreto, válidos são os autos de infração.

IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÕES DESACOMPANHADAS DE PROVA.

A impugnação deve estar instruída com todos os documentos e provas que possam fundamentar as contestações de defesa. Alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios não são suficientes para infirmar a procedência do lançamento questionado.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

A diligência presta-se à elucidação de pontos duvidosos que exijam esclarecimentos adicionais para o deslinde da questão. Estando presentes nos autos elementos suficientes para decidir sobre o lançamento, afigura-se desnecessária a diligência.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2015

QUALIFICADA. DOLO. PRÁTICA REITERADA. COMPROVAÇÃO.

Constatada a prática reiterada de conduta dolosa por parte da fiscalizada, é de rigor a qualificação da multa de ofício aplicada. **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL** Ano-calendário: 2015 **DEMAIS TRIBUTOS. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.** A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à real ocorrência desses

eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido quanto ao IRPJ aplica-se aos tributos dele decorrente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O interessado foi cientificado do referido acórdão em 30/11/2020 e apresentou, tempestivamente, recurso voluntário (fls. 9.559 e ss), no qual pleiteia seja conhecido e provido seu recurso, a fim de que seja reformado o v. acórdão para que proceda ao (i) cancelamento do auto de infração relativo ao IRRF decorrente da suposta ausência de causa de pagamento e o (ii) consequente arquivamento do presente processo administrativo, bem como dos autos de infração referentes ao IRPJ e à CSLL incidentes sobre as glosas das despesas, com o consequente cancelamento de todas as exigências de juros e multa.

Os autos também foram encaminhados à PGFN, para apresentação de contrarrazões, entretanto, a mesma preferiu manter-se inerte.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Natália Uchôa Brandão**, Relatora

O recurso é **admissível**, pois protocolado por patrono da Contribuinte, e **tempestivo**, vez que, cientificado o sujeito passivo em 03/11/2020 (fls. 9.556), juntou o petição em 02/12/2020 (fls. 9.557), pelo que dele conheço e admito.

I. Preliminarmente

As preliminares levantadas pelo Recorrente no processo administrativo revelam questões cruciais sobre a regularidade e validade dos lançamentos fiscais. Os principais temas debatidos incluem a preliminar de nulidade e a prejudicial de decadência.

Quanto à **nulidade do lançamento fiscal**, o Contribuinte alega que o Fisco não levou em consideração a documentação trazida aos autos no curso da demanda processual, bem como desconsiderou a atividade bancária quando da efetivação dos lançamentos fiscais. Por sua vez, a Autoridade fiscalizadora apresenta de forma robusta a análise documental, assim como a análise das provas e argumentos apresentados pela Contribuintes.

No âmbito do Código Tributário Nacional (CTN), a nulidade de um lançamento fiscal pode ocorrer quando houver descumprimento de formalidades legais ou vícios que comprometam sua validade. Algumas justificativas para a nulidade estão relacionadas aos princípios da

legalidade, da ampla defesa e do contraditório, bem como a observância de regras específicas previstas no CTN.

Primitivamente, em se tratando de Processo Administrativo Fiscal, o rol de aplicação de nulidades é taxativo, conforme pode se observar no art. 59, do Decreto n. 70.235/72, veja-se:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

No caso em espécie, a Contribuinte não trouxe argumentos capazes de fazer incidir quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do CTN, pelo que entendo não estarem descritas as hipóteses previstas no código, pelo que **rejeito a prejudicial de nulidade**.

Já em relação à **preliminar de decadência**, o Fisco sustenta que não houve a incidência da decadência do lançamento tributário, já que efetuado com base na ocorrência de dolo e fraude, conforme previsto no **art. 173, I, do CTN**. Esse dispositivo estende o prazo decadencial para cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que foi constatada a fraude. O fundamento da Receita Federal para essa alegação está ancorado em investigações criminais como a Lava Jato, que revelaram indícios de pagamentos a empresas vinculadas a Milton Lyra, utilizadas para lavagem de dinheiro e simulação de prestação de serviços. Tais práticas configurariam fraude fiscal e justificariam a aplicação do prazo ampliado.

Por outro lado, o contribuinte argumenta que não houve dolo ou fraude que pudesse justificar a aplicação do art. 173, I, do CTN. Segundo sua defesa, os pagamentos questionados foram realizados dentro do curso regular das atividades empresariais, com apresentação de contratos e notas fiscais no processo administrativo. Assim, a regra aplicável seria a do **art. 150, §4º, do CTN**, que determina a decadência no prazo de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador. O contribuinte defende que o ônus da prova do dolo ou fraude recai sobre o Fisco, que, em sua visão, não teria apresentado evidências suficientes para sustentar essa imputação.

Apesar dos argumentos postos pela Contribuinte, **não há ilegalidade no entendimento consubstanciado na Decisão *a quo*, a qual se baseou na Súmula nº 114 do CARF** que, em se tratando de Processo Administrativo, possui força vinculante:

32. Ademais, no caso do IRPJ e da CSLL o fato gerador ocorre ao final do exercício e no caso do IRRF, ainda que o dolo não estivesse demonstrado, o prazo decadencial continuaria sendo contado conforme o Inciso I do art. 173 do CTN, por força da Súmula Carf nº 114, que é vinculante em âmbito administrativo e está transcrita a seguir:

Súmula CARF nº 114 O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art.

173, I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

1101-00.622, de 23/11/2011; 1402-00.320, de 11/11/2010; 2202-01.975, de 15/08/2012; 9101-00.773, de 14/12/2010; 1103-000.904, de 06/08/2013; 1301-001.544, de 03/06/2014; 1302-001.857, de 04/05/2016; 2202-002.561, de 18/02/2014; 2202-002.804, de 10/09/2014; 2301-004.531, de 08/03/2016.

33. Para edição dessa súmula, o raciocínio que prevaleceu foi no sentido de que na infração Pagamento sem Causa ou a Beneficiário Não Identificado, a exigência sempre decorre de procedimentos investigatórios de iniciativa do Fisco, de modo que nunca há pagamento espontâneo, antecipado, pelo contribuinte, o que afasta a incidência do art. 150 do CTN.

No caso concreto, embora o Fisco tenha apontado indícios de pagamentos a empresas relacionadas a fraudes, no entendimento desta relatora, não há evidência direta de que o contribuinte tenha atuado de forma dolosa ou fraudulenta, assim como que, para fins de IRRF, como será visto adiante, no entendimento desta Relatora, não caberia a hipótese de operação sem causa. Diante disso, entendo que deveria prevalecer o **prazo de decadência ordinário**, de cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, conforme o **artigo 150, §4º, do CTN**, afastando a regra excepcional de prazo ampliado. **Contudo, apesar do entendimento personalíssimo, este é superado pela vinculação deste julgado à aplicação da Súmula n. 114 do CARF.**

Dessa forma, **nego provimento à alegação de prejudicial de decadência** da Contribuinte, mantendo-se o acórdão em seus próprios termos.

II. DO MÉRITO – Lançamento de IRPJ/CSLL

A análise dos lançamentos fiscais relativos ao IRPJ e à CSLL no caso demonstra que a Receita Federal se baseou na glosa de despesas consideradas não dedutíveis, conforme os artigos 247 a 249 do RIR/99. Esses artigos determinam que as despesas só podem ser deduzidas se forem necessárias, usuais e normais para a atividade empresarial (art. 247), devidamente comprovadas com documentação idônea (art. 248) e relacionadas diretamente às operações da empresa (art. 249).

A **controvérsia** reside na suficiência das provas apresentadas pelo contribuinte e na interpretação dos requisitos de dedutibilidade estabelecidos nos artigos 247 a 249 do RIR/99. O Fisco defende a aplicação rigorosa da legislação, enquanto o contribuinte busca demonstrar que as despesas glosadas atendiam aos requisitos de necessidade e usualidade para a atividade empresarial. A solução dessa questão depende de uma análise detalhada das evidências disponíveis, considerando a compatibilidade das despesas com as disposições legais aplicáveis e a razoabilidade das exigências fiscais, que passamos a analisar.

II.I - ASSUNÇÃO PROMOTORA EIRELLI (“Assunção”)

Adentrando à questão dos correspondentes bancários e intermediários em si, sem fatos novos relevantes, ao longo de seu recurso, a recorrente repete o argumento embasado na liberdade negocial de seus direitos privados enquanto empresa, bem como que há suposta intervenção da fiscalização na esfera privada dos seus negócios.

Sobre a problemática, relembra-se que foram dadas várias oportunidades, no processo fiscalizatório, para que fosse demonstrada a efetividade dos serviços prestados em contrapartida ao valor generosamente adiantado pela impugnante. Não só isso, mas também se frisa que a fiscalização procedeu com uma intimação diretamente à prestadora do suposto serviço, Assunção, a qual informou que inexistia relação entre o valor adiantado com uma produção específica.

Por sua vez, o Acórdão recorrido aduziu:

A respeito das alegações, é preciso esclarecer que a causa do lançamento foi a não comprovação da efetiva prestação de serviços, e não a ausência de um contrato de prestação de serviços e/ou NF. Nesse sentido, a defesa tampouco esclareceu em que parte do TVF consta que teria sido reconhecida a efetiva prestação de serviços, visto que não consta tal passagem naquele relato.

Além disso, a defesa não esclareceu o motivo de ter pago antecipadamente um bônus em parcela única de R\$ 2.540.000,00, em 24/02/14, a uma empresa aberta menos de um ano antes (17/05/13), no início de um contrato que previa metas mensais de R\$50 milhões (observe-se que em todo ano de 2014 os contratos sobre os quais eram calculadas as comissões totalizaram R\$9.806.442,92, cerca de 1,78% dos R\$550 milhões previstos para todo aquele ano, visto a vigência do contrato iniciar em fevereiro). Em 2015, conforme a Dirf, consta apenas a informação de um rendimento tributável de R\$7,95 em janeiro daquele ano.

Existe ainda a cláusula 4.1 do aditamento, que prevê:

4.1. Será abatido, do valor devido a título de bônus, qualquer valor antecipado ao CORRESPONDENTE, seja no ato de assinatura deste Aditamento, seja em qualquer outro momento.

A esse respeito, a defesa alega que haveria uma penalidade de devolução da gratificação, ressaltando que não haveria obrigatoriedade de devolução pela não performance mensal, podendo ser pela não performance do total do contrato. Entretanto, não demonstra ter recebido, como devolução, os valores que haviam sido pagos a título de bônus pelo não cumprimento das metas, seja a cada mês, seja ao final do prazo contratual previsto.

Nesse aspecto, alega que tal liberalidade não excluiria a causa do pagamento, tratando-se de perdão de dívida, não tributável por equivaler às doações do art.365 do RIR/99. Porém, se um valor foi pago por um serviço não recebido está caracterizada a ausência de efetiva prestação de serviço, tratando-se de pagamento sem causa, ou sem operação comprovada. Nesse sentido o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf:

IRPJ. CSLL. IRRF. PAGAMENTOS. COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA. A comprovação da operação ou da causa dos pagamentos realizados, bem assim das condições de dedutibilidade das despesas correspondentes, exige elementos probatórios consistentes, sobre os quais não possam pairar dúvidas. No caso, a alegação de pagamento de bonificações pelo cumprimento de metas de vendas, desacompanhada de recibos individualizados e sem qualquer demonstração das vendas supostamente bonificadas, aliada aos indícios de destinação diversa daquela arguida, não permite que se entenda comprovada a operação ou causa. (Acórdão 1401-004125, de 21/01/20)

Ademais, o fato de a contratante do serviço não desejar receber tal valor não o enquadra como doação, eis que não comprovado pela empresa o atendimento às condições do art.365 do RIR/99:

Art. 365. São vedadas as deduções decorrentes de quaisquer doações e contribuições, exceto as relacionadas a seguir (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VI, e § 2º, incisos II e III):

[...]

Assim, o próprio impugnante reconhece que realizou um adiantamento em valores superiores em relação aos supostos serviços prestados, demonstrando os autos todas as evidências de um pagamento sem causa: a apreciação dos termos contratuais estabelecidos com uma empresa recém criada, em valores muito superiores ao constatado nas verificações fiscais, e apresentados pela impugnante como realizados, porém sem comprovação do que seria o serviço prestado pela contratada.

Cabe dizer que a defesa deve instruir a impugnação com os elementos de prova que fundamentem suas alegações, conforme previsto nos referidos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72.

[...]

A impugnante apresenta documentos que comprovam o pagamento ao prestador de serviço, porém sobre isso não há lide; a discussão é sobre se houve, de fato, o serviço prestado, ou se não houve causa para o pagamento efetuado.

É certo que a impugnante tem a liberalidade de efetuar pagamentos sem causa, por mera liberalidade, mas esses não podem ser deduzidos como despesas na apuração dos tributos. Tomar atitudes desfavoráveis do ponto de vista negocial e alegar que efetua tratativas e ajustes de forma verbal não são justificativas razoáveis frente aos controles que deve ter de seus negócios, se não para tomar decisões empresariais, ao menos para suportar o cumprimento das obrigações tributárias.

Portanto, mantém-se o lançamento relativo ao IRPJ e à CSLL. Em relação ao lançamento de IRRF, consta do outro processo já referido no relatório.

De fato, foram identificados pagamentos no valor de R\$ 2.540.000,00 à empresa **Assunção** Promotora EIRELI, descritos como bonificação antecipada por produtividade. Apesar de reconhecida a prestação de serviços, a fiscalização desconsiderou a causa dos pagamentos devido à baixa produtividade da empresa frente às metas estabelecidas no contrato, sendo empresa recém-criada, cuja contribuinte anuiu ao fisco que **a contratação não foi levada a efeito**.

Em vista do exposto, mantenho a decisão recorrida.

II.II. GGS EMPAR EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA (GGS)

O Recorrente alega o que segue em seu Recurso Voluntário:

71. Outro ponto levantado pelo v. acórdão seria a ausência de prova de que foi celebrado convênio com o Estado do Rio de Janeiro, *“seja diretamente ou através de terceiros, seja atuando junto ao Governo do Estado do Rio de Janeiro para a formalização do convênio ou junto aos funcionários públicos estaduais, para efetivação dos empréstimos e não apresentou também quaisquer elementos que pudessem justificar os pagamentos para GGS”*.

72. Ora, se há volume de valores recebidos pelo Recorrente dos funcionários do Estado do Rio de Janeiro a título de contraprestação dos seus consignados, então resta claro que houve a celebração de referido convênio! Não há sequer sentido em referida alegação.

73. Por outro lado, como se observa no TVF, a própria fiscalização reconhece que é fácil verificar nos documentos que os pagamentos efetuados pelo Recorrente à GGS são coerentes com o volume de operações realizadas pelos funcionários do estado do Rio de Janeiro:

“Porém, pelo ‘controle de comissões anexo ao contrato de prestação de serviços’, deduz-se que as comissões pagas foram em razão da indicação do convênio do Governo do Estado do Rio de Janeiro e sobre o total das operações de cartões e empréstimos, independentemente de qualquer atuação da GGS EMPAR”,

74. Ou seja, é reconhecida a coerência dos pagamentos feitos e dos documentos que os sustentam, de forma que se fortalece a legitimidade da causa do pagamento.

75. Portanto, não podem as provas apresentadas pelo Recorrente ser desconsideradas, presumindo a autoridade fiscal a existência de fato gerador. Logo, também no que se refere aos pagamentos realizados à GGS, a título de remuneração pela prestação do serviço de correspondente bancário, há que se afastar a cobrança do IRRF e as glosas de despesas.

Note-se que a recorrente não apresentou fatos novos ao recurso, mas sim demonstrou inconformidade sobre o julgado, motivo pelo qual se repete e ratifica o que foi corretamente adotado no acórdão:

A defesa alega que estaria equivocado o entendimento da fiscalização de que a prestação de serviço e a respectiva remuneração não seriam condizentes com o estipulado em contrato, pois a quarteirização é uma prática comum no sistema financeiro, sendo, portanto, atividade típica de um correspondente bancário. Expõe que a remuneração foi calculada sobre a receita das operações apresentadas pois a indicação de outros correspondentes ou mesmo a celebração de convênios não gera receita para o BANCO por si só, de forma que os produtos vendidos por meio dos respectivos correspondentes e convênios são a única medida para o cálculo da remuneração.

Alega que o serviço prestado pela GGS, celebração de convênios e indicação de novos correspondentes, é suficiente para rechaçar a alegação de suposta ausência de capacidade operacional da empresa para celebração dos contratos de crédito e cartão consignados, pois não foi a prestadora quem os celebrou, sendo decorrentes dos convênios intermediados por ela, ou por correspondentes de sua indicação, mas todos foram celebrados com a própria instituição financeira. Assim, reitera-se o fato de que as indicações foram realizadas pelo próprio sócio da prestadora, de forma que não era necessário um grande staff para permitir a efetivação do contrato de correspondente bancário.

Ressalta que haveria vedação legal para o correspondente bancário constar do contrato de serviço bancário nos termos do art. 10 da Resolução CMN 3.954/2011, uma vez que as partes contratantes são apenas os clientes e a instituição financeira.

Sobre a divergência entre as comissões pagas e aqueles previstas em contrato, alega que não haveria imposição legal para que as alterações contratuais sejam feitas de forma escrita, sendo os percentuais de remuneração acordados verbalmente, pois haveria liberdade para negociação da remuneração do correspondente, conforme o parágrafo único do art. 4º da Resolução CMN 3.954/2011.

Por fim, rechaça as alegações do TVF de que o sócio da GGS, Sr. GEORGES SALADA RIHAN, estaria envolvido com esquema de propina do ex-governador SÉRGIO CABRAL, de forma que o pagamento pela prestação de serviço ao Impugnante poderia decorrer de atividade ilícita, eis que não constam dos autos elementos que corroborem tal suposição.

A respeito das alegações da defesa, saliente-se que a cláusula segunda do contrato com a GGS estabelece que esta deve preencher toda a documentação necessária à formalização do empréstimo, colhendo as assinaturas exigidas e encaminhando ao BMG para aprovação.

Todavia, a impugnante não apresenta tais documentos que deveriam ser preenchidos pela GGS. Ao contrário, alega que teria ocorrido uma quarteirização, porém não apresenta documentos aptos e hábeis a comprovar essa alegação, tais como contratos da GGS com as supostas quarteirizadas.

Também não apresentou nenhum contrato de financiamento que justificasse os pagamentos à GGS e nem o suposto contrato de convênio com o governo do estado do RJ, sequer esclarecendo detalhes desse instrumento, como valores a pagar, tempo de vigência e demais informações. A planilha apresentada no curso da ação fiscal nada comprovou, pois não identifica nem demonstra a atuação da empresa contratada.

Saliente-se que, no curso da ação fiscal, a impugnante foi intimada e reintimada a prestar esclarecimentos a respeito dos pagamentos efetuados e, como não atendessem satisfatoriamente as solicitações da fiscalização, intimou-se também a prestadora de serviços, sem que restasse demonstrada como ocorreu a prestação do serviço. Registre-se, pois, a cautela da fiscalização em oportunizar à fiscalizada, em mais de uma intimação, a possibilidade de apresentar os esclarecimentos e documentos comprobatórios de suas alegações, repetindo o mesmo procedimento com a contratada por meio de diligência fiscal.

Quanto ao fato de a GGS estar implicada em negócios irregulares, e ser investigada por operar propinas e vantagens indevidas para agentes públicos ou privados, isso pode demonstrar indícios de irregularidades, mas o fato gerador da imputação tributária resta claramente identificado e enquadrado na norma, sendo, no caso, o pagamento sem causa tipificado no art. 674 do RIR/99.

A **GGS** Empar Empreendimentos e Participações Ltda recebeu pagamentos que totalizam R\$ 1.517.700,00, referentes a serviços descritos como representação e correspondente no país. Apesar de apresentadas notas fiscais e comprovantes, não foram fornecidos detalhes suficientes para comprovar a efetiva prestação de serviços. A **GGS** quanto ao dito convênio firmado com o Governo do Estado do Rio de Janeiro não logrou êxito em comprovar sua vinculação de intermediação, como alegado, vez que não apresentou sequer tratativas (atas de reunião, mensagens de e-mail, contratos, entre outros) que pudessem corroborar com seu alegado.

Portanto, mantenho o Acórdão recorrido por seus próprios fundamentos.

II.III - SADONANA CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA. (“SADONANA”)

Assim como nos pontos anteriores, a recorrente reitera os pontos já trazidos, mas sem novas provas do alegado. Por essa razão, assim como o juízo *a quo*, entendo que a conclusão da autoridade fiscal constante no Acórdão Recorrido, abaixo transcrita, não merece reparos:

Frise-se que não procede a alegação da defesa de que a autoridade fiscal teria concluído que a origem dos pagamentos seriam os convênios. No caso, a fiscalização apurou que as comissões foram pagas por suposta indicação de convênio com os governos dos estados de MS, AL, RR, RO, AM e com as prefeituras de Maceió, Cuiabá, Campo Grande e Dourados, mas não foram comprovados os tais convênios, pelo que foram lançados os valores em debate.

No curso da ação fiscal, o BMG respondeu que as operações indicadas se referem à prestação de serviços, cuja venda direta era efetuada por terceiros, recebendo a contratada um percentual pela indicação. São alegações genéricas, declarando que a contratada intermediava os contratos, porém sem maiores detalhes, optando a defesa por focar nos aspectos relacionados ao pagamento do serviço em si, e não ao detalhamento da prestação efetiva do serviço. A seu turno, a contratada declarou que intermediou a formalização desses convênios, porém não prestou serviços de vendas dos produtos do BMG (fls.9358).

Em resposta de 19/11/19, a impugnante declarou ainda que a Sadonana intermediou convênios entre o BMG e diversos entes públicos, atuando a contratada na intermediação de negócios, em atividades de abertura, renovação e manutenção dos convênios, e prospecção/indicação de correspondentes locais, mantendo relacionamento com estes.

Todavia, a defesa não apresenta documentos que comprovem a suposta prestação de serviço pela contratada, sejam contratos de financiamento ou outro documento hábil e apto a comprovar alguma atuação da prestadora a justificar os pagamentos realizados. A própria impugnante alega que a contratada atuava na abertura, renovação e manutenção dos convênios, porém não apresenta nenhum documento comprobatório que justifique como eram prestadas tais funções, tais como atas de reunião, correspondências ou outros documentos que envolvam os convenientes.

Também não foram apresentados os contratos dos supostos convênios com os entes públicos citados, impedindo que se conheça qual foi a atuação da contratada na obtenção daqueles convênios. Sequer se sabe qual o prazo de atuação da contratada para indicar os convênios, a justificar os diversos pagamentos efetuados ao longo dos anos à contratada.

[...]

Se as atividades tivessem sido desenvolvidas de fato, e a contratada tivesse atuado efetivamente para o cumprimento do contrato de serviços, deveria haver inúmeros registros, controles, tratativas, registros de trabalho da contratada junto aos clientes e órgãos públicos ou entes privados para comprovar tal atuação pela contratada.

Repita-se que a simples apresentação de notas fiscais e comprovantes de pagamentos não comprova que o serviço tenha sido efetivamente prestado. Por sua vez, a mera alegação de que a Fazenda quer interferir no formato negocial da empresa não justifica a ausência de controles e documentos que possam comprovar suas operações face às obrigações tributárias. Restou demonstrado que a fiscalização intimou e reintimou a fiscalizada em busca dos esclarecimentos e, não atendida no que se refere aos devidos esclarecimentos, intimou também a prestadora de serviços, sem que fossem demonstrados, de forma cabal, elementos que comprovassem a efetiva prestação do serviço.

Apesar dos elevados pagamentos, de R\$ 6.561.863,25 em 2014 e R\$ 3.582.514,28 em 2015, a empresa não apresentou evidências que comprovassem a prestação de serviços, e a fiscalização apontou que, efetuadas diligências, sequer havia estrutura operacional compatível com os supostos serviços realizados e os valores recebidos.

Dessa forma, pelos mesmos motivos, mantenho o entendimento do acórdão recorrido.

II.IV - CONSPLAN – CONSULTORIA SERVIÇOS PLANEJAMENTO LTDA (“CONSPLAN”)

Nesse item, também não se verifica argumentos novos ou o reforço aos já apontados pela Contribuinte, mas sim, somente, a mera repetição dos argumentos já delineados.

Rememora-se, contudo, que já foi verificado que o contribuinte não consegue provar a efetiva prestação do serviço contratado, trazido nos argumentos retirados do Acórdão recorrido, nas fls. 29 do Acórdão recorrido:

O Contrato da CONSPLAN com o BCV só foi firmado em 25/05/2015, já o contrato com o BMG é datado de 19/11/2001.

O BMG, em resposta ao TCIF nº 07 (fls. 8306 a 8310), afirmou que “conforme anteriormente esclarecido, nestes contratos não consta o Interveniente, contudo, podemos afirmar que as comissões têm originação na relação de contratos já enviada, conforme solicitação da Fiscalização, por amostragem”, porém, não apresentou qualquer documento comprobatório.

Com relação ao pagamento de comissões do BCV realizado pelo BMG, alegou que “O acordo prévio citava operação denominada BMG EMPRESAS do Grupo BMG com pagamentos através do seu controlador, em função do reflexo final culminar no próprio BANCO BMG, além disto a situação fiscal à época não prejudicava o fisco.”

Portanto, não há qualquer referência quer seja no contrato de financiamento ou em outro documento que comprove a atuação da CONSPLAN para que os contratos de empréstimos fossem efetivados e isto foi textualmente reconhecido pelo BMG ao afirmar *que nestes contratos não constam o interveniente*.

Ressalte-se que o percentual aplicado para cálculo das comissões diverge dos previstos no contrato de prestação de serviço e não foi apresentado qualquer aditivo alterando o percentual, apenas alegou a empresa que o contrato fora firmado em 2001, e culpou o dinamismo do mercado para não encontrar a formalização da alteração posterior. É difícil de acreditar que tenham passado 13 anos sem qualquer alteração ou aditivo no contrato original.

A CONSPLAN não tinha capacidade operacional para realizar todas as operações relacionadas, considerando o fato de que as empresas contratantes dos empréstimos estavam localizadas nas mais diferentes localidades do país e o fato de que a CONSPLAN não teve nenhum empregado em 2014 e 2015.

Em diligência fiscal, a CONSPLAN apresentou os mesmos documentos que o BMG, e não trouxe qualquer elemento que viesse a comprovar a efetiva prestação de serviços, por ela própria ou por terceiros.

Levando em consideração a relação de contratos de financiamentos que foram apresentados como base de cálculo para pagamentos a CONSPLAN, foram realizadas diligências em clientes do BMG e BCV, como a BAMBUÍ BIOENERGIA S/A (BAMBUÍ), CONSTRUTORA SÃO JOSÉ DESENVOLVIMENTO LTDA (SÃO JOSÉ) e SANTOS FUTEBOL CLUBE (SANTOS), para esclarecer se as tratativas para obtenção dos créditos foram realizadas diretamente com a instituição financeira ou através de terceiros.

Em resposta, a BAMBUÍ afirmou que as tratativas de obtenção do crédito ocorreram diretamente com o BMG, por meio de seu superintendente Sr. Divino Alves de Lima.

A SÃO JOSÉ, por sua vez, apresentou diversas trocas de e-mails e afirmou que as tratativas para obtenção dos créditos foram realizadas diretamente com o BCV, em contatos com os colaboradores do BCV indicados às fls. 9368.

E o SANTOS afirmou que as tratativas foram realizadas por terceiros, indicando as pessoas jurídicas que intermediaram as negociações às fls. 9369.

Portanto, as diligências demonstraram que efetivamente não houve prestação de serviços que justifique o pagamento de comissões para a CONSPLAN.

Em que pesem as transações aparentarem cumprir os aspectos formais, pois apresentam documentos que, em tese, dariam, suporte aos fluxos financeiros sob auditoria, tais como contrato de prestação de serviços, notas fiscais e do comprovante de transferência bancária, não conseguem comprovar a efetividade do serviço prestado. O pagamento poderia, em tese, ter qualquer outra motivação, inclusive, por mera liberalidade da empresa pagadora.

Além disso, de acordo com a relação de contratos de financiamento apresentados, a maior parte da comissão seria devida pelo BCV, conforme quadro (R\$):

BCV	17.056.212,67
BMG	3.514.926,78
TOTAL	20.571.139,45

Portanto, não há qualquer referência quer seja no contrato de financiamento ou em outro documento que comprove a atuação da CONSPLAN para que os contratos de empréstimos fossem efetivados e isto foi textualmente reconhecido pelo BMG ao afirmar que nestes contratos não constam o interveniente.

Considerando apenas o AC 2015, o valor da comissão que deveria ser pago pelo BCV seria de R\$ 5.957.823,64 e apenas R\$ 711.676,36 seria do BMG. Portanto, caso ficasse comprovada a efetiva prestação de serviço em todos os contratos, no

mínimo haveria uma irregularidade contábil e fiscal, considerando o princípio da entidade e seria objeto de glosa de despesa no BMG. Isso reforça a suspeita de que não houve efetiva prestação de serviços.

Não é normal que uma instituição financeira pague comissões em percentuais e condições divergentes dos previstos em contrato e também não é usual que sejam pagas comissões sobre contratos que não lhe pertencem, mesmo que sejam empresas do mesmo grupo.

O fato é que o BMG não trouxe quaisquer elementos para comprovar a efetiva prestação de serviço ou que pudessem justificar os pagamentos para a CONSPLAN. As diligências fiscais realizadas demonstraram que não houve prestação de serviços pela CONSPLAN e que as tratativas para a obtenção dos empréstimos foram realizadas diretamente com o BMG ou com o BCV, e no caso em que houve atuação de terceiros, não houve a participação da CONSPLAN.

Nas razões de decidir, o Acórdão recorrido pontuou o que segue:

De início, verifica-se que as comissões calculadas nas notas fiscais do AC2015 listadas às fls. 9366-9367 do TVF, totalizam R\$5.957.823,64 para o BCV e R\$711.676,36 para o BMG, caso comprovada a prestação de serviços. Todavia, quem efetuou todos os pagamentos foi o BMG. Porém, não consta nada no contrato apresentado pela fiscalizada que corrobore a alegação de que se trataria de operação do grupo empresarial BMG, pois o contrato é apenas entre o Banco BMG e a Consplan.

Assim, resta sem suporte probatório tal alegação.

Da mesma forma, a defesa não apresenta documentos aptos a justificar a alteração do percentual de cálculo das comissões de 10% para 20% sobre a receita líquida.

Também não consta nos contratos de financiamento, nem a defesa consegue detalhar especificamente o que fazia a Consplan para receber tantas comissões em valores milionários.

Outro ponto não esclarecido é o fato de a Consplan ter atuado sem nenhum empregado nos AC2014 e 2015. A defesa alega que os próprios sócios da contratada é que realizariam os negócios, mas não apresenta documentos aptos e hábeis a comprovar suas alegações. Segundo a defesa, a Consplan participaria na aproximação do cliente e na quarteirização, mas nenhuma prova de atuação da Consplan nesse sentido foi acostada aos autos, tampouco comprova passagens dos sócios nas variadas localidades do país em que as contratantes dos financiamentos estão localizadas, como Aracaju/SE, Araxá/MG, Barueri/SP, Belo Horizonte/MG, Caçu/GO, Cerqueira César/SP, Curitiba/PR, Goiânia/GO, Porto Alegre/RS, Rio de Janeiro/RJ, Rio Verde/GO, São Bernardo do Campo/SP, São José do Norte/RS, São Ludgero/SC, São Paulo/SP, Sertãozinho/SP e Sorriso/MT, sendo que a Consplan está localizada em Vargem Grande Paulista/SP.

A impugnante também alega ter relacionamento longo com a Consplan, o que tornaria simples a apresentação de ações, tarefas, reuniões, contatos, negociações, produtos, etc, entretanto, nada foi apresentado além de justificativas para pagamentos realizados sem que nenhum serviço, de fato, tenha sido prestado.

A própria contribuinte reconheceu que somente R\$3.514.926,78 do total de R\$20.571.139,45 eram atribuíveis a ela. A fiscalização, por sua vez, considerou R\$ 2.803.250,39 de despesas incorridas no ano de 2014, cuja prestação de serviços deveria ter sido comprovada e não foi. Nesses termos, adoto as razões de decidir do acórdão recorrido, mantendo seu entendimento, pelo que nego o recurso voluntário nesse ponto.

II.V - BRASÍLIA ESTRUTURADORA DE NEGÓCIOS LTDA (“BRASÍLIA”)

O Recorrente afirmou em seu Recurso Voluntário:

107. Reitera-se: a todo momento o TVF, corroborado pelo v. acórdão recorrido, justifica a suposta ausência de provas da efetiva prestação do serviço pela forma verbal adotada, mas ignoram todos os documentos escritos sob o argumento de que não seriam suficientes.

108. Com a devida vênia, o entendimento do v. acórdão recorrido não pode ser mantido, tendo em vista que não há qualquer fato capaz de infirmar a causa do pagamento realizado, de forma que não se pode impor o ônus ao Recorrente de contestar aquilo que não existe. Não é possível fazer contraprova quando não há prova!

109. Desta forma, à semelhança de tudo o quanto já foi exposto para as operações anteriormente citadas, não pode ser mantido o v. acórdão ao reconhecer não existir prova da efetiva prestação de serviço, quando, em verdade, há farta documentação que corrobora a defesa do ora Recorrente.

110. Diante de todo o exposto, requer seja provido o presente recurso para cancelar as respectivas cobranças ora guerreadas

Por sua vez, o julgador *a quo* fundamenta sua decisão com os seguintes argumentos:

Em diligência fiscal, a BRASÍLIA apresentou apenas cópias das notas fiscais e do contrato firmado em 01/11/2011, mas não trouxe qualquer elemento que viesse a comprovar a efetiva prestação de serviços, por ela própria ou por terceiros.

Levando em consideração a relação de contratos de financiamentos que foram apresentados como base de cálculo para pagamentos à BRASÍLIA, foi realizada diligência na CELG, e perguntado se as tratativas para obtenção dos créditos, acima mencionados, foram realizadas diretamente com a instituição financeira ou através de terceiros.

Em resposta de 23/03/2020, a CELG afirmou que as tratativas para obtenção dos créditos CCB nº 1184 foram realizadas diretamente com o BCV.

Com essa diligência comprova-se que efetivamente não houve prestação de serviço que justifique o pagamento de comissão à BRASÍLIA, pois, não houve a intermediação de terceiros.

Em que pesem as transações aparentarem cumprir os aspectos formais, pois apresentam documentos que, em tese, dariam, suporte aos fluxos financeiros sob auditoria, tais como contrato de prestação de serviços, notas fiscais e do comprovante de transferência bancária, porém, não conseguem comprovar a efetividade do serviço prestado. O pagamento poderia, em tese, ter qualquer outra motivação, inclusive, por mera liberalidade da empresa pagadora.

Além disso, de acordo com a relação de contratos de financiamento apresentados, o valor da comissão que deveria ser pago pelo BCV seria de R\$ 627.778,45 e apenas R\$ 64.304,23 seria do BMG. Isso reforça a suspeita de que não houve efetivamente a prestação de serviços.

Não é normal que uma instituição financeira pague comissões em percentuais e condições divergentes dos previstos em contrato e também não é usual que sejam pagas comissões sobre contratos que não lhe pertencem, mesmo que sejam empresas do mesmo grupo.

O fato é que o BMG não trouxe quaisquer elementos para comprovar a efetiva prestação de serviço ou que pudessem justificar os pagamentos para a BRASÍLIA. E ao contrário da afirmativa do BMG, a diligência fiscal realizada na CELG demonstrou que não houve prestação de serviços pela BRASÍLIA e que as tratativas para a obtenção dos empréstimos foram realizadas diretamente com o BCV.

Entretanto, nesse ponto, o julgador entendeu o que segue:

Naturalmente, o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da forma que melhor lhe convém, com vistas à obtenção dos melhores resultados, inclusive relativos à redução dos tributos, desde que isto não implique em qualquer ilegalidade.

Portanto, o funcionamento das empresas está condicionado à observância de um conjunto de regras e cabe à ela comprovar a adequação da sua conduta. As regras são criadas e aplicadas em busca de sentido racional e adequadas aos atos da vida cotidiana em convivência social e são elaboradas em forma de documentos de acordo com os requisitos que lhe são necessários à sua finalidade.

Nesse sentido, os registros contábeis e os documentos que lastreiam sua existência são requisitos socialmente estabelecidos para atender as demandas decorrentes deste controle social firmado nos objetivos constitucionais e não atendem apenas aos interesses da Fazenda, mas são a fonte legal para acesso às

suas informações por investidores, credores, agências reguladoras, órgãos judiciais, etc.

Por isso, quando se trata da atividade econômica, não se admite que sejam suprimidas formalidades necessárias a comprovar a existência e conteúdo de operações, tampouco argumentos de natureza privatista, como se os atos realizados no contexto dessa atividade fossem de interesse exclusivo da própria empresa. Atos realizados com desrespeito a esses critérios podem até produzir efeitos somente entre as partes, desde que isso não cause prejuízo a terceiro nem atinja direito indisponível, a exemplo da Fazenda Pública.

Registre-se que uma despesa fictícia que fora deduzida na apuração dos tributos deve ser glosada, para que o IRPJ e a CSLL incidam sobre as bases de cálculo corretas. Assim, se a empresa efetua pagamento por serviços e o deduz na apuração dos lucros tributáveis, como admitido pelo BMG, há que ser glosadas tais deduções.

Portanto, sem reparos à atuação. Observe-se que as normas fiscais que disciplinam a exigência de IRPJ aplicam-se à CSLL reflexa, no que cabíveis. Desse modo, por bem fundamentada no trabalho das instâncias *a quo* e dos auditores fiscais, mantenho irretocável a decisão recorrida, nos termos do voto do relator.

Houve pagamentos de R\$ 869.184,46 em 2014 e R\$ 100.000,00 em 2015. A fiscalização indicou a ausência de documentos como contratos e relatórios técnicos para comprovar a efetividade dos serviços. Foi constatado que os serviços prestados considerados inconsistentes com os termos contratuais e as notas fiscais apresentadas foram insuficientes para comprovar a efetividade das operações. No processo administrativo n. 16327721173/2019-31, quanto a tal contrato, votei pelo reconhecimento de duas notas fiscais que foram devidamente comprovadas, entretanto, para o ano-calendário de 2015, não há o que ser reconhecido.

Assim, mantenho o entendimento do acórdão recorrido.

III. DO MÉRITO – Demais assuntos

III.I. Lançamento de IRRF por pagamento sem causa

A Receita Federal fundamentou sua atuação com base no artigo 61 da Lei nº 8.981/95 e nos artigos 674, 675 e 247 a 249 do RIR/99. Esses dispositivos estabelecem que incide IRRF à alíquota de 35% sobre pagamentos realizados a beneficiários não identificados ou cujas operações não estejam devidamente comprovadas, sendo vedada a dedução de despesas que não atendam aos critérios de necessidade, normalidade e comprovação documental.

O Fisco apontou que diversas despesas registradas pelo Banco BMG foram destinadas a empresas que não comprovaram a prestação de serviços. Entre essas empresas receberam valores significativos sem a apresentação de contratos detalhados, notas fiscais válidas ou

relatórios técnicos que comprovassem a realização dos serviços contratados, sendo enquadradas como "pagamentos sem causa", atraindo a incidência do IRRF conforme determina o artigo 61 da Lei nº 8.981/95 e os artigos 674 e 675 do RIR/99. Além disso, para algumas despesas, o Fisco alegou que não foi possível identificar o beneficiário final dos pagamentos, o que também justifica a tributação pelo IRRF.

Por outro lado, o Banco BMG defendeu que os pagamentos realizados às empresas questionadas foram legítimos e acompanhados de documentação, como DIRFs, contratos e notas fiscais. Alegou que a ausência de alguns documentos adicionais não invalida a natureza dos pagamentos e que as despesas estavam diretamente relacionadas às suas operações bancárias. O Contribuinte destacou ainda que os serviços contratados tinham como objetivo ampliar a eficiência operacional e as atividades da instituição financeira.

O lançamento de IRRF sem causa pressupõe a incidência do tributo à alíquota de 35% sobre pagamentos realizados a **beneficiários não identificados ou cujas operações não estejam devidamente comprovadas**, sendo vedada a dedução de despesas que não atendam aos critérios de necessidade, normalidade e comprovação documental, na forma do art. 61 da Lei nº 8.981/95:

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.

Ora, no caso dos autos, apesar da ausência de comprovações das relações jurídicas que ensejaram as glosas das despesas de IRPJ e CSLL efetuadas pela Autoridade Fiscal, há relação entre a Recorrente e as partes relacionadas nas transações financeiras. Assim, entendo que os **beneficiários foram identificados**, assim como as **operações existem e para elas, houve causa**, mesmo que não **devidamente explicadas e comprovadas por documentos aptos a afastar a glosa de despesas, mas não podem ser tomados como base para o lançamento de IRRF à Contribuinte**.

Assim, voto pela exoneração integral dos lançamentos de IRRF exigidos em face da Contribuinte, acolhendo o recurso voluntário nesse ponto.

III.II. Da Concomitância do lançamento de IRRF/CSLL e IRRF

A controvérsia envolvendo a concomitância entre os lançamentos fiscais de IRPJ/CSLL e IRRF exige uma análise detalhada à luz da legislação tributária e dos princípios aplicáveis. A Receita Federal efetuou lançamentos com base na glosa de despesas consideradas indevidas no cálculo do IRPJ e da CSLL, enquanto, simultaneamente, exigiu o IRRF sobre os mesmos

pagamentos, sob o fundamento de que se tratava de "pagamentos sem causa", conforme o artigo 61 da Lei nº 8.981/95 e os artigos 674 e 675 do RIR/99.

O Banco BMG questionou a aplicação do IRRF concomitantemente à glosa da despesa no IRPJ e na CSLL, argumentando que tal prática resulta em tributação em duplicidade, o que seria incompatível com o sistema tributário brasileiro.

O Fisco fundamentou os lançamentos de IRRF em pagamentos realizados pelo Banco BMG a diversas empresas, alegando ausência de comprovação documental que evidenciasse a prestação de serviços. Essas despesas foram enquadradas como "pagamentos sem causa", atraindo a incidência do IRRF à alíquota de 35%. Paralelamente, os valores pagos a essas empresas foram desconsiderados como despesas dedutíveis no cálculo do IRPJ e da CSLL, resultando em glosas tributárias significativas.

No meu entendimento, **essa concomitância de exigências suscita a análise sob os princípios da não-cumulatividade e da vedação à dupla tributação**, que impedem que a mesma base econômica seja tributada em mais de uma oportunidade ou que a tributação simultânea resulte em ônus excessivo ao contribuinte.

O IRRF incide sobre rendimentos pagos a beneficiários quando não é comprovada a causa do pagamento, conforme disposto no artigo 61 da Lei nº 8.981/95. Já o IRPJ e a CSLL têm como hipótese de incidência o lucro real ajustado, que considera receitas e despesas dedutíveis. A glosa de despesas decorre da ausência de comprovação ou da desconexão com a atividade da empresa, conforme os artigos 247 a 249 do RIR/99.

Entretanto, **a exigência simultânea de IRPJ/CSLL e IRRF sobre os mesmos valores cria um paradoxo**. Por um lado, o Fisco considera que não houve causa ou operação legítima para o pagamento, justificando a incidência do IRRF. Por outro, desconsidera essas despesas como dedutíveis no IRPJ e na CSLL, alegando que foram realizadas em benefício da atividade empresarial. Essa situação implica uma **dupla tributação disfarçada**, na medida em que os mesmos pagamentos são tributados como rendimento sujeito ao IRRF e glosados como despesa no cálculo do IRPJ/CSLL, ampliando a base tributária e penalizando duplamente o contribuinte.

Do ponto de vista do contribuinte, é possível argumentar que a concomitância entre os lançamentos viola o princípio da vedação à dupla tributação. Não é razoável que o Fisco considere os valores pagos como despesa indevida para fins de IRPJ/CSLL e, ao mesmo tempo, tributáveis pelo IRRF como pagamentos sem causa. Além disso, o reconhecimento de um pagamento como "sem causa" para fins de IRRF deveria, em tese, afastar sua dedutibilidade como despesa no cálculo do IRPJ/CSLL. No entanto, a tributação em ambos os âmbitos ignora essa coerência lógica, impondo uma interpretação excessivamente rigorosa e punitiva ao contribuinte.

Por fim, o contribuinte argumenta que a glosa das despesas já neutraliza qualquer eventual benefício econômico obtido, tornando a tributação pelo IRRF sobre os mesmos valores desnecessária e desproporcional.

Portanto, considerando os princípios da não-cumulatividade, da vedação à dupla tributação e da razoabilidade na interpretação das normas tributárias, acolho as razões do Contribuinte para, **na hipótese de vencida no voto quanto à exoneração integral do lançamento do IRRF**, que o mesmo seja **afastado, no caso, pela não concomitância entre os lançamentos de IRPJ/CSLL e IRRF**, devendo **prevalecer a somente a glosa das despesas no âmbito do IRPJ e da CSLL**.

III.III. Da dedução do IRRF da base de cálculo do lançamento de IRF

A Contribuinte, em seu recurso voluntário, requereu a dedução do IRRF recolhido sobre os pagamentos considerados sem causa no cálculo do imposto exigido com fundamento no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 (IRF).

A fiscalização, como narrado neste caso, constatou que a contribuinte realizou pagamentos a diversas empresas sem a devida comprovação da operação ou da causa dos referidos pagamentos. Com base nisso, procedeu ao lançamento do IRF, com a aplicação da alíquota de 35% sobre os valores contidos nas notas fiscais.

A questão central do recurso consiste na impossibilidade de dedução dos valores retidos a título de IRRF pela fonte pagadora do imposto exigido com base no artigo 61 da Lei nº 8.981/95. De acordo com a norma, a incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte ocorre quando há pagamentos sem causa comprovada ou a beneficiário não identificado, sendo o imposto devido pela própria fonte pagadora, sem possibilidade de compensação com valores retidos anteriormente sobre os mesmos pagamentos.

A legislação tributária estabelece que os tributos retidos na fonte pertencem ao beneficiário dos pagamentos, e não à fonte pagadora. Dessa forma, a retenção realizada pela contribuinte não pode ser utilizada para reduzir o montante do imposto devido nos termos do artigo 61 da Lei nº 8.981/95, pois a tributação imposta a pagamentos sem causa é definitiva e não admite deduções adicionais.

Assim já se manifestou o CARF:

Processo nº 10600.720098/2016-85
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-011.154 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 28 de fevereiro de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CENCOSUD BRASIL COMERCIAL S.A
ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)
Ano-calendário: 2011
IR-FONTE. ART. 61 DA LEI Nº 8.981/95. DEDUÇÃO DE VALORES RETIDOS A TÍTULO DE IRRF SOBRE O MESMO PAGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A base de cálculo do IRRF, antes do seu reajustamento determinado pelo § 3º do art. 61 da Lei nº 8.981/95, é o valor do pagamento considerado sem causa após as deduções legais, aí incluídas as retenções obrigatórias, não cabendo deduções adicionais visto que o texto da lei esgotou a regulamentação acerca da base cálculo do IRF incidente sobre pagamento sem causa, não deixando margem para interpretações adicionais. Ademais, sendo o IRF do art. 61 da Lei 8.981/95 uma tributação exclusiva devida pela fonte pagadora, esta não pode se valer das retenções anteriores, ainda que efetuadas sobre o mesmo pagamento considerado sem causa, pois os tributos retidos sobre tais pagamentos pertencem à beneficiária (destinatária dos pagamentos) e não à fonte pagadora.

Além disso, a base de cálculo do IRRF, antes do seu reajustamento, deve considerar o valor líquido da operação, ou seja, já deduzidas as retenções obrigatórias. Assim, qualquer abatimento adicional representaria uma interpretação extensiva não prevista na legislação, violando a estrutura normativa estabelecida para a tributação dos pagamentos sem comprovação de causa.

Ante o exposto, fica demonstrada a impossibilidade de dedução do IRRF retido anteriormente pela fonte pagadora para fins de abatimento do imposto exigido nos termos do artigo 61 da Lei nº 8.981/95.

Entretanto, **assiste razão à Recorrente quando informa que a base de cálculo utilizada para incidência do art. 61 da Lei n. 8.981/95 não observou os valores líquidos das notas fiscais.** No caso, observo que a Autoridade fiscal deixou, de fato, de proceder aos ajustes necessários considerando os valores líquidos transferidos, utilizando como base de cálculo do lançamento os valores brutos das notas fiscais, conforme consta da prova no arquivo não paginável, destes autos, intitulado “Liquidação Financeira” (e-fls. 200).

Assim, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário nesse ponto, para reduzir as bases de cálculos do lançamento referente a pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados aos valores dos pagamentos líquidos reajustado, na forma prevista na legislação.

III.IV. Da Multa Qualificada

Nesse ponto, o Recorrente solicita que, em caso de não extinção do crédito tributário com base nas alegações, que, ao menos, seja afastada a aplicação da multa qualificada no patamar de 150%:

131. Ainda que não se entenda pela extinção do crédito tributário com base no exposto na demonstração da prestação dos serviços em comento, o que se admite apenas a título de argumentação, deve ser ao menos afastada a aplicação da multa qualificada no patamar de 150%. A respeito da qualificação da multa, eis o que constou no Termo de Verificação Fiscal, *in verbis*:

“A sonegação e fraude se caracterizam em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte uma obrigação tributária. Nesses casos, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, utilizando-se de subterfúgios a fim de esconder a ocorrência do fato gerador ou retardar o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.

Ressalta-se que qualquer conduta fraudulenta do sujeito passivo, visando reduzir ou suprimir tributo, estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4502/64.

No curso da presente fiscalização restaram inequivocamente demonstrados que o fiscalizado tentou dar forma de normalidade a recursos disponibilizados para diversas empresas, sem a efetiva prestação de serviços.

Por todo o exposto, tal conduta, coaduna-se com a qualificação da multa de lançamento de ofício, cujo percentual é de 150%, e a consequente Representação Fiscal para Fins Penais.

O trecho original do artigo 44, inciso I, e § 1º da Lei nº 9.430/1996 estabelece uma penalidade de 150% sobre o valor do tributo devido em casos de falta de pagamento, recolhimento ou declaração acompanhados de atos ilícitos como sonegação, fraude ou conluio.

Entende-se por **sonegação** a ação ou omissão dolosa capaz de impedir ou retardar o conhecimento pela Autoridade Fiscal **(i)** da ocorrência do fato gerador, sua natureza ou circunstâncias; ou **(ii)** das condições pessoais do contribuinte capazes de afetar a obrigação ou crédito tributário (art. 71 da Lei nº 4.502/1964). **Fraude**, por sua vez, é a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou a excluir ou modificar suas características, de modo a reduzir, evitar ou diferir o pagamento do imposto devido (art. 72 da Lei nº 4.502/1964). Por fim, **conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas, visando à sonegação ou à fraude (art. 73 da Lei nº 4.502/1964).

A qualificação da multa de ofício para o percentual de 150% exige a **comprovação inequívoca de dolo, fraude ou simulação por parte da Contribuinte**. Essa sanção, de caráter mais gravoso, deve ser aplicada apenas em situações excepcionais, onde fique demonstrada a intenção deliberada do sujeito passivo de cometer ilicitudes fiscais com o objetivo de reduzir ou evitar o pagamento de tributos.

No caso em análise, entendo que, apesar da fiscalização ter sido deflagrada em razão de operação da laja jato, **não restou comprovado em face da Contribuinte sua conduta capaz de atrair a incidência da norma**, pelo que acredito não haver elementos suficientes para sustentar a presença desses requisitos, tornando indevida a majoração da multa.

Nesse ponto, a Receita Federal argumenta que os pagamentos realizados pelo Banco BMG às empresas contratadas foram utilizados de forma simulada para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, configurando dolo. Contudo, mesmo insuficientes para afastar a incidência de glosa de despesas de IRPJ e CSLL, a Contribuinte, sem dúvidas, apresentou documentos, como contratos e notas fiscais, para justificar as despesas questionadas, embora ele mesmo reconheça que, em alguns casos, a documentação adicional não foi localizada devido ao tempo transcorrido ou à complexidade das operações. **A apresentação desses documentos demonstra a intenção de regularidade nas operações, afastando a presunção de fraude ou dolo.**

O dolo, conforme pacificado em jurisprudência administrativa e judicial, não pode ser presumido. Deve ser comprovado por elementos objetivos que demonstrem a intenção clara e deliberada do contribuinte de cometer ilícitos fiscais. **No presente caso, a ausência de comprovação documental suficiente não configura automaticamente dolo**, especialmente quando não há evidências de má-fé, como manipulação consciente ou falsificação de documentos. A imposição de multa qualificada com base apenas em insuficiência de provas seria desproporcional e contrária aos princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade.

Além disso, **a súmula nº 14 do CARF dispõe que a aplicação de multa qualificada exige que a conduta dolosa do contribuinte seja claramente caracterizada.** O fato de o contribuinte ter informado os pagamentos na DIRF e realizado retenções de IRRF sobre parte desses valores reforça a inexistência de intenção dolosa, uma vez que tais atos demonstram transparência em suas operações fiscais.

Do ponto de vista legal, é fundamental considerar que a imposição de penalidades mais severas deve atender aos princípios constitucionais da segurança jurídica e da boa-fé. A eventual ausência de documentos não pode ser tratada da mesma forma que situações comprovadamente fraudulentas. **A aplicação da multa qualificada sem a devida comprovação de dolo resultaria em um ônus desproporcional ao contribuinte, indo contra o princípio da vedação ao confisco, previsto no artigo 150, IV, da Constituição Federal.**

Outro aspecto relevante é o tempo transcorrido desde os fatos geradores das obrigações tributárias. A dificuldade em apresentar documentos adicionais, por si só, não pode ser interpretada como intenção dolosa, especialmente em casos envolvendo volumes extensos de documentação e atividades operacionais complexas, como no caso do Banco BMG.

Portanto, considerando a ausência de elementos objetivos que demonstrem a intenção deliberada de cometer ilicitudes fiscais, **acolho o pleito do contribuinte para não incidir a qualificação da multa de ofício no percentual em 150%, devendo ser aplicada a multa padrão de 75%, prevista no caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.**

IV. CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto pela parcial procedência do Recurso Voluntário, para:

- (i) negar as preliminares de nulidade dos autos de infração e decadência;
- (ii) negar o pleito de redução das glosas de despesas das empresas **Assunção Promotora EIRELI, GGS Empar Empreendimentos e Participações Ltda., Sadonana Consultoria Empresarial Ltda., Consplan Consultoria Serviços Planejamento Ltda. e Brasília Estruturadora de Negócios Ltda.;**
- (iii) afastar o lançamento de IRRF por pagamento sem causa e afastar, caso vencida, a sua concomitância com o lançamento de IRPJ/CSLL;
- (iv) negar a compensação do IRRF no lançamento do IRF do art. 61 da Lei n. 8.981, entretanto, acolher parcialmente a pretensão para reduzir as bases de cálculos do lançamento referente a pagamentos sem causa ou a beneficiários não identificados aos valores dos pagamentos líquidos reajustados; e
- (v) afastar a qualificação da multa de ofício do art. 44 da Lei nº 9.430/96, mantendo-a no patamar de 75%.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Alberto Pinto S. Jr., redator designado

Com a devida vênia, ousou divergir da I. Relatora no ponto em que ela cancela o lançamento do IRRF, pelas razões a seguir expostas.

Primeiramente, há que se ressaltar que o lançamento do IRRF com base no aludido art. 61 não requer sempre a existência de pagamento a beneficiário não identificado, pois, alternativamente, basta que a impugnante não logre provar a causa do pagamento. Isso porque o § 1º do art. 61 da Lei 8.981/95 traz hipótese autônoma de incidência do IRRF, quando dispõe que *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*. Assim, tanto faz que o beneficiário não seja identificado ou que a causa do pagamento não seja identificada, cada uma dessas hipóteses é suficiente para motivar o lançamento do IRRF previsto no art. 61 em tela. *In casu*, a autuação foi fundamentada apenas no pagamento sem causa identificada, por essa razão, é irrelevante se houve ou não beneficiário não identificado em algumas das situações.

Vale a transcrição do seguinte trecho do voto da Relatora, *in verbis*:

“Ora, no caso dos autos, apesar da ausência de comprovações das relações jurídicas que ensejaram as glosas das despesas de IRPJ e CSLL efetuadas pela Autoridade Fiscal, há relação entre a Recorrente e as partes relacionadas nas transações financeiras. Assim, entendo que os **beneficiários foram identificados**, assim como as **operações existem e para elas, houve causa**, mesmo que não **devidamente explicadas e comprovadas por documentos aptos a afastar a glosa de despesas, mas não podem ser tomados como base para o lançamento de IRRF à Contribuinte.**”

Ora, a Relatora sustenta que não existe comprovação da relação jurídica, mas que existe causa para o pagamento! Se não existe comprovação da relação jurídica, não se pode saber qual a razão do pagamento. Segundo, a mera demonstração da transação financeira não prova nada, a não ser que a Relatora queira sustentar que a causa do pagamento seja o próprio pagamento, o que por óbvio seria um absurdo. Terceiro, uma causa não devidamente explicada e comprovada não tem o condão de afastar o lançamento do IRRF sobre pagamento sem causa. Vale salientar que a comprovação da efetiva operação que deu causa ao pagamento não se limita aos meros aspectos formais, notas fiscais e contratos, mais ao produto dessa contratação, o que poderia ser feito por todos os meios admitidos em direito, não logrando a recorrente a fazê-lo.

Por último, também divirjo da Relatora na sua argumentação sobre “concomitância” ou ofensa ao “princípio da não cumulatividade ou da dupla tributação”, como sustentado por ela. Não obstante discorde dos conceitos utilizados pela Relatora, entendo que eles estão inseridos na já vetusta e tantas vezes refutada alegação de que haveria um *bis in idem* ao se cobrar o IRPJ sobre a glosa da despesa e o IRRF sobre o pagamento sem causa relativo a essa mesma despesa não comprovada.

Sobre isso é importante ressaltar que não existe qualquer relação de causa e efeito entre os lançamentos do IRRF sobre pagamento sem causa e do IRPJ/CSLL em virtude da glosa de despesa. Note-se que um pagamento sem causa não terá qualquer impacto na base tributável do IRPJ e da CSLL, desde que o contribuinte não o tenha contabilizado como despesa dedutível, ou seja, se a recorrente tivesse adicionado ao lucro líquido as despesas referentes a tais pagamentos sem causa, não haveria IRPJ e CSLL a serem lançados. Por sua vez, se o contribuinte contabilizou um pagamento sem causa ou sem identificação do beneficiário como despesa dedutível das bases do IRPJ e da CSLL, estamos diante de uma despesa indevida, a qual deverá ser glosada, para fins de cálculo do lucro real e da base ajustada.

Assim, totalmente descabida a alegação de que haveria um *bis in idem* pela cobrança de IRRF em conjunto com o IRPJ e CSLL. Primeiramente, a recorrente responde pelo IRRF na condição de responsável - fonte pagadora (art. 45 do CTN combinado com art. 61 da Lei 8.981/95); já pelos IRPJ e CSLL, responde na condição de contribuinte (sujeito passivo direto). Em segundo, o IRPJ e a CSLL são devidos pelo recálculo das bases tributáveis a partir da glosa da despesa, pois a recorrente não logrou provar a efetiva ocorrência das operações; já com relação

ao IRRF, o lançamento decorre da incidência do IRRF sobre os pagamentos que a impugnante - fonte pagadora – não logrou provar as suas causas.

Em face do exposto, ousou divergir da I. Relatora e voto por manter na íntegra os lançamentos do IRRF sobre pagamento sem causa.

Assinado Digitalmente

Alberto Pinto S. Jr.

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**

GLOSA DE DESPESAS POR AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Conceitualmente, as despesas dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL são previstas no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964. Exige-se que sejam necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, devendo, ainda, ter causa relacionada às transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (vinculação denexo de causalidade entre a despesa à atividade empresarial), sendo também usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Analisou cada um dos pagamentos glosados pela autoridade fiscal.

ASSUNÇÃO PROMOTORA EIRELI

Glosa das Despesas e reflexos no IRPJ e CSLL

No contrato de prestação de serviços de correspondente relacionado à ASSUNÇÃO, há a previsão do pagamento de bônus em parcela única de R\$ 2.540.000,00, a título antecipado, para incremento da produção.

O valor glosado pela fiscalização corresponde a esse pagamento proporcionalizado (rateado o total em 35 meses de contrato e depois multiplicado por 12 meses correspondentes ao ano de 2015, totalizando R\$ 870.857,14. O fundamento para a glosa foi o não cumprimento das metas previstas no contrato, indicando ausência de necessidade da despesa.

A esse título, cabe tecer um esclarecimento sobre as disposições contratuais. Inicialmente, de fato, foi realizado adiantamento substancial à ASSUNÇÃO sob o racional de incrementar suas atividades produtivas. O adiantamento pago foi substancialmente maior que as comissões pagas em razão da produtividade da referida empresa no desenvolvimento de suas atividades. Esclarece-se que a meta de produção entre os anos de 2014 e 2017 eram de R\$ 1.150.000.000,00, sendo para o ano de 2014 R\$ 50.000.000,00 mensais. O valor performado

pela ASSUNÇÃO foi de R\$ 9.806.442,92, representando apenas 0,17% da meta estipulada. Isto é, não foi atingida a meta.

Tal afirmação é corroborada pela própria recorrente, ao afirmar: “*não se chegou a PERFORMAR tendo em vista a mudança de estratégia, inclusive, com relação à produção direcionada para a JV BMG x Itaú*”.

Contudo, a cláusula 3.1. do referido contrato previa que ao final do período de apresentação da produção, seria a meta verificada, para fins de confirmação do direito ao bônus de que trata o aditamento que previu o pagamento antecipado do bônus inicial.

Portanto, a sistemática é clara: foi pago bônus inicial (precário, sob condição resolutória), com a expectativa do atingimento das metas contratuais por produtividade e, ao final do período, em 2017, seria aferido o direito ao valor de bônus pago adiantadamente em razão das metas contratualmente pactuadas e confirmada a condição resolutória que garantiria à beneficiária o seu direito (pretensão jurídica, exigibilidade, perfectibilidade do pagamento ou direito de ressarcimento). A análise, portanto, não pode ser simplesmente estática ao ano de 2014, já que os efeitos do contrato perduraram até o ano de 2017.

Conforme disposto no TVF, assim constatou a autoridade fiscal:

Os fatos demonstram que os parâmetros definidos para o pagamento do bônus estão bem distantes da realidade e não havia qualquer motivo factível para pagamento de adiantamento no montante de R\$ 2.540.000,00 (dois milhões, quinhentos e quarenta mil Reais) para a ASSUNÇÃO PROMOTORA, podendo ser o pagamento uma mera liberalidade e destaca-se o fato de que a produção do correspondente foi bem inferior à meta estabelecida, mas o BANCO BMG sequer tentou reaver o valor pago a maior.

De fato, as razões para a glosa da referida despesa têm fundamento na legislação tributária. A despesa, conforme demonstrado, não era necessária, ante à anormalidade da situação de não ter sido realizada a verificação das metas e a mensuração das metas atingidas, que garantiriam contratualmente o direito da ASSUNÇÃO ao bônus pago antecipadamente.

Não é anormal pagar antecipadamente bônus e nem deveria a fiscalização se imiscuir na liberdade negocial de particulares, a fim de auditar contratos. Contudo, tratando-se de uma análise sobre a necessidade das despesas, fatalmente, acaso a despesa tenha sua necessidade questionada, é possível interpretar as normas contratuais para verificar se caberia eventual mensuração da referida despesa.

É o caso: a contribuinte incontestavelmente arcou com o bônus antecipado e este deveria ter sido revisto ao final do contrato, de modo a reaver o montante pago a maior, mas isso não foi feito. Ainda que a contribuinte tenha passado por operação societária que modificou suas operações (*joint venture*), isso não tem reflexos na análise da dedutibilidade dos pagamentos.

É relevante para a análise da necessidade da despesa a constatação de que as disposições contratuais que justificariam a necessidade da despesa e a sua dedutibilidade não

foram cumpridas, porquanto as metas contratuais foram minimamente atingidas e, portanto, o pagamento efetuado foi realizado em monta maior do que poderia ter sido feito (ainda que sujeito a reajuste no ano de 2017). Por outro lado, isso significa que a contribuinte detinha o interesse jurídico de ser ressarcida e não buscou sua tutela, sendo, portanto, objeto de sua mera liberalidade o pagamento a maior do bônus à assunção. Em outras palavras, a despesa se mostra desnecessária.

Entender o contrário acarreta a parca inteligência, sem fundamento nas normas específicas da legislação tributária, em que a contribuinte poderia livremente classificar como necessária uma despesa que não é, já que renunciou ao seu direito de ressarcimento ou cujo pagamento foi mera liberalidade.

Assim, nego provimento ao Recurso Voluntário, mantendo as exigências de IRPJ e CSLL relacionadas à glosa das despesas.

GGG EMPAR EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA

Glosa das Despesas e reflexos no IRPJ e CSLL

Com relação aos pagamentos efetuados à GGS, a fiscalização glosou as despesas, por entender que: (i) as funções desempenhadas eram típicas de correspondente bancário; (ii) não tinha capacidade operacional para atuar na relação de contratos listados, considerando que teve somente 3 funcionários em 2015 e nenhum em 2014; (iii) não há comprovação das atividades da GGS nos contratos apresentados pela contribuinte; e (iv) não é usual a discrepância dos percentuais das comissões pagas em relação aos contratos firmados.

A contribuinte, por sua vez, apresentou documentos que dariam substrato às operações, notadamente o contrato pactuado com a GGS e justificou que esta teria desempenhado funções de intermediação em convênio firmado com o Governo do Estado do Rio de Janeiro.

A primeira divergência que identifiquei é o fato de que o objeto do contrato pactuado entre as partes prevê expressamente a “prestação, pela CONTRATADA, para o desempenho das funções (...) dos serviços de indicação, intermediação ou aproximação de negócios”. Portanto, não há incompatibilidade entre o objeto do contrato e as supostas intermediações realizadas pela GGS junto ao convênio firmado pela contribuinte com o Governo do Estado do Rio de Janeiro.

Consequente, presumir que a GGS também não tinha capacidade operacional é um fundamento tênue e subjetivo, que tangencia e não é fundamental a ponto de desabonar a necessidade relacionada a determinada despesa e tornar sem causa o negócio jurídico. É plenamente possível que uma sociedade sem funcionários exerça atividades de intermediação.

No mais, observo que de acordo com os documentos apresentados pela contribuinte, não haveria divergências nos percentuais pagos à GGS. Nota-se que a planilha elaborada pela contribuinte indica que o valor dos pagamentos, somado ao saldo a pagar, corresponde aos exatos

2,5% do volume de negócios supostamente gerados pela GGS na indicação do Convênio com o Governo do Estado do Rio de Janeiro.

Por essas três razões, então, não se poderia simplesmente convalidar os lançamentos fiscais.

No entanto, uma questão apresentada é relevante: não há qualquer comprovação ou vinculação da prestação de serviços pela GGS na intermediação do convênio firmado com o Governo do Estado do Rio de Janeiro, seja ela diretamente ou através de terceiros.

A GGS, em resposta à intimação da fiscalização, não mencionou sequer sua atuação no convênio mencionado pela contribuinte. Apenas afirmou de forma genérica que seu sócio, Georges Sadala Rihan, prestava serviços de representação, correspondente e intermediação de negócios no Estado do Rio de Janeiro.

Além disso, a autoridade fiscal narra o fato adicional que colocaria a idoneidade da GGS em cheque. Veja:

Além disso, na petição de Medida Cautelar do Ministério Público Federal (MPF) ao Juiz Federal da 7ª Vara Federal Criminal do RJ, referente a Operação C'est Fini, desdobramento das Operações Calicute e Eficiência 13, há relatos do envolvimento do empresário **GEORGES SADALA RIHAN** (Sócio administrador da **GGG EMPAR**), como operador financeiro que pagava recursos de propina para SÉRGIO CABRAL, ex-governador do Rio de Janeiro, sendo a **GGG EMPAR** uma das empresas utilizadas para este fim (fls. 9631 a 9706).

Em que pesem as transações aparentarem cumprir os aspectos formais, pois apresentam documentos que, em tese, dariam, suporte aos fluxos financeiros sob auditoria, tais como contrato de prestação de serviços, notas fiscais e do comprovante de transferência bancária, porém, não conseguem comprovar a efetividade do serviço prestado. Poderia, em tese, ter qualquer outra motivação, dada a proximidade de **GEORGES SADALA RIHAN** com o ex- governador do Estado do Rio de Janeiro, **SERGIO CABRAL**, ou poderia ser, inclusive, por mera liberalidade da empresa pagadora.

Ante às presunções simples, em parte afastadas, nota-se que há verdadeira obscuridade que paira sobre os pagamentos realizados pela contribuinte à GGS, pois não há quaisquer provas da prestação de serviços de tal empresa (intermediação do referido convênio).

Seria totalmente plausível que o seu sócio tenha intermediado o referido convênio com o Governo do Estado do Rio de Janeiro, tal como alegou a contribuinte, mas isso não foi confirmado pela própria GGS em resposta à fiscalização e não há documento algum que indique tal intermediação.

A inexistência de e-mails, mensagens, menções à eventuais reuniões ou qualquer outro documento que vincule o nexos causal do contrato firmado, do pagamento das comissões e do negócio intermediado é motivo válido para se questionar a necessidade de tais despesas. Não

há sequer um único indício de que tenha sido realizada a referida aproximação entre a contribuinte e o convênio supostamente intermediado pela GGS.

E, embora não seja evidente qualquer ilicitude do negócio jurídico, há notícias do envolvimento do sócio da GGS no pagamento de propinas – embora tal fato isolado não necessariamente acarretaria a desnecessidade da despesa e implica a falta de causa do negócio jurídico.

A controvérsia não foi sanada pela contribuinte e nem pelas provas apresentadas no processo.

Esse também foi o entendimento do Acórdão nº 1102-001.402, de relatoria do Conselheiro Fernando Beltcher da Silva, que entendeu pela manutenção das exigências de IRPJ, CSLL e IRRF, reduzindo a multa qualificada ao patamar regular de 75%:

DAS TRANSAÇÕES COM A GGS

A Fiscalização concluiu haver fortes suspeitas de que as operações realizadas entre o BANCO BMG e a GGS EMPAR não tenham lastro em transações lícitas.

Em que pese os serviços não tenham sido comprovados pela Recorrente, e a tentativa de se obter da GGS alguma informação ou documentos probatórios restar improfícua, bem como as declarações prestadas por GEORGES SADALA à autoridade policial, recentemente juntadas aos autos, não comprovam as operações retratadas nas correspondentes notas fiscais, tenho que não há elementos suficientes para se estabelecer um liame entre as formais transações e uma realidade sombria que se pretenderia dissimular.

Presumiu-se a ilicitude penal a partir do que verificado em transações da GGS com outrem, ou seja, dissociadas dos fatos geradores das exações a tal título exigidas de ofício da Recorrente.

O papel supostamente desempenhado por GEORGES SADALA, de operador financeiro de ex-governador do Estado do Rio de Janeiro, não supriria a necessidade de se comprovar que a Recorrente houvesse agido, no período alcançado pela ação fiscal, com evidente intuito doloso, mediante sonegação, fraude ou conluio.

Assim, voto por manter as autuações principais (Irpj/Csll/Irrf) decorrentes das operações do BMG com a GGS, pois a falta de comprovação da efetiva tomada dos serviços e da sua causa é, sob a ótica desta relatoria, inconteste. Contudo, deve-se afastar a qualificação da multa, reduzindo-a ao percentual regulamentar de 75%.

Assim, nego provimento ao Recurso Voluntário, mantendo as exigências de IRPJ e CSLL relacionadas à glosa das despesas.

SADONANA CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA***Glosa das Despesas e reflexos no IRPJ e CSLL***

Com relação aos lançamentos relacionados à SADONANA, a fiscalização entendeu que o contrato de prestação de serviços de correspondente não dá suporte às comissões pagas, que, de acordo com a contribuinte, estariam relacionadas a convênios pactuados com os Governos dos Estados do Mato Grosso do Sul, Alagoas, Roraima, Rondônia, Amazonas e com as Prefeituras de Maceió/AL, Cuiabá/MT, Campo Grande/MS e Dourados/MS.

Tal interpretação, a meu ver, tangencia o fato de que não foram apresentados quaisquer elementos que indicassem a efetiva ocorrência da prestação dos serviços de intermediação dos convênios. A contribuinte não apresentou documento algum e ter a SADONANA admitido que teria prestado os serviços de *acompanhamento de convênios firmados junto aos órgãos*, não comprova a efetiva prestação de serviços.

As principais nuances dos lançamentos vinculados à SADONANA se assemelham às desenvolvidas com relação à GGS, no que dizem respeito à precariedade dos documentos para comprovar minimamente a prestação de serviços.

Assim, nego provimento ao Recurso Voluntário, mantendo as exigências de IRPJ e CSLL relacionadas à glosa das despesas.

CONSPLAN – CONSULTORIA SERVIÇOS PLANEJAMENTO LTDA***Glosa das Despesas e reflexos no IRPJ e CSLL***

O contrato pactuado entre a recorrente e a CONSPLAN data de 19/11/2001. O objeto da contratação foi o desempenho das funções de correspondente, dos serviços de intermediação e aproximação de negócios, com comissão estipulada de 10% da receita líquida da operação oriunda da atuação da CONSPLAN.

De acordo com o TVF, a autoridade fiscal constatou que: (i) o percentual das comissões pagas foi de 20% sobre a base imponible, apesar de previsão contratual ser de 10%; (ii) diversos contratos apresentados tinham como credor o BCV – Banco de Crédito e Varejo S.A., e não a recorrente; (iii) não houve comprovação da atuação da CONSPLAN na prestação dos serviços; e (iv) que a CONSPLAN não tinha capacidade operacional para prestar os serviços.

No que tange à titularidade das despesas incorridas nos anos de 2014 e 2015, a própria contribuinte reconheceu que somente R\$ 3.514.926,78 do total de R\$ 20.571.139,45 eram atribuíveis a ela. A fiscalização, por sua vez, considerou R\$ 2.803.250,39 de despesas incorridas no ano de 2014, cuja prestação de serviços deveria ter sido comprovada e não foi.

As considerações da fiscalização são irretocáveis, pois, ainda que se superasse a questão da capacidade operacional da CONSPLAN e fosse observado o princípio da entidade, a

relação subjacente à prestação de serviços mais uma vez não foi comprovada pela contribuinte, o que justifica a glosa das despesas incorridas na integralidade.

Assim, nego provimento ao Recurso Voluntário, mantendo as exigências de IRPJ e CSLL relacionadas à glosa das despesas.

BRASILIA ESTRUTURADORA DE NEGÓCIOS LTDA

Glosa das Despesas e reflexos no IRPJ e CSLL

Atinente à BRASÍLIA, o contrato pactuado com a recorrente diz respeito à prestação de serviços de correspondente e data de 11/07/2005. O percentual da comissão é variável conforme cláusula décima do referido contrato. Em 01/11/2011, foi pactuado novo contrato entre a recorrente e a BRASÍLIA.

Constatou a autoridade fiscal que somente um contrato dos apresentados tinha como credor o Banco BMG, sendo que os demais foram celebrados com o BCV. Sobre tal contrato, cujo pagamento se deu em 23/01/2014 e 10/03/2014 (Notas Fiscais nº 120 e 123), objeto do processo nº 16327721173/2019-31, reconheci a dedutibilidade das despesas de comissões no lançamento com ano-calendário de 2014. Portanto, não há nada a ser reconhecido para este ano de 2015.

Assim sendo, em consonância com o princípio da entidade anteriormente já exposto, não é possível admitir que a recorrente assumas despesas de outra pessoa jurídica.

Assim, nego provimento ao Recurso Voluntário, mantendo as exigências de IRPJ e CSLL relacionadas à glosa das despesas.

IRRF SOBRE PAGAMENTO SEM CAUSA

O artigo 128¹ do Código Tributário Nacional disciplina a técnica de cobrança de tributos na fonte. A partir de sua leitura, a interpretação é pela permissão para que *terceiro*, sujeito vinculado ao fato gerador da obrigação tributária, seja responsável pelo pagamento de tributo decorrente da obrigação principal a qual inicialmente não lhe dizia respeito, caso o recolhimento e a retenção que lhe foi imposta pela legislação não tenha sido observada. É o exemplo da fonte pagadora, obrigada a recolher tributo por não ter observado a retenção na fonte.

A ideia principal, subjacente à cobrança de tributos na fonte, é a da praticabilidade da tributação, sopesando-a, obviamente, com o princípio da capacidade contributiva. É mais fácil e menos oneroso, por exemplo, reter na fonte os tributos devidos por milhares de contribuintes

¹ Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

que, acaso não aplicada a técnica de arrecadação, cada fato gerador deveria ser objeto de escrutínio individualmente.

Então, a retenção na fonte no caso do imposto de renda (tributo direto), é almejável no sistema tributário nacional, a fim de tornar a atividade de fiscalização mais eficiente.

Por outro lado, nos casos de pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado, o tratamento fiscal dessas situações se inaugurou com o artigo 2º² da Lei nº 3.470/1958. A Lei nº 4.154/1962 trouxe novas hipóteses em seu artigo 3º, §2º, sendo alterada a alíquota de incidência na fonte pela Lei nº 4.357/1964 e pelo Decreto-lei nº 157/1967. Tais regramentos do IRRF eram consolidados, à sua época, no artigo 570 do RIR/1980 e, no que tange à dedutibilidade dos pagamentos, no artigo 197 também do RIR/1980.

Ainda, o artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/1983 inaugurou a retenção na fonte no caso de omissão de receitas ou pela redução do lucro líquido do exercício das pessoas jurídicas, posteriormente revogado de forma tácita pelo artigo 36 da Lei nº 7.713/1988. A Lei nº 8.541/1992 reinstituíu tal conteúdo normativo e foi revogada pela Lei nº 9.249/1995.

Contudo, a MP nº 812/1994, convertida na Lei nº 8.981/1995, instituíu a disciplina do artigo 61:

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.

A hipótese normativa supra colacionada exige que: (i) o pagamento tenha ocorrido; (ii) esteja escriturado; e (iii) não se identifique o seu beneficiário ou sua causa. Difere, portanto, da

² Art 2º Não são dedutíveis, para os efeitos do imposto de renda da pessoa jurídica, as importâncias que forem declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não fôr indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento.

§ 1º Desde que não atendida a condição estabelecida neste artigo, os rendimentos declarados como pagos ou creditados por sociedades anônimas serão tributados na fonte à razão de 28%.

§ 2º No caso das demais sociedades ou de firma individual, consideram-se os mesmos rendimentos como lucros pagos aos seus sócios ou titulares.

situação de omissão de rendimentos, fraudes e sonegações da pessoa jurídica que são equiparadas à distribuição de lucros (artigo 44 da Lei nº 8.541/1992)³.

Também, não há incompatibilidade entre a cobrança do IRRF em conjunto com a glosa de despesas, tratando-se de situações distintas e autônomas na legislação tributária. Veja:

A primeira situação, *cobrança do IRRF*, trata-se de uma tributação exclusiva na fonte pagadora, na condição de substituto do beneficiário dos pagamentos sem causa ou daquele que não seja identificado, ao passo que a segunda situação, glosa da despesa, trata de tributação da fonte na condição de contribuinte do IRPJ e CSLL, em razão de ter realizado dispêndios cuja dedução não atende aos requisitos legais.⁴

Porém, nos termos do conceito de tributo posto no artigo 3º do Código Tributário Nacional, sabe-se que tributo não pode ser sanção por ato ilícito. Isto é, em hipótese alguma, o lançamento de IRRF deve ser atrelado ao argumento de que se trataria de uma forma de penalizar o contribuinte que não identificou o beneficiário dos pagamentos ou não tenha demonstrado a sua causa.

A hipótese de incidência do IRRF, extirpada qualquer natureza sancionatória, aproxima-se da finalidade da praticabilidade da tributação, onde a fonte pagadora é presumidamente colocada na condição de substituta pelo recolhimento de tributos ao beneficiário do pagamento, pois (i) pela ótica da não identificação do beneficiário, este deveria oferecer suas receitas à tributação, mas não é possível verificar se isso foi feito, ante à sua indefinição (“se”); ou, sob o prisma dos pagamentos sem causa, mas conhecendo o beneficiário, uma vez que a causa do pagamento não é identificada, o regime jurídico-tributário ao qual o montante deveria ser oferecido à tributação é incerto (“como”). Em ambos os casos, busca-se coibir que o beneficiário pague menos tributo que as demais pessoas jurídicas na mesma situação, quando é ele oculto ou quando sua causa é desconhecida.

Esta é a lógica dos lançamentos de IRRF e nesses moldes, não representa qualquer sanção ao contribuinte.

No caso dos pagamentos sem causa, portanto, sabe-se que o pagamento ocorreu e quem é o beneficiário, mas não se sabe os efeitos tributários dessa receita ao beneficiário para fins de atribuição dos efeitos próprios que lhe seriam atribuídos. O lançamento parte então da premissa de que o beneficiário não se aproveite de sua própria torpeza (o desconhecimento do Fisco sobre a informação da causa).

³ MIGUITA, Diego. Glosa de despesas e IRRF por pagamento sem causa. Disponível em:

<<https://www.jota.info/artigos/glosa-de-despesas-e-irrf-por-pagamento-sem-causa>>. Acesso em 03/10/2024.

⁴ DANIEL NETO, Carlos Augusto. Artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 e suas controvérsias no Carf (parte 1). Disponível em <https://www.conjur.com.br/2024-jul-10/artigo-61-da-lei-no-8-981-1995-e-suas-controversias-no-carf-parte-1>. Acesso em: 01/10/2024.

A causa, natureza jurídica do pagamento, não se equipara ao paradoxo da *causa lícita* e da *causa ilícita*, pois, ao cabo, o artigo 26⁵ da Lei nº 4.506/1964, aplicável ao IRPF e ao IRPJ, já determina os efeitos jurídicos das atividades ilícitas para fins tributários, reforçando a abstração da validade jurídica dos atos praticados, positivada no artigo 118, inciso I, do Código Tributário Nacional. Portanto, com esteio no corolário da *pecúnia non olet*, cuja consequência pragmática é a tributação das rendas das atividades ilícitas, para fins de identificação da *causa* do pagamento efetuado pela fonte pagadora, a licitude ou ilicitude torna-se irrelevante.

Não se deve confundir a natureza jurídica da *causa* exigida para o lançamento do IRRF com a discussão sobre a dedutibilidade de despesas decorrentes de atividade ilícita pelas pessoas jurídicas, pois, com relação à exigência do IRRF, mais uma vez, as premissas são a praticabilidade da tributação onde a fonte pagadora é presumidamente colocada na condição de substituta do beneficiário que deveria cumprir suas obrigações tributárias. Isto é, a despesa considerada ilícita e glosada pela autoridade fiscal não necessariamente enseja o lançamento de IRRF à fonte pagadora, pois esse ingresso ao beneficiário, a princípio, já pode ter sido tributado.

Entender que a ilicitude de uma despesa gera necessariamente a ausência de causa do mesmo pagamento, ao cabo, imputa à cobrança do IRRF o caráter punitivo, onde um mesmo fato (pagamento ilícito) geraria duas consequências com a mesma premissa: glosa da dedutibilidade da despesa e o lançamento do IRRF. Essa equiparação inexistente e despreza a *razão de existir* da norma impositiva do IRRF: exigir da fonte pagadora o tributo não pago pelo beneficiário ao ter esse ingresso em seu patrimônio, pois não se sabe a quem foi pago ou por que foi pago.

Alguns exemplos ilustram essa situação: empresas sob um mesmo comando diretivo que fraudam operações para reduzir a carga tributária e, na beneficiária do pagamento, suas receitas não são oferecidas à tributação (empresa operacional e empresa “noteira”); e empresas que, em conluio, imputam o véu da licitude a operações ilícitas, mas que, a beneficiária do pagamento não oferece suas receitas à tributação.

Desenvolvidas essas ideias, parece cristalino que o IRRF previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981/1995 não tem natureza de sanção e, com a finalidade de tornar praticável a tributação, coloca a fonte pagadora na condição de substituição tributária a fim de coibir a prática de omissão de receitas por parte do beneficiário do pagamento quando não identificado ele ou cuja causa seja desconhecida.

Em consequência disso, nos lançamentos de IRRF por pagamentos sem causa identificada, por óbvio, exige-se, ao menos, a dúvida sobre a natureza jurídica da causa e a comprovação de que o beneficiário do pagamento não cumpriu suas obrigações tributárias. Caso este tenha recolhido os tributos incidentes sobre esse ingresso, ainda que ilícita sua causa, a

⁵ Art. 26. Os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidos com infração à lei, são sujeitos a tributação, sem prejuízo das sanções que couberem.

tributação neutra sobre a renda teria sido cumprida a rigor, seja ela sob a ótica das receitas lícitas ou nos termos do artigo 26 da Lei nº 4.506/1964.

Entendimentos contrários a essa construção interpretativa haveriam por desvirtuar a hipótese do lançamento do IRRF. Implicaria penalizar a fonte pagadora e chegar-se-ia ao cenário teratológico onde: à fonte pagadora seria imputadas infrações de glosa de despesas, com reflexos em IRPJ e CSLL, lançamento de IRRF com *gross up* e pagamento dos tributos retidos na fonte sobre as despesas incorridas (que seria objeto de neutralização na apuração da beneficiária, caso admitida a compensação das antecipações com o IRRF lançado); ao passo que na beneficiária do pagamento, poderiam ter sido adimplidos seus tributos relacionados aos ingressos decorrentes dos pagamentos, além de eventualmente também sofrer o lançamento de IRRF, em virtude também de pagamentos sem causa. Eis um exemplo não distante da situação fática dos autos: uma empresa realiza pagamentos a uma beneficiária identificada, mas cuja causa é questionável, e esta beneficiária identificada realiza pagamentos sem causa a terceiros (propina).

Ainda explorando o exemplo, caso o pagamento fosse relacionado à prestação de serviços, numa monta de 100, os efeitos fiscais seriam:

EVENTO	IMPLICAÇÃO TRIBUTÁRIA	EFEITO QUANTITATIVO TRIBUTÁRIO	EFEITO ECONÔMICO
Glosa do Lucro Real da fonte pagadora	Indedutibilidade do Pagamento	Acréscimo do valor do pagamento na base de cálculo do Lucro Real	Até +34 (IRPJ e CSLL)
Retenção na fonte de tributos sobre o pagamento feito pela fonte pagadora	Obrigação de retenção na fonte sobre o pagamento	Pagamento antecipado dos tributos exigíveis do beneficiário do pagamento	Efeito Neutro
Lançamento de IRRF	Ausência de causa relacionada ao pagamento e <i>gross up</i> , considerando o valor do pagamento como líquido	O pagamento de 100, como considerado líquido, é majorado para 153,84 e enseja a cobrança de 35% de IRRF	+53,84 (IRRF)
Tributação das Receitas do beneficiário, em razão do pagamento	Necessidade de oferecer à tributação o recebimento de 100, deduzindo-se as retenções na fonte (neutralizadas)	Apurado conforme lucro real ou presumido	Lucro Presumido (IRPJ e CSLL): até +10,88 Lucro Real (IRPJ e CSLL): até +34

Lançamento de IRRF na empresa beneficiária do pagamento, em razão de ter novo pagamento sem causa (ex. propina)	Ausência de causa relacionada ao pagamento e <i>gross up</i> , considerando o valor do pagamento como líquido	O pagamento de 100, como considerado líquido, é majorado para 153,84 e enseja a cobrança de 35% de IRRF	+53,84 (IRRF)
Total do impacto tributário sobre os eventos relacionados			Entre +152,56 a +175,68

Verifica-se no exemplo que, economicamente, caso a relação jurídica seja composta por três partes (fonte pagadora, beneficiário e terceiro), um pagamento de 100 poderia ensejar a tributação, excluídas penalidades, de cerca de 153% a 176% do valor desembolsado, em razão de lançamentos sucessivos de IRRF.

Embora, mais uma vez, a legislação tenha sua hipótese bem configurada no artigo 61 da Lei 8.981/1995, o lançamento do IRRF presume que a fonte pagadora assume para si os ônus que seriam do beneficiário do pagamento, o que somente poderá ocorrer caso este não cumpra com a rigor suas obrigações tributárias.

Passando à análise do caso concreto, entendo ser ela relativamente diferente da hipótese normativa do artigo 61 da Lei 8.981/1995, relacionada a todos os pagamentos considerados sem causa pela autoridade fiscal.

A natureza dos pagamentos evidenciada nos documentos juntados nos autos não é estranha: trata-se, ao menos da análise do quanto evidenciado nos documentos, de pagamentos decorrentes de prestação de serviços. Ainda que a materialidade dos negócios jurídicos tenha sido questionada, num cenário encadeado da tributação, o pagamento representou receita para seus beneficiários (todos identificados) e estes deveriam ter adimplido os tributos incidentes sobre a operação. Somado às considerações de que a contribuinte de fato efetuou todos os pagamentos, os escriturou e declarou em DIRF as retenções na fonte dos tributos, é inegável que a legislação tributária foi cumprida.

Nesse sentido, entender que os pagamentos não têm causa é um fundamento precário. A causa é identificada (prestação de serviços) e, mais, a premissa para o lançamento do IRRF sobre eles seria verdadeira *se, e somente se*, seus beneficiários não tivessem declarado tais recebimentos e recolhido os tributos incidentes sobre a operação.

Embora a autoridade fiscal tenha narrado no TVF o envolvimento das empresas CREDPAG e GGS em operações ilícitas, de pagamento de propina, o fundamento pelo qual os lançamentos de ofício foram efetuados foi pela *não comprovação dos serviços prestados* – e não pela ilicitude dos negócios entabulados.

Alguns argumentos adicionais devem ser considerados, sobre o caso específico da beneficiária **ASSUNÇÃO**:

- (i) O contrato é válido e assinado entre as partes. O pagamento foi realizado, há sua comprovação e decorreu de expressa obrigação contratual – toda a operação financeira está às claras nos autos. Realmente, em termos de substância, não foram cumpridas as metas conforme pactuadas, sendo tal constatação fundamental para a glosa das despesas incorridas com o bônus pago antecipadamente. Porém, entender que não há causa ou comprovação da operação não cumpre à finalidade da hipótese de incidência do IRRF; e
- (ii) A contribuinte não ter mensurado, ao final do contrato, a reavaliação do pagamento do bônus antecipado conforme as metas que deveriam ter sido cumpridas, não desconstitui a causa do negócio jurídico e a comprovação da operação. Inclusive, por mais que discreto que tenham sido as prestações de serviços, o contrato não gerou única e exclusivamente o pagamento do bônus antecipado, já que a própria fiscalização reconhece o pagamento de outras comissões e estas não foram sequer glosadas.

Diante disso, entendo ser o caso de exonerar na integralidade o lançamento de IRRF exigido em face da contribuinte, em razão dos pagamentos sem causa efetuados às empresas **ASSUNÇÃO PROMOTORA EIRELI, GGS EMPAR EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, SADONANA CONSULTORIA EMPRESARIAL LTDA, ZGB CONSULTORIA E GESTÃO EMPRESARIAL LTDA, CONSPLAN – CONSULTORIA SERVIÇOS PLANEJAMENTO LTDA e BRASILIA ESTRUTURADORA DE NEGÓCIOS LTDA**, motivo pelo qual dou provimento ao Recurso Voluntário.

Multa Qualificada

O artigo 44 da Lei 9.430/1996 e suas várias alterações, condicionava a aplicação da multa de 150% aos casos de sonegação, fraude ou conluio definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, isto é, nas hipóteses de conduta qualificada.

A Lei nº 14.689/2023 modificou este cenário e instituiu a multa majorada com duas espécies de qualificação de acordo com a conduta praticada: (i) conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio), multa de 100%; (ii) conduta qualificada com reincidência do sujeito passivo no prazo de dois anos, multa de 150%.

Eis o teor da alteração legislativa

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (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 inexistente;

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de:(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando:

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964;

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e

(...)

A modificação supramencionada atrai a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea 'c', do CTN, porquanto a lei nova se aplica a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. É o instituto comumente conhecido como retroatividade benigna, veja:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: (...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim sendo, o percentual de 150% da referida multa somente se aplicaria no caso de reincidência, ou seja, quando ficar comprovado que o sujeito passivo, no prazo de 2 (dois) anos, contado do lançamento anterior, incorreu novamente em conduta qualificada por sonegação, fraude ou conluio. Verifica-se, pois, que a lei instituiu uma nova hipótese para imputação da multa de 150%, a reincidência qualificada, a qual não poderia retroagir, nos termos do artigo 104 do CTN.

Ainda assim, para que se aplique então a multa qualificada, mas não decorrente de reincidência, é necessário se comprovar as condutas de sonegação, fraude e conluio, tal como dispostas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964:

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

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

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

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.

A interpretação do texto legal é o suficiente para se identificar os elementos caracterizadores de cada uma das condutas tipificadas: (i) na sonegação, se exige a conduta dolosa visando impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou das condições pessoais de contribuinte que possam afetar o crédito tributário – a ocultação do fato gerador já ocorrido; (ii) a fraude é a conduta dolosa que visa impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, podendo, ainda, excluir ou modificar suas características essenciais, com a finalidade de reduzir o tributo devido ou diferir o seu pagamento – se altera características essenciais ao fato gerador, a fim de obter vantagem econômica; e (iii) conluio é o ajuste doloso entre as pessoas para a prática da sonegação ou da fraude.

A aplicação da multa qualificada é medida de caráter excepcional, devendo-se comprovar as condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Para se subsumir uma conduta à norma que prescreve a qualificação da multa não basta imputar ao contribuinte um mero “*querer praticar*” o ato objeto da infração, pelo contrário, deve-se aferir o elemento subjetivo da conduta, isto é, comprovar que o contribuinte tinha a plena consciência do que estava fazendo e que ante às condições circunstanciais, a conduta é ilícita.

Exige-se, nos três casos, a constatação do dolo como elemento subjetivo da hipótese tipificada. Isso significa que é indispensável à vontade consciente de se praticar a conduta de sonegação, fraude ou conluio.

Salienta-se que a conduta tipificada já era necessária para a aplicação da multa qualificada, antes da alteração da Lei nº 14.689/2023, mas a exigência foi positivada, conforme §1º-C, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com sua nova redação.

Com relação à qualificação da multa, dirijo do posicionamento que levou à sua subsunção e aplicação. Entendo que a autoridade fiscal não comprovou, em nenhum dos casos, a conduta dolosa da contribuinte que seja suficiente para qualificar a multa regulamentar.

Por exemplo, o caso que seria mais crítico é o relacionado à CREDPAG, cujo sócio teria envolvimento em operações ilícitas, narrada no TVF. Sobre essa situação específica, entendo que o fato de o sócio da CREDPAG ter sido investigado no âmbito da Operação Lava Jato não comprova a conduta típica e dolosa da contribuinte prevista nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.506/1964. Tal comprovação é dever da fiscalização e não foi demonstrado a contento.

A fiscalização parte das premissas de que o sócio da CREDPAG participou de atividades ilícitas e que isso também se espelharia à contribuinte. Contudo, não há a demonstração direta da conduta ilícita da contribuinte, que, veja, tinha uma relação formalizada com a CREDPAG, efetuou pagamentos com retenção de IRRF e tem documentação suporte para tais operações (notas fiscais).

Não obstante formalmente tenha sido cumprido certas formalidades para corretamente escriturar os pagamentos contábil e fiscalmente, a constatação da precariedade dos serviços foi analisada no tema atinente à glosa da dedutibilidade dos pagamentos realizados e a quase totalidade do lançamento relacionado à glosa de despesas foi mantida. Contudo, presumir a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio não é o suficiente para que se qualifique a multa.

É necessário que seja comprovada a conduta dolosa praticada para que sejam subsumidas as hipóteses de qualificação da multa. Tal entendimento se estende à todos os pagamentos, já que a autoridade fiscal realiza um excelente trabalho de identificação da ausência de necessidade das despesas glosadas, mas não indica os atos com intuito de sonegação, fraude ou conluio praticados pela contribuinte.

Assim, no que tange à multa qualificada, não vislumbro a hipótese de sua qualificação, pois inexistentes a comprovação da conduta típica e dolosa da contribuinte nos termos previstos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. Assim, reduzo a multa qualificada ao percentual regulamentar de 75%.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, meu entendimento foi por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para:

- (i) exonerar na íntegra o lançamento do IRRF; e
- (ii) reduzir a multa qualificada ao percentual regulamentar de 75%, pois ausentes a comprovação da conduta típica e dolosa da contribuinte.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas

ACÓRDÃO 1302-007.295 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 16327.720233/2020-31

DOCUMENTO VALIDADO