



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

Processo n° 10680.720698/2012-77
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-003.136 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2019
Matéria IRPJ - LANÇAMENTO COMPLEMENTAR
Recorrente BANCO BONSUCESSO S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

AUTO DE INFRAÇÃO COMPLEMENTAR.

Observado o prazo decadencial, o lançamento complementar pode ser efetuado nas hipóteses expressamente previstas na legislação (art. 145 do CTN e art. 18 do Decreto 70.235/1972). O lançamento complementar que pretenda substituir o auto de infração original não pode ser efetuado após a prolação de decisão no processo administrativo, sob pena de, na prática, resultar em anulação de atos legais e legitimamente produzidos no contexto deste processo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Abel Nunes de Oliveira Neto, Carlos André Soares Nogueira e Bárbara Santos Guedes.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Carlos André Soares Nogueira, Bárbara Santos Guedes (Conselheira Suplente Convocada), Abel Nunes de Oliveira

Neto, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Cláudio de Andrade Camerano e Leticia Domingues Costa Braga.

Relatório

Por bem descrever os fatos adoto integralmente o relatório da decisão recorrida, que reproduzo integralmente abaixo:

Trata-se originalmente de Auto de Infração lavrado em 12/03/2012 (fls. 7.744-7.758) pelo qual foram constituídos os seguintes créditos tributários:

	IRPJ	CSLL
Valor Principal	172.010,67	379.428,49
Juros de mora	54.183,36	119.519,98
Multa proporcional	251.202,52	782.107,93
Multa isolada	1.231.947,65	870.046,17
Crédito tributário	1.709.344,20	2.151.102,57

Ali foram descritas as seguintes infrações, consoante ainda o Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 7.759-7.796:

1) DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS:

➤ *glosa de despesas com serviços prestados por suas controladas R\$ 9.493.390,59 multa de ofício de 225%;*

➤ *glosa de despesas de aluguel e outras R\$ 362.190,64 multa de ofício de 75%.*

2) MULTA ISOLADA:

➤ *falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanço de suspensão/redução.*

Às fls. 8.104-8.125, acórdão de impugnação nº 09-40.239 desta 2ª Turma da DRJ/JFA, sessão de 10/05/2012, pelo qual foi considerada improcedente a impugnação e procedentes os lançamentos.

Interposto o respectivo recurso voluntário (fls. 8.142-8.169), foi prolatado o acórdão de recurso voluntário nº 1102-000.820 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária do CARF, 04/12/2012, assim decidido:

“Acordam os membros do colegiado: por unanimidade de votos, afastar a glosa de despesas com imóveis ocupados por terceiros; por maioria de votos, afastar as demais glosas de despesas [...]; pelo voto de qualidade reduzir o valor da multa isolada sobre as estimativas nos termos do voto do relator, vencidos os Conselheiros [...], que excluía a multa isolada integralmente.”

Do corpo do voto daquele acórdão extraio os seguintes excertos:

“[...] Demonstrado pela fiscalização, portanto, o artificialismo na prestação dos serviços, por parte das quatro controladas referidas ao início deste voto, correto o procedimento fiscal de glosar as despesas geradas pela alegada terceirização.

Por outro lado, é certo que essas despesas, pela ótica das controladas, constituem a sua receita.

Como esta receita inexistente de fato, entendeu a fiscalização, corretamente, que deveria descontar, dos valores lançados, os valores do IRPJ e da CSLL que foram recolhidos pelas controladas, tendo assim fundamentado o procedimento:

"Como as empresas controladas pagaram IRPJ e CSLL sobre a receita gerada artificialmente, tais recolhimentos estão sendo compensados no lançamento de ofício, pois a inversão do artificialismo constituído impõe a reconstituição dos efeitos que se dariam caso não houvesse a operação artificial."

Contudo, a recorrente pleiteia também o desconto dos valores do PIS e da COFINS incidentes sobre essas mesmas receitas, argumento o qual não foi aceito pela autoridade julgadora *a quo*, ao fundamento de que não houve lançamento de ofício de PIS e de COFINS, mas tão somente de IRPJ e de CSLL.

Neste ponto, entendo assistir razão à recorrente.

Ainda que se tratem de tributos diversos do que os lançados por meio dos autos de infração lavrados, o fato é que, ao desconstituir o artificialismo das operações, a recomposição da realidade, por parte do fisco, deve ser integral. Sem a prestação dos serviços, não há PIS nem COFINS devidos sobre as receitas geradas.

[...]

Entendo, portanto, que os valores do PIS e da COFINS, que tenham sido comprovadamente retidos ou recolhidos pelas quatro controladas em questão em razão das receitas por elas auferidas (correspondentes às despesas glosadas pelo fisco), e que são inexistentes de fato, devem ser abatidos dos valores do IRPJ e da CSLL lançados de ofício em razão dessas mesmas glosas.

A recorrente juntou aos autos, ainda na impugnação, cópias das DIRF enviadas à Receita Federal, referentes às contribuições retidas pelo BANCO nos pagamentos efetuados às quatro controladas em questão, bem como cópias das guias DARF de recolhimentos feitos diretamente pelas quatro controladas (docs 05 a 77 da impugnação, fls. 7.963 a 8.035 do processo).

De acordo com os referidos documentos, entre retenções e recolhimentos, foi pago, pelas quatro controladas, um montante de R\$ 877.364,36 a título de COFINS, e R\$ 190.095,58 a título de PIS.

Por operação reversa (dividindo os referidos valores por 0,03 e 0,0065, respectivamente, correspondentes às alíquotas de 3% e 0,65%), chega-se a uma receita de aproximadamente R\$ 29.245.475,00.

A receita total dos serviços supostamente prestados por estas quatro controladas ao BANCO, apurada pela fiscalização, foi de R\$ 27.103.897,89 (fls. 17 do Termo de Verificação Fiscal, fls 7.775 do processo). A diferença justifica-se porque, conforme relatado, uma pequena parcela das receitas das quatro controladas refere-se à atuação destas junto a outras empresas do grupo Bonsucesso, ou a terceiras empresas.

Portanto, considerando-se que o total de R\$ 27.103.897,89 foi submetido à tributação pelas duas contribuições, aplicando-se a este montante as alíquotas de 3% e 0,65%, conclui-se que deve ser abatido, dos valores lançados, o total de R\$ 813.116,94 (COFINS) e R\$ 176.175,34 (PIS).

O auto de infração contém, conforme já referido, duas infrações: uma a que vimos tratando até o presente momento, e outra a de glosa de despesas administrativas com imóveis ocupados por terceiros.

A dedução dos valores acima referidos deve ser feita diretamente dos valores lançados pela fiscalização que guardam relação com a glosa de despesas com serviços prestados por empresas controladas, e não daqueles que estão relacionados à glosa de despesas administrativas com imóveis ocupados por terceiros.

Nos autos de infração lavrados, verifica-se que o IRPJ e a CSLL calculados sobre a infração que vimos tratando, após as deduções já reconhecidas pela fiscalização, é de R\$ 81.463,01 e R\$ 331.691,04 (fls. 7.747 e 7.754, respectivamente).

Do exposto, verifica-se que se reduz a zero o valor do IRPJ e CSLL devidos sobre a infração de glosa de despesas com serviços prestados por empresas controladas.

Esta circunstância poderia gerar uma certa perplexidade quanto à eficácia do "planejamento tributário" engendrado, afinal, aparentemente, dá a entender que a recorrente, em conjunto com as quatro controladas, teria recolhido, na soma dos quatro tributos considerados (IRPJ, PIS, COFINS e CSLL) mais do que seria devido se não tivesse havido a forjada terceirização.

Em vista disto, a título de esclarecimento, faço as observações a seguir.

A explicação, na verdade, encontra-se em um erro material protagonizado pelo fisco. Transcrevo a seguir o trecho do Termo de Verificação Fiscal que contém a síntese da fundamentação do fisco para a glosa das despesas (fls. 17 do TVF):

"Buscando chegar à maior proximidade possível da verdade material dos fatos, simultaneamente à não aceitação da dedutibilidade das despesas com serviços prestados por suas controladas acima citadas, trouxemos ao resultado do Banco a dedutibilidade das despesas operacionais escrituradas pelas mesmas, uma vez que são, na realidade, despesas incorridas pelo próprio Banco na realização dos supostos serviços terceirizados, chegando ao resultado tributável (glosa de despesa) de R\$ 9.493.390,50, conforme se verifica nos demonstrativos a seguir:

(...)"

Ocorre que, seguindo-se exatamente o raciocínio do fisco exposto sinteticamente no parágrafo acima transcrito, e analisando-se os

demonstrativos por ele elaborados, chega-se à conclusão que o valor da glosa que deveria ter sido efetuada pelo fisco seria na verdade de R\$ 17.610.507,30 (diferença entre R\$ 27.103.897,89 e R\$ 9.493.390,50), e não os próprios R\$ 9.493.390,50.

Se o fisco tivesse lançado corretamente o valor da glosa que ele mesmo afirmou que faria, com certeza não haveria o cancelamento integral dos lançamentos de IRPJ e CSLL correspondentes, pois estes resultariam muito superiores ao montante de todos os tributos recolhidos pelas quatro controladas.

Como o lançamento do IRPJ e da CSLL acabou sendo efetivado a menor do que deveria, o IRPJ e a CSLL devidos sobre a infração de glosa de despesas com serviços prestados por empresas controladas, com as deduções reconhecidas pelo presente voto, resultou reduzido a zero.

Feito o esclarecimento, passo à análise da segunda infração lançada, qual seja, a glosa de despesas administrativas com imóveis ocupados por terceiros.

[...]

Trata-se, no caso, de despesas com aluguel, IPTU, condomínio, água, telefone, energia, entre outras, relativas a imóveis ocupados por terceiros (no caso, a BPV e outros correspondentes bancários, consoante exposto na intimação endereçada à recorrente, bem como no Termo de Verificação Fiscal).

[...]

Entendo ter havido, neste caso, excessivo rigor formal por parte da fiscalização. Não houve demonstração de que as despesas fossem desnecessárias à atividade da empresa. Pelo contrário, se a própria fiscalização reconhece que as despesas incorridas pelo BANCO são relativas a imóveis ocupados por correspondentes bancários que prestam serviços ao próprio BANCO, não me parece possível sustentar que as despesas em questão possam ser reputadas como desnecessárias. Se o BANCO entendeu que deveria arcar com estas despesas a fim de manter o relacionamento comercial com os prestadores de serviços seus correspondentes bancários, deve-se acatar tais despesas como parte da remuneração paga pelo BANCO àqueles correspondentes, dedutível, portanto, do lucro real.

[...]

Deve ser cancelado o lançamento, portanto, relativo à segunda infração.

Prosseguindo, observo que as razões de defesa contra a exasperação da multa, que para a infração de glosa de despesas com serviços prestados por empresas controladas, foi qualificada e agravada, bem como o pleito para a redução das multas de ofício aplicadas ao percentual máximo de 20%, perdem o objeto em razão da exoneração integral dos tributos lançados sobre as infrações apuradas.

Resta analisar, portanto, tão somente a imputação de multa isolada por falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL.

[...]

A multa isolada aplicada tem o seu fundamento legal no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que possui a seguinte redação:

[...]

Rejeitados os argumentos de defesa, deve ser mantida a imposição da multa isolada sobre a falta de recolhimento das estimativas.

Contudo, em que pese não tenha a recorrente feito qualquer objeção ao cálculo das estimativas mensais devidas, demonstrado pelo fisco no Anexo VII do TVF, entendo que o valor dessas estimativas também deva ser recalculado com fundamento no mesmo esforço de recomposição da realidade, a partir da desconstituição do artificialismo das operações engendradas pela recorrente, o que não foi feito pelo fisco.

Além disto, houve ainda o cancelamento, pelo presente voto, da infração de glosa de despesas administrativas com imóveis ocupados por terceiros, o que também terá efeitos sobre o cálculo das estimativas devidas em cada mês.

Assim, as diferenças de estimativas devidas, que são a base de cálculo para a imposição da multa isolada de 50%, devem ser recalculadas considerando-se o cancelamento da segunda infração lançada (no Anexo VII indicadas na linha "(+)Glosa desp. Incorridas por 3ºs acumulada"), bem como a dedução, dos novos valores de IRPJ e CSLL assim apurados, dos valores do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS pagos (retidos/recolhidos) pelas quatro controladas, a saber: Bonsucesso Promotora de Vendas e Serviços Ltda, Bonsucesso Administração, Crédito e Risco Ltda, Bonsucesso Informática Ltda, e Bonsucesso Controladoria Ltda.

[...]

O cálculo a ser procedido, em atendimento às instruções acima, pode ser feito pela autoridade encarregada da execução do presente acórdão, de modo a determinar o valor remanescente, se houver, das diferenças de estimativas devidas, as quais constituem a base de cálculo para a imposição da multa isolada de 50%.

Pelo exposto, rejeito as preliminares e, no mérito, dou parcial provimento ao recurso, para cancelar os lançamentos do IRPJ e da CSLL sobre as infrações de glosa de despesas, e para reduzir o valor da multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL devidas, na forma acima descrita.”

Às fls. 8.200-8.216, Auto de Infração Complementar (AIC) lavrado em 17/07/2013, que, em seu preâmbulo, traz as seguintes considerações:

“Constatado pelo CARF erro material protagonizado pelo Fisco na apuração da matéria tributável [...] resultando em agravamento da exigência fiscal já formalizada [...] efetuamos o presente AUTO DE INFRAÇÃO COMPLEMENTAR, nos termos dos arts. 145, 146 e 149 da Lei 5.172/66 (CTN) e do Artigo 18, § 3º do Decreto nº 70.235/72 [...] devendo este substituir o auto de infração anterior.

Deste modo, fica cancelado o crédito tributário formalizado no auto de infração originário, lavrado em 12/02/2012, substituído que foi pelo presente lançamento.

	IRPJ	CSLL
Valor Principal	1.121.449,93	1.418.516,97
Juros de mora	465.289,58	588.542,69
Multa proporcional	2.523.262,34	3.191.663,18
Multa isolada	560.724,97	929.866,48
Crédito tributário	4.670.726,82	6.128.589,32

Como infrações, as seguintes, tendo por suporte o TVF de fls. 8.217-8.234:

IRPJ

1) DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS:

➤ *Despesas não necessárias R\$ 17.610.507,30 multa de ofício de 225%;*

2) MULTA OU JUROS ISOLADOS:

➤ *falta de pagamento do IRPJ sobre a base estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanço de suspensão/redução.*

CSLL

1) FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL - FINANCEIRAS

➤ *O contribuinte procedeu com inexatidão à apuração da CSLL devida E/OU não efetuou ou efetuou com inexatidão o pagamento ou recolhimento da CSLL devida, e não declarou ou declarou a menor o valor a pagar, conforme relatório em anexo.*

2) MULTA OU JUROS ISOLADOS

➤ *falta de pagamento da CSLL sobre a base estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanço de suspensão/redução.*

Cientificada do AIC em 24/07/2013, consoante o AR de fls. 8.236-8.237, a contribuinte protocolou sua respectiva impugnação em 21/08/2013 (fls. 8.244-8.273); excertos abaixo transcritos, conforme o seu seguinte articulado (original contém negritos e sublinhas):

[...]

