



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720173/2017-51
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-004.411 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de março de 2020
Recorrente CLUB ADMINISTRADORA DE CARTOES DE CREDITO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2012

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.
INAPLICABILIDADE.

A desconsideração de atos de empresa controlada, para inclusão da verdadeira contribuinte no polo passivo da exação tributária, não se trata de desconsideração de personalidade jurídica.

UTILIZAÇÃO DE EMPRESA VEÍCULO. DESLOCAMENTO DA BASE TRIBUTÁVEL PARA SOCIEDADES QUE SE ENCONTREM EM SITUAÇÃO TRIBUTARIAMENTE MAIS FAVORÁVEL. TRANSFERÊNCIA DE RECEITAS DE EMPRESA TRIBUTADA PELO LUCRO REAL PARA EMPRESA OPTANTE PELO LUCRO PRESUMIDO. ACUMULAÇÃO DE DESPESAS NA PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA PELO LUCRO REAL. IMPOSSIBILIDADE. Quando comprovado por indícios convergentes que se constituiu sociedade com o único intuito de se transferir a base tributável para essa nova empresa que se encontra em situação tributariamente mais favorável, uma vez identificada a verdade dos fatos e o real contribuinte das operações que geraram as respectivas receitas, cabível a exigência dos tributos devidos do efeito sujeito passivo. Nessa situação, não constituem despesa ou custo dedutível os pagamentos a título de remuneração pela prestação de serviços a beneficiária que foi criada pela fonte pagadora para desenvolver atividades que esta mesma realizava ou é capaz de realizar, se ficar comprovado que essa beneficiária não possui finalidade econômica ou negocial nem estrutura administrativa própria, que carece de condições materiais para realizar os serviços, ou, ainda, que obtém rendimento desproporcional ou incompatível com as condições de mercado nas operações realizadas com a sua controladora.

DESPESA DE PROGRAMA DE INCENTIVO. DEDUTIBILIDADE. As despesas relacionadas a Programa de Incentivo são dedutíveis por serem necessárias, mesmo existindo a possibilidade de expiração dos pontos. Se os beneficiários perderem o direito aos pontos, a reversão do passivo será tributada.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. PAGAMENTO EM PERCENTUAL INFERIOR AO PREVISTO NO INSTRUMENTO CONTRATUAL. OMISSÃO DE RECEITA. NÃO CONFIGURAÇÃO.

O pagamento em percentual inferior ao previsto no instrumento contratual, por si mesmo, não caracteriza omissão de receita, ainda que o contrato seja celebrado entre partes vinculadas.

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. Incidem juros sobre multa de ofício, a serem aplicados após a constituição do crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, rejeitar preliminares arguidas; e, (ii) no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar infração referente a omissão de receitas de vendas e serviços, vencidos os Conselheiros Rogério Garcia Peres (relator), Ricardo Antonio Carvalho Barbosa e Giovana Pereira de Paiva Leite que votaram por lhe negar provimento. Designado o Conselheiro Roberto Silva Junior para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rogério Garcia Peres- Relator

(documento assinado digitalmente)

Roberto Silva Junior- Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Ricardo Antonio Carvalho Barbosa, Rogério Garcia Peres, Giovana Pereira de Paiva Leite, Lucas Esteves Borges, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima identificado, a Autoridade fiscal identificou algumas infrações, as quais são relatadas conforme Termo de Verificação Fiscal 01 – TVF 01 (fls. 2052 e ss.) e Termo de Verificação Fiscal 02 – TVF 02 (fls. 2071 e ss.).

No **TVF 01**, explica a Autoridade Lançadora que a **autuada** – Club Administradora de Cartões de Crédito S/A (doravante denominada de **Club**) - prestava serviços de administração e gerenciamento do cartão de crédito/débito Marisa para a empresa Marisa Lojas S/A, CNPJ nº 61.189.288/0001-89, (doravante denominada Marisa). A Club era subsidiária integral da Marisa. **Este Termo de Verificação Fiscal versa sobre o deslocamento da base tributável, no ano-calendário de 2012, relativa à diversas receitas que foram repassadas para as seguintes empresas:**

- a) **Primos** Participações Ltda, CNPJ nº 04.055.313/0001-06 (doravante denominada de Primos); e
- b) **TEF** Serviços de Processamento de Dados Ltda, CNPJ nº 07.445.167/0001-05 (doravante denominada de TEF).

Todas as duas empresas acima eram controladas pela Club e gozavam de tributação mais favorável, pois a opção delas foi pela tributação pelo lucro presumido. Relata a Autoridade lançadora que **as despesas, inerentes à obtenção das receitas que foram repassadas, ficaram a cargo da Club e que praticamente toda a receita repassada para estas empresas retornou para a Club na forma de distribuição de lucros** (pagamento de dividendos). Foram coletadas informações junto às empresas Primos, TEF, Assurant Seguradora S/A e Prodent Assistência Odontológica Ltda, cujo conteúdo foi dado conhecimento ao contribuinte através de Termo de Ciência e Utilização de Documentos.

Expõe a Autoridade que **as remunerações repassadas pela Club para a Primos** versavam sobre as vendas de seguros e de planos odontológicos realizadas para os clientes do Cartão Marisa, que era administrado pela Club. Os seguros oferecidos eram administrados pela Assurant Seguradora S/A, CNPJ nº 03.823.704/0001-52 (doravante denominada de **Assurant**), enquanto os planos odontológicos eram administrados pela Prodent Assistência Odontológica Ltda, CNPJ nº 61.590.816/0001-07 (doravante denominada de **Prodent**).

Afirma a Autoridade que **todos os valores recebidos pela Club, relativa à venda de seguros e planos odontológicos, no ano calendário de 2012 foram repassados para a Primos, que retinha o valor da comissão e repassava para a Assurant e Prodent** o valor pertinente às mesmas, de acordo com os contratos assinados entre as partes. Apesar de quase todas as despesas associadas a vendas destes seguros e planos odontológicos terem sido contabilizadas pela Club e terem causado a redução do valor da apuração do seu lucro real e da sua base de cálculo da CSLL, as receitas das comissões incidentes sobre estas vendas não foram tributadas na Club, mas foram tributadas na Primos, de forma mais favorável, na opção pelo lucro presumido.

Ressalta que boa parte da receita que deveria ser tributada na Club **retornou para a mesma sob a forma de distribuição de lucros**, a Primos efetivamente pagou dividendos a Club, em 2013, o valor total de R\$ 32.899.236,65, sendo **R\$ 16.899.366,25 a título de distribuição de lucros do ano-calendário de 2012 e R\$ 15.999.870,40 a título de antecipação de distribuição de lucros do ano-calendário de 2013**.

Informa a Autoridade que, em resposta apresentada em 10/08/2016, o contribuinte informou **como eram contabilizados os recursos recebidos dos clientes provenientes das vendas de seguros e planos odontológicos**, considerando os contratos assinados com a Assurant e a Prodent, e o repasse integral destes valores para a Primos (fls. 2057/2058).

Afirma **que a Primos recebia os valores repassados pela Club e entregava à Assurant e à Prodent** a participação pertinente às mesmas conforme estipulado nos contratos e retinha a comissão sobre a venda destes produtos a qual apropriava como receita tributável. Analisando o livro razão e as respostas apresentadas pelo contribuinte em 28/11/2016, verificou que **a Primos contabilizou como receita tributável, que foi repassada pela Club, um total de R\$ 53.175.435,26, no ano-calendário de 2012, que pode ser assim dividida:**

RECEITA	VALOR
VENDA DOS SEGUROS DA ASSURANT	47.783.250,16
VENDA DOS PLANOS ODONTOLÓGICOS DA PRODENT	5.276.134,20
CARTÃO MARISA ITAUCARD	116.050,90
TOTAL	53.175.435,26

A Primos contabilizou uma receita total de **R\$ 47.783.250,16** relativa às **comissões sobre vendas de seguros da Assurant**, distribuído nas seguintes contas de receita:

CONTA	DESCRIÇÃO	VALOR
31201003	PROTECAO FAMILIAR	4.092.921,60
31201004	PROTECAO PERDA E ROUBO	1.153.654,00
31201005	SERVICO DE PROTECAO SEGURO DESEMPRE	82.060,68
31201014	RECEITA SEGURO COMPRA TRANQUILA	30.231.853,27
31201018	BLQ-RECEITA MARISA PROTEGE	10.609.385,05
31201019	RECEITA MARISA AUTO E LAR	1.613.375,56
TOTAL		47.783.250,16

A Primos contabilizou uma receita total de **R\$ 5.276.134,20**, relativa à venda de planos odontológicos da **Prodent**, na conta **31201013 - Receita Marisa Odonto**.

Acrescenta que desconsiderando as despesas com tributos, a **Primos teve um total de R\$ 711.306,18 de despesas no ano-calendário de 2012**, assim contabilizadas:

CONTA	DESCRIÇÃO	VALOR
32201001	CUSTOS DOS SERVICOS PRESTADOS	608.738,05
41201002	ASSISTENCIA MEDICA E SOCIAL	1.968,48
41201006	HORAS EXTRAS	1,46
41201007	INDENIZACOES	4.707,87
41201009	PAT	3.677,12
41201010	PREMIOS	8.373,80
41201012	SALARIOS	12.588,48
41201013	TAXAS ASSOCIATIVAS	295,06
41201016	VALE TRANSPORTE	3.481,89
41202001	FGTS	6.988,09
41202002	INSS	3.943,39
41203001	PROVISÕES DE 13º SALARIO	1.768,69
41203002	PROVISÕES DE FERIAS	711,46
41204002	ALUGUEIS DE IMOVEIS DO GRUPO	4.852,20
41209008	DESPESAS COM CARTORIO	30,80
42301003	DESPESAS BANCARIAS	3.293,35
43201004	PROVISÃO PARA CONTINGENCIAS TRABALH	45.885,99
TOTAL		711.306,18

Observa que a Primos não incorreu em diversas despesas associadas às atividades previstas nos contratos assinados com a Assurant e Prodent, como despesas com telefonia, sistemas de informática, boletos bancários, pagamentos para empresas de cobrança, honorários advocatícios, custas judiciais, etc., bem como não incorreu nas demais despesas administrativas necessárias para a manutenção de qualquer atividade empresarial como energia elétrica, condomínio, limpeza, segurança, equipamentos, materiais de consumo e escritório, conservação e manutenção, etc.

Destaca que a Club não contabilizou qualquer receita relativa à venda destes seguros e planos odontológicos, dessa forma, era de se esperar que também não contabilizasse quaisquer despesas associadas a estas vendas, ou caso contabilizasse, que elas fossem excluídas da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Acrescenta que **apesar de não contabilizar nenhuma receita da Assurant e da Prodent, a Club assumiu contratualmente, perante as mesmas, diversas responsabilidades como:**

a) Manter uma carta de fiança em favor da Assurant no valor de R\$ 50.823.785,00 em garantia de todas as obrigações dos Estipulantes;

b) Coletar e armazenar, sob suas expensas, todas as autorizações para débito das prestações, bem como de todos os documentos de adesão ao plano odontológico;

c) Era obrigada por ressarcir, em caráter regressivo, a Prodent por eventuais danos causados em virtude de informação errônea sobre o direito dos beneficiários;

d) Comprometeu-se a cumprir metas anuais de vendas durante o prazo de vigência contratual. Caso a meta total estipulada ao prazo final do contrato não fosse atingida, a Club deveria pagar à Prodent uma multa de R\$ 6 milhões.

O contribuinte foi devidamente intimado a informar quais foram as despesas incorridas pela Club para o cumprimento do contrato assinado com a Assurant e a Prodent, em sua resposta datada de 10/08/2016, a Club informou que as despesas incorridas foram apropriadas nas contas 41106003 – Correio e 41105008 – Marketing.

Alegou que as despesas de correio eram fruto do envio da fatura para cobrar o seguro e os planos odontológicos, a qual era enviada mesmo que não houvesse compra de mercadorias na fatura do cliente, mas apenas de seguros e planos odontológicos, enquanto as despesas com marketing eram relativas às campanhas com banner, treinamentos e pontos de venda. As despesas apropriadas nestas duas contas somavam R\$ 28.323.752,40, assim distribuídas:

41106003 – Correio – R\$ 26.147.792,13

41105008 - Propaganda – Outros – R\$ 2.175.960,27

Na mesma resposta o contribuinte informou que os custos inerentes à carta fiança emitida em favor da Assurant foram apropriados na conta 42301003 – Despesas Bancárias a partir do ano-calendário de 2013, contabilizando uma despesa total de R\$ 1.344.389,73 até o ano de 2016.

Em resposta apresentada em 28/11/2016, a Club afirmou que a conta **42301018 - Despesas Boleto Bancário** registra as tarifas bancárias relacionadas a cobrança dos extratos dos clientes da Marisa e que tais extratos englobam todo o saldo devedor do cliente desde a compra de mercadorias até produtos financeiros. **Alega a Autoridade que esta é uma das despesas apropriadas pela Club e que está diretamente associada à obtenção da receita referente à venda de seguros e de planos odontológicos.**

Acrescenta que a Club apropriou as seguintes despesas associadas à venda e cobrança de seguros e planos odontológicos, afirmando que esta lista não é exaustiva (fls. 2060/2061):

CONTA	DESCRIÇÃO	VALOR
41105008	PROPAGANDA - OUTROS	2.175.960,27
41106003	CORREIO	26.147.792,13
41107003	HONORARIOS ADVOCATICIOS	7.069.961,04
41107004	INFORMATICA	8.868.701,59
41107013	SERVICOS GRAFICOS	5.482.429,16
41109005	CUSTAS JUDICIAIS	113.204,60
41207003	HONORARIOS ADVOCATICIOS	453.212,82
41207004	INFORMATICA	4.550,93
41209006	CUSTAS JUDICIAIS	1.295,00
41209008	DESPESAS COM CARTORIO	4.628,51

42301018	DESPESAS BOLETO BANCARIO	4.832.370,14
43201009	PERDA COM PROCESSO JUDICIAL - CIVEL	15.590.841,04
43301008	D - DESPESAS SERV COBRANCA	5.158.200,62
TOTAL		75.903.147,85

Informa ainda que Club incorreu nas seguintes despesas administrativas necessárias para o funcionamento de uma empresa:

CONTA	DESCRIÇÃO	VALOR
41104003	LOCACAO DE EQUIPAMENTOS	4.498,15
41104004	CONDOMINIOS	389.038,82
41106001	AGUA	22.346,13
41106002	COMUNICACOES	535.308,71
41106004	ENERGIA ELETRICA	382.887,79
41106005	MALOTE	24.751,00
41106006	TELEFONE	4.674.176,14
41107002	CONSERVACAO E MANUTENCAO	410.071,89
41107005	LIMPEZA	338.533,92
41107006	SEGURANCA	469.915,67
41109008	DESPESAS COM VEICULOS	517,98
41109012	MATERIAL DE CONSUMO	264.578,85
41109014	MATERIAL DE ESCRITORIO	72.246,23
41109031	COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES	18.775,31
41201001	ASSISTENCIA EDUCACIONAL	668,92
41204003	LOCACAO DE EQUIPAMENTOS	537,49
41206001	AGUA	308,58
41206002	COMUNICACOES	574.773,61
41206006	TELEFONE	382.760,35
41207002	CONSERVACAO E MANUTENCAO	629,60
41207015	ARMAZENAGEM	52.328,10
41209004	COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES	9.599,59
41209011	MATERIAL DE CONSUMO	183,09
41209013	MATERIAL DE ESCRITORIO	3.467,17
41209019	DESPESAS COM VEICULOS	5.341,14
TOTAL		8.638.244,23

A fiscalização também identificou que a Club apropriou despesas em outras três contas, cujo histórico de alguns lançamentos revelou que se referiam aos seguros vendidos (vide Anexo II deste Termo).

41101010 – Prêmios – R\$ 1.599.752,32

42301002 - Descontos Concedidos – R\$ 970.862,24

43201008 - Perdas em Operações De Credito – L. 9430/96 Art. 9 – R\$ 4.477.238,32

Assevera então que as despesas assumidas pela Primos demonstram que ela não suportou sequer as despesas administrativas necessárias para manter uma atividade empresarial bem como não teria capacidade para exercer as atividades previstas em contrato, enquanto a Club suportou diversas despesas associadas às vendas dos seguros e planos odontológicos que ficaram sem a contrapartida da receita de comissão sobre estas vendas, pois elas foram integralmente repassadas para a Primos.

Desse modo, concluiu que restou provado que foi **a Club quem efetivamente suportou as despesas associadas às vendas dos seguros e planos odontológicos, bem como os riscos inerentes ao contrato**, representado pela carta fiança emitida em favor da Assurant e dos compromissos assumidos perante a Prodent, sem apropriar as receitas pertinentes à estas vendas e aos riscos assumidos, portanto este planejamento tributário não pode se opor ao fisco, pois buscou apenas a redução da carga tributária do grupo econômico, sem corresponder com a verdade material dos fatos praticados.

Como a Club possuía 99,99% da Primos, a Autoridade Fiscal recompôs a base tributável na Club considerando todas as receitas repassadas para a Primos, todas as despesas apropriadas pela Primos, com exceção das tributárias, apurando o novo lucro real e a base de cálculo da CSLL da Club, abatendo do IR e da CSLL devidos os valores que foram efetivamente pagos pela Primos.

Em relação à remuneração repassada para a TEF, informa a Autoridade que o contribuinte teve dificuldades para explicar quais foram os serviços prestados pela TEF para a Club, pois em resposta apresentada em 03/10/2016 afirmou que não tinha localizado contratos celebrados com a TEF, **porém informou que foi repassado um valor total de R\$ 44.491.833,43, no ano-calendário de 2012, cujo histórico do lançamento era “Anuidade Diferenciada”.**

Indagado sobre qual a motivação econômica de ter efetuado repasses para a TEF respondeu em 14/10/2016 que se tratavam de pagamentos efetuados pelos serviços prestados de processamento de dados das faturas enviadas aos clientes da fiscalizada.

Confrontado com a pergunta para explicar o motivo pelo qual as receitas de anuidade diferenciada foram integralmente repassadas para a TEF, no ano-calendário de 2012, sem passar pelo resultado da Club, visto que as despesas associadas a estas receitas permaneceram sob a responsabilidade da Club, respondeu em 23/11/2016 que estas receitas foram integralmente repassadas, pois a TEF era a responsável pela negociação e contratação de parceiros, bem como pela disponibilização e gerenciamento de programas e benefícios e/ou recompensas vinculadas ao Cartão Marisa.

Explica a Autoridade que fica prejudicado o entendimento da Club de não contabilizar a receita proveniente da Anuidade Diferenciada, visto que praticamente todas as despesas associadas à obtenção desta receita ficaram sob responsabilidade da Club.

A contabilização da Tarifa de Processamento de Fatura e da Anuidade Diferenciada e seu repasse para a TEF era feita da seguinte forma pela Club.

1º lançamento:

D – 11209005 - Clientes - Club S.A. – Valor X

C – 21601029 - TEF Serviços Proc. Dados Ltda – Valor X

2º lançamento:

D – 21601029 - TEF Serviços Proc. Dados Ltda – Valor X

C – 11103201 – Banco Itaú – Valor X

Toda a remuneração recebida pela Club no valor de R\$ 44.491.833,43, relativa à Anuidade Diferenciada, no ano-calendário de 2012, não foi tributada na Club, pois **foi repassada para a TEF onde foi tributada pela opção de lucro presumido**.

A TEF por sua vez pagou a Club, no ano-calendário de 2013, o valor total de **R\$ 37.698.002,05 a título de dividendos**, sendo R\$ 14.605.030,60 relativos à distribuição de lucros do ano-calendário de 2012 e R\$ 22.998.553,30 a título de antecipação de distribuição de lucros do ano-calendário de 2013.

Desconsiderando as despesas com tributos, a TEF teve um total de R\$207.586,17 de despesas no ano-calendário de 2012, contabilizadas conforme tabela de fls. 2063/2064).

Realça a Autoridade que as despesas incorridas pela TEF correspondem a apenas a 0,45% da receita referente à Tarifa Anuidade Diferenciada. A TEF utilizava uma sala do prédio ocupado pela Club e dispunha de apenas 04 (quatro) funcionários, enquanto a Club tinha 876 (oitocentos e setenta e seis) funcionários. Contratualmente a TEF seria responsável pelos serviços de disponibilizar e gerenciar programas de benefícios e/ou recompensas vinculados ao Cartão Marisa. A TEF não incorreu em nenhuma despesa associada às atividades de disponibilizar e gerenciar programas de benefícios e/ou recompensas vinculados ao Cartão Marisa.

Em julho de 2010 foi criado um projeto piloto de Programa de Fidelidade Marisa que a partir de sua implementação em 2011 passou a se denominar Amiga – Programa de Vantagens. O projeto piloto descrevia todas as áreas envolvidas e observa a Autoridade que a TEF não incorreu em nenhuma despesa destas áreas como correio, telefonia, sistemas de informática, boletos bancários, honorários advocatícios, custas judiciais, treinamento de pessoal, etc.

Explica que o programa Amiga previa a obtenção de pontos no momento da utilização do Cartão Marisa que poderiam resultar em descontos em novas compras realizadas com o Cartão Marisa, e que **a Club contabilizava todo o controle destas operações em duas contas, a 31201020 - Receita Prog. de Fidelidade a Realizar**, que provisionava o possível desconto com os pontos obtidos, **e a 43301016 – Despesas Bonificação - Programa de Fidelidade**, que efetivamente contabilizava como despesa a utilização destes descontos.

Esta contabilização demonstra de forma cristalina que a Club repassava toda a receita do programa de fidelidade para a TEF ficando, porém, com todas as despesas de gerenciamento inerentes à obtenção desta receita.

Ressalta também que a TEF não incorreu em outras despesas administrativas necessárias para a manutenção de qualquer atividade empresarial como, telefonia, energia elétrica, condomínio, limpeza, segurança, equipamentos, conservação e manutenção, etc.

Acrescenta que, como a Club não contabilizou qualquer receita relativa às anuidades diferenciadas, era de se esperar que também não contabilizasse quaisquer despesas associadas às mesmas, ou caso contabilizasse, que elas fossem excluídas da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Em resposta apresentada em 28/11/2016 a Club afirmou que a conta 42301018 - Despesas Boleto Bancário, registra as tarifas bancárias relacionadas a cobrança dos extratos dos clientes da Marisa e que tais extratos englobam todo o saldo devedor do cliente desde a compra de mercadorias até produtos financeiros. Esta é uma das despesas apropriadas pela Club e que está diretamente associada à obtenção da receita referente à Tarifa de Processamento de Fatura e da Anuidade Diferenciada.

Informa a Autoridade que a Club incorreu nas seguintes despesas associadas à atividade de gerenciamento de programas de benefícios (Esta lista não é exaustiva):

CONTA	DESCRIÇÃO	VALOR
41106003	CORREIO	26.147.792,13
41107003	HONORARIOS ADVOCATICIOS	7.069.961,04
41107004	INFORMATICA	8.868.701,59
41107013	SERVICOS GRAFICOS	5.482.429,16
41109005	CUSTAS JUDICIAIS	113.204,60
41207003	HONORARIOS ADVOCATICIOS	453.212,82
41207004	INFORMATICA	4.550,93
42301018	DESPESAS BOLETO BANCARIO	4.832.370,14
43201009	PERDA COM PROCESSO JUDICIAL - CIVEL	15.590.841,04
43301008	D - DESPESAS SERV COBRANCA	5.158.200,62
43301016	R - DESPESAS BONIFICACAO - PROGRAMA DE FIDELIDADE	29.225.225,00
TOTAL		102.946.489,07

Demonstra também que a Club Incorreu nas seguintes despesas administrativas necessárias para o funcionamento de uma empresa (Esta lista não é exaustiva):

CONTA	DESCRIÇÃO	VALOR
41104003	LOCACAO DE EQUIPAMENTOS	4.498,15
41104004	CONDOMINIOS	389.038,82
41106001	AGUA	22.346,13
41106002	COMUNICACOES	535.308,71
41106004	ENERGIA ELETRICA	382.887,79
41106005	MALOTE	24.751,00
41106006	TELEFONE	4.674.176,14
41107002	CONSERVACAO E MANUTENCAO	410.071,89
41107005	LIMPEZA	338.533,92
41107006	SEGURANCA	469.915,67
41109008	DESPESAS COM VEICULOS	517,98
41109012	MATERIAL DE CONSUMO	264.578,85
41109014	MATERIAL DE ESCRITORIO	72.246,23
41109031	COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES	18.775,31
41201001	ASSISTENCIA EDUCACIONAL	668,92
41204003	LOCACAO DE EQUIPAMENTOS	537,49
41206001	AGUA	308,58
41206002	COMUNICACOES	574.773,61
41206006	TELEFONE	382.760,35
41207002	CONSERVACAO E MANUTENCAO	629,60
41207015	ARMAZENAGEM	52.328,10
41209004	COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES	9.599,59
41209011	MATERIAL DE CONSUMO	183,09
41209013	MATERIAL DE ESCRITORIO	3.467,17
41209019	DESPESAS COM VEICULOS	5.341,14
TOTAL		8.638.244,23

Explica que identificou que a Club apropriou despesas em outras três contas, cujo histórico de alguns lançamentos revelou que se referiam à Anuidade Diferenciada (conforme Anexo III do TVF 01).

42301002 - Descontos Concedidos – R\$ 684.982,52

43301004 - Perdas com Processos Operacionais – Cartão – R\$ 16.040,51

43301014 - Despesas com Perdas por Fraudes – R\$ 32.261,45

Assevera então que as despesas assumidas pela TEF demonstram que ela não suportou sequer as despesas administrativas necessárias para manter uma atividade empresarial bem como não teria capacidade para exercer as atividades de disponibilizar e gerenciar programas de benefícios e/ou recompensas vinculados ao Cartão Marisa, que estavam previstas em contrato, enquanto a Club suportou diversas despesas associadas às estas atividades que ficaram sem a contrapartida da receita de Anuidade Diferenciada, pois esta foi integralmente repassada para a TEF.

Conclui querestou provado que foi a **Club quem efetivamente suportou as despesas associadas às atividades de disponibilização e gerenciamento de programas de benefícios e/ou recompensas vinculados ao Cartão Marisa sem apropriar as receitas pertinentes às estas atividades**, portanto este planejamento tributário não pode se opor ao fisco, pois buscou apenas a redução da carga tributária do grupo econômico, sem corresponder com a verdade material dos fatos praticados.

Como a Club possuía de 99,99% da TEF, a fiscalização recompôs a base tributável na Club considerando todas as receitas repassadas para a TEF, todas as despesas apropriadas pela TEF, com exceção das tributárias, apurou o novo lucro real e a base de cálculo da CSLL da Club, abatendo do IR e da CSLL devidos os valores que foram efetivamente pagos pela TEF.

Na sequência, a Autoridade explica que foram consideradas apenas as receitas que foram tributadas na Primos e na TEF, no ano-calendário de 2012, e que foram repassadas pela Club. **Estas receitas somaram R\$ 99.154.616,29, conforme visto nos itens 1.1.4 e 1.2.2 deste Termo, e que foram tributadas nas empresas controladas, não serão incluídas as demais receitas que não foram repassadas pela Club:**

TOTAL DA RECEITA REPASSADA	
PRIMOS	53.175.435,26
TEF	45.979.181,03
TOTAL	99.154.616,29

A tabela a seguir calcula qual foi o valor tributado de IR e CSLL nestas empresas, relativo às receitas que foram repassadas, sabendo que a opção delas foi pelo lucro presumido e que, em todas, a base de cálculo do IR e da CSLL é calculada pela aplicação do percentual de 32% sobre a receita bruta.

EMPRESA	RECEITA BRUTA	BC (32%)	15%	ADICIONAL(*)	CSLL	IR + CSLL
PRIMOS	53.175.435,26	17.016.139,28	2.552.420,89	1.701.613,93	1.531.452,54	5.785.487,36
TEF	45.979.181,03	14.713.337,93	2.207.000,69	1.471.333,79	1.324.200,41	5.002.534,90
TOTAL	99.154.616,29	31.729.477,21	7.932.369,30		2.855.652,95	10.788.022,25
(*) O adicional do IR não considerou o abatimento do valor de R\$ 240 mil, pois este valor é inferior às receitas que não fizeram parte deste cálculo e este entendimento é mais favorável ao contribuinte						

A tabela abaixo indica que os valores de IR e CSLL que **foram pagos pela Primos e TEF sobre todas as suas receitas são superiores aos valores de IR e CSLL incidentes sobre as receitas repassadas pela Club**, portanto os valores de IR e CSLL, calculados na tabela anterior, no total de R\$ 7.932.369,30 e R\$ 2.855.652,95, respectivamente, podem ser abatidos dos valores devidos na Club.

		BC SOBRE RECEITA REPASSADA	BC SOBRE RECEITA TOTAL					
			DIPJ	DECLARADO EM DCTF			SIST SRF	
EMPRESA	TRIBUTOS	VALOR CALCULADO	FONTE	DARF	COMPENSADO	SUSPENSO	DEP JUDICIAL	TOTAL PAGO
PRIMOS	IR	4.254.034,82	1.388.487,38	3.320.469,22	216.753,49			4.925.710,09
	CSLL	1.531.452,54		824.776,15		957.157,83	957.157,83	1.781.933,98
TEF	IR	3.678.334,48		3.472.569,24	249.720,87			3.722.290,11
	CSLL	1.324.200,41		1.469.534,66				1.469.534,66
TOTAL		10.788.022,25	11.899.468,84					

Na reconstituição da base de cálculo na Club, **serão consideradas todas as despesas que foram apropriadas pela PRIMOS e TEF**, no ano-calendário de 2012, com exceção das despesas com tributos. As despesas consideradas estão listadas nos itens 1.1.5 e 1.2.3 do TVF 01, e foram consolidadas na tabela abaixo:

TOTAL DAS DESPESAS	
PRIMOS	711.306,18
TEF	207.586,17
TOTAL	918.892,35

A base de cálculo do IR e da CSLL na Club, com a desconstrução do planejamento tributário, foi calculada na tabela abaixo. Estão incluídas as receitas repassadas para PRIMOS e TEF bem como todas as despesas apropriadas nestas empresas, com exceção das despesas tributárias:

EMPRESA	RECEITA REPASSADA	DESPESA CONSIDERADA	BC NA CLUB
PRIMOS	53.175.435,26	711.306,18	52.464.129,08
TEF	45.979.181,03	207.586,17	45.771.594,86
TOTAL	99.154.616,29	918.892,35	98.235.723,94

No ano-calendário de 2012, a Club tinha lançado em sua DIPJ uma compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores no valor R\$ 3.355.438,91, porém este valor já foi considerado na redução do lucro real e da base de cálculo de CSLL, referente ao ano-calendário de 2011, através do auto de infração formalizado no PAF nº 16327.720843/2016-59.

A tabela a seguir calcula o valor que **seria devido de IR e CSLL pela Club**:

BC ANTES DA COMP DE PREJ	PREJ PER ANTERIORES	BC APÓS A COMP PREJ	15%	ADICIONAL(*)	CSLL	IR + CSLL
98.235.723,94	0,00	98.235.723,94	14.735.358,59	9.823.572,39	14.735.358,59	39.294.289,58
			24.558.930,99			

(*) O adicional do IR não considerou o abatimento do valor de R\$ 240 mil, pois a base de cálculo da Club, anterior à desconstrução do planejamento tributário, era superior a 240 mil

O valor devido pela Club deverá ainda ser reduzido do IR e CSLL incidente sobre as receitas repassadas e que foram ofertadas à tributação pela Primos e TEF, conforme calculado na tabela a seguir:

	IR	CSLL	TOTAL
Devido pela Club	24.558.930,99	14.735.358,59	39.294.289,58
Tributado na Primos e TEF	7.932.369,30	2.855.652,95	10.788.022,25
A pagar na Club	16.626.561,68	11.879.705,64	28.506.267,32

Sustenta a Autoridade que esta desconstrução do planejamento tributário recompõem a verdade material e evidencia que a Club, apesar de ter efetivamente suportado o ônus pelos serviços prestados, ficou sem a contrapartida da receita, que acabou retornando para a Club, através da distribuição de dividendos, reduzida por uma tributação mais favorecida realizada na Primos e TEF, as quais não tinham a capacidade para prestar os serviços, como restou demonstrado no TVF 01.

No Termo de Verificação Fiscal 02, explica a Autoridade que a Club Administradora de Cartões de Crédito S/A prestava serviços de administração e gerenciamento do cartão de crédito/débito Marisa para a empresa Marisa Lojas S/A, CNPJ nº 61.189.288/0001-89, (doravante denominada **Marisa**). A Club era subsidiária integral da Marisa. Este Termo de Verificação Fiscal 02 trata da **receita recebida pela Club em relação à administração e gerenciamento do Cartão Marisa e do programa de vantagens denominado Amiga**, que foi criado para incentivar as compras dos clientes nas lojas da Marisa utilizando o cartão Marisa.

Em relação à **remuneração pelos serviços prestados para a Marisa**, informa a Autoridade que o contrato de prestação de serviços de administração e gerenciamento do Cartão Marisa foi apresentado pela Club em 23/11/2016. O mesmo foi celebrado em 26/10/1999 entre as empresas Marisa e Credi-21 Participações Ltda, CNPJ nº 03.529.067/0001-06 (doravante denominada Credi-21) e, segundo informação prestada pela Club, não sofreu qualquer aditivo. O prazo de vigência do contrato era indeterminado, conforme descrito em sua cláusula 7.1. A Credi-21 foi incorporada pela Club em fevereiro de 2011.

A remuneração da Club estava prevista na cláusula 8.1, a qual especificava que a Marisa pagaria à Club o percentual de 2,5% aplicado sobre os valores adquiridos pelos clientes utilizando o Cartão Marisa junto às lojas da Marisa. A cláusula 8.5 informava que a remuneração poderia ser alterada mediante comunicação, por escrito, da Club à Marisa, com 15 (quinze) dias de antecedência.

A Club contabilizava esta remuneração como uma **receita na conta 31201002 - Receita de Serviços - Marisa**, e o valores das vendas realizadas com o cartão Marisa, que deveriam ser repassados para a Marisa, **na conta 21601020 - Marisa Lojas Varej.**

O contribuinte apresentou, em 23/11/2016, o demonstrativo mensal com o total das vendas realizadas com o cartão Marisa e a remuneração da Club incidente sobre estas vendas, que foi consolidado na tabela abaixo, também foram apresentadas as notas fiscais emitidas pela Club relativas ao serviço prestado.

MÊS	NF	TOTAL VENDAS	RECEITA DA CLUB	% REC/VENDA
JAN	11	64.816.391,72	648.163,92	1,00%
FEV	12	71.506.230,08	715.062,30	1,00%
MAR	13	86.842.319,65	868.423,20	1,00%
ABR	14	99.286.423,68	992.864,24	1,00%
MAI	15	132.480.213,28	1.324.802,13	1,00%
JUN	16	120.971.951,78	1.209.719,52	1,00%
JUL	17	127.125.558,41	1.271.255,58	1,00%
AGO	18	111.210.477,42	1.112.104,77	1,00%
SET	19	100.398.788,66	1.003.987,89	1,00%
OUT	20	107.345.546,30	1.073.455,46	1,00%
NOV	21	121.764.792,42	1.217.647,92	1,00%
DEZ	22	224.210.503,37	2.242.105,03	1,00%
TOTAL		1.367.959.196,77	13.679.591,97	1,00%

Enfatiza a Autoridade que **apesar do contrato prever uma remuneração para a Club de 2,5% sobre as vendas, a Marisa pagou, no ano-calendário de 2012, o percentual de 1%.**

Indagado sobre a motivação destas mudanças nos percentuais de remuneração e se elas foram aplicadas às demais operadoras de cartão de crédito, o contribuinte informou, em 23/11/2016, que o motivo da alteração foi o aumento de vendas com o cartão Marisa e, por isso, a consequente redução/ajuste na remuneração, porém não houve formalização contratual deste ajuste, e que essa redução não foi aplicada às demais operadoras de cartão de crédito.

Realça a Autoridade que, se fosse aplicado o percentual de 2,5%, previsto em contrato, sobre o total de vendas, a Club teria que receber, no ano-calendário de 2012, o total de R\$ 34.198.979,92, ou seja, ela recebeu R\$ 20.519.387,95 a menos do que o valor previsto contratualmente:

MÊS	RECEITA DA CLUB	CONTRATO (% 2,5)	DIFERENÇA
JAN	648.163,92	1.620.409,79	972.245,88
FEV	715.062,30	1.787.655,75	1.072.593,45
MAR	868.423,20	2.171.057,99	1.302.634,79
ABR	992.864,24	2.482.160,59	1.489.296,36
MAI	1.324.802,13	3.312.005,33	1.987.203,20
JUN	1.209.719,52	3.024.298,79	1.814.579,28
JUL	1.271.255,58	3.178.138,96	1.906.883,38
AGO	1.112.104,77	2.780.261,94	1.668.157,16
SET	1.003.987,89	2.509.969,72	1.505.981,83
OUT	1.073.455,46	2.683.638,66	1.610.183,19
NOV	1.217.647,92	3.044.119,81	1.826.471,89
DEZ	2.242.105,03	5.605.262,58	3.363.157,55
TOTAL	13.679.591,97	34.198.979,92	20.519.387,95

Enaltece a Autoridade que a Club era subsidiária integral da Marisa eue, conforme definido pelo artigo 494 da IN/RFB nº 971/2009, estas empresas caracterizam um grupo econômico, pois se submetem a uma mesma unidade gerencial. Explica quetal fato repercute com uma independência meramente formal destas pessoas jurídicas, logo estas mudanças nos valores de remuneração podem ensejar uma transferência de receitas entre empresas do mesmo grupo.

Relata que, no período em questão, a Marisa e a Club tiveram um lucro real de R\$ 16.838.552,18 e R\$ 39.157.277,29, respectivamente. Cabe ressaltar que a Marisa é uma empresa comercial cuja tributação da CSLL ocorre sob a alíquota de 9%, enquanto a Club é equiparada a instituição financeira cuja alíquota de CSLL é de 15%.

Na sequência, descreve a Autoridade sobre o **Programa de Vantagens**, informando que em 27/10/2016 o contribuinte apresentou uma cópia do projeto piloto denominado de **Projeto Programa de Fidelidade Marisa** cuja implementação estava prevista para julho de 2010, e uma cópia do projeto definitivo denominado de **Amiga – Programa de Vantagens**. O programa visava fidelizar o cliente, incentivando-o a usar o Cartão Marisa de forma a aumentar as vendas, em troca de benefícios e vantagens.

A cada compra o cliente ganhava pontos, que variava de acordo com o valor da compra, e a cada 25 pontos acumulados ele ganhava um “vale-moda” de R\$ 25,00.

Estes “vales-moda” poderiam ser utilizados pelos clientes para reduzir o valor a pagar de novas compras. A adesão ao programa era gratuita, mas o cliente deveria aderir por escrito ao programa para gozar dos benefícios. Os pontos expiravam em 1 (um) ano, caso não fosse atingida a pontuação mínima para ganhar um “vale-moda”, enquanto os “vales-moda”, uma vez obtidos, expiravam em 3 (três) meses para serem utilizados em novas compras.

A **contabilização** deste programa de vantagens pela Club era feita nas contas **31201020 - Receita Prog. de Fidelidade a Realizar** e **43301016 - Despesas Bonificação - Programa de Fidelidade**.

A conta 31201020 - Receita Prog. de Fidelidade a Realizar contabilizava uma despesa de revisão no momento em que o cliente realizava uma compra com o cartão e acumulava pontos pelo programa de benefícios. O lançamento contábil utilizado pelo foi um débito em uma conta de receita, na verdade uma despesa de provisão, contra um crédito em uma conta do passivo diferido.

D 31201020 - Receita Prog. de Fidelidade a Realizar

C 21701003 - Receita Diferida - Prog. De Fidelidade

A conta **43301016 - Despesas Bonificação - Programa de Fidelidade** contabilizava uma despesa efetiva quando o cliente utilizava a sua pontuação acumulada através de compras anteriores para abater o valor a ser pago por uma nova compra. Os lançamentos utilizados pelo contribuinte eram de **reverter a despesa de provisão contra o passivo diferido e de contabilizar uma despesa efetiva contra o passivo que controlava os valores a serem repassados para a Marisa.**

D 21701003 - Receita Diferida - Prog. De Fidelidade

C 31201020 - Receita Prog. de Fidelidade a Realizar

D 43301016 - Despesas Bonificação - Programa de Fidelidade

C 21601020 - Marisa Lojas Varej

Ao final do ano-calendário de 2012 a Club apropriou uma **despesa de provisão na conta 31201020 - Receita Prog. de Fidelidade a Realizar** no valor de **R\$ 7.328.368,91**, e uma **despesa de R\$ 29.225.225,00 na conta 43301016 - Despesas Bonificação - Programa de Fidelidade.**

O contribuinte, em resposta apresentada em 14/10/2016, informou **que não adicionou na apuração** do lucro real de base de cálculo da CSLL as despesas de provisão lançadas na conta 31201020 - Receita Prog. de Fidelidade a Realizar.

Após, demonstra o **impacto tributário obtido com a redução da remuneração da Club**, afirmando que a implementação do programa de vantagens trouxe despesas para a Club que passaram a sobrepujar a remuneração recebida pela administração do cartão de crédito, já que houve uma redução desta remuneração de 2,5% para 1%.

MÊS	TOTAL VENDAS	VENDAS PROGRAM FID	RECEITA DA CLUB	DESP FIDELIDADE
JAN	64.816.391,72	39.308.297,53	648.163,92	963.540,00
FEV	71.506.230,08	45.581.303,85	715.062,30	2.429.510,00
MAR	86.842.319,65	59.230.688,87	868.423,20	1.831.450,00
ABR	99.286.423,68	67.111.406,45	992.864,24	1.723.450,00
MAI	132.480.213,28	91.728.440,08	1.324.802,13	2.378.125,00
JUN	120.971.951,78	88.293.172,96	1.209.719,52	3.190.275,00
JUL	127.125.558,41	92.065.935,52	1.271.255,58	3.329.450,00
AGO	111.210.477,42	82.143.613,19	1.112.104,77	3.041.500,00
SET	100.398.788,66	77.283.895,94	1.003.987,89	2.246.075,00
OUT	107.345.546,30	84.434.787,72	1.073.455,46	2.257.000,00
NOV	121.764.792,42	96.310.574,52	1.217.647,92	2.180.200,00
DEZ	224.210.503,37	173.225.418,34	2.242.105,03	3.654.650,00
TOTAL	1.367.959.196,77	996.717.534,97	13.679.591,97	29.225.225,00

Explica que a tabela acima demonstra que as vendas feitas pelo programa de fidelidade, no ano-calendário de 2012, representaram cerca de 73% do total de vendas e que as despesas vinculadas à utilização dos benefícios deste programa pelos clientes sobrepujaram a remuneração recebida pela Club em todos os meses do ano.

Reforça que, se a remuneração da Club não fosse reduzida e fosse mantido o percentual de remuneração previsto no contrato, a despesa de fidelidade não iria sobrepujá-la:

MÊS	DESP FIDELIDADE	% 2,5 CONTRATO
JAN	963.540,00	1.620.409,79
FEV	2.429.510,00	1.787.655,75
MAR	1.831.450,00	2.171.057,99
ABR	1.723.450,00	2.482.160,59
MAI	2.378.125,00	3.312.005,33
JUN	3.190.275,00	3.024.298,79
JUL	3.329.450,00	3.178.138,96
AGO	3.041.500,00	2.780.261,94
SET	2.246.075,00	2.509.969,72
OUT	2.257.000,00	2.683.638,66
NOV	2.180.200,00	3.044.119,81
DEZ	3.654.650,00	5.605.262,58
TOTAL	29.225.225,00	34.198.979,92

Sustenta que não faz sentido econômico uma operadora de cartão de crédito participar de um programa de incentivo às vendas cuja despesa relacionada a este programa supera a sua remuneração incidente sobre as vendas realizadas com este cartão.

Como esta **redução de remuneração não foi aplicada a nenhuma outra operadora de cartão de crédito, esta redução também não poderia ser aplicada justamente à operadora que é subsidiária integral da Marisa** e cujo resultado tributário beneficia o grupo econômico, conforme demonstrado a seguir:

CONSIDERANDO AS REMUNERAÇÕES PAGAS EFETIVAMENTE PELA MARISA				
EMPRESA	LUCRO REAL E BC DA CSLL APÓS A COMP DE PREJ FISCAL E BC NEG CSLL	IR	CSLL	IR + CSLL
MARISA	11.786.986,53	2.922.746,63	1.060.828,79	3.983.575,42
CLUB	39.157.277,29	9.765.319,32	5.873.591,59	15.638.910,92
TOTAL	50.944.263,82	12.688.065,96	6.934.420,38	19.622.486,34

CONSIDERANDO A REMUNERAÇÃO PREVISTA EM CONTRATO				
EMPRESA	LUCRO REAL E BC DA CSLL APÓS A COMP DE PREJ FISCAL E BC NEG CSLL	IR	CSLL	IR + CSLL
MARISA	-8.732.401,42	0,00	0,00	0,00
CLUB	59.676.665,24	14.895.166,31	8.951.499,79	23.846.666,10
TOTAL	50.944.263,82	14.895.166,31	8.951.499,79	23.846.666,10

ECONOMIA TRIBUTÁRIA DO GRUPO				4.224.179,76
------------------------------	--	--	--	--------------

Informa que no ano-calendário de 2012, a Club tinha lançado em sua DIPJ uma compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores no valor R\$ 3.355.438,91, porém este valor já foi considerado na redução do lucro real e da base de cálculo de CSLL, referente ao ano-calendário de 2011, através do auto de infração formalizado no PAF nº 16327.720843/2016-59.

A Club está sujeita ao recolhimento da CSLL instituída pela Lei n.º 7.689/88 com as modificações posteriores. A Sexta Turma do 3º Tribunal Regional Federal julgou improcedente a solicitação do contribuinte de recolher a alíquota da CSLL pelo valor de 9%, esta decisão, que foi publicada em 03/05/2016, encontra-se formalizada no processo judicial nº 2014.61.00.001777-2/SP, portanto **o contribuinte voltou a se sujeitar a aplicação da alíquota de 15% para a CSLL, enquanto a Marisa continua se sujeitando à aplicação da alíquota de CSLL a 9%.**

Argumenta a Autoridade que operações de prestação de serviços entre empresas do mesmo grupo econômico devem ser conduzidas com transparência e de forma que sigam as regras de mercado, pois não existe independência formal entre as partes. **No caso, em questão, o pagamento realizado pela Marisa foi inferior ao acordado contratualmente e foi também inferior ao praticado no mercado,** a motivação econômica apresentada pelo contribuinte não coaduna com as verdades dos fatos, além de que esta redução iria causar um prejuízo constante para a Club, e em condições normais de mercado nenhuma empresa iria pactuar em receber uma remuneração que lhe causasse prejuízo ao prestar o serviço demandado. A Marisa e a Club

dispõem de liberdade para decidir a remuneração que uma deveria pagar a outra, porém **não podem lesar o fisco quando estas remunerações não obedecem aos contratos assinados e tampouco às regras de mercado**, nestes casos deve o fisco verificar se o total dos tributos devidos pelo grupo foi reduzido pela prática de atos contrários às regras contratuais ou às condições normais de mercado.

Desse modo, conclui a Autoridade que o contribuinte incorreu em **duas infrações distintas**, a primeira porque **deduziu indevidamente despesas de provisão** da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a segunda devido à **omissão de receita proveniente de um planejamento tributário** envolvendo o grupo econômico formado pela Club e pela Marisa.

No que toca às **Despesas de Provisão**, explica a Autoridade que em conjunto com a Marisa, implementou um programa de benefícios para incentivar os clientes a realizarem compras nas Lojas Marisa utilizando o cartão Marisa que era administrado pela Club. A cada compra com o cartão Marisa o cliente ganhava pontos, que variavam de acordo com o valor da compra, e a cada 25 pontos acumulados ele ganhava um “vale-moda” de R\$ 25,00. Estes “vales-moda” poderiam ser utilizados pelos clientes para reduzir o valor a pagar de novas compras, sabendo que os pontos expiravam em 1 (um) ano e os “vales-moda” em 3 (três) meses.

Quando o cliente ganhava pontos, a Club contabilizava um passivo referente a uma possível despesa que só se concretizaria caso o cliente utilizasse estes pontos acumulados para abater do valor devido em novas compras, a contrapartida da conta do passivo era um lançamento a débito na conta de receita 31201020 - Receita Prog. de Fidelidade a Realizar.

Quando o cliente efetivamente utilizava a pontuação obtida para abater o valor de novas compras ou quando a pontuação ou os “vales-moda” expiravam, a Club revertia o passivo anterior com um lançamento a crédito na conta 31201020 - Receita Prog. de Fidelidade a Realizar.

Portanto a conta, **31201020 - Receita Prog. de Fidelidade a Realizar**, era utilizada para lançar as despesas de provisão bem como as receitas de reversão de provisão referentes aos pontos que o cliente obtinha e que resgatava ou que perdia pelo decurso do prazo. Como, **ao final do ano-calendário de 2012, esta conta tinha um saldo negativo que foi levado para a apuração do lucro líquido do período, entendeu a Autoridade que se tratava de uma despesa de provisão, pois ela era referente a uma despesa que ainda não tinha se concretizado pois era de caráter futuro e incerto.** Esta despesa não foi adicionada ao lucro líquido para a apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, e sob a égide do Decreto-Lei nº 1.598/77 e da Lei nº 7.689/88 com a redação dada pela Lei nº 8.034/90), esta fiscalização irá adicionar de ofício o valor de R\$ 7.328.368,91.

Em relação à **Omissão de Receitas**, relata a Autoridade que a remuneração prevista no contrato era de 2,5% incidente sobre o total de vendas realizadas com o cartão Marisa, podendo ser alterada, desde que formalizada através de petição escrita da Club com 15 (quinze) dias de antecedência. Conforme o demonstrativo apresentado pelo contribuinte a remuneração da Club foi reduzida para o percentual de 1% incidente sobre o total de vendas realizadas com o cartão Marisa, sem qualquer formalização entre as partes. Esta alteração reduziu a receita da Club, em relação ao valor acordado contratualmente, no montante de R\$ 20.519.387,95.

Ressalta que no caso, em questão, o pagamento realizado pela Marisa foi inferior ao acordado contratualmente e a redução não foi aplicada aos demais prestadores do mesmo serviço. Acrescenta que a motivação econômica apresentada pelo contribuinte não coaduna com as verdades dos fatos, além de que esta redução iria causar um prejuízo constante para a Club, que em condições normais de mercado jamais iria ter a iniciativa para reduzir a sua remuneração de forma que lhe causasse prejuízo ao prestar o serviço demandado. Observa que, apesar de ambas empresas serem tributadas pelo lucro real, a alíquota da CSLL aplicadas às mesmas é diferente, pois sobre a base de cálculo da Club incide a alíquota de 15% enquanto que para a Marisa incide a alíquota de 9%.

Desse modo, aduz que conforme visto no item 1.3 do TVF 02, a redução da receita da remuneração da Club causou a diminuição de uma receita tributável na Club e uma diminuição de uma despesa dedutível na Marisa. Ambas eram tributadas pela opção do lucro real anual, mas devido às diferenças de alíquotas da CSLL e do valor do lucro líquido de cada uma, ocorreu uma economia tributária de R\$ 4.224.179,76 do grupo econômico. Enfatiza que, como esta economia foi obtida de forma abusiva, em desrespeito às regras contratuais e comerciais de mercado, cabe ao fisco efetuar a desconstrução deste planejamento tributário e reconstituir a receita pactuada contratualmente entre as partes.

O valor tributável considerado foi a diferença entre o valor da receita pactuada contratualmente e a efetivamente paga, que resulta no valor de R\$ 20.519.387,95.

Tempestivamente a interessada apresentou impugnação, cujas principais razões seguem expostas abaixo.

II - DA PRELIMINAR

II.1 - Da Inaceitável Pretensão Fiscal de Desconsideração da Personalidade Jurídica (TVF nº 01)

Alega que a Autoridade Fiscal pretendeu, ainda que indiretamente, **aplicar a teoria da desconsideração da personalidade jurídica** ao asseverar que a PRIMOS e a TEF não tinham capacidade para prestar os serviços, acarretando transferência das receitas apuradas pela Impugnante a essas sociedades. Desse modo, cometeu um equívoco inaceitável: a desconsideração da personalidade jurídica, com a consequente confusão entre os patrimônios das pessoas jurídicas (Impugnante, PRIMOS e TEF).

Sustenta que tal entendimento está completamente equivocado, sendo inaplicável a desconsideração da personalidade jurídica da PRIMOS e TEF no presente caso, pois os **atos societários de constituição das referidas empresas foram devidamente registrados no órgão público de competência**, a saber, a Junta Comercial do Estado de São Paulo ("JUCESP"), que verificou o conteúdo e as formalidades aplicáveis aos atos levados ao arquivamento, conferindo-os verdadeiros, dando aos mesmos a devida transparência e publicidade e tornando-os passíveis de oposição a terceiros.

Destaca que as Autoridades Fiscais não possuem a competência para realizar o controle de legalidade das operações societárias, tendo em vista que tal atribuição compete exclusivamente às Juntas Comerciais, conforme dispõe a Lei 8.934/94.

Argumenta que restará comprovado que foram efetivamente prestados os respectivos serviços pela PRIMOS e TEF, sendo delas, portanto, as receitas indevidamente transmitidas à Impugnante pela Fiscalização. Acrescenta que a regular constituição de pessoas jurídicas acarreta na separação patrimonial das pessoas jurídicas (sejam do mesmo Grupo Econômico ou não), a fim de que seja realizada devidamente a exploração de atividade econômica, não podendo o Fisco unir sociedades distintas de forma manifestamente arbitrária.

Realça que para a aludida desconsideração da personalidade jurídica, é indispensável que sejam trazidas provas por parte da Autoridade Fiscal, o que não pode ser identificado no presente caso, em que a Fiscalização trouxe apenas esta alegação, por via oblíqua, ao atribuir indevidamente à Impugnante as receitas que, de fato, são de competência da PRIMOS e da TEF. Ressalta que a Autoridade Fiscal jamais poderia ter adotado tal procedimento extremo, sem comprovar que a PRIMOS e a TEF contornaram as normas legais ou os contratos societários a fim de desvirtuar suas personalidades jurídicas com a da Impugnante.

Arrazoa que somente em caso de existência de fraude ou abuso de direito, ou seja, a existência de dolo, devidamente demonstrado pelo Fisco, é que se poderia aplicar a desconsideração da personalidade jurídica. Contudo, no caso em questão é evidente a inexistência de dolo ou fraude, tanto que sequer houve a imposição de multa agravada pela Fiscalização.

Apresenta decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), qual acertadamente decidiu pela necessidade de comprovar a fraude ou abuso de direito para aplicação da teoria da desconsideração de personalidade jurídica.

Conclui então que é possível afirmar que a desconsideração da personalidade jurídica, pretendida pela Fiscalização, é totalmente descabida, sendo que (i) ainda que fosse aplicável ao caso, o que se nega, mas se alega para argumentar, não foram trazidos à baila quaisquer elementos de prova capazes de embasar a desconsideração em pauta; e (ii) não há decisão judicial a este respeito conforme determinado pelo artigo 50 do Código Civil³. Por tais razões, nota-se, vício de motivação no ato administrativo, o que o torna nulo, motivo pelo qual se aguarda o cancelamento integral dos autos de infração lavrados.

III - DO DIREITO

III.1 - Esclarecimentos Iniciais / Estrutura Operacional do Grupo (TVF nº 01)

Antes de se adentrar às questões de direito que esclarecem a total legalidade dos atos praticados pela Impugnante e pelos seus prestadores de serviços, a impugnante tece breves esclarecimentos quanto a sua estrutura de negócio (fls. 2116/2120).

III.2 - Da Análise das Operações Efetivamente Realizadas (TVF nº 01)

Explica a impugnante que entendeu a Fiscalização que a PRIMOS e a TEF não teriam capacidade para prestar os serviços, respectivamente, (i) de oferecer propostas de vendas de seguros e planos odontológicos; e (ii) de controle de processamento de dados; emissão de fatura; de negociar e contratar parceiros; e gerenciar programas de benefícios e recompensas, induzindo

que referidas empresas não seriam existentes (ou que apenas existiam formalmente), motivo pelo qual a Fiscalização recompôs a base de cálculo da Impugnante considerando as receitas pertencentes à PRIMOS e à TEF como se receitas fossem da Impugnante.

Assevera que as empresas PRIMOS e TEF eram sociedades com efetivo substrato econômico e operantes, e exerciam plenamente os seus objetos sociais, motivo pelo qual não há como prosperar os autos de infração em questão.

Aduz que a atividade de administração de cartões exige um alto grau de organização para controlar o adimplemento dos clientes, os processamentos e emissões de faturas, cobranças, e planos de benefícios pelo uso do cartão. Evidente, portanto, que um Grupo do porte da Impugnante deve estar em constante adaptação às condições do mercado de modo a estruturar suas atividades e vendas da forma que melhor lhe convier dentro de um planejamento estratégico em relação à sua atividade de administração de cartões, visando benefícios econômicos, administrativos e financeiros.

Diante deste cenário, a Impugnante celebrou contratos de prestação de serviços com (i) PRIMOS: que exerce o papel de explorar a base de clientes da Impugnante, com o objetivo de angariar e fomentar a venda e controle de seguros e planos odontológicos, e (ii) TEF: empresa responsável pelo serviço de controle e processamento de dados, emissão de faturas e de negociar e contratar parceiros, bem como por disponibilizar e gerenciar programas de benefícios e/ou recompensas vinculados ao cartão, sendo remunerado por meio de Tarifas de Processamento de Fatura e Anuidade Diferenciada, nos termos dos já mencionados contratos com a denominação "Quinta Alteração do Contrato de Administração do Cartão de Crédito Marisa" (vide Doc. 06) e "Contrato do Cartão de Crédito Marisa" datado em 01/06/2011 (vide Doc. 07).

Acrescenta que as Tarifas de Processamento de Faturas e de Anuidade Diferenciada foram consideradas legítimas, o que comprova a efetiva prestação de serviços. A título exemplificativo, cita decisão proferida pelo PROCON de Pernambuco, que reconheceu que a Tarifa de Processamento de Fatura é uma justa contraprestação, não restando configurada uma cobrança indevida.

Desse modo, a constituição das empresas PRIMOS e TEF decorreu de processo estratégico de reorganização das atividades operacionais do Grupo, objetivando o desenvolvimento da atividade de oferecer e vender propostas e certificados de Seguros, como também gerenciar programas de benefícios e/ou recompensas vinculados ao cartão, serviços estes que são absolutamente distintos das demais atividades desenvolvidas pela Impugnante (administração de cartões de crédito). Ou seja, o Grupo optou, à época dos fatos em questão, por razões principalmente administrativas/gerenciais, em segregar a sua atividade de administração de cartões (Club Administradora de Cartões Ltda., ora Impugnante) das atividades de oferecer e vender propostas e certificados de Seguros e Planos Odontológicos (PRIMOS), bem como de gerenciar programas de benefícios e/ou recompensas vinculados ao cartão (TEF), por se tratarem de atividades específicas e absolutamente distintas.

Explica que em razão da contraprestação pelos serviços prestados pela PRIMOS e TEF, essas empresas tinham direito às seguintes receitas: (i) **PRIMOS**: valores correspondentes a intermediação e organização dos montantes atinentes à contratação de seguros e planos odontológicos, os quais eram debitados nos cartões Marisa para posterior direcionamento aos

titulares das receitas (Assurant - Seguros) e (Prodent – planos odontológicos); (ii) **TEF**: os valores das Tarifas de Entrada de Processamento e Anuidade Diferenciada, conforme acordado nos contratos de prestações de serviços apresentados durante a Fiscalização e reapresentados na presente Impugnação.

Desse modo, sustenta que não há que se falar em "repasse" como entendeu equivocadamente a Autoridade Fiscal, mas sim de valores que em sua essência pertenciam a tais empresas, mas, por uma questão organizacional, estavam todos consolidados na fatura que era recolhida pelos titulares dos cartões Marisa. Ou seja, não obstante a quantia retratada nas faturas dos cartões Marisa fossem pagas pelos seus detentores de forma consolidada, parte destes valores, necessariamente, deveriam ser disponibilizados pela Impugnante à PRIMOS e TEF, uma vez que cada uma dessas empresas exercia atividades específicas para a formação do numerário expresso no documento de cobrança.

Diante disso, não pode prosperar a desconsideração dos valores recebidos e tributados pelas empresas PRIMOS e TEF, já que as receitas indevidamente atribuídas à Impugnante, são, de fato, pertencentes desde a sua origem à tais empresas. Ademais, salienta que a PRIMOS e a TEF prestaram seus respectivos serviços, bem como reconheceram a totalidade das receitas auferidas em função do exercício de suas atividades, bem como foram recolhidos todos os tributos devidos sobre tais montantes, conforme relatado pelo próprio Sr. Agente Fiscal.

Acrescenta que referente ao valor total de R\$ 45.979.181,03, foram emitidas notas fiscais, cujo o tomador dos serviços é a própria TEF, pois apresenta junto à Prefeitura do Município de Barueri, um Regime Especial (Doc. 10), que autoriza a emissão de uma nota fiscal em seu nome englobando todas as tarifas cobradas dos clientes do cartão Marisa em um mês (fl. 2127).

Aponta que tal organização foi feita sob total transparência, e todos os atos e negócios jurídicos foram realizados em estrita observância à legislação de regência, devidamente registrados e aprovados pelos órgãos competentes, tanto que sequer foi lançada a exigência de multa agravada no presente caso.

Assim sendo, entende outra não pode ser a conclusão se não a cristalina existência de propósito negocial nas atividades exercidas pela PRIMOS e TEF, bem como no negócio jurídico celebrado entre essas empresas e a Impugnante, devendo ser refutada a totalidade das alegações do Sr. Agente Fiscal em sentido divergente.

Questiona:

Ora, que tipo de empresa supostamente inexistente ou sem substrato econômico ou material, não só tem despesas efetivas durante anos e anos, como as oferece à tributação, e possui todas as suas obrigações acessórias em absoluta observância com a legislação pátria? Claramente PRIMOS e TEF não se tratam de empresas passíveis de desconsideração.

Alega que a Autoridade Lançadora, ao relatar as despesas das empresas PRIMOS, e TEF, aponta os valores de despesas incorridas pela PRIMOS e TEF no ano-calendário de 2012, induzindo que tais empresas não obtiveram despesas em valores suficientes para as suas respectivas prestações de serviços. Contudo, menciona-se que todas as despesas declaradas pelas

empresas PRIMOS e TEF para (i) agenciamento, controle cadastral e financeiro das operações de aquisição de seguros e planos odontológicos (PRIMOS); e (ii) controle de processamento de dados; emissão de fatura; de negociar e contratar parceiros; e gerenciar programas de benefícios e recompensas (TEF), estão em consonância com o regular exercício de suas atividades, não podendo a Autoridade Fiscal simplesmente alegar que referidos valores não seriam hábeis para fazer frente às receitas auferidas.

Sustenta que é notório que a Impugnante por ser uma empresa de maior porte acaba por despender maiores recursos em sua atividade, porém, esse fato não pode ser utilizado de forma arbitrária para desqualificar os serviços efetiva e comprovadamente realizados pelas demais empresas do Grupo.

Explica também que é óbvio e natural o recebimento de distribuição de lucros de suas empresas controladas, não havendo qualquer impedimento legal nesse ato que possa desqualificar as receitas auferidas pelas controladas.

Diante de todo o exposto, considerando-se que (i) a PRIMOS realiza o agenciamento, controle cadastral e financeiro das operações de aquisição de seguros e planos odontológicos da base de clientes da Impugnante, com o objetivo de fomentar a contratação de seguros e planos odontológicos; e (ii) a TEF presta serviços de controle e processamento de dados, emissão de faturas e negocia e contrata parceiros, bem como disponibiliza e gerencia programas de benefícios e/ou recompensas vinculados ao cartão Marisa, sendo remunerada por meio de Tarifas de Processamento de Fatura e Anuidade Diferenciada, entende que esta DRJ deve cancelar integralmente os autos de infração lavrados.

III.3 - Da Inexistência de Vedação Legal à Constituição da "PRIMOS" e "TEF" para Prestação de Serviços à Impugnante (TVF nº 01)

Expõe que após a comprovação da efetiva existência e propósito comercial das empresas PRIMOS e TEF, demonstra-se que não existe qualquer vedação no ordenamento jurídico brasileiro que proíba a constituição de empresas aptas a realizar a prestação de serviços de (i) agenciamento, controle cadastral e financeiro das operações de aquisição de seguros e planos odontológicos; e (ii) de controle de processamento de dados; emissão de fatura; de negociar e contratar parceiros; e gerenciar programas de benefícios e recompensas, nem tampouco há vedação à realização do negócio jurídico consubstanciado na celebração de contrato de prestação de serviços entre duas ou mais pessoas jurídicas, ainda que pertencentes a um mesmo grupo econômico.

Em razão disso, realça que os atos e procedimentos adotados pela Impugnante e pelas empresas PRIMOS e TEF não afrontam qualquer norma vigente no ordenamento jurídico brasileiro, além de representarem operações devidamente fundadas em interesses de cunho comercial e operacional das partes envolvidas.

Reitera que a PRIMOS e a TEF: (i) foram legalmente constituídas com a observância das normas de regência; (ii) apresentavam todas as declarações e demais obrigações acessórias às Autoridades Fazendárias; (iii) declaravam e tributavam devidamente as receitas por ela

auferidas, (iv) arcavam com todas as despesas atinentes aos seus negócios; e (v) prestavam serviços essenciais para potencializar as vendas e o faturamento do Grupo.

Dessa forma, conclui que a presente autuação fiscal tem como verdadeiro fundamento o "inconformismo" do Sr. Agente Fiscal quanto à segregação de atividades desenvolvidas pela PRIMOS e TEF, o que não pode ser admitido. Isso porque não existe qualquer vedação legal, no ordenamento jurídico brasileiro, quanto à forma de organização das atividades operacionais dentro de um grupo societário. Tampouco há na legislação norma que restrinja a celebração de contrato de prestação de serviços, tal como feito entre a PRIMOS, a TEF e a Impugnante.

Menciona entendimento do CARF que reconheceu expressamente que ofato de uma empresa segregar suas atividades, não deve ser visto como um ato ilícito pela Autoridade Fiscal.

Destaca que, no presente caso, em nenhum momento o Sr. Agente Fiscal mencionou a palavra simulação, dolo, ou fraude, por parte da Impugnante ou por parte das empresas controladas pela Impugnante (PRIMOS e TEF) nos TVFs, o que demonstra que não há qualquer fundamento legal para a desconstituição dos atos praticados pelas empresas envolvidas nas operações indevidamente questionadas pelo Fisco.

Assim, não existindo lei que proíba a constituição das sociedades PRIMOS e TEF, a Autoridade Administrativa jamais poderia ter desconsiderado a existência dessas empresas e, muito menos os serviços por elas realizados, restringindo o direito da Impugnante de disponibilizar as receitas para quem efetivamente praticou a prestação do serviço, que no caso em tela, foram as empresas PRIMOS e TEF, sob pena de grave afronta ao Princípio da Legalidade, expresso no artigo 5º inciso II da Constituição Federal e, especificamente no que diz respeito aos tributos, no artigo 150, inciso I do texto constitucional, e no artigo 3º do Código Tributário Nacional. E nem se alegue que a opção da PRIMOS e da TEF pelo lucro presumido, bem como o eventual efeito de economia tributária supostamente decorrente, encontrariam qualquer vedação legal.

Assevera que somente a lei pode proibir e criar alguma obrigação, encargo ou ônus para o cidadão. A atividade administrativa é subalterna à Lei, ou seja, não poderá proibir nem impor procedimento algum a terceiro, salvo se embasada em expressa disposição legal. A função da Administração é concretizar os comandos existentes no ordenamento jurídico pátrio, dando efetividade aos textos legais, mas jamais lhe caberá inovar, instaurando originalmente qualquer dever ou direito do administrado.

Pontua que houve total transparência dos atos praticados não só pela Impugnante, mas pelas empresas PRIMOS e TEF, quando (i) da segregação das atividades de prestação de serviços pelas referidas empresas; (ii) na disponibilização de valores pela Impugnante de valores originários das funções exercidas pela PRIMOS e TEF; (iii) no oferecimento à tributação pela PRIMOS (R\$ 53.175.435,26); e TEF (R\$ 45.979.181,03), de suas receitas, em razão da prestação de serviços, devidamente informadas às Autoridades Fiscais em todas as declarações pertinentes.

Além disso, os atos societários de constituição da PRIMOS e TEF foram devidamente registrados no órgão público de competência, a saber, a Junta Comercial do Estado de São Paulo ("JUCESP"), que verificou o conteúdo e as formalidades aplicáveis aos atos levados ao arquivamento, conferindo-os verdadeiros, dando aos mesmos a devida transparência e

publicidade e tornando-os passíveis de oposição a terceiros. Assim, não há qualquer indício ou comprovação de que os atos praticados pela Impugnante foram realizados de modo a encobrir, enganar ou impedir o conhecimento do Fisco ou de quaisquer terceiros.

Ao contrário, os atos foram praticados com a devida transparência e publicidade, representando os negócios jurídicos exatamente como praticados e formalizados nos documentos competentes. Neste sentido, acrescenta que os livros contábeis da PRIMOS e da TEF também refletiram todas as suas receitas oriundas de prestação de serviços, conforme reconhecido pelo próprio Sr. Agente Fiscal no TVF 01. Ou seja, as Autoridades Fiscais sempre tiveram pleno conhecimento dos atos efetivamente praticados entre a Impugnante e as empresas PRIMOS e TEF e seus efeitos tributários.

Por todo o exposto, vislumbra-se que: **(i)** a constituição das empresas PRIMOS e TEF e os serviços por elas prestados são atos lícitos e legais, para os quais se deu total publicidade, tendo sido devidamente registrados nos órgãos competentes, quando cabível; **(ii)** a opção da PRIMOS e TEF pelo lucro presumido reflete uma opção legal que as foram facultadas, não podendo a Autoridade Fiscal contestá-la por via oblíqua, ao determinar a completa desconsideração das atividades desenvolvidas por tais pessoas jurídicas, para apurar nova base de cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL da Impugnante. Ademais, a atividade desenvolvida pelas PRIMOS e pela TEF não se confundem nem se assemelham àquela desenvolvida pela Impugnante; **(iii)** a celebração dos negócios jurídicos consubstanciados nos contratos de prestação de serviços estão em pleno acordo com a legislação em vigor, não havendo razões legais para desconsiderá-los ou desqualificá-los; **(iv)** as informações referentes às disponibilizações de valores relacionados às prestações de serviços pela PRIMOS e pela TEF, foram devidamente registradas nos livros contábeis e fiscais, havendo transparência absoluta de tais atos e procedimentos, seja em relação ao Fisco ou a quaisquer terceiros.

Dessa forma, entende que não há o que se questionar a respeito da legalidade da constituição da PRIMOS e TEF, e dos serviços prestados por estas empresas, devendo esta Turma Julgadora cancelar integralmente as autuações originárias do presente processo administrativo.

III.4 - Do Exercício da Opção Fiscal de Tributação pelo Lucro Presumido da PRIMOS e TEF (TVF nº 01)

Além da nítida legalidade das operações realizadas pela Impugnante, suficiente para o cancelamento integral das autuações, reitera que a PRIMOS e TEF, no desenvolvimento de suas atividades, recolheram rigorosamente os tributos aos quais estavam submetidas pela sistemática do Lucro Presumido. Entretanto, no ponto de vista da Fiscalização, o exercício dessa opção fiscal foi um indício de que as operações realizadas visavam apenas a tributação mais benéfica.

Cita lições de Marco Aurélio Greco, o qual ensina que as opções fiscais "são alternativas criadas pelo ordenamento, propositalmente formuladas e colocadas à disposição do contribuinte para que delas se utilize, conforme a sua conveniência". Sustenta que as opções fiscais estão fora do âmbito do "planejamento". Nesse sentido, Marco Aurélio Greco é enfático ao dizer que "quando a opção é exercida, não se está fazendo planejamento".

Acrescenta que o ordenamento jurídico põe à disposição do contribuinte dois caminhos "deixando ao contribuinte a escolha de seguir um ou outro, sendo que eventualmente um deles pode ser menos oneroso que o outro". Por se tratar de uma prerrogativa conferida ao contribuinte, o I. Professor qualifica a opção fiscal como "uma hipótese de conduta positivamente autorizada pelo ordenamento".

Ressalta que a opção fiscal deve, necessariamente, estar no campo da legalidade, devendo existir uma norma de apoio para que o contribuinte faça a opção mais econômica. A título exemplificativo, cita a legislação do imposto sobre a renda, que admite a tributação com base no lucro presumido ou no lucro real (exatamente o caso presente). O contribuinte deve, em princípio, apurar o referido imposto pelo lucro real mas, atendidas certas exigências (que efetivamente foram cumpridas), pode fazê-lo com base no lucro presumido, o que poderá implicar numa menor carga tributária. Nota, portanto, que as opções legais estão dentro do campo de legalidade - que não se confundem com as patologias do negócio jurídico, tais como o abuso de direito e a fraude à lei - como bem observou Marco Aurélio Greco.

Portanto, argumenta que os serviços prestados pela PRIMOS e TEF, sujeitos à tributação presumida, são uma mera opção fiscal / legal, permitida pelo ordenamento jurídico (que, insista-se, detinha um propósito negocial) ainda que essa opção possa ter gerado, como consequência, uma economia fiscal.

Por todo exposto, conclui que não há como admitir que o exercício de opção legal pela PRIMOS e TEF (que não se confunde com fraude ou simulação, como reconhece o I. Marco Aurélio Greco, e que, repita-se, sequer foram fundamentos utilizados pelo Sr. Agente Fiscal para desconstituir as operações em questão) possa servir de fundamento para a lavratura dos autos de infração ora combatidos, razão pela qual se requer a esta DRJ o cancelamento integral dos autos de infração em questão.

III.5 - Da Inexistência de Omissão de Receitas de Vendas e Serviços / Impossibilidade de Ingerência do Fisco nas Atividades Empresariais do Contribuinte (TVF nº 02)

Explica que a Impugnante e a Marisa celebraram um "Contrato de Prestação de Serviços", datado em 26/10/1999 (Doc. 11), o qual estabelece que a Marisa pagaria à Impugnante o percentual de 2,5% incidente sobre o total de vendas realizadas com o cartão Marisa. No entanto, conforme se verifica das planilhas elaboradas pelo Sr. Agente Fiscal no TVF 02, no ano-calendário de 2012, a Marisa pagou à Impugnante o percentual de 1% sobre o valor total das vendas. Essa redução do percentual ocorreu em razão do aumento de vendas com o cartão Marisa e a consequente equalização na remuneração anteriormente pactuada.

Entretanto, o Sr. Agente Fiscal alegou que na verdade teria ocorrido uma queda bruta da receita da Impugnante e que a redução da remuneração só poderia ocorrer se houvesse formalização por escrito.

Arrazoa que, da simples análise do demonstrativo mensal com o Total de Vendas com o cartão Marisa e a remuneração da Impugnante, é possível constatar que, diferente do

equivocadamente afirmado pelo Fiscal, inexistiu queda na Receita da Impugnante, muito menos uma queda abrupta.

Acrescenta que o volume e valores das vendas apenas cresceu, constantemente, ao longo do período autuado. Os únicos três meses de quedas - apenas se comparados com o mês imediatamente anterior, junho, agosto e setembro - não apresentaram qualquer queda significativa.

Logo, não há como prosperar o argumento da Autoridade Fiscal de que teria ocorrido uma redução abrupta na quantidade de vendas, o que apenas ratifica a improcedência e imprecisão da presente autuação.

Explica que, tendo em vista o sucesso nas vendas, a necessidade da repactuação da remuneração da Impugnante foi natural, pois quando ocorreu na definição da remuneração inicial imaginou-se um cenário econômico conservador. Destaca que, como é reconhecido pelo próprio Sr. Agente Fiscal, tanto a Impugnante como a Marisa são empresas optantes pela tributação do Lucro Real. Ou seja, sendo empresas do mesmo Grupo Econômico, e por estarem sob a mesma sistemática de tributação (Lucro Real), o fato de em um período ocorrer uma redução bruta da remuneração da Impugnante (o que se alega apenas a título de argumentação, visto que não ocorreu no caso em tela), a Marisa terá uma diminuição na despesa dedutível, o que ocasionará um aumento da sua base de cálculo.

Além disso articula que, como acertadamente relatado pelo Fisco, "A Marisa e a Club [Impugnante] dispõem de liberdade para decidir a remuneração que uma deveria pagar a outra, porém não podem lesar o fisco quando estas remunerações não obedecem aos contratos assinados e tampouco às regras do mercado", (fls. 05 do TVF 02). No presente caso, o Fisco não foi lesionado pela liberalidade entre as partes, pois a remuneração será tributada ou pela Impugnante, ou pela Marisa, razão pela qual não pode prosperar o entendimento do Sr. Agente Fiscal em desconstituir contratos firmados entre a Impugnante e a Marisa. Assim, é notadamente indevida a infração imputada pela Autoridade Fiscal de que teria havido omissão de receita no importe de R\$ 20.519.387,95.

Alinhava que é cediço que não pode o Fisco adentrar à liberdade individual dos contribuintes, por não possuir poder de ingerência sobre os negócios particulares realizado entre partes contratantes que visam sempre o sucesso de sua atuação no mercado, mesmo que, reitere-se, a alternativa adotada pelos contribuintes seja a menos onerosa fiscalmente por meio de um planejamento tributário lícito. Pode-se definir sinteticamente planejamento tributário como sendo o trabalho de interpretação realizado pelo aplicador do direito, direcionado a oferecer opções ao contribuinte para a organização de suas atividades, com o objetivo de obter uma economia tributária. A liberdade de auto-organização sempre foi tida como resultado das garantias asseguradas por diversos princípios constitucionais. O mais importante deles, o princípio da legalidade, é basilar em nosso ordenamento jurídico, estando previsto de forma genérica no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, e, dada sua cabal importância, adotado específica e expressamente para fins tributários no artigo 150, I, do mesmo diploma.

Nesta linha, menciona que a legislação societária concedeu uma prerrogativa às partes envolvidas. Efetivamente, havendo norma autorizadora que permita à pessoa jurídica realizar a operação desta maneira, não se pode proibir o contribuinte de agir em conformidade com a legislação, partindo-se de premissas baseadas exclusivamente em fins arrecadatórios, sob pena

de se afrontar a liberdade contratual; a liberdade de exercício da atividade econômica e a autonomia da vontade das partes contratantes, que são verdadeiros princípios constitucionais. Cita ensinamentos do Professor Humberto Ávila, o qual leciona que o Estado não tem apenas o dever de não restringir o modo que o contribuinte realizará seus negócios jurídicos (em observância da lei), mas também tem o dever de proteger esta liberdade.

Segundo essa visão clássica, conjugando esse princípio com o da livre iniciativa e o da garantia à propriedade privada, dispostos no artigo 170 da Constituição Federal, tem-se que, mesmo na remota hipótese de as operações debatidas nesses autos serem enquadradas como "planejamento tributário", o que se admite apenas a título argumentativo, é certo que o planejamento tributário é legítimo quando se vale de meios não vedados expressamente em lei para produzir o efeito da economia fiscal.

Assim, conjectura que a tentativa do Sr. Agente Fiscal de invalidar as operações debatidas no caso em questão não possui qualquer respaldo legal no ordenamento jurídico, motivo pelo qual, deve ser desconsiderada, em obediência ao princípio da legalidade e aos demais princípios anteriormente tratados, os quais devem ser observados pelos contribuintes e protegidos pela Administração Pública. Pondera que as operações livremente organizadas pelos contribuintes somente poderiam ser contestadas com base em sua legalidade estrita, estando sujeitas à desconstituição apenas nos casos em que fosse constatada a ocorrência de atos ilícitos, realizados depois da ocorrência do fato gerador, ou se houvesse simulação. Uma vez superados estes testes, como ocorre no presente caso em que não há qualquer demonstração de dolo ou fraude, deveriam ser aceitas como válidas e legítimas para todos os fins fiscais. Nesse sentido, Marco Aurélio Greco aponta "o desenho clássico da elisão: anterioridade ao fato gerador, ilicitude e sem simulação".

Ante todo o exposto, em respeito ao Princípio da Legalidade, aguarda a Impugnante que esta E. Delegacia da Receita Federal de Julgamento reconheça a regularidade dos atos e negócios jurídicos praticados pela Impugnante, cancelando-se, assim, os autos de infração objeto do presente processo.

III.6 - Da Regularidade das Despesas com o Programa de Benefícios do Cartão Marisa (TVF nº 02)

Explica que o Sr. Agente Fiscal entendeu que a Impugnante deduziu indevidamente, no ano-calendário de 2012, despesas de provisão das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, no importe de R\$ 7.328.368,91, referente ao "Programa de Vantagens", instituído com o intuito de incentivar o aumento de compras por meio do cartão Marisa. Argumenta que o raciocínio utilizado pelo Sr. Agente Fiscal está equivocado, pois, ao contrário do que pretendeu fazer crer, a despesa no total de R\$ 7.328.368,91 não possui a natureza de provisão, mas sim de despesa efetiva. Assim, a redução do lucro real apurado pela Impugnante no exercício de 2012 não decorre da dedução das despesas reconhecidas no resultado, em razão da constituição de provisões, como equivocadamente supôs a Fiscalização, mas sim da dedução de despesas reconhecidas no resultado em razão de a Impugnante ter confirmado que esses valores possuíam a natureza de passivos efetivos e decorrentes de obrigações legais com prazo certo e valor determinado, gerada pela concretização dos benefícios oriundos do cartão Marisa.

Portanto, a premissa da qual parte a Fiscalização para glosar a exclusão feita pela Impugnante está eivada de nítidos equívocos que não podem prosperar.

Em suma, tendo em vista os conceitos aprovados pela aludida Deliberação CVM nº 489/05 apresentados, entende:

- (i) por **provisões**: um passivo de prazo ou valor incertos;
- (ii) por **obrigação legal** como aquela derivada de um contrato ou da lei; e
- (iii) por **passivo**: uma obrigação presente de uma entidade, decorrente de eventos já ocorridos, cuja liquidação resultará em uma entrega de recursos.

Tendo em vista os conceitos expostos, nos termos da deliberação da CVM nº 489/05, defende que o que se deduziu (despesas com benefício instituído pelo cartão Marisa) foram despesas com a constituição de passivos efetivos, decorrentes do surgimento de uma obrigação legal. Ou seja, a Impugnante não deduziu valores de "caráter futuro e incerto" (fls. 06 do TVF 02), como afirmou a Autoridade Fiscal, mas, sim, valores provenientes de uma obrigação legal decorrente do contrato firmado com a Marisa, o qual estipulava que o cliente ao utilizar o seu cartão Marisa ganhava pontos que eram abatidos em novas compras.

Explica que se trata de uma relação objetiva de causa e consequência: se o cliente comprou utilizando o cartão, logo ele fará jus à pontuação. Desta forma, sempre que se estiver tratando de uma obrigação contratual (obrigação legal), o seu registro nas demonstrações contábeis nunca será reconhecido como uma mera provisão, como, equivocadamente afirmou o Sr. Agente Fiscal, mas sim, como um efetivo passivo de prazo e valor certo.

Assim, diante do exposto, também com relação à suposta infração no valor de R\$ 7.328.368,91, aguarda a Impugnante que esta C. Turma Julgadora exonere os créditos tributários de IRPJ e da CSLL lançados.

A título argumentativo acrescenta que, ainda que se entenda que a despesa registrada ainda não fosse dedutível no ano de 2012, ao menos, o Sr. Agente Fiscal deveria ter verificado se tais valores não impactariam em anos futuros. Ou seja, na remota hipótese da suposta provisão ter se concretizado apenas em 2013 ou seguintes, é patente a hipótese de postergação do pagamento. Isso porque, o instituto da postergação do pagamento deve ser observado até a data da lavratura do auto de infração (que, no caso em tela, ocorreu em 09/03/2017) e não apenas com relação ao ano-base objeto de autuação fiscal (ano-base autuado 2012).

Articula que, segundo o disposto no artigo 273 do RIR/99, quando o contribuinte computar na apuração do lucro real uma despesa que apenas seria dedutível em período-base futuro, aplica-se a regra relativa à postergação do pagamento. Nesses casos, o lançamento de eventual diferença deve ser feito pelo valor líquido, compensando-se o valor do pagamento realizado pelo contribuinte em outro exercício no qual a dedução da despesa foi considerada indevida.

Logo, no presente processo, ainda que não se aceite todos os argumentos expostos anteriormente, os quais entende ser suficientes para o integral cancelamento dos autos de infração ora combatidos, o que se admite a título meramente argumentativo, deverá, ao menos, ser considerada a postergação do pagamento. Portanto, uma vez mais, resta evidente a falta de liquidez e certeza dos lançamentos originários do presente processo administrativo, o que

demonstra a sua manifesta nulidade, devendo ser cancelado os autos de infração de IRPJ e CSLL.

III.7 - Da Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa

Por fim, sustenta que, ainda que essa Turma Julgadora entenda por manter os autos de infração ora combatidos, afastando os argumentos expostos anteriormente, o que se alega apenas a título argumentativo, deverá, ao menos, haver o reconhecimento acerca da necessidade de anelamento dos juros sobre a multa de ofício lançada nesse processo.

Isso porque, considerando que (i) multa não é tributo e (ii) só há previsão legal para que os juros calculados à taxa Selic incidam sobre tributo (e não sobre multa), a cobrança de juros sobre a multa, utilizada no cálculo da Receita Federal do Brasil para atualização dos créditos tributários objeto do presente processo, desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos já citados artigos 5º, II, e 37 da Constituição Federal, o que não pode ser admitido por essa Turma Julgadora.

Cita jurisprudência administrativa afirmando que já pacificou o entendimento quanto a não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

IV - DO PEDIDO

Pelo exposto, a Impugnante requer a esta Turma de Julgamento o recebimento, o conhecimento e o provimento da presente Impugnação, com a consequente desconstituição dos créditos tributários exigidos e o cancelamento integral dos autos de infração originários do presente processo administrativo.

V – DO ACÓRDÃO DA DRJ

V.1 – Da Preliminar

A DRJ indeferiu a preliminar suscitada pela Recorrente alegando em princípio que o presente caso não tem relação com desconsideração da personalidade da pessoa jurídica, mas sim de arquitetura de um planejamento tributário fictício, existente apenas formalmente, para eximir-se de tributos que são devidos. Afirma ainda que no curso do procedimento fiscal demonstrou-se que foi a impugnante quem suportou diversas despesas que, em tese, deveriam ter sido registradas em suas controladas. Por outro lado, repassou as receitas para que fossem tributadas em um regime mais favorável e consequente retorno dos recursos sob a forma de distribuição de lucros. Demonstrou a autoridade que as controladas foram criadas apenas com o intuito de economizar tributos, porquanto não tinham estrutura para realizar as atividades declaradas conforme os respectivos objetivos sociais.

V.2 – Da Análise das Operações Efetivamente Realizadas (TVF nº 01)

A DRJ também indeferiu o pleito da Recorrente alegando que criar empresas intermediárias, sem estrutura operacional, sob regime tributário diverso apenas para auferir benefícios tributários não pode ser considerado um planejamento tributário lícito. Além de as empresas operarem no mesmo prédio da autuada, com um quadro funcional ínfimo (no máximo

4 funcionários), a fiscalização comprovou que parte das receitas das atividades de cartões de crédito foram contabilizadas nas empresas PRIMOS e TEF e as despesas relacionadas a tais receitas foram contabilizadas na autuada.

Adicionalmente, a DRJ considerou que a Recorrente limitou-se a rebater genericamente os fatos, alegando que era um processo estratégico de reorganização, visto que os serviços prestados são absolutamente distintos das demais atividades desenvolvidas pela Impugnante. Argumentou que não há que se falar em "repasse" como entendeu equivocadamente a Autoridade Fiscal, mas sim de valores que em sua essência pertenciam a tais empresas, mas, por uma questão organizacional, estavam todos consolidados na fatura que era recolhida pelos titulares dos cartões Marisa. Não demonstrou, no entanto, a improcedência das alegações fiscais retrocitadas, as quais demonstram claramente que as empresas (PRIMOS e TEF) foram criadas apenas formalmente, com poucos funcionários (no máximo 4), sediadas no mesmo prédio da impugnante, sendo esta quem suportou as despesas associadas às atividades exercidas, "repassando" as receitas com o fim de uma tributação mais benéfica.

V.3 – Da Inexistência de Vedação Legal à Constituição da "PRIMOS" e "TEF" para Prestação de Serviços à Impugnante (TVF nº 01)

A DRJ também indeferiu o pleito da Recorrente relacionado a este item alegando que, de fato, não existe qualquer vedação no ordenamento jurídico brasileiro que proíba a constituição de empresas aptas a realizar a prestação de serviços. Contudo, a Recorrente não comprovou o motivo de que algumas receitas foram contabilizadas na autuada e alega superficialmente acerca da legalidade do planejamento não desqualifica as provas coligidas no trabalho fiscal.

Considerou a DRJ que no presente caso ocorreu planejamento tributário ilícito e enquadrado no artigo 167 do CTN. Na tentativa de reduzir a carga tributária, a Recorrente utilizou-se das controladas, cujo regime de tributação era o Lucro Presumido, para registrar as receitas pelos serviços prestados. Não é permitido realizar, por meio de simulação, um planejamento tributário nocivo, promovendo o desequilíbrio concorrencial, tendo em vista que outra empresa, nas mesmas condições, teria uma carga tributária maior. Reafirma que no caso em questão, resta claro que, ao registrar despesas das controladas, as quais eram sediadas em salas do mesmo prédio da autuada, havia uma confusão administrativa, patrimonial, operacional e gerencial, não sendo possível identificar a autonomia de cada uma dessas pessoas jurídicas. A separação (administrativa, patrimonial, operacional e gerencial) é condição indispensável para a existência de pessoas jurídicas distintas, optantes por regimes de tributação diversos. No direito tributário prevalece o princípio da substância sobre a forma.

V.4 – Do Exercício da Opção Fiscal de Tributação pelo Lucro Presumido da PRIMOS e TEF (TVF nº 01)

A DRJ considerou que os argumentos da Recorrente relacionados à legalidade da opção pelo lucro presumido como genéricas e não tem força para rebater os argumentos da autoridade autuante. A Recorrente não contestou os argumentos principais expostos pela Autoridade Lançadora acerca das despesas das atividades das controladas que foram indevidamente registradas em sua contabilidade para obter benefícios tributários segundo o regime do Lucro Real.

Em virtude disso a DRJ indeferiu o pleito da Recorrente.

V.5 - Da Inexistência de Omissão de Receitas de Vendas e Serviços / Impossibilidade de Ingerência do Fisco nas Atividades Empresariais do Contribuinte (TVF nº 02)

Alega a Recorrente que não existiu omissão de receitas quando a Recorrente contabilizou receita calculada com percentual de 1% ao invés de 2,5%, já que ocorreu um aumento abrupto nas vendas das Lojas Marisa. Ademais, aponta a liberdade de exercício da atividade econômica e a autonomia da vontade das partes contratantes, que são verdadeiros princípios constitucionais. Realça que não pode o Fisco adentrar à liberdade individual dos contribuintes, por não possuir poder de ingerência sobre os negócios particulares. Argui que a liberdade de auto-organização sempre foi tida como resultado das garantias asseguradas por diversos princípios constitucionais, como o mais importante deles, o princípio da legalidade.

Por sua vez, a autoridade fiscal alega que a referida redução no percentual de receita não ocorreu para os outros cartões. Alega ainda que é imprescindível que os negócios jurídicos atuais sejam celebrados com boa-fé, atendendo também sua função social, para que tenham eficácia perante a sociedade. O Princípio da Boa-Fé e o da Função Social devem ser considerados não apenas entre as partes do negócio jurídico, mas também perante a sociedade, visto que há interesse público em obter receitas tributárias para consecução do bem comum. Ademais, como expõe a Autoridade Lançadora a remuneração prevista no contrato era de 2,5% incidente sobre o total de vendas realizadas com o cartão Marisa, podendo ser alterada, desde que formalizada através de petição escrita da Autuada com 15 (quinze) dias de antecedência.

A DRJ concorda com o procedimento adotado pela autoridade fiscal, alegando que houve a redução da receita da remuneração da Club causou a diminuição de uma receita tributável na Club e uma diminuição de uma despesa dedutível na Marisa. Ambas eram tributadas pela opção do lucro real anual, mas devido às diferenças de alíquotas da CSLL e do valor do lucro líquido de cada uma, ocorreu uma economia tributária de R\$ 4.224.179,76 do grupo econômico.

Conclui este item afirmando que a citada economia foi obtida de forma abusiva, em desrespeito às regras contratuais e comerciais de mercado. Assim considerou como correto o procedimento fiscal em efetuar a desconstrução deste planejamento tributário e reconstituir a receita pactuada contratualmente entre as partes, tributando a diferença entre o valor da receita pactuada contratualmente e a efetivamente paga, que resulta no valor de R\$ 20.519.387,95.

V.6 - Da Regularidade das Despesas com o Programa de Benefícios do Cartão Marisa (TVF nº 02)

Argumenta a Recorrente que a despesa no total de R\$ 7.328.368,91 (provisão de bônus não resgatado) não possui a natureza de provisão, mas sim de despesa efetiva. Defende que o que se deduziu (despesas com benefício instituído pelo cartão Marisa) foram despesas com a constituição de passivos efetivos, decorrentes do surgimento de uma obrigação legal. Ou seja, a Impugnante não deduziu valores de "caráter futuro e incerto" (fls. 06 do TVF 02), como afirmou a Autoridade Fiscal, mas, sim, valores provenientes de uma obrigação legal decorrente do contrato firmado com a Marisa.

Por sua vez, a DRJ considerou que o bônus não resgatado é provisão pois o cliente pode nunca resgatar este bônus. Ademais, a citada situação se enquadra no item 14 do CPC 25 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

14. Uma provisão deve ser reconhecida quando:

*(a) a entidade tem uma **obrigação presente** (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;*

(b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e

*(c) possa ser feita uma **estimativa confiável** do valor da obrigação. Se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.*

V.7 - Da Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa

A DRJ indeferiu o pedido da Recorrente relacionado à ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa considerando que a previsão dessa cobrança existe e está disposta no artigo 113 e 161 do CTN.

VI – DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Nada obstante as razões deduzidas no acórdão recorrido, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário alegando em síntese os mesmos argumentos descritos na impugnação e requer o seu total provimento a fim de que:

- (i)** Preliminarmente, seja reconhecida a nulidade da decisão da DRJ por ter inovado no critério jurídico do lançamento;
- (ii)** Preliminarmente, seja reconhecida a nulidade do auto de infração por ter desconsiderado a personalidade jurídica da PRIMOS e TEF;
- (iii)** Seja reconhecida a legalidade da criação das empresas PRIMOS e TEF, bem como a efetividade de suas prestações de serviços;
- (iv)** Seja reconhecida que a opção legal do lucro presumido pela PRIMOS e TEF não pode servir de fundamento para a lavratura dos autos de infração ora combatidos e com isso sejam canceladas as cobranças;
- (v)** Seja reconhecida a legalidade dos atos e negócios jurídicos praticados em relação ao percentual de receita aplicado e por isto sejam cancelados os autos de infração;
- (vi)** Seja reconhecida que a despesa de bônus não resgatado seja considerada como despesa dedutível por não se tratar de provisão, mas sim despesa efetiva.
- (vii)** Em virtude do princípio da eventualidade, seja afastada a aplicação de juros sobre a multa.

É o relatório

Voto Vencido

Conselheiro Rogério Garcia Peres, Relator.

O Recurso Voluntário atende os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele o reconheço.

PRELIMINAR

Com relação à preliminar, a Recorrente pede que seja reconhecida a nulidade da decisão da DRJ por ter inovado no critério jurídico do lançamento, já que a Autoridade Fiscal supostamente em momento algum utilizou-se do instituto jurídico da simulação para fundamentar os lançamentos ora combatidos, sendo que a DRJ fundamentou sua decisão utilizando este instituto.

Ademais, continuou a Recorrente a pedir nulidade da cobrança pois a autoridade fiscal desconsiderou a personalidade jurídica da PRIMOS e da TEF.

A autoridade fiscal na realidade considerou que criar empresas intermediárias (PRIMOS e TED), sem estrutura operacional, sob regime tributário diverso apenas para auferir benefícios tributários não pode ser considerado um planejamento tributário legal. Levantou que as receitas foram contabilizadas nas empresas controladas pela Recorrente, que são tributadas pelo lucro presumido, e depois repassadas para a Recorrente via dividendos. Argumentou também que as despesas da operação foram contabilizadas na Recorrente que tinha optado pelo lucro real.

Para efetuar a autuação desconstruiu o citado planejamento tributário e reconstituiu a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Fundamentou este procedimento com diversas decisões do CARF discorrem acerca da existência de empresas ligadas com diferentes formas de tributação dos lucros onde as receitas foram tributadas nas empresas com lucro presumido e as despesas foram lançadas nas empresas com lucro real. Processos similares ao presente caso.

Os acórdãos citados e usados pela fiscalização para fundamentar a autuação discorrem sobre o artificialismo de criação de empresas para redução da carga tributária, bem como da necessidade de readequação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Assim, a DRJ não inovou ao utilizar como um de seus argumentos para negar provimento à impugnação ao chamar a situação em questão como planejamento tributário abusivo.

Ademais, a autoridade fiscal não desconsiderou a personalidade jurídica das controladas, apenas desconstruiu o planejamento tributário e reconstituiu as apurações de IRPJ e da CSLL. Fundamentou corretamente este procedimento provando que as empresas eram pouco operacionais, já que dispunham de poucos funcionários e estavam situadas no mesmo endereço da Recorrente.

Desta forma não merece prosperar os pleitos alegados em preliminar pela Recorrente.
MÉRITO

DESCONSTRUÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E RECONSTRUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

A Recorrente explica que a constituição das empresas PRIMOS e TEF decorreu de processo estratégico de reorganização das atividades operacionais do Grupo, objetivando o

desenvolvimento da atividade de oferecer e vender propostas e certificados de Seguros, como também gerenciar programas de benefícios e/ou recompensas vinculados ao cartão, serviços estes que são absolutamente distintos das demais atividades desenvolvidas pela Impugnante (administração de cartões de crédito)

Em razão da contraprestação pelos serviços prestados pela PRIMOS e TEF, essas empresas tinham direito às seguintes receitas: (i) **PRIMOS**: valores correspondentes a intermediação e organização dos montantes atinentes à contratação de seguros e planos odontológicos, os quais eram debitados nos cartões Marisa para posterior direcionamento aos titulares das receitas (Assurant - Seguros) e (Prodent – planos odontológicos); (ii) **TEF**: os valores das Tarifas de Entrada de Processamento e Anuidade Diferenciada, conforme acordado nos contratos de prestações de serviços apresentados durante a Fiscalização e reapresentados na presente Impugnação.

Sustenta ainda que a PRIMOS e a TEF: (i) foram legalmente constituídas com a observância das normas de regência; (ii) apresentavam todas as declarações e demais obrigações acessórias às Autoridades Fazendárias; (iii) declaravam e tributavam devidamente as receitas por ela auferidas, (iv) arcavam com todas as despesas atinentes aos seus negócios; e (v) prestavam serviços essenciais para potencializar as vendas e o faturamento do Grupo. Além disso, os atos societários de constituição da PRIMOS e TEF, foram devidamente registrados no órgão público de competência, a saber, a Junta Comercial do Estado de São Paulo (“JUCESP”), que verificou o conteúdo e as formalidades aplicáveis aos atos levados ao arquivamento, conferindo-os verdadeiros, dando aos mesmos a devida transparência e publicidade e tornando-os passíveis de oposição a terceiros.

A Recorrente insiste em afirmar que não existe qualquer vedação legal, no ordenamento jurídico brasileiro, quanto à forma de organização das atividades operacionais dentro de um grupo societário. Tampouco há na legislação norma que restrinja a celebração de contrato de prestação de serviços, tal como feito entre a PRIMOS e TEF e a Recorrente. Cita ainda acórdão do CARF cuja ementa esclarece que não é simulação o desmembramento das atividades por empresas do mesmo grupo econômico, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

A Club Administradora pontua que houve total transparência dos atos praticados não só pela Recorrente, mas pelas empresas PRIMOS e TEF, quando (i) da segregação das atividades de prestação de serviços pelas referidas empresas; (ii) na disponibilização de valores pela Recorrente de valores originários das funções exercidas pela PRIMOS e TEF; (iii) no oferecimento à tributação pela PRIMOS (R\$ 53.175.435,26); e TEF (R\$ 45.979.181,03), de suas receitas, em razão da prestação de serviços, devidamente informadas às Autoridades Fiscais em todas as declarações pertinentes.

Reitera que opção da PRIMOS e TEF pelo lucro presumido reflete uma opção legal que as foram facultadas, não podendo a Autoridade Fiscal contestá-la por via oblíqua, ao determinar a completa descon sideração das atividades desenvolvidas por tais pessoas jurídicas, para apurar nova base de cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL da Recorrente. Ademais, a atividade desenvolvida pelas PRIMOS e pela TEF não se confundem nem se assemelham àquela desenvolvida pela Recorrente. Para fundamentar este argumento cita Ruy Barbosa de Nogueira:

“Ninguém é obrigado a escolher, entre várias formas possíveis, aquela que seja sujeita a impostos mais altos, pois a possibilidade de uma estruturação, que em face da legislação tributária seja mais favorável, corresponde ao interesse justo do contribuinte, reconhecido pela ordem jurídica.”

Conclui a Recorrente que os serviços prestados pela PRIMOS e TEF e sujeitos à tributação presumida são uma mera opção fiscal / legal, permitida pelo ordenamento jurídico (que, insista-se, detinha um propósito negocial) ainda que essa opção possa ter gerado, como consequência, uma economia fiscal.

No caso em análise, não foi questionado pela fiscalização a legalidade da constituição das empresas controladas PRIMOS e TEF, bem como a legalidade de suas opções pelo lucro presumido.

O ponto principal alegado pela fiscalização foi de que as empresas não teriam estrutura operacional para prestar os serviços faturados pois não tinham funcionários. Justifica tal atitude informando que as despesas necessárias para prestar os serviços faturados pela PRIMOS e TEF foram contabilizados nos livros da Recorrente.

A PRIMOS contabilizou receita relacionada a omissões sobre vendas de seguros da Assurant, venda de planos odontológicos da Prodent serviços de recepção e encaminhamento de propostas de emissão de cartão de crédito dos clientes migrados para o Cartão Marisa ItauCard no valor total de R\$ 53.175.435,26 no ano-calendário de 2012.

As despesas contabilizadas pela PRIMOS nesse mesmo ano montam em R\$ 711.306,18. A fiscalização observou que as despesas com serviços de postagem, R\$ 608.738,05 (32201001), e com provisão para contingências trabalhistas, R\$ 45.885,99 (43201004), respondem por 92% do total das despesas da Primos.

Conforme consta dos contratos assinados com a Prodent, até 31/10/2012, a Primos seria a responsável pela arrecadação das prestações debitadas nos cartões Marisa dos beneficiários, o repasse das prestações a Prodent e as prestações de informações para a Marisa elaborar os relatórios que seriam enviados a Prodent, caberia também a Primos o agenciamento, controle cadastral e gestão financeira dos planos odontológicos. A partir de 31/10/2012 a Primos seria responsável por elaborar e enviar diariamente à Prodent um arquivo de movimentação eletrônico com a relação dos clientes que tivessem aderido ao plano odontológico, bem como a comunicação de exclusão e a informação de alterações cadastrais, também seria responsável pelo lançamento de débitos, bem como pela arrecadação das prestações debitadas no Cartão Marisa.

Para tanto seriam necessários vários funcionários além dos 3 funcionários registrados na PRIMOS, bem como não foram contabilizadas despesas diversas associadas às atividades previstas nos contratos assinados com a Assurant e Prodent, como despesas com telefonia, sistemas de informática, boletos bancários, pagamentos para empresas de cobrança, honorários advocatícios, custas judiciais, etc., bem como não incorreu nas demais despesas administrativas necessárias para a manutenção de qualquer atividade empresarial como energia elétrica, condomínio, limpeza, segurança, equipamentos, materiais de consumo e escritório, conservação e manutenção, etc.

Foi verificado pela fiscalização que tais despesas foram contabilizadas nos livros da Recorrente.

Segundo a fiscalização, o contribuinte foi devidamente intimado a informar quais foram as despesas incorridas pela Club para o cumprimento do contrato assinado com a Assurant e a Prodent, em sua resposta datada de 10/08/2016, a Club informou que as despesas incorridas foram apropriadas nas contas 41106003 – Correio e 41105008 – Marketing. Alegou que as despesas de correio eram fruto do envio da fatura para cobrar o seguro e os planos odontológicos, a qual era enviada mesmo que não houvesse compra de mercadorias na fatura do cliente, mas apenas de seguros e planos odontológicos, enquanto as despesas com marketing eram relativas às campanhas com banner, treinamentos e pontos de venda.

Na mesma resposta o contribuinte informou que os custos inerentes à carta fiança emitida em favor da Assurant foram apropriados na conta 42301003 - Despesas Bancárias a partir do ano-calendário de 2013, contabilizando uma despesa total de R\$ 1.344.389,73 até o ano de 2016.

Em resposta apresentada em 28/11/2016, a Club afirmou que a conta 42301018 - Despesas Boleto Bancário registra as tarifas bancárias relacionadas a cobrança dos extratos dos clientes da Marisa e que tais extratos englobam todo o saldo devedor do cliente desde a compra de mercadorias até produtos financeiros. Esta é uma das despesas apropriadas pela Club e que está diretamente associada à obtenção da receita referente à venda de seguros e de planos odontológicos.

Por sua vez, a TEF presta serviços de processamento de dados das faturas enviadas aos clientes da Recorrente e receita de anuidade diferenciada. Contratualmente a TEF seria responsável pelos serviços de disponibilizar e gerenciar programas de benefícios e/ou recompensas vinculados ao Cartão Marisa. A receita contabilizada no ano-calendário de 2012 foi R\$ 45.979.181,03 e o total de despesa foi de R\$ 207. 586,17.

Para tanto a TEF utilizava uma sala do prédio ocupado pela Club e dispunha de apenas 04 (quatro) funcionários, enquanto a Club tinha 876 (oitocentos e setenta e seis) funcionários.

A fiscalização entendeu que a TEF não incorreu em outras despesas administrativas necessárias para a manutenção de qualquer atividade empresarial como, telefonia, energia elétrica, condomínio, limpeza, segurança, equipamentos, conservação e manutenção, etc. Verificou ainda que estas despesas foram contabilizadas na Recorrente.

Diante destes fatos, a fiscalização desconstruiu o planejamento tributário e reconstruiu a base de cálculo da Recorrente. Tal procedimento está correto visto que deliberadamente foram constituídas empresas no lucro presumido onde foram contabilizadas parte das receitas do conglomerado sendo praticamente a totalidade das despesas foram contabilizadas na empresa optante pelo lucro real. Ademais o referido procedimento recompõem a verdade material e evidencia que a Club, apesar de ter efetivamente suportado o ônus pelos serviços prestados, ficou sem a contrapartida da receita.

O contribuinte pode, como autoriza a lei, optar pela tributação do lucro de forma presumida ou pelo lucro real, contudo, neste caso ocorreu uma afronta ao princípio contábil da entidade já que despesas foram contabilizadas na Recorrente e as receitas foram contabilizadas

na PRIMOS e na TEF. O Princípio da Entidade define que não se misturam transações de uma empresa com as de outra, mesmo que ambas sejam do mesmo grupo empresarial; é respeitada, portanto, a individualidade.

É importante ressaltar se poderia ou não o conglomerado estruturar-se da maneira como o fez. A esse respeito, entendo que as pessoas jurídicas possuem liberdade de se estruturar da maneira que melhor lhes convier, desde que todos os atos e procedimentos formais correspondam à realidade fática e não sirvam, ao arrepio do Direito, a única e exclusivamente elidir, total ou parcialmente, a tributação inerente aos respectivos fatos.

Não se pode olvidar que contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio de maneira que melhor lhe convém, com vistas à redução de custos e despesas, inclusive à redução dos tributos, sem que isso, necessariamente, implique qualquer ilegalidade.

Entretanto, o que não se admite atualmente é que os atos e negócios praticados se baseiem numa aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, quando unicamente almeje reduzir o pagamento de tributos.

Nota-se, assim, que o direito ao planejamento tributário não pode ser absoluto, há que haver uma conformação entre a existência do direito e o modo como se exerceu esse direito, sob pena de incorrer-se em abuso de direito.

Marco Aurélio Greco assevera ainda que “nem tudo o que é lícito é o honesto” e que o “ordenamento jurídico não se resume à legalidade; ele contempla também mecanismos em última análise de neutralização de esperteza”, fazendo parte daquilo que Tércio Sampaio Ferraz Júnior denomina de regras de calibração do ordenamento. Ou seja, os textos legais dão as peças do sistema jurídico, mas para que funcionem coordenadamente precisam ser calibradas, ajustadas.

Portanto, as alegações da Recorrente quanto à ausência de normas para o procedimento adotado pela Fiscalização, ou possíveis infringências da autoridade fiscal aos princípios da legalidade e da livre iniciativa, mostram-se superadas. Também não há que se falar em desconsideração da personalidade jurídica ou de atos jurídicos. O que houve, na prática, foi uma requalificação dos atos realizados pelo contribuinte, prática adotada como regra de calibração do sistema (conforme Tércio Sampaio Ferraz Júnior), ou de “neutralização de esperteza”, nas palavras de Marco Aurélio Greco.

No caso em concreto ficou evidenciado e comprovado pela fiscalização que a Recorrente efetuou os lançamentos contábeis de receitas e despesas entre as empresas do conglomerado que em princípio e analisadas individualmente são legais, contudo, quando analisadas em conjunto demonstram inequivocamente que o único propósito negocial das operações foi diminuir a carga tributária.

Ante ao todo exposto nego provimento ao Recurso Voluntário nesse tópico.

OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDAS E SERVIÇOS

O Sr. Agente Fiscal entendeu que a Recorrente teria omitido receitas de vendas e serviços, no ano-calendário de 2012, referente a um suposto planejamento tributário envolvendo a Recorrente e a Marisa Lojas S/A no valor de R\$ 20.519.387,95.

A suposta omissão foi fundamentada no contrato de prestação de serviços de administração e gerenciamento do cartão Marisa qual especificava que a Marisa pagaria à Club o percentual de 2,5% aplicado sobre os valores adquiridos pelos clientes utilizando o Cartão Marisa junto às lojas da Marisa. A cláusula 8.5 informava que a remuneração poderia ser alterada mediante comunicação, por escrito, da Club à Marisa, com 15 (quinze) dias de antecedência. Apesar do contrato prever uma remuneração para a Club de 2,5% sobre as vendas, a Marisa pagou, no ano-calendário de 2012, o percentual de 1%.

Durante à fiscalização, explicou a Recorrente que a motivação destas mudanças nos percentuais de remuneração e se elas foram aplicadas às demais operadoras de cartão de crédito, o contribuinte informou, em 23/11/2016, que o motivo da alteração foi o aumento de vendas com o cartão Marisa e, por isso, a consequente redução/ajuste na remuneração, porém não houve formalização contratual deste ajuste, e que essa redução não foi aplicada às demais operadoras de cartão de crédito.

Por esse motivo entendeu a fiscalização que a Recorrente omitiu receitas, sendo que o efeito fiscal para o conglomerado se deu somente na diferença de alíquota de CSLL pois a alíquota da Recorrente é de 15% ao invés de 9% incidente sobre o lucro das Lojas Marisa.

Por sua vez a DRJ No mesmo sentido, a C. Turma Julgadora, mantendo os créditos tributários lançados pela Autoridade Fiscal, entendeu que, embora a Marisa e a Recorrente disponham de liberdade para decidir acerca da remuneração pactuada, não poderiam lesar o fisco quando estas remunerações não obedecem aos contratos assinados e às regras de mercado.

Alega a Recorrente que o Fisco não foi lesado, pela liberalidade entre as partes, pois a remuneração será tributada quer seja pela Recorrente ou pela Marisa, razão pela qual não pode prosperar o entendimento do Sr. Agente Fiscal em desconstituir os procedimentos e pactos firmados entre a Recorrente e a Marisa.

Ocorre que o referido procedimento adotado pela Recorrente lesou o Fisco na medida em que a alíquota da CSLL da Recorrente é 15% e da Lojas Marisa é 9%. Assim, a transferência de lucro da Recorrente para a Lojas Marisa reduziu a carga tributária do grupo.

Ademais, tal procedimento não encontra respaldo no contrato de prestação de serviço já que no referido contrato o valor do serviço deveria ser calculado com percentual de 2,5% ao invés de 1% conforme adotou a Recorrente.

Por fim, a redução deste percentual não foi aplicado para as outras empresas parceiras, mas tão somente à Lojas Marisa. Tal procedimento evidencia a intenção do conglomerado em reduzir de forma abusiva a carga tributária do conglomerado.

Assim, como no item anterior, o que não se admite atualmente é que os atos e negócios praticados se baseiem numa aparente legalidade, sem qualquer finalidade empresarial ou negocial, para disfarçar o real objetivo da operação, quando unicamente almeje reduzir o pagamento de tributos.

Diante do exposto neste item, nego provimento ao Recurso Voluntário.

DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS DO PROGRAMA DE BENEFÍCIOS DO CARTÃO MARISA

O Sr. Agente Fiscal entendeu que a Recorrente deduziu indevidamente, no ano-calendário de 2012, despesas de provisão das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, no importe de R\$ 7.328.368,91, referente ao “Programa de Vantagens”, instituído com o intuito de incentivar o aumento de compras por meio do cartão Marisa.

Alega a Recorrente que o raciocínio utilizado pelo Sr. Agente Fiscal está equivocado, pois, ao contrário do que pretendeu fazer crer, a despesa no total de R\$ 7.328.368,91 não possui a natureza de provisão, mas sim de despesa efetiva.

Para analisar este item, é importante analisar a natureza desta despesa e como é contabilizada.

O contribuinte, em conjunto com a Marisa, implementou um programa de benefícios para incentivar os clientes a realizarem compras nas Lojas Marisa utilizando o cartão Marisa que era administrado pela Club.

A cada compra com o cartão Marisa o cliente ganhava pontos, que variavam de acordo com o valor da compra, e a cada 25 pontos acumulados ele ganhava um “vale-moda” de R\$ 25,00. Estes “vales-moda” poderiam ser utilizados pelos clientes para reduzir o valor a pagar de novas compras, sabendo que os pontos expiravam em 1 (um) ano e os “vales-moda” em 3 (três) meses.

Quando o cliente ganhava pontos, a Club contabilizava um passivo sendo que sua contrapartida era um lançamento a débito na conta de receita 31201020 - Receita Prog. de Fidelidade a Realizar. A despesa foi deduzida.

Quando o cliente efetivamente utilizava a pontuação obtida para abater o valor de novas compras ou quando a pontuação ou os “vales-moda” expiravam, a Club revertia o passivo anterior com um lançamento a crédito na conta 31201020 - Receita Prog. de Fidelidade a Realizar. A receita foi tributada.

Ao final do ano-calendário de 2012, as despesas superaram as receitas e por isto a fiscalização considerou este valor como indedutível fundamentando este ajuste pela despesa que ainda não tinha se concretizado pois era de caráter futuro e incerto.

Tenho que discordar da fiscalização, já que a referida despesa está diretamente ligada ao contrato “Programa de Vantagens” e por isto trata-se de uma obrigação legal e por isto não é uma provisão mas sim despesa efetiva.

Ademais, tal despesa é necessária à atividade da empresa já que é um programa que incentiva as vendas da Lojas Marisa e por consequência a comissão recebida pela Recorrente.

Diante do exposto, neste item, julgo procedente o pedido da Recorrente.

JUROS SOBRE A MULTA

A incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício encontra fundamento legal nos art. 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. É que no lançamento de ofício o valor originário do crédito tributário compreende o valor do tributo e da multa. Portanto, sobre a multa por lançamento de ofício há a incidência de juros SELIC.

Esse posicionamento é adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, que entendeu pela aplicabilidade da Taxa de Juros SELIC sobre as multas de ofícios decorrentes de Autos de Infração, correção essa que passa a incidir a partir da lavratura desses. É o que se pode ver do acórdão assim ementado:

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO APLICABILIDADE.

O art. 161 do Código Tributário Nacional CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo Recurso especial negado. É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC.

*Precedentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.
Precedente da 2ª Turma da CSRF: Acórdão nº 920201.806.*

Recurso especial negado.

(Processo n.º 16327.002244/9933, Relator Conselheiro Elias Freire, Sessão 16/02/2012)

Assim curvamo-nos à Jurisprudência predominante nesse Tribunal Administrativo para afastar a tese recursal de que não pode incluir juros sobre a multa de ofício imposta no lançamento guerreado.

Desta forma, voto no sentido de julgar procedente em parte o recurso voluntário, dando considerando como dedutível a despesa relacionada ao programa de benefícios do Cartão Marisa e negando provimento para os demais itens recorridos.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Rogério Garcia Peres

Voto Vencedor

Conselheiro Roberto Silva Junior – Redator designado.

Não obstante o ingente trabalho do Conselheiro Relator, que se deteve de forma minuciosa na análise das questões levantadas no recurso, peço licença para divergir, especificamente, sobre a acusação relativa à remuneração do serviço de administração e gerenciamento do Cartão Marisa.

Embora longo, vale reproduzir o TVF na parte que diz respeito à infração em comento.

O contrato de prestação de serviços de administração e gerenciamento do Cartão Marisa foi apresentado pela Club em 23/11/2016.

O mesmo foi celebrado em 26/10/1999 entre as empresas Marisa e Credi-21 Participações Ltda, CNPJ nº 03.529.067/0001-06 (doravante denominada Credi-21) e, segundo informação prestada pela Club, não sofreu qualquer aditivo. O prazo de vigência do contrato era indeterminado, conforme descrito em sua cláusula 7.1. A Credi-21 foi incorporada pela Club em fevereiro de 2011.

A remuneração da Club estava prevista na cláusula 8.1, a qual especificava que a Marisa pagaria à Club o percentual de 2,5% aplicado sobre os valores adquiridos pelos clientes utilizando o Cartão Marisa junto às lojas da Marisa. A cláusula 8.5 informava que a remuneração poderia ser alterada mediante comunicação, por escrito, da Club à Marisa, com 15 (quinze) dias de antecedência.

(...)

Apesar do contrato prever uma remuneração para a Club de 2,5% sobre as vendas, a Marisa pagou, no ano-calendário de 2012, o percentual de 1%.

*Indagado sobre a motivação destas mudanças nos percentuais de remuneração e se elas foram aplicadas às demais operadoras de cartão de crédito, o contribuinte informou, em 23/11/2016, que o motivo da alteração foi o aumento de vendas com o cartão Marisa e, por isso, **a consequente redução/ajuste na remuneração, porém não houve formalização contratual deste ajuste, e que essa redução não foi aplicada às demais operadoras de cartão de crédito.***

Se fosse aplicado o percentual de 2,5%, previsto em contrato, sobre o total de vendas, a Club teria que receber, no ano-calendário de 2012, o total de R\$ 34.198.979,92, ou seja, ela recebeu R\$ 20.519.387,95 a menos do que o valor previsto contratualmente.

(...)

*Devemos relembrar que **a Club era subsidiária integral da Marisa e que, conforme definido pelo artigo 494 da IN/RFB nº 971/2009, estas empresas caracterizam um grupo econômico, pois se submetem a uma mesma unidade gerencial.***

*Tal fato repercute com uma independência meramente formal destas pessoas jurídicas, logo estas mudanças nos valores de remuneração podem ensejar uma **transferência de receitas entre empresas do mesmo grupo.** No período em questão, a Marisa e a Club tiveram um lucro real de R\$ 16.838.552,18 e R\$ 39.157.277,29, respectivamente.*

*Cabe ressaltar que **a Marisa é uma empresa comercial** cuja tribulação da CSLL ocorre sob a **alíquota de 9%**, enquanto a **Club é equiparada a instituição financeira** cuja alíquota de CSLL é de 15%.*

(...)

*Como **esta redução de remuneração não foi aplicada a nenhuma outra operadora de cartão de crédito, esta redução também não poderia ser aplicada justamente à operadora que é subsidiária integral da Marisa e cujo resultado tributário beneficia o grupo econômico, conforme demonstrado a seguir.***

(...)

***Operações de prestação de serviços entre empresas do mesmo grupo econômico** devem ser conduzidas com transparência e de forma que sigam as **regras de mercado**, pois não existe independência formal entre as partes.*

*No caso, em questão, **o pagamento realizado pela Marisa foi inferior ao acordado contratualmente e foi também inferior ao praticado no mercado, a motivação econômica apresentada pelo contribuinte não coaduna com as verdades dos fatos, além de que esta redução iria causar um prejuízo constante para a Club, e em condições normais de mercado nenhuma empresa iria pactuar em receber uma remuneração que lhe causasse prejuízo ao prestar o serviço demandado.***

A Marisa e a Club dispõem de liberdade para decidir a remuneração que uma deveria pagar a outra, porém não podem lesar o fisco quando estas remunerações não obedecem aos contratos assinados e tampouco às regras de mercado, nestes casos deve o fisco verificar se o total dos tributos devidos pelo grupo foi reduzido pela prática de atos contrários às regras contratuais ou às condições normais de mercado.

(...)

O contribuinte incorreu em duas infrações distintas, a primeira porque deduziu indevidamente despesas de provisão da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a segunda devido à **omissão de receita proveniente de um planejamento tributário envolvendo o grupo econômico formado pela Club e pela Marisa.**

(...)

A **remuneração prevista no contrato** era de 2,5% incidente sobre o total de vendas realizadas com o cartão Marisa, **podendo ser alterada, desde que formalizada através de petição escrita da Club com 15 (quinze) dias de antecedência.**

Conforme o demonstrativo apresentado pelo contribuinte **a remuneração da Club foi reduzida para o percentual de 1% incidente sobre o total de vendas realizadas com o cartão Marisa, sem qualquer formalização entre as partes.** Esta alteração **reduziu a receita da Club**, em relação ao valor acordado contratualmente, no montante de **R\$ 20.519.387,95.**

A justificativa apresentada pelo contribuinte para a redução da remuneração foi que como as vendas aumentaram foi feita uma equalização da remuneração, porém o que ocorreu efetivamente foi uma queda abrupta da receita da Club em praticamente um terço do valor que ela vinha recebendo.

(...)

Faz menos sentido ainda a redução de uma remuneração que só poderia ser alterada caso a Club solicitasse por escrito, conforme previsto na cláusula contratual 8.5, ou seja, em uma **operação comercial de livre mercado jamais uma empresa iria demandar a redução de uma receita que lhe causaria prejuízo ao prestar o serviço contratado.**

Tal procedimento só foi possível porque **as empresas fazem parte do mesmo grupo econômico** em que existe independência meramente formal entre as mesmas, pois na realidade ambas se sujeitam a um mesmo controle gerencial.

(...)

Repisamos que as **operações de prestação de serviços entre empresas do mesmo grupo econômico** devem ser conduzidas com transparência e de forma que sigam as **regras de mercado.**

Porém, no caso, em questão, **o pagamento realizado pela Marisa foi inferior ao acordado contratualmente e a redução não foi aplicada aos demais prestadores do mesmo serviço**, a motivação econômica apresentada pelo contribuinte não coaduna com as verdades dos fatos, além de que esta redução iria causar um prejuízo constante para a Club, que **em condições normais de mercado jamais iria ter a iniciativa para reduzir a sua remuneração** de forma que lhe causasse prejuízo ao prestar o serviço demandado.

Cabe observar que, apesar de ambas empresas serem tributadas pelo lucro real, a **alíquota da CSLL** aplicadas às mesmas **é diferente**, pois sobre a base de cálculo da Club incide a alíquota de **15%** enquanto que para a Marisa incide a alíquota de **9%.**

*A Marisa e a Club dispõem de liberdade para decidir a remuneração que uma deveria pagar a outra, porém não podem lesar o fisco quando estas **remunerações não obedecem aos contratos assinados e tampouco às regras de mercado**, nestes casos deve o fisco verificar se o total dos tributos devidos pelo grupo foi reduzido pela prática de **atos contrários às regras contratuais ou às condições normais de mercado**.*

(...)

*Com esta **economia foi obtida de forma abusiva, em desrespeito às regras contratuais e comerciais de mercado**, cabe ao fisco efetuar a **desconstrução deste planejamento tributário** e reconstituir a receita pactuada contratualmente entre as partes. (fls. 2.071 a 2.077)*

Em síntese, os pontos enfatizados pela autoridade fiscal foram: a) a realização de pagamentos em desacordo com cláusula contratual e abaixo dos preços de mercado; e b) a intenção de evitar, por meio desse procedimento supostamente ilícito, uma tributação mais gravosa da CSLL, fugindo da alíquota de 15% para se submeter à de 9%.

A Fiscalização não acusou a prática de atos ou negócios jurídicos simulados. Não afirmou, de forma expressa, que os atos tinham motivos ilícitos ou que foram praticado com fim de fraudar lei imperativa. Por último, não há qualquer acusação de que direitos tenham sido exercícios divorciados de seu fim econômico ou social, ou com afronta à boa-fé ou aos bons costumes.

A motivação do lançamento cinge-se à afirmação de que houve pagamentos em desacordo com o contrato e abaixo do preço de mercado, no bojo de um planejamento tributário visando reduzir a CSLL.

Não procede o argumento do Fisco quanto à questão da ofensa à cláusula que fixava a remuneração do serviço em 2,5% do valor das compras feitas com o cartão Marisa.

O TVF dá notícia de que a recorrente era subsidiária integral de Marisa Lojas S/A. Assim, no contrato de prestação de serviços, a vontade da contratada estava inteiramente submissa à vontade da contratante. A mudança de qualquer cláusula contratual dependia, a bem dizer, de uma única vontade. Portanto, os pagamentos feitos em percentual menor, ao longo do ano de 2012, demonstravam que, na essência, o contrato já havia sido alterado, restando apenas a alteração formal do instrumento contratual, o que parece ter sido um lapso, de pouca relevância no caso concreto.

A situação seria a mesma se o contrato tivesse sido celebrado entre partes não vinculadas. Isso porque, embora houvesse cláusula estabelecendo a remuneração do prestador do serviço em 2,5%, e outra prevendo que eventual mudança far-se-ia de modo formal, por documento escrito, o pagamento em percentual inferior (1%), de forma reiterada, por mais de doze meses, sem oposição ou ressalva do credor, caracterizaria alteração tácita do contrato.

O comportamento reiterado das partes evidencia alteração tácita do contrato. Tal efeito não seria possível se a lei exigisse, para o objeto contratado, forma solene; ou se uma das

partes fosse a Administração Pública; ou se a alteração tangenciasse, de alguma forma, direito indisponível. Todavia, no caso concreto, não se têm nenhuma das três situações.

Portanto, é frágil a alegação de que o comportamento da recorrente violaria disposição contratual que autorizasse o Fisco a concluir ter havido omissão de receita.

O outro ponto levantado no TVF é a realização de pagamento em valor inferior ao de mercado.

Essa assertiva, a meu juízo, carece de comprovação. Em primeira lugar, não existe (o TVF não menciona) qualquer pesquisa, estudo ou levantamento que permitisse ao Fisco afirmar que o percentual de 1% se acha manifestamente abaixo do parâmetro fixado pelo mercado. Assim, é impossível dizer que a remuneração em 1% das vendas está distante do preço corrente adotado nesse tipo de contrato. Por outro lado, é irrelevante o fato de o percentual se manter em 2,5% para as demais prestadoras de serviços.

Ademais, ainda que o percentual de 1% se afastasse em muito do preço de mercado, isso não invalidaria o contrato e tampouco seria prova de omissão de receita, ou de outro ilícito tributário.

Como se disse, a recorrente era subsidiária integral de Marisa Lojas S/A e, nessa condição, poderia, sem que isso causasse estranheza, celebrar com sua controladora negócios em dissonância com o mercado. Essa prática, aliás, é comum e tem sua existência reconhecida na própria legislação tributária, que, em alguns casos, restringe no campo tributário os efeitos do negócio ou da operação jurídica. É o que se dá, por exemplo, com os ajustes de preço de transferência, obrigatórios em determinadas operações de importação e de exportação envolvendo partes vinculadas.

É lícito, pois, concluir que, se a lei tributária não limitar os efeitos do negócio celebrado entre partes relacionadas, o Fisco não poderá fazê-lo, salvo se comprovar simulação, fraude ou negócio jurídico artificial, assim considerado aquele destituído de conteúdo econômico, como se verifica, por exemplo, nos casos em que a transação é efêmera (feita num dia e desfeita no outro) mas os ganhos tributários são permanentes.

No caso em tela, o TVF não faz alusão a qualquer uma dessas situações.

O último ponto se refere à alegação de planejamento tributário. O TVF, no que diz respeito à infração em exame, se referiu duas vezes a planejamento tributário. A primeira afirmando que houve omissão de receitas resultante de planejamento tributário envolvendo empresas do mesmo grupo. A segunda se referindo a economia obtida de forma abusiva, com desrespeito a regras contratuais e às de mercado.

Como se disse, não foi comprovado nenhum desrespeito ao contrato. Quanto às regras de mercado, o TVF não demonstra que o preço pago estava abaixo daquele praticado nos negócios firmado entre partes independentes. No entanto, ainda que estivesse abaixo do valor de mercado, a lei tributária não prevê, na hipótese em exame, contingenciamento dos efeitos tributários, sobretudo considerando que não houve sequer acusação de fraude ou de simulação.

Por último, resta dizer que o planejamento tributário, em si, não é vedado pelo ordenamento jurídico pátrio, desde que não haja simulação, nem fraude ou abuso de direito.

Pelo exposto, e especificamente quanto à infração em exame, divirjo para dar provimento ao recurso voluntário, acompanhando, nos demais pontos, o voto do ilustre Conselheiro Relator.

(documento assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior