



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.730535/2015-08
ACÓRDÃO	1102-001.397 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO BS2 S.A.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010, 2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO À GARANTIA DA AMPLA DEFESA. FALTA DE ANÁLISE DE ARGUMENTOS. JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. EVITAR SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

A ausência, em parte, de verificação, análise e apreciação dos argumentos apresentados na primeira instância pelo sujeito passivo caracteriza supressão de instância, fato cerceador do amplo direito à defesa e ao contraditório, motivo de nulidade. Esse entendimento encontra amparo no Decreto 70.235/1972 que, ao tratar das nulidades no inciso II do art. 59, deixa claro que são nulas as decisões proferidas com a preterição do direito de defesa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para declarar nula a decisão recorrida por vício formal, determinando que outra seja prolatada em seu lugar, restando prejudicadas as alegações de mérito e demais preliminares trazidas pela Recorrente, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Fredy José Gomes de Albuquerque, Rycardo Henrique Guimarães de Oliveira (suplente convocado) e Fernando Beltcher da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ que julgou improcedente impugnação contra lançamento de IRPJ/CSLL, anos calendários 2010, 2011, que versa sobre glosa de despesas com terceirização de serviços a empresas controladas. Por bem resumir o litígio peço vênha para reproduzir o relatório da decisão recorrida (e-fls. 3230 e ss):

Pelos Autos de Infração (AIs), fls. 2.863-2876 e 2.877-2.888, foram constituídos os seguintes créditos tributários, respectivamente:

	IRPJ	CSLL
Valor Principal	8.968,104,23	7.283.905,56
Juros de mora	4.037.337,58	3.242.736,87

Multa proporcional	13.452.156,35	10.925.858,34
Multa isolada	2.377.726,79	2.934.859,22
Crédito tributário	28.835.324,95	24.387.359,99

Ali foram descritas as seguintes infrações tendo em vista o conteúdo do Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 2.808-2.862 integrante dos AIs:

IRPJ:

1) DESPESAS OPERACIONAIS NÃO NECESSÁRIAS:

Despesas não necessárias relativo a serviços prestados por empresas Controladas apuradas conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal o qual é parte integrante deste Auto.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2010	41.595.524,85	150,00
31/12/2011	32.602.681,77	150,00

2) MULTA ISOLADA: FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

Fato Gerador	Multa
31/01/2010	366.171,60
30/04/2010	741.644,37
31/03/2011	579.154,42
30/04/2011	690.756,40

CSLL: DESPESAS OPERACIONAIS NÃO DEDUTÍVEIS

Despesas não necessárias relativo a serviços prestados por empresas Controladas apuradas conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal o qual é parte integrante deste Auto.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2010	41.595.524,85	150,00
31/12/2011	32.602.681,77	150,00

MULTA ISOLADA: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL

Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, tudo conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal o qual é parte integrante deste Auto.

Fato Gerador	Multa
31/01/2010	175.100,75
30/04/2010	553.271,83
30/11/2010	571.527,01

A peça impugnatória encontra-se articulada conforme os excertos abaixo:**I - BREVE RELATO**

[...]

02 - As bases de cálculo dos valores principais dos dois tributos correspondem às adições aos lucros reais dos referidos anos-calendários 2010 e 2011, das importâncias líquidas de R\$41.595.524,85 e 32.602.681,77, respectivamente, consideradas pela Fiscalização como despesas indedutíveis, [...] páginas 21 e 22 do "Termo de Verificação Fiscal" [...].

02.1 - As despesas glosadas [...] correspondem aos serviços prestados ao Banco pelas sociedades [...] Bonsucesso Informática Ltda., Bonsucesso Promotora de Vendas e Serviços Ltda., Bonsucesso Controladoria Ltda. e Bonsucesso Administração, Crédito e Risco Ltda., direta ou indiretamente por ele controladas, doravante referidas [...] como Quatro Prestadoras, totalizados mês a mês, deles deduzidas as despesas administrativas suportadas por tais empresas nos dois anos-calendários, as quais foram consideradas pela Fiscalização como se do Banco fossem, conforme quadros demonstrativos constantes das páginas 20 e 21 do referido TVF.

[...]

02.3 - [...] deles foram subtraídos os recolhidos pelas empresas prestadoras de serviços, assim como os valores contra elas retidos na fonte e recolhidos pelo próprio Banco [...] conforme demonstrativos feitos nas páginas 21 e 22 do TVF.

[...]

03 - A síntese da conclusão a que chegou a Fiscalização [...]pode ser extraída de parte das assertivas lançadas no Capítulo 3 do TVF, intitulado "da artificialidade da constituição de empresas controladas", onde se lê que as prestadoras de serviços acima mencionadas

" nada mais são que departamentos internos do Banco, sem qualquer autonomia administrativa ou financeira. Ou seja, o Banco criou personalidade jurídica para seus departamentos internos e simulou a terceirização de seus serviços, com o objetivo de tributar parte de sua receita pelo Lucro Presumido.

Constatou-se [...] que as despesas pagas pelo Banco Bonsucesso às suas empresas controladas [...], pela prestação de serviços [...] são despesas geradas artificialmente [...].

[...] a execução de eventuais serviços não é contestada pelo Fisco, mas [...] sua terceirização a empresas constituídas apenas formalmente, sem existência comprovada no mundo fático.

[...] os serviços supostamente terceirizados foram executados pelo próprio Banco sob o manto formal de suas controladas, motivo pelo qual se fará a glosa líquida das despesas com a terceirização dos referidos serviços. Imputando-se ao Banco as despesas administrativas escrituradas pelas mesmas, que nada mais são que as despesas incorridas pelo próprio Banco (acobertada sob o manto daquelas) para realização dos referidos serviços" (página 19 - o negrito é da transcrição).

II - DEFESA CONJUNTA CONTRA OS DOIS AUTOS DE INFRAÇÃO, AUTUADOS NUM SÓ PROCESSO.

04 - Apesar de as complementações de IRPJ e CSLL terem sido formuladas contra o Banco em diferentes Autos de Infração, tudo faz parte de um só processo administrativo tributário, qual seja, o de nº 15504-730.535/2015-08. Isto, com certeza, por estar-se diante da chamada "tributação reflexa". Assim sendo, a defesa do Autuado é feita nesta peça única de impugnação.

III - FUNDAMENTOS DAS SUCESSIVAS DEFESAS.

III-A - DA GLOSA DE DESPESAS COMO SUCEDÂNEO À APLICAÇÃO DE NORMA ANTIELISIVA, ANTES DA REGULAMENTAÇÃO DE SEU PROCEDIMENTO ATRAVÉS DE LEI ORDINÁRIA. NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO. [...]

05.2 - [...] sem qualquer lei ordinária dispondo sobre qual seria a autoridade competente para determinar a descon sideração dos atos e negócios jurídicos, assim como os procedimentos a serem observados [...], a Fiscalização [...] pôs em prática o ainda inaplicável parágrafo único do art. 116 do CTN. Sobre a necessidade de semelhante lei, embora isto esteja claro no novel parágrafo, não custa ouvir a doutrina:

[...]

III-B- RESTABELECIMENTO DA DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS GLOSADAS.

07 - A execução dos serviços objeto das despesas glosadas não foi contestada pela Fiscalização, conforme registrado no penúltimo parágrafo do Capítulo 3, página 19 do TVF. Só que ela deduziu [...] que as Quatro Prestadoras não passariam de departamentos personalizados do Banco, dotados de CNPJs, de modo que ele próprio teria realizado as correspondentes tarefas. Seu raciocínio, nesse sentido, está alicerçado, sinteticamente, nas seguintes premissas:

(i) as Quatro Prestadoras funcionam nas [...] dependências do Banco, sem identificações visuais para o público externo, o que teria sido constatado através de diligências realizadas in loco, em 2010, utilizadas no presente processo como "provas emprestadas", e das quais resultaram idênticos lançamentos de IRPJ e CSLL, através do Processo Administrativo nº 10680.720698/2012-77;

(ii) o intento do Banco, através de condutas consideradas dolosas e fraudulentas, foi tão somente o de tributar partes de seus resultados pelo regime de lucro presumido, quando o certo seria fazê-lo, integralmente, com base no lucro real, por força de lei.

08 - [...] as despesas contabilizadas pelo Banco, com base nos serviços que lhe prestaram as mesmas Quatro Prestadoras, no ano-calendário então fiscalizado, o de

2008, foram restabelecidas pelo CARF, no julgamento do recurso ordinário por ele interposto naquele Processo nº 10680.720698/2012-77 (aonde a Fiscalização foi tomar emprestadas prova para tirar suas conclusões neste PA nº 15504-730.535/2015-08), como se vê pela proclamação do resultado de tal julgamento, constante de sua fl. 8172, in verbis:

"Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acórdão 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, vencidos os Conselheiros José Sérgio Gomes e Albertina Silva Santos de Lima; pelo voto de qualidade reduzir o valor da multa isolada sobre as estimativas nos termos do voto do relator, vencidos os Conselheiros Silvana Rescigno Guerra Barreto, Marcos Vinícius Barros Otoni e Antônio Carlos Guidoni Filho, que excluíam a multa isolada integralmente" (anexo documento nº 5, assinado digitalmente).

9 - [...] as Quatro Prestadoras [...] não são [...] "departamentos internos do Banco, sem [...] estrutura empresarial e autonomia administrativas", ou simples "sociedades de papel", (páginas 20 e 23 do TVF), nem foram concebidas apenas propiciar a taxação de parte dos lucros do Banco pelo regime do presumido (pág. 18 do Termo).

10 - [...] as Quatro Prestadoras, com exceção da Bonsucesso Promotora Vendas e Serviços Ltda. (cuja atuação será comentada à parte), exerceram suas atividades, nos anos fiscalizados, no mesmo prédio onde do Banco o fez, em diferentes andares, mas sem identificações próprias para o público externo, sem pagarem-lhe aluguéis, e sem participarem de rateios de despesas com água, luz e telefone. Isto, no entanto, não justifica a pecha de que seriam empresas de papel. Eventuais efeitos tributários, decorrentes desses fatos, deveriam ficar adstritas ao arbitramento dos respectivos valores, com sua adição ao lucro real do Banco.

[...]

11 - [...] todas as Quatro Prestadoras sempre mantiveram estrutura operacional, com administradores, funcionários, máquinas e equipamentos próprios.

11.1 - Com relação aos administradores, anexa-se à presente cópias dos respectivos contratos sociais (anexos documentos nº 6 a 8), pelos quais se vê que cada uma tinha os seus, estranhos ao quadro diretivo do Banco, sem embargo da presença formal de Paulo Henrique Pentagna Guimarães e Gabriel Pentagna Guimarães em três delas elas. Só que quem realmente as administrava eram os chamados diretores executivos (sócios minoritários), designados nos contratos, e não esses dois diretores do Banco.

11.2 - Quanto quadro de pessoal, a mesma coisa. [...] de acordo com as RAIS [...] (documentos nº 9 a 16), elas tiveram, nos períodos fiscalizados, as seguintes quantidades de funcionários regularmente registrados: a) Bonsucesso Informática Ltda.: 52 em 2010 e 49 em 2011; b) Bonsucesso Controladoria Ltda.: 73 em 2010 e em 2011; c) Bonsucesso Promotora de Vendas e Serviços Ltda.: 12 em 2010 e 60 em 2011; d) Bonsucesso Administração, Crédito e Risco Ltda.: 27 em 2010 e 30 em 2011.

11.3 - [...] merece destaque o ativo imobilizado da Bonsucesso Informática, composto, basicamente, de computadores e periféricos, adquiridos de terceiros a partir de 2009 (e não do próprio Banco, como afirma a Fiscalização), conforme quadros demonstrativos e fichas de razão em anexo (documentos nº 17 a 35). Tanto que suas depreciações, pelas taxas usuais de 10%, levantadas pela Fiscalização,

somaram R\$660.335,68 em 2010 e R\$558.748,71 (ver quadro de "despesas administrativas admitidas") - Sua folha de salários, sem contar os devidos encargos sociais e trabalhistas, somou R\$2.141.231,90 em 2010 e R\$2.553.030,68 em 2011 (ver os mesmos quadros de despesas admitidas). Suas despesas gerais em 2010 e 2011 corresponderam a 38,88% e 43,83%, respectivamente, bem acima, portanto, dos 32% fixados pela lei, como base de cálculo para o lucro presumido, o que se apura a partir dos próprios levantamentos feitos pela Fiscalização.

11.4 - A mesma análise pode ser feita, comparativamente, para a Bonsucesso Controladoria, com bases nos mesmos levantamentos fiscais: em 2010 e 2011, os serviços por ela prestados ao Banco totalizaram R\$19.680.000,00, conforme quadro da página 17 do TVF; já suas despesas, nos mesmos anos, somaram R\$12.480.019,47 (7.092.320,56 + 5.387.698,91), ou seja, 63,41% em relação às receitas, duas vezes mais o percentual aplicável ao seu lucro presumido.

11.5 - Englobando as Quatro Prestadoras, a relação faturamentos/despesas, nos dois anos, foi de 29,84%, muito próxima dos 32% adotados legalmente para o lucro presumido, o que demonstra a compatibilidade entre os preços por ela praticados e o tratamento tributário aplicável às suas receitas.

11.6 - Por último, neste tópico, a estrutura empresarial da Bonsucesso Promotora de Vendas e Serviços Ltda., cujo estabelecimento matriz se situa no mesmo prédio do Banco. Diferentemente do afirmado pela Fiscalização, também ela não é uma empresa de papel. Com efeito, além de operar em Belo Horizonte, em março de 2011 ela passou a contar com filiais em Boa Vista, RO; Rio de Janeiro, Cabo Frio e Macaé e Petrópolis, RJ; Cuiabá, MT; e Santos, SP. Esse processo de expansão começou com a filial de Rondônia, em 2009, e ao final de 2010 já totalizam seis unidades operacionais, conforme anexas alterações contratuais (documento nº 36, 37 e 38).

12 - Ainda sobre o funcionamento de diferentes empresas no mesmo ambiente, é claro que tudo poderia ter sido feito de forma diferente, como, por exemplo, alugando-se salas para cada Prestadora de Serviços, em outros locais, de preferência bem distante do Banco, "para não chamar a atenção do Fisco", ainda que isto custasse mais aluguéis, mais contas de água, luz e telefone; poder-se-ia indicar em contratos sociais pessoas estranhas ao Banco, quiçá os já manjados "laranjas". Nada disso foi feito, porque outro não foi o propósito, que não o de melhorar a gestão do Banco, com a especialização de tarefas relacionadas com suas diversas atividades-meio, cuja terceirização não encontra proibição ou repúdio, seja pela Justiça do Trabalho, pelo órgão regulador, o Conselho Monetário Nacional que, através do Banco Central do Brasil, editou a Resolução de 3.954, de 24/02/2011, regulamentando a matéria. Muito a propósito, nela está prevista a contratação de empresas terceirizadas, controladas pela instituição Financeira contratante, conforme o disposto no § 1º de se art. 3º, combinado com os incisos V, VII e IX do art. 8º.

[...]

12.2- [...] as empresas foram sendo criadas e operacionalizadas à medida em que as necessidades foram surgindo no Banco, com destaque especial para a chegada das operações de empréstimos através dos chamados "créditos consignados", amortizáveis mediante descontos em folha, as quais se caracterizam pelos pequenos valores individuais e pelo grande número de tomadores (centenas de milhares de servidores públicos, ativos e inativos, pensionistas, trabalhadores celetistas, etc), provocando, assim, enorme demanda por serviços burocráticos, sem falar nas

disputas pelos melhores captadores empréstimos (os correspondentes bancários), travadas com as demais instituições financeiras que operam no segmento.

12.3 - Tudo isso fez com que algumas medidas, de ordem burocrática, às quais agora o Fisco está atribuindo uma importância que realmente não têm, não fossem observadas pelo Banco, no seu relacionamento com as prestadoras de serviços, suas controladas. Preocupou-se mais com a produção e o barateamento de custos do que com as formalidades a eles relacionadas, como, por exemplo, trocas de correspondências solicitando serviços, elaboração de planilhas ou borderôs de produção, protocolos de recebimento e entrega de documentos, etc. Se dentro do mesmo grupo tudo poderia ser resolvido com telefonemas e contatos pessoais, de forma rotineira e quase que automática, para quê mensagem escrita? Só para fazer prova perante o Fisco? Todos os envolvidos tinham ciência do que teria que ser feito. Além das poucas possibilidades de surgimento de divergências no trato entre as partes, devido às estreitas relações entre elas, pesou, também, contra a implantação de controles burocráticos mais complexos, o inegável custo que isto representaria.

13 - Quanto à alegada caracterização de confusão patrimonial, o que Fiscalização encontrou e relatou no TVF passa longe dessa figura, só normatizada através do art. 50 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002); nem seria o caso de sua utilização como suporte à legitimação do procedimento, pois só diria respeito à questão da responsabilidade tributária, já disciplinada no Código Tributário Nacional. É dizer: eventual confusão patrimonial nada teria, como nada tem a ver com o nascimento de obrigação tributária, o qual só se verifica em ocorrendo fatos geradores específicos, definidos em lei. Além disso, não há que se falar em tal "confusão", na medida em que todas as empresas mantiveram e mantêm regular e mesmo grupo tudo poderia ser resolvido com telefonemas e contatos pessoais, de forma rotineira e quase que automática, para quê mensagem escrita? Só para fazer prova perante o Fisco? Todos os envolvidos tinham ciência do que teria que ser feito. Além das poucas possibilidades de surgimento de divergências no trato entre as partes, devido às estreitas relações entre elas, pesou, também, contra a implantação de controles burocráticos mais complexos, o inegável custo que isto representaria.

14 - [...] não se pode negar que a terceirização das atividades-meio é medida que se impõe, pois o enquadramento de todos os trabalhadores na categoria profissional dos bancários (mesmo não o sendo), num pequeno banco, como o Autuado, tornaria inviável a sua subsistência, uma vez que os pisos salariais de tal categoria são muito mais elevados do que o dos que operam nas empresas periféricas (atividades-fim). Basta isto para revelar a presença de suficientes motivos para a criação de tais empresas, e colocá-las como

15- Portanto, não é razoável que, numa posição até certo ponto cômoda, venha a Fiscalização com a ilação de que as Quatro Prestadoras foram concebidas unicamente como meio para o Banco tributar parte de lucros pela sistemática de "presumido". Não. Elas já tinham, desde de sua criação, e continuam tendo estrutura empresarial, finalidade econômica, e o fato de se encontrarem próximas ao Autuado (no mesmo ambiente físico) não as desnatura como empresas operativas. Essa proximidade racionaliza a execução das tarefas que lhes são cometidas e barateia seus custos.

16 - Não bastassem as naturais razões operacionais para a terceirização de serviços a empresas ligadas, não se pode negar que o chamado planejamento tributário, concebido, como no caso ora em discussão, com propósito negocial (*business*

purpose) e conteúdo econômico, constitui, hoje, verdadeiro dever do administrador de qualquer sociedade anônima, como bem observa Sacha Calmon Navarro Coelho:

[...]

17.2 - [...] os "planejamentos tributários" das incorporadoras de imóveis em condomínio, acima ilustrados, diferem do que a Fiscalização desconsiderou, em relação ao Banco, relativamente à dicotomia "lucro real x lucro presumido"? Em nada, é a resposta.

18 - Sobre a conduta do Banco, no seu relacionamento com as Quatro Prestadoras, que Fisco rotula de contaminado por pretensas fraudes civis, como abuso de formas de direito privado, abuso de direito e simulação, pois tratar-se-iam de "empresas de papel" (as Quatro), merece citação a não menos autorizada doutrina de Luciano Amaro, em sua obra Direito Tributário Brasileiro, Saraiva, 5ª edição "*verbis*":

[...]

Mas isso nos devolve à questão inicial; o problema está exatamente em saber em que circunstâncias o meio utilizado é ou não lícito, na perspectiva da lei fiscal.

[...]

19 - Resumindo: (a) o Banco não cometeu abuso de direito ou de personalidade jurídica; (b) não fraudou a lei; antes, agiu estritamente dentro dela; (c) todas as entidades que se relacionaram mantiveram e mantêm escritas regulares; (d) fizeram os autolançamentos previstos na legislação tributária, com base nos quais o Fisco tirou suas conclusões, ainda que equivocadas do ponto de vista do seu mérito. E o quanto basta para o cancelamento de ambos os Ais.

20 - De fato, a glosa das despesas ou custos, como um todo, ou seja, como um todo, como não fossem necessários ao custeio das atividades do Banco, caracterizaria manifesta contradição, na medida em que, nos procedimentos colocados em prática, os incorridos nas Quatro Prestadoras, foram considerados como dedutíveis no Banco, ou seja, necessários ao custeio de sua atividade. Eventuais críticas que se velassem cabíveis teriam, pois, que ter por alvo apenas os preços praticados, conforme decidido pelo CARF, em acórdão assim ementado:

[...]

20.1 - Portanto, a Fiscalização não considerou desnecessárias as despesas oriundas das empresas controladas, tanto que considerou seus custos operacionais como se fossem do Banco. Seu foco principal (do Fisco) foi a informalidade nos relacionamentos, as margens de lucro (decorrentes dos preços dos serviços), os funcionamentos das empresas no mesmo edifício, e a presença de administradores comuns.

21 - Conclusão: do mesmo modo que a Fiscalização asseverou que as existências e as atuações de Bonsucesso Informática Ltda., Bonsucesso Promotora de Vendas e Serviços Ltda., Bonsucesso Controladoria Ltda. E Bonsucesso Administração, Crédito e Risco Ltda. tiveram como motivação única a redução da carga tributária do Banco Bonsucesso S. A., é lícito a este retrucar que o inusitado procedimento posto em prática pelo Fisco teve por objetivo arrecadar, com pesadas multas e juros, as diferenças decorrentes dos dois regimes de tributação (lucro real x lucro presumido), com eliminação de quaisquer margens a favor das referidas Quatro Prestadoras, onde poderiam ser tributadas como "lucro presumido".

III-C - DECADÊNCIA PARCIAL, RELATIVAMENTE AOS MESES DE JANEIRO A NOVEMBRO DE 2010 - § 4º DO ART. 150 DO CTN.

[...]

24 - [...] está-se diante de típico lançamento suplementar de ofício, previsto no art. 149, inciso V do Código Tributário Nacional, eis que a Fiscalização, revendo os realizados pelo Banco, ao longo dos anos-calendários de 2010 e 2011, houve por bem retificá-los, aumentando os respectivos lucros reais, mediante glosas de despesas. A entrega dos Ais ao Autuado, via postal, ocorreu em 21/12/2015, quando parte do pretense direito de constituição crédito tributário já se encontrava extinto pela decadência. Refere-se o Impugnante, como já decaído ao tempo da ciência dos dois Ais, o IRPJ, a CSLL, e os seus juros e multas pertinentes aos meses de janeiro a novembro de 2010.

[...]

26 - Portanto, continua em vigor, em relação ao IRPJ e à CSLL, a sistemática de tributação em bases correntes, com fatos geradores trimestrais, ou mensais para acertamento no final do ano. Tanto que, numa ou noutra hipótese, o não pagamento, mensal ou trimestral, importa na incidência de juros e multas (de mora ou de ofício). Por último [...]: o princípio foi proclamado no art. 2º da Instrução Normativa nº 1.515, de 24/11/2004, que, ao regulamentar a Lei nº 12.973/2014, revogou aquela outra IN.

27 - Isto posto, é intuitivo que para se tornarem devidos o IRPJ e a CSLL, seja como base em balanços semestrais, ou estimativas mensais, há que ocorrer os respectivos fatos geradores; negar isso, seria o mesmo que admitir que os recolhimentos, durante o curso do ano-base, teriam o caráter de empréstimos compulsórios, sujeitos a regime legal próprio.

[...]

29 - Por que operou-se a decadência parcial aqui oposta como defesa? Exatamente porque (i) tratam os Ais de lançamentos suplementares aos que o Banco já tinha promovido pela sistemática denominada "por homologação", ou autolancamento; (ii) os fatos geradores que dão suporte a esse alegação de extinção do crédito tributário ocorreram de 31 de janeiro a 30 de novembro de 2010; (iii) os Autos de Infração impugnados foram entregues ao Autuado em 21/12/2015, ou seja, mais de cinco anos depois do último fato gerador. Nessas circunstâncias, incide o § 4º do art. 150 do CTN, *in verbis*:

[...]

29.1 - Poderiam os membros da Câmara redarguir, defendendo (em vez de julgando) que se trataria de simples glosas de despesas, as quais só seriam levadas em conta ou causariam impactos em 31/12/2010. Nada disso. A uma, porque o que a Fiscalização fez, ainda que indiretamente, foi considerar, mês a mês, de janeiro a dezembro de 2010 e 2011, como se do Banco fossem, os lucros das Quatro Prestadoras; a duas, porque ela própria (a Fiscalização) apontou como datas dos fatos geradores o último dia de cada mês de competência, como deixam claros os quadros demonstrativos constantes das páginas 20 e 21 do TVF; a três, porque visto o procedimento da Fiscalização como glosas de despesas, e não como transferência, para o Banco, dos lucros das Quatro Prestadoras, revela-se mais que razoável a proclamação, também, do direito à decretação de tais glosas, no pertinente aos meses de janeiro a novembro de 2010.

30 - Nem se diga, outrossim, que o Banco, através de seus administradores, agiu dolosa, fraudulenta ou simuladamente. Pelo contrário, sua conduta foi pautada pela convicção de que seu procedimento tinha e tem plena sustentação legal, como ficará demonstrado no Capítulo seguinte. Sob o ponto de vista econômico-fiscal, pode-se até admitir que a Fiscalização, numa posição antagônica (inadmissível para quem julga), se insurja contra a dedutibilidade das despesas relacionadas com serviços a ele prestados por empresas controladas. Mas daí à ilação de que estariam presentes o dolo, a fraude e a simulação, vai uma distância muito grande.

30.1 - [...] para que ficasse tipificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, capaz de afastar a incidência do citado § 4º, o Banco teria que ter incorrido numa das figuras descritas no art. 1º da Lei nº 8.137, de 27/12/1990, que define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. [...] todo o trabalho realizado pela Fiscalização teve por base a escrituração mercantil e as declarações fiscais a ela enviadas pelo Banco e pelas Quatro Prestadoras, através de DCTFs, DIRFs, DIPJ, além do material gerado pelo [...] Sped [...], via do qual todos os lançamentos contábeis são enviados à Receita Federal.

30.2 - [...] O que na verdade houve foi simples discordância do Fisco, no pertinente à dedutibilidade dos serviços prestados por empresas controladas pelo Banco, a pretexto que seriam meros departamentos deste. Isso deve ser visto como divergência natural de pontos de vista, instaurada entre partes situadas em diferentes polos da relação jurídico-tributária (sujeito ativo x sujeito passivo), o que não impede a incidência do § 4º do art. 150 do CTN.

[...]

III-D - COMPENSAÇÃO, NA EVENTUAL TRIBUTAÇÃO UNIFICADA, DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A COFINS E O PIS, SUPORTADAS PELAS "QUATRO PRESTADORAS", COM BASE EM SEUS FATURAMENTOS CONTRA O BANCO.

32 - Sem que com este argumento esteja o Banco abdicando dos efeitos da decadência parcial arguida, ou concordando com o procedimento contra si colocado em prática (no pertinente ao seu relacionamento com as aqui chamadas "Quatro Prestadoras"), cumpre-lhe, no seu inarredável direito à ampla defesa, arguir, em ordem sucessiva, na forma do art. 289 do Código de Processo Civil, que se os faturamentos por elas realizados em 2010 e 2011, contra Banco, foram fiscalmente considerados inexistentes, deveriam, como devem, por medida de coerência, ser abatidos do IRPJ e da CSLL apurados, de R\$8.968.104,23 e R\$7.283.905,56, respectivamente, também os recolhimentos relativos à COFINS e ao PIS, feitos pelas citadas "Quatro Prestadoras", com base em tais faturamentos, caso venha a ser mantido o procedimento, não obstante a sua licitude.

32.1 - De fato, se para a Fiscalização as "Quatro Prestadoras" não passariam de departamentos do Banco, a COFINS e o PIS por elas recolhidos não tiveram fatos geradores válidos, sendo indevidos, portanto. [...].

33.1 - Novamente ressaltando que não reconhece as imputações fiscais que lhe foram feitas no TVF, mas apenas com o objetivo de se defender o mais amplamente possível, aduz o Banco que, caso seja mantido o procedimento ora contestado, nas recomposições parcialmente feitas deverão ser compensados todos os tributos recolhidos pelas "Quatro Prestadoras", aí incluídos o PIS e a COFINS, e não apenas o IRPJs e a CSLL, como já decidido pelo Iº Conselho de Contribuintes, convolado no CARF:

[...]

III-E - EXCLUSÃO DE QUALQUER MODALIDADE DE MULTA [...]

III-F - SUBSTITUIÇÃO DAS MULTAS EX OFFICIO PELA DE MORA, DE 20%, COMO JUSTA ALTERNATIVA, EM TERMOS DE PENALIDADES.

IH-G - AUSÊNCIA DE CAUSAS PARA A DUPLICAÇÃO DAS MULTAS DE LANÇAMENTOS DE OFÍCIO (150%).

[...]

37.1 - As razões que levaram a Fiscalização aplicar as multas em semelhante percentual (150%) estão expostas na página 23 do TVF, *in verbis*:

"Comprovado o artificialismo na terceirização de serviços do Banco às suas controladas, empresas sem estrutura operacional e autonomia administrativa, meras sociedades de papel, conforme discorrido a longo do presente Termo, estando presentes, portanto, o dolo e fraude, efetuamos o lançamento da glosa de despesas referentes a serviços prestados por suas controladas acima identificadas com imposição da multa de ofício qualificada de 150%."

38 [...] não se fizeram presentes os elementos incriminadores dolo e fraude, de que falam os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, aos quais se reporta o § P do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Afinal, todas as empresas envolvidas (Banco e Quatro Prestadoras) sempre mantiveram e mantêm escrituração mercantil regular; prestaram e prestam declarações periódicas ao Fisco, com elementos suficientes para este tomar conhecimento de tudo que estava se passando, incluindo-se aí, mas não se limitando ao envio de arquivos digitais, DIPJs, DIRFs, notas explicativas publicadas como anexos das demonstrações financeiras, compensações de retenções na fonte, além de outros elementos de informação.

[...]

40.2 - Destarte, ausentes as figuras penais-tributárias dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, há que serem aplicadas as seguintes Súmulas do CARF:

"A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo" (Súmula 14); e

"A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64" (Súmula 25).

[...]

41 - Assim, ausente conduta dolosa por parte do Autuado, a penalidade, acaso aplicável, terá que ficar adstrita à moratória de 20% ou, na pior das hipóteses, à de ofício, de 75%, sem qualquer exacerbação.

III-H - "BIS IN IDEM" NA APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA, POR PRETENSA INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS BASEADOS EM ESTIMATIVAS MENSAS (CUMULADA COM A DE OFÍCIO, SOBRE OIRPJ E A CSLL).

42 - Além da multa de ofício qualificada de 150%, foram aplicadas ao Banco a de 50% sobre pretensas diferenças ou insuficiências de recolhimento de IRPJ e CSLL por estimativas mensais, conforme relatado nas páginas 22 e 23 do TVF. Seus fatos geradores e valores estão assim distribuídos nos anexos aos respectivos Ais:

[...]

43 - O primeiro ponto a ser destacado quanto a esta multa isolada é que já foram atingidas pela decadência as relativas ao IRPJ com fatos geradores em 31 de janeiro e 30 de abril de 2010, assim como as relacionadas com a CSLL, com fatos geradores nessas mesmas datas, e em 30 de novembro de 2010. Isto, pelos mesmos fundamentos lançados no Capítulo III-C (§ 4º do art. 150 do CTN), presente ainda o consagrado princípio de Direito, de que o acessório segue a sorte do principal.

44 - No entanto, sem prejuízo da decadência de todas as parcelas relacionadas com fatos geradores anteriores a 21/12/2010 (cinco anos antes da entrega postal dos Ais), não há como subsistir estas multas isoladas, exigidas concomitantemente às de ofício aplicadas sobre os valores do IRPJ e CSLL lançados nos Autos aqui impugnados. Na esfera administrativa, a questão já está pacificada, como se vê pela enunciado da Súmula nº 105 do CARF, in verbis:

"A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

[...]

44.2 - Também o Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou a respeito da impossibilidade dessa cumulação de multa isolada por falta de antecipações com a de ofício sobre o IRPJ e a CSLL lançado pelo Fisco, a propósito do seguinte recente julgado de sua Segunda Turma:

[...]

IV- REQUERIMENTOS (PEDIDOS SUCESSIVOS).

46 - Em face do exposto, requer o Autuado sejam acolhidas as razões aduzidas nos Capítulos III-A e III-B desta defesa, com o consequente cancelamento de ambos os Autos de Infração (IRPJ e CSLL), componentes do Processo Administrativo nº 15504-730;535/2015-08.

46.1 - Caso, no entanto, seja admitido como válido o procedimento adotado pela Fiscalização, o que se admite ad argumentandum tantum, deverá ser acolhida ao menos em parte a presente Impugnação para, em ordem sucessiva, serem deferidos os seguintes pedidos:

a) de decretação da decadência de tudo que se relacionar com período de janeiro a novembro de 2010 (IRPJ, CSLL, juros e multas), conforme as razões objeto do Capítulo III-C desta peça;

b) de abatimentos nos valores principais do IRPJ e da CSLL não atingidos pela decadência, da COFINS e o PIS suportados pelas Quatro Prestadoras, através de recolhimentos diretos e descontos na fonte, calculados com base em seus faturamentos contra o Banco, nos anos-calendários de 2010 e 2011, conforme fundamentos e valores expostos no Capítulo III-D desta peça, sendo certo que, nos dois Ais, a Fiscalização abateu apenas a CSLL e o IRPJ;

c) de exclusão das multas de ofício (conforme Capítulo III-E); ou sua conversão em multa de mora de 20%, tendo em vista que todos os tributos foram declarados (Capítulo III-F); ou sua redução ao patamar de 75%, eis que ausentes as causas para a sua duplicação (Capítulo III-G);

d) de exclusão das multas isoladas por insuficiência de recolhimentos mensais por estimativas, nos termos das razões expostas no Capítulo III-H.

Às fls. 3.160-3.163 dos autos do presente processo, Despacho de diligência nº 36 desta 2ª Turma de Julgamento, cujo contexto encontra-se adiante (acresci aspas em destaque):

""No artigo abaixo a contribuinte diz o seguinte, resumidamente:

"III-D - COMPENSAÇÃO, NA EVENTUAL TRIBUTAÇÃO UNIFICADA, DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A COFINS E O PIS, SUPOSTADAS PELAS "QUATRO PRESTADORAS" COM BASE EM SEUS FATURAMENTOS CONTRA O BANCO.

32 - [...] cumpre-lhe [...] arguir [...] que se os faturamentos por elas realizadas em 2010 e 2011, contra Banco, foram fiscalmente consideradas inexistentes, deveriam, como devem ser, por medida de coerência, ser abatidos do IRPJ e da CSLL apurados, de R\$8.968.104,23 e R\$7.283.905,56, respectivamente, também os recolhimentos relativos à COFINS e ao PIS, feitos pelas citadas "Quatro Prestadoras", com base em tais faturamentos, caso venha a ser mantido o procedimento, não obstante a sua licitude.

[...]

33.2 - [...]"

Já no acórdão de recurso voluntário 1102-000.820 - 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária do CARF em razão do acórdão de impugnação 0940.239, desta 2ª Turma de Julgamento, nos autos do processo 10680.720698/201277, afeto ao lançamento do mesmo tributo e mesma contribuição correspondentes ao ano calendário 2008, do qual fui relator, aquele Conselho assim se manifestou, por excerto, a favor do pleito passivo (cópia às fls 3.206-3.228 dos autos do presente processo):

"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.

Neste mesmo sentido, assim também já decidiu o CARF:[...]

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).

[...]

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.

Conforme já referido, os valores das contribuições PIS e COFINS pagos mensalmente pelas quatro controladas encontra-se nos autos (docs 05 a 77 da impugnação, fls. 7.963 a 8.035 do processo). Já os valores do IRPJ e da CSLL pagos trimestralmente pelas quatro controladas encontra-se demonstrado no Anexo V do TVF.

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%."

Mudando o que deve ser mudado, ocorre que no TVF e, por decorrência, nos autos de infração do presente processo, não foram decotados valores a título de PIS e de Cofins reclamados pela contribuinte, embora o CARF tenha esgotado este assunto a favor dela, com suporte, inclusive, em sua jurisprudência declinada no respectivo acórdão de recurso voluntário.

Enfim, visando a que os presentes AIs não tenham que enfrentar novamente, tanto aquele mesmo juízo de valor do CARF, quanto à sua determinação de efetuar lançamento complementar também aqui neste processo, reputo necessário baixar os autos à unidade de origem.

Como propósito, que o servidor autuante se digne rever de ofício os AIs, e, em respeito ao duplo grau de jurisdição, reabrir prazo para que a contribuinte, em decorrência, possa aduzir razões adicionais de defesa."''

Em tempo, naquele Acórdão de Recurso Voluntário afeto ao 10680.720698/2012-77 constam as seguintes ementas do CARF, as quais, renovo, a favor da contribuinte:

"Neste mesmo sentido, assim também já decidiu o CARF: "IRPJ — CSL — CONSTITUIÇÃO DE EMPRESA COM ARTIFICIALISMO — DESCONSIDERAÇÃO DOS SERVIÇOS PRETENSAMENTE PRESTADOS — MULTA QUALIFICADA — NECESSIDADE DA RECONSTITUIÇÃO DE EFEITOS VERDADEIROS —

Comprovada a impossibilidade fática da prestação de serviços por empresa pertencente aos mesmos sócios, dada a inexistente estrutura operacional, resta caracterizado o artificialismo das operações, cujo objetivo foi reduzir a carga tributária da recorrente mediante a tributação de relevante parcela de seu resultado pelo lucro presumido na pretensa prestadora de serviços. Assim sendo, devem ser desconsideradas as despesas correspondentes. Todavia, se ao engendrar as operações artificiais, a empresa que pretensamente prestou os serviços sofreu tributação, ainda que de tributos diversos, há de se recompor a verdade material, compensando-se todos os tributos já recolhidos." (**Acórdão no 10195.208, relator Mário Junqueira Franco Júnior, sessão de 19 de outubro de 2005**)"

"IRRF. DEDUÇÃO DO VALOR PAGO. Das despesas que foram pagas a título de remuneração das debêntures, com retenção de imposto de renda exclusiva de fonte, uma parte delas, após a incidência do IRPJ e da CSLL, revela-se como lucros passíveis de distribuição, os quais não estariam sujeitos à retenção do imposto por ocasião de sua distribuição. Assim, para restabelecer a verdade dos fatos, cabe o estorno da parte do imposto de renda, indevidamente retido na fonte e comprovadamente pago, que corresponda proporcionalmente à parcela que poderia ser distribuída com isenção." (**Acórdão no 110200.659, relator João Otávio Oppermann Thomé, sessão de 31 de janeiro de 2012**)"

Às fls. 3.165-3.169, o decorrente "Relatório de Diligência Fiscal" no qual consta em síntese que:

"Deve-se ressaltar que a revisão de ofício é prevista e autorizada pela legislação fiscal nos termos do artigo 145, III e 149, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, a saber:

[...]

A doutrina dominante concorda que a revisão de ofício seria possível se decorrente de erro de fato, conforme ULHOA:

"Ao apreciar o erro como um dos motivos que justificam o desfazimento ou a revisão do lançamento, distingue a melhor doutrina, e já hoje, também, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, as duas espécies em que o mesmo se pode revestir - erro de fato e erro de direito para só autorizar a revisão nos casos em que a autoridade lançadora tenha incorrido no primeiro (erro material de cálculo, por exemplo), mas não quando se trate de erro de direito ... " (Ulhoa Canto. Estudos e Pareceres de Direito Tributário, São Paulo. Ed. RT, 1975, p. 47).

No caso em tela, não houve erro de fato ou de direito. Apenas ocorreu divergência de interpretação. A autoridade lançadora considerou que não haveria previsão legal para se efetuar a compensação entre tributos diversos, por ato unilateral e de ofício.

Primeiramente, em razão de que se trata de tributos com destinações constitucionais divergentes. Assim, a escolha de qual tributo que deveria ser contemplado com a eventual compensação cabe apenas ao sujeito passivo ou por determinação de norma específica, haja vista que o lançamento é uma atividade plenamente vinculada.

No caso particular da contribuição para o PIS, esta tem uma destinação especificada pela Lei Complementar nº 26 /1975, que com a vigência a partir de 01/07/1976 passou-se chamar PIS-PASEP, com a junção dos fundos constituídos com os recursos do Programa de Integração Social (PIS) e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), instituídos pelas Leis Complementares nºs 7 e 8, de 7 de setembro e de 3 de dezembro de 1970, respectivamente.

Com o advento da Constituição de 1988 (art. 239, CF), ficou estipulado que os recursos do PIS/PASEP iriam financiar o programa do seguro-desemprego e o abono salarial, sendo este consistente no pagamento de um salário mínimo anual aos empregados que recebem até dois salários mínimos de remuneração mensal, desde que seus empregadores contribuam para o PIS/PASEP (art. 239, § 3º, CF). (Sabbag, Eduardo Manual de direito tributário. - 9. ed. - São Paulo : Saraiva, 2017, p. 738)

Já a COFINS e a CSLL têm como destinação a composição do orçamento da seguridade social. Finalmente, quanto ao Imposto de Renda, por se tratar de imposto, não possui destinação específica. Isto demonstra a complexidade da compensação entre tributos de natureza diversa.

Por sua vez, a restituição e compensação de tributos é atualmente regulamentada pela Instrução Normativa RFB Nº 1717, de 17 de julho de 2017. Em seu art. 2º, inciso II, a IN estabelece a forma de restituição no caso de pagamento indevido ou em que o contribuinte errou na identificação do sujeito passivo, a saber:

As hipóteses elencadas na referida IN de compensação são todas de iniciativa do sujeito passivo ou com a concordância deste. Inclusive, o art. 71 traz uma restrição específica:

Os órgãos administrativos julgadores têm a prerrogativa de rever o lançamento em decorrência de interpretação divergente da norma, em obediência aos princípios que regem o processo administrativo. Assim, caso a douta Turma de Julgamento entenda ser possível a compensação, esta poderá julgar procedente, nesta parte, a impugnação, alterando-se o lançamento nos termos do art. 145, inciso I do CTN:

[...]

Finalizada a diligência, encaminho o presente processo em retorno ao órgão julgador para as deliberações que lhe couber.

Tendo em vista que nenhuma alteração foi procedida no lançamento em decorrência do atendimento ao Despacho nº 36 da 2ª Turma da DRJ/JFA, fica prejudicada a ciência à contribuinte para reabertura de prazo para que possa aduzir razões adicionais de defesa."

Às fls. 3.171, Intimação eletrônica visando à ciência do Relatório Fiscal de fl. 3.165, bem como a reabertura do prazo de trinta dias para que a contribuinte se manifestasse a respeito. Às fls. 3.174, o respectivo Termo de Ciência ocorrida em 07/12/2017.

À fl. 3.175, solicitação em 29/12/2017 de juntada das seguintes razões de defesas adicionais, de fls. 3.177-3.179, franqueada no citado Despacho de Diligência, ainda que considerada prejudicada pelo fisco:

I - BREVE RELATO.

[...]

01.1 - Com efeito, nos lançamentos originários a Fiscalização tratou as prestadoras de serviços como se fossem simples departamentos do Banco, e considerou como: (i) inexistentes as suas receitas; (ii) indedutíveis as despesas que geraram; (iii) do Banco, o IRPJ e a CSLL por elas recolhidos. No entanto, não creditou a este o Pis e a Cofins recolhidos sobre o que ela própria (a Fiscalização) considerou receitas inexistentes.

01.2 - Em defesa subsidiária, e sem reconhecimento do mérito, o Banco postulou o abatimento nos principais do IRPJ e da CSLL contra si lançados, dos valores do Pis e da Cofins recolhidos pelas quatro prestadoras de serviços, não só por uma questão de lógica, como também porque assim já tinha sido decidido pelo CARF, no Processo Administrativo nº 10680.720698/2012-77, relativo ao ano-calendário de 2008.

01.3 - Vendo juridicidade e razoabilidade em tal defesa subsidiária, a DRJ/JFA determinou o envio do presente PAF à DRFB/BH, a fim de que o servidor autuante se dignasse a rever de ofício os Ais, logicamente para abater dos principais de IRPJ e CSLL e encargos as parcelas de Pis e Cofins recolhidos pelas quatro prestadoras de serviços, consideradas meros departamentos do Banco.

02 - Em vez de seguir a orientação do órgão julgador de primeira instância, preferiu o agente fiscal manter sua posição inicial (antes tida pelo Impugnante como fruto de simples desatenção de Sua Senhoria) aduzindo, em apertada síntese, que:

- a) no caso em tela, não houve erro de fato, mas apenas divergência de interpretação;
- b) se trata de tributos com destinações divergentes, com destaque para o o Pis/Pasep;
- c) "a escolha de qual tributo que deveria ser contemplado com a eventual compensação cabe apenas ao sujeito passivo ou por determinação de norma específica, haja vista que o lançamento é uma atividade plenamente vinculada";
- d) "Os órgãos administrativos julgadores têm a prerrogativa de rever o lançamento em decorrência de interpretação divergente da norma, em obediência aos princípios que regem o processo administrativo";
- e) "Assim, caso a douta Turma de Julgamento entenda ser possível a compensação, esta poderá julgar procedente, nesta parte, a impugnação, alterando-se o lançamento nos termos do art. 145, inciso I do CTN".

II - IMPUGNAÇÃO

02 - A primeira objeção que se faz às razões do ilustre auditor fiscal é que a hipótese não versa sobre simples compensação de um tributo com outro, mas sim de sofisticado procedimento colocado em prática no primitivo auto de infração, de desconsideração das operações envolvendo o Banco e suas quatro prestadoras de serviços, sendo estas vistas como meros departamentos daquele.

Tanto que, além de serem tratados como inexistentes as receitas das prestadoras contra o Banco, assim como as correspondentes despesas, para este, o agente fiscal atribuiu ao Banco as despesas operacionais de tais prestadoras.

02.1 - Destarte, se foi feita a recomposição do resultado do Banco, com sua taxaço pelo lucro real, não há que se falar em compensação de um tributo com outro, mas sim de lançamentos suplementares, com acréscimos nos valores do seu IRPJ e da CSLL, e abatimento de tudo quanto foi recolhido ao Tesouro Nacional, pelas quatro prestadoras de serviços, a títulos dos mesmos IRPJ e CSLL, Pis e Cofins.

3 - Ainda que se tratasse de compensação, em seu modo clássico, não devem os julgadores olvidar que ela pode envolver quaisquer administrados pela SRFB, a propósito do disposto nos art. 73 e 74 da Lei nº 9.430/96, independentemente de destinação constitucional.

4 - Por último, essa questão da destinação constitucional, arguida pelo agente fiscal, como inibidor do abatimento reclamado na defesa subsidiária que fez o Banco. Se isso fosse óbice, o que justificaria o não abatimento da Cofins na CSLL, se ambas são destinadas à seguridade social? Aliás, também o é o Pis, não tendo relevância contra essa sua natureza jurídica o disposto no art. 239 e §§ da Constituição Federal. O simples fato de todos os tributos em causa serem fiscalizados, arrecadados e administrados pela SRFB torna despicenda a discussão acerca da destinação constitucional de cada um, para efeito de abatimento do Pis e da Cofins no contexto da unificação da tributação do Banco de das quatro empresas que lhe prestaram serviços.

III – REQUERIMENTO

05 - Com base no exposto, reitera o Banco BS2 S.A., anteriormente denominado Banco Bonsucesso S.A., todos os pedidos formulados na sua impugnação inicial, neles incluído o subsidiário de abatimento dos Pis e da Cofins recolhidos pelas quatro empresas que lhe prestaram serviços nos anos-calendários de 2010 e 2011, nos valores principais do IRPJ e da CSLL lançados de ofício nos autos de infração impugnados, nos termos e condições contidos no item 46.1, alínea "b" da referida peça defesa.

(original contém sublinhas e negritos):

É o relatório.

A 2ª Turma da DRJ/JFA (Acórdão n. 09-067.552, e-fls. 3230 e ss) indeferiu a impugnação do contribuinte. A decisão foi assim ementada:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2010, 2011

LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Cumpridos os requisitos previstos no decreto que regulamentou o processo administrativo fiscal federal para a lavratura do auto de infração e observados os procedimentos administrativos contidos em artigo próprio do CTN, visando a constituir o crédito tributário, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Assunto: Imposto sobre a renda de pessoa jurídica

Ano-calendário: 2010, 2011

DESPESAS INEXISTENTES.

Comprovado o artificialismo na terceirização de serviços a empresas controladas, cujo objetivo foi reduzir a carga tributária da recorrente mediante a tributação de relevante parcela de seu resultado pelo lucro presumido nas pretensas prestadoras de serviços, correto o procedimento de desconsiderar as despesas correspondentes.

MULTA QUALIFICADA E AGRAVADA.

No caso de evidente intuito de fraude, simulação ou conluio, aplica-se multa de cento e cinquenta por cento 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 os lançamentos decorreu dos mesmos elementos de prova do de IRPJ, impõe-se o mesmo veredicto firmado em face do lançamento principal.

DECADÊNCIA

Tendo havido prática de dolo e fraude, a contagem de prazo relativa à decadência desloca-se do § 4º do artigo 150 do CTN para o inciso I do seu artigo 173.

Cientificada da Decisão de Primeira instância em 05/10/2018 (e-fls. 3259), a autuada apresentou Recurso Voluntário 24/10/2018 (e-fls. 3262) em que repete as razões de primeira instância, requerendo o restabelecimento da dedutibilidade das despesas com prestação de serviços pelas quatro empresas então controladas pelo Recorrente e destaca:

(...)

17 – Por que operou-se a decadência parcial oposta como defesa? Exatamente porque (i) tratam os AIs de lançamentos suplementares aos que o Banco já tinha promovido pela sistemática denominada “por homologação”, ou autolancamento; (ii) **os fatos geradores que dão suporte a esse alegação de extinção do crédito tributário ocorreram de 31 de janeiro a 30 de novembro de 2010**; (iii) os Autos de Infração impugnados foram entregues

ao Autuado em 21/12/2015, ou seja, **mais de cinco anos depois do último fato gerador**. Nessas circunstâncias, incide o § 4º do art. 150 do CTN, *ins verbis*: (...)

17.1 – Ainda que a decadência não tivesse atingido o IRPJ e a CSLL dos citados meses, o que se admite apenas para argumentar, o mesmo não poderia ser afirmado quanto à multa isolada por falta de antecipações mensais, se devida fosse no lançamento suplementar de ofício. Afinal, seu fato gerador seria instantâneo e mensal, portanto. Isto, sem prejuízo da impugnação da referida multa, adiante reiterada.

(...)

III-B – SOBRE O QUE A DECISÃO RECORRIDA CHAMA DE “MÉRITO”.

19 – Com exceção do tema “decadência”, a DRJ/JFA englobou num só capítulo tudo que julgou conveniente para refutar as alegações de defesa do ora Recorrente, contra as diversas imputações a si lançadas nos Autos de Infração, e no TVF, em especial, conforme se vê às fls. 3.251 e 3.253. E, de próprio, a decisão recorrida não tem praticamente nada. Antes, tudo se resume na transcrição da ementa do acórdão nº 1102-000.820, da 1ª Câmara/2ª Turma do CARF, oriundo do julgamento do PAF nº 10680.720698/2012-77, instaurado contra o ora Recorrente, mas relacionado com o ano-calendário de 2008.

(...)

20 – Ocorre que, sem prejuízo do desacerto das assertivas contidas na sua ementa, há dois fatos que desautorizam o uso de tal Acórdão nº 1102-000.820 do CARF, como razão de decidir contra a impugnação inicial apresentada no presente Processo nº 15504.730.535/2015-08.

20.1 – O primeiro, é que as premissas lançadas em tal ementa não batem com o que foi proclamado como resultado do respectivo julgamento.

(...)

20.1.2 – Diante da contradição entre a ementa do invocado acórdão e a proclamação do resultado do respectivo julgamento, a conclusão a que se chega é que o voto gerador da equivocada ementa não foi aprovado e não se atentou para a necessidade de indicação de outro relator, para a sua redação, em consonância com o decidido pela maioria do Colegiado. Mas pela proclamação do resultado não há dúvida de que **a dedutibilidade das despesas com prestação de serviços pelas quatro empresas então controladas pelo Recorrente foi restabelecida**.

(...)

20.2 – O segundo é que, com a decida do processo para a Delegacia de origem, para a o cumprimento do Acórdão 1102-000.820, de forma inusitada, a agente fiscal autora dos primitivos autos de infração se antecipou e os declarou nulos, expedindo outros, com novas bases de cálculo, incluído o abatimento das contribuições Pis/Cofins recolhidas pelas Quatro Prestadoras de serviços, ensejando nova impugnação, indeferida pela mesma 2ª Turma da DRF/JAF, o que levou o Banco a interpor novo recurso ordinário, ainda não julgado em seu mérito pelo CARF, conforme anexa informação sobre o andamento do Processo nº 10680.720698/2012-77.

21 – Frente a esse confuso quadro processual, e à míngua de fundamentos próprios da 2ª Turma da DRF/JFA em sua decisão ora recorrida, permite-se o Recorrente a reiterar as

razões de sua impugnação inicial apresentada neste processo, sem embargo da nova abordagem dos respectivos temas, como passa a fazer.

(...)

41 – É realmente muito cômoda a posição, pró-Fisco, da DRJ. Admite a descaracterização de legítimas operações do Banco com suas prestadoras de serviços, nulificando as receitas por elas auferidas; atribuindo ao mesmo Banco as despesas por elas realizadas; creditando a este o IRPJ e a CSLL que recolheram, tudo em nome de pretensa recomposição do que seria a realidade. No entanto, deixa de conferir ao Recorrente o Pis e a Cofins sobre receitas consideradas inexistentes.

41.1 – Burocraticamente, asseverou a DRJ/JAF que “Ter-se-ia que se refazer os DАCONS apresentados pela controladora para verificação correta das afetações sobre os valores efetivamente devidos” Isso, sem levar em conta que oito anos já se passaram e que fatalmente não seria mais possível fazer o ressarcimento através dos sistemas eletrônicos implantados pela Receita Federal; e sem levar em conta que o inviável ressarcimento pela via sugerida não suprimiria, na devida proporção, as extorsivas multas de 150% incluídas nos dois AIs. Sem qualquer conotação irônica, que deve ser evitada em peças processuais, pode-se dizer que a conduta dos julgadores administrativos de primeira instância lembra, em muito, o velho ditado segundo o qual “Pimenta nos olhos dos outros é colírio.”

(...)

VOTO

Conselheiro **Lizandro Rodrigues de Sousa**, Relator

O recurso Voluntário é tempestivo, dele tomo conhecimento.

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ que julgou improcedente impugnação contra lançamento de IRPJ/CSLL, anos calendários 2010, 2011, que versa sobre glosa de despesas com terceirização de serviços a empresas controladas.

A 2ª Turma da DRJ/JFA (Acórdão n. 09-067.552, e-fls. 3230 e ss) indeferiu a impugnação do contribuinte. A Decisão Recorrida, reproduzindo em voto a conclusão no acórdão de mesma instância nº 09-059.077, e que tratou de fatos correlatos, mas de ano calendário diferente, entendeu que “comprovado o artificialismo na terceirização de serviços a empresas controladas, cujo objetivo foi reduzir a carga tributária da recorrente mediante a tributação de relevante parcela de seu resultado pelo lucro presumido nas pretensas prestadoras de serviços, correto o procedimento de desconsiderar as despesas correspondentes”. Firmou a DRJ:

Assim é que, ante a realidade acima, mudando o que deve ser mudado, faço minhas as razões de decidir constantes no Acórdão de Impugnação nº 09-059.077, desta 2ª Turma de Julgamento, sessão de 30/03/2016, revisor daquele de nº 09-40.230, de 10/05/2012, contido no bojo daqueles autos, no qual funcionei como relator, pelo qual foi julgado por unanimidade de votos a improcedência da impugnação e a procedência do lançamento.

NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ

A Recorrente protesta, entendendo não terem sido apreciadas suas razões recursais, principalmente as relacionadas com os fatos que teriam trazido o convencimento dos autuantes de que haveria artificialismo na terceirização de serviços a empresas controladas. Assim dispôs em Recurso Voluntário:

19 – Com exceção do tema “decadência”, a DRJ/JFA englobou num só capítulo tudo que julgou conveniente para refutar as alegações de defesa do ora Recorrente, contra as diversas imputações a si lançadas nos Autos de Infração, e no TVF, em especial, conforme se vê às fls. 3.251 e 3.253. E, de próprio, a decisão recorrida não tem praticamente nada. Antes, tudo se resume na transcrição da ementa do acórdão nº 1102-000.820, da 1ª Câmara/2ª Turma do CARF, oriundo do julgamento do PAF nº 10680.720698/2012-77, instaurado contra o ora Recorrente, mas relacionado com o ano-calendário de 2008.

Tem razão a Recorrente. Sem apreciar aqui o mérito da questão, constato que deveria a DRJ ter apreciada as razões recursais em maior extensão, principalmente as relacionadas com os fatos que teriam trazido o convencimento dos autuantes de que haveria artificialismo na terceirização de serviços a empresas controladas. Listo exemplificadamente abaixo excertos da Impugnação em que a Impugnante aponta fundamentos que não foram apreciados pela decisão de Primeira Instância:

11 – Quanto ao mais, o que realmente interessa é que todas as Quatro Prestadoras sempre mantiveram estrutura operacional, com administradores, funcionários, máquinas e equipamentos próprios.

11.1 – Com relação aos administradores, anexa-se à presente cópias dos respectivos contratos sociais (anexos documentos nº 6 a 8), pelos quais se vê que cada uma tinha os seus, estranhos ao quadro diretivo do Banco, sem embargo da presença formal de Paulo Henrique Pentagna Guimarães e Gabriel Pentagna Guimarães em três delas elas. Só que quem realmente as administrava eram os chamados diretores executivos (sócios minoritários), designados nos contratos, e não esses dois diretores do Banco.

11.2 – Quanto quadro de pessoal, a mesma coisa. Com efeito, de acordo com as RAIS – Relação Anual de Informações Sociais enviados ao órgão oficial próprio, em anexo (documentos nº 9 a 16), elas tiveram, nos períodos fiscalizados, as seguintes quantidades de funcionários regularmente registrados: a) Bonsucesso Informática Ltda.: 52 em 2010 e 49 em 2011; b) Bonsucesso Controladoria Ltda.: 73 em 2010 e em 2011; c) Bonsucesso Promotora de Vendas e Serviços Ltda.: 12 em 2010 e 60 em 2011; d) Bonsucesso Administração, Crédito e Risco Ltda.: 27 em 2010 e 30 em 2011.

11.3 – Ainda sobre estrutura operacional, merece destaque o ativo imobilizado da Bonsucesso Informática, composto, basicamente, de computadores e periféricos, adquiridos de terceiros a partir de 2009 (e não do próprio Banco, como afirma a Fiscalização), conforme quadros demonstrativos e fichas de razão em anexo (documentos nº 17 a 35). Tanto que suas depreciações, pelas taxas usuais de 10%, levantadas pela Fiscalização, somaram R\$660.335,68 em 2010 e R\$558.748,71 (ver quadro de “despesas administrativas admitidas”). Sua folha de salários, sem contar os devidos encargos sociais e trabalhistas, somou R\$2.141.231,90 em 2010 e R\$2.553.030,68 em 2011 (ver os mesmos quadros de despesas admitidas). Suas despesas gerais em 2010 e 2011 corresponderam a 38,88% e 43,83%, respectivamente, bem acima, portanto, dos 32% fixados pela lei, como base de cálculo para o lucro presumido, o que se apura a partir dos próprios levantamentos feitos pela Fiscalização.

11.4 – A mesma análise pode ser feita, comparativamente, para a Bonsucesso Controladoria, com bases nos mesmos levantamentos fiscais: em 2010 e 2011, os serviços por ela prestados ao Banco totalizaram R\$19.680.000,00, conforme quadro da página 17 do TVF; já suas despesas, nos mesmos anos, somaram R\$12.480.019,47 (7.092.320,56 + 5.387.698,91), ou seja, 63,41% em relação às receitas, duas vezes mais o percentual aplicável ao seu lucro presumido.

11.5 – Englobando as Quatro Prestadoras, a relação faturamentos/despesas, nos dois anos, foi de 29,84%, muito próxima dos 32% adotados legalmente para o lucro presumido, o que demonstra a compatibilidade entre os preços por ela praticados e o tratamento tributário aplicável às suas receitas.

11.6 – Por último, neste tópico, a estrutura empresarial da Bonsucesso Promotora de Vendas e Serviços Ltda., cujo estabelecimento matriz se situa no mesmo prédio do Banco. Diferentemente do afirmado pela Fiscalização, também ela **não é uma empresa de papel**. Com efeito, além de operar em Belo Horizonte, em março de 2011 ela passou a contar com filiais em Boa Vista, RO; Rio de Janeiro, Cabo Frio e Macaé e Petrópolis, RJ; Cuiabá, MT; e Santos, SP. Esse processo de expansão começou com a filial de Rondônia, em 2009, e ao final de 2010 já totalizam seis unidades operacionais, conforme anexas alterações contratuais (documento nº 36, 37 e 38).

A ausência, em parte, de verificação, análise e apreciação dos argumentos apresentados na primeira instância pelo sujeito passivo caracteriza supressão de instância, fato cerceador do amplo direito à defesa e ao contraditório, motivo de nulidade. Esse entendimento encontra amparo no Decreto 70.235/1972 que, ao tratar das nulidades no inciso II do art. 59, deixa claro que são nulas as decisões proferidas com a preterição do direito de defesa.

Pelo exposto, voto em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para declarar nula a decisão recorrida por vício formal, determinando que outra seja prolatada em seu lugar.

ACÓRDÃO 1102-001.397 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 15504.730535/2015-08

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa

DOCUMENTO VALIDADO