**II - NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO IMPUGNADOS
-INCOMPETÊNCIA DA AGENTE FISCAL PARA CANCELAR
CRÉDITO CONSTITUÍDO EM CARÁTER DEFINITIVO, COM
BASE EM DECISÃO DO CARF**

02 – [...] a Auditora Fiscal que os lavrou cita como suportes normativos para a sua decisão, no sentido de cancelar os créditos

tributários constituídos em março de 2012 e promover novos lançamentos, com valores agravados, os arts. 18, § 3º do Decreto nº 70.235/72 [...]; 145, 146 e 149 do CTN [...]; e 41 do Decreto nº 7.574/2011. Tais dispositivos, no entanto, não lhe dão o pretendido amparo, como passa a ser demonstrado.

[...]

04 – [...] não se interpreta um parágrafo sem se levar em conta o seu caput, ao qual está vinculado, [...] órgão julgador de primeira instância administrativa não determinou [...] a realização de diligências ou perícias. [...] apreciou e rejeitou a impugnação inicial do Banco, mantendo integralmente os dois autos de infração de 12/03/2012, pelo que esgotou seu papel no procedimento, ao mesmo tempo em que delimitou os limites da controvérsia, na esfera administrativa. Caso não tivesse sido interposto o recurso ordinário, pelo Autuado, os lançamentos de então teriam se aperfeiçoado, com os valores descritos no item 01.2 acima.

[...]

06 – [...] quanto à não caracterização da hipótese agasalhada pelo § 3º do 18 do Decreto nº 70.235/72, a determinação contida no voto do Relator, às fls. 8191/8192, no sentido de que o acórdão seja executado de modo a abater dos tributos apurados no lançamento de 12/03/2012 o Pis e a Cofins pagos pelas quatro empresas, e, a partir daí apurar eventuais diferenças de estimativas, sinalizadas como base de cálculo para a imposição da multa isolada de 50%.

[...]

07.1 - Art. 145, que trata das hipóteses em que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado. Embora Sua Senhoria não tenha indicado em qual inciso se apoia, há que se concluir que seria o III, dada a impertinência dos dois outros. Em sendo esse inciso III, há que se passar logo para o art. 149, por força de expressa referência a ele.

07.2 - Tal art. 149 foi também invocado pela Auditora Fiscal, sem qualquer alusão ao (s) respectivo(s) inciso(s) [...]. Nada obstante, por exclusão dos demais, deduz o Autuado que seria o V o inciso omitido, o qual, combinado com o *caput* do artigo diz que "O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa (V) quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte."

07.3 - Ocorre que a pessoa legalmente obrigada, a que se refere o "artigo seguinte", qual seja, o 150, que trata do lançamento por homologação ou autolancamento, é a ali referida como sujeito passivo, que pode ser o contribuinte ou o responsável, na clara dicção do parágrafo único do art. 121 do mesmo CTN, e não o agente fiscal. Vale dizer: a autorização concedida à autoridade administrativa, pelo questionado inciso V do art. 149, diz respeito à omissão ou inexatidão oriundas de conduta do sujeito passivo, no mister relacionado com o lançamento por homologação que a lei lhe impõe. [...]

[...]

08 - Numa tentativa de suprir a omissão da Agente Fiscal, poderiam os julgadores buscar socorro nos incisos VIII ou IX do art. 149 do CTN.

08.1 - O primeiro (inciso VIII) tem aplicação "quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior". Não é o caso, em absoluto: os valores que levaram às bases de cálculo dos lançamentos já julgados pelo CARF decorreram de sofisticadas elaborações mentais dos Auditores Fiscais autores dos lançamentos de 12/03/2012, concluídas com base em elementos contidos em informações prestadas pelo Banco, em resposta a intimações por eles feitas no curso das investigações. Logo, não há que se falar em "fato não conhecido ou não provado" naquela oportunidade.

08.2 - Já o inciso IX autoriza a revisão de ofício "quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial". Nada disso contaminou os lançamentos de 12/03/2012, nem foi objeto de controvérsias nas duas instâncias que os revisaram.

[...]

10 - Por último, quanto aos dispositivos do CTN invocados como respaldo ao inusitado procedimento da Auditora Fiscal, de cancelar os créditos tributários oriundos dos Ais de 12/03/2012, e constituir outros, vem o art. 146, o qual deve ser descartado, por absoluta impertinência. [...]

[...]

12.1 – [...] não houve exames posteriores, diligências ou perícias, subsequentemente às lavraturas dos Ais de 12/03/2012. Aliás, entre a entrega daqueles libelos ao Autuado e o acórdão da Delegacia de Julgamento se passaram apenas trinta dias, espaço de tempo incompatível com tais providências.

12.2 – [...] aqueles atos instrutórios teriam que ser realizadas no curso do processo, e não depois de seu julgamento pelo CARF, última instância administrativa, onde deve chegar com sua instrução já encerrada. De fato, tanto aquele órgão de última instância, como a Delegacia de Julgamento de Juiz de Fora, proferiram decisões terminativas, com resolução do mérito das questões suscitadas. Para que pudesse ocorrer uma das hipóteses elencadas no citado art. 41 do Decreto 7.574/2011 um ou outro julgamento teria que ser convertido em diligência, o que, em absoluto ocorreu.

13 - Ainda que tivessem ocorrido tais exames que só poderiam ser posteriormente ao julgamento do processo, uma vez que a Auditora Fiscal se louvou no acórdão do CARF, os lançamentos complementares teriam que ficar adstrito aos valores decorrentes do eventual erro, como se depreende do disposto no § 2o do citado art. 41, assim redigido:

[...]

13.2 - Ora, no âmbito do Processo 10680.720698/2012/77, a Câmara de Julgamento do CARF esgotou sua jurisdição (administrativa). Novo pronunciamento seu sobre a matéria, só na

apreciação de eventuais embargos de declaração. Superada essa fase, e ausente recurso especial para Câmara Superior, delimitado cabimento, só restará a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte dar cumprimento ao Acórdão de fls. 8171 a 8192.

14 - Ainda em reforço ao caráter terminativo da decisão do CARF, está o fato de que sua 1ª Câmara/2ª Turma Ordinária julgou prejudicada a apreciação da questão suscitada pelo Banco, relacionada com as multas de ofício sobre as pretensas diferenças IRPJ e CSLL, que foram aplicadas de forma exacerbada, pela alíquota de 225%. Isto, porque, com a determinação do CARF, no sentido de delas se abater, também, o Pis e a Cofins pagas pelas controladas, prestadoras de serviços, não restaram bases de cálculo para aqueles encargos. Agora, vem a Auditora Fiscal com a reabertura da questão já julgada, e torna a aplicar a multa de 225%.

III - O QUE REALMENTE RESTOU DECIDIDO NO ACÓRDÃO Nº 1102-000.820 DA 1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA DO CARF.

[...]

IV - IMPUGNAÇÃO, AD CAUTELAM, DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DATADOS DE 17/07/2013, RECEBIDOS NO DIA 24 SEGUINTE.

19 - Como visto nos Capítulos precedentes, são nulos os Ais ora impugnados, conforme fundamentos ali expostos. No entanto, firme no princípio da eventualidade, prefere o Autuado enfrentá-los, como se nulos não fossem, adotando como razões de defesa as apresentadas, em peça única, contra aqueles outros emitidos em 12/03/2012, feitas as adaptações pertinentes.

IV-A - NULIDADE, EM RAZÃO DA ADOÇÃO DE PROCEDIMENTOS AINDA DEPENDENTES DE REGULAMENTAÇÃO EM LEI ORDINÁRIA (PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN).

[...]

IV-B - DISTORÇÃO DOS FATOS, COM REFLEXOS NAS CONCLUSÕES DA FISCALIZAÇÃO.

[...]

IV-C - CASUÍSTICA EXCLUSÃO DA BPV PROMOTORA DE VENDAS E COBRANÇA LTDA. (CNPJ 02.254.093/0001-06), DA CONSOLIDAÇÃO DE RESULTADOS, PARA FINS TRIBUTÁRIOS.

[...]

IV-D - IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE QUALQUER MODALIDADE DE MULTA

[...]

IV-E - IMPROCEDÊNCIA DE MULTA ISOLADA, POR PRETENSA INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS BASEADOS EM ESTIMATIVAS MENSIS, CUMULADA COM A DE OFÍCIO, SOBRE OS TRIBUTOS.

[...]

IV-F - AUSÊNCIA DE CAUSAS PARA A EXACERBAÇÃO DAS MULTAS DE LANÇAMENTOS DE OFÍCIO (225%).

[...]

IV-G - SUBSTITUIÇÃO DAS MULTAS EX OFFICIO PELA DE MORA, DE 20%, COMO ÚLTIMA ALTERNATIVA, EM TERMOS DE PENALIDADES.

[...]

V - REQUERIMENTOS (PEDIDOS SUCESSIVOS).

[...]

Em 13/09/2013, foi apresentado recurso especial de divergência em face do já referido acórdão do CARF, cujo seguimento foi negado dada sua intempestividade (fls. 8.325 - 8.326).

À fl. 8.330, intimação da DRF/BHE/MG, para ciência dos despachos do CARF e da CSRF, contendo informação de que, de acordo com o regimento interno do CARF, “o despacho do presidente da CSRF que negar seguimento ao recurso especial é definitivo, não cabendo, portanto, mais nenhum recurso administrativo.”

Às fls. 8.335-8.340, manifestação da contribuinte nos seguintes termos, em referência à supracitada intimação:

“01 – A intimação noticia a decretação, pelo CARF, da intempestividade do recurso especial [...]

02 – [...] conclui-se que restou declarado o trânsito em julgado administrativo do citado Acórdão, com efeitos retroativos ao dia do vencimento do prazo para aquele recurso, ou seja, 09/08/2013.

03 – Com isso, realça, sobremodo, o arguido no Capítulo II da referida impugnação, no qual ficou demonstrada a nulidade do respectivo Auto de Infração Suplementar [...].

04 – É como deverá decidir a DRJ/JFA/MG”

Em 30 de março de 2016 a DRJ em Juiz de Fora (MG) proferiu o acórdão 09-059.077 o qual negou provimento à impugnação apresentada, proferindo a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Cumpridos os requisitos previstos no Decreto nº 70.235/1972 para a lavratura do auto de infração e observados os procedimentos previstos no artigo 142 do Código Tributário Nacional, não há que se falar em nulidade do lançamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA

Ano-calendário: 2008

DESPESAS.NECESSÁRIAS. Comprovada a necessidade das despesas com imóveis ocupados por terceiros, deve ser exonerada a parcela dos lançamentos efetuados sob o fundamento de sua desnecessidade, tal como juízo firmado em acórdão de recurso voluntário.

MULTA QUALIFICADA E AGRAVADA. No caso de evidente intuito de fraude, simulação ou conluio, aplica-se multa de 150% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, com percentual aumentado de metade, nos casos de não atendimento no prazo marcado de intimação para prestar esclarecimentos.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PADRÃO. CONCOMITÂNCIA. As estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual. Não há coincidência de motivação entre as penalidades, sendo distintas tanto as suas causas, quanto os seus fundamentos legais, e, ainda, regra geral, as suas bases de cálculo. Apenas circunstancialmente os valores das bases de cálculo podem coincidir, o que não significa que sejam a mesma penalidade, ou que se esteja penalizando duplamente a mesma infração.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL. Uma vez que o lançamento decorreu dos mesmos elementos de prova do de IRPJ, impõe-se o mesmo veredicto firmado em face do lançamento principal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Sendo intimada em 19 de abril de 2016 (fl. 8.436), a contribuinte então apresentou recurso voluntário em 17 de maio de 2016 (fl. 8.474), alegando, em síntese:

(i) nulidade dos autos de infração complementares, devendo prevalecer a decisão do acórdão CARF 1102-000.820, de 4/12/2012;

(ii) no mérito: a) devem ser restabelecidas as deduções das despesas realizadas com as quatro empresas controladas, como proclamado no resultado do julgamento de fl. 8172 e final do voto do Relator, a fl. 8192, redundando no cancelamento dos autos de infração complementares; ou b) deve ser dado ao menos provimento parcial para b.1) cancelar as multas aplicadas, b.2) desqualificar a multa agravada de 225%, reduzindo-a para 20% ou, na pior das hipóteses, 75%, e b.3) cancelar as multas isoladas.

Às fls. 8476/8496 dos autos, após superada proposta de nulidade da Relatora, foi proferida a RESOLUÇÃO de nº **1401-000.465 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**, para converter o julgamento em diligência para “que fosse verificado o valor dos recolhimentos, pelas quatro controladas, de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS referentes aos serviços prestados à controlada ora autuada. Isso porque, se a glosa de despesas ocorreu pela alegada inexistência da prestação de serviços, pode-se entender pela anulação de todos os efeitos, considerando assim aqueles recolhimentos nos débitos agora cobrados”.

Às fls. 8499/8500 dos autos - **INFORMAÇÃO FISCAL** “demonstrando os cálculos do IR e da CSLL sobre as informações apuradas já considerou os valores declarados/pagos pelas quatro controladas de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referentes aos serviços prestados à autuada (Anexo V do Termo de Verificação Fiscal lavrado em 17/07/2013,

parte integrante do Auto de Infração Complementar lavrado na mesma data), e do cálculo da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimentos de IPRJ/CSLL sobre a base estimada”.

Às fls. 8578 dos autos – PETIÇÃO DO CONTRIBUINTE, afirmando que:

- a) Com “relação à rejeição da preliminar de nulidade, e considerando que há outras alegações no recurso ainda não apreciadas, as quais, uma vez acolhidas, importarão em cancelamento de todas as exigências contidas nos citados Autos de Infração, o Banco aguardará a complementação do julgamento para, se for o caso, se posicionar acerca do até agora decidido”;
- b) “Quanto à informação fiscal, está correta a assertiva da auditora que a prestou, no sentido de que os abatimentos das contribuições para o Pis e Cofins suportadas pelas quatro empresas controladas pelo Banco já foram contemplados nos dois Autos de Infração Complementares (de 17/07/2013), de sorte que a diligência seria totalmente dispensável”;
- c) Ratificando “suas razões recursais ainda não apreciadas (Capítulos III e IV a IV-C), e reiterar os pedidos sucessivos contidos em seu recurso, ainda não julgados pelo CARF (itens 64 e 64.1, alíneas “a” até “b.3”)”.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Relator Daniel Ribeiro Silva.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Cumprе ressaltar, que o presente processo já foi pautado para julgamento, sendo a proposta inicial da então Relatora e colega Conselheira Livia De Carli, orientar o seu voto no sentido de acatar preliminar de nulidade apresentada em sede recursal.

O resultado do julgamento, superando por voto de qualidade a nulidade, foi de entender que o processo não estaria pronto para julgamento, e houve a conversão em diligência.

Conforme relatado, estamos diante de um auto de infração que, embora se intitule "complementar", quer ter o efeito de cancelar o auto de infração a ser supostamente complementado, substituindo-o integralmente.

Assim dispôs a autoridade lançadora:

(...) efetuamos o presente AUTO DE INFRAÇÃO COMPLEMENTAR, nos termos dos arts. 145, 146 e 149 da

Lei 5.172/66 (CTN) e do Artigo 18, § 3º do Decreto nº 70.235/72 [...] devendo este substituir o auto de infração anterior.

Deste modo, fica cancelado o crédito tributário formalizado no auto de infração originário, lavrado em 12/02/2012, substituído que foi pelo presente lançamento.

A Recorrente sustenta, primeiramente, a nulidade da autuação fiscal complementar.

Entretanto, o artigo 59 do Decreto 70.235/1972 apenas determina a nulidade dos autos de infração quando lavrados por pessoa incompetente (inciso I). O inciso II desse dispositivo legal não é aplicável pois, ao se referir a despachos de decisões, exclui os autos de infração, lavrados ainda na fase inquisitória do processo administrativo.

Tal fato foi brilhantemente identificado pela nobre colega Conselheira, entretanto, apesar de tal argumentação, trilhou a sua proposta de voto no sentido de acolher a nulidade do lançamento.

Em que pese tenha acompanhado a proposta da então Relatora, ao analisar o caso mais detalhadamente nesta oportunidade, mudei minha posição.

Ocorre que, entendo que tal alegação da Recorrente não se enquadraria como nulidade, diante da ausência de previsão legal. O auto foi lavrado por agente competente e não houve cerceamento do direito de defesa. A parte compreendeu o lançamento e dele se defendeu adequadamente.

Não obstante a ausência de nulidade, entendo que a autuação em questão é improcedente.

Nesta esteira, socorro-me das brilhantes argumentações apresentadas pela nobre Conselheira:

De fato, no dicionário, o verbo "complementar" é normalmente definido por "acrescentar; adicionar o elemento que falta a; receber o que completa ou conclui alguma coisa". Como adjetivo, "complementar" é "referente ao que completa o todo; que adiciona ou conclui alguma coisa".

Assim, depreende-se da ideia de complementar algo que é agregado a um conteúdo original, sendo, a princípio, um menos em relação à ideia de substituir -- verbo este definido como "trocar; colocar algo ou alguém no lugar de outra coisa ou pessoa".

Vemos, portanto, que, a princípio, existe uma impropriedade quando algo que se diz "complementar" visa a "substituir" o que se complementa.

Digo a princípio porque, por óbvio, pode haver casos em que não é logicamente possível complementar sem tratar do todo, e, aí sim, apenas nestes casos excepcionais de inviabilidade, o complemento se dará por uma substituição.

A legislação que trata do lançamento complementar acompanha o raciocínio acima. Analisemos assim o teor do artigo 41 do Decreto 7.574/2011 (este

decreto regulamenta o Decreto 70.235/1792, o qual foi recepcionado pela Constituição de 1988 com status de lei ordinária), com grifos nossos:

Subseção IV

Do Lançamento Complementar

Art. 41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto no 70.235, de 1972, art. 18, § 3o, com a redação dada pela Lei no 8.748, de 1993, art. 1o).

§ 1o O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

- a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou*
- b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou*

II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§ 2o O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:

I - complementar o lançamento original; ou

II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§ 3o Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a **apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.**

§ 4o O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput **devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.**

§ 5o O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4o **será objeto de um único acórdão.**

Como se percebe, a regra é que o auto de infração complementar deve tratar especificamente da matéria complementada, bem como ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração complementado, dando origem a um único acórdão.

Ora, a legislação até prevê a possibilidade de substituição parcial ou total do auto de infração original pelo complementar quando isso for logicamente necessário, isto é, quando a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

Entretanto, esse não é o caso dos autos, já que o que ocorreu foi mero erro material na apuração da base de cálculo, hipótese do art. 41, § 1o, I, "b" acima transcrito.

O auto de infração original, de 12/03/2012, glosou despesas com serviços prestados pelas controladas no valor de R\$ 9.493.390,59.

Entretanto, quando da análise dessa autuação, este CARF, em trecho do acórdão 1102-000.820, observou que o fisco se equivocou nos cálculos já que, seguindo-se o raciocínio do auto de infração e analisando-se os demonstrativos nele próprio elaborados, o valor da glosa deveria ter sido de R\$17.610.507,30 -- que corresponderia à diferença entre a receita total dos serviços supostamente prestados pelas controladas, no valor de R\$ 27.103.897,89, e as despesas operacionais por ela escrituradas, de R\$ 9.493.390,50.

O fisco, porém, considerou como glosa os próprios R\$ 9.493.390,50.

E o pior, no julgamento do CARF o montante lançado acabou sendo absorvido pelo provimento parcial das razões de recurso!

Por sua vez, em 17/07/2013 foi então lavrado o auto de infração complementar ora em comento, objetivando, a pretexto de substituir o auto de infração original, glosar essas mesmas despesas com serviços prestados por controladas, agora no valor de R\$17.610.507,30.

Nesse ponto, como muito bem observado pela Conselheira Livia De Carli:

Acontece que, ao assim proceder, o auto de infração complementar não operou em mero erro, mas consistiu em afronta à própria lógica do processo administrativo. Isso porque, ao substituir o auto de infração original, o auto de infração complementar resultou, na prática, na anulação ou desconsideração de todos os atos do presente processo administrativo posteriores à autuação original -- inclusive do próprio acórdão 1102-000.820.

Tanto é assim que o auto de infração complementar lançou novamente multas que já haviam sido parcialmente canceladas pelo acórdão 1102-000.820, ou seja, pretendeu relançar matéria já decidida por instância superior (pelo menos proporcionalmente aos valores de despesa analisados por tal acórdão).

Vê-se, portanto, a incongruência -- tanto lógica quanto jurídica -- da autuação complementar ora em análise.

O que vejo aqui é um claro desrespeito à própria decisão deste Conselho Administrativo.

Veja que havia plena possibilidade de o lançamento complementar abarcar, tão somente, a glosa de despesas não abarcadas pelo lançamento original. Ressalte-se que, as despesas glosadas no lançamento original já foram julgadas por este CARF.

Dar validade a este procedimento é permitir que o agente fiscal sempre relance matéria já apreciada sob o argumento de eventual erro de cálculo.

Não é por outro motivo que toda a regulação sobre lançamento complementar sugere que este deve ocorrer antes da prolação de decisão no processo administrativo.

Com efeito, o artigo 145 do Código Tributário Nacional estabelece que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: (i) impugnação do sujeito passivo; (ii) recurso de ofício; ou (iii) iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

No caso, como tratou-se de iniciativa de ofício da autoridade autuante (art. 145, III, do CTN), vejamos as hipóteses do artigo 149 que autorizam tal proceder:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

A autoridade autuante não menciona, no auto de infração complementar, qual inciso teria aplicado no caso. Talvez porque nenhum deles se encaixa na hipótese em questão.

Não há como subsumir a hipótese dos autos em qualquer dos incisos acima transcritos. O artigo 146 do CTN, embora tenha sido mencionado no auto de infração

complementar, não é aplicável ao caso pois trata de hipótese de alteração de critério jurídico do lançamento, o que não ocorreu.

Por sua vez, a autoridade autuante menciona o artigo 18, §3º, do Decreto 70.235/1972, o qual trata do lançamento complementar realizado no contexto da conversão do julgamento da DRJ em diligência, ou seja, antes da decisão de primeira instância. Veja-se:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 2º Os prazos para realização de diligência ou perícia poderão ser prorrogados, a juízo da autoridade. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Como bem analisado pela então Relatora original:

É regra de hermenêutica jurídica que, para obtenção de ordem lógica, as normas devem "expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida" (art. 11, III, "c" da Lei Complementar 95/1998).

Assim, o § 3º do artigo 18 acima transcrito não pode ser analisado isoladamente, mas deve ser lido no contexto do caput, que trata exatamente da realização de diligências e perícias deferidas pela autoridade julgadora de primeira instância -- antes, portanto, da prolação de decisão.

Como visto, a análise dos dispositivos do Código Tributário Nacional e da lei de Processo Administrativo Fiscal revela que o lançamento complementar ora em comento está em desacordo com a legislação aplicável.

No caso, o lançamento complementar fez mais do que deveria -- porque glosou integralmente as despesas, pretendendo substituir o auto de infração original, quando deveria ter apenas complementado este, mantendo os efeitos do presente processo administrativo quanto ao que já tivera sido lançado.

A manutenção dos efeitos do presente processo administrativo quanto ao que já fora objeto do lançamento original -- em especial do acórdão 1102-000.820 -- é de rigor, na medida em que não se cogita de qualquer nulidade quanto aos atos praticados nesse contexto. Admitir que o lançamento complementar em questão possa substituir o lançamento original seria admitir a anulação ou descon sideração de atos legais e legitimamente produzidos, ao arrepio de qualquer fundamento, quer lógico quer jurídico.

Não obstante, entendo que também não é possível "salvar" a autuação complementar, referendando-a parcialmente -- isto é, na diferença entre o valor objeto do lançamento original e o valor ora lançado. Isso porque fazê-lo seria alterar a base de cálculo, aspecto estrutural do lançamento, o que, no entender desta relatora é vedado ao julgador.

Tais argumentos, brilhantemente construídos pela Colega Conselheira Livia De Carli a meu ver são fortes argumentos que justificam a improcedência do lançamento, e não eventual nulidade por ausência de previsão legal.

E este Relator concorda integralmente com as suas razões de decidir, embora concluindo de maneira diversa.

Assim, face ao exposto, não vejo outra conclusão possível que não a de que o lançamento complementar é integralmente improcedente.

Restam prejudicadas as demais razões preliminares e de mérito.

Neste sentido, oriento meu voto para julgar procedente o recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva