



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

Processo nº 16327.720843/2016-59
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-003.706 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de janeiro de 2019
Matéria PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO
Recorrente CLUB ADMINISTRADORA DE CARTOES DE CREDITO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. INOCORRÊNCIA.

Descabem os questionamentos acerca da inobservância de requisitos legais para desconsideração de atos, negócios e identidade de pessoas jurídicas se a acusação fiscal repousa na constatação de redução das bases tributáveis por repasse de receitas a pessoas jurídicas desprovidas de estrutura administrativa para a prestação dos serviços acordados contratualmente. As evidências reunidas no sentido de que as receitas foram repassadas a pessoas jurídicas que não teriam prestado os serviços contratados são suficientes para validar o lançamento e transferir o litígio para a comprovação, pela autuada, de que outro seria o cenário fático em relação às operações investigadas.

OMISSÃO DE RECEITAS. REPASSE A PESSOAS JURÍDICAS DESPROVIDAS DE ESTRUTURA ADMINISTRATIVA PARA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS CONTRATADOS.

Subsiste a exigência se o sujeito passivo não infirma as constatações fiscais e se limita a defender a regularidade formal das pessoas jurídicas contratadas e a afirmar a efetiva prestação dos serviços em razão das notas fiscais emitidas e dos tributos pagos pelas contratadas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS DO LANÇAMENTO. DECISÃO ADMINISTRATIVA. INOCORRÊNCIA.

Inexiste alteração de critério jurídico se a autoridade julgadora não agrega fatos novos à acusação fiscal, e apenas analisa seus elementos à luz da doutrina e da legislação aplicável a fim de avaliar se os efeitos dos negócios

jurídicos podem ser desconsiderados no âmbito fiscal, mantendo a exigência sob o mesmo fundamento legal consignado no lançamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: **2011**

OMISSÃO DE RECEITAS. CONTRATO FIRMADO ENTRE PARTES RELACIONADAS (CONTROLADORA E SUBSIDIÁRIA INTEGRAL). ALTERAÇÃO DE REMUNERAÇÃO AVENÇADA SEM ALTERAÇÃO CONTRATUAL. NEGÓCIO COMPROVADAMENTE MANTIDO FORA DE CONDIÇÕES DE MERCADO (ARM'S LENGTH). REFLEXOS FISCAIS. PROCEDÊNCIA.

É lícito o pacto e a relação comercial entre empresas do mesmo grupo empresarial, sob o mesmo controle societário. Contudo, inclusive considerando a previsão do art. 245 da Lei das S/A, devem ser observadas em tais transações plenas condições de mercado, como se efetuadas com terceiro alheio à cadeia societária (*arm's length*).

Se cabalmente comprovado pelo Fisco que houve redução de faturamento mediante a alteração de valores nas prestações avençadas entre partes relacionadas (controladora e subsidiária integral), sem o respaldo contratual correspondente, claramente, promovida fora de condições de mercado, mostra-se procedente a apuração de omissão de receitas.

DEDUÇÃO DE DESPESAS COM PROVISÕES. NECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO LEGAL. ARTS. 335 A 338 RIR/99. PROGRAMA DE PONTOS PARA CLIENTES QUE GERAM DESCONTOS EM COMPRAS FUTURAS. DESPESA NÃO INCORRIDA. ADIÇÃO AO LUCRO REAL.

Não configura despesa incorrida a mera concessão de *pontos* a clientes, dentro programa de benefício e estímulo de consumo, que podem, dentro de determinado prazo, ser resgatados, de forma a representar um desconto em futuras compras.

Uma vez que tal valor compôs negativamente o resultado apurado e demonstrada a ausência de adição correspondente no cálculo do Lucro Real, é devido o lançamento de ofício do crédito tributário.

JUROS SOBRE A MULTA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA CARF Nº 108.

Súmula CARF nº 108: "*Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício*".

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: **2010**

IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.

Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada a mesma decisão, desde que não presentes arguições específicas e elementos de prova distintos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade: i) rejeitar a preliminar de "Inaceitável Pretensão Fiscal de Desconsideração da Personalidade Jurídica", vencido o Relator e os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Junia Roberta Gouveia Sampaio; e ii) negar provimento ao recurso voluntário relativamente ao TVF 01, vencido o Relator e os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Junia Roberta Gouveia Sampaio. Por maioria de votos: iii) rejeitar a arguição de nulidade por "Indevida Alteração do Critério Jurídico no Acórdão Recorrido", vencido o Relator e os Conselheiros Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Junia Roberta Gouveia Sampaio. Por unanimidade de votos: iv) negar provimento ao recurso voluntário relativamente à omissão de receitas imputada no TVF 02; v) negar provimento ao recurso voluntário relativamente à glosa de despesas imputada no TVF 02; e vi) negar provimento ao recurso voluntário relativamente à aplicação de juros sobre a multa de ofício. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Presidente e Redatora Designada.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Ailton Neves da Silva (suplente convocado), Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Edeli Pereira Bessa (Presidente). Ausente o conselheiro Paulo Mateus Ciccone substituído pelo conselheiro Ailton Neves da Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 2390 a 2510), interposto contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do Ribeirão Preto /SP (fls. 2336 a 2381) que manteve integralmente a Autuação sofrida pela Contribuinte (fls. 1948 a 1999), negando provimento à Impugnação apresentada (fls. 2012 a 2332).

Os autos versam sobre lançamento de ofício de IRPJ, CSLL do ano-calendário de 2011, sob a acusação fiscal de ter a Contribuinte perpetrado *planejamento tributário*, apurando nesse contexto infrações de omissão de receitas, dedução indevida de despesas de provisão e aproveitamento indevido de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas.

O *cerne* fático dos autos, relatado na *primeira* porção do Termo de Verificação Fiscal (TVF 01), é a constatação de que parte da base tributável da Contribuinte, optante pelo Lucro Real, teria sido *deslocada* para 3 (três) empresas do mesmo Grupo Econômico, Primos Participações Ltda, TCM Participações Ltda, e TEF Serviços de Processamento de Dados Ltda, todas optantes pelo Lucro Presumido, obtendo, assim, vantagens tributárias por meio de *planejamento tributário*.

Igualmente, aponta-se na *segunda parte* do Termo de Verificação Fiscal (TVF 02) que a Contribuinte era subsidiária integral da empresa Marisa Lojas S/A, com a qual celebrou contratos de prestação de serviços, pelos quais, em razão de variação de percentual que determinava sua contraprestação, promoveu a *transferência de receitas entre empresas do mesmo grupo*, de forma *abusiva*, dando margem a omissão de receitas. Também, por consequência das infrações apuradas, averiguou-se que a Contribuinte deixou de adicionar ao cálculo do Lucro Real e da base tributável da CSLL valores de provisões, referentes a programas de fomento de vendas.

Por muito bem resumir o início da lide, adota-se a seguir trechos do preciso relatório elaborado pela DRJ *a quo*:

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. 1948/1967) e Termo de Verificação Fiscal 02 – TVF 02 (fls. 1968/1975).

*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 2011, relativa à diversas receitas que foram repassadas inicialmente pela Credi-21 Participações Ltda, CNPJ nº 03.529.067/0001-06, (doravante denominada de **Cred-21**) e posteriormente pela Club,*

pois a Credi-21 foi incorporada pela Club em 28/02/2011, para as seguintes empresas:

*a) **Primos Participações Ltda**, CNPJ nº 04.055.313/0001-06 (doravante denominada de Primos);*

*b) **TCM Participações Ltda**, CNPJ nº 06.276.746/0001-09 (doravante denominada de TCM); e*

*c) **TEF Serviços de Processamento de Dados Ltda**, CNPJ nº 07.445.167/0001-05 (doravante denominada de TEF).*

Todas as três empresas acima eram controladas pela Club e gozavam de tributação mais favorável, pois a opção delas foi pela tributação pelo lucro presumido.

Demonstrou a Autoridade 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).

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 2011 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 também 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 2012, no valor de R\$ 35.999.708,40 relativo à distribuição de lucros do ano-calendário de 2011. A Autoridade expõe esmiuçadamente as operações realizadas nas fls. 1949 e ss.

Quanto à remuneração repassada para a TCM, alega que o contribuinte teve dificuldades para explicar quais foram os serviços prestados pela TCM para a Club, pois em resposta apresentada em 03/10/2016 afirmou que não tinha localizado

contratos celebrados com a TCM, porém informou que foi repassado um valor total de R\$ 8.349.296,77, no período de janeiro a junho de 2011, cujo histórico do lançamento era “Repasse serviços cobrança”.

Após indagar a autuada acerca da motivação econômica para ter efetuado repasses para a TCM, respondeu, em 14/10/2016, que se tratavam de pagamentos efetuados pelos serviços prestados de cobrança junto aos clientes. Confrontada com a pergunta para explicar o motivo pelo qual as receitas de tarifas de cobrança foram integralmente repassadas para a TCM, no ano-calendário de 2011, 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 TCM era a responsável pela prestação de serviços de cobrança em caso de inadimplemento, bem como de assessoria de cobrança, porém informou que a tarifa de cobrança era paga através da fatura do Cartão Marisa, junto com as demais compras do cliente.

Afirma então a Autoridade que fica prejudicado o entendimento da Club de não contabilizar a receita, visto que a tarifa de cobrança fazia parte do extrato enviado pela Club, era controlada pelos sistemas informatizados da Club, a Club tinha contratos com diversas empresas de cobrança que cobravam todos os valores devidos na fatura, e havia diversas outras despesas associadas a obtenção desta receita que ficaram sob responsabilidade da Club.

Demonstra após (fls. 1956 e ss.) que as despesas que ficaram sob responsabilidade da TCM são muito pequenas comparadas com as que ficaram sob responsabilidade da Club. Realça que toda a remuneração recebida pela Club no valor de R\$ 8.349.296,77, relativa à tarifa de cobrança no ano-calendário de 2011, não foi tributada na Club, pois foi repassada para a TCM, sendo tributada pela opção de lucro presumido. A TCM por sua vez pagou a Club, no ano-calendário de 2012, o valor de R\$ 9.709.100,00 a título de dividendos relativos à distribuição de lucros do ano-calendário de 2011.

*Em relação à **remuneração repassada para a TEF**, alega 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\$ 41.515.848,88, no ano-calendário de 2011, cujo histórico do lançamento era “Pagamentos pela prestação de serviços de processamento de faturas de cartão para os clientes da Contratante” e “Anuidade Diferenciada”**. Indagada sobre qual a motivação econômica de ter efetuado repasses para a TEF, respondeu que se tratavam de pagamentos efetuados pelos serviços prestados de processamento de dados das faturas enviadas aos clientes da fiscalizada.*

Confrontada com a pergunta para explicar o motivo pelo qual as receitas de anuidade diferenciada foram integralmente repassadas para a TEF, no ano-calendário de 2011, sem passar pelo resultado da Club, visto que as despesas associadas a estas receitas permaneceram sob a responsabilidade da Club, respondeu 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.

Sustenta a Autoridade que fica prejudicado o entendimento da Club de não contabilizar tanto a receita proveniente da Tarifa de Processamento de Fatura, repassada até o dia 31/05/2011, bem como da Anuidade Diferenciada, repassada a partir de 01/06/2011, visto que praticamente todas as despesas associadas à obtenção destas receitas ficaram sob responsabilidade da Club. Na sequência (fls. 1959 e ss.), detalha a operação acerca das receitas e despesas incorridas por estas duas empresas.

No item 1.5 - DESCONSTRUÇÃO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E RECONSTITUIÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL NA CLUB do TVF 01 (fls. 1963 e ss.), explica a Autoridade que foram consideradas apenas as receitas repassadas pela Club para a Primos, TCM e TEF, as quais somaram R\$ 94.015.836,99 no ano-calendário de 2011 (conforme exposto nos itens 1.1.4, 1.2.2 e 1.3.2 do respectivo Termo), e que foram tributadas nas empresas controladas, não serão incluídas as demais receitas que não foram repassadas pela Club, conforme quadro abaixo:

TOTAL DA RECEITA REPASSADA	
PRIMOS	44.799.149,30
TCM	7.638.218,05
TEF	41.578.469,64
TOTAL	94.015.836,99

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%)	IR		CSLL	IR + CSLL
			15%	ADICIONAL(*)		
PRIMOS	44.799.149,30	14.335.727,78	2.150.359,17	1.433.572,78	1.290.215,50	4.874.147,44
TCM	7.638.218,05	2.444.229,78	366.634,47	244.422,98	219.980,68	831.038,12
TEF	41.578.469,64	13.305.110,28	1.995.766,54	1.330.511,03	1.197.459,93	4.523.737,50
TOTAL	94.015.836,99	30.085.067,84		7.521.266,96	2.707.656,11	10.228.923,06

(*) O cálculo do 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, TCM 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\$ 7.521.266,96** e **R\$***

2.707.656,11, respectivamente, foram abatidos dos valores devidos na Club.

EMPRESA	TRIBUTO	BC SOBRE RECEITA REPASSADA VALOR CALCULADO	BC SOBRE RECEITA TOTAL			
			DECLARADO EM DCTF		SIST SRF	TOTAL PAGO
			DARF	SUSPENSO	DEP JUDICIAL	
PRIMOS	IR	3.583.931,94	3.768.956,93			3.768.956,93
	CSLL	1.290.215,50	905.867,31	914.429,05	553.717,23	1.459.584,54
TCM	IR	611.057,44	1.092.676,57			1.092.676,57
	CSLL	219.980,68	261.664,70	229.158,44	76.500,09	338.164,79
TEF	IR	3.326.277,57	3.895.017,28			3.895.017,28
	CSLL	1.197.459,93	1.632.642,19			1.632.642,19
TOTAL		10.228.923,06				12.187.042,30

Na reconstituição da base de cálculo na Club, foram consideradas todas as despesas que foram apropriadas pela Primos, TCM e TEF, no ano-calendário de 2011, com exceção das despesas com tributos. As despesas consideradas estão listadas nos itens 1.1.5, 1.2.3 e 1.3.3 do TVF 01 e foram consolidadas na tabela abaixo.

TOTAL DAS DESPESAS	
PRIMOS	2.792.433,94
TCM	934.964,71
TEF	16.938.972,62
TOTAL	20.666.371,27

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, TCM e TEF bem como todas as despesas apropriadas nestas empresas, com exceção das despesas tributárias:

EMPRESA	RECEITA REPASSADA	DESPESA CONSIDERADA	BC NA CLUB
PRIMOS	44.799.149,30	2.792.433,94	42.006.715,36
TCM	7.638.218,05	934.964,71	6.703.253,34
TEF	41.578.469,64	16.938.972,62	24.639.497,02
TOTAL	94.015.836,99	20.666.371,27	73.349.465,72

Como, no ano-calendário de 2011, a Club tinha um saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores no valor R\$ 26.144.763,25, dos quais já compensou na apuração do exercício o valor de R\$ 22.789.324,34, foi compensado de ofício o valor de R\$ 3.355.438,91, relativo ao saldo restante, por ser mais favorável ao contribuinte. A tabela a seguir calcula o valor que seria devido de IR e CSLL pela Club.

			IR		CSLL	IR + CSLL
BC ANTES DA COMP DE PREJ	PREJ PER ANTERIORES	BC APÓS A COMP PREJ	15%	ADICIONAL(*)		
73.349.465,72	3.355.438,91	69.994.026,81	10.499.104,02	6.999.402,68	10.499.104,02	27.997.610,72
			17.498.506,70			

(*) 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 foi reduzido do IR e CSLL incidente sobre as receitas repassadas e que foram ofertadas à tributação pela Primos, TCM e TEF, conforme calculado na tabela a seguir.

	IR	CSLL	TOTAL
Devido pela Club	17.498.506,70	10.499.104,02	27.997.610,72
Tributado na Primos, TCM e TEF	7.521.266,96	2.707.656,11	10.228.923,06
A pagar na Club	9.977.239,74	7.791.447,92	17.768.687,66

Argumenta a Autoridade Fiscal 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, TCM e TEF, as quais não tinham a capacidade para prestar os serviços, como restou demonstrado neste TVF 01.

No TVF 02, explica a Autoridade que a autuada prestava serviços de administração e gerenciamento do cartão de crédito/débito Marisa para a empresa Marisa Lojas S/A (doravante denominada Marisa). A Club era subsidiária integral da Marisa. Este Termo (fls. 1968 e ss.) 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. 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. (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.

Acrescenta a Autoridade Fiscal que, apesar do contrato prever uma remuneração para a Club de 2,5% sobre as vendas, a Marisa pagou, de março a setembro, o percentual de 3% e a partir de outubro o percentual de 1%. Indagada 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, realça a Autoridade que não houve formalização contratual deste ajuste, e que essa redução não foi aplicada às demais

operadoras de cartão de crédito. Afirma a Autoridade que, obviamente, a motivação alegada para a redução da remuneração não é sustentável, pois as vendas em outubro e novembro foram inferiores às vendas observadas de maio a junho, e o aumento verificado em dezembro ocorre todos os anos devido às compras de natal. 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 2011, o total de R\$ 25.424.712,03, ou seja, ela recebeu R\$ 2.366.773,23 a menos do que o valor previsto contratualmente.

Explica a Autoridade que 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.

*Relata a Autoridade que 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 provisão** no momento em que o cliente realizava uma compra com o cartão e acumulava pontos pelo programa de benefícios. O lançamento contábil utilizado pelo contribuinte 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 2011 a Club apropriou uma despesa de provisão na conta 31201020 - Receita Prog. de Fidelidade a Realizar no valor de R\$ 1.941.502,00, e uma despesa de R\$ 4.755.620,00 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.

No tópico 1.3 - IMPACTO TRIBUTÁRIO OBTIDO COM A REDUÇÃO DA REMUNERAÇÃO DA CLUB (fls. 1970 e ss.) relata a Autoridade 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 a partir de outubro de 2011.

A Autoridade Lançadora apresenta a tabela abaixo e afirma que as vendas feitas pelo programa de fidelidade começaram a ganhar corpo a partir de agosto de 2011 e que as despesas vinculadas à utilização dos benefícios deste programa pelos clientes passaram a sobrepujar a remuneração recebida pela Club a partir de dezembro de 2011.

MÊS	TOT VENDAS	VENDAS PROGRAM FID	REC MARISA	DESP FIDELIDADE
MAR	75.987.220,64	668.470,26	2.279.616,62	2.610,00
ABR	85.617.881,71	1.277.084,37	2.568.536,45	4.320,00
MAI	115.238.535,52	2.343.725,51	3.457.156,07	7.920,00
JUN	108.970.165,04	2.447.931,74	3.269.104,95	13.620,00
JUL	100.311.947,94	8.627.879,80	3.009.358,44	23.870,00
AGO	83.782.989,38	21.296.551,23	2.513.489,68	130.205,00
SET	74.493.958,58	29.971.387,32	2.234.818,76	221.420,00
OUT	88.519.645,88	42.051.475,00	885.196,46	438.575,00
NOV	89.771.904,84	47.941.741,77	897.719,05	814.005,00
DEZ	194.294.231,68	106.229.227,83	1.942.942,32	3.099.075,00
TOTAL	1.016.988.481,21	262.855.474,83	23.057.938,80	4.755.620,00

Complementa 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	% 2,5 CONTRATO	DESP FIDELIDADE
MAR	1.899.680,52	2.610,00
ABR	2.140.447,04	4.320,00
MAI	2.880.963,39	7.920,00
JUN	2.724.254,13	13.620,00
JUL	2.507.798,70	23.870,00
AGO	2.094.574,73	130.205,00
SET	1.862.348,96	221.420,00
OUT	2.212.991,15	438.575,00
NOV	2.244.297,62	814.005,00
DEZ	4.857.355,79	3.099.075,00
TOTAL	25.424.712,03	4.755.620,00

Entende 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 FSICAL E BC NEG CSLL	IR	CSLL	IR + CSLL
MARISA	-30.325.016,11	0,00	0,00	0,00
CLUB	53.175.090,09	13.269.772,52	26.587.545,05	39.857.317,57
TOTAL	22.850.073,98	13.269.772,52	26.587.545,05	39.857.317,57

CONSIDERANDO A REMUNERAÇÃO PREVISTA EM CONTRATO				
EMPRESA	LUCRO REAL E BC DA CSLL APÓS A COMP DE PREJ FSICAL E BC NEG CSLL	IR	CSLL	IR + CSLL
MARISA	-32.691.789,34	0,00	0,00	0,00
CLUB	55.541.863,32	13.861.465,83	27.770.931,66	41.632.397,49
TOTAL	22.850.073,98	13.861.465,83	27.770.931,66	41.632.397,49

ECONOMIA TRIBUTÁRIA DO GRUPO	1.775.079,92
-------------------------------------	---------------------

Realça 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. Argumenta a Autoridade 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, e em condições normais de mercado nenhuma empresa iria pactuar em receber uma remuneração que lhe causasse prejuízo ao prestar o serviço demandado.

Explica que 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.

*Conclui então que a autuada 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.*

Com relação as despesas de provisão (tópico 2.1 do TVF 02, fls. 1972 e ss.), reitera a Autoridade que 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 2011, esta conta tinha um saldo negativo que foi levado para a apuração do lucro líquido do período, podemos afirmar 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), a fiscalização adicionou de ofício o valor de R\$ 1.941.502,00.*

Quanto à omissão de receitas (tópico 2.2 do TVF 02, fls. 1973 e ss.), reitera 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. Relata que, conforme o demonstrativo apresentado pelo contribuinte, a remuneração da Club sofreu alterações ao longo do ano, sem qualquer

*formalização entre as partes, resultando em uma remuneração anualizada de 2,27% sobre o total de vendas. **Estas alterações reduziram a receita da Club, em relação ao valor acordado contratualmente, no montante de R\$ 2.366.773,23.***

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

Concomitante com a redução da receita foi implementado um programa de benefícios para incentivar os clientes a realizarem compras nas Lojas Marisa utilizando o cartão Marisa que era administrado pela Club, este programa criou uma despesa que a partir de dezembro passou a superar a receita pela administração e gerenciamento deste cartão. Ressalta a Autoridade 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. Entende que 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.

*Repisa 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, relata 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, 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.***

Esclarece que 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. Neste caso, 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.

Explica ainda que, conforme visto no item 1.3 deste Termo, 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, como a Marisa teve um prejuízo fiscal no período e a Club teve lucro real, ocorreu uma economia tributária de R\$ 1.775.079,92 do grupo econômico. 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 no valor de R\$ 2.366.773,23.

No tópico 03 (fls. 1974 e ss.), trata a Autoridade da compensação indevida de Prejuízos Fiscais e de Base de Cálculo Negativa de CSLL. Afirma que os valores tributáveis apurados no TVF 02 e TVF 01 foram de R\$ 4.308.275,23 e R\$ 73.349.465,72, respectivamente, totalizando o montante de R\$ 77.657.740,95. Reconstruiu, então, com base nos ajustes apurados durante o procedimento de fiscalização, as compensações indevidas do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL de 2011 até 2012.

Apresentou a tabela abaixo (fl. 1975).

PERÍODO	LR e BC CSLL	VALOR TRIBUTÁVEL APURADO	LR e BC DE CSLL AJUSTADA	SALDO	TRAVA 30%	VALOR COMPENSADO	COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO	COMPENSAÇÃO TOTAL	COMPENSAÇÃO INDEVIDA
2011	75.964.414,43	77.657.740,95	153.622.155,38	26.144.763,25	46.086.646,61	22.789.324,34	3.355.438,91	26.144.763,25	
2012	39.157.277,29			0,00	11.747.183,19	3.355.438,91		3.355.438,91	3.355.438,91

O valor de R\$ 3.355.438,91 foi considerado uma compensação indevida de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL no ano-calendário de 2012.

Irresignada com a autuação, a interessada apresentou impugnação, alegando em síntese conforme capítulos abaixo:

II - DA PRELIMINAR

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

Após apresentar tabela constante do relatório fiscal (fls. 17/18), explica a impugnante que ao optar pela “desconstrução do planejamento tributário” e “reapurar” a base de cálculo da Impugnante considerando as “receitas repassadas” à PRIMOS, TCM e TEF como se receitas fossem da Impugnante, a Fiscalização cometeu um equívoco inaceitável: a desconsideração da personalidade jurídica, com a consequente confusão entre os patrimônios das pessoas jurídicas (Impugnante, PRIMOS, TCM e TEF). O Sr. Agente Fiscal, em síntese, entendeu que a PRIMOS, TCM e TEF não tinham “capacidade para prestar os serviços” presumindo que tais pessoas jurídicas seriam inexistentes.

Porém, defende que tal entendimento está equivocado, pois os atos societários de constituição da PRIMOS, TCM 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-os a devida transparência e publicidade e tornando-os passíveis de oposição a terceiros. Argumenta 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.

Acréscita que para a aludida desconconsideração 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, TCM e TEF.

Destaca 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 desconconsideração 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.

Conclui então que a desconconsideração 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 desconconsideração em pauta; e (ii) não há decisão judicial a este respeito. Por tais razões, sustenta que há vício de motivação no ato administrativo, o que o torna nulo, motivo pelo qual aguarda-se 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. 2019 e ss.).

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

Explica a autuada que a Fiscalização entendeu que a PRIMOS, TCM e TEF não teriam capacidade para prestar os serviços, respectivamente, (i) de oferecer propostas de vendas de seguros e planos odontológicos; (ii) de cobrança; e (iii) 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, motivo pelo qual a Fiscalização realizou a reapuração da base de cálculo da Impugnante considerando as receitas pertencentes à PRIMOS, TCM e TEF como se receitas fossem da Impugnante.

Argumenta a autuada que as empresas PRIMOS, TCM, e TEF eram efetivamente existentes e exerciam plenamente os seus objetos sociais, motivo pelo qual não merecem prosperar os autos de infração em questão. Explica que tem por atividade precípua a prática de administração de cartões de crédito, a qual representa alto risco de inadimplência.

Ademais, tal 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, aduz que celebrou contratos de prestação de serviços com: [i] a PRIMOS (CNPJ 04.055.313/0001-06): 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; [ii] a TCM (CNPJ 06.276.746/0001-09): empresa responsável pela prestação de serviços de cobrança decorrente de inadimplemento, bem como de assessoria de cobrança, sendo remunerada por meio de Tarifas de Entrada de Cobrança e Manutenção de Cobrança; [iii] a TEF CNPJ nº 07.445.167/0001-05 ("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.

Acréscita que, com relação a cobrança das Tarifas de Processamento de Faturas e de Anuidade Diferenciada, tais tarifas foram consideradas legítimas, o que comprova a efetiva prestação de serviços. A título exemplificativo, apresenta decisão proferida pelo PROCON Pernambuco, que reconheceu que a Tarifa de Processamento de Fatura é uma justa contraprestação, não restando configurada uma cobrança indevida. Cita também decisão proferida pela 1ª Turma Recurso do Estado do Acre, a qual reconheceu a legalidade da Tarifa de Anuidade (Doc. 11).

Expõe então que a constituição das empresas PRIMOS, TCM e TEF decorreram de processo estratégico de reorganização das atividades operacionais do Grupo, objetivando o

desenvolvimento da atividade de oferecer e vender propostas e certificados de Seguros, de assessoria de cobrança no caso de inadimplemento e serviços de contratação de parceiros e 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, 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); de assessoria de cobrança no caso de inadimplemento (TCM); e gerenciar programas de benefícios e/ou recompensas vinculados ao cartão (TEF), por se tratar de atividades específicas e absolutamente distintas.

Nota-se que em razão da contraprestação pelos serviços prestados pela PRIMOS, TCM e TEF, essas empresas tinham direito as 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] TCM os valores das Tarifas de Entrada de Cobrança e Manutenção de Cobrança; e [iii] 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. Portanto, 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.

Reitera que não se trata de "repasse de receitas", mas sim de uma disponibilização de valores referentes aos serviços prestados pela PRIMOS, TCM e TEF, e não serviços prestados pela própria Impugnante. Diante disso, não pode prosperar a desconsideração dos valores recebidos e tributados pelas empresas PRIMOS, TCM e TEF, já que as receitas indevidamente atribuídas à Impugnante, são, de fato, pertencentes desde a sua origem à tais empresas. Ademais, importante salientar que a PRIMOS, TCM e TEF prestaram seus respectivos serviços, conforme se verifica das Notas Fiscais apresentadas durante a Fiscalização, 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.

Defende que tal organização foi feita sob total transparência e todos os atos e negócios jurídicos foram realizados em estrita observância à legislação de regência, tanto é verdade que o Sr.

Agente Fiscal não lançou multa agravada no presente caso. Assim, resta demonstrado a existência de propósito negocial nas atividades exercidas pela PRIMOS, TCM e TEF, bem como no negócio jurídico celebrado entre estas e a Impugnante, devendo ser refutadas as alegações do Sr. Agente Fiscal em sentido divergente.

Reforça que tanto é verdade que tais empresas realizavam as funções especificadas nos contratos firmados com a Impugnante que elas incorriam em despesas e tributavam as suas receitas. Tanto que Fiscalização foi obrigada a considerar os pagamentos dos tributos e as despesas quando da indevida "desconstrução do planejamento tributário" Expõe que a justificativa da Fiscalização para a desconstituição do suposto planejamento tributário realizado pela Impugnante, partiu da presunção de que as despesas vinculadas aos serviços realizados pela PRIMOS, TCM e TEF, bem como as despesas administrativas de funcionamento das empresas PRIMOS, TCM e TEF, teriam sido arcadas pela Impugnante, sem a contrapartida das respectivas receitas. Contudo, afirma que esse entendimento é equivocado e não deverá prevalecer: (...)

Quanto à distribuição de lucros, explica que sendo a Impugnante empresa controladora das empresas PRIMOS, TCM e TEF, é obvio 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; (ii) a TCM presta serviços de cobrança decorrente de inadimplemento, bem como de assessoria de cobrança, tendo direito ao recebimento das Tarifas de Entrada de Cobrança e Manutenção de Cobrança; e (iii) 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, alega que deverá essa D. DRJ reconhecer a nulidade dos lançamentos ora em análise, cancelando-se integralmente os autos de infração lavrados.

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

Após a comprovação da efetiva existência e propósito negocial das empresas PRIMOS, TCM e TEF, alega que não existe qualquer vedação no ordenamento jurídico brasileiro que proíba a constituição de empresas aptas a realizar a prestação de serviços (i) agenciamento, controle cadastral e financeiro das

operações de aquisição de seguros e planos odontológicos; (ii) de cobrança decorrente de inadimplemento e assessoria de cobrança; e (iii) 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, defende os atos e procedimentos adotados pela Impugnante e pelas empresas PRIMOS, TCM 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. Conforme destacado no tópico anterior, a PRIMOS, TCM e 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) declarava e tributava devidamente as receitas por ela auferidas, (iv) arcava com todas as despesas atinentes ao seu negócio; e (v) prestavam serviços essenciais para potencializar as vendas e o faturamento ultimado Grupo.

Afirma que a presente autuação fiscal tem como verdadeiro fundamento o "inconformismo" do Sr. Agente Fiscal quanto à segregação de atividades desenvolvidas pela PRIMOS, TCM 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, TCM e TEF e a Impugnante. Deve-se mencionar, por oportuno, que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF") já reconheceu expressamente que o fato de uma empresa segregar suas atividades, não deve ser visto como um ato ilícito pela Autoridade Fiscal, nos termos do citado acórdão nº 3302-003.138. Cita os principais trechos do voto do acórdão que não deixam dúvidas quanto a legitimidade da segregação de atividades das empresas (fls. 2040/2041).

Complementa: Importante destacar que no presente caso, em nenhum momento o Sr. Agente Fiscal nos TVF's, mencionou a palavra simulação, dolo, ou fraude, por parte da Impugnante ou por parte das empresas controladas pela Impugnante (PRIMOS, TCM e TEF), o que demonstra que não há 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, TCM 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, TCM e TEF, sob pena de grave afronta ao Princípio da Legalidade, expresso no art. 5º, inciso II da Constituição da República e, especificamente no que diz respeito aos tributos, no artigo 150, I do texto constitucional e no artigo 3º do Código Tributário Nacional.

E nem se alegue que a opção da PRIMOS, TCM e TEF pelo lucro presumido, bem como o eventual efeito de economia tributária supostamente decorrente, encontrariam qualquer vedação legal. De fato, conforme será analisado adiante, a opção da PRIMOS, TCM e TEF pelo lucro presumido encontra estrita guarida na legislação em vigor, não cabendo à Autoridade Fiscal pretender vedar tal opção à guisa de desconsiderar as atividades por elas desenvolvidas, desconstituindo os seus atos.

Acrescenta 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. E, estando a atividade funcional do administrador sujeita aos mandamentos da Lei e às exigências do bem comum, deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido. Cita doutrina do professor Celso Antônio Bandeira de Mello, a qual explicita o dever da administração de respeito ao princípio da legalidade. No mesmo sentido, aponta ensinamento de Roque Antônio Carraza (fl. 2043).

Sustenta então que a lei é a fonte suprema de geração de obrigações e direitos, estabelecida sempre de acordo com o Texto Constitucional, não podendo a Administração proibir o que a lei não proíbe, como ocorreu no presente caso no que se refere à desconsideração das atividades desenvolvidas pela PRIMOS, TCM e TEF, bem como do próprio negócio jurídico consubstanciado na prestação de serviços por estas empresas.

Pontua ainda que houve total transparência dos atos praticados não só pela Impugnante, mas pelas empresas PRIMOS, TCM e TEF, quando (i) da segregação das atividades de prestação de serviços pelas PRIMOS, TCM e TEF; (ii) na disponibilização de valores pela Impugnante de valores originários das funções exercidas pela PRIMOS, TCM e TEF; (iii) no oferecimento à tributação pela PRIMOS (R\$ 44.799.149,30); TCM (R\$ 7.638.218,05); e TEF (R\$ 41.578.469,64), 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, TCM e TEF (vide Doc. 03, 04 e 05), 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.

Reforça também que 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, evidentemente, os livros contábeis da PRIMOS, TCM e TEF também refletiram todas as suas receitas oriundas de prestação de serviços, conforme reconhecido pelo próprio Sr. A gente Fiscal no TVF nº 01 (fls. 05, 10 e 13). Ou seja, as Autoridades Fiscais sempre tiveram pleno conhecimento dos atos efetivamente praticados entre a Impugnante e as empresas PRIMOS, TCM e TEF e seus efeitos tributários.

Conclui então que:

(i) a constituição da empresa PRIMOS, TCM 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;

(ü) a opção da PRIMOS, TCM e TEF pelo lucro presumido reflete uma opção legal, 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, TCM e TEF não se confunde nem se assemelha 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 referentes as prestações de serviços pela PRIMOS, TCM e 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;

III.4 - Do Exercício da Opção Fiscal de Tributação pelo Lucro

Presumido da PRIMOS, TCM e TEF (TVF nº 01)

Além da nítida legalidade das operações realizadas pela Impugnante, suficiente ao cancelamento integral das autuações, ressalta também a impugnante que a PRIMOS, TCM e TEF, no desenvolvimento de suas atividades, recolheu rigorosamente os tributos aos quais estava submetida 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.

Contudo, diversamente do entendimento da Fiscalização, argumenta que as opções fiscais jamais podem ser confundidas com "planejamento" e evasão fiscal. Na verdade, elas configuram verdadeiras alternativas que a própria legislação oferece aos contribuintes.

Aponta lição de Marco Aurélio Greco, no sentido de que as opções fiscais "são alternativas criadas peio ordenamento, propositalmente formuladas e colocadas à disposição do contribuinte para que delas se utilize, conforme a sua conveniência". Expõe que este autor é enfático ao dizer que "quando a opção é exercida, não se está fazendo planejamento".

Argumenta que a necessidade de otimização da avaliação empresarial passa, necessariamente, pela reavaliação de redução de suas despesas tributárias, que tem por fundamento o direito que o contribuinte detém de não ser obrigado a sofrer uma carga tributária maior quando existe uma opção fiscal mais econômica, autorizada pelo próprio ordenamento jurídico. Nesse exato sentido, cita o escólio de Ruy Barbosa Nogueira "Ninguém é obrigado a escolher, entre várias formas possíveis, aquela que seja sujeita a impostos mais altos, [...]".

Ressalta ainda 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).

Acrescenta que, de fato, 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 (fl. 2048). Cita também entendimento proferido pelo Conselheiro do E. CARF, Alberto Pinto, relator do voto do "Caso Multiplan", Acórdão nº 1302- 001.150 (fls. 2048/2049).

Conclui então que os serviços prestados pela PRIMOS, TCM e TEF e sujeitos à tributação presumida são uma mera opção fiscal / legal, permitida pelo ordenamento jurídico, ainda que essa opção possa ter gerado, como consequência, uma economia fiscal.

Desse modo, não há como admitir que o exercício de opção legal pela PRIMOS, TCM e TEF (que não se confunde com fraude ou simulação, como reconhece o I. Marco Aurélio Greco, 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 requer-se a esta E. 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)

O Sr. Agente Fiscal entendeu que a Impugnante teria omitido receitas de vendas e serviços, no ano-calendário de 2011, referente a um suposto planejamento tributário envolvendo a Impugnante e a Marisa Lojas S/A no valor de R\$ 2.366.773,23 (Itens 1.1; 1.3; e 2.2 do TVF nº 02). Em 23/11/2016 (Doc. 15), a Impugnante no curso da Fiscalização, informou que a redução do percentual ocorreu em razão do aumento de vendas com o cartão Marisa e a consequente redução/ajuste na remuneração. 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. Explica a impugnante que ao analisar o demonstrativo mensal com o Total de Vendas com o cartão Marisa e a remuneração da Impugnante (fls. 01 do TVF nº 02), é possível constatar que: (i) no mês de Setembro/2011, último mês pago no percentual 3%, o Total de Vendas correspondeu ao montante de R\$ 74.493.958,58; (ii) nos Meses de Outubro/2011 e Novembro/2011, logo após a alteração da alíquota, o Total de Vendas correspondeu, respectivamente, ao montante de R\$ 88.519.645,88 e R\$ 89.771.904,84, ou seja, houve um aumento das vendas, conforme alegado pela Impugnante no curso da Fiscalização, informação olvidada pela Fiscalização; e (iii) no mês de Dezembro/2011, último mês pago no percentual de 1%, o Total de Vendas correspondeu ao montante de R\$ 194.294.231,68. Pontua-se que foi o maior valor de venda do ano de 2011. Logo, não há como prosperar o argumento da Autoridade Fiscal de que teria ocorrido uma redução na quantidade de vendas.

Ademais, no que tange a queda bruta da receita da Impugnante, entre os meses de outubro a dezembro do ano de 2011, alegada pela Fiscalização, destaca que, como é reconhecido pelo próprio Sr. Agente Fiscal, que 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 um período ocorrer uma redução bruta da remuneração da Impugnante, no caso em questão, a Marisa terá uma diminuição na despesa dedutível, o que ocasionará um aumento de recolhimento na tributação por parte da Marisa, ainda que haja uma diminuição na tributação recolhida pela Impugnante, em razão da diminuição da remuneração paga pela Marisa à Impugnante. Nota-se que no presente caso, o Fisco não foi lesionado, pela liberalidade entre as partes, pois a remuneração será tributada quer seja pela Impugnante ou pela Marisa, razão pela qual não pode prosperar o entendimento do Sr. Agente Fiscal em desconstituir os procedimentos e pactos firmados entre

a Impugnante e a Marisa. Assim, é indevida a infração imputada pela Autoridade Fiscal de que teria havido omissão de receita no importe de R\$ 2.366.773,23.

Acrescenta 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 a alternativa adotada pelos contribuintes seja a menos onerosa fiscalmente por meio de um planejamento tributário lícito. Argui que 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. Cita lições do doutrinador Alberto Xavier a respeito do tema, afirmando a impossibilidade de o Fisco, por razões de ordem fiscal, reprimir a liberdade de contratar do contribuinte (fl. 2053). Acrescenta que esse entendimento é também adotado pelo Professor Schoueri, que complementa o fato de os empreendedores terem o direito de se organizar da forma que melhor lhes convier, inclusive buscando a melhor carga tributária, em razão da liberdade de iniciativa (fl. 2054).

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. Aponta os ensinamentos do prof. 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 (fl. 2055). 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 das operações debatidas nesses autos ser enquadrada 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, 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.

Argumenta ainda 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, cita Marco Aurélio Greco que aponta “o desenho clássico da elisão: anterioridade ao fato gerador, ilicitude e sem simulação”.

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

A impugnante destaca que dentre as supostas infrações cometidas pela Impugnante, o Sr. Agente Fiscal entendeu que a Impugnante deduziu indevidamente, no ano-calendário de 2011, despesas de provisão das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, no importe de R\$ 1.941.502,00, referente ao "Programa de Vantagens", instituído com o intuito de incentivar o aumento de compras por meio do cartão Marisa (fls. 05 do TVF 002). Explica que o raciocínio utilizado pelo Sr. Agente Fiscal está equivocado, pois, ao contrário do que pretendeu fazer crer, a despesa no total de R\$ 1.941.502,00 não possui a natureza de provisão, mas sim de despesa efetiva. Frisa que a redução do lucro real apurado pela Impugnante no exercício de 2011 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 despesa reconhecida 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.

Aponta os conceitos aprovados pela Deliberação CVM nº 489/05 (fls. 2058/2060), sintetizando: a. por provisões: um passivo de prazo ou valor incertos; e b. por passivo: uma obrigação presente de uma entidade, decorrente de eventos já ocorridos, cuja liquidação resultará em uma entrega de recursos. Afirma então que tendo em vista os conceitos expostos, na verdade, nos termos da deliberação da CVM nº 489/05, 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”, 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. Assim, 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\$ 1.941.502,00, aguarda a Impugnante que esta C. Turma Julgadora exonere os créditos tributários de IRPJ e da CSLL lançados.

Ademais, apenas a título argumentativo, ainda que se entenda que a despesa registrada ainda não fosse dedutível no ano de 2011, ao menos, o Sr. Agente Fiscal deveria ter verificado se tais valores não impactaram em ano futuro. Ou seja, na remota hipótese da suposta provisão ter se concretizado apenas em 2012, é patente a hipótese de postergação. 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 2016) e não apenas com relação ao ano-base objeto de autuação fiscal (ano-base autuado 2011). Com efeito, 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 (fl. 2061). Nesses casos, o lançamento de eventual diferença deve ser feito pelo valor líquido, compensando-se o valor do pagamento realizado em outro exercício ao que o contribuinte tinha direito.

Assim, 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 Inexistência de Excesso de Compensação de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa de CSLL No Ano-Calendário de 2012 (TVF nº 02)

Explica a impugnante que em razão das supostas infrações que motivaram as presentes autuações fiscais, o Sr. Agente Fiscal compensou de ofício parte do saldo de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSLL, e, como decorrência, entendeu que teria ocorrido uma compensação indevida de saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL, no ano-base de 2012, como se verifica pela leitura do trecho transcrito na fl. 08 do TVF nº 02.

Contudo, por tudo o que já foi exposto, entende que restou comprovada a inexistência de qualquer dedução indevida de despesas ou omissão de receitas, passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL, estando, portanto, plenamente correto o procedimento adotado pela Impugnante.

Assim, conclui que caberá a essa C. Turma Julgadora cancelar as autuações originárias do presente processo, e como consequência, deverão ser recompostos os saldos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL acumulados pela Impugnante, e, como consequência, exonerada a exigência relativa ao suposto excesso de compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL em 2012.

III.8 - Da Ilegalidade da Cobrança de Juros Sobre a Multa

Por fim, articula ainda que, se 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 cancelamento 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. (...)

É o relatório.

Processadas a *Defesa*, foi proferido pela 1ª Turma da DRJ/RPO o v. Acórdão, ora recorrido, negando provimento à Impugnação apresentada. Confira-se sua ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 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.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. EMPRESAS CONTROLADAS.

Criar empresas controladas apenas para a economia tributária, não demonstrando ter estrutura adequada para a consecução das atividades, configura planejamento tributário ilícito.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. ABUSO DE DIREITO.

Os atos jurídicos praticados devem refletir a realidade, exteriorizando a efetiva materialidade das atividades desenvolvidas para que não sejam considerados como atos ilícitos, provenientes de abuso de direito, quando da análise dos respectivos efeitos tributários deles decorrentes.

LICITUDE DOS ATOS. LIVRE EXERCÍCIO DA ATIVIDADE

Sob a égide da livre iniciativa, não pode o interessado praticar atos unicamente para eximir-se das obrigações tributárias,

devendo a Autoridade Fazendária, em face dessa circunstância, obrigatoriamente, identificar o real fato gerador e efetuar o lançamento dos tributos devidos.

DESPESAS DE PROVISÃO. CONTA DE RESULTADO COM SALDO DEVEDOR. CARACTERIZAÇÃO.

Havendo o lançamento devedor em uma conta de resultado em decorrência de uma obrigação presente como resultado de um evento passado, da qual seja provável uma saída de recursos para sua liquidação, cuja estimativa seja confiável, caracterizada está a natureza de provisão.

JUROS SOBRE MULTA. POSSIBILIDADE.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 113, § 1º, estabelece que a obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (multa) e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

O art. 161, por sua vez, prescreve que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis. Destarte, o conceito de crédito utilizado pelo CTN alcança não apenas o tributo, mas também a penalidade pecuniária.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Diante de tal revés, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 2390 a 2510), em suma, reiterando suas alegações de defesa já trazidas nos autos, bem como apontando, especificamente, as razões de reforma do v. Acórdão recorrido, inclusive a *Alteração do Critério Jurídico* do lançamento de ofício por meio de tal prestação jurisdicional.

Intimada, a Procuradoria da Fazenda Nacional ofertou Contrarrazões (fls. 2513 a 2534), refutando a argumentação da Contribuinte, apontado para elementos da exação supostamente não atacados nessa sua *defesa recursal*.

Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella - Relator

O Recurso Voluntário é manifestamente tempestivo e sua matéria se enquadra na competência desse N. Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Inicialmente, consta do *Apelo* da Contribuinte duas alegações preliminares ao mérito da exação, quais sejam: *Da Indevida Alteração do Critério Jurídico no Acórdão Recorrido* e *Da Inaceitável Pretensão Fiscal de Desconsideração da Personalidade Jurídica*.

Dito isso, entendendo este Conselheiro haver relação de *prejudicialidade* da primeira alegação em face da segunda e, estando ambas intimamente relacionadas, passa-se a apreciar, agora, o tema da desconsideração perpetrada pelo Fisco, para, posteriormente se proceder à análise da suposta ocorrência de *alteração dos critérios jurídicos* do lançamento pelo v. Acórdão recorrido.

Observa-se do *TFV 01* que a Autoridade Fiscal, por entender que, no ano-calendário de 2011, diversas receitas que foram *repassadas* por empresa incorporada pela Recorrente e ela própria para 3 (três) empresas do mesmo Grupo Econômico (Primos Participações Ltda, TCM Participações Ltda, e TEF Serviços de Processamento de Dados Ltda), todas essas optantes pelo Lucro Presumido, de modo 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*, procedeu à *desconstrução* desse planejamento tributário, para *recompor a verdade material*.

Em resumo, com base no próprio *TFV 01* e nos documentos acostados autos, temos que a Recorrente, que atua como *administradora de cartões* do Grupo Marisa, detendo e controlando a exploração da base de clientes que possuem e usam os cartões Marisa, mantinha contratos com essas empresas, PRIMOS, TCM e TEF, do mesmo conglomerado, bem como e conjuntamente com terceiros - fora do Grupo - os quais ofereciam serviços e direitos aos clientes do Grupo.

Em relação a PRIMOS, está era responsável e concentrava o trânsito financeiro das operações referentes à venda de seguros e planos odontológicos, contratados e pagos através dos cartões Marisa, retendo comissão. Assim, quando o valor total faturado nos

cartões era recebido, transferia CLUB (Autuada) a tal empresa do Grupo os valores que por ela eram especificamente geridos, os quais acabavam direcionados às empresa *externas*, Assurant (seguros) e Prodent (planos odontológicos).

Já a TCM era responsável pela *prestação de serviços de cobrança em caso de inadimplimento, bem como de assessoria de cobrança*. As taxas e tarifas de cobrança e de atrasos eram exigidas por meio de faturas, sendo estes valores repassados diretamente pela Contribuinte à esta empresa coligada, como previsto em contrato. Tais cobranças cessaram em julho de 2011, coincidindo com a edição da Resolução nº 3.518 do Banco Central.

Por fim, a TEF era responsável pelas *Tarifa de Processamento de Fatura e da Anuidade Diferenciada*, sendo os valores referentes a tais serviços pagos em fatura e, logo depois, diretamente repassados a esta companhia pela Recorrente.

Pois bem, como mencionado, entendeu a Fiscalização que tais operações e seu resultado tributário compõem *planejamento tributário* e não refletiam a *verdade material*, mormente pois, como indicado nessa primeira parte do TVF, muitas despesas atribuídas pela Autoridade Fiscal aos serviços prestados pelas 3 (três) empresas do Grupos teriam sido registradas na contabilidade da Contribuinte autuada. Confira-se a explanação fiscal:

PRIMOS

Despesas associadas à venda e cobrança de seguros e planos odontológicos (Esta lista não é exaustiva):

41106003 – Correio – R\$ 5.167.634,47

41105008 - Propaganda – Outros – R\$ 3.279.168,11

41107013 - Serviços Gráficos – R\$ 2.597.647,06

41106006 - Telefone – R\$ 6.512.962,76

41107004 – Informática – R\$ 3.999.705,08

42301018 - Despesas Boleto Bancário – R\$ 2.074.876,53

43301008 - Despesas Serv. Cobrança – R\$ 4.348.107,64

41107003 - Honorários Advocatícios – R\$ 2.953.171,29

41109005 - Custas Judiciais – R\$ 2.867.478,55

41109034 - Perdas com Processos Judiciais – R\$ 16.107.834,70

Despesas administrativas (Esta lista não é exaustiva).

41106004 - Energia Elétrica – R\$ 322.519,76

41104004 - Condomínios – R\$ 228.415,80

41107005 - Limpeza – R\$ 209.672,21

41107006 – Segurança – R\$ 263.452,09

41109012 - Material de Consumo – R\$ 166.853,36

41109014 - Material de Escritório – R\$ 68.625,99

41107002 - Conservação e Manutenção – R\$ 271.429,33

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

41101010 – Prêmios – R\$ 1.485.565,06

42301002 - Descontos Concedidos – R\$ 569.894,30

43201008 - Perdas em Operações De Credito - L9430/96 Art9 – R\$ 4.218.098,42 (fls. 1955)

TCM

A Club, desconsiderando as despesas com tributos, teve despesas que somaram R\$ 273.431.539,19 no ano-calendário de 2011, entre elas devemos destacar:

Despesas associadas à atividade de cobrança (Esta lista não é exaustiva).

41106003 – Correio – R\$ 5.167.634,47

41107013 - Serviços Gráficos – R\$ 2.597.647,06

41106006 - Telefone – R\$ 6.512.962,76

41107004 – Informática – R\$ 3.999.705,08

42301018 - Despesas Boleto Bancário – R\$ 2.074.876,53

43301008 - Despesas Serv. Cobrança – R\$ 4.348.107,64

41107003 - Honorários Advocatícios – R\$ 2.953.171,29

41109005 - Custas Judiciais – R\$ 2.867.478,55

41109034 - Perdas com Processos Judiciais – R\$ 16.107.834,70

Despesas administrativas (Esta lista não é exaustiva).

41106004 - Energia Elétrica – R\$ 322.519,76

41104004 - Condomínios – R\$ 228.415,80

41107005 - Limpeza – R\$ 209.672,21

41107006 – Segurança – R\$ 263.452,09

41109012 - Material de Consumo – R\$ 166.853,36

41109014 - Material de Escritório – R\$ 68.625,99

41107002 - Conservação e Manutenção – R\$ 271.429,33

Esta fiscalização também identificou que a Club apropriou despesas em outras três contas, cujo histórico de alguns lançamentos revelou que se referia às tarifas de cobrança (Vide Anexo III deste Termo).

42301002 - Descontos Concedidos – R\$ 399.213,19

43301014 - Despesas com Perdas por Fraudes – R\$ 26.478,44

43301004 - Perdas com Processos Operacionais – Cartão – R\$ 10.305,03 (fls. 1958)

TEF

A Club, desconsiderando as despesas com tributos, teve despesas que somaram R\$ 273.431.539,19 no ano-calendário de 2011, entre elas devemos destacar:

Despesas associadas à atividade de processamento de fatura e gerenciamento de programas de benefícios (Esta lista não é exaustiva).

41106003 – Correio – R\$ 5.167.634,47

41107013 - Serviços Gráficos – R\$ 2.597.647,06

41107004 – Informática – R\$ 3.999.705,08

42301018 - Despesas Boleto Bancário – R\$ 2.074.876,53

43301008 - Despesas Serv. Cobrança – R\$ 4.348.107,64

41107003 - Honorários Advocatícios – R\$ 2.953.171,29

41109005 - Custas Judiciais – R\$ 2.867.478,55

41109034 - Perdas com Processos Judiciais – R\$ 16.107.834,70

43301016 - Despesas Bonificação - Programa de Fidelidade – R\$ 4.755.620,00

Despesas administrativas (Esta lista não é exaustiva).

41106006 - Telefone – R\$ 6.512.962,76

41106004 - Energia Elétrica – R\$ 322.519,76

41104004 - Condomínios – R\$ 228.415,80

41107005 - Limpeza – R\$ 209.672,21

41107006 – Segurança – R\$ 263.452,09

41109012 - Material de Consumo – R\$ 166.853,36

41109014 - Material de Escritório – R\$ 68.625,99

41107002 - Conservação e Manutenção – R\$ 271.429,33

Esta fiscalização também identificou que a Club apropriou despesas em outras três contas, cujo histórico de alguns lançamentos revelou que se referiam à Tarifa de Processamento de Fatura e à Anuidade Diferenciada (Vide Anexos IV e V deste Termo).

Tarifa de Processamento de Fatura

42301002 - Descontos Concedidos – R\$ 79.250,52

43301014 - Despesas com Perdas por Fraudes – R\$ 11.260,95

43301004 - Perdas com Processos Operacionais – Cartão – R\$ 2.963,74

Anuidade Diferenciada

42301002 - Descontos Concedidos – R\$ 16.940,36

43301014 - Despesas com Perdas por Fraudes – R\$ 2.919,75

43301004 - Perdas com Processos Operacionais – Cartão – R\$ 1.130,66

E dessa forma, entendendo que tais companhias não arcaram com as despesas necessárias para o desempenho de seu objeto empresarial, também apontado para a pobre estrutura de recursos humanos e o mesmo endereço que as demais empresas do Grupo, bem como a distribuição de lucros à Contribuinte, acabou por considerar todas as receitas, transferidas dentro das avenças contratuais firmadas com a PRIMOS (Assurant e Prodent também), TCM e TEF como de titularidade da Recorrente, recompondo o Lucro Real desta, *consideradas conjuntamente todas as despesas que foram apropriadas pela Primos, TCM e TEF, no ano-calendário de 2011, com exceção das despesas com tributos.*

Claramente, está-se diante de verdadeira desconsideração da *identidade empresarial*, para fins tributários, das empresas PRIMOS, TCM e TEF, atribuindo a titularidade das suas operações próprias, com as receitas e despesas correspondentes, a sua sócia, ora Recorrente. Consequentemente, a Autoridade Fiscal promoveu a *requalificação dos fatos jurídicos* apurados, permitindo o lançamento de ofício do modo como procedido.

Lembre-se aqui que tais manobras foram o que fundamentaram e permitiram a apuração de uma infração de omissão de receitas, **não** se tratando aqui mera glosa de despesas.

Tal postura Fiscal é medida extrema, sendo prerrogativa excepcional da Fazenda Pública desconsiderar atos e negócios do contribuinte (e requalificá-los), os quais presumem-se válidos, devendo, então, ser devidamente demonstrada a ocorrência da sua hipótese legal autorizativa, alicerçada em comprovação da ocorrência, concreta e inequívoca.

Antes de se adentrar no entendimento deste Conselheiro sobre diante de quais circunstâncias legais poderia, então, a Autoridade Fiscal proceder a tal *artifício*, nota-se que nesse *TFV 01* **não** existe passagem em que se aponta para o cometimento de qualquer ilícito ou mesmo se constrói acusação de simulação ou fraude ou, ainda, de ocorrência de dissimulação, ausência de propósito negocial/de motivação extratributária, abuso de direito ou abuso de forma.

Confirmando, confira-se todos os trechos dessa parte do TVF, que versam sobre a qualificação jurídica da postura da Recorrente e suposto fundamento para a *desconsideração* procedida:

Este Termo de Verificação Fiscal versa sobre o deslocamento da base tributável, no ano-calendário de 2011, relativa à diversas receitas que foram repassadas inicialmente pela Credi-21 Participações Ltda, CNPJ nº 03.529.067/0001-06, (doravante denominada de Cred-21) e posteriormente pela Club, pois a Credi-21 foi incorporada pela Club em 28/02/2011, para as seguintes empresas:

- a) Primos Participações Ltda, CNPJ nº 04.055.313/0001-06 (doravante denominada de Primos);*
- b) TCM Participações Ltda, CNPJ nº 06.276.746/0001-09 (doravante denominada de TCM); e*
- c) TEF Serviços de Processamento de Dados Ltda, CNPJ nº 07.445.167/0001-05 (doravante denominada de TEF).*

Todas as três empresas acima eram controladas pela Club e gozavam de tributação mais favorável, pois a opção delas foi pela tributação pelo lucro presumido.

Restará demonstrado 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).

(...)

A Primos utilizava uma sala do prédio ocupado pela Club e dispunha de apenas 03 (três) funcionários, enquanto a Club tinha 876 (oitocentos e setenta e seis) funcionários.

(...)

A TCM utilizava uma sala do prédio ocupado pela Club e dispunha de apenas 03 (três) funcionários, enquanto a Club tinha 876 (oitocentos e setenta e seis) funcionários.

(...)

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.

(...)

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, TCM e TEF, as quais não tinham a capacidade para prestar os serviços, como restou demonstrado neste Termo.

(...)

O procedimento adotado pela Club feriu dois princípios fundamentais da contabilidade que se denominam de Princípio da Entidade e Princípio da Competência.

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.

O Princípio da Competência consiste no fato de que as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado da empresa no período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

Conforme visto no item I deste Termo, a Club repassou diversas receitas para o patrimônio das empresas Primos, TCM e TEF, mas continuou contabilizando em seu patrimônio a maior parte das despesas que eram correlacionadas com a obtenção destas receitas, ou seja, houve um desrespeito aos Princípios da Entidade e da Competência.

Estes repasses de receitas com a manutenção das despesas na Club não são oponíveis ao Fisco, pois causaram uma redução indevida dos tributos.

Como a Club era tributada pelo lucro real enquanto a Primos, TCM e TEF eram tributadas pelo lucro presumido, a transferência das receitas para estas empresas e a manutenção das despesas na Club permitiu uma redução do IR e da CSLL devidos, pois a tributação das receitas nas empresas de lucro presumido é menor, enquanto as despesas, que não são dedutíveis no lucro presumido, podem ser deduzidas na apuração do lucro real.

Portanto, faz-se necessária a recomposição da verdade material através da desconstrução deste planejamento tributário. Esta desconstrução foi devidamente demonstrada no item 1.4 deste Termo e resultou em um valor a pagar de R\$ 17.768.687,66, referente ao IR e à CSLL que não foram recolhidos em virtude do planejamento tributário adotado pelo contribuinte.

A seguir apresentamos alguns acórdãos do CARF sobre o tema. “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 comercial 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.” (Acórdão nº 1402001.399)”

“CONSTITUIÇÃO DE EMPRESA COM ARTIFICIALISMO – DESCONSIDERAÇÃO DOS SERVIÇOS PRETENSAMENTE PRESTADOS – MULTA QUALIFICADA – NECESSIDADE DA RECONSTITUIÇÃO DE EFEITOS VERDADEIROS – Comprovada a impossibilidade fática da prestação de serviços por empresa pertencente aos mesmos sócios, dada a inexistente estrutura operacional, resta caracterizado o artificialismo das operações, cujo objetivo foi reduzir a carga tributária da recorrente mediante a tributação de relevante parcela de seu resultado pelo lucro presumido na pretensa prestadora de serviços. Assim sendo, devem ser desconsideradas as despesas correspondentes.

Todavia, se ao engendrar as operações artificiais, a empresa que pretensamente prestou os serviços sofreu tributação, ainda que de tributos diversos, há de se recompor a verdade material, compensando-se todos os tributos já recolhidos (Acórdão nº 101-95.208)”

“DESCONSIDERAÇÃO DA ATIVIDADE EXERCIDA - NECESSIDADE DE READEQUAÇÃO DE TODA A SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA DAS PESSOAS JURÍDICAS ENVOLVIDAS – Quando a fiscalização descaracteriza os negócios jurídicos realizados (no caso consócio de empresas), a formalização de exigências fiscais deve levar em conta a situação tributária de todas as pessoas jurídicas envolvidas, sob pena de se verificar tributação em duplicidade (Acórdão nº 107-08.957)”

Verifica-se que apenas rotulou-se a postura da Contribuinte como *planejamento tributário*, sequer o qualificando como *ilícito*, *abusivo* ou até *agressivo*. E quando menciona violação de institutos, apenas afirma que tal procedimento *feriu dois princípios fundamentais da contabilidade* que se denominam de *Princípio da Entidade* e *Princípio da Competência*.

Também **não** se apontou para nenhuma ilegalidade, defeito e vício nos Instrumentos firmados entre as empresas ou impedimento legal para tanto, ou mesmo mácula na motivação para a criação das empresas optantes pelo Lucro Presumido, o que deixaria claro sob qual justificativa legal estava-se desconstruindo tal planejamento tributário - para, então, desconsiderar atos e negócios, prerrogativa fiscal esta que, por nexo causal, permitiu a constatação de omissão de receitas pela Recorrente.

A exigência da necessidade de qualificação jurídica dos fatos apurados quando se procede a tal tipo de manobra excepcional do Fisco não se trata de preciosismo, mas, sim, de parte fundamental da devida motivação da Autuação, (*identificação do fato gerador e da matéria tributável*), bem como permite a determinação das demais consequências jurídicas do lançamento e das sanções aplicáveis.

Como mencionado, a infração colhida e imputada à Recorrente é de *omissão de receitas*.

Somente pode-se considerar as operações (receitas e despesas) das empresas optantes pelo Lucro presumido como se fossem, *realmente*, da Contribuinte com o procedimento da desconsideração de atos, negócios e, principalmente, da *identidade operacional* das pessoas jurídicas.

Assim como no caso do emprego de outras *abstrações* e prerrogativas excepcionais e específicas pela Fiscalização (como presunções e ficções), as *desconsiderações e a requalificação dos fatos apurados*, como procedidas nesse caso, são a premissa *sine qua non* para a existência da infração apurada, devendo ser apontada a hipótese legal autorizativa para precedê-las.

Não pode simplesmente a Fiscalização informar que existe *planejamento tributário* e que é necessária a sua *desconstrução* para se atingir a *verdade material*, de maneira ordinária, apurando-se *omissão de receitas* da empresa sócia e controladora.

Os diferentes institutos jurídicos não se confundem com meras *palavras* do léxico nacional, não havendo sinonímia, confusão ou fungibilidade entre si, possuindo regulamentação legal e - consequentemente - alcances e efeitos diversos.

Por exemplo, atribui-se a regulamentação da *simulação* ao art. 167 do Código Civil de 2002, sendo expressamente mencionada, junto com a *fraude* no art. 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional; já o *abuso de direito* é regulado na esfera privada pelo art. 187 do Código Civil vigente, sem qualquer menção no *Codex Tributário*. Ao seu turno, a *dissimulação* é mencionada no polêmico parágrafo único do art. 116 do Compêndio Tributário, havendo debate se tal instituto também abarca o *abuso de forma*, a *ausência de propósito negocial* e a *elusão*, assim como é muito questionável a própria eficácia do dispositivo.

A *identidade e individualidade* de cada instituto de Direito e da sua correspondente regulamentação (ou não) é motivo determinante na existência de uma multiplicidade de entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, judiciais e deste mesmo E. CARF, sobre a legalidade da adoção de determinados institutos para o *desfazimento e desconsideração* de atos, negócios e pessoas jurídicas - acatando-se alguns e rejeitando outros, para o mesmo fim.

E esclareça-se que não se exige que a Autoridade Fiscal seja academicamente precisa na qualificação dos fatos, quando da demonstração de que, naquele caso, existe a possibilidade legal de *desconsideração e requalificação* dos fatos (chamando de *abuso* aquilo que alguns entendem como *simulação* ou de *fraude* ou simplesmente afirmando que está diante de *dissimulação*). O que não pode se aceitar é o silêncio quando à hipótese permissiva de sua manobra.

Se a própria Autoridade Fiscal não é capaz de demonstrar onde encontra-se a autorização para promover tal *procedimento excepcional* que permitiu o lançamento de ofício e a apuração de *omissão de receitas*, isso não pode ser elemento a ser, posteriormente à sua

lavratura, trazido no curso do processo administrativo fiscal - seja pelas Partes ou pelos Julgadores.

Guardado todo respeito e a retidão devidos, diga-se que permitir a prevalência da manobra fiscal de *desconsideração* mediante abordagem jurídica tão carente e supérflua representaria esvaziar o debate jurisprudencial que vem sendo travado há mais de uma década nessa esfera jurisdicional administrativa sobre a sua legalidade, seus limites e os requisitos de prova para tanto.

Posto isso, desde já, entende-se que não há a devida qualificação dos fatos colhidos e fundamentação jurídica do lançamento de ofício, sendo, *data maxima venia*, precária a motivação para *desconsideração* da *individualidade empresarial* das empresas envolvidas e, conseqüentemente, da constatação de *omissão de receitas*, devendo ser canceladas as infrações referentes ao *TVF 01*, por vício material.

Mesmo que superado tal entendimento, ainda enfrentando esta preliminar do Contribuinte e, em razão da natureza da exação em tela, já adentrado algumas questões de mérito, como antes defendido por este Conselheiro em outros julgamentos (*vide* Resolução nº 1402-000.759, Acórdãos nº 1402-002.772 e 1402-002.373), o amparo do Fisco para manobras de *desconstituição* de atos e negócios, resultando em lançamento de ofício, encontra-se na norma contida no art. 149, inciso VII¹, do CTN, que exige a demonstração da perpetração dolosa de *simulação* ou *fraude* pelo Contribuinte.

Como já fartamente demonstrado, o *TVF 01* **não** trouxe acusação de *fraude* ou de *simulação*, o que já bastaria para se afirmar que, neste lançamento de ofício, a *desconsideração* procedida para permitir a constituição do crédito tributário não está legalmente justificada.

Indo mais além, é certo que ambos institutos configuram ilícitos, sendo necessário para a sua caracterização, no caso concreto, a demonstração de vícios e defeitos correspondentes nos atos e negócios jurídicos procedidos.

Observa-se na fundamentação do lançamento de ofício que em momento algum se questionou a licitude, se apontou para vícios ou inverdades presentes nos contratos

¹ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
(...)

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

firmados entre a Contribuinte e as demais empresas de seu Grupo (ou com terceiros), assim como não se questionou a legalidade das transações.

O mesmo deu-se em relação à criação das empresas PRIMOS, TCM e TEF.

Diferentemente de outros casos semelhantes julgados por esta C. Turma Ordinária, a Autoridade Fiscal não se preocupou em construir demonstração inequívoca e prova, cabal e específica, da inexistência de tais empresas.

As únicas conjecturas feitas em relação à sua existência e ao seu funcionamento foram, pontualmente, a mera constatação que apenas possuíam 3 (três) ou 4 (quatro) funcionários legalmente registrados como seus empregados e o *baixo* valor de suas despesas, exclusivamente no ano-calendário de 2011, em comparação com aquelas percebidas pela Contribuinte.

Frise-se que, certamente, a diminuto número de funcionários é algo que salta aos olhos no relato fiscal e geralmente, na jurisprudência administrativa fiscal federal, é tratado como indício de irregularidade no funcionamento de empresas de alto faturamento, principalmente com objetos sociais industriais e manufatureiro.

Mas tal informação foi trazida de maneira objetiva, sem qualquer aprofundamento e a devida contextualização com a natureza das atividades desenvolvidas, com a necessidade de emprego de mão obra para realização dos serviços prestados, com o efetivo emprego de tecnologia e com seu histórico de funcionamento, desde a sua inclusão no Grupo empresarial.

Assim, a constatação de que uma empresa possui somente 3 (três) funcionários, *per si*, não configura ilícito algum, *fraude* ou *simulação* e, logo, não basta para se *desconsiderar* a titularidade de suas operações.

Quanto ao fato de, comparativamente, as empresas optantes pelo Lucro Presumido possuírem baixo valor de despesas registradas, é certo e notório que isso não configura qualquer ilegalidade, *fraude* ou *simulação*. Até porque tal fato é verificado em diversas configurações de organização empresarial, segregando atividades, consideradas lícitas por este E. CARF.

Frise-se que, apesar de no presente caso a Fiscalização tratar o trânsito financeiro comercial entre as empresas como *repasse*, o próprio *TVF 01* atesta sua total previsão contratual - e repita-se, sem questionar a validade destes instrumentos, a legalidade e a veracidade das transações. Sequer a segregação de atividades foi objeto de questionamento ou da existência de *propósito negocial*.

O descompasso entre receitas e despesas, ou mesmo o desrespeito a regras abstratas contábeis (*Princípio da Entidade e Princípio da Competência*), podem até guardar diversas consequências tributárias, que realmente ensejam cobrança complementar de tributos por autuação, mas, certamente, **não** se enquadram na hipótese do art. 149, inciso VII, do CTN.

Reforçando tal conclusão, registre-se aqui que não houve a aplicação de multa qualificada, mas apenas a sanção ordinária de 50%, inexistindo constatação de *sonegação, fraude ou conluio*.

Como se observa, os elementos efetivamente demonstrados e comprovados na acusação fiscal são insuficientes para a fundamentação das *desconsiderações* de atos e negócios procedidos, que exclusivamente deram ensejo à infração de *omissão de receitas*, por parte da Contribuinte. Por tais motivos, mostra-se igualmente improcedente o lançamento de ofício em relação ao *TVF 01*.

E não obstante, registre-se que, analisando as demonstrações específicas do TVF, de que teria a Contribuinte, optante pelo Lucro Real, se *apropriado* de despesas referentes às atividades e operações das outras 3 (três) outras empresas, denota-se, primeiro, a listagem tanto de valores específicos, ligados ao desempenho dos contratos, como a de dispêndios gerais e típicos de qualquer companhia (*telefone, informática, energia elétrica, condomínio, segurança e conservação e manutenção*), que se repetem, com precisão de centavos, na relação de imputação individual de despesas da PRIMOS, TCM e TEF - o que dá margem ao questionamento se não houve redundância e repetição indevida em tal apuração contábil do Fisco.

E, ao seu turno, a razão de atribuir tais despesas da Recorrente às atividades das outras empresas optantes pelo Lucro Presumido (em nome da *verdade material*) foi o fato destas companhias não terem registrado, no ano-calendário de 2011, despesas da mesma natureza - ou apurado valores muito pequenos.

Ainda que muito coerente o raciocínio da Autoridade Fiscal, tal constatação fundamentaria apenas a glosa da dedução de tais valores do Lucro Real da Recorrente, não

sendo base para motivar, legalmente, a *desconsideração* da titularidade das operações das pessoas jurídicas e as suas consequências.

Desse modo, mais uma vez revela-se a inadequação do Auto de Infração quanto à matéria tributável e a determinação da base de cálculo, vez que apurou-se *omissão de receitas* da Contribuinte ao passo que, da forma como efetivamente fundamentado o lançamento de ofício e provados os fatos (presumindo procedente a acusação fiscal), seria autorizada apenas a glosa das despesas supostamente *deslocadas* para a Contribuinte, ora autuada.

Por fim, registre-se que em relação ao entendimento jurisprudencial sobre a plena *vigência* e *eficácia* da norma contida no famigerado parágrafo único do art. 116 do CTN, no sentido de que a sua aplicação pelo Fisco restaria *autorizada* por meio da incidência de um suposto *princípio do dever fundamental de pagar tributos*, considerado em conjunto com o *princípio da capacidade contributiva* e com o *valor de repúdio a praticas abusivas* - superando o comando expresso do final de sua redação, de que deverão ser *observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária* - diverge, respeitosamente, este Conselheiro, concluindo pela sua improcedência.

Ainda que exista muito o que se debater sobre tal tema, em suma, é absolutamente certo que a eficácia e a aplicação da referida norma ficaram, por determinação do legislador complementar, *limitadas* e condicionadas à edição de outro normativo, por meio de lei ordinária, regulando seus efeitos. A simples invocação de princípios constitucionais e *valores* não pode superar e derrotar prescrição literal e objetiva contida no próprio texto legal, que não concede qualquer margem interpretativa, e nem fundamentar a manutenção da exigência de tributos - principalmente em ambiente de jurisdição administrativa.

Caso superado em relação ao cancelamento da exação por deficiências insanáveis na sua fundamentação, passa-se a apreciar a alegação da *Indevida Alteração do Critério Jurídico no Acórdão Recorrido*.

Como fartamente demonstrado anteriormente, a Autoridade Fiscal deixou de fundamentar legalmente a motivação da desconsideração das empresas optante pelo Lucro Presumido, não apresentando, também, uma qualificação jurídica dos fatos colhidos, inexistindo - logicamente - demonstração e comprovação de *simulação* ou *fraude*, nos moldes do art. 149, inciso VII, do CTN.

Por sua vez, a DRJ *a quo*, analisando os fatos, expressamente qualificou a conduta do contribuinte como *simulação* e aplicou o correspondente tratamento jurídico, versando longa e profundamente sobre sua ocorrência. Confira-se alguns trechos:

Nos termos do art. 142, compete à Autoridade Fiscal constituir o crédito tributário pelo lançamento, para isso, é preciso, dentre outros atos, verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente e identificar o sujeito passivo da respectiva obrigação. **Em seu artigo 149, VII, “determina” a realização do lançamento de ofício quando houver simulação**, ou seja, quando o sujeito passivo apresentado ao fisco não for o que praticou o fato jurígeno, necessariamente é preciso identificá-lo para regular constituição do crédito tributário. E este foi exatamente o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal, lançando de ofício, juntando aos autos farta instrução probatória, a qual demonstra que a fiscalizada **é quem de fato praticava as prestações de serviço**, utilizando-se indevidamente de outros registros, com os quais constituiu pessoas jurídicas diversas, apenas formalmente, para eximir-se de pagamento de tributos.

Atuando de acordo com o que preconiza a Lei (art. 149 do CTN), lançando de ofício em face de situações simuladas, existentes apenas para esquivar-se do pagamento de tributos devidos, correto está o procedimento fiscal. Desse modo, não há que se falar em vício de motivação no ato administrativo. (destacamos)

(...)

Compulsando os autos, verifica-se que Autoridade Fiscal mais do que comprovou a **atuação apenas formal das empresas supramencionadas**, delineando cristalinamente o planejamento tributário praticado.

(...)

Alegar genericamente não desqualifica todo o trabalho fiscal, que demonstrou a existência apenas formal, com o fim ilícito de economia tributária, pois as despesas eram contabilizadas na autuada, e as receitas – que deveriam ter sido registradas e tributadas quando percebidas pela autuada – foram repassadas para essas empresas criadas com o regime tributário mais favorável.

(...)

A Autoridade Lançadora demonstrou tratar-se de planejamento ilícito, **não sendo possível delinear a autonomia das pessoas jurídicas controladas**, visto que não tinha capacidade para exercer as atividades declaradas, pois era a impugnante quem suportava diversas despesas relacionadas a essas atividades. **Quando há uma declaração enganosa, visando aparentar negócio diverso do que efetivamente existe, afeição-se a simulação, nos termos do art. 167, §1º do Código Civil, transcrito abaixo (grifo nosso):**

(...)

Na tentativa de reduzir a carga tributária, a impugnante 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.

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.

(...)

Em linhas gerais, pode-se evitar o surgimento da obrigação tributária, pois ninguém é obrigado a realizar o fato gerador do tributo. Porém, caso ele ocorra, deve-se honrar com a obrigação tributária de apurá-lo e pagá-lo corretamente. Não pode, no entanto, o contribuinte proceder de forma ilícita, ou seja, aproveitar-se apenas das despesas das controladas para reduzir a carga tributária. Este planejamento ilícito é o que se denomina evasão fiscal. (destacamos parcialmente)

(...)

Pelo que consta dos autos, entendo que essas empresas foram criadas apenas formalmente para reduzir a carga tributária. No caso sub examine, houve abuso do direito, visto que os interessados praticaram atos plenamente lícitos, no entanto, existiram apenas para suscitar efeitos tributários benéficos às partes. (destacamos)

Ainda que no final do trecho destacado exista certa contrariedade do v. Acórdão recorrido, observa-se que toda a efetiva acusação e demonstração de ocorrência de *simulação* foi procedida pelos N. Julgador daquela 1ª Instância, em clara inovação e complementaridade à fundamentação de que o lançamento de ofício era, até então, totalmente carente.

Mais do que isso: a DRJ afirma e arrima a manutenção da exação em acusação de inexistência das empresas PRIMOS, TCM e TEF, o que não houve por parte da Fiscalização. Ora, as demonstrações e comprovações procedidas pela Autoridade Fiscal no TVF foram, expressamente, de *deslocamento* de despesas para a Contribuinte no ano-calendário de 2011, desrespeito a *princípios contábeis* e aponta que alguns elementos de sua

estrutura eram incondizente com seus registros financeiros - diferente de uma acusação de *inexistência* de uma pessoa jurídica.

Ainda que ulteriormente *desconsideradas* suas identidades operacionais para fins tributários na lavratura Autuação, tal *manobra* da Autoridade - que seria uma prerrogativa/medida do Fisco - não se confunde ou supri uma demonstração de *inexistência* das pessoas jurídicas - que seria, então, suposto fato a ser constatado - como efetivamente fez a DRJ, para fundamentar a presença de *simulação*.

Posto isso, e considerando tudo aquilo exposto anteriormente sobre os elementos da acusação fiscal e suas deficiências, evitando-se repetições, concluí-se pela efetiva ocorrência da modificação dos critérios jurídicos do lançamento de ofício, diante de inovação referente à constatação de *simulação* e *evasão* por parte da Contribuinte.

Conforme versa a norma contida no art. 146² do CTN (que deve ser considerada em interpretação conjunta e sistemática com disposto nos arts. 142 e 149 do CTN, no § 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e no art. 2º da Lei nº 9.784/99) é expressamente vedada a modificação dos critérios jurídicos de uma exigência fiscal, não podendo haver inovação, por meio de decisão administrativa ulterior, do fundamento para a manutenção da exigência do crédito tributário, individualmente formalizado em um determinado lançamento de ofício.

A norma contida no art. 149, inciso VII, do CTN traz hipóteses específicas para a realização do lançamento de ofício e, por sua vez, em parte nenhuma do *TVF 01* o Contribuinte foi acusado de praticar *simulação*, *fraude* ou *evasão*. Assim, sua defesa inaugural não pôde ser tecnicamente direcionada e aprofundada no combate de tais constatações e acusações *posteriores* pela DRJ - que, igualmente, somente naquele momento, ensejaram o *reconhecimento* da incidência de tal dispositivo legal aos fatos colhidos.

Ou seja, até a decisão da DRJ, a Contribuinte não tinha *ciência* de que estava sendo expressamente acusada de perpetrar *simulação* e *evasão* e, conseqüentemente, nem que tal lançamento de ofício tinha se arrimado no art. 149 do CTN.

Como mencionado, há mais de uma década apresentam-se, na doutrina e na jurisprudência administrativa, prolíferos e diversos - e divergentes - entendimentos acerca das circunstâncias autorizadoras ou não da *desconsideração* de atos e negócios pela Fazenda

² Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Pública, sendo o motivo determinante dos mais diversos posicionamentos adotados a acusação construída, considerando os institutos de Direito invocados, com suas regulamentações jurídicas próprias (simulação, abuso, dissimulação, por exemplo) e os elementos efetivamente provados, necessários para a sua configuração.

Esta C. 2ª Turma Ordinária já se manifestou sobre tal *vício* de inovação de motivação do lançamento de ofício, afastando tais razões *inovadoras* de manutenção de crédito tributário, de maneira unânime, como se verifica no Acórdão nº 1402-002.603, de relatoria deste mesmo Conselheiro, publicado em 29/08/2017. Confira-se:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

(...)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011, 2012

*MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS DO
LANÇAMENTO. DECISÃO ADMINISTRATIVA.
CANCELAMENTO.*

Se a decisão administrativa que promove a revisão do lançamento de ofício utiliza-se, expressamente, de outros fundamentos, diversos daqueles trazidos pela Fiscalização para sustentar a exigência fiscal, resta configurada a modificação dos critérios jurídicos, vedada pela norma extraída das disposições dos arts. 142, 146 e 149 do CTN, devendo ser cancelado o crédito tributário.

Posto isso, reconhece-se a procedência de tal arguição preliminar, anulando-se tal r. *decisum*, devendo ser proferido novo Acórdão de primeira instância, considerando a legalidade e a adequação do lançamento como procedido, com base exclusiva nas acusações fiscais efetivamente trazidas e construídas pela Autoridade Fiscal, considerando como fundamento jurídico a sua correspondente regulamentação legal vigente.

Caso vencido, cabe agora apreciar as alegações de *mérito* trazidas pela Contribuinte em seu Recurso Voluntário.

As alegações tidas como de mérito resumem-se ao **i)** esclarecimento da estrutura operacional do Grupo Marisa, **ii)** à análise das operações efetivamente realizadas, **iii)** à inexistência de vedação legal para a constituição da PRIMOS, TCM e TEF, visando à

prestação de Serviços para a Recorrente e iv) o exercício da opção fiscal de tributação pelo Lucro Presumido das mesmas 3 (três) empresas mencionadas.

No primeiro tópico, o Contribuinte demonstra como funcionaria a divisão de atribuição de desempenho das funções empresariais das empresas do Grupo, devidamente previsto e regulado nos contratos firmados, dentro de uma organização societária e comercial desejada, visando à otimização de gastos e recursos. Ressalta que as receitas auferidas pelas empresas estão devidamente respaldadas nos instrumentos firmados.

Em seguida, no tópico seguinte, pugna pela licitude da segregação de atividades empresariais por meio de diversas empresas, ainda que optantes por regimes tributários diversos, trazendo jurisprudência deste E. CARF, com a intenção de também demonstrar a efetiva existência das empresas PRIMOS, TCM e TEF e o exercício de seu objeto social, trazendo Notas Fiscais de prestação de serviços e esclarecendo que as empresas desconsideradas (TCM e TEF) eram beneficiárias de Regime Especial, que permitia-lhe a emissão de documento fiscal *consolidado*, ao final do período - justificando a pouca quantidade destes, como mencionado no TVF 01.

Ainda, refuta a lógica da Autoridade Fiscal de que o *desequilíbrio* comparativo de despesas registradas nas empresas de diferentes portes não justifica a conclusão de que os serviços não tenham sido prestados e esclarece que, em face da relação societária com a Contribuinte, é lícito e lógico a distribuição de dividendos.

Em outro tópico, invoca o princípio da legalidade na condução da atividade fiscal e se aprofunda na demonstração da plena legalidade de sua organização societária, dos negócios procedidos e instrumentos firmados, devidamente registrados nos órgãos competentes, não havendo motivação válida para seu desfazimento.

E, por fim ,aponta que as vantagens tributárias percebidas deram-se exclusivamente pela dinâmica do regime do Lucro Presumido, do qual as empresas desconsideradas gozavam, tratando de *opção fiscal*, que sequer se confunde com *planejamento tributário*, representando ofensa à legalidade a manobra perpetrada pelo Fisco.

Dito isso, como antes mencionado, o *mérito* do presente lançamento mistura-se e se confunde com o conteúdo das arguições preliminares.

Deve se ter em vista que a infração apurada é de *omissão de receitas* da Contribuinte, referentes àquelas inicialmente apuradas pelas empresas PRIMOS, TCM e TEF,

dentro da dinâmica intraempresarial estabelecida por contratos. Assim, como exaustivamente defendido, é premissa lógico-jurídica da autuação a *desconsideração* de suas *identidades*, atribuindo a outra pessoa jurídica titularidade das suas receitas e despesas.

E é exatamente de tal *manobra* que a Recorrente se defende nas suas alegações de mérito, no sentido de que não havia devida autorização do Fisco para tanto, restando a Recorrente abarcada pela plena legalidade.

De fato, não há acusações individuais e específicas de ilicitude ou vício nos contratos firmados, na segregação das operações, na inadequação da opção pelo Lucro Presumido. As afirmações e alegações da Recorrente são verdadeiras. Mas temos que os derradeiros argumentos da Autuação são a falta de *estrutura* das empresas e o suposto *deslocamento* das despesas para Contribuinte.

Já mencionou-se que é extremamente comum empresas funcionarem no mesmo imóvel de outras do mesmo Grupo, mais ainda quando prestam serviços - não há aqui qualquer ilegalidade ou transgressão.

Em relação às empresas possuírem muito poucos funcionários, ainda que seja um indício contundente, entende este Conselheiro que este foi adotado de maneira isolada e objetiva, sem a devida contextualização de tal fato diante de outras características das empresas, sua controladora e a essência dos serviços prestados. Nada se aborda sobre o patrimônio de tais empresas e a estrutura material que dispunham, não podendo se presumir sua total *ficção empresarial*. É muito temerário permitir que a simples demonstração de tal *fato* possa implicar na imediata conclusão em inexistência da pessoa jurídica.

Uma investigação mais profunda, com mais elementos de prova, abrangendo o histórico e a temporalidade da empresa no Grupo, apurando as funções atribuídas aos funcionários, trânsito de dados, correspondências, emprego de tecnologia na prestação dos serviços (tanto das PRIMOS, TCM e TEF como da Contribuinte) poderia representar efetiva prova de que, *realmente*, os serviços foram prestados pela CLUB Administradora - ou de que, simplesmente, mantinha-se o indevido registro de funcionários daquelas empresas na Recorrente.

As provas e a fundamentação legal mais robustas são referentes às receitas que circularam entre as empresas e as despesas que foram *alocadas* na Contribuinte. Mas, como já dito, tal trabalho realizado prestar-se-ia para fundamentar a sua glosa tão somente, com as devidas consequências jurídicas correspondentes a tal tipo infracional tributário.

Assim, ainda que não se absolve a dinâmica financeira criada entre as empresas do Grupo Marisa, repita-se, no entender desse Conselheiro, não houve a prova necessária da presença dos requisitos legais para a configuração das hipóteses do inciso VII do art. 149 do CTN, divergindo-se da DRJ *a quo* em relação à existência de *simulação* e *evasão*, sendo, por consequência, improcedente a infração de *omissão de receitas* referente ao TVF 01.

No que tange ao TVF 02, este também carrega infrações de *omissão de receitas*, mas em relação ao trânsito de valores respaldado em contrato firmado entre a Recorrente e a empresa Lojas Marisa, ambas do mesmo Grupo e optantes pelo Lucro Real, bem como de dedução indevida do Lucro Real de despesas de provisões.

A primeira infração de *omissão de receitas* foi apurada pela análise das conta referentes a contrato de prestação de serviços de administração e gerenciamento do cartão Marisa, no qual foi avençado que a Contribuinte faria *jus*, como contraprestação de seus serviços, a 2,5% dos valores líquidos gastos pelos clientes através do cartão Marisa junto às lojas da Marisa. Existia cláusula prevendo que a remuneração poderia ser alterada mediante comunicação, por escrito, da Club à Marisa, com 15 (quinze) dias de antecedência.

Relata-se - e fora confirmado pela Contribuinte - que outras administradoras de cartões, fora do Grupo Marisa, também prestavam tal serviços, sob condições e termos muito semelhantes, se não idênticos.

Demonstra a Autoridade Fiscal que no ano-calendário de 2011 tal percentual remuneratório de 2,5% não foi respeitado, sendo aplicado no início do período o índice de 3% e posteriormente apenas de 1%, **sem respaldo em aditivo contratual**:

MÊS	NF	TOTAL VENDAS	RECEITA DA CLUB	% REC/VENDA
MAR	1	75.987.220,64	2.279.616,62	3,00%
ABR	2	85.617.881,71	2.568.536,45	3,00%
MAI	3	115.238.535,52	3.457.156,07	3,00%
JUN	4	108.970.165,04	3.269.104,95	3,00%
JUL	5	100.311.947,94	3.009.358,44	3,00%
AGO	6	83.782.989,38	2.513.489,68	3,00%
SET	7	74.493.958,58	2.234.818,76	3,00%
OUT	8	88.519.645,88	885.196,46	1,00%
NOV	9	89.771.904,84	897.719,05	1,00%
DEZ	10	194.294.231,68	1.942.942,32	1,00%
TOTAL		1.016.988.481,21	23.057.938,80	2,27%

Indagado, a Contribuinte respondeu que tal variação deu-se em face de aumento das vendas esperadas, o que *economicamente* justificaria a alteração de tal percentagem. Diante de tal resposta, assim concluiu a Fiscalização:

Obviamente a motivação alegada para a redução da remuneração não é sustentável, pois as vendas em outubro e novembro foram inferiores às vendas observadas de maio a junho, e o aumento verificado em dezembro ocorre todos os anos devido às compras de natal.

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 2011, o total de R\$ 25.424.712,03, ou seja, ela recebeu R\$ 2.366.773,23 a menos do que o valor previsto contratualmente.

MÊS	RECEITA DA CLUB	% 2,5 CONTRATO	DIFERENÇA
MAR	2.279.616,62	1.899.680,52	-379.936,10
ABR	2.568.536,45	2.140.447,04	-428.089,41
MAI	3.457.156,07	2.880.963,39	-576.192,68
JUN	3.269.104,95	2.724.254,13	-544.850,82
JUL	3.009.358,44	2.507.798,70	-501.559,74
AGO	2.513.489,68	2.094.574,73	-418.914,95
SET	2.234.818,76	1.862.348,96	-372.469,80
OUT	885.196,46	2.212.991,15	1.327.794,69
NOV	897.719,05	2.244.297,62	1.346.578,57
DEZ	1.942.942,32	4.857.355,79	2.914.413,47
TOTAL	23.057.938,80	25.424.712,03	2.366.773,23

Devemos lembrar 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 teve prejuízo fiscal e a Club teve lucro real.

(...)

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 FSICAL E BC NEG CSLL	IR	CSLL	IR + CSLL
MARISA	-30.325.016,11	0,00	0,00	0,00
CLUB	53.175.090,09	13.269.772,52	26.587.545,05	39.857.317,57
TOTAL	22.850.073,98	13.269.772,52	26.587.545,05	39.857.317,57

CONSIDERANDO A REMUNERAÇÃO PREVISTