

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

**PROCESSO** 16327.721173/2019-31**ACÓRDÃO** 1302-007.294 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA**SESSÃO DE** 22 de novembro de 2024**RECURSO** DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO**RECORRENTES** BANCO BMG S/A  
FAZENDA NACIONAL**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2014

**RECURSO DE OFÍCIO – NÃO CONHECIMENTO.**

Recurso de ofício não conhecido, pois o valor exonerado não atinge o limite de alçada previsto na Portaria MF nº 02/2023. Aplicação da Súmula CARF nº 103.

**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 Credpag Consultoria e Serviços Financeiros Ltda., GGS Empar Empreendimentos e Participações Ltda., JK Empréstimos Ltda., Mutare Consig Consultoria Ltda., Bansul Intermediação de Negócios Ltda., Sadonana Consultoria Empresarial Ltda., ZGB Consultoria e Gestão Empresarial Ltda. e Consplan Consultoria Serviços Planejamento Ltda. Parcialmente reduzida a glosa para as empresas Assunção Promotora EIRELI e Brasília Estruturadora de Negócios Ltda., nos termos do relatório e voto.

**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 referentes às pessoas jurídicas Credpag Consultoria e Serviços Financeiros Ltda., GGS Empar Empreendimentos e Participações Ltda., JK Empréstimos Ltda., Mutare Consig Consultoria Ltda., Bansul Intermediação de Negócios Ltda., Sadonana Consultoria Empresarial Ltda., ZGB Consultoria e Gestão Empresarial Ltda. e Consplan Consultoria Serviços Planejamento Ltda.; (ii) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso quanto à glosa de despesas referente à pessoa jurídica Assunção Promotora EIRELLI, reduzindo o lançamento proporcionalmente à parcela comprovada de R\$ 9.806.442,92; (iii) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso quanto à glosa de despesas referente à pessoa jurídica Brasília Estruturadora de Negócios Ltda., reduzindo o lançamento no montante total de R\$ 63.792,62, correspondente às Notas Fiscais nº 120 e 123; (iv) 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; (v) 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; (vi) 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. Por fim, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício. O conselheiro Henrique Nimer Chamas votou pelas conclusões da relatora quanto à glosa de despesas referentes às pessoas jurídicas Credpag Consultoria e Serviços Financeiros Ltda., Assunção Promotora Eireli, GGS Empar Empreendimentos e Participações Ltda., JK Empréstimos Ltda., Mutare Consig Consultoria Ltda., ZGB Consultoria e Gestão Empresarial Ltda. 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 20/12/2019 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 2014, no montante total de R\$ 99.596.756,57, incluídos juros e multas.

O Segundo Termo de Início do Procedimento Fiscal (fls. 02), exarado em **13/11/2018**, 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              |
| <b>Total</b> | <b>1.475.000,00</b>     | <b>22.125,00</b> |                   |

No Terceiro Termo de Início do Procedimento Fiscal (fls. 1.084), em **30/09/2019**, 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 (**02/09/2019**), um Sexto (**04/12/2019**) e um Sétimo (**06/12/2019**) 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, cujo contexto serviu de correlação com os sete Termos de Intimação Fiscal expedidos à Contribuinte.

Os três atos referidos foram lavrados em 20/12/2019, às fls. 10.144 e ss e, na sequência, exarado Termo de Verificação Fiscal (fls. 10.177), que contextualizou a abertura do procedimento fiscal nos seguintes termos:

#### 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. fls. 9315 a 9373):

“Neste cenário, e considerando que já foi exaustivamente 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. 9374 a 9449). 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. 9450 a 9630)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 BRASILIA.

[...]

Conforme já explanado nos tópicos anteriores, os valores pagos a CREDPG, ASSUNÇÃO PROMOTORA, 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, o Contribuinte apresentou impugnação carreada de novos documentos, alegando que a primeira notificação do Impugnante sobre o lançamento se deu apenas em 26/12/2019, rendando 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 improcedente pela DRJ/CTA, através do Acórdão nº 06-70.060, de 05 de junho de 2020, que restou ementado como segue:

Acórdão 06-070.060 - 2ª Turma da DRJ/CTA

Sessão de 05 de junho de 2020

Processo 16327.721173/2019-31

Interessado BANCO BMG SA CNPJ/CPF 61.186.680/0001-74

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2014

IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA.

Sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, exclusivamente na fonte, todos os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

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

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

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: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2014

IRPJ. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DE DESPESAS NÃO DEDUTÍVEIS. GLOSA. CABIMENTO.

Despesas não admitidas pela legislação tributária, dentre estas as decorrentes de pagamentos sem causa, não podem compor o resultado líquido do exercício, do qual decorre a apuração do IRPJ e da CSLL.

PREJUÍZO FISCAL. BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. COMPENSAÇÃO. OPÇÃO CONTRIBUINTE. CONDIÇÕES LEGAIS.

Existindo saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa, defere-se a compensação sobre os valores apurados de Lucro Real das atividades em geral, desde que atendidos os requisitos e limites estabelecidos pela legislação.

LANÇAMENTO REFLEXO: CSLL.

Decorrendo as exigências da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada a mesma decisão proferida para o imposto de renda, na medida em que não há fatos ou argumentos a ensejar conclusão diversa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2014

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO.

Começa a fluir o prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ser lançado, quanto aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, como no presente caso.

DECADÊNCIA. IRRF SOBRE PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU SEM CAUSA. CTN, ART. 173, I. 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. A súmula Carf nº 114 reflete este posicionamento.

MULTA QUALIFICADA. DOLO. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, se demonstrado que o procedimento adotado pelo contribuinte enquadra-se em pelo menos uma das hipóteses tipificadas nos art. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. A constatação da inexistência de causa para um conjunto de pagamentos efetuados pelo sujeito passivo, os quais ainda foram utilizados, de forma consciente, como dedução para reduzir os valores devidos de IRPJ e CSLL, impõe a aplicação da penalidade qualificada.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se acolhe alegação de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa se todas as informações foram disponibilizadas ao contribuinte, podendo inclusive o mesmo se dirigir à unidade da Receita Federal para obtenção e acesso a qualquer outra informação desejada.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

O interessado foi cientificado do referido acórdão em 23/06/2020 e apresentou, tempestivamente, Recurso Voluntário (e-fls. 10498/10561), no qual pleiteia seja conhecido e provido seu recurso, a fim de que seja reformado o v. acórdão para que:

- (i) sejam acolhidas as preliminares, a fim de que seja realizada nova intimação sobre o lançamento, oportunizando o exercício do contraditório e da ampla defesa, conforme o art. 10 do Decreto-lei n.º 70.235/72, de forma que seja

garantido o prazo de 30 dias para impugnação dos autos de infração; e seja reconhecida a decadência do lançamento do IRRF, do IRPJ e da CSLL, tendo em vista que o fato gerador ocorre no momento do respectivo pagamento ou no final de cada período de apuração;

- (ii) no mérito, determine-se o cancelamento do auto de infração relativo ao IRRF decorrente da suposta ausência de causa de pagamento e o 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;
- (iii) a realização de diligência para esclarecimento dos fatos mediante a reanálise dos documentos já apresentados pelo Recorrente e que se encontram acostados aos autos.

Os autos foram encaminhados à PGFN para apresentação de contrarrazões, juntada em 20/08/2020, argumentando, em suma, a existência de um esquema fraudulento feito de forma dolosa, em conluio com as empresas que eram meramente emissoras de notas fiscais relativas a serviços não prestados, requerendo seja negado o Recurso Voluntário.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira **Natália Uchôa Brandão**, Relatora

O recurso é admissível, pois protocolado por patrono do Contribuinte e tempestivo, vez que, cientificado o sujeito passivo em 23/06/2020 (fls. 10.494), juntou o petitório em 23/07/2020 (fls. 10.496), pelo que dele conheço e admito.

### **DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

#### **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 o cerceamento de defesa, a nulidade do lançamento e a decadência.

#### **I.1 Do Cerceamento de defesa e da Nulidade do Lançamento**

O Recorrente, em sede preliminar, ratificou o pedido de que seja realizada nova intimação sobre o lançamento, de maneira que se oportunize o exercício do contraditório e da

ampla defesa, conforme o art. 10 do Decreto-lei n.º 70.235/72, além do que seja garantido o prazo de 30 dias para impugnação dos autos de infração.

O motivo para tal solicitação, conforme narrou, é que tomou ciência dos autos de infração em 26/12/2019, mas somente obteve acesso ao processo em 14/01/2020, ou seja, 18 dias depois. Em virtude desse imbróglio, o prazo legal para apresentação da defesa restou prejudicado não só pelo tempo perdido, mas também pela extensão do processo em número de páginas, o qual supera 10 mil páginas.

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.

Vejamos como abordou essa questão o Acórdão recorrido:

14. As situações que ensejam a nulidade estão expressamente definidas pelo ordenamento jurídico. Como não há questionamento sobre a competência da autoridade que fez os lançamentos, a alegação se restringe ao cerceamento ao direito de defesa por inacessibilidade aos autos pelo tempo de 18 dias. Referida alegação não se sustenta frente aos documentos e elementos juntados aos autos e aos ritos que devem ser seguidos no Processo Administrativo Fiscal. Vejamos.

15. A ciência das autuações ocorreu por via postal mediante entrega no domicílio fiscal do impugnante do Termo de Ciência de Lançamentos - Encerramento Parcial do Procedimento Fiscal, dos autos de infração, do Termo de Verificação Fiscal e do documento de Orientação ao Sujeito Passivo. A entrega foi confirmada por meio de Aviso de Recebimento (AR dos Correios) e consta no registro de fl. 10.275.

16. Em fl. 10.276 consta informação da Unidade de controle do processo de que estes mesmos documentos entregues pelos Correios, sob AR OI13826080BR, foi também disponibilizado no endereço eletrônico do contribuinte, ou melhor, no Domicílio Tributário Eletrônico em 20/12/2019, conforme registros em fl. 10.271. Em 06/01/2020 às 09h39 o contribuinte acessou as informações da autuação por meio de seu Domicílio Eletrônico. O acesso foi realizado por Breno Costa Amaral, seu procurador. Este registro consta em fl. 20.274.

17. Pois bem. Pelas informações que constam no processo, a alegação de inacessibilidade eletrônica às informações do processo até 14/01/2020 não são compatíveis com a confirmação do acesso do impugnante ao seu Domicílio Tributário Eletrônico, cujo acesso é realizado pelos mesmos meios pelos quais se acessam as informações de processo. A data de 06/01/2020 seria a data da ciência automática por decurso de prazo previsto no art. 23, § 2º, inciso III, do

Decreto nº 70.235/72. Ou seja, coincidentemente, o contribuinte apenas acessou a autuação para fins de ciência na data limite em que esta ocorreria por decurso de prazo.

18. Da análise do rito procedimental, verifica-se que a fiscalização procedeu a uma regular investigação, dentro de suas competências, acerca das situações que ensejaram as autuações. Os procedimentos fiscais adotados foram realizados com regularidade processual. São os artigos 9 a 11 do Decreto 70.235/72 que determinam a forma e conteúdo dos atos que formalizam a autuação:(...)

19. Independentemente da alegação de inacessibilidade eletrônica ao processo, todos os procedimentos formais e documentos necessários foram disponibilizados ao contribuinte. Os elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito constavam do TVF, das intimações e das respostas às intimações prestadas pelo próprio impugnante e dos autos de infração. Todos os incisos do artigo 10º estão contemplados na documentação de ciência, especialmente a descrição dos fatos, o enquadramento legal e a autuação propriamente dita, acompanhada de todo o relato e conclusões por meio do TVF. Além, é claro das orientações regulares de impugnação e pagamento.

20. As cópias de registros de acesso ao sistema e-Cac, trazidas pelo impugnante e anexadas em fls. 10.409/10.417, podem até demonstrar alguma dificuldade de acesso, embora não seja possível identificar em face das cópias apresentadas, se houve alguma falha de sistema ou de acesso do contribuinte. Entretanto, esta dificuldade de nenhuma forma impediria o seu acesso ao processo, em todas as suas folhas, visto que poderia e, deveria, o contribuinte, nesses casos, se dirigir à repartição para obter atendimento presencial, mediante esta alegação de dificuldade de acesso às suas informações por meio do e-Cac.

21. A despeito das informações necessárias terem sido entregues ao impugnante, é seu direito o acesso à cópia integral do processo. Diante do óbice alegado, não parece crível que um contribuinte com este porte e o volume de processos e interações com a Receita Federal, tendo dificuldade de acessar o sistema eletrônico, a despeito de inexistir notícia ou registro de paralisação do sistema no período, não tenha tomado nenhuma providência ou, ao menos, não tenha se dirigido à RFB para obter as informações do processo que desejasse. Vale mencionar que a Instrução Normativa citada pelo impugnante regulamenta os protocolos de documentos e os pedidos à Receita Federal. Assim, o acesso eletrônico para apresentação de petições é regido pela IN 1.782/2018, citada na impugnação, e ocorre por meio do Centro Virtual de Atendimento (e-Cac), que é o mesmo meio pelo qual se acessa o conteúdo dos processos com utilização de Certificação Digital, vejamos trecho da norma: (Grifo nosso)

Portanto, não parece plausível que um pedido de cópia integral do processo seja inacessível, por meio da modalidade presencial, na repartição da Receita Federal do Brasil. Por todo o exposto, **não se verificam justificativas para quaisquer nulidades no processo** de ciência

das peças processuais que possa justificar prejuízo no direito de defesa do recorrente ou que torne necessário reabrir o prazo de impugnação.

## I. II. Da Decadência

O Contribuinte requer o reconhecimento da decadência do lançamento do IRRF, do IRPJ e da CSLL, tendo em vista que o fato gerador teria ocorrido no momento do respectivo pagamento ou no final de cada período de apuração, e que o crédito estaria extinto, uma vez que, considerando o § 2º do art. 674 do RIR/99, entende-se por vencido o tributo na data em que a importância foi paga, de modo que esse é o termo inicial para a contagem decadencial.

Além disso, uma vez que o banco é tributado pelo lucro real anual, modalidade sujeita à antecipação, o termo inicial do prazo decadencial seria antecipado, o que, em tese, confirmaria a decadência dos valores lançados.

Por fim, sustenta ser incabível a aplicação do art. 173, I, do CTN em razão das alegações de sonegação e fraude, pois não teria sido demonstrada a existência de prejuízo ao Fisco, nem dolo do recorrente.

O Fisco sustenta que não houve decadência no lançamento tributário, 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, conforme disposto no Acórdão recorrido:

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).

O Fisco apontou que despesas no valor de R\$ 34.317.581,67 não atendiam aos critérios legais para dedutibilidade. Foram identificadas diversas irregularidades nas despesas apresentadas, incluindo a ausência de comprovação documental suficiente. Por exemplo, empresas como **Credpag**, **GGs Empar** e **Consplan** não apresentaram relatórios técnicos, atas de reuniões ou qualquer documentação que demonstrasse a prestação efetiva dos serviços contratados. Em alguns casos, como nos pagamentos à **Credpag** e **Assunção**, a Receita Federal

alegou indícios de simulação, destacando que os contratos eram inconsistentes e que as empresas não possuíam estrutura operacional para executar os serviços contratados.

Além disso, o Fisco argumentou que muitas das despesas não tinham relação direta com as operações do Banco BMG, especialmente aquelas destinadas a serviços de consultoria e planejamento estratégico contratados de empresas como a **Consplan**. Tais pagamentos foram considerados desconexos com a finalidade operacional da instituição financeira.

Por outro lado, o Contribuinte apresentou defesa alegando que todas as despesas glosadas eram legítimas e essenciais para suas operações. Argumentou que os pagamentos foram realizados com base em contratos e notas fiscais devidamente registrados e que esses serviços estavam diretamente relacionados à manutenção e expansão de suas atividades no setor bancário. O Banco BMG destacou ainda que, embora em alguns casos documentos adicionais não tenham sido localizados, como no exemplo da **Mutare** Consultoria, isso ocorreu devido à complexidade do processo e ao tempo transcorrido desde os fatos geradores.

O contribuinte sustentou também que a glosa injustificada das despesas resultou em uma elevação indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, impactando negativamente sua carga tributária. Alegou que o Fisco desconsiderou a realidade operacional e as dificuldades práticas de obtenção de documentos em situações de longo prazo.

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- CREDPAG Consultoria e Serviços Financeiros LTDA (“CREDPAG”)

O banco recorrente inicia sua argumentação aduzindo que a acusação da fiscalização se deve ao contexto no âmbito criminal que envolve o prestador em fatos, o qual não possui qualquer relação com a lide discutida. E ainda, inconformada com o acórdão recorrido, sustenta que:

“Entretanto, o r. decisum consigna não haver problema na elaboração das considerações fora de contexto, em clara contradição, pois, para afastar a alegação de cerceamento de defesa do Recorrente, conclui não existir vício na ausência de acesso aos documentos que constituem elementos de prova para permitir a impugnação, mas, para justificar a atitude da fiscalização, entende ser normal o esforço da fiscalização em trazer fatos que não tem qualquer relevância para a solução da lide. Assim, considera sem importância os documentos para efeitos da elaboração da defesa, mas importantes para justificar o trabalho da fiscalização.”

Nesse ponto, como já enfrentado no decisum *a quo*, não há como acolher tais argumentos, porquanto não há elementos nos autos que demonstrem que a conclusão da fiscalização está fundamentada em termos ou conclusões de outro processo em âmbito criminal, no qual a empresa beneficiada com os pagamentos esteja investigada. Como dito, as informações da esfera criminal, juntadas aos autos, são naturalmente levadas em consideração, mas apenas como indícios, pois a autuação fiscal requer fatos geradores insertos no ordenamento tributário.

Ademais, nas palavras utilizadas no Acórdão recorrido:

“O fato de ocorrerem ações de Estado em área criminal e tributária, de forma decorrente ou simultaneamente, não significa trabalho conjunto e conclusões baseadas em mesmos fatos. Ademais, salvo nos casos de sigilo processual, é obrigação do servidor público, determinado na Lei 8.112/90, levar ao conhecimento de autoridade superior as irregularidades de que tiver ciência em razão do cargo.”

Ainda, seguindo a linha de raciocínio criada:

41. A fundamentação para a constituição do lançamento de IRRF está no artigo 61 da Lei 8.981/95 e §§, regulamentado no artigo 674 do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda): (...)

42. O § 1º acima transcrito determina que a incidência de 35%, exclusivamente na fonte, deve ser aplicada aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou sua causa. O comando legal é evidente pela sua literalidade. O fato do recurso ser contabilizado não desobriga a comprovação da operação efetuada. No caso dos pagamentos efetuados à empresa Credpag, a despeito de seu proprietário Milton Lyra, estar vinculado a diversos processos criminais e sob acusação de operar esquemas de propinas em valores milionários, como demonstram os documentos acostados aos autos, nos quais se verifica que seu *modus operandi* seria a prestação de serviços fictícios, mediante simulação e conluio com diversos operadores e beneficiários. O Termo de Verificação Fiscal resume da seguinte forma o processo de verificação dos pagamentos em análise realizados para o prestador de serviço Credpag: (...)

43. Da análise dos documentos constantes nos autos, verifica-se que a fiscalizada foi intimada, nos termos da legislação acima transcrita, a comprovar a efetiva prestação do serviço contratado da empresa Credpag e, após ser atendida em mais de uma vez em pedidos de prorrogação de prazo para atender a intimação, apresentou resposta, informando que o serviço não havia sido entregue por sua própria responsabilidade e que efetuou pagamentos após encerramento do contrato por mera liberalidade, uma vez que o encerramento do contrato foi por sua decisão unilateral. Assim, foi reintimada a complementar informações e ainda foi alertada que as informações anteriormente apresentadas não comprovavam a efetividade da prestação do serviço da Credpag. Na reintimação foram pedidas informações que comprovassem os acordos efetuados, e sugeridos diversas

formas de comprovação, sejam por meio e troca de mensagens/correspondências, ou outras formas e documentos que demonstrasse, de forma cabal, a realização efetiva dos serviços. Entretanto, a intimada não possuía mais informações ou outras comprovações, alegando que os ajustes ao negócio ocorriam de maneira verbal em razão da dinâmica do mercado. (grifei)

44. Não parece razoável que uma empresa com a estrutura administrativa que possui, como instituição financeira de grande porte e ativa no mercado, proceda acertos e pagamentos que superam um milhão de reais de forma verbal, sem que se apresente quaisquer elementos minimamente verossímeis que justifiquem tal procedimento. Alegar dinâmica do mercado não parece crível em relações institucionais entre empresas que demandam pagamentos e contratos e não é do comportamento natural de empresas estruturadas que seus prepostos façam negócios e contratos de maneira verbal. Ademais, não parece razoável que uma empresa que opera basicamente com contratos e negócios de forma ostensiva com seus clientes, como é o segmento financeiro, desconsidere a importância dos registros contratuais. Não é dessa forma que os bancos operam com seus clientes. Para estes o contrato, normalmente em forma impositiva, é estabelecido e se torna a base de sua relação negocial sejam com pessoas físicas ou jurídicas, independentemente da dinâmica do mercado.

45. Mesmo sendo evidente que a fiscalizada não possuía informações e elementos que comprovassem as operações entre a fiscalizada e a Credpag, a fiscalização ainda buscou junto à prestadora do serviço as informações que pudessem esclarecer a situação negocial entre as empresas. Em procedimento de diligência registrado no TVF em fls. 10.194, a autoridade fiscal intimou a Credpag a prestar esclarecimentos quanto à efetiva prestação do serviço ao BMG, entretanto, a mesma sequer atendeu às intimações.

46. Em consulta ao Cadastro do CNPJ da Receita Federal se verifica que a Credpag foi considerada empresa Inexistente de Fato, conforme cópia das informações cadastrais extraídas do sistema de controle da RFB: (...)

47. Ou seja, era com uma empresa cuja baixa do mundo jurídico e empresarial se deu por inexistência de fato que a fiscalizada operava um contrato em valores elevados sem sequer registrar contratualmente alterações e acordos estabelecidos para uma prestação de um serviço contratado que nunca entrou em operação.

48. Em face do pedido para que não se verifiquem os pagamentos dos anos 2011 a 2013, vale mencionar que são objetos de lançamento apenas os valores identificados relativos ao ano de 2014, assim, não estão sendo verificados pagamentos de anos anteriores com esta finalidade. Os pagamentos anteriores identificados apenas fazem parte do histórico do contrato apresentado pelo impugnante.

Outrossim, a Contribuinte busca fundamentar os motivos que levaram a não utilização do sistema criado pela CREDPAG no seguinte ponto:

43. Pois bem, como se demonstra nos autos, o BMG tomou serviços da CREDPAG por meio de contrato celebrado em 2010, e posteriormente aditado, com o intuito de que esta desenvolvesse ferramenta (plataforma) para a captação de clientes e venda de produtos. Apesar de a referida ferramenta ter sido integralmente desenvolvida pela prestadora, nunca chegou a ser utilizada pelo Recorrente, em razão da joint venture celebrada com o BANCO ITAÚ S.A. e que acarretou profundas alterações na forma de operação do BMG.

44. Assim, a fim de aprofundar os motivos que levaram a não utilização do sistema criado para o Recorrente, lembra-se que a informação da a formalização da joint venture no ano de 2012 foi veiculada por jornais de grande circulação, ou seja, é pública e notória. Junta-se notícia veiculada no site do CADE sobre a aprovação da operação em 17/10/2012, por meio da qual o BANCO ITAÚ se beneficiou com o know how e a rede de correspondentes do Recorrente, e este se beneficiou com a redução de custos para captação (DOC. 05). Foi este o motivo que levou a plataforma, ainda que inteiramente desenvolvida, a ser “descartada” pelo banco BMG.

Compulsando os autos, observo que a **Credpag** recebeu pagamentos de R\$ 625.000,00 em março de 2014 e R\$ 850.000,00 em abril do mesmo ano. A justificativa apresentada pelo banco envolvia a prestação de serviços de consultoria e assessoria relacionados ao crédito consignado. No entanto, o próprio contribuinte admitiu que **o serviço contratado não foi entregue**, supostamente por uma decisão unilateral. Além disso, a empresa foi vinculada a Milton Lyra, envolvido em investigações criminais como a Operação Lava Jato, o que, por si só, não seria motivo para valoração da prova, entretanto, sequer houve apresentação de documentos, como atas de reuniões ou relatórios técnicos, que comprovassem a efetividade dos serviços e a sua desvinculação negocial com o investigado.

Assim, em observância a todos os dados acostados ao processo, como também levando em conta todas as alternativas sugeridas pela fiscalização, entendo que a decisão do Acórdão recorrido está correta, **face a não comprovação da efetividade da prestação do serviço supostamente contratado pela fiscalizada junto à empresa Credpag.**

Assim, voto pela improcedência do Recurso nesse ponto.

## II.II - Assunção Promotora EIRELLI (“Assunção”)

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

Todavia, como informado no acórdão recorrido:

52. (...) Ocorre que as atividades econômicas estão naturalmente envoltas de interesse público e, por isso, se submetem ao controle do Estado. A Constituição Federal estabelece no seu art. 170 os princípios voltados para assegurar a ordem econômica fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, destacando-se especialmente os princípios da função social da propriedade e da livre concorrência. Assim, é da função social da propriedade que decorre a função social do contrato, a natureza social da posse, a exigência de boa-fé aos negócios jurídicos apontando para a função social das empresas.

53. 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. Assim, 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. Assim, a contabilidade 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 os interesses da Fazenda, mas são a fonte legal para acesso às suas informações por investidores, credores, agências reguladoras, órgãos judiciais, etc.

54. 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.

Na espécie, 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**.

Além de levantar questões já suscitadas e, do mesmo modo, já combatidas pelo Acórdão *a quo*, o Contribuinte argumenta que pagar uma quantia por uma contraprestação não apresentada seria uma espécie de estratégia. Ocorre que, ao aceitar tal suposição sem, ao menos, uma prova evidente do alegado, ocasionaria um equívoco legislativo que poderia ensejar em

deslegitimação de atuações de contribuintes por lançamentos fiscais por pagamento sem causa, e estaria em uma posição contrária à jurisprudência do CARF:

Acórdão nº 9202-009.936, de 23/09/2021

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

Sujeita-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, o pagamento efetuado por pessoa jurídica a beneficiário não identificado ou quando não for comprovada a operação que lhe deu causa, sem prejuízo da glosa da despesa que resultou em redução indevida do lucro líquido do período.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA.

É devida a multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais após encerrado o ano calendário, aplicada concomitantemente com a multa de ofício pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor de imposto devido apurado no encerramento do período, no regime do lucro real anual, eis que o dispositivo legal cabível tipifica duas condutas distintas.

Acórdão nº 9101-004.543, de 07/11/2019

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

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

Acórdão nº 9202-009.937, de 23/09/2021

IRPJ/CSLL PELA GLOSA DE DESPESAS. IRRF SOBRE PAGAMENTOS SEM CAUSA. EXIGÊNCIA SIMULTÂNEA. POSSIBILIDADE

Sujeita-se à incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado por pessoa jurídica a beneficiário não identificado, bem assim os pagamentos efetuados ou os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa. A tributação pelo do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, em relação a pagamentos a beneficiários não identificados ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa, não exclui a incidência de IRPJ e CSLL resultante da glosa das despesas fictícias, as quais são indedutíveis por previsão legal expressa.

A **Assunção** Promotora Eireli recebeu R\$ 2.540.000,00 como adiantamento para serviços de correspondente bancário. Apesar de a empresa alegar a realização de atividades contratuais, as metas previstas foram amplamente descumpridas, e os documentos apresentados foram considerados insuficientes para comprovar a efetiva execução dos serviços.

Entretanto, houve um valor performado pela **Assunção**, de R\$ 9.806.442,92, **representando apenas 0,17% da meta de produção estipulada**, entre os anos de 2014 e 2017, de R\$ 1.150.000.000,00. Nesse ponto, há de ser **dado parcial provimento ao recurso somente quanto à glosa de despesas referentes às parcelas performadas, reduzindo o lançamento proporcionalmente à tal parcela devidamente comprovada**.

### II.III. GGS EMPAR Empreendimentos e Participações Ltda. ("GGS")

O Acórdão recorrido, quanto à empresa **GGS**, assim se posiciona:

60. Conforme já abordado em item anterior, a mera alegação de que a Fazenda quer interferir em sua forma negocial não pode justificar a ausência de controles e documentos que comprovem suas operações em face de suas 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 fosse demonstrado, de forma clara, elementos que comprovassem a efetiva prestação do serviço.**

61. A simples apresentação de uma planilha com informações seqüenciais, sem qualquer identificação, sem qualquer demonstração da atuação da empresa contratada de forma alguma atende os mínimos critérios de controle e verificação fiscal necessário. **É absolutamente estranho que uma empresa faça pagamentos em valores superiores a 8 milhões de reais para uma contratada e não consiga demonstrar o trabalho realizado.** E, também que uma empresa receba mais de 8 milhões de reais e nada tenha a demonstrar do trabalho que desenvolveu em contrapartida.

A Contribuinte, por sua vez, alega em seu Recurso Voluntário que:

113. Pois bem, apesar da apresentação do volume de operações sobre os quais foram calculadas as remunerações à correspondente, controles internos e contratos por amostragem, todas as provas da prestação de serviços foram desconsideradas sob o entendimento de que não seriam cabais sobre a prestação, em especial em relação ao valor pago pelo Recorrente. Ocorre que, diferentemente do consignado pelo v. acórdão recorrido, não se trata de meras planilhas, mas sim de controles internos realizados por meio de sistemas de gestão, e não algo elaborado apenas para responder à fiscalização.

[...]

116. Dessa forma, há que se verificar a existência de controles internos, os quais foram apresentados para a fiscalização, que embasam o cálculo das remunerações da GGS. Como visto, o Fisco não pode impor a forma de realização dos contratos escritos entre os privados, quando a lei não o faz, requerendo, assim, como única prova válida da prestação do serviço. Há que se lembrar que o direito permite a prova ampla e que a busca pela verdade material é princípio imposto à Administração Tributária. Por consequência, não pode o v. acórdão manter os lançamentos ora combatidos sob o argumento de que não haveria provas apresentadas pelo Recorrente, mas meras planilhas e alegação de acordos verbais, pois não é o caso.

Ora, verifica-se que a empresa **GGG** recebeu R\$ 7.627.230,00 em 2014, alegando que prestou serviços de planejamento financeiro, entretanto, não foram apresentados contratos formais, relatórios técnicos, ou qualquer outro documento que comprovasse a efetiva prestação dos serviços declarados.

Nesse sentido, restou amplamente demonstrado no acórdão recorrido a ausência de comprovação, pelo que mantenho a decisão da DRJ nesse ponto.

#### **II.IV. JK Empréstimos LTDA. (“JK”) e MUTARE Comunicação e Marketing LTDA. (“MUTARE”)**

Combatendo o acórdão recorrido, quanto à empresa **JK e MUTARE**, a Contribuinte informa que:

118. Semelhante ao que ocorreu com a GGS, os pagamentos realizados à JK e à MUTARE tiveram sua causa desconsiderada sob o fundamento de que não teria sido demonstrada a efetiva prestação de serviço. Neste caso, apesar de terem sido apresentados o controle interno do Recorrente, as notas fiscais e comprovantes de transferência bancária, além da ausência de discrepâncias em relação às informações prestadas nas respectivas DIRF, conforme expressamente consignado no TVF, mais uma vez a autoridade desconsiderou as provas sob o pretexto de que não haveria formalização por escrito.

119. Salienta-se que os casos da **JK** e da **MUTARE** também se referem à remuneração pela indicação de correspondentes terceiros, motivo pelo qual recebem um percentual sobre a produção de seus indicados. Nesse sentido, o acórdão reconhece que é até mesmo possível verificar qual a relação dos valores pagos e os convênios nos quais tiveram participação, seja diretamente, seja por quarteirização.

Quanto às tais empresas, informando que se trata de um caso referente à remuneração pela indicação de correspondentes terceiros, a DRJ afirmou que:

65. Compulsando os autos, observa-se que a fiscalizada pagou o total de R\$ 950.578,80 para a empresa **JK Empréstimos** em 23 pagamentos durante o ano de 2014. Para a empresa **Mutare** o total foi de R\$ 215.000,00 entre abril e outubro/2014. A fiscalizada não apresentou o contrato de prestação de serviços estabelecido com nenhuma destas empresas, mas apresentou uma espécie de conta corrente contendo o volume de empréstimos e cartões, com percentual de 2,0% sobre esses valores e que seria decorrente do convênio do Governo do Estado de Tocantins no caso da **JK Empréstimos** e, no caso da **Mutare**, percentuais de 0,25% e 0,20% sobre esses tais valores de empréstimos que seriam decorrente do convênio do Governo do Estado de Minas Gerais.

66. Assim como no caso da **GGs Empar**, a fiscalizada apresentou apenas uma planilha de controle interno com informações genéricas como referência de adesão/contrato; data, valor liberado. Não há nenhum outro documento a embasar estas planilhas, conferindo-lhe vínculo com o serviço prestado. As alegações de atuação das contratadas são genéricas, citando que as mesmas acompanhavam os convênios junto a Órgãos, mas não há qualquer evidência destes serviços. Não há atas de reunião, correspondências, documentos que envolvam os clientes ou o respectivo conveniente, sequer o contrato foi apresentado. (grifei)

67. Ademais, foi verificado que a empresa **Mutare** sequer possuía funcionários no período. Portanto, a simples apresentação de notas fiscais e comprovantes dos pagamentos nada comprova quanto à efetividade dos serviços contratados. Merece destaque que a fiscalização, da mesma forma que atuou em relação às demais empresas auditadas, oportunizou mais de uma vez os esclarecimentos demonstrando os fundamentos do artigo 674 do RIR/99 que sanciona os pagamentos sem causa. Assim, não cabe acolhimento às alegações apresentadas. (grifou-se)

As empresas **JK Empréstimos Ltda.** e **Mutare Consig Consultoria Ltda.** receberam, respectivamente, R\$ 950.578,80 e R\$ 215.000,00 em 2014. Alega o Contribuinte que os valores eram comissões de convênios com governos estaduais. Contudo, não foram apresentados documentos formais, como contratos, para sustentar os pagamentos. No caso da **Mutare**, a fiscalização ainda constatou a ausência de funcionários no período em questão, o que inviabilizaria a prestação dos serviços alegados, pela sua extensão e necessidade.

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

Nesse ponto, também, mantenho a decisão recorrida.

## II.V - BANSUL Intermediação de Negócios LTDA. ("BANSUL")

Quanto à **Bansul**, a Recorrente sustenta que:

123. Mais uma vez, ficou consignada expressamente no TVF a existência da declaração do pagamento na DIRF, além da explicação do Recorrente sobre os trabalhos da prestadora. No mais, como se verifica da resposta do BANCO BMG à fiscalização, juntada às fls. 148, corrobora-se o fato de que a **BANSUL** era correspondente de operações diversas, também havendo quarteirização. Ainda, conforme se depreende da resposta apresentada pela própria prestadora à fiscalização, às fls. 9.844 e ss., foi confirmada a efetiva prestação do serviço, sendo acostadas aos autos a respectiva nota fiscal referente ao pagamento e às demonstrações contábeis.

124. Nada obstante, a i. autoridade fiscal desconsiderou sua causa por se tratar de apenas um único pagamento, no valor de R\$ 418.000,00, o que tornaria mais plausível se tratar de bônus, e não de remuneração, mesmo que o Recorrente tenha esclarecido não ser mera gratificação por produção.

125. Nada obstante, o v. acórdão descaracteriza as próprias alegações trazidas no TVF alegando que a própria prestação do serviço seria questionada, o que não é caso. Reitera-se, o questionamento se dá em relação à natureza do pagamento: se seria remuneração ou prêmio, tendo em vista que se deu em uma única parcela. Ou seja, há uma grande ampliação do conceito de “sem causa” aplicado pela Administração Tributária, pois, ainda que assim fosse, a mera classificação equivocada do pagamento já ensejaria os lançamentos.

Esse ponto foi enfrentado no Acórdão n.º 06-070.060. Observa-se:

**70. A apresentação da nota fiscal, do recibo de depósito o registro contábil apenas comprova a ocorrência do pagamento. Isso não está em litígio. O que não resta comprovado é a causa desse pagamento.** Inexiste ofensa ao sistema tributário o pagamento feito por pessoa jurídica independentemente de sua causa, este litígio sequer existiria. É exatamente este regramento inserido no sistema tributário pelo artigo 61 da Lei nº 8.981/95, regulamentado pelo artigo 674 do Decreto 3.000/99, que obriga a fiscalização a identificar a causa do pagamento, especialmente quando sobeja indícios desta infração em diversos prestadores contratados pela fiscalizada. (grifei)

**72.** No caso da contratação da empresa Bansul, foi feito um pagamento de R\$ 418.800,00 efetuado em março/2014, e as informações apresentadas para comprovar a efetividade desta contratação foi uma cópia de parte de um contrato com a prestadora e uma lista, constante em fls. 2045/2094, onde constam registros numéricos de centenas de contratos/adesão com valores e associado a um convênio com o Governo do Estado do Espírito Santo. Esta lista se refere ao período de 07/2013 a 02/2014 (8 meses). **Ocorre que pelas respostas apresentadas à fiscalização os valores pagos se referem unicamente a operações da fiscalizada com base no convênio com o Governo do Espírito Santo,**

entretanto, este convênio não foi apresentado à fiscalização, assim como nenhuma comprovação da atuação da empresa contratada foi demonstrada.

73. Informa a fiscalizada que é feito acompanhamento pela contratada nestes convênios, mas, também, não apresenta nenhuma demonstração da atuação efetiva da contratada. Poder-se-ia entender que o papel da contratada seria tão somente indicar o cliente para estabelecimento do convênio e a partir do convênio realizado entre um governo de estado e a fiscalizada passar a receber 3,31% de tudo que foi transacionado. **Não parece razoável que um banco do porte da fiscalizada se proponha a pagar comissão nessa proporção em troca da apresentação de um único convênio.** Mas, mesmo que tenha feito tal contratação, esta negociação teria sido realizada por prepostos sem um contrato que possa ser apresentado de forma integral ao fisco e, ainda, sem que consiga demonstrar a efetividade do trabalho da empresa contratada. Sequer o convênio foi apresentado e a negociação do prestador não é clara quanto a pagamento de bônus ou comissão. (grifei)

74. O prestador em resposta à intimação nada apresenta, além da nota fiscal e de valores genéricos que chegam num cálculo de comissão equivalente a 3,31%, sem que tenha um único documento que se preste a demonstrar sua real atuação nos processos de valores liberados como empréstimos para pessoas físicas ligadas ao governo estadual. Tampouco sua atuação no estabelecimento do convênio. Ademais, tal prestador, que durante o período do suposto contrato tinha apenas um funcionário, está registrado no cadastro da Receita Federal como empresa “Inapta”. E merece destacar que a empresa era composta com capital social de R\$ 20,000,00. Ou seja, num único contrato com a fiscalizada, efetuado num único pagamento, recebeu comissão de valor superior a 20 vezes o seu capital social, conforme se pode verificar a seguir: (...) **(grifou-se)**

A **Bansul** Intermediação de Negócios Ltda. recebeu R\$ 418.000,00 em março de 2014. Os pagamentos foram justificados como relacionados a convênios bancários, mas não há documentação legítima a comprovar a relação contratual ou que a prestação de serviços foi realizada, havendo apresentação, inclusive, de contratos de forma incompleta.

Destarte, confirmo o entendimento de que não houve a comprovação da efetiva prestação dos serviços no período fiscalizado. Por esse motivo, não verifico provas fortes a motivar a substituição da decisão recorrida.

## II.VI - SADONANA Consultoria Empresarial LTDA. (“SADONANA”)

O Acórdão da DRJ, quanto à Sadonana, afirmou o que segue:

78. Como já afirmado, a apresentação da nota fiscal, do recibo de depósito e o registro contábil apenas comprovam a ocorrência do pagamento. No caso da contratação da empresa Sadonana, foram pagos valores que superam 6,5 milhões

de reais no ano de 2014 e as informações apresentadas para comprovar a efetividade desta contratação foi uma lista, constante em fls. 1.184/1.265, referente a apenas um dos pagamentos do ano de 2015, realizado em 20/11/2015 no valor de R\$ 244.567,55, onde constam registros numéricos de centenas de contratos/termos de adesão com valores de empréstimos e a indicação de pagamento de comissão da ordem de 3% sobre o valor da operação. Esta lista não reflete o período e os pagamentos do ano de 2014, superiores a 6,5 milhões, e não foi informado sobre quais convênios se referiam tais empréstimos. No TVF (fl. 10.236), a autoridade chega a conclusão tratar-se de convênios com os Governo do Estado de Mato Grosso do Sul, Alagoas, Roraima, Rondônia, Amazonas e com as Prefeituras de Maceió/AL, Cuiabá/MT, Campo Grande/MS e Dourados/MS.

79. Ao logo das justificativas dos pagamentos realizados para diversas destas contratadas, a impugnante se refere a ter realizado “contrato padrão” com as mesmas, sempre com ressalva às normas contidas na Resolução CMN 3.954/2011. Compulsando os autos em arquivo não paginável (fl. 202) pode-se conferir integralmente o contrato firmado com a prestadora Sadonana. A fiscalização já fez referência ao “Objeto” do contrato no TVF, assim, esta verificação estará restrita a alguns itens relacionados com a análise do litígio aqui presente, ou seja, se há ou não comprovação da efetiva prestação do serviço que gerou todos os pagamentos acima citados.

Ao analisar a documentação trazida aos autos pela Contribuinte, a DRJ concluiu que:

87. Portanto, se as atividades foram desenvolvidas e, de fato, a contratada atuou para o cumprimento do contrato de serviços, deveria haver inúmeros registros, controles, tratativas, registros de trabalho da contratada junto aos clientes, junto aos órgãos públicos ou entes privados, enfim, não é possível acolher alegações genéricas para fatos tão simples de serem comprovados, principalmente considerando as reiterações de intimações e a clareza da fiscalização nas exigências, seja para a fiscalizada ou para a contratada.

Irresignada, a Contribuinte apresentou em seu Recurso Voluntário as seguintes razões:

129. Quanto aos pagamentos realizados à SADONANA, o total das notas fiscais demonstra um valor de R\$ 10.144.377,53, e a retenção e recolhimento de tributos na monta de R\$ 152.265,62, o que foi corretamente declarado em DIRF (como reconhece o TVF), e cuja demonstração segue:

|              | Pagamentos               | Retenções             |
|--------------|--------------------------|-----------------------|
| fls. 9.725   | R\$ 6.561.863,25         | R\$ 98.528,00         |
| fls. 9.726   | R\$ 3.582.514,28         | R\$ 53.737,62         |
| <b>Total</b> | <b>R\$ 10.144.377,53</b> | <b>R\$ 152.265,62</b> |

[...]

132. Além disso, há que se salientar, **como consignado no TVF, que houve a expressa confirmação da intermediação dos convênios pela própria prestadora em resposta à intimação.** O Recorrente ainda explicitou, em resposta a um dos TCIF 06, que, dentre as atividades da SADONANA cabia o *“acompanhamento do convênio firmado junto ao órgão”* e ela *“recebia sobre a produção relativa ao referido convênio”*. Ou seja, nunca se deu outra causa aos pagamentos!

133. **O que deve se ter em mente é que o convênio por si só não traz qualquer recebimento por parte da instituição financeira, mas sim a realização de empréstimos dentro dele. Isto é, a concessão de consignado depende da existência prévia destes convênios, como se evidenciou. É por este motivo que a comissão se deu com base no volume de empréstimo, e não de convênios.**  
(grifos no original)

Pelo cotejo dos autos, observa-se que a **Sadonana** Consultoria Empresarial Ltda. foi destinatária de pagamentos de R\$ 6.561.863,25 em 2014 e que, embora os serviços tenham sido descritos como de consultoria empresarial, a fiscalização apontou a ausência de documentos que comprovassem a natureza dos serviços, além de indícios de que a empresa não possuía estrutura operacional compatível com os valores recebidos e a prestação de serviço descrita entre as partes.

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

## II.VII – ZGB Consultoria LTDA. (“ZGB”)

Assim como nos pontos anteriores, a recorrente reitera em seu recurso voluntário os pontos já trazidos na manifestação de inconformidade, sem novas provas do alegado. Por essa razão, **assim como o juízo a quo, entendo que a conclusão da autoridade fiscal constante em fls. 10.242/10.243**, abaixo transcrita, não merece reparos:

O BANCO BMG, em resposta ao TCIF nº 06, afirmou que *“por questões contratuais com a intimada, o Correspondente recebe um percentual sobre a venda por indicação do Correspondente parceiro e, em alguns casos, efetua acompanhamento do convênio firmado junto ao órgão”*, porém, não apresentou qualquer documento comprobatório.

Apresentou esclarecimento inicial demonstrando que a discriminação dos serviços na NF faz menção ao contrato e isto está correto, mas consta também que o item se refere a assessoria empresarial: (...)

Embora tenha apresentado planilha contendo a relação de empréstimos que serviram de base de cálculo para o pagamento das comissões (fls. 1624 a 2044), não apresentou qualquer contrato de financiamento ou qualquer documento que comprove a atuação da **ZGB CONSULTORIA** que justifique o pagamento da comissão.

Apesar de regularmente intimado, não apresentou o contrato de convênio com o Governo do Estado da Bahia, Goiás, Pernambuco, Acre, Amapá, Maranhão, Pará e Piauí e não demonstrou a atuação cabal e incontestada da **ZGB CONSULTORIA** para que o negócio fosse concretizado e não apresentou qualquer previsão contratual desse serviço, do valor a ser pago base de cálculo, percentual, valor) e por quanto tempo seria pago.

Portanto, o BANCO BMG não trouxe quaisquer elementos para comprovar a efetiva prestação de serviços em relação ao Convênio com o Governo do Estado da Bahia, Goiás, Pernambuco, Acre, Amapá, Maranhão, Pará e Piauí, seja diretamente ou através de terceiros, seja atuando junto ao Governo do Estado da Bahia, Goiás, Pernambuco, Acre, Amapá, Maranhão, Pará e Piauí 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 **ZGB CONSULTORIA**.

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.

A empresa recebeu pagamentos substanciais para serviços de consultoria financeira, no entanto, não foram apresentados relatórios, atas de reuniões ou documentos que comprovassem os serviços alegados. A fiscalização destacou a ausência de vínculo entre os valores pagos e o resultado efetivo das atividades declaradas.

Nesse sentido, mantenho as exigências de IRPJ e CSLL relacionadas à glosa das despesas.

#### **II.VIII - CONSPLAN Consultoria Serviços Planejamento LTDA (“CONSPLAN”) e BRASÍLIA Estruturadora de Negócios LTDA (“BRASÍLIA”)**

Quanto às empresas **Consplan e Brasília**, não se verificou argumentos novos ou o reforço aos já apontados pela Contribuinte em suas peças recursais, mas, somente, a mera repetição dos argumentos já delineados, assim dispostos no Recurso Voluntário:

##### **Quanto à Consplan**

141. A COSPLAN foi contratada para prestação de serviços de correspondente e de intermediação em nome do Recorrente, bem como do BANCO BCV, instituição financeira pertencente ao Grupo BMG. Observa-se aqui que a fiscalização reconhece a devida prestação dos serviços, mas questiona o percentual pago a

título de remuneração, bem como a realização das despesas pelo Recorrente, mesmo em relação à outra instituição de seu grupo.

142. Observa-se que foi reconhecida a causa do pagamento no TVF, que foi comprovada pela apresentação de contrato entre prestadora e tomadores, notas fiscais, controles internos, entre outros. É por este motivo que não foram realizadas as glosas das despesas originárias do contrato do BMG, mas apenas do BCV. Mesmo nesta hipótese, entretanto, não se deixou de lançar o IRRF sobre a suposta ausência de pagamento.

**Quanto à Brasília**

149. A exemplo do que ocorreu com a COSPLAN, os principais motivos que levaram a i. autoridade fiscal a desconsiderar a causa do pagamento realizado à BRASÍLIA se refere às discrepâncias de percentuais de comissão efetivamente pagos e aqueles constantes nos instrumentos contratuais iniciais, bem como o fato de que parte dos serviços foi prestado ao BCV.

150. Desta forma, tendo em vista a apresentação de farta documentação que demonstra a efetiva prestação do serviço de correspondente, não se pode desconsiderar a causa em razão meramente dos percentuais de comissão e do pagamento intragrupo. Nesse sentido, não há obrigatoriedade da realização de instrumento escrito, além de haver liberdade de remuneração, de acordo com a supracitada Resolução CMN 3.954/2011, como demonstrado.

151. No mais, a realização da despesa intragrupo não descaracteriza a causa, razão pela qual não há motivo para a aplicação do art. 674 do RIR/99. Também não há prejuízo ao Fisco pela alocação da despesa no lucro real do controlador, tendo em vista que a respectiva receita foi ofertada à tributação e impactou o patrimônio do BANCO BMG.

152. Da mesma forma, o v. acórdão se equivocou quanto às alegações de que não haveria contratos com o BANCO BMG. Isto nunca foi abordado pelo Recorrente, sendo apenas explicado que houve a efetiva prestação de serviços tanto para o banco quanto para outras instituições do grupo, o que levou ao pagamento centralizado das despesas.

Rememora-se, contudo, que já foi verificado pela Autoridade *a quo* que tais argumentos postos pelo Contribuinte carecem de prova da efetiva prestação do serviço contratado, senão vejamos:

95. Inicialmente verifica-se que a informação constante da impugnação e da resposta à intimação de que o contrato trata de operações do grupo empresarial BMG não corresponde à informação do próprio contrato apresentado pela impugnante, cuja redação está copiada a seguir:

**Cosplan:**

Contrato de Prestação de Serviços que entre si celebram o **BANCO BMG S.A.**, com sede e foro em Belo Horizonte-MG à Av. Álvares Cabral nº 1707, Bairro Santo Agostinho, CEP: 30.170-001, com seus atos constitutivos arquivados na JUCEMG sob o nº 3130004705-9 em 22.12.69, inscrito no CGC/MF sob o nº 61.186.680/0001-74, neste ato representado na forma do seu Estatuto Social, doravante simplesmente denominado **BMG** e, do outro lado, **CONSPLAN – CONSULTORIA SERVIÇOS PLANEJAMENTO LTDA.**, com sede em São Paulo/SP, na Rua Alcantarilla, 53, Conjunto 71, Bairro Morumbi, CEP: 05.717-170, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 64.037.179/0001-34, neste ato representada na forma de seu contrato social, doravante simplesmente denominada **CONTRATADA**, mediante as seguintes cláusulas e condições, que mútua e reciprocamente outorgam e aceitam, por si e pelos seus herdeiros e sucessores a qualquer título:

**PRIMEIRA**

O presente Contrato tem por objeto a prestação, pela **CONTRATADA**, para o desempenho das funções de correspondente, dos serviços de intermediação e aproximação de negócios, tendo como principal foco clientes cujo faturamento enseje a realização de operações de empréstimo ou financiamento com garantia de títulos de crédito, ou quaisquer outros documentos idôneos, representativos de legítimas transações comerciais e/ou prestações de serviços (recebíveis).

**Brasília:**

Contrato de Prestação de Serviços que entre si celebram o **BANCO BMG S.A.**, com sede e foro em Belo Horizonte/MG, na Av. Álvares Cabral, nº 1.707, Bairro Santo Agostinho, CEP.: 30.170-001, com seus atos constitutivos arquivados na JUCEMG sob o nº 3130004705-9, em 22.12.69, inscrito no CNPJ/MF sob o nº 61.186.680/0001-74, neste ato representado na forma do seu Estatuto Social, doravante simplesmente denominado **BMG**, na condição de **CONTRATANTE**, e, do outro lado **BRASÍLIA CORPORATE FINANCE CONSULTORES ASSOCIADOS LTDA**, com sede e foro em Brasília/DF, na SHS - Quadra 06, Bloco C, Sala 1.513, Ed. Brasil Center Tower, CEP: 70.322-915, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 01.261.321/0001-02 e filiais nos Estado de Goiás/GO, na Av. T 9, nº 268 - Setor Marista, CEP: 74.150-300, no Rio Grande do Sul/RS, na Praça Rui Barbosa, 220 - 5º andar - sala 56 – CEP: 90.030-100, em São Paulo/SP, na R. Bittencourt Rodrigues, 88 - 1º andar - Cj. 102, Centro, CEP: 01.017-010, doravante simplesmente denominada **CONTRATADA**, mediante as seguintes cláusulas e condições, que mútua e reciprocamente outorgam e aceitam, por si e pelos seus sucessores a qualquer título.

96. A impugnação repisa seus argumentos pela mera liberalidade negocial e justifica que os valores pagos foram duplicados em relação ao contratado, no caso da **Cosplan**, com mero acerto verbal ou por não ter localizado eventual documento de renegociação estabelecida. Como já afirmado anteriormente, o impugnante tem a liberdade de efetuar pagamentos sem causa, mas não pode escapar do controle da legislação tributária. Assumir contratos envolvendo valores expressivos (R\$ 20.571.139,45 com a **Cosplan** e R\$ 969.184,46 com a **Brasília**), sendo que a **Cosplan sequer declara existência de funcionários, muito menos funcionários aptos e qualificados como exige as próprias normas que regem o negócio**, e ainda informar que **efetuava negociações de pagamento mediante ajustes verbais** não são alegações razoáveis frente ao mínimo controle que deveria ter de seus negócios, se não para controle empresarial, ao menos para suporte ao cumprimento de suas obrigações tributárias.

97. O que se busca na fiscalização é a simples comprovação, com a demonstração cabal da efetiva prestação do serviço contratado em face da exigência da norma tributária que alcança aqueles que realizam pagamentos realizados por pessoas jurídicas a beneficiário não identificado ou quando não for comprovada a operação ou a sua causa. Como já afirmado, a apresentação de notas fiscais e a mera comprovação do pagamento não são suficientes para tal comprovação.

A **Cosplan** Consultoria e Planejamento Ltda. recebeu aproximadamente R\$20.571.139,45, contratada para elaboração de consultoria estratégica, mas não apresentou qualquer documentação que justificasse os valores ou comprovasse a execução dos serviços contratados. A fiscalização ainda identificou que a empresa não possuía funcionários suficientes para a realização das atividades alegadas, não possuía estrutura operacional para realizar as atividades e não foram apresentados contratos ou relatórios técnicos que justificassem os valores pagos (TVF, p. 6-7).

Assim, quanto à **Cosplan**, mantenho a decisão recorrida.

Quanto à **Brasília** Estruturadora de Negócios Ltda., esta foi contratada por R\$869.184,46, alegadamente para serviços de estruturação financeira. No entanto, a empresa não forneceu documentos mínimos, como contratos, notas fiscais ou relatórios técnicos, que comprovassem a prestação dos serviços, à do **contrato 23.74.97319** (fls. 1.266 a 1.277), celebrado pela própria recorrente e que justificou a emissão das Notas Fiscais nº 120 e 123

Nesse sentido, mantenho a glosa de despesas referente à **Consplan**, mantendo, nesse ponto, o acórdão recorrido e, quanto à empresa **Brasília**, dar **provimento parcial ao recurso** para reduzir a glosa de despesas de IRPJ e CSLLS, no montante total de **R\$ 63.792,62**.

### III. DO MÉRITO – Demais pontos

#### 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.

E assim argumenta a Receita Federal quando da apresentação de suas contrarrazões (fls. 35):

Em todos os casos acima tratados verificamos que não há a apresentação de qualquer causa para os pagamentos que foram objeto da autuação. Em relação à

hipótese de incidência tributária insculpida no art. 61, §1º da Lei n. 8.981/94, importa esclarecer que, a eventual juntada de documentação como notas fiscais não bastaria para comprovar a causa do pagamento, eis que somente demonstraria a formalização de contratos e os pagamentos, os quais seriam condizentes com o modus operandi dos esquemas fraudulentos revelados no curso da Operação Lava-Jato. Para que a efetividade da operação ficasse demonstrada, seria imprescindível a comprovação do serviço ou da importação contratados.

A jurisprudência do CARF revela que a existência de contrato formalizado, por si, mesmo que acompanhado de comprovantes de pagamento ou notas fiscais, é insuficiente para evidenciar a causa do pagamento.

Por sua pertinência, menciona-se o que restou consignado no Acórdão n. 2201-002.707 (Processo n. 10865.722857/2011-29): [...]

O mesmo entendimento foi esposado no Acórdão n.º 108-09.821 (Processo n. 10680.013411/2006-1: [...])

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 IRPJ/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:

158. Reitera-se que o simples fato de se supor a existência de ilícito não permite tal situação, pois, como se reitera, tributo não é penalidade. Neste ponto, insta salientar que, nos moldes do arbitramento do lucro, o IRRF sobre pagamentos sem causa, como previsto no art. 674 do RIR/99, tem por objetivo evitar a escusa do pagamento de tributos diante do descumprimento das obrigações acessórias, como escrituração e identificação das operações.

Ou seja, o que se pretende é evitar que o contribuinte se utilize da própria torpeza a fim de deixar de pagar tributo.

159. Entretanto, não é o que ocorre in casu: uma vez que se conhece a operação que deu origem às transações, tendo os envolvidos devidamente recolhido os tributos que lhe cabem, não poderia haver ao mesmo tempo a glosa da despesa de IRPJ e CSLL e a incidência do IRRF sobre a mesma riqueza.

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%:

103. A exigência do IRRF não é uma penalidade à fonte pagadora, mas apenas o deslocamento da sujeição passiva do contribuinte para o responsável tributário, que tem o dever legal de reter o imposto devido pelo contribuinte de fato.

104. Trata-se de tributação estabelecida em Lei e tributo não é penalidade, portanto, não procede a interpretação de que a tributação do IRRF, mesmo em alíquota elevada de 35%, teria natureza de sanção. Assim, não há restrição para que se cumule esta cobrança com a apuração e cobrança do IRPJ e CSLL, visto serem fatos geradores totalmente diferentes e bem definidos em Lei, inclusive não há qualquer restrição da cobrança do IRRF nesta regra específica do artigo 674 do RIR/99 com a multa de ofício que está prevista no art. 44 da Lei n.9.430/96, esta sim, penalidade que se aplica em diversas hipóteses e, nesse caso, como consequência do lançamento de ofício, a qual pode ser duplicada nas hipóteses de sonegação, fraude ou conluio.

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, tão somente 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%:

169. 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.**

#### **DO RECURSO DE OFÍCIO**

Verifico que o Acórdão da DRJ, proferido em 05/06/2020, recorreu de ofício conforme se verifica do dispositivo:

Decisão submetida à Recurso de Ofício para apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais -CARF, de acordo com o art. 34 do Decreto nº

70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017.

Com antecipação, reconheço que não deve ser conhecido o Recurso de Ofício, uma vez que o valor do crédito exonerado não atinge o limite de alçada, conforme se explicará a seguir.

O recurso foi interposto quando em vigor a Portaria do Ministério da Fazenda nº 63, de 09/02/2017, a qual estabelecia que o limite de alçada para recorrer de ofício seria o valor de R\$2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

Ocorre que sobreveio um novo limite para a interposição de recurso de ofício, ou melhor, R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), consoante pode se verificar na Portaria nº 02, de 17/01/2023, *in verbis*:

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, substituto, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição, e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolve:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.

Nesse contexto, a verificação do limite de alçada para a interposição de Recurso de Ofício é realizada em duas oportunidades: **(i)** no momento em que a DRJ prola decisão favorável ao contribuinte, devendo a Administração verificar se a legislação vigente à época permite a interposição do recurso; e **(ii)** quando o CARF analisa a admissibilidade do recurso, sendo verificado se o valor da causa se enquadra no limite de alçada vigente naquele momento para conhecimento do recurso.

Nesse raciocínio, a verificação do limite de alçada para que o recurso de ofício seja conhecido pelo órgão superior é regida pelas normas processuais vigentes na data do julgamento. Essa regra é fundamental para evitar o sobrecarregamento dos tribunais administrativos com processos nos quais o próprio órgão que interpôs o recurso já não possui mais interesse na causa.

Sobre a temática discutida, a Súmula Carf nº 103 dispõe que: "*Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância*" (grifou-se). Ou seja, é incabível a apreciação do recurso cujo valor objeto não atinge o limite da legislação.

Na espécie, o acórdão recorrido definiu os seguintes valores do crédito tributário:

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade, afastar a questão prejudicial relativa à decadência dos lançamentos e, no mérito, julgar parcialmente procedente a impugnação do Banco BMG S/A para manter integralmente as exigências de IRRF com a respectiva multa de ofício qualificada e os juros de mora; Reduzir o lançamento de IRPJ de R\$ 8.579.395,41 para **R\$ 6.005.576,79**, bem como o de CSLL de R\$ 5.147.637,25 para **R\$ 3.603.346,07**, mantida a aplicação da multa de ofício qualificada e os juros de mora.

Sendo assim, voto por não conhecer o Recurso de Ofício uma vez que o valor exonerado pela decisão recorrida é inferior ao valor de alçada atualmente vigente.

#### IV. CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por não conhecer do Recurso de Ofício e 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 **Credpag Consultoria e Serviços Financeiros Ltda., GGS Empar Empreendimentos e Participações Ltda., JK Empréstimos Ltda., Mutare Consig Consultoria Ltda., Bansul Intermediação de Negócios Ltda., Sadonana Consultoria Empresarial Ltda., ZGB Consultoria e Gestão Empresarial Ltda. e Consplan Consultoria Serviços Planejamento Ltda.;**
- (iii) para a pessoa jurídica **Assunção Promotora EIRELI**, dar provimento parcial ao recurso quanto à glosa de despesas, reduzindo o lançamento proporcionalmente à parcela comprovada de R\$ 9.806.442,92;
- (iv) para a pessoa jurídica **Brasília Estruturadora de Negócios Ltda.**, dar provimento parcial ao recurso quanto à glosa de despesas, reduzindo o lançamento no montante total de R\$ 63.792,62, correspondente às Notas Fiscais nº 120 e 123;
- (v) afastar o lançamento de IRRF por pagamento sem causa e afastar, caso vencida, a sua concomitância com o lançamento de IRPJ/CSLL;
- (vi) 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
- (vii) 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 impugnante 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 os lançamentos do IRRF sobre pagamento sem causa.

*Assinado Digitalmente*

**Alberto Pinto S. Jr.**

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**

Verifica-se que o TIFP se iniciou com a diligência para “verificação de documentos relativos à operação com terceiros”, para investigar a relação da contribuinte com a CREDPAG CONSULTORIA E SERVIÇOS FINANCEIROS LTDA. (“CREDPAG”). Na oportunidade, a contribuinte apresentou os documentos desta relação jurídica. Destaca-se, às fls. 58 a 69, o croqui do software que teria sido desenvolvido pela CREDPAG e que não teria sido implementado, em razão da joint venture com o Banco Itaú S/A.

No segundo TIFP, foi solicitado esclarecimento sobre os pagamentos efetuados pela contribuinte à CREDPAG, uma vez que o contrato foi firmado em 01/09/2010, com aditivo em 28/10/2011, mas os pagamentos questionados datavam de 16/03/2014 e 04/04/2014, além de solicitar outros documentos. Na oportunidade, também foi constatado pagamento a outros beneficiários, conforme informado em DIRF, sendo requisitado esclarecimentos.

Esclarecendo sobre os pagamentos feitos à CREDPAG, a contribuinte mencionou que a liquidação financeira do contrato se deu somente em abril e maio de 2014, não obstante o contrato tenha vencido em 30/09/2013. Com relação aos demais pagamentos, esclareceu que é comum adiantamentos para fechamento com emissão de Nota Fiscal posterior e apresentou documentos.

E assim seguiu a fiscalização, solicitando esclarecimentos e documentos à contribuinte, e esta, em certa medida, os respondendo-os. Ao final, foram lavrados autos de infração de IRPJ, CSLL e IRRF, contemplando três grandes temas: a glosa da dedutibilidade de despesas relacionadas ao pagamento de prestações de serviços, seus reflexos relacionados à CSLL e o lançamento de IRRF, por pagamento sem causa. Foi aplicada multa qualificada de 150%, em razão da prática de fraude.

Analiso cada um dos pagamentos realizados e seus impactos fiscais.

### **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 de nexo de causalidade da despesa com atividade empresarial), sendo também usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

Analiso cada um dos pagamentos glosados pela autoridade fiscal.

### **CREDPAG CONSULTORIA E SERVIÇOS FINANCEIROS LTDA**

#### **Glosa das Despesas e reflexos no IRPJ e CSLL**

Das considerações contidas no TVF, nota-se que a razão pela qual os pagamentos à CREDPAG foram glosados estão relacionadas à ausência de necessidade da despesa que a contribuinte deduziu do lucro real.

Para isso, foram tecidas diversas considerações que descaracterizam a necessidade da despesa, sob a ótica da fragilidade documental da relação jurídica que ensejou os pagamentos efetuados. Por exemplo, embora tenha sido apresentado capturas de tela do sistema que teria sido desenvolvido pela CREDPAG ao Banco BMG, não existem quaisquer outros documentos que comprovem reuniões entre a autuada e seu fornecedor, apresentações de design da plataforma, desenvolvimento do produto contratado e a emissão de fatura de horas trabalhadas no desenvolvimento da plataforma.

Saliento que o fato de a CREDPAG ser uma empresa investigada no âmbito da Operação Lava Jato, em razão da participação de seu sócio em atividades ilícitas, a meu ver, é uma presunção simples adicional, mas não é a fundamental para que a despesa seja glosada. Também, afirmar ser “amplo” o objeto do contrato, conforme considerou a autoridade fiscal, não desabona o instrumento jurídico, porquanto a expressão vaga de manutenção de sistemas de crédito, ainda que não precisa, conota o desenvolvimento dos serviços alegados pela contribuinte.

Contudo, a questão temporal dos pagamentos realizados, que ocorreram após o final do contrato, é um elemento sob o qual a controvérsia permanece. E, mais, salta aos olhos o fato de que o valor do contrato é ilíquido e que à CREDPAG, no total, foi paga a quantia de R\$ 5.250.000,00, no período de quatro anos.

Isso, per se, também não é um problema, embora cause estranheza não existir nenhum outro documento que comprove efetivamente a prestação dos serviços e a mensuração dos valores pagos pela contribuinte à CREDPAG.

Não obstante essas constatações, não é comum que se disponha de volumosa quantia de valores sem um mínimo de documentos que ilustrem o diálogo entre a contribuinte e a CREDOPAG no âmbito de suas negociações. Isso não significa burocratizar a liberdade empresarial, exigindo a pactuação de diversos aditivos contratuais para formalizar cada um dos pagamentos com a finalidade de refletir exaustivamente as atividades realizadas pela CREDPAG; porém, ao menos, é comum que existam trocas de e-mails com os valores a serem faturados, discriminando as horas trabalhadas ou o valor fixo pelo qual os serviços até então realizados seriam cobrados.

Num contrato cujo preço é ilíquido e depende da definição das partes sobre os valores e a periodicidade dos pagamentos, é incomum a inexistência de documentos que deem substrato aos pagamentos (faturas enviadas por e-mail, descrição dos serviços objeto de cobrança, cronograma de desenvolvimento do software e entrega da plataforma etc.).

Entender ser normal tal conduta implicaria aceitar livremente que se classifique como necessárias despesas sem comprovação, sobretudo, para demonstrar sua efetiva ocorrência à fiscalização, o que contraria toda a sistemática do lucro real. Pode-se sim classificar uma despesa como necessária e deduzir do IRPJ e da CSLL, não cabendo ao Fisco se imiscuir na liberdade

negocial das atividades empresariais, contudo, tal despesa incorrida deve ter suporte em documentação hábil e materialmente comprovável, sendo esta a prova que demonstra a subsunção dos fatos à norma interpretada pela interessada.

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

## **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 11 meses correspondentes ao ano de 2014, totalizando R\$ 798.285,71), sendo que a parcela das comissões pagas conforme previsão do percentual pactuado não foram objeto de glosa (R\$ 78.089,21). 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” (fls. 1.166 a 1.176).

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 sua necessidade 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.

Contudo, não se pode desprezar que 0,17% da meta do ano de 2014 foi atingida, de modo que a glosa de despesas deve ser diminuída no montante de R\$ 13.570,85.

Assim, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, reduzindo a glosa de despesas do IRPJ e da CSLL no montante de R\$ 13.570,85.

## **GGs 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 ténue 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 os valores dos pagamentos, somados 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 GGS EMPAR), como operador financeiro que pagava recursos de propina para SÉRGIO CABRAL, ex-governador do Rio de Janeiro, sendo a GGS 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 implicaria 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%.

Alinho-me ao entendimento de que não foi comprovada a prestação de serviços.

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

## **JK EMPRÉSTIMOS LTDA**

### **Glosa das Despesas e reflexos no IRPJ e CSLL**

Com relação à JK EMPRÉSTIMOS, a análise dos autos demonstra que não foram apresentados os contratos pactuados entre as partes e igualmente não se comprovou a prestação de serviços que ensejou os pagamentos realizados pela contribuinte.

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

**MUTARE COMUNICAÇÃO E MARKETING LTDA****Glosa das Despesas e reflexos no IRPJ e CSLL**

Com relação à JK EMPRÉSTIMOS, a análise dos autos demonstra que não foram apresentados os contratos pactuados entre as partes e igualmente não se comprovou a prestação de serviços que ensejou os pagamentos realizados pela contribuinte.

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

**BANSUL INTERMEDIações DE NEGÓCIOS LTDA****Glosa das Despesas e reflexos no IRPJ e CSLL**

Com relação à BANSUL, entendo que, embora existente contrato que formalizasse a relação jurídica que pretensamente ensejou a obrigação dos pagamentos sob controvérsia, a bem da verdade, verifica-se que o contrato foi apresentado de forma incompleta, contendo somente duas páginas, a inicial e a final. Também, não foram comprovadas as atividades que reflitam a prestação de serviços.

A situação se assemelha ao entendimento exarado na situação da GGS, porquanto a prestação de serviços supostamente estaria relacionada à intermediação em convênio firmado com o Governo do Estado do Espírito Santo, cuja participação da BANSUL não foi demonstrada. Valho-me das considerações desenvolvidas no tópico que analisa a situação da GGS.

Contudo, diferentemente da situação analisada no tópico relacionado à ASSUNÇÃO, com a BANSUL não houve uma prestação de serviços continuada, porquanto há apenas um pagamento realizado em agosto de 2013 e nenhum outro adicional.

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 Governo 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.

## **ZGB CONSULTORIA E GESTÃO EMPRESARIAL LTDA**

### **Glosa das Despesas e reflexos no IRPJ e CSLL**

Com relação ao negócio jurídico celebrado entre a contribuinte e a ZGB, nota-se que o objeto do contrato é exatamente a indicação de convênios a serem firmados perante órgãos públicos e privados. A recorrente, por sua vez, informou que os pagamentos corresponderiam aos convênios pactuados com os Governos dos Estados da Bahia, Goiás, Pernambuco, Acre, Amapá, Maranhão, Pará e Piauí.

Mais uma vez, a fiscalização entendeu que não foram apresentados documentos que comprovassem a prestação de tais serviços pela ZGB à contribuinte. Adicionalmente, constata que a comissão paga seria compatível com assessoria empresarial e não com o pagamento de comissões.

A segunda acusação fiscal é não procede. Não cabe ao Fisco valorar a forma pela qual os serviços são remunerados, se por meio de comissões ou por assessoria empresarial. Isso é irrelevante e, contratualmente, a divergência identificada entre o valor da comissão percentual estipulada e o valor pago é mínima, já que foi realizado pagamento na monta de R\$ 1.500.000,00 e valor da comissão, segundo os cálculos da contribuinte, totalizaria R\$ 1.498.799,34.

Não obstante se afaste parte das acusações fiscais, também com relação à ZGB não foram apresentados quaisquer documentos que indicassem sua efetiva participação na intermediação dos convênios que ensejariam os pagamentos realizados.

Mais uma vez, as considerações feitas no tópico relacionado à GGS se amoldam a situação ora analisada.

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.

Em consonância com o princípio da entidade anteriormente já exposto, não é possível admitir que a recorrente assumia despesas de outra pessoa jurídica.

Contudo, foi apresentado o contrato 23.74.97319 (fls. 1.266 a 1.277), celebrado pela própria recorrente e que justificou a emissão das Notas Fiscais nº 120 e 123, ambas emitidas com o valor de R\$ 31.896,31. Sobre as demais controvérsias objeto de acusação fiscal, não houve a comprovação dos serviços que ensejaram os pagamentos.

Não obstante a apresentação dos documentos, também essas despesas foram glosadas e foi lançado o IRRF correspondente.

Ora, embora seja evidente a confusão relacionada ao princípio da entidade, fundamento para a manutenção de boa parte dos lançamentos, a própria fiscalização assume a existência do contrato 23.74.97319 como justificadores dos pagamentos que somam a monta de R\$ 63.792,62.

Assim, entendo que é parcialmente procedente o Recurso Voluntário da contribuinte, a fim de que se reduza a glosa de despesas de IRPJ e CSLL no montante total de R\$ 63.792,62, correspondente às Notas Fiscais nº 120 e 123, pagas à BRASÍLIA.

### **IRRF SOBRE PAGAMENTO SEM CAUSA**

O artigo 128 do Código Tributário Nacional<sup>1</sup> disciplina a técnica de cobrança de tributos na fonte. A partir de sua leitura, a interpretação que se extrai é pela permissão para que um 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 que é 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, obrigar a retenção na fonte dos tributos que seriam devidos por milhares de contribuintes que, acaso não aplicada a técnica de arrecadação, cada fato gerador seria objeto de escrutínio individualizado (por exemplo, IRRF sobre salários pagos a funcionários, considerando eventuais ajustes anuais).

Então, a retenção na fonte no caso do imposto de renda (tributo direto), é uma técnica de substituição tributária 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 que também ensejam a substituição tributária se inaugurou com o artigo 2º da Lei nº 3.470/1958<sup>2</sup>. A Lei nº 4.154/1962 trouxe novas hipóteses em

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> 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.

seu artigo 3º, §2º, sendo alterada a alíquota de incidência na fonte pela redação da 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 do RIR/1980.

Ainda, o artigo 8º do Decreto-lei nº 2.065/1983 acertadamente positivou a retenção na fonte no caso de omissão de receitas ou pela redução do lucro líquido do exercício das pessoas jurídicas; posteriormente foi revogado de forma tácita pelo artigo 36 da Lei nº 7.713/1988. Então a Lei nº 8.541/1992 reinstituiu tal conteúdo normativo que ao cabo foi revogado pela Lei nº 9.249/1995.

Consequente, a MP nº 812/1994, convertida na Lei nº 8.981/1995, instituiu a disciplina do artigo 61, abaixo colacionada:

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 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)<sup>3</sup>.

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

<sup>3</sup> 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.

e CSLL, em razão de ter realizado dispêndios cuja dedução não atende aos requisitos legais.<sup>4</sup>

Porém, ao se rememorar o conceito de tributo positivado 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 analisada, extirpada qualquer natureza sancionatória, aproxima-se da finalidade da praticabilidade da tributação (substituição tributária), 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 foi tributado”); 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 foi ou deveria ser tributado”). 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. Novamente, trata-se de substituição tributária.

Ainda sobre os pagamentos sem causa, portanto, sabe-se que o pagamento ocorreu e quem é o beneficiário, mas não se sabe os efeitos tributários do ingresso da receita ao beneficiário para fins de aferição fiscal. 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, de fato, não poderia ensejar a confusão sobre “como deveria ser tributada essa receita”).

A causa, natureza jurídica do pagamento, não se equipara ao paradoxo da causa lícita e da causa ilícita, pois, ao cabo, tratando-se de renda líquida, o artigo 26 da Lei nº 4.506/1964<sup>5</sup>, aplicável ao IRPF e ao IRPJ, determina os efeitos jurídicos das atividades ilícitas para fins tributários, reforçando a abstração da validade jurídica dos atos praticados, prevista 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

<sup>4</sup> 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.

<sup>5</sup> 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.

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. Com relação à exigência do IRRF, mais uma vez, as premissas são a praticabilidade da tributação (substituição tributária), onde a fonte pagadora é presumidamente colocada na condição de substituta do beneficiário que deveria cumprir suas obrigações tributárias. Por outro lado, 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 num cenário normal onde os fatos jurídicos tributários são aferidos individualmente por seus contribuintes.

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 a razão pela qual pago (causa, motivo, natureza do negócio jurídico).

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 do pagamento de tributos por parte do beneficiário do pagamento quando não identificado ou cuja causa seja desconhecida.

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

A análise das provas relacionadas aos pagamentos é sempre necessária para se aferir o correto enquadramento da hipótese de incidência do IRRF, sobretudo, nos pagamentos sem causa.

Entendimentos contrários a essa construção interpretativa haveriam por desvirtuar a hipótese lógico-normativa do lançamento do IRRF. Implicaria penalizar a fonte pagadora e chegar-se-ia ao cenário teratológico onde à fonte pagadora seriam imputadas as infrações de glosa de despesas, com reflexos no IRPJ e na CSLL, lançamento de IRRF com gross up e pagamento dos tributos retidos na fonte sobre as despesas incorridas (que, em tese, seria objeto de neutralização na apuração da beneficiária, caso admitida a compensação das antecipações com o IRRF recolhido na ocasião do pagamento, ou caso o IRRF tenha sido lançado sobre o valor do pagamento líquido, já teria sido neutralizado os efeitos desse ônus); 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 novos 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, estes sim, pagamentos sem causa a terceiros (propina).

Ainda explorando o exemplo, caso o pagamento fosse relacionado à prestação de serviços, numa monta líquida 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<br>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)                                                                  |
| <b>Total do impacto tributário sobre os eventos relacionados</b>                                                |                                                                                                               |                                                                                                         | Entre +152,56 a                                                                |

|  |         |
|--|---------|
|  | +175,68 |
|--|---------|

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

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

Passando à análise do caso concreto, entendo que o lançamento se pauta em situação relativamente diferente da hipótese normativa do artigo 61 da Lei 8.981/1995.

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 e comprovação 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 (ingresso). 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, bem como muitas relações jurídicas estão formalmente expressas em contratos, é inegável que a legislação tributária foi cumprida.

Nesse sentido, entender que os pagamentos não têm causa é um fundamento precário para fins de lançamento do IRRF. 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, porquanto sabe-se qual os efeitos tributários dos pagamentos aos seus beneficiários.

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 **CREDPAG CONSULTORIA E SERVIÇOS FINANCEIROS LTDA, ASSUNÇÃO PROMOTORA EIRELI, GGS EMPAR EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, JK EMPRÉSTIMOS LTDA, MUTARE COMUNICAÇÃO E MARKETING LTDA, BANSUL INTERMEDIações DE NEGÓCIOS 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 inexata; § 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, divirjo 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) reduzir o lançamento relacionado às glosas de despesas de IRPJ e CSLL, cada um deles, em R\$ 63.792,62, correspondente às Notas Fiscais nº 120 e 123 pagas à BRASÍLIA, cuja comprovação da prestação de serviços foi juntada aos autos;
- (ii) exonerar na íntegra o lançamento do IRRF; e
- (iii) 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**