



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

**Processo n°** 16682.722804/2016-47  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-003.131 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de fevereiro de 2019  
**Matéria** IRPJ; dedutibilidade de despesa  
**Recorrentes** SICPA BRASIL INDÚSTRIA DE TINTAS E SISTEMAS LTDA  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

NULIDADE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Afasta-se a hipótese de nulidade por ausência de fundamentação ou cerceamento de defesa quando o auto de infração é lavrado por autoridade legalmente competente e o sujeito passivo tem regular ciência do ato administrativo de constituição de ofício dos créditos tributários, que esteja fundamentado com todos os elementos de fato e de direito necessários para a configuração da infração e o exercício pleno do direito de defesa.

DEDUÇÃO DE DESPESAS. DESPESAS NECESSÁRIAS. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA

São dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL somente as despesas necessárias e efetivamente incorridas. Incumbe ao sujeito passivo, uma vez intimado para tanto, comprovar, com documentos hábeis e idôneos, a efetividade da despesa, sob pena de glosa.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2011

CSLL. GLOSA DE DESPESA. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se à CSLL o decidido em relação ao IRPJ, uma vez que a matéria afeta igualmente a base de cálculo da contribuição e é fundada nos mesmo elementos de prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário. Por maioria de

votos, negar provimento ao recurso de ofício. Vencido o Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, que lhe dava provimento parcial. Designado o Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Carlos André Soares Nogueira (relator), Leticia Domingues Costa Braga, Bárbara Santos Guedes (Conselheira Suplente Convocada), Luiz Augusto de Souza Gonçalves

## **Relatório**

Inicialmente, adoto o minucioso relatório da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte para descrever os fatos ocorridos até aquele momento processual:

### *I – DOS ATOS ADMINISTRATIVOS - 260 a 315*

*Os autos de infração foram lavrados para exigência do IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário de 2011, no total de R\$21.439.962,24, sob o fundamento de despesas não necessárias.*

*O Termo de Verificação de Infração, depois de apresentar histórico dos procedimentos fiscais, destacando as intimações para o contribuinte apresentar as justificativas e comprovação, registra no tópico 4 – Da Infração:*

“Após analisar as informações e documentos apresentados pelo contribuinte, concluiu-se o seguinte:

Nos contratos firmados entre SICPA e ENIGMA, as cláusulas relativas ao objeto do contrato tratam apenas de "representação dos produtos SICPA", estabelecendo que a ENIGMA realizaria suas atividades de modo a promover com zelo, lealdade e responsabilidade o agenciamento de pedidos e vendas dos produtos da SICPA, de forma a otimizar e propagar os negócios desta.

O contribuinte, entretanto, não apresentou nenhum documento que comprovasse a efetiva prestação de serviços e justificasse a cobrança de honorários tão elevados pela intermediação da ENIGMA nos contratos firmados com a CMB.

A CMB, tratando-se de uma empresa governamental, deveria contratar por meio de licitação ou carta-convite, não se aceitando intermediação no fechamento de seus contratos. A própria SICPA participou das licitações, todavia, não houve concorrentes, haja vista serem seus produtos/serviços específicos e únicos. Ora, se a SICPA participou das licitações e se seus produtos/serviços eram específicos e únicos, inexistindo concorrentes, não seria necessária, por conseguinte, a intermediação de terceiros.

De todos os documentos apresentados, tidos como elaborados pela ENIGMA, nenhum aponta a venda de produtos e serviços para a CMB, observando-se apenas comentários e análises político-econômicas, sem qualquer vínculo com os contratos assinados, seja entre SICPA e ENIGMA ou entre SICPA e CMB.

A partir de informações constantes nos sistemas informatizados da Secretária da Receita Federal do Brasil, constatou-se que uma parte expressiva dos pagamentos efetuados à ENIGMA foi calculada com base no faturamento da SICPA contra a CMB.

Ora, se as empresas governamentais são obrigadas a contratar mediante licitação, não se admitindo intermediações nas contratações, fica evidente que a ENIGMA não poderia obter faturamento tão elevado a título de intermediação (4 a 8% do valor total da venda líquida sem impostos de cada projeto registrado), ainda mais se considerarmos que nenhuma prova foi apresentada no que se refere à intermediação junto à CMB.

É importante pontuar aqui que os pagamentos efetuados pela SICPA à ENIGMA decorreram de despesas relativas à prestação de serviços por terceiros, cuja efetividade não foi comprovada pelo contribuinte, consideradas, por conta disso, não necessárias à sua atividade operacional, não sendo, por conseguinte, dedutíveis na apuração de seu lucro real”.

*A multa de ofício foi aplicada no percentual de 150% sob o entendimento de ter havido dissimulação dolosa no negócio jurídico realizado.*

*II – DA DEFESA – fls. 323 a 350*

*A peça de defesa apresenta os seguintes tópicos.*

*I – Da Tempestividade*

*Afirma ter tomado ciência em 26/12/2016 e, portanto, o prazo se encerra em 25/01/2017.*

*II – Nulidade do auto de infração – Ausência de justificativa, presunções equivocadas – Necessário cancelamento integral da cobrança.*

*Defende a nulidade sob o argumento de completa ausência de justificativa para realizar a cobrança de valores sobre patamares vultosos.*

*Complementa que a fiscalização não logrou êxito de compreender o aspecto fático da operação comercial realizada e sequer se preocupou em elaborar uma justificativa para embasar a sua cobrança, perdendo-se em afirmativas equivocadas sem a devida caracterização e descrição dos elementos fáticos que embasaram o lançamento.*

*Aduz que o artigo 304 do Decreto nº 3.000/99 não é citado pela autoridade fiscal, demonstrando a ausência de entendimento da verdade dos fatos, em que pese a robusta documentação apresentada.*

*Afirma que, ao tentar justificar a cobrança da multa qualificada, a autoridade fiscal simplesmente realiza extensa transcrição doutrinária e de jurisprudência, mas não demonstra qual seria a suposta simulação existente e qual o crime tributário cometido.*

*Por fim, destaca que o simples fato de se apresentar a defesa sana qualquer prejuízo à ampla defesa.*

*II.A – Ausência de justificação por parte do fisco para realizar a autuação Nulidade do auto de infração – Inexistência de motivação.*

*Retomando as afirmações do tópico anterior, complementa que a presente autuação traduz-se em verdadeira transcrição das informações contidas no auto de infração, referente aos anos-calandários de 2009 e 2010, consubstanciado no processo administrativo nº 18470.732050/2013-10, demonstrando que não houve a efetiva análise da documentação e a compreensão da operação realizada.*

*II.B – Da inexigibilidade de processo licitatório*

*Novamente afirma que as informações que serviram de base para a lavratura do auto de infração tiveram por base premissas equivocadas e, portanto, não possui o condão de motivar a autuação.*

*Destaca que a contratação para a prestação de serviços à CMB foi inexigível de processo licitatório conforme se depreende dos contratos que apresenta. No entanto, continua, o fisco insiste no entendimento de que contratação foi realizada via licitação ou carta-convite.*

*II.C – Da regularidade da comissão da representante*

*Destaca que o fisco não analisou os contratos firmados com a Representante, por não ter sido considerados elementos e dados relevantes para formação de sua convicção e efetivamente motivar a autuação. Complementa que a afirmação da autoridade atuante de que os serviços prestados não justificariam a cobrança no percentuais de 4 a 8% das vendas*

*líquidas demonstra a total ausência de análise do fisco sobre a documentação apresentada. Esclarece que os pagamentos estão dentro da normalidade e que a comissão perfazia no máximo 2%, segundo a planilha que apresenta.*

*Acentua que o percentual de comissão pode ser livremente pactuado entre as partes, não sendo necessário, sequer, a celebração de contrato por escrito.*

*II. D – A devida apresentação de toda a documentação solicitada durante a fiscalização.*

*Afirma que, ao contrário do que a fiscalização alega, apresentou toda a documentação comprobatória das operações objetos da autuação, inclusive de forma organizada, com o correto nome do arquivo solicitado.*

*II. E – Flagrante ausência de motivação: Existência de presunções infundadas.*

*Neste tópico, basicamente, são reforçados os argumentos anteriormente registrados, inclusive citando a afirmação da fiscalização de os relatórios seriam difusos. Entende a interessada que a fiscalização não apresenta as especificidades necessárias, sendo, assim, uma motivação insuficiente e não comprovada, o que dificulta a própria defesa.*

*II. F – Erro no valor da NF nº 135 da planilha anexo ao termo de verificação fiscal.*

*Afirma que a nota fiscal 135 está correlacionada ao valor de R\$ 103.693,17, quando o valor correto seria R\$ 71.527,89 e que é esta circunstância macula por completo a presente atuação.*

*II. G – DA CONSEQUENTE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO*

*Entende que diante dos equívocos insanáveis apresentados, não pairam dúvidas de que a motivação do presente lançamento fiscal é deficiente, restando imperiosa a anulação do ato.*

*Repete os argumentos de falta de verificação dos documentos, equívocos e presunções infundadas e conclui:*

*“Bem por isso, é preciso ressaltar a absoluta NULIDADE dos Autos de Infração em comento, em razão de inexorável ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório, previstos no art. 50, da Lei nº 9.784”.*

*II. H – DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO - INEXISTÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO PARA RESPALDAR A PRESENTE COBRANÇA.*

*Apresenta várias considerações para asseverar mais uma vez que*

“Isso porque, in casu, o Fisco atuante, ao proceder com o ato da lavratura do auto de infração não declarou as exatas razões de fato e de direito que fundamentaram a presente cobrança.

Frise-se que o exercício do ato administrativo, em sendo uma função estatal, exige, sob qualquer hipótese, a existência da motivação e ausência desta implica em nulidade insanável...”

### III – DOS FATOS

*Apresenta relato dos procedimentos fiscais.*

#### III.A - ATUAÇÃO DA IMPUGNANTE NO MERCADO BRASILEIRO – DESENVOLVIMENTO DE NOVOS MERCADOS – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TECNOLOGIA.

*Registra que atua no mercado de tintas, pigmentos, vernizes, ceras e outras matérias primas destinadas a impressão de cédulas e outros documentos em que a segurança se faz necessária.*

*Diante da nova tendência do mercado mundial, desenvolveu produtos e projetos para ingressar no mercado de sistemas de seguranças para detecção e rastreamento de documentos, produtos e outros bens.*

*Assim, deparou-se com a necessidade de um representante comercial para identificar potenciais mercados e clientes.*

#### III.B – DO CONTRATO FIRMADO ENTRE A REPRESENTANTE E A ORA IMPUGNANTE

*Diante de tal conjuntura firmou contrato com o representante, empresa privada de notória experiência na prospecção e intermediação de negócios na área de segurança. No Anexo I do referido contrato encontram-se listados os produtos objeto da representação e no Anexo II os projetos em relação aos quais a representante fornecerá o suporte para desenvolvimento.*

*Destaca que os projetos abrangem ramos e destinatários distintos, não tendo a impugnante firmado contrato apenas e unicamente em razão da contratação com a Casa da Moeda do Brasil (CMB), como inadvertidamente entendeu o fiscal autuante.*

#### III.C – DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DA IMPUGNANTE À CMB – INTERESSE DA FISCALIZAÇÃO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

*Descreve o relacionamento comercial com a CMB e RFB, afirmando que foi necessário um trabalho prévio de convencimento de que o projeto de rastreabilidade que possuía era compatível e atendia às necessidades da RFB, o que ocorreu através da intervenção da representante.*

### IV – DO DIREITO

#### *IV.A – DA DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS INCORRIDAS DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL E DO IRPJ.*

*Apresenta a legislação que permite a dedução de tais despesas, destacando que a autoridade fiscalizadora jamais esclareceu o motivo da ausência de necessidade da atuação da representante e nem discorreu sobre a falta de relação desta com a atividade operacional da impugnante.*

*Questiona a utilização da terminologia “relatórios difusos” usado pela fiscalização. Complementa que os relatórios não guardam relação com os serviços objeto dos contratos realizados entre ora Impugnante e CMB e, certamente, nem poderiam. Isso pois, a atuação da Representante encontra-se ligado à promoção dos produtos da Impugnante e não no desenvolvimento tecnológico dos produtos.*

*Conclui que resta comprovado que a despesa foi incorrida e que o serviço foi prestado.*

#### *IV.B – DA DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS DE COMISSÃO*

*Transcreve legislação que permite a dedutibilidade de despesas com a comissão de representante, asseverando que compete ao fisco demonstrar que os pagamentos realizados não possuem o efetivo comprovante hábil e idôneo, que estes não foram realizados e que a comissão não possui vínculo com o negócio que o motivou.*

#### *IV.C - A INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA*

*Aduz que a autoridade atuante não descreve qual foi a forma ardilosa e nem explica quais os fins ocultos que a impugnante objetivava com a simulação e sequer indica qual o suposto crime tributário cometido, considerando que transcreve todos os dispositivos legais sobre o tema.*

#### *IV.C.1 – DA INEXISTÊNCIA DE DOLO NAS OPERAÇÕES REALIZADAS PELA IMPUGNANTE.*

*Assevera que não se encontram presentes nenhum dos requisitos essenciais para que se comprove a existência do elemento dolo na documentação fiscal, contábil ou demais provas apresentadas pela impugnante no que tange ao gasto despendido com relação ao representante.*

#### *IV.C.2 – DA INEXISTÊNCIA DE SONEGAÇÃO NAS OPERAÇÕES REALIZADAS PELA IMPUGNANTE.*

*Sustenta que também não se encontram presentes os pressupostos para a caracterização de sonegação.*

#### *IV.C.3 – DA INEXISTÊNCIA DE FRAUDE NAS OPERAÇÕES REALIZADAS PELA IMPUGNANTE.*

*Afirma que jamais utilizou de fraude para se esquivar das determinações legais.*

*IV.C.4 – DA INEXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO NAS OPERAÇÕES REALIZADAS PELA IMPUGNANTE.*

*Reforça que não há na operação objeto da presente autuação, nenhum esquema de conluio ou simulação.*

*IV.D – DA GARANTIA LEGAL E O PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL*

*Realça que a autoridade administrativa não está adstrita a restringir seu exame ao que foi alegado, trazido ou provado pelos contribuintes, podendo e devendo buscar todos os elementos que possam influir no seu convencimento.*

*V – DO PEDIDO*

*Requer que seja julgado improcedente o auto de infração, cancelando o lançamento tributário.*

*A impugnante cita/descreve decisões administrativas/judiciais e entendimentos doutrinários.*

No julgamento de primeira instância, a DRJ decidiu pelo acolhimento parcial da impugnação para retificar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em relação ao mês de outubro de 2011, corrigindo o valor de R\$ 103.693,17 para R\$ 71.527,89, e para afastar a aplicação da multa qualificada.

Em função da retificação da base de cálculo de 10/2011 e do afastamento da multa qualificada, a DRJ recorreu de ofício.

Inconformada, a contribuinte manejou o recurso voluntário, no qual repisou as alegações da impugnação e dirigiu algumas novas diretamente aos fundamentos da decisão de piso.

Passo a expor as alegações dirigidas diretamente à fundamentação da decisão da DRJ.

**Inexigibilidade de processo licitatório.**

A recorrente alega que, ao contrário do que entendeu a DRJ, a fiscalização afirmou no Termo de Verificação Fiscal que os contratos assinados entre a SICPA e a Casa da Moeda do Brasil teria decorrido de licitações.

Tal entendimento seria equivocado, pois nas contratações mencionadas, haveria inexigibilidade de processo licitatório. E justifica a atuação da representante comercial nos seguintes termos: "*No entanto, para que tudo isso ocorresse, foi necessária a realização de um trabalho prévio de convencimento de que o projeto de rastreabilidade que a ora Recorrente possuía era compatível e atendia às necessidades da RFB, o que ocorreu através da intervenção da Representante*".

**Premissa equivocada. Representação comercial não configura prestação de serviços.**

Neste tópico, a recorrente argumenta que a representação comercial é disciplinada pela Lei nº 4.886/1965 e não configura prestação de serviço, ou seja, quando "*uma das partes (prestador) se obriga para com outra (tomador), a fornecer-lhe a prestação de uma atividade, mediante a remuneração*".

Aduz que a DRJ adotou a premissa equivocada de que representação comercial seria prestação de serviços de terceiros para concluir pela indedutibilidade da despesa.

#### **Equívoco na interpretação da expressão "*relatórios difusos*".**

A recorrente destaca que, no TVF, uma das razões apontadas pela fiscalização para fundamentar a indedutibilidade das despesas com a Enigma foi a apresentação de "*relatórios difusos*".

De acordo com suas alegações, a DRJ teria atribuído a essa expressão o sentido de relatórios que "*não refletem os serviços objetos dos contratos, fato reconhecido pela própria impugnante*".

Sobre a matéria, lança os seguintes argumentos:

**A)** É errônea a definição atribuída ao termo 'difuso' pela **DRJ/BHE**. Em consulta realizada em dicionário de língua portuguesa<sup>5</sup> identifica-se que difuso tem como principais sentidos: i) disseminado por todas as direções; ii) pouco nítido, não definido. Assim, cai por terra a alegação de que difuso tem o sentido de não refletir os serviços objetos dos contratos. Trata-se de interpretação unilateral do órgão julgador;

**B)** a assertiva externada pela **DRJ/BHE** no sentido de que a Recorrente reconhece que os relatórios não estão de acordo com o objeto do contrato apenas demonstra que o órgão julgador procedeu à análise da defesa de modo superficial, posto que a Recorrente demonstrou de forma contundente que os relatórios possuem relação com a atividade exercida pela Representante, sendo por óbvio que o mesmo não possui relação com os contratos da **CMB**, posto que estes últimos foram celebrados com a Recorrente.

**A DRJ não observou a falta de fundamentação do auto de infração, que repetiu o Termo de Verificação Fiscal de procedimento anterior.**

A recorrente alega que o auto de infração repete informações do procedimento fiscal anterior, consubstanciado no processo nº 18470.732050/2013-10, e a DRJ não observou a realidade fática relativa ao ano-calendário de 2011, em que há novos documentos, contratos, notas fiscais. Não poderia a DRJ pressupor que, em 2011, os fatos são idênticos aos dos anos anteriores.

**Em análise perfunctória, a DRJ considerou inócua a discussão acerca dos percentuais da comissão auferida pela Enigma.**

Neste aspecto, a Recorrente alega que os percentuais chegavam, no máximo a 2% e que os pagamentos encontram-se dentro da normalidade, conforme Termo Aditivo assinado em 29/09/2009. Para demonstrar a sua razão, a recorrente apresenta tabela comparando receita líquida e "*valor da comissão sobre o serviço*". (p. 23 do recurso voluntário)

Ademais, alega a recorrente que a comissão pode ser livremente pactuada entre as partes e, no caso, estaria de acordo com o percentual empregado no mercado (2%).

**A DRJ entendeu que não restou demonstrada a efetividade da atividade de intermediação, apesar das evidências e provas apresentadas.**

A recorrente, em resposta às questões postas pela DRJ na fundamentação de sua decisão, lança os seguintes argumentos para demonstrar a efetividade da atividade de intermediação:

No entanto, todos esses detalhes foram exaustivamente demonstrado. Para que não pairam dúvidas acerca da efetiva atividade realizada, abaixo será demonstrado de forma resumida as respostas aos questionamentos da **DRJ/BHE**, de acordo com as provas já apresentadas.

- **Quando:** A Recorrente deparou-se com a necessidade de se adaptar a novo mercado mundial, diversificando suas atividades, quando firmou a representação com a Representante, para que pudesse apresentar oportunidades de negócios no setor de sistema de segurança para detecção e rastreamento de produtos. Ora, não se tratam de produtos comuns, como por exemplo venda de automóvel, mas sim de mercado restrito, específico, sendo essencial o suporte de Representante que tenha expertise na identificação de novos negócios.
- **Quem:** A Representante é a empresa **Enigma Importação e Exportação Ltda.** empresa constituída e, em nenhum momento, o fisco questionou a sua existência e efetividade.
- **Como:** Relatórios elaborados pela Representante com informações sobre a necessidade do mercado, promoção dos produtos, identificação de potenciais clientes, realização de reuniões, contatos, negociações.

Como dito, as demais alegações e argumentos do recurso voluntário repetem a impugnação.

É o que havia a relatar.

**Voto Vencido**

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

Os recursos de ofício e voluntário são tempestivos e atendem os requisitos legais. Deles tomo conhecimento.

### **Preliminares de nulidade.**

As preliminares de nulidade da impugnação foram repisadas no recurso voluntário. Como as alegações foram bem enfrentadas na decisão *a quo*, penso que, nessa matéria, a decisão da DRJ deve ser mantida por seus fundamentos:

#### *II - DA PRELIMINAR DE NULIDADE*

*Em sua peça de defesa, reiteradas vezes, no tópico II e subtópicos II.A a H, proclama ter havido cerceamento de defesa, presunções equivocadas, falta de compreensão do aspecto fático, não análise da documentação, transcrição das informações contidas no auto de infração do processo nº 18470.732050/2013-10, quando a interessada foi autuada pelos mesmos motivos, erro de transcrição do valor de uma nota fiscal, ausência de justificativa/motivação por parte da autoridade tributária, impondo, sob sua ótica, o reconhecimento de nulidade dos atos administrativos.*

*A tese da impugnante não merece prosperar.*

*Primeiramente porque, como se sabe, para que se exteriorize qualquer nulidade no âmbito do Processo Administrativo Fiscal Federal, deve ser atingido irremediavelmente o artigo 59, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, verbis:*

*“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.”*

*Comprovadamente o Auditor que presidiu o procedimento é servidor de carreira, integrante dos quadros da Receita Federal e competente, no exercício de suas atribuições, para lavrar todos os termos necessários para o correto desempenho de suas funções.*

*A impugnante antecipa e contesta o possível argumento de que a apresentação da defesa já demonstra a inexistência de cerceamento do seu direito de contestar o feito.*

*No entanto, tal visão de futuro não tolhe a conclusão de que, realmente, no caso concreto, constata-se que a impugnante teve ao seu dispor todos os elementos necessários para elaborar sua defesa. Pelo exame das peças acostadas aos autos, constata-se que a autoridade fiscal ateve-se aos princípios da legalidade e da razoabilidade. Não se vislumbra qualquer indício de ter ido*

*além do que a lei determina. A impugnante foi regularmente intimada a apresentar os elementos, documentos e justificativas que julgasse pertinentes. A conclusão fiscal ampara-se em determinações legais. Se a impugnante demonstrar que algum valor foi indevidamente considerado pela fiscalização, este fato não se constitui fator suficiente para nulidade e será devidamente analisado no momento oportuno. Logo, os seus argumentos não se revelam suficientes para invalidar o trabalho fiscal.*

*Destaque-se que ação fiscal, no que tange à produção de provas, é conduzida de forma unilateral pela autoridade fiscal, independentemente do contraditório e muito menos da participação direta e decisiva do fiscalizado. Obviamente, em muitos casos, a fiscalização, se entender necessário, poderá intimar o sujeito passivo a manifestar-se a respeito dos fatos apurados, com a finalidade de delimitar o curso da ação fiscal. Assim é que foram emitidos vários termos de intimação, inclusive para que a impugnante apresentasse os documentos que não foram trazidos em decorrência de intimação anterior. Entretanto, não se trata de contraditório. Os procedimentos no curso da auditoria fiscal, cujo início foi regularmente cientificado à contribuinte, não determinam nulidade, por cerceamento ao direito de defesa ou ofensa ao princípio do contraditório, do auto de infração correspondente, pois tais direitos só se estabelecem após a ciência do lançamento ou após a respectiva impugnação, conforme o caso, ainda mais quando todos os fatos que motivaram a autuação estão devidamente historiados nos autos.*

*As intimações, tabelas, demonstrações e explicações, constantes dos autos demonstram que a autoridade fiscal buscou diligentemente estabelecer a verdade, atuando de maneira plenamente técnica, relacionando pormenorizadamente todos os valores objetos da autuação. Não houve desconsideração da documentação apresentada, como afirma a impugnante. Simplesmente, analisando a documentação, a autoridade concluiu por insuficiente ou incapaz de demonstrar o alegado pela empresa. A ausência de indicação de artigo específico indicando a fundamentação legal que embasa o lançamento não pode ser entendida como sustentação para se admitir cerceamento ao direito de defesa se os fatos se encontram devidamente delineados nas peças fiscais.*

*No tópico III – DOS FATOS, a impugnante demonstra o perfeito entendimento da fundamentação do lançamento efetuado, como se pode constatar pela transcrição do texto abaixo.*

*“Segundo a Autoridade Fiscal, referido valor é devido posto que os pagamentos efetuados pela Impugnante à empresa Representante constituem despesas relativas à prestação de serviços por terceiros, cuja necessidade não foi comprovada, de modo que tais pagamentos não são passíveis de dedução na apuração do lucro real, nos termos do artigo 299 do RIR”*

*Sob o ângulo conceitual, não há de se discordar do entendimento da impugnante, que, inclusive, transcreve a respectiva legislação, segundo o qual custos e despesas, para fins de dedutibilidade, devem estar fincados em documentos hábeis e idôneos e se revestir dos pressupostos de usualidade, necessidade e normalidade. Portanto, resta ver, de acordo com o que consta nos autos, se as provas carreadas pela impugnante para tal comprovação atingem aquilo que a legislação exige.*

*Há de se retomar o argumento da impugnante de que a autoridade fiscal não entendeu os pressupostos fáticos norteadores da operação de representação, baseando-se tal somente em presunção equivocada, inclusive, tendo recorrido a termos lavrados em atuações anteriores. De fato, a autoridade fiscal registra esta situação, ao informar igual antecedente nos anos de 2009 e 2010.*

*“Os referidos fatos constituem reiteração da infração já observada anteriormente, nos anos-calendário de 2009 e 2010, consistindo na não comprovação da efetividade dos serviços prestados a título de consultoria por terceiro, no caso, a ENIGMA CONSULTORIA, PARTICIPAÇÕES E REPRESENTAÇÕES LTDA(CNPJ 07.152.948/0001-01), conforme autuação consignada no Processo Administrativo Fiscal -PAF nº18470.732.050/2013-10.Tal autuação, é importante que se diga, além de não ter sido objeto de qualquer impugnação, já foi devidamente quitada pelo contribuinte.”*

*Não há qualquer indicação da fiscalização de que simplesmente os fatos ocorridos em 2011 são passíveis de tributação porque ocorreram em 2009 e 2010. A fiscalização delimita perfeitamente a situação em seu aspecto temporal e apresenta relatos de fatos acontecidos e examinados no decorrer do ano-calendário de 2012. Se estes fatos são os mesmos que aconteceram anteriormente não se pode afirmar que, por consequência, a fiscalização deixou de examinar os documentos apresentados.*

*A impugnante entende ainda que a terminologia utilizada pela fiscalização quando consigna “relatórios difusos” dificultaria a sua defesa. Afirma que:*

*“A Fiscalização, entretanto, de forma vaga informou que se tratam de “relatórios difusos” sem ao menos caracterizar ou descrever o seu entendimento sobre a utilização destes termo”.*

*No entanto, a assertiva da impugnante, em sequência ao parágrafo acima transcrito, revela patente contradição, pois ela mesmo reconhece que os relatórios não guardam correspondência com os serviços a serem prestados constantes dos contratos. Confira-se:*

*“Ainda assim, impende salientar que os relatórios não guardam relação com os serviços objeto dos contratos realizados entre ora Impugnante e CMB e, certamente nem poderiam. Isso pois, a atuação da Representante encontra-se ligado à promoção dos*

produtos da Impugnante e não no desenvolvimento tecnológico dos produtos”.

*Não se compreende, portanto, o questionamento da impugnante quanto à assertiva da fiscalização segundo a transcrição do parágrafo onde a fiscalização aborda tal tema.*

“Os serviços de consultoria prestados restringiram-se a “relatórios difusos”, regularmente fornecidos pela ENIGMA, que não têm nada a ver com os serviços objetos dos contratos entre as partes, e não justificariam a cobrança de honorários tão elevados (4 a 8% das vendas líquidas ao principal cliente da SICPA, cerca de 97% do seu faturamento, a Casa da Moeda do Brasil –CMB)”

*Como se pode perceber, sem adentrar em considerações semânticas, o termo “difuso” quer significar que não refletem os serviços objetos dos contratos, fato reconhecido pela própria impugnante.*

*Da mesma forma, sustentar que possível equívoco de entendimento do fisco sobre a forma de contratação da impugnante por parte da CMB seria prova de ausência de motivação, revela descuidada leitura da peça fiscal. A fiscalização não afirma que a contratação FORA realizada via licitação ou carta-convite como assinala a impugnante, mas sim que DEVERIA, conforme o trecho a seguir transcrito, com o destaque adicionado.*

“A CMB tratando-se de uma empresa governamental, DEVERIA contratar por meio de licitação ou carta-convite...”

*Certamente, tais argumentos não podem ser aceitos como causa de nulidade. Também não são fundamentos para reconhecimento de nulidade possíveis erros de transcrição de valores ou divergências de percentuais consignados nos autos, se tais equívocos podem ser sanados sem qualquer prejuízo à impugnante, se for o caso.*

*Enfim, constata-se que a autoridade administrativa, verificou a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributária, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo, propôs a aplicação da penalidade que entendeu cabível, constituiu o crédito tributário e deu ciência à impugnante, sem qualquer ofensa aos preceitos legais.*

*Por tudo que foi exposto, não merecem guarida os argumentos da impugnante por serem frontalmente contrários às provas trazidas aos autos e a legislação de regência. Não se materializou qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, para que se caracterizasse a nulidade.*

Neste ponto, diante de robusta fundamentação, voto por afastar as preliminares de nulidade.

**Mérito.**

De pronto, impende delinear a questão fulcral para o deslinde do presente feito. Trata-se de matéria probatória atinente à dedutibilidade da despesa com a representação comercial prestada pela Enigma Consultoria, Participações e Representações Ltda (doravante, Enigma) à recorrente.

No Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora resume a fundamentação para a indedutibilidade das despesas com a representante Enigma na seguinte forma:

*Cabe, assim, considerar que os pagamentos efetuados pela SICPA à ENIGMA constituem despesas relativas à prestação de serviços por terceiros, cuja efetividade não foi comprovada, sendo tais pagamentos, portanto, não necessários à sua atividade operacional, não sendo, portanto, dedutíveis na apuração de seu lucro real, conforme prevê o artigo 299 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), a saber:*

"Art.299- São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade operacional da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei 4.506, art.47)

§ 1º -São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei 4.506, art.47, § 1º);

§ 2º -As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei 4.506, art.47, § 2º)."

A autoridade lançadora, seguindo a dicção do artigo 299 do Regulamento do Imposto sobre a Renda vigente à época dos fatos jurídicos tributários (Decreto nº 3.000/99), afirma que as despesas não foram comprovadas e, portanto, não se enquadram como despesas necessárias para a contribuinte.

Despesas não necessárias são indedutíveis para fins de IRPJ, em consonância com a determinação do artigo 249, I, do RIR/99, que faz parte do enquadramento legal utilizado pela autoridade lançadora, conforme se pode constatar nos autos de infração.

Tenho para mim que, quando se fundamenta uma glosa com a alegação de "despesa desnecessária", diferentemente do que se observa em parte da doutrina e da jurisprudência, não se está necessariamente tratando de matéria distinta de "despesa não comprovada".

Explico.

É possível tecer considerações *in abstracto* acerca da usualidade, normalidade, utilidade de determinada despesa para a atividade econômica desenvolvida por determinada pessoa. Neste caso, mesmo uma despesa efetivamente paga e incorrida poderia ser indedutível por ser desnecessária à atividade de forma geral.

Mas, quando se examina uma despesa não incorrida, ou seja, uma despesa cuja efetividade não seja comprovada, é possível dizer que *in casu* aquela despesa é desnecessária para a atividade daquela pessoa específica. A atividade econômica é desenvolvida sem necessidade de que ela efetivamente ocorra. É o que se pode depreender da dicção do dispositivo normativo citado acima, quando assevera que são necessárias as despesas incorridas.

Não obstante essa digressão, a jurisprudência deste Conselho é firme na direção de considerar dedutíveis somente as despesas que o contribuinte comprove que foram efetivamente incorridas, com documentos hábeis e idôneos.

Para ilustrar, trazemos à colação o Acórdão nº 1302-003.088, cuja ementa, na parte que importa, restou consignada nos seguintes termos:

*DESPESAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CONDIÇÕES PARA SUA DEDUTIBILIDADE. EFETIVIDADE DAS OPERAÇÕES.*

*Para que uma despesa ou custo seja dedutível, além de preencherem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade, é necessário que os documentos emitidos por terceiros que lastreiam os lançamentos contábeis sejam hábeis e idôneos. A escrituração pura e simples de um fato não lhe dá o grau de certeza absoluta; é preciso, acima de tudo, que fique provada sua ocorrência, por intermédio de documentos hábeis e idôneos. Sujeitam - se, pois, à comprovação, sob pena de glosa dos valores registrados, todas as operações realizadas pela pessoa jurídica. Eventual prestação de serviços deve ter sua efetividade amparada em documentos hábeis e idôneos. (Acórdão nº 1302-003.088, de 18/09/2018, relatoria do conselheiro Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa)*

Da fundamentação da decisão, vale destacar o seguinte trecho, que se amolda à perfeição à matéria tratada neste feito:

*Para que a despesa seja dedutível na apuração do lucro real e do lucro líquido, é necessário que haja elementos convincentes da efetividade da operação, especialmente no caso da prestação de serviços. É essencial informar a natureza dos mesmos e a sua relação com as operações exigidas pelas atividades da empresa, com elementos incontestáveis de que o serviço foi realmente prestado.*

*O contrato particular de prestação de serviço, as notas fiscais e comprovantes de pagamento apresentados pela recorrente não são suficientes, por si só, para comprovar que os serviços foram efetivamente prestados.*

*Ademais, mesmo intimada e reintimada, a recorrente não apresentou a descrição pormenorizada dos serviços prestados pela Ambapar, bem como provas da sua efetiva prestação. (grifei)*

No mesmo diapasão, a jurisprudência desta Turma respalda a glosa de despesas não comprovadas, conforme se pode constatar na seguinte ementa:

*GLOSA DE DESPESAS CONSIDERADAS INEXISTENTES. EFETIVIDADE DAS DESPESAS NÃO COMPROVADA. Para que possa deduzir a despesa da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o contribuinte deve provar, primeiramente, a sua efetividade, ou seja, que a despesa realmente foi incorrida e que a contraprestação foi recebida -- e não o fisco quem deve provar a sua inexistência para a glosa. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados desde que comprovados por documentos hábeis, sendo esta condição inafastável. (Acórdão nº 1401-002.738, de 25/07/2018, relatoria da conselheira Livia De Carli Germano) (grifei)*

A partir da jurisprudência citada, pode-se extrair alguns elementos sólidos para a análise do caso vertente, a saber: (i) a despesa somente é dedutível se a efetividade for comprovada; (ii) a prova incumbe à contribuinte; (iii) a escrituração desacompanhada de documentos comprobatórios e a simples apresentação de notas fiscais, contratos e comprovantes de pagamento não são suficientes para a dita comprovação; e (iv) a fiscalização dever ter intimado a contribuinte de forma específica a fazer tal comprovação.

Antes de se partir para a análise de cada um desses elementos, é preciso contextualizar o presente caso, a partir das provas juntadas aos autos e de outras normas, não tributárias, que dizem respeito à matéria.

Segundo a descrição feita pela contribuinte, ela "*empreendeu esforços e desenvolveu produtos e projetos para ingressar no mercado de sistemas de seguranças para detecção e rastreamento de documentos, produtos ou outros bens*".

Informa tratar-se de mercado novo e bastante específico e, neste esforço, com vistas a

*ultrapassar tais dificuldades e almejar a atuação e desenvolvimento neste setor especializado e restrito, a Recorrente deparou-se com a necessidade de suporte de um representante comercial para identificar potenciais mercados e clientes interessados em seus novos serviços, muito diferentes do seu tradicional mercado de tintas, pigmentos, vernizes e ceras.*

Com esta finalidade, contratou a Enigma, "*empresa privada de notória experiência na prospecção e intermediação de negócios na área de segurança*".

É cristalino que não se trata aqui de empresas neófitas, inexperientes. O mercado no qual se inserem é bastante especializado, que depende de tecnologia e informação, e a representação comercial envolveria especialmente levar esse trabalho especializado na prospecção de novos clientes e oportunidades de negócio.

Portanto, é de se esperar que haja relatórios, orçamentos, cotações, ordens de compra, trocas de emails, registros de documentos encaminhados entre as partes, comprovantes de despesas, atas de reuniões, enfim, uma diversidade de documentos que poderiam ser apresentados para comprovar que os serviços efetivamente foram realizados e, assim, a despesa efetivamente incorrida.

Para que a afirmação acima não fique apenas na conta da percepção deste conselheiro, é oportuno demonstrar que os citados elementos advêm de deveres legais e contratuais, conforme se passa a demonstrar.

Primeiro, a Lei nº 4.886/1965, que regula as atividades dos representantes comerciais autônomos. O artigo 28 deste diploma legal determina que:

*Art. 28- O representante comercial fica obrigado a fornecer ao representado, segundo as disposições do contrato ou, sendo este omissivo, quando lhe fôr solicitado, informações detalhadas sobre o andamento dos negócios a seu cargo, devendo dedicar-se à representação, de modo a expandir os negócios do representado e promover os seus produtos. (grifei)*

O representante deve, então, por determinação legal, ter suas atividades registradas de forma detalhada para que possa apresentá-las ao representado, mesmo que o contrato seja omissivo sobre a matéria.

Todavia, merece destaque que os contratos não são omissivos sobre a matéria.

Por exemplo, no contrato firmado em 25/10/2006 (arquivo não paginável, fls. 245), a cláusula 3ª determina:

#### Cláusula 3

3.1 A ENIGMA encaminhará os nomes de contatos que poderão entrar em futuro contato diretamente com a SICPA em busca de orçamentos ou outras informações. Um formato de relatórios poderá ser encaminhado a ENIGMA pela SICPA com instruções sobre procedimentos desta natureza.

No mesmo contrato, na Cláusula 5.2:

5.2 A ENIGMA é obrigada a dar notícia à SICPA imediatamente sobre qualquer informação a qual tenha acesso sobre uso indevido dos produtos ou marcas SICPA, inclusive sobre quaisquer informações de mercado que possam afetar sua reputação, segurança ou posição financeira.

Mesmo contrato, Cláusula 8:

#### Cláusula 8

8.1 Caso seja solicitado pela SICPA, a ENIGMA deverá providenciar detalhes por escrito sobre qualquer pedido, cotação ou ordem de compra feitos por terceiros ou clientes enviados através da ENIGMA.

No Termo Aditivo de Contrato firmado em 29/09/2010, a Cláusula terceira inclui uma Cláusula 7.2 no contrato, com o seguinte teor:

Cláusula 3ª – Resolvem as partes incluir a Cláusula 7.2, nos seguintes termos

“7.2 A ENIGMA se obriga a realizar reuniões trimestrais de trabalho com a SICPA.

Além das obrigações da contratada acima mencionados, os contratos também trazem obrigações para a representada cujos registros documentais também poderiam contribuir para a prova da efetiva prestação de serviço.

O citado contrato de 2006 determina uma obrigação para a representada:

Cláusula 7

7.1 A SICPA fornecerá à ENIGMA as informações necessárias, bem como literaturas dos produtos, amostras e outros recursos ou materiais de apoio para as atividades comerciais desta representação. As mudanças e lançamentos também deverão ser comunicadas à ENIGMA.

No aditivo firmado em 25/10/2006, a Cláusula 3 prevê:

**Cláusula 3**

Para que a ENIGMA possa exercer de modo eficiente esta representação, a SICPA desde já se compromete em dar todo o suporte necessário fornecendo catálogos, literaturas e amostras, participando assim ativamente das soluções oferecidas ao mercado para o cumprimento dos projetos relacionados no Anexo 2 de nosso contrato de representação.

Portanto, é de se concluir que as provas, que ora se exige em decorrência da norma tributária, para fins de dedutibilidade da despesa, são inerentes à atividade de representação, por força legal e contratual.

O regular cumprimento das obrigações legais e contratuais acima mencionadas deveria gerar um robusto conjunto probatório, suficiente para comprovar a efetividade da prestação dos serviços para fins de dedutibilidade da despesa para fins de apuração de IRPJ e CSLL.

Ademais, não se trata de empresa que esteja engatinhando no mercado, que eventualmente ainda não tivesse suficiente organização para registrar suas atividades e arquivar documentos, pois, segundo as alegações contidas no recurso voluntário, a contribuinte contratou uma empresa com experiência e *expertise* num mercado bastante especializado, para realizar uma tarefa de relevante importância comercial.

Não há dúvida de que, se o serviço de representação comercial houvesse sido mesmo prestado, os documentos, relatórios, comunicações mencionados existiriam e teriam sido apresentados pela recorrente.

Mas, até o momento, não houve tal comprovação.

Voltando-se aos elementos necessários para a verificação da dedutibilidade das despesas sob análise, mencionados anteriormente com fulcro na jurisprudência do CARF, é de se iniciar pelo requisito que fica a cargo da autoridade lançadora: intimar a contribuinte de forma específica para que apresente as provas da efetividade da prestação do serviço.

No Termo de Intimação Fiscal nº 02, a autoridade lançadora intimou o contribuinte a apresentar a comprovação dos lançamentos contábeis das contas contábeis 4405006000 e 4414000080.

Em atendimento à intimação, a contribuinte apresentou notas fiscais, contratos, comprovantes de pagamento e registros contábeis. Mas, como dito anteriormente, a simples apresentação de contratos, notas fiscais e comprovantes de pagamento não tem o condão de suprir a prova exigida pela norma tributária, que requer a comprovação da efetividade da despesa.

Vale ressaltar que as notas fiscais juntadas aos autos trazem, na descrição dos serviços prestados, apenas a informação de que se trata de pagamento de comissão conforma determinada cláusula contratual. Não há nenhuma descrição pormenorizada dos serviços efetivamente prestados.

Destarte, a fiscalização lavrou o Termo de Intimação Fiscal nº 03, no qual intimou a contribuinte, de forma específica, a comprovar a efetividade da prestação de serviços no ano-calendário de 2011, que é o período abarcado pelo presente processo:

**A.7 – Apresentar relatórios, medições ou outras formas de comprovação de que os serviços referentes a cada uma das notas informadas em resposta ao item A.1 foram efetivamente prestados.**

Especificamente em relação ao item A.7 do Termo de Intimação Fiscal nº 03, a contribuinte apresentou os ditos "relatórios difusos" (arquivo não paginável, fls. 216). São difusos porque tratam de assuntos gerais, não tratam do mercado específico de atuação da representada, para o qual a Enigma foi contratada.

Com os exemplos abaixo, a compreensão da expressão "relatórios difusos" ficará cristalina.

Por exemplo, o relatório de janeiro de 2011 trata, no item I, do discurso de posse da Presidente Dilma Rousseff; no Item II, da evolução da produção mensal da indústria de bebidas; no item III do comércio exterior e do déficit em contas correntes e, por fim, de cenários de inflação, câmbio e juros. O de fevereiro trata da ata do Comitê de Política Monetária (COPOM), de preços de alimentos no mercado mundial, a questão do salário mínimo. O de abril trata exclusivamente do relatório da Organização Mundial para a Saúde sobre o consumo de álcool no mundo. O de junho trata, dentre outros assuntos gerais, do programa Brasil sem Miséria, do governo federal. Os relatórios de novembro e dezembro de 2011 são exatamente iguais e tratam de matérias gerais de economia, como juros, PIB, *spreads* bancários e até do analfabetismo no Brasil.

Sem desmerecer a importância de temas como o analfabetismo, a erradicação da pobreza e os males do consumo excessivo de álcool no mundo, evidentemente não são temas que digam respeito à contratação de uma empresa com experiência e expertise em

representação comercial, com vistas ao desenvolvimento das atividades comerciais num mercado especializado.

Os relatórios não tratam de forma específica do "*mercado de sistemas de seguranças para detecção e rastreamento de documentos, produtos ou outros bens*" para o qual a Enigma teria sido contratada.

E nenhum relatório aborda reuniões, clientes, produção, cotações, ordens de compra, pedidos, comunicações, perspectivas de novos negócios, contatos, que seriam, como visto anteriormente, inerentes à atividade se ela fosse efetivamente exercida.

É oportuno destacar que a contribuinte não juntou, na impugnação ou no recurso voluntário, qualquer outro documento com o objetivo de suprir a falta de comprovação da efetividade da despesa, fato que foi apontado pela autoridade lançadora como fundamento da glosa.

Não há outra conclusão a não ser dizer que os documentos juntados não comprovam a efetividade da prestação de serviços, que é requisito para a dedutibilidade da despesa correspondente na apuração das bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

Decidida a questão central da presente lide, é de se voltar para as alegações lançadas pela defesa da recorrente, iniciando-se pelas questões que dizem respeito diretamente à decisão de piso, ora combatida.

### **Inexigibilidade de processo licitatório.**

A questão do processo licitatório mencionada no Termo de Verificação Fiscal, a meu sentir, tem o condão apenas de trazer um contexto para o exame da questão central, que é a efetividade da prestação de representação comercial, quando se trata de contratação com o poder público.

O processo licitatório é um ícone da transparência e da moralidade às quais a Administração Pública está vinculada. Assim, mais um motivo para o trabalho de convencimento da Enigma ser documentalmente registrado, inclusive por documentos públicos.

Afinal, como se deu o alegado "*trabalho prévio de convencimento de que o projeto de rastreabilidade que a ora Recorrente possuía era compatível e atendia às necessidades da RFB*"?

A questão tributária central, que fundamenta o lançamento de ofício, não é se a contratação da recorrente com o poder público decorreu de processo licitatório, mas se houve efetivamente uma prestação de serviço de representação comercial por parte da Enigma.

A recorrente argumenta que houve inexigibilidade de processo licitatório. Há atas e relatórios de reuniões ou documentos e propostas, que demonstrem esse trabalho de convencimento? A recorrente não apresentou nenhum elemento de prova que demonstre, por exemplo, quem, em nome da Enigma, teria se reunido com representantes da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Casa da Moeda do Brasil para tratar dos interesses comerciais da recorrente. Não apresentou elementos que registrem se tais reuniões teriam ocorrido, quem seriam os representantes da RFB e da CMB.

Nada a comprovar a efetiva prestação do serviço de representação comercial.

Os fatos apurados pela fiscalização teriam se dado no contexto de contratação entre a recorrente e o poder público. Todavia, o fato da contratação entre a recorrente e o poder público decorrer ou não de processo licitatório não afeta o fundamento do lançamento de ofício. O fundamento é a falta de comprovação da efetividade da despesa.

**Premissa equivocada. Representação comercial não configura prestação de serviços.**

Um dos primeiros argumentos lançados pela recorrente em face da decisão da DRJ é que esta teria adotado uma "*premissa equivocada*", "*tendo em vista que o órgão julgador partiu do pressuposto de que o caso vertente é sobre prestação de serviço realizado por terceiro*".

Aduz o contribuinte que há clara distinção entre prestação de serviços e contrato de representação comercial.

Um exame, mesmo que superficial, das normas jurídicas aplicáveis, da jurisprudência e até mesmo da doutrina trazida à colação pelo próprio contribuinte será suficiente para demonstrar que a alegação não pode prosperar.

Início com a citação que o contribuinte fez das lições de Sérgio Pinto Martins:

*A característica fundamental do representante comercial autônomo é a sua autonomia, tanto que o art. 1º da Lei 4.886 prevê que não há vínculo de emprego entre as partes. O representante comercial autônomo não é dirigido ou fiscalizado pelo tomador de serviços, não tem obrigação de cumprir horário de trabalho, de produtividade mínima, de comparecer ao serviço, etc. O trabalhador autônomo não tem de obedecer às ordens, de ser submisso às determinações do empregador. Age com autonomia na prestação dos serviços. O representante comercial autônomo recebe apenas diretivas, orientações ou instruções de como deve desenvolver seu trabalho, não configurando imposição ou sujeição ao tomador dos serviços, mas apenas de como tem de desenvolver seu trabalho, caso queira vender os produtos do representado (grifei)*

Observando-se as partes grifadas, vê-se que o autor trata a representação comercial como uma prestação de serviço. É cristalino que o trecho selecionado pelo contribuinte faz tão-somente uma distinção entre a prestação de serviços autônomos e a relação de emprego. A submissão às determinações, à direção e à fiscalização, a cumprir horários, a obedecer ordens, citadas no texto, são típicas da relação de emprego.

A relevância dessa distinção pode ser observada fartamente na Justiça do Trabalho, como se pode ver no seguinte excerto:

*O Regional, com base na análise do contexto fático-probatório, concluiu pela descaracterização da figura de representante comercial e, por outro lado, pela existência de verdadeira relação de emprego entre o reclamante e a ora recorrente.*

*Consignou que a reclamada, com o fito de isentar-se dos encargos trabalhistas, instituía com requisito de admissão a abertura de empresa em nome do vendedor. Registrou que a própria testemunha da reclamada, por intermédio de seu depoimento, demonstrou que havia pessoalidade e subordinação, haja vista os fatos de que o trabalho do reclamante era especializado, não podendo ser substituído por terceiro, bem como que se submetida a uma programação determinada pela central de atendimento da Xerox; que trabalhava em equipe vinculada a um supervisor (empregado da reclamada) e, que deveria atender aos clientes de certa base territorial, sob pena de a ora recorrente entender que não haveria motivo para mantê-lo. Concluiu, assim, que não prevalecia a alegada autonomia de representante comercial. Assentou, também, que a não eventualidade ficou evidente e sequer foi impugnada". (Acórdão exarado pela 8ª Turma do TST no Recurso de Revista nº TST-RR-1515/2003-113-15-00.0, de 04/06/2008)*

O texto trazido pela contribuinte não faz nenhuma distinção entre representação comercial e prestação de serviços. Ao contrário, pois nota-se claramente que o autor trata o representante comercial como prestador de serviços e o representado como tomador de serviços.

Passando-se ao exame da Lei nº 4.886/1965, que regula as atividades dos representantes comerciais autônomos, tem-se no artigo 42 a menção explícita à prestação de serviços, *verbis*:

*Art. 42. Observadas as disposições constantes do artigo anterior, é facultado ao representante contratar com outros representantes comerciais a execução dos serviços relacionados com a representação.*

Para por uma pá de cal em qualquer controvérsia na esfera do direito privado, trago à colação o excerto abaixo do voto do Ministro Paulo de Tarso Sanseverino no acórdão exarado, por unanimidade, pela 3ª Turma do Superior Tribunal de Justiça no RE nº 1.678.551/DF:

*Com efeito, a representação comercial é uma espécie de prestação de serviço, inexistindo qualquer incompatibilidade lógica entre as disposições gerais previstas no Código Civil. [...] Como já aludido, a ausência deste registro não obsta que o prestador de serviço exija a devida contraprestação, as comissões devidas pelos serviços trabalhos prestados, com base nas regras gerais previstas no Código Civil". (Acórdão de 06/11/2018). (grifei)*

Também na legislação tributária, a representação comercial é tratada como prestação de serviço, como se pode observa no artigo 18, § 5º-I, VII, da Lei Complementar 123/2006, *verbis*:

*§ 5º-I. Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as seguintes atividades de prestação de serviços serão tributadas na forma do Anexo V desta Lei Complementar:*

[...]

*VII - representação comercial e demais atividades de intermediação de negócios e serviços de terceiros; (grifei)*

Da mesma forma, a Lei Complementar nº 116/2003, que veicula as normas nacionais relativas ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, registra, no item 10.09 da lista de serviços anexa, que a representação de qualquer natureza, inclusive comercial, é sujeita ao ISS.

É tão evidente que a atividade de representação comercial configura uma prestação de serviços que a própria recorrente, ao elaborar a planilha de fls. 23 de seu recurso voluntário, comparou a receita líquida mensal com o "*Valor NF/comissão sobre serviço*".

Em que pese a questão essencial neste feito cingir-se à indedutibilidade de despesas não incorridas, não há, a partir dos argumentos expostos acima, como acolher o argumento da recorrente de distinção de prestação de serviço e representação comercial.

#### **Equívoco na interpretação da expressão "*relatórios difusos*".**

Este tema já foi abordado anteriormente e já se demonstrou, inclusive com exemplos extraídos dos próprios relatórios, que se trata de textos que abordam assuntos genéricos, completamente desvinculados do trabalho especializado para o qual a Enigma teria sido contratada.

#### **A DRJ não observou a falta de fundamentação do auto de infração, que repetiu o Termo de Verificação Fiscal de procedimento anterior**

Neste tópico, é oportuno lembrar que já se assentou neste voto que incumbe ao sujeito passivo o ônus jurídico de comprovar a efetividade da prestação de serviço, de forma que a despesa possa ser dedutível para fins de IRPJ e CSLL.

A recorrente, apesar de intimada para tal pela autoridade lançadora, não apresentou elementos probatórios da efetiva ocorrência da despesa no ano de 2011.

Está correta a fundamentação da decisão da DRJ, que observou que a fiscalização não se limitou a reproduzir argumentos de procedimentos e períodos anteriores.

A fiscalização identificou perfeitamente as contas contábeis, os lançamentos, e requereu a comprovação da efetividade das despesas em 2011, conforme descrito alhures.

Portanto, não houve falta de fundamentação ou mera repetição de fundamentos de fato ou jurídicos de períodos anteriores.

A alegação da recorrente não deve prosperar.

#### **Em análise perfunctória, a DRJ considerou inócua a discussão acerca dos percentuais da comissão auferida pela Enigma**

A questão dos percentuais de comissão previstos nos contratos e aditamentos serve apenas para demonstrar a relevância da prestação de serviço de representação comercial

sob análise. Os percentuais variaram ao longo do tempo, nos diversos contratos e aditamentos. Contudo, é de se reafirmar que esse não é o fundamento para a glosa da despesa indedutível.

A glosa da despesa está calcada na falta de comprovação de sua efetividade.

Assim, tem razão a DRJ ao considerar a discussão acerca do percentual de comissão irrelevante para o deslinde do feito, no que diz respeito ao mérito. Afinal, já ficou devidamente assentado neste voto que o fundamento do lançamento de ofício é a falta de comprovação da efetiva ocorrência das despesas com a representação comercial.

No que diz respeito aos valores lançados, a autoridade lançadora utilizou os montantes escriturados na contabilidade e nos documentos fiscais da recorrente. Ou seja, a fiscalização não se baseou nos percentuais contratados, mas nos valores efetivamente registrados como despesa.

#### **Erro na base de cálculo.**

A DRJ, nesta matéria, acolheu parcialmente a impugnação da contribuinte para corrigir a base de cálculo de 10/2011. A apuração dos demais meses de 2011 não foi contestada pela contribuinte.

Neste tópico, não há o que se reparar na decisão da DRJ.

#### **A DRJ entendeu que não restou demonstrada a efetividade da atividade de intermediação, apesar das evidências e provas apresentadas.**

Na fundamentação da decisão de piso, a DRJ argumentou que os elementos probatórios necessários para comprovar a efetividade da prestação de serviço deveriam demonstrar quem a realizou, quando e como. À evidência, queria dizer que a contribuinte deveria comprovar com fatos específicos, nos moldes já expostos neste voto.

No recurso voluntário, para as duas primeiras perguntas, a recorrente trouxe as respostas genéricas citadas anteriormente. Quando? No momento em que "*deparou-se com a necessidade de se adaptar a novo mercado mundial*". Quem? A Enigma.

No que diz respeito à terceira questão (Como?), a recorrente menciona "*relatórios elaborados pela Representante com informações sobre a necessidade do mercado, promoção dos produtos, identificação de potenciais clientes, realização de reuniões, contatos, negociações*". Contudo, como já se destacou anteriormente, não há nenhum relatório nos autos que especifique reuniões ocorridas, identifique potenciais clientes, contatos ou negociações. Não há um documento que demonstre como seria feita a promoção de produtos. E os relatórios que foram apresentados pela contribuinte não tratam do mercado especializado para o qual a Enigma teria sido contratada.

Não há o que acolher na argumentação da contribuinte.

Diante do exposto, tenho que, no mérito, a decisão de piso deve ser mantida com seus fundamentos, abaixo colacionados, que se somam aos lançados por este relator até o momento.

#### *III – DO MÉRITO*

*A exigência tributária tem como fundamento o entendimento da autoridade fiscal de que os pagamentos efetuados pela SCIPA à ENIGMA decorreram de despesas relativas à prestação de serviços por terceiros, cuja efetividade não foi comprovada.*

*Para subsidiar esta conclusão, a fiscalização registra que a CMB, por ser órgão governamental, somente pode contratar mediante licitação, não podendo aceitar intermediação de terceiros em referidas operações. Complementa:*

*“Ora, se a SICPA participou das licitações e se seus produtos/serviços eram específicos e únicos, inexistindo concorrentes, não seria necessária, por conseguinte, a intermediação de terceiros.”*

*A impugnante, por seu turno, defende que houve a real necessidade de contratar representante para viabilizar os seus negócios.*

*Registra que atua no mercado de tintas, pigmentos, vernizes, ceras e outras matérias primas destinadas a impressão de cédulas e outros documentos em que a segurança se faz necessária. Diante da nova tendência do mercado mundial, desenvolveu produtos e projetos para ingressar no mercado de sistemas de seguranças para detecção e rastreamento de documentos, produtos e outros bens.*

*Assim, deparou-se com a necessidade de um representante comercial para identificar potenciais mercados e clientes.*

*Por consequência, firmou contrato com a empresa Enigma, de notória experiência na prospecção e intermediação de negócios na área de segurança, como forma de apresentar novas possibilidades de negócios e perspectivas de expansão do mercado brasileiro. Assinala ainda que a atividade realizada pela Representante é a representação comercial comissionada, segundo contrato firmado.*

*Apresenta cópia de contrato firmado em 2005 (Doc. 04), destacando que o objeto consiste na representação dos produtos SICPA listados no Anexo de Produtos (Anexo I). O Anexo II traz a listagem dos projetos em relação aos quais a Representante fornecerá o suporte para desenvolvimento. Destaca que os projetos estão sujeitos a alterações e atualizações, dependendo dos potenciais negócios identificados pelo Representante. Assim é que no contrato firmado em 2006 foram incluídos novos projetos.*

*Destaca ainda que se trata de serviço típico de representação, não tendo firmado contrato com a Representante apenas e unicamente em razão da contratação com a Casa da Moeda do Brasil, como inadvertidamente entendeu o fiscal autuante.*

*Complementa que alguns projetos não obtiveram sucesso, a exemplo do projeto 2 direcionado à indústria farmacêutica.*

*Na seqüência, a impugnante faz considerações sobre os serviços que presta à CMB, afirmando que, diante do rol de novos projetos que foram confiados à representante, esta identificou que tais projetos poderiam ser do interesse da Receita Federal do Brasil e realizou a promoção e apresentação dos seus produtos, inclusive participando de procedimentos de implementação e realização de eventuais adaptações do sistema. Enfim, sustenta que foi necessário um trabalho prévio de convencimento de que o projeto de rastreabilidade que a impugnante possuía era compatível e atendia às necessidades da RFB, o que ocorreu através da intervenção da representante.*

*Afirma que apresentou relatórios elaborados pela representante, baseados em informações sobre a necessidade do mercado e não guardam relação com o volume de venda, já que o êxito da promoção dos produtos encontra-se vinculado à tarefa de identificação de potenciais clientes.*

*Em suma, prossegue, no exercício da representação, além dos relatórios emitidos, o ponto essencial da atividade é a realização de reuniões, contatos, negociações, de forma a promover os produtos, bem como identificar potenciais interessados. Arremata afirmando que o relatório por si só não tem o condão de potencializar o êxito na identificação e desenvolvimento dos novos negócios, para viabilizar a inserção no novo mercado.*

*Salienta ainda que os relatórios não guardam relação com os serviços objeto dos contratos realizados com a CMB e, certamente, nem poderiam. Isso pois, a atuação da Representante encontra-se ligado à promoção dos produtos e não no desenvolvimento tecnológico dos mesmos.*

*Finaliza, asseverando que a despesa restou evidentemente comprovada, com base nas seguintes documentações:*

*(i) as notas fiscais apresentadas constam descritivo detalhado do item do contrato firmado entre a Impugnante e a Representante, não se tratando de mera informação genérica para fins de preenchimento formal do documento fiscal;*

*(ii) as notas fiscais demonstram com clareza o item do contrato, sobre o qual foi calculado o percentual da comissão, assim como o destinatário e os valores envolvidos, todos estes individualizados;*

*(iii) todas as notas fiscais foram apresentadas em conjunto com o respectivo comprovante de transferência bancária dos valores para a Representante, o que evidencia o desembolso do valor pela Impugnante;*

*(iv) os contratos apresentados demonstram a metodologia de cálculo do pagamento da comissão, de modo que a remuneração será realizada com base em percentual dos negócios exitosos, o que demonstra a correlação das comissões, com base na efetiva atuação da Representante;*

*(v) foram apresentadas diversas planilhas demonstrativas correlacionando notas fiscais com os lançamentos contábeis.*

*Por tudo que se encontra registrado nos autos, sem dúvida o cerne da questão restringe-se à análise da real necessidade da prestação do serviço de representação para propiciar à impugnante a consecução do seu objetivo social, mediante efetiva e comprovada intermediação nos atos negociais correspondentes.*

*Assim, concludo improdutivo abordar a efetividade dos pagamentos, até porque a fiscalização não contesta este fato. Ao contrário, confirma que os pagamentos foram realizados sem a contrapartida da prestação dos serviços, por desnecessária.*

*Isto posto, passemos à análise dos pontos levantados e dos documentos acostados aos autos.*

*A impugnante entende que os contratos firmados com a representante se constituem em elementos probatórios da efetiva prestação de serviços, contestando, como já assinalado anteriormente o termo “difuso” adotado pela fiscalização quando se referiu aos relatórios produzidos pela representante contratada.*

*No tópico III.B quando aborda o contrato firmado, a impugnante apresenta o documento 04 que é uma cópia do referido contrato, cujo objeto é transcrito em sua peça de defesa, explicitando que se trata da representação dos produtos SICPA listados no “Anexo de Produtos”, ora denominado ANEXO I.*

*Constata-se que o referido contrato previa a intermediação da representante em possíveis negócios da impugnante. Por certo, tal previsão não significa necessariamente a realização da intermediação, ainda que o negócio tenha sido efetivado. Em outras palavras, a simples existência de contratos prevendo a prestação de serviços não se presta para comprovar a efetividade dos mesmos.*

*Para comprovar a efetividade da representação por parte da Enigma, a impugnante afirma que a representante identificou os projetos que poderiam ser do interesse da Receita Federal do Brasil e realizou a promoção e apresentação dos seus produtos, inclusive participando de procedimentos de implementação e realização de eventuais adaptações do sistema. Sustenta que foi necessário um trabalho prévio de convencimento de que o projeto de rastreabilidade que a impugnante possuía era compatível e atendia às necessidades da RFB, o que ocorreu através da intervenção da representante.*

*Impende registrar que é certo e inquestionável que órgãos governamentais, para contratar serviços ou adquirir bens, devem obedecer às determinações da Lei nº 8.666/93 e alterações posteriores. A regra geral é a licitação, ressalvadas as hipóteses prevista na citada lei.*

*A impugnante contesta as afirmações da fiscalização a este respeito e afirma que a contratação “para a prestação de serviço à CMB foi inexigível de processo licitatório”. No entanto, saber que a referida contratação se deu mediante inexigibilidade não significa que, para isto, fora necessária a participação de um representante. Em regra, a contratação, sob qualquer modalidade, se realiza diretamente entre o fornecedor e o órgão público, sem intermediação de terceiros. Por outro lado, não vislumbro impedimento de que a prestadora de serviços ou de bens, se veja compelida a suportar despesas com seus representantes comerciais. No entanto, para deduzir tais despesas da base de cálculo de tributos, nos termos da legislação de regência, é imprescindível que seja suficientemente demonstrada a efetividade da intermediação. E esta demonstração, no presente caso, não se verifica. A impugnante restringe-se a simples alegações. Não indica quando, quem, como, quais os documentos gerados pela representante, enfim as circunstâncias em que os contatos de convencimento, demonstração e participação por parte da representante foram realizados.*

*No que diz respeito ao questionamento sobre o percentual aventado pela fiscalização, entendo que tal discussão revela-se inócua. A fiscalização não produziu qualquer cálculo para determinar a base tributável. Utilizou simplesmente o valor contabilmente registrado.*

*A impugnante aduz que a fiscalização cometeu erro com relação ao valor da nota fiscal 135, quando indicou na planilha o valor de R\$ 103.693,17 e o valor correto seria R\$ 71.527,89, indicando o documento 08 como elemento probatório.*

*Trata-se de cópia da referida nota-fiscal, emitida em 06/10/2011, para pagamento de comissão à Enigma.*

*De fato, na planilha de fls. 261 a 262 – Documentos Diversos – Outros – Anexo ao TVF, assim como nos respectivos autos de infração, encontra-se consignado o valor de R\$103.693,17 para compor o total da base de cálculo de R\$ 20.934.437,52.*

*Pelo exposto, resta devidamente evidenciado que a impugnante não logrou comprovar a efetividade da prestação dos serviços de representação por parte da Enigma, razão pela qual, conclui-se pela impossibilidade da dedução dos valores para efeito de apuração da base tributável dos tributos em comento. Por outro lado, assiste-lhe razão quanto ao equívoco do registro da nota fiscal 135.*

No mérito, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

**Recurso de ofício.**

O recurso de ofício é composto de duas matérias, a saber, a retificação da base de cálculo de 10/2011 de R\$ 103.693,17 para R\$ 71.527,89 e o afastamento da aplicação da multa qualificada.

Em relação à retificação da base de cálculo de 10/2011, conforme já manifestado anteriormente na decisão de mérito, a decisão da DRJ apenas corrigiu um erro na apuração de ofício da autoridade lançadora.

Assim, nesta parte, o recurso de ofício deve ser negado.

Contudo, penso que a decisão da DRJ deve ser reformada no que tange à qualificação da multa.

A qualificação da multa de ofício de 75% para 150% está prevista no artigo 44, § 1º da Lei nº 9.430/96 e depende da configuração de uma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

A qualificação da multa depende, portanto, da comprovação da ocorrência de fraude, sonegação ou conluio.

Em síntese, a autoridade lançadora fundamentou a qualificação da multa na conduta fraudulenta do contribuinte nos seguintes termos:

*Deduzindo despesas relativas aos serviços prestados pela ENIGMA, cuja efetiva prestação não logrou comprovar, o contribuinte fez aumentar artificialmente os seus custos e despesas. Por meio dessa simulação dos fatos, engendrada, exclusivamente, com intuito de encobrir o negócio efetivamente realizado, o contribuinte esquivou-se, de forma artilosa, do pagamento de tributos.*

[...]

*Caracterizado os atos jurídicos praticados pelo contribuinte, como atos em que se objetiva impedir a ocorrência do Fato Gerador da Obrigação Tributária, ou que fosse mais brando, o não conhecimento da ocorrência do Fato Gerador, não há como se deixar de tipificar o crime tributário, ensejando, desta forma, a aplicação da majoração da multa qualificada de 150% (Cento e cinquenta por cento), como prediz o artigo 44, inciso I, e parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/1996 ( com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007).*

No caso sob exame, trata-se de fraude, que, segundo o artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, significa

*tôda 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.*

De todo o exposto, no que diz respeito ao elemento objetivo do tipo, é cristalino que a contribuinte inseriu na escrituração contábil e fiscal despesas não incorridas.

Os documentos fiscais, lançamentos contábeis e contratos serviram somente para dar uma aparência de prestação de serviço de representação comercial que, de fato, não ocorreu.

As despesas irregulares reduziram de forma ilícita as bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

Mas, a norma requer o exame do aspecto subjetivo. Requer que a autoridade comprove o dolo.

Ora, é cediço que a comprovação do dolo, no mais das vezes, é feita a partir da observação das condutas efetivamente adotadas pelo sujeito passivo, a partir da linguagem das provas. Afinal, a autoridade do Estado não está presente no momento da ocorrência dos eventos no mundo fenomênico para atestar em primeira mão com que intenção direta ou indireta (assumindo o risco de produzir determinado efeito) o sujeito passivo realiza os atos em questão.

O que restou provado nos autos é que a contribuinte praticou atos ilícitos relevantes de forma reiterada nos anos de 2009, 2010 e 2011. São dezenas de documentos, como contratos, aditamentos e notas fiscais, bem como lançamentos contábeis de despesas que não ocorreram de fato.

A própria recorrente concorreu para comprovar a reiteração da conduta ao trazer para os autos o Termo de Constatação Fiscal no qual a fiscalização constatou as fraudes em 2009 e 2010 (doc. 06 da impugnação). A reiteração é tão evidente que a contribuinte alegou - infrutiferamente - que o Termo de Verificação Fiscal relativo ao ano-calendário de 2011 simplesmente repetia a fundamentação e as conclusões do procedimento anterior.

Restou incontroverso que a contribuinte não contestou os fatos apurados no procedimento relativo aos anos-calendário 2009 e 2010 e pagou os créditos tributários constituídos de ofício naquela fiscalização.

Quanto ao elemento cognitivo, é de se destacar que a contribuinte tomou ciência do Termo de Constatação Fiscal relativo aos anos-calendário 2009 e 2010 em 12/2013 e o Termo de Início de Procedimento Fiscal do presente feito em 07/2015. Quando o procedimento fiscal relativo ao ano de 2011 foi iniciado, a contribuinte tinha conhecimento, havia mais de 18 meses, da irregularidade da conduta e tinha tido tempo mais do que razoável para retificar as apurações de IRPJ e de CSLL, adicionando às bases de cálculo as despesas indedutíveis.

A reiteração da conduta, somada à relevância comercial dos fatos apurados e a produção de documentos e lançamentos contábeis que não se provam verdadeiros, formam um conjunto de elementos que, juntos, possibilitam a verificação do elemento volitivo do agente, configurando verdadeiro *modus operandi*.

Mesmo em sede de processo penal a reiteração da conduta, quando se trata de crimes fiscais, é relevante elemento para a configuração do dolo, como se pode observar na seguinte ementa do Superior Tribunal de Justiça, na parte que interessa:

*HABEAS CORPUS LIBERATÓRIO. SONEGAÇÃO FISCAL MEDIANTE FRAUDE EM CONTINUIDADE DELITIVA E FORMAÇÃO DE QUADRILHA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO*

*DEFINITIVAMENTE CONSTITUÍDO. INEXISTÊNCIA DE IRREGULARIDADE NA REDISTRIBUIÇÃO DO HC ORIGINÁRIO APÓS A ENTRADA DE FÉRIAS DO RELATOR, EM VISTA DE PREVISÃO REGIMENTAL EXPRESSA NESSE SENTIDO. PRISÃO PREVENTIVA. DECRETO SUFICIENTEMENTE JUSTIFICADO. GARANTIA DA ORDEM PÚBLICA E ECONÔMICA. REITERAÇÃO DA PRÁTICA CRIMINOSA POR LONGO PERÍODO DE TEMPO (APROXIMADAMENTE 5 ANOS). CONTINUIDADE DA SONEGAÇÃO MESMO APÓS A DESCOBERTA DA FRAUDE, POR MEIO DE OUTRO MODUS OPERANDI. MAGNITUDE DA LESÃO (R\$ 49.000.000,00). PRECEDENTES DO STJ. NEGATIVA DE PARTICIPAÇÃO NO ILÍCITO. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA INCOMPATÍVEL COM O MANDAMUS. PARECER DO MPF PELA CONCESSÃO DA ORDEM. ORDEM DENEGADA, PORÉM, CASSANDO-SE A LIMINAR ANTERIORMENTE CONCEDIDA.*

*6. Em casos de crimes fiscais, mormente os cometidos mediante fraude, a reiteração da conduta por longo período de tempo, a demonstrar o dolo intenso do agente, e a magnitude da lesão constituem fundamentos válidos, em princípio, para a prisão dos envolvidos, pois patente a ameaça à ordem pública e econômica. Precedentes do STJ.(HC 99860/RS, julgamento em 23/04/2009, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho)*

Também este Conselho tem considerado a reiteração da conduta como elemento de convicção a dar fundamento à qualificação da multa de ofício, como se pode ver nos seguintes casos

***Ementa(s)***

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/07/2002 a 31/12/2004*

***MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. POSSIBILIDADE.***

*A aplicação da multa de ofício em 150% (cento e cinquenta por cento) exige a inequívoca comprovação do evidente intuito de fraude na conduta do sujeito passivo, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. No caso dos autos, conforme se depreende da análise do termo de verificação fiscal, a Contribuinte reiteradamente declarou valores a menor do que apurado em sua contabilidade na DCTF e/ou não declarou quaisquer valores devidos a título de PIS, não tendo apresentado ao longo da fiscalização ou do processo justificativa para tais diferenças, evidenciando-se o dolo na sua conduta. (Acórdão nº 9303-007.461, de 20/09/2018, redatora designada conselheira Vanessa Marini Ceconello).*

***Ementa(s)***

*Assunto: Outros Tributos ou Contribuições*

*Ano-calendário: 2005*

*PIS/COFINS. MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. COMPROVAÇÃO.*

*A omissão reiterada de informações ao Fisco (recorrência) em montantes significativos quando comparados com a receita declarada (relevância) pode caracterizar o dolo ensejador da multa qualificada. Relativamente aos dois anos fiscalizados (2004/2005), a contribuinte apresentou declarações em branco à Secretaria da Receita Federal, enquanto diariamente movimentava recursos em sua conta bancária. Não há como se admitir que a infração tenha sido fruto de mero erro ou negligência contábil. A informação prestada pela contribuinte durante os trabalhos de auditoria, de que havia encerrado suas atividades no início de 2004, só reforça o dolo de sua conduta na supressão anterior dos tributos. Apesar de haver débitos a declarar/recolher, ela apresentava declarações em branco, como se não tivesse nenhuma atividade. Nessas circunstâncias provado está, para além de qualquer dúvida razoável, o evidente intuito do agente em fraudar o Erário Público, sendo portanto cabível a qualificação da multa de ofício. (Acórdão nº 9101-003.929, de 04/12/2018, relatoria do conselheiro Rafael Vidal de Araújo) - grifei*

Deste último acórdão, vale destacar parte de sua fundamentação:

*Desse modo, a multa de 150% terá aplicação sempre que, em procedimento fiscal, a autoridade lançadora reunir elementos que a convençam da ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.*

*Vê-se que, para enquadrar determinado ilícito fiscal nos dispositivos dessa lei, há necessidade de que esteja indicado o dolo. O dolo, que se relaciona com a consciência e a vontade, é pressuposto de todos os tipos penais de que trata a Lei nº 4.502/64, ou seja, a vontade de obtenção de um fim em desacordo com o ordenamento jurídico ao se praticar determinada conduta. Ou ainda, nos termos do inciso I do art. 18 do Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848, de 7/12/1940), é o doloso o crime quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.*

*Assim, a autoridade fiscal deve estar convencida e apresentar os motivos que a convenceram de que a conduta praticada teve o intuito consciente voltado ao fim de suprimir ou reduzir o pagamento do tributo ou contribuições devidos.*

*O dolo é a intenção da prática de um ato ilícito. Sendo um aspecto interno ao agente, não se pode comprovar o dolo diretamente (a não ser por via da confissão ou, em países em que são aceitos, por meio de testes de medição da verdade), daí que o dolo deflue do conjunto de elementos a partir dos quais seja muito aceitável ter aquela sido a intenção do agente da prática e que seja pouquíssimo aceitável de que tenha sido outra a intenção.*

*Ou ainda, sendo o dolo sempre comprovado indiretamente, a verdade é que comprovação indireta não é uma comprovação absoluta (não é possível comprovar absolutamente a intenção, que é um elemento subjetivo, interior ao agente), é sempre uma comprovação suficiente, ou seja, trata-se de um convencimento de que houve comprovação.*

[...]

*Assim, pode-se afirmar que a autoridade lançadora, ao qualificar a autuação, esteve convencida da intenção da prática do ilícito, ou seja, esteve convencida do dolo e da ocorrência da sonegação, o que a conduziu a aplicar a multa qualificada. Da mesma forma, o dolo estará suficientemente comprovado quando o julgador tiver firmado seu convencimento de que a conduta foi dolosa. Somente após os sucessivos convencimentos do aplicador (autoridade fiscal) e dos intérpretes (julgador/conselheiro/juiz) da lei quanto à correta subsunção dos fatos específicos à norma penal é que o dolo estará definitivamente comprovado.*

*Portanto, a discussão desloca-se para a aferição do que é aceitável/razoável, para fins de convencimento da intenção de agir. E, nesta aferição, são muito importantes critérios de relevância (magnitude do que está em jogo) e de recorrência/reiteração (repetição ao longo do tempo) da conduta. Por que esses critérios?*

*Certamente é natural que se cometam erros até certo ponto e mesmo erros de razoável magnitude e, da mesma forma, é natural que se cometam erros durante um certo lapso de tempo. Não obstante, a medida que crescem a relevância e a duração da prática no tempo; decresce, na mesma medida, a probabilidade de algo ter sido fruto de mero erro (é o que se denomina de inversamente proporcional) e aumenta a probabilidade de ter sido premeditado ou intencional. São duas faces da mesma moeda: num lado está o erro, o equívoco; no outro a intenção (de fazer algo errado ou de deixar de fazer algo certo a que se estava obrigado), a vontade de obtenção de um fim ao se praticar uma conduta.*

*A combinação desses critérios também pode ser determinante: pode-se errar pouco durante muito tempo, assim como errar muito num curto espaço de tempo; agora errar muito durante muito tempo é algo que desafia o bom senso do homem comum (e porque não dizer até do homem um pouco fora do desvio padrão). - grifei.*

Como se demonstrou com os elementos probatórios carreados aos autos pela autoridade lançadora, a conduta foi reiterada no tempo, relevante comercialmente e a contribuinte tinha plena consciência da sua irregularidade. Os elementos probatórios são suficientes para o convencimento além de qualquer dúvida razoável acerca do dolo e, portanto, do fundamento para a qualificação da multa.

Neste ponto, voto por acolher parcialmente o recurso de ofício para restabelecer a aplicação da multa qualificada (150%).

Processo nº 16682.722804/2016-47  
Acórdão n.º **1401-003.131**

**S1-C4T1**  
Fl. 821

---

**Conclusão.**

Em face do exposto, voto por afastar as preliminares de nulidade, no mérito negar provimento ao recurso voluntário e, por fim, dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a qualificação da multa de ofício de 75% para 150%.

(assinado digitalmente)  
Carlos André Soares Nogueira - Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto

Início parabenizando o ilustre Conselheiro Relator pelo fundamentado voto apresentado a esta turma. Entretanto, inobstante a exímia fundamentação apresentada, discordo de parte da análise, apenas no que tange à análise da qualificação da multa de ofício e, assim, fui designado para redigir esta parte do acórdão.

Passo a fazê-lo.

Início a análise consultando o Termo de Verificação Fiscal no qual a fiscalização apresentou diversos argumentos no sentido de considerara que a apresentação de despesas sem a devida comprovação implicaria em simulação de atos com vistas a impedir a ocorrência do fato gerador do tributo, ou o seu não conhecimento.

Parte do princípio, e assim utilizou sua argumentação, no sentido de que a prática desses atos implicaria numa tentativa de reduzir os valores a pagar do IRPJ e CSLL. Em todo o TVF a fiscalização apresenta fundamentos e precedentes do CARF a enquadrar os atos como simulados e, assim, nas hipóteses dos arts. 72 a 74 da Lei nº 4.502/64.

Analisando a impugnação a Delegacia de Julgamento com relação à qualificação da multa entendeu que mesmo que a contribuinte não tenha logrado comprovar a efetiva prestação dos serviços, esse fato não poderia implicar, no entendimento dos julgadores da DRJ, na caracterização de atos que tipificassem as normas dos arts. 72 a 74 da Lei nº 4.502/64.

Em seu voto vencedor o Conselheiro Relator além de entender, de forma similar à fiscalização que a inserção de despesas na escrituração que não pode comprovar a realização, também deveria ser mantida a qualificação em função de ter agido de forma reiterada, como a própria recorrente demonstrou ao apresentar dados de outro processo onde constava o mesmo tipo de infração.

Temos, assim, que em relação ao primeiro item, qual seja, o de considerar a qualificação a partir do momento em que são inseridas informações de despesas na fiscalização das quais o contribuinte não consegue comprovar a realização já seriam motivos de qualificação entendendo de maneira similar à Delegacia de Julgamento.

Não acho que tal procedimento, por si só, possa ser enquadrado como motivo de qualificação, haja vista que, em determinados casos a prova da realização de certos serviços é de difícil realização. Dou um exemplo caseiro e de fácil compreensão. Em minha própria residência minha esposa faz um tratamento de terapia que, normalmente, é semanal com médico especializado. Todo mês ela tem o cuidado de guardar a cópia do cheque para comprovar o pagamento das despesas. Mas, se o fisco exigisse a prova da realização dos serviços o que ela poderia juntar? No prédio do médico não há registro de entrada, os procedimentos não deixam marcas físicas. Seria muito difícil a prova.

Nesse caso, e em milhares de outros casos de contribuinte que, por exemplo, caem em malha fina, a nos atermos a esse entendimento, todos seriam penalizados com a qualificação da multa.

Acho um tanto exagerado. A tipificação da conduta na norma guarda um elemento subjetivo que deve ser ponderado pelo julgador. Nesta ponderação devem ser considerados todos os atos constantes do processo e as suas repercussões. Neste caso, além de tudo, o montante da infração representa menos de 0,2% das receitas totais da empresa. Até por este fato, não nos parece razoável que objetivo principal era o de reduzir a tributação e o consequente pagamento de tributos, isso porque, como já acompanhamos em diversos casos, quem envida esforços no sentido de reduzir artificialmente a tributação não se limitaria a percentuais de "ganhos" nesta proporção. Até mesmo porque fugiria do razoável.

Neste sentido apresento os seguintes precedentes deste CARF.

*MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. NÃO CARACTERIZAÇÃO. Correta a decisão recorrida que afasta a qualificação da penalidade, se inexistente prova da intenção de fraudar e o lançamento está fundamentado, apenas, na falta de comprovação de valores contabilizados. Acórdão nº 1101-000.622, de 24/11/2011.*

*MULTA QUALIFICADA. APLICABILIDADE. A não apresentação de provas por parte do contribuinte no sentido de elidir possível dedução em duplicidade de tributos, não constitui comportamento que se enquadra nas condições previstas na legislação tributária para o qualificação da multa de ofício. Acórdão nº 1401-001.355, de 26/11/2014.*

*DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NÃO DEMONSTRADO O DOLO DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO. É incabível a qualificação da multa de ofício se não restou efetivamente demonstrada a intenção dolosa do contribuinte de fraude ou simulação. Acórdão nº 1302-001.364, de 09/04/2014.*

*DESPESAS MÉDICAS NÃO COMPROVADAS. INSUFICIÊNCIA PARA A CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. A mera ausência de comprovação de despesas médicas não pode levar à qualificação da multa, se o fisco não se esforçou, no auto de infração, em demonstrar o evidente intuito de fraude por parte do contribuinte. Acórdão nº 9202-002.064, de 21/03/2012.*

Por isso, discordo do Conselheiro Relator neste ponto da análise.

Em relação ao segundo ponto, que diz respeito ao fato da reiteração da conduta por parte do recorrente entendo que apenas de fundamentados os argumentos, no TVF não constou este aprofundamento na análise da reiteração, impedindo a realização da adequada defesa.

Além disso, deve ser considerado que foi ação do recorrente a de apresentar o procedimento onde já havia sido autuado por fato similar. Ora, se a intenção era fraudar e

---

impedir o conhecimento do fato gerador, demonstrando assim o dolo da atuação, passível de qualificação, jamais iria o próprio ator do ato doloso apresentar ele mesmo a prova de seu crime. Em verdade entendo que tal conduta merece ser considerada como arrependimento dos atos.

Não entendo que seria necessário que o arrependimento chegasse ao ponto de retificar todas as declarações e recolher de imediato todos os tributos devidos. Isto porque, se os atos já eram reconhecidamente errados, o risco já havia sido assumido de uma maneira ou de outra e restou ao recorrente apenas aceitar as punições que lhe seriam impostas, tentando apenas reduzir o montante desta punição.

Assim, também em relação a reiteração da conduta entendo que não merece revisão a decisão de piso no que exonerou a qualificação da multa de ofício.

Neste sentido, voto por negar provimento ao recurso de ofício integralmente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Redator Designado