



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10707.000940/2009-41  
**Recurso n°** 000.001 Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-000.698 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de novembro de 2011  
**Matéria** IRPJ e CSLL  
**Recorrente** SUPERMERCADO ZONA SUL S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

MULTA QUALIFICADA.

A multa de ofício deve ser qualificada quando presentes a ocorrência de fraude ou dolo. Realização de pagamentos a empresa sabidamente inexistente, por serviços cuja comprovação não foi apresentada em sem prova de pagamento enseja a qualificação da multa pela redução indevida do tributo devido.

**DECADÊNCIA**

Constata a existência de fraude ou dolo, aplica-se o prazo decadencial constante do art. 173, inciso I do CTN, em detrimento do disposto no art. 150, parágrafo 4º do mesmo Diploma Legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos:

- I) Por maioria de votos, afastara a decadência, vencido o Conselheiro Relator que acolhia parcialmente a decadência pelo art. 150, § 4º do CTN;
- II) Por maioria de votos, dar provimento parcial para reduzir a multa de ofício para o percentual de 75% (setenta e cinco por cento) com relação ao IRRF, vencidos os Conselheiros Relator, que também desqualificava a multa de ofício com relação à infração do IRPJ e CSLL, e

Antonio Bezerra Neto, que mantinha integralmente a aplicação da multa qualificada.

III) Por unanimidade de votos, negou-se provimento em relação às demais matérias (glosa de despesas e IRRF).

Designado o Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira para redigir o voto vencedor.

*(assinado digitalmente)*

Jorge Celso Freire da Silva - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Maurício Pereira Faro – Relator

*(assinado digitalmente)*

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira

Participaram do julgamento os conselheiros Jorge Celso Freire da Silva, Karem Jureidini Dias, Alexandre Antônio Alkmin Teixeira, Antônio Bezerra Neto e Mauricio Pereira Faro, ausente momentaneamente o conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos.

## Relatório

*Trata o presente processo dos Autos de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa jurídica — IRPJ; Imposto de Renda na Fonte - IRRF e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, lavrados pela Divisão de Fiscalização da Superintendência da 7ª Região Fiscal, nos quais são exigidos da Recorrente os valores a seguir, acrescidos de multa de ofício de 150% e de juros de mora, relativamente a fatos geradores ocorridos nos anos calendário de 2004 a 2007.*

- IRPJ (fls. 3/18), de R\$ 1.261.749,99
- CSLL (fls.19/29), de R\$ 454.229,99.
- IRRF (fls 30/41), de R\$ 2.717.615,31

*De acordo com a descrição dos fatos nos autos de infração e Termo de Verificação Fiscal (fls. 43 a 57) os lançamentos se deram por não ter havido comprovação de que em relação ao dispêndio levado a resultado a título de despesas operacionais, correspondeu efetivamente a um serviço prestado pela empresa Resultante LTDA, inscrita no CNPJ sob o nº 02.530.396/0001-04*

*Os valores efetivamente pagos A. empresa Resultante Ltda foram adicionados ao Lucro Real para a apuração do IRPJ e CSLL devidos. Como as operações foram consideradas inexistentes os pagamentos, por conseqüência, foram considerados sem causa sujeitando-se a retenção na fonte com a incidência de 35% conforme previsto no artigo 674 do RIR/99. Os pagamentos foram considerados rendimentos líquidos e reajustados para o cálculo da incidência do IRRF.*

*Estes valores foram apurados a partir das Notas Fiscais de Serviços emitidas pela empresa Resultante Ltda.*

*A multa aplicada sobre todos os valores foi de 150 % tendo por base o artigo 44, inciso II, da Lei 9430/1996 para os fatos geradores ocorridos até 21/01/2007. Para os fatos geradores ocorridos após 15/06/2007 o enquadramento legal foi o artigo 44, inciso I e § 1º, da Lei no 9430/1996*



*Federal e Municipal, como domicílio tributário pela empresa RESULTANTE LTDA, já se encontrava em total abandono e, além disso, o local não é nem foi dividido em blocos e respectivas salas, como consta do endereço de cadastro da diligenciada, conforme documentos anexados as folhas 62 e 63 do Anexo I.*

*A fiscalização diante da situação fática que demonstrava a impossibilidade de aquele galpão servir para qualquer atividade empresarial, aprofundou as investigações, apurando a existência de uma Lei municipal de Poá nº 2.614/1997, cujo objetivo era o de angariar empresas, fomentar a atividade econômica local e aumentar a arrecadação. Esta lei instituiu a alíquota de 0,25% sobre o preço dos serviços prestados pelas empresas sediadas no município de Poá. Todavia a fiscalização em face de outras provas que indicariam a intenção dolosa de subtrair tributos e permitir que pessoas físicas recebessem valores a título de lucros distribuídos sem a incidência de qualquer tributação descartou que o motivo de a empresa RESULTANTE LTDA ter se instalado naquele município fosse a baixa alíquota de ISS.*

*Continuando a fiscalização, após intimação feita ao contador, verificou-se em documentos, livros diário e razão que não havia qualquer dispêndio a título de despesas operacionais, como passagens, viagens, gastos com material de escritório, gastos com material de consumo, limpeza, pagamentos de empregados com ou sem vínculo empregatício, ou, ainda, contratação de outras empresas que pudessem ter realizado os supostos serviços (fls 159 a 199 do Anexo I). Foi constatado que nos ativos da empresa existia apenas um veículo antigo de valor insignificante, inexistindo bens suscetíveis de indicar, ou mesmo presumir, a possibilidade da realização dos serviços que supostamente teriam sido tomados pelo Supermercado Zona Sul S/A (fls 167 Anexo I).*

*Com base nestes fatos a fiscalização concluiu que estava exaustivamente demonstrada a inexistência de fato da empresa Resultante Ltda e de que os serviços não foram prestados.*

## **2 — Apuração quanto aos serviços tomados pelo Supermercado Zona Sul S/A**

*A empresa atuada foi cientificada conforme documento de fls 63 a apresentar o seguinte:*

a) originais das notas fiscais (Ps Vias) emitidas pela empresa Resultante Ltda no período compreendido entre janeiro de 2004 a dezembro de 2008;

b) originais dos contratos de prestação de serviços firmados com a empresa

c) folhas dos livros comerciais onde constem os lançamentos contábeis dos comprovação dos pagamentos efetuados;

e) original dos contratos de prestação de serviços firmados com a empresa Mobilitá Comércio Industria e Representações Ltda nos anos-calendário de 2004 a 2008; O originais das notas fiscais (las Vias) emitidas pela empresa nos anoscalendário de 2004 a 2008;

g) originais das notas fiscais (T's Vias) emitidas pelo Supermercado Zona Sul S/A à Mobilitá Comércio Industria e Representações Ltda nos anos-calendário de 2004 a 2008;

h) folhas dos livros comerciais onde constem os lançamentos contábeis envolvendo as transações entre Supermercado Zona Sul S/A e Mobilitá Comércio Industria e Representações Ltda .

Em resposta foram trazidos A. colação os documentos de fls 63 a 184.

A fiscalização entendendo que a descrição dos serviços contida nas Notas Fiscais e nos contratos era vaga, encaminhou Termo de Intimação Fiscal requisitando a apresentação de documentação hábil e idônea que comprovasse a efetividade dos serviços prestados conforme documentos de folhas 495 do volume 3.

Em resposta (fls 496/497) o contribuinte informou

a) que os serviços prestados foram de assessoria, suporte técnico em layout das lojas, comunicação visual, sugestões e indicações na aquisição de equipamentos e mobiliários das lojas, precificação e cartazamento;

b) que a assessoria em relação ao layout seriam sugestões de alterações no local, das áreas de pré-venda, pós-venda promocionais e novidades (novos produtos), visando a distribuição homogênea dos espaços. Um consultor da Resultante Ltda comparecia as lojas do Supermercado Zona Sul S/A para orientar as novas propostas de utilização dos espaços;

*c) que a assessoria em relação ao mobiliário e equipamentos das lojas consistiu na análise e aprovação, quando necessária a modificação, dos equipamentos mantidos pelo Supermercado Zona Sul S/A adequando-os A. nova filosofia fê conceito das lojas;*

*d) que a assessoria em relação à precificação e cartazamento deu-se após verificação nos locais do material até então utilizado (tipo de papel, letras, diagramação, grafismo, etc.), sendo sugeridas modificações quando necessárias;*

*e) que a efetividade dos serviços prestados aconteceu nas modificações e reestruturações de todos os estabelecimentos já existentes e nos novos, quando inaugurados, durante a vigência do contrato com a Resultante Ltda.*

*Considerada uma resposta evasiva e inespecífica, a fiscalização enviou novo Termo de Intimação Fiscal (fls. 498 do volume 3), em que requisitou:*

*a) a qualificação completa dos consultores da Resultante Ltda;*

*b) o nº dos telefones da Resultante Ltda, que eram usados para efetivar comunicação entre as duas empresas no período mencionado;*

*c) os outros meios utilizados para ambas as empresas interagirem.*

*De acordo com o Termo de Verificação Fiscal a resposta apresentada é a de "que não se recordam" (fls. 50)*

*Após tais procedimentos a fiscalização concluiu que:*

*a) tais respostas evidenciaram que a empresa Supermercado Zona Sul S/A, com 47 filiais no município do Rio de Janeiro, administrada por pessoas de reconhecida capacidade técnico-operacional não consegue indicar, de maneira cabível, quem, como, onde e quando um suposto prestador de serviço teria realizado tal prestação;*

*b) tais serviços não foram esporádicos, mas foram realizados por quatro anos consecutivos e, conforme declarado pela autuada, não se tratavam de serviços comuns mas, sim, importantes para a empresa dada sua natureza, pois eram assessorias, consultorias, pesquisas e estudos não se concebendo que "não se recorde das pessoas que teriam realizado os supostos serviços tão importantes";*

*c) nenhum elemento foi apresentado à fiscalização como prova da efetiva prestação dos serviços, firmando, assim a convicção de que tais serviços não foram prestados, tipificando-se como despesas não ocorridas e passíveis de adição na determinação do Lucro Real e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, além da incidência de imposto de renda na fonte caracterizada como pagamento a beneficiário sem causa;*

*d) Supermercado Zona Sul S/A à Mobilitá Comércio Industria e Representações Ltda em outras palavras os serviços não foram prestados porque a suposta prestadora não possui sede, não contratou empregados, não efetivou qualquer despesa operacional na suposta prestação de serviço e o Supermercado Zona Sul S/A também não conseguiu comprovar a efetividade dos serviços prestados.*

### **3 — Das Interligações entre as empresas Resultante Ltda e Supermercado Zona Sul S/A**

*Foi apurado que na composição societária da empresa RESULTANTE LTDA fazem parte os Srs ATTÍLIO MILONI e LUIGI FERNANDO MILONE, os quais são também administradores da empresa Mobilitá Comércio Industria e Representações Ltda , com a qual o SUPERMERCADO ZONA SUL S/A realizou várias transações comerciais de compra e venda de mercadorias conforme documentos anexados As fls. 309/399 e apresentados pela fiscalizada em resposta A Intimação. Foi apurado também que um dos sócio /diretores do SUPERMERCADO ZONA SUL S/A, Sr PIETRANGELO LETA é casado com MARIANA AFONSO MILONE, filha de LUIGI FERNANDO MILONE o que demonstraria de modo inequívoco a ligação entre a direção das duas empresas envolvidas na "trama", não podendo a empresa autuada alegar desconhecer todo o "processo delituoso" em face deste "elo de parentesco por afinidade" entre administradores de uma e de outra empresa.*

### **4— Da Finalidade da Simulação da Prestação de Serviços.**

*A fiscalização afirma (fls 52) que o objetivo dos envolvidos no procedimento "delituoso e fraudulento" era apropriar os valores pactuados como despesa, reduzindo, significativamente, as bases de cálculo do Lucro real e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido em se tratando do SUPERMERCADO ZONA SUL S/A A empresa RESULTANTE LTDA, embora mantivesse escrita contábil, distribuiu aos seus sócios significativos valores a título de lucro distribuído, sem a incidência de tributação, como*

*prevê a legislação de regência, valendo-se, entretanto, de "todo o processo simulatório".*

### ***Das Infrações***

*A fiscalização diante do conjunto de elementos probatórios entendeu que:*

*a) o SUPERMERCADO ZONA SUL S/A, na pessoa de seus sócios **tinha conhecimento** de que a empresa RESULTANTE LTDA era inexistente de fato e utilizada unicamente para dar cunho de legalidade aos ilícitos praticados.*

*b) a empresa RESULTANTE LTDA era inexistente de fato, e, portanto, os supostos serviços não foram efetivamente prestados, bem como os documentos emitidos por si são tidos como inidôneos sendo as respectivas despesas por eles representadas não passíveis de compor o lucro real e a base da cálculo da CSLL pelo suposto tomador dos serviços, SUPERMERCADO ZONA SUL S/A; c) o procedimento da fiscalizada enseja a formalização de auto de infração exigindo os tributos dolosamente subtraídos e formalização de Representação Fiscal para fins Penais, com a aplicação da penalidade qualificada, disposta no parágrafo 1º, do artigo 44, da Lei nº 9430/1996, no percentual de 150%.*

*d) os pagamentos efetuados pela autuada são também considerados sem causa na forma disposta no artigo 304 c/c o parágrafo primeiro do artigo 674 do RIR/99, devendo sofrer o reajuste disposto no artigo 20 da IN SRF 15/2001.*

*Na seqüência foi lavrado o Auto de infração de fls. 02/57 do qual a contribuinte tomou ciência em 11/11/2009 (fls 4; 20; 31; 41 e 57).*

*Irresignada, a contribuinte apresentou sua impugnação de fls. 510 a 518 em 09/12/2009, na pessoa de seu procurador, acompanhada de documentação de fls.519 a 561 contendo as seguintes alegações, em síntese:*

*a) não foram observados critérios hígidos e congruentes pelo Fisco no exame tido como pagamento sem causa, pois no início do Termo de Verificação Fiscal é mencionado que não houve a contrapartida de um serviço efetivamente recebido, mormente pela prestadora de serviço ser uma empresa inexistente de fato, sem sede, e sem que tenha contratado empregados por vínculo direto ou terceirizados, sendo que a Defendente apresentou durante toda a fiscalização farta documentação comprobatória dos **serviços então prestados sempre que solicitada;***

b) também esclareceu acerca dos serviços prestados informando que os mesmos se tratavam de assessoramento e suporte técnico em "layout" de suas lojas, de comunicação visual, de sugestões e indicações na aquisição de equipamentos e mobiliários para as suas lojas e indicações na aquisição de mobiliário e equipamentos, bem como precificação e cartazamento;

c) a assessoria em relação ao "layout" de suas lojas consistia em sugestões de alterações no local, das áreas de pré-venda, pós-venda, promocionais e novidades (novos produtos), buscando a distribuição homogênea e melhor aproveitamento dos espaços das lojas;

d) relativamente ao mobiliário e aos equipamentos das lojas o serviço consistia em uma análise e aprovação, quando necessário algum tipo de modificação, dos equipamentos mantidos pela Defendente, adequando-os a nova filosofia de conceito de suas lojas;

e) em relação à precificação e cartazamento, o assessoramento deu-se após verificação nas lojas, tendo casos em que se manteve o material até então utilizado e outros em que foram sugeridas modificações, tendo sido esclarecido que a efetividade dos serviços prestados aconteceu nas modificações e reestruturações de todos os estabelecimentos já existentes, bem como nos novos, se inaugurados na vigência do contrato com a empresa em questão;

O no curso da fiscalização foram fornecidos documentos extraídos de seus livros Diário e Razão indicando os lançamentos contábeis dos serviços prestados pela RESULTANTE LTDA correspondentes ao período de janeiro de 2004 a dezembro de 2008, bem como o registro contábil de todos os pagamentos efetuados;

g) finalmente, apresentou todas as notas-fiscais (originais) relativas aos serviços prestados pela empresa RESULTANTE LTDA e originais dos contratos de prestação de serviço;

h) em face de todo o exposto resta clara a nulidade da autuação, devendo a mesma ser cancelada por ausência de base fática ou jurídica.

Finaliza requerendo que, se o entendimento não for pela nulidade, que o julgamento seja convertido em diligência pericial a fim de esclarecer os pontos controversos e reforçar a conclusão pela nulidade.

*Em 04/03/2010 a contribuinte apresentou um aditamento A. impugnação, anexando documentos (fls 865/883). Nesse aditamento alega que:*

*a) a suplicante . deseja de criar novos serviços e incrementar os já existentes, definiu com a empresa RESULTANTE LTDA que o tipo de consultoria seria o de passar conhecimento, orientação e "coaching" diretamente para a presidência do Grupo Zona Sul;*

*b) a empresa RESULTANTE LTDA entrou como uma conselheira de inovações tendo sido definidos dois tipos de projetos, sempre alinhados com a diretriz de pesquisa do que é "desabastecido", definindo tamanho de mercado e viabilidade econômica, pensando nas necessidades de comunicação, operação, logística e resultado mensuráveis através de indicadores pré-definidos e que alimentassem também um processo de recompensa.*

*Assim as duas linhas projetadas foram:*

*b 1) os de trabalho de pesquisa de mercado com o objetivo de garantir empoderamento e foco em pesquisar e implantar inovações para categorias/produtos e/ou serviços coerentes com a estratégia da empresa;*

*b2) os de novos negócios, envolvendo projetos completos de pesquisa e implantação para novos negócios, como toda a área de consumo local, pizzaria, spagheteria, padaria sucos, café da manhã, sanduíches, etc.*

*c) como exemplo, na loja Zona Sul situada na rua Carlos Góis, nº 344, Leblon, nesta cidade, as prateleiras foram redimensionadas para expor mais produtos. Formam redimensionados, também, os espaços dos balcões de frios e frutas e legumes com o objetivo de criarmos uma nova categoria na loja que até aquele momento não existia. Tal categoria chamada de "consumo local" contempla: pizzaria, sanduíches, sucos frescos e café da manhã e possui como principal função a geração de fluxo de clientes e percepção de imagem de vanguarda com relação aos formadores de opinião, ou seja, dos clientes que moram no entorno da loja (conceito de vizinhança).*

*d) igualmente na loja Zona Sul na rua Francisco Sá, nº 35, Copacabana, RJ, o aproveitamento do espaço foi o escopo principal do trabalho da consultoria prestada pela RESULTANTE LTDA, tendo sido acolhida a proposta de alinhamento dos "check outs" e "check outs" duplos para melhorar o escoamento das filiais, além de serem criadas três novas categorias até então inexistente: peixaria, pizzaria e café da manhã.*

*e) como fruto da assessoria prestada pela RESULTANTE LTDA o fabrico de pão fresco foi trazido para dentro do saldo da loja, implementando assim, o conceito de "pão fresco a todo instante". Igualmente foi implementado o conceito inovador de planejamento de categorias como a de Limpeza (anexos fls 870 e fs), na qual os produtos são melhor alocados nas prateleiras para a conveniência como o que o cliente busca encontrar.*

*Finaliza o aditamento requerendo que o mesmo seja plenamente utilizado, juntamente com o conteúdo da impugnação, nos autos de infração reflexos a fim de se auferir decisões coerentes.*

*Distribuído o processo para este relator, foi verificado que não se encontrava nos autos a resposta à intimação de fls 498, na qual, conforme Termo de Verificação Fiscal a contribuinte teria informado que não se recordava da qualificação completa dos consultores; dos números de telefones da RESULTANTE LTDA, usados para efetivar a comunicação entre as duas empresas e demais meios de comunicação utilizados para ambas empresas interagirem.*

*Assim foi determinada diligência (fls 899) para que:*

- a) fosse trazida aos autos a resposta A intimação de fls. 498/499;*
- b) na impossibilidade de atendimento 6. diligência supra. A atuada fosse reintimada a informar o solicitado nos itens 1 a 3 daquela intimação.*

*Em cumprimento A diligencia a fiscalização juntou a resposta As fls. 901/902,.*

*A referida resposta menciona que os contatos feitos com a empresa RESULTANTE LTDA eram todos na pessoa do sr. Luigi Fernando Milone. Este, por sua vez, designava aqueles que prestaram a assessoria e suporte técnico para o layout das lojas,*

*comunicação visual, sugestões e indicações na aquisição de equipamentos e mobiliários das lojas , precificação e cartazamento. Também informa na resposta que, como todos os contatos eram feitos única e exclusivamente com o Sr. Luigi Milone não dispunha dos números pelos quais os mesmo eram feitos.*

*Na seqüência do atendimento As diligências a fiscalização intimou o contribuinte a se manifestar, conforme Termo de Constatação e de Intimação de fls 904/905 a:*

a) re-ratificar os termos da resposta A intimação formalizada pela fiscalização (fls 498/499) que, por lapso, não fora acostada aos autos;

b) manifestar-se, se assim desejasse, sobre o teor da resposta A intimação retro, no prazo de trinta dias a contar da ciência sob pena de preclusão

A contribuinte, na pessoa do seu Diretor Presidente, Sr. Fortunato Leta respondeu A intimação encontrando-se a mesma As fls. 912/914 acompanhada da documentação de fls 915 al 070

Nessa resposta menciona que:

a) não pode re-ratificar todos os termos da resposta A intimação formalizada pela fiscalização em 18/08/2009 constante das fls.498/499, pois, conforme já informado, os contatos com a empresa RESULTANTE LTDA eram feitos através do Sr. Luigi Fernando Milone, proprietário da mesma. Mas, como a resposta foi elaborada pelo escritório de advocacia contratado pelo SUPERMERCADO ZONA SUL S/A, o mesmo não possuía os telefones de contato;

b) o período de 2003 a 2007 foi de grande salto nas vendas e de abertura de novas filiais, conforme comprovam os alvarás juntados (fls 922; 925;927;929; 932; 934; 937);

c) no período mencionado acima as vendas cresceram 40% (R\$ 220 milhões). Anexa As fls 939 a 941 Demonstrações financeiras dos anos de 2004 a 2007 publicados no Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro

d) assim, buscamos assessoria de quem, Aquela época, mais aparecia no mercado do Rio de Janeiro como sendo uma expertise no varejo, a empresa CASA & VIDEO.

e) esta empresa representava, A época, a mais atraente e bem preparada no segmento varejo, sendo um caso de sucesso comprovado de "mercado", por sua forma agressiva de marketing e pelas inovações que introduziu em suas lojas, tanto com relação ao itens comercializados como na forma de venda dos mesmos;

f) talvez para leigos passem despercebidas algumas inovações que aquela empresa adotou na forma de venda, como exemplo: fila única nos caixas (copiada, depois, pelas Lojas Americanas e outras), venda de muitos itens em um mesmo local, de proporções pequenas, quando comparado com a concorrência, folhetos agressivos encartados nos jornais de maior circulação no Estado,

*venda de uma grande quantidade de utilidades para o lar, onde se podia encontrar de tudo, etc;*

*g) dessa forma procuramos um dos sócios da CASA & Vídeo, o Sr. Luigi Milone para nos prestar um serviço de assessoria, sendo neste momento que soubemos de sua empresa RESULTANTE LTDA, especializada para este tipo de assessoramento;*

*h) o Sr. Luigi, através da RESULTANTE LTDA, nos assessorou nos seguintes serviços comprovados através do ANEXO I (fls 915 a 975):*

*hl) abertura, reforma e ampliação de 07 lojas (Barra da Tijuca, Jardim Botânico, Copacabana, Ipanema, Urca, Flamengo e Laranjeiras)*

*h2) Introdução de novos serviços nas mesmas.*

*i) a assessoria por ser estratégica e de inteligência se dava através da pessoa do Sr Luigi Milone, na sede da empresa CASA & VIDEO, na Rua Riachuelo, 243 — Centro — Rio de Janeiro e nossas reuniões eram sempre agendadas através das secretárias, pelo lado do ZONA SUL, Sra. Maria Lurinda, e pelo lado do Sr. Luigi, Sras. Miriam e Maria - telefones (21) 2508-1996 e (21) 2508-1810*

*j) no período de contratação da consultoria, vários trabalhos foram desenvolvidos para sustentar as diretrizes que eram definidas em nossas reuniões, sempre com as presenças de Luigi (RESULTANTE LTDA), Fortunato e Jaime Xavier (ZONA SUL)*

*k) contratamos uma empresa de pesquisa de mercado (GERP) para identificar as devidas oportunidades das mudanças propostas;*

*l) das reuniões surgiu, também, a idéia de criar a la pizzaria do Zona Sul grande sucesso de mercado;*

*m) no final de 1996 lançamos no mercado o cartão de fidelidade do SUPERMERCADO ZONA SUL S/A cujo objetivo era o de conhecer o perfil de compra de nossos clientes através de sua identificação junto aos caixas com a utilização de um cartão com seus dados, ou da utilização do CPF;*

*n) com o conhecimento do perfil de consumo dos clientes, pudemos ajustar cada loja, de cada bairro, aos nossos clientes mais assíduos, através da escolha dos produtos mais procurados e das suas disposições nas prateleiras e geladeiras, layout das lojas disposição dos caixas, etc;*

*o) com mais de 200 000 pessoas com cadastro ativo nas lojas buscam uma forma de incluir no cartão mais um benefício, que era o crédito;*

*p) quando iniciamos as pesquisas com as empresas que administram este meio de pagamento, principalmente bancos, nos defrontamos com um novo desafio: como negociar com eles, pois não tínhamos experiência necessária para tocar um negócio de tal envergadura;*

*q) procuramos a empresa mais elogiada no ramo novamente, a CASA & VIDEO, e, através da empresa RESULTANTE LTDA contratamos o já citado sócio Sr. Luigi Milone para nos assessorar nas negociações, conforme documentos juntados no anexo II (fl. 976 a 1070);*

*r) as discussões realizadas e os trabalhos executados (e-mail, plantas, layouts, planogramas, etc) estão anexados a esta resposta para demonstrar que, realmente, nos foram prestados os serviços contratados A. RESULTANTE LTDA, conforme contratos juntado;*

*s) As notas fiscais já foram entregues anteriormente;*

*t) é de suma importância ressaltar que na época dos contratos e, até hoje, a empresa RESULTANTE LTDA encontrava-se e encontra-se, com o cadastro do CNPJ e inscrição estadual ativos;*

*u) o fato de a sede da empresa localizar-se em São Paulo não era impeditivo para a assinatura de contrato, nem para a prestação dos serviços que desejávamos além de não nos caber questionar a respeito, uma vez que a empresa estava, como ainda está com seu cadastro em perfeita ordem.*

Analisando a questão entendeu o órgão julgador *a quo* por julgar procedente o auto de infração, nos seguintes termos:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007**

**DECADÊNCIA.**

A ocorrência do dolo, fraude ou simulação posterga, no lançamento por homologação, o termo inicial do prazo em que se extingue o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário para o primeiro dia do exercício seguinte.

**MULTA QUALIFICADA.**

Evidenciado o intuito de fraudar ou sonegar pelo conjunto fático caracterizador dessa prática nos procedimentos adotados pela contribuinte, aplica-se a multa qualificada de 150%.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA. - Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, quando não houve cerceamento do direito de defesa e quando todas as formalidades essenciais e formais foram observadas.

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

FALTA DE COMPROVAÇÃO DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS.  
INDEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS

Sem a comprovação da efetiva prestação dos serviços, a dedução das despesas a eles referentes deve ser glosada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

AUTO DE INFRAÇÃO REFLEXO.

Dada a estreita relação de causa e efeito entre o auto de infração referente ao IRPJ e o da CSLL, aplica-se a este a sorte daquele.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007.

PAGAMENTOS SEM CAUSA - FALTA DE COMPROVAÇÃO DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS.

Incide o IRRF quando inexistir a comprovação da operação ou da causa dos pagamentos efetuados a terceiros.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignado, interpôs o contribuinte o recurso voluntário ora analisado reiterando os argumentos expostos.

É o relatório.

## Voto Vencido

A autuação, sob debate, refere-se a IRPJ, CSLL e IRRF, relativos aos anos de 2004, 2005, 2006 e 2007, decorrente da verificação de infração à legislação tributária cometida pela Recorrente, descrita sinteticamente pela Fiscalização, nos seguintes termos (fls. 5,21 e32).

Esses dispêndios relacionam-se com serviços contratados junto Resultante Ltda. Nos autos, foram localizados os seguintes instrumentos particulares que se referem as despesas/pagamentos.

Contrato de Prestação de Serviços de Consultoria e Assessoria na Intermediação com Adm. de Cartões de Crédito (fls. 171/173 e 1068/1070)

Este contrato foi firmado em 14/10/2007, quando a Resultante Ltda obrigou-se a entregar, findo o prazo estabelecido, o resultado do projeto.

Pela contraprestação dos serviços aqui contratados, a Recorrente acertou a importância de R\$ 600.000,00 paga em 4 parcelas, a primeira, de R\$ 200.000,00 (nota fiscal nº 159, fl. 103), em 30/09/2007, e as demais, no valor de R\$ 133.333,33, com vencimentos em 30/10/2007, 30/11/2007 e 30/12/2007 (notas fiscais nºs 160, 161 e 162, fls. 105, 107 e 109), sendo que a última seria adimplida mediante efetiva aceitação dos serviços e com o "De Acordo" da Recorrente.

## 2 Contrato de Prestação de Serviços (fls. 916/918)

Este contrato foi firmado em 01/07/2004, tendo, como objeto, a "pesquisa e prospecção de mercado, visando à capacitação de dados para desenvolver um Layout de lojas" e o "planejamento na área de marketing da CONTRATANTE destinado a atender as demandas geradas pelo novo Layout".

Pela contraprestação dos serviços aqui contratados, a Recorrente acertou a importância de R\$ 740.000,00 paga, a primeira, de R\$ 200.000,00 (nota fiscal nº 111, fl. 117), na data de assinatura do contrato, e as demais, no valor de R\$ 90.000,00 (notas fiscais n's 114, 117, 120, 122 e 126, fls. 84, 86, 89, 91 e 113), com vencimentos em 30/07/2004, 30/08/2004, 30/09/2004, 30/10/2004, 30/11/2004 e a última em 30/12/2004, quando seriam entregues os serviços contratados.

## 3 Carta-proposta (fls. 175/177 e 919/921)

A Fiscalização (fls. 175/177) e a Recorrente (fls. 919/921) também juntaram aos autos carta datada de 06/03/2006 apresentando uma proposta para entrega de "Projeto para Layout" em que a Recorrente e a Resultante Ltda ajustam a contratação de serviços no total de R\$ 2.507.000,00 para serem pagos em 5 parcelas de R\$ 501.400,00 com vencimentos a partir de março de 2006 (notas fiscais n's 150, 152, 154, 156 e 158, fls. 93, 95, 97, 99 e 101). O trabalho a ser desenvolvido dividia-se, conforme a carta-proposta (fls. 175/177), em:

### 3.1 LAYOUT

Seriam desenvolvidos três modelos de layout (Grande, Média e Pequena) a ser escolhido pela Recorrente e, uma vez definido e aprovado, seria gerada uma planta baixa de cada modelo de loja.

### 3.2 EQUIPAMENTOS E MOBILIÁRIO

Seriam avaliados todos os equipamentos de suporte e exposição da loja e, em seguida, gerado relatório com observações para manutenção daqueles que estivessem atendendo As necessidades das lojas e sugestões para equipamentos fabricados em linha ou especiais adequados ao conceito desse novo *layout*.

"Uma vez definido e aprovados pelo cliente todos os equipamentos e mobiliários sell gerado tópico do book com as especificações dos equipamentos de linha e seus respectivos cortes e o desenho técnico de todos os mobiliários especiais desenhados pela Design Resultante" (fl. 175).

### 3.3 COMPLEMENTO (PRECIFICACÃO E CARTAZEAMENTO)

Seria feita uma avaliação da família de precificadores e cartazes de preço e seus suportes. Após o estudo, seriam definidos os formatos dos cartazes (tipo de papel, tipologia da letra, diagramação padrão, grafismo, dentre outros), os suportes — em função dos equipamentos de exposição e *layout*.

### 3.4 ACOMPANHAMENTO

Seria colocado A disposição suporte técnico em todas as etapas do trabalho. Ao fim, seria gerado, como produto final do que fora aprovado, um *book* total com cópia em CD dos seguintes tópicos: 1. Comunicação Visual, 2. *Layout*, 3. Equipamentos e Mobiliário, e 4. Precificação e Cartazeamento.

## 4 DA INDEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS

Como fartamente demonstrado pela Fiscalização, a empresa Resultante (supostamente contratada pela Recorrente), de fato, não opera no endereço informado ao CNPJ. À época, tal situação não configurava, por si só, hipótese de inaptidão, o que presumiria, salvo prova em contrário, a inidoneidade dos documentos por ela emitidos, segundo o art. 48, da IN RFB nº 748/2007. No entanto, a partir da edição da Lei nº 11.941/2009 (art. 81, § 5º, da Lei no 9.430/96, com redação dada pelo art. 30, da Lei nº 11.941/2009), a não-localização da pessoa jurídica no endereço informado no CNPJ (situação vivenciada no caso) passou a indicar, por força da legislação, essa inidoneidade (art. 39, II, 41, II e 45, da IN RFB nº 1.005/2010). Portanto, mesmo que a lei vigente ao tempo dos fatos narrados nos autos deste processo não previsse, por presunção relativa, a ineficácia dos comprovantes emitidos por pessoa jurídica não localizada, o fato de hoje haver tal previsão é indicio que, somado a outros, pode formar uma base precisa, grave e convergente a levar à conclusão de que, na realidade (verdade jurídica), não houve a efetiva prestação do serviço alegado.

Outro indicio é a descrição pouco detalhada encontrada nas notas fiscais emitidas pela Resultante (fls. 80/119) aliada a respostas vagas e imprecisas fornecidas pela Recorrente. Quando instada a comprovar, com documentação hábil e idônea, a efetiva prestação dos serviços realizada pela Resultante Ltda (fl. 495), a Recorrente não apresentou qualquer documento, apenas descreveu como se dava a assessoria em relação ao *layout* das lojas com a informação de que um consultor comparecia diretamente nas lojas e fornecia as orientações necessárias (fls. 496/497). Contudo, ao ser intimada a informar a qualificação dos consultores (fl. 498), limitou-se a explicar que os contatos eram feitos na pessoa do Sr. Luigi Fernando Milone (sócio da Resultante Ltda) que designava quem prestaria a assessoria e o suporte técnico, sem indicar a pessoa que efetivamente compareceu As lojas da Recorrente.

Além disso, não constam na Contabilidade da Resultante, como informa a Fiscalização, quaisquer dispêndios a título de despesas operacionais (passagem e material de escritório, por exemplo) ou referentes a pagamentos a empregados ou prestadores de serviço, o que denota falta de capacidade operacional da referida empresa.

Chama também a atenção, pelo volume dos valores envolvidos, a ausência de uma planilha de custos que demonstrasse como a Resultante chegou às importâncias cobradas que serviria ainda de ponto de partida para tomada de decisão da Recorrente ao fechar o negócio.

Não obstante o vulto dos negócios realizados entre a Recorrente e a Resultante e a natureza dos serviços contratados, não verifiquei materialização física da assessoria prestada através de um relatório, parecer, laudo ou documento equivalente.

Normalmente, esse tipo de serviço, principalmente quando alcança cifras da ordem de centenas de milhares de reais, acarreta a exigência, por parte da Contratante, inclusive para o pagamento dos honorários acordados, da confecção de documento que formalize a entrega dos serviços e sirva de fonte de consulta posterior.

De igual modo, não encontrei nos autos contratos ou acordos que explicassem a totalidade dos pagamentos realizados A. Resultante e os instrumentos firmados, quando existentes, previam a confecção de documentos expressos, tais como, relatório, manual, *book*, projeto, dentre outras provas documentais, necessários, em regra, para o pagamento final das importâncias acordadas.

Não é demais reforçar que a comprovação da efetividade da prestação do serviço, por documentação hábil e idônea, é requisito genérico para que se permita a dedução da despesa, segundo o art. 304, do RIR/99.

Em relação aos demais pagamentos, os contratos apresentados (todos) exigiam a confecção de documentos que não foram trazidos aos autos e que se consistiriam, em princípio, nas provas da efetiva prestação dos serviços contratados. Vejamos.

Contrato de Prestação de Serviços de fls. 916/918

Notas Fiscais 111, 114, 117, 120, 122 e 126 (Total - R\$ 740.000,00)

"Consultoria para Store Planning Pesquisas e Estudos"

Neste contrato, ficara acordado que, na ocasião do pagamento da última parcela, os serviços contratados seriam entregues, o que significa dizer que a sexta parcela a ser paga em dezembro de 2004 estaria condicionada ao término dos trabalhos de "pesquisa e prospecção de mercado, visando à capacitação de dados para desenvolver um Layout de lojas" e de "planejamento na Área de marketing da CONTRATANTE destinado a atender as demandas geradas pelo novo Layout", que só teriam razão de ser com a apresentação formal do resultado da "pesquisa" e do "planejamento", nos moldes, por exemplo, em que a GERP (outra empresa contratada pela Recorrente) demonstrou seu trabalho (fls. 970/975 e 1056/1067).

2-Carta-proposta de fls.175/177

Notas Fiscais 150, 152, 154, 156 e 158 (Total - R\$ R\$ 2.507.000,00)

"Assessoria e Implantação de Lay Out para filiais"

Os serviços contratados, conforme ajustado na própria carta, previam a confecção de diversos documentos:

- a) *três modelos de layout (Grande, Média e Pequena);*
- b) *relatório com observações para manutenção dos móveis que estivessem atendendo As necessidades das lojas e sugestões para equipamentos fabricados em linha ou especiais;*
- c) *manual das peps aprovadas (suportes, bases, molduras, família de cartazes, stoppers, caderno de títulos); e*
- d) *book total com cópia em CD dos seguintes tópicos: 1. Comunicação Visual, 2. Layout, 3. Equipamentos e Mobiliário, e 4. Precificação Cartazamento.*

3 Contrato de Prestação de Serviços de Consultoria e Assessoria na Intermediação com Adm. de Cartões de Crédito de fls. 171/173 Notas Fiscais 159 a 162 (Total - R\$ 600.000,00)

"Consultoria e assessoria em negociação com administração de cartão de crédito"

Pela contraprestação dos serviços contratados, a Recorrente acertou pagar, em quatro parcelas, a importância de R\$ 600.000,00, de forma que a última seria repassada A Resultante mediante efetiva aceitação dos serviços e com o "De Acordo" da Recorrente no resultado do projeto.

Não obstante, a Recorrente restringiu-se a fornecer explicações genéricas sobre os serviços contratados, apresentando diversos projetos (fls. 871/883 e 923/969) e propostas financeiras (fls. 977/1055), os quais não se permite afirmar tenham sido gerados pela Resultante Ltda. A mera aposição de rubrica semelhante A de Luigi Milone indicando sua concordância ou sua ciência não são suficientes para comprovar efetiva prestação dos serviços e a dedutibilidade das despesas em questão.

#### DO IRRF SOBRE PAGAMENTO SEM CAUSA

E, como corolário, não logrado êxito em comprovar a operação ou a causa do pagamento a terceiros, impõe-se, também, por força do art. 674, § 1º, do RIR/99, a incidência do IRRF, substituindo-se o real beneficiário pela fonte que realizou os pagamentos. Tal dispositivo legal (art. 61, da Lei nº 8.981/95) define hipótese de incidência de imposto de renda exclusivo na fonte (6 dizer, a fonte pagadora é obrigada a recolher o imposto de renda no lugar do beneficiário do pagamento) sempre que, existente pagamento, reste indefinição quanto ao **sujeito ou ao objeto deste pagamento. Dessa forma, a não identificação do beneficiário ou a**

não comprovação da operação que dera causa ao pagamento enseja o recolhimento do IR sem que se possa deduzi-lo posteriormente, eis que exclusivo na fonte.

No caso, a demonstração de que houve pagamento é patente, quer seja pelos registros de TED juntados aos autos (fls. 80, 82, 85, 87, 90, 92, 94, 96, 98, 100, 102, 104, 106 e 108) ou por se tratar de fato que não sofreu qualquer contestação por parte da Recorrente. Além disso, não resta dúvida (como já demonstrado anteriormente) que a operação que motivou o pagamento não foi comprovada.

#### DA MULTA QUALIFICADA

Para a Fiscalização aplicar a multa qualificada, há que restar provado, ao menos, a existência da sonegação ou da fraude tal qual descritas nos dispositivos legais acima reproduzidos. Tanto a fraude quanto a sonegação correspondem, segundo os art. 71 e 72, da Lei nº 4.502/64, a atos comissivos ou omissivos que visem impedir ou retardar a constituição do crédito tributário ou a sua satisfação. Depreende-se, ainda, da leitura dos dispositivos acima transcritos que, para aplicar a multa qualificada, é necessário observar a existência do elemento subjetivo — dolo — para caracterizar o intuito (dolo direto), ou o risco assumido (dolo indireto), de fraudar ou de sonegar.

Sustenta a decisão recorrida que, no caso em tela, resta justificada a aplicação da multa no percentual de 150% pela ocorrência dos ilícitos previstos na Lei nº 4.502/64, conclusão a que se chegou em razão dos fatos e situações que teriam sido colhidos dos autos do presente processo e que demonstram clara intenção em reduzir, indevidamente, o montante de tributos a recolher, haja vista que, de forma reiterada e agindo com habitualidade, durante os anos de 2004 a 2007, a Recorrente realizou pagamentos a Resultante Ltda e deduziu despesas de seu lucro real, sem lograr êxito em comprovar a efetiva prestação de nenhum dos serviços supostamente contratados.

Todavia, nesse aspecto, entendo que merece reforma a decisão recorrida.

Isso porque, para que ocorra a fraude definida pelo artigo 72 da Lei nº 4.502/64 como “*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, ou a evitar ou diferir o seu pagamento*” é necessário demonstrar não que o contribuinte teve a intenção de pagar menos imposto, mas que ele teve a intenção de empregar meios ilícitos, “*fraudulentos*”, para obter a economia fiscal desejada.

É o que se depreende, inclusive, da leitura de dispositivos da Lei nº 8.137/90, que define os crimes contra a ordem tributária, nos seguintes termos:

*“Artigo 1º - Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:*

*(...)*

***II - FRAUDAR a fiscalização tributária, INSERINDO ELEMENTOS INEXATOS, OU OMITINDO OPERAÇÃO DE***

**QUALQUER NATUREZA, EM DOCUMENTO OU LIVRO  
EXIGIDO PELA LEI FISCAL;**

(...).”

“Artigo 2º - Constitui crime da mesma natureza:

**I - FAZER DECLARAÇÃO FALSA OU OMITIR  
DECLARAÇÃO SOBRE RENDAS, BENS OU FATOS, OU  
EMPREGAR OUTRA FRAUDE, para eximir-se, total ou  
parcialmente, de pagamento de tributo;**

(...).”

(não destacados no original).

Como se percebe pela simples leitura do inciso II do artigo 1º da Lei n.º 8.137/90, fraudar a fiscalização tributária significa **inserir elementos inexatos ou omitir operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal**. Da mesma forma, o inciso I do artigo 2º desta lei deixa bem claro que o núcleo do tipo correspondente à fraude fiscal é a **falsidade**.

Ora, se a fraude pressupõe a apresentação pelo sujeito passivo de elementos falsos ou a omissão de ato sobre o qual a administração tributária deveria ter ciência, é certo que a autoridade autuante, para impor a multa qualificada, deve apontar com toda a precisão os elementos que demonstrem a fraude.

Nesse sentido, é pacífica a Jurisprudência administrativa, que reserva a aplicação da multa qualificada de apenas para casos em que haja a tentativa de enganar, esconder, iludir, como, por exemplo: emissão de “notas calçadas” (Ac. 105-2.984); conta bancária fictícia (Ac. 103-12.178); escrituração pública por valor menor do efetivamente praticado (Ac. 106-3.408/91); apresentação de documentos falsos (Ac. 103-18.019); falsidade ideológica (Ac. CSRF/01-0.351); utilização de notas emitidas por empresa inexistente (Ac. 107-233); reiterado oferecimento à tributação de parcela ínfima dos rendimentos (Ac. 101-94.111); subfaturamento (Ac. 107-6.041); efetuação de aplicação financeira em nome de pessoa interposta, praticando omissão de receitas (Ac. 108-07539); operações de compra e venda de títulos inexistentes para comprovação de origem de depósitos bancários (Ac. 103-22457); uso reiterado de documentos falsos referentes à empresa inexistente (Ac. 107-04255); saída de recursos da empresa para terceiros distintos daqueles indicados na escrituração (Ac. 105-15267).

Ante todo o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário apenas para cancelar a multa qualificada, mantendo o restante da autuação.

## Voto Vencedor

O Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, redator designado:

Pedindo vênia ao douto Conselheiro Relator, apresento as razões de voto vencedor relativos a dois pontos em que a posição de S.As. restou vencido, quais seja, manutenção da qualificação da multa de ofício do IRPJ e da CSLL e o afastamento da decadência postulada pela Recorrente.

Os fatos que levaram à qualificação da multa de ofício são os seguintes:

*“Todo o procedimento delituoso, demonstrado ao longo deste Termo de Verificação Fiscal, visou, dolosamente, suprimir tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, valendo de ação fraudulenta, com a simulação de negócios jurídicos - prestação de serviços - com aparência de legalidade, mas que ocultavam a verdadeira intenção dos agentes, no caso em tela, os diretores das empresas **Resultante Ltda. e Supermercado Zona Sul S/A**, que, agindo em conluio, perpetraram a trama.*

*Essas evidências implicam a aplicação da penalidade qualificada, disposta do parágrafo 1º 2º, do artigo 44, da Lei 9.430/96, no percentual de 150%.” (fls. 56)*

Com relação à qualificação da multa, tem-se que, a princípio, a mera omissão de rendimento, não acompanhada de outras condutas gravosas que denotem o evidente intuito de fraude, deva ser apenada com a multa de 75%, somente vindo a ser qualificada quando identificada aquela situação específica.

É que a multa de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei nº. 9.430/96, já tem como pressuposto lógico a omissão de rendimento por parte do contribuinte que não o entrega à tributação. Em verdade, se não houvesse a referida omissão, não haveria a lavratura do auto de infração. A sua postura, nesta situação, é meramente omissiva – e não pró-ativa.

Situação diversa é a daquele contribuinte que, dolosamente, pratica atos com o objetivo de fraudar a incidência do tributo, ou seja, que porta-se ativamente na ocultação da ocorrência do fato imponible. Nesta hipótese, quando o contribuinte agrega à sua omissão (pressuposto), uma ação dolosa para dissimular referida omissão, aí sim estaria o mesmo sujeito a qualificação da penalidade.

Tal divergência fica clara na contraposição do disposto nos art. 44, inciso I, da lei nº 9.430/96, com o disposto nos arts. 71 a 73 da lei nº 4.502/64, ambas com a redação dada pela lei nº 11.488/2007.

Dispõe, o art. 44 da lei nº 9.430/96, o seguinte:

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

*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 duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.” (sem grifos no original).*

Já os arts. 71 a 73 da lei nº 4.502/64, tomados como base da qualificação da multa pelo indigitado parágrafo primeiro, dispõe o seguinte:

*“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.*

Da contraposição da “falta de declaração ou declaração inexata” constante do inciso I do art. 44 da lei nº 9.430/96, com a “omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente”, o conhecimento do fato gerador, constante do art. 71 da lei nº 4.502/64, entendo que, para a segunda hipótese, a lei demanda a presença de dolo específico, mediante “ação ou omissão dolosa”, que deve ser especificamente provada na investigação

administrativa, com fito à aplicação da multa majorada. Assim, a omissão desqualificada de uma ação tendente à dissimular referida omissão, deve ser enquadrada no disposto no art. 44, I, da lei n 9.430/96.

Referido entendimento vem corroborado por julgamentos deste Conselho, quando entende que *“a mera omissão de rendimento não justifica o agravamento da multa, de 75% para 150%, haja vista que o primeiro percentual já é estabelecido para os casos em que o contribuinte não oferece rendimentos à tributação”* (aceitação da 6ª Câmara do 1º CC, relatora Conselheira Tháisa Jansen Pereira, no recurso nº 134.875, acórdão nº 106-13722).

Assim, *“deve ser afastada a qualificação da multa quando ausente a comprovação de fraude. Incabível a aplicação de penalidade por presunção de fraude, em face de mera omissão de rendimentos apurada no lançamento”* (aceitação unânime da 2ª Câmara do 1º CC, relator Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, no recurso 143.280, acórdão 102-47397). Ainda, reforça este posicionamento a constatação de que *“a majoração da multa de ofício deve estar suficientemente justificada e comprovada nos autos, já que decorre de casos de evidente má-fé”* (aceitação da 6ª Câmara do 1º CC, relator Conselheiro Wilfrido Augusto Marques, no recurso 147842, acórdão 106-15545).

No caso dos autos, identificamos que a Recorrente utilizou-se de mecanismos sabidamente fraudulentos, mediante a escrituração de despesas fictícias em favor de empresa inexistente, sem comprovação de efetivo pagamento ou prestação de serviço, com o objetivo de reduzir tributos, o que impõe a qualificação da multa de ofício.

Como decorrência da manutenção da multa qualificada, aplica-se, para fins de contagem do prazo decadencial do lançamento, o prazo previsto no art. 173, inciso I do CTN, em detrimento do prazo constante do art. 150, parágrafo 4º do mesmo Diploma.

Diante do exposto, declaro o voto vencedor da Turma Julgadora que manteve a qualificação da multa no que toca ao IRPJ e à CSLL, com o correspondente afastamento do reconhecimento da decadência.

*(assinado digitalmente)*

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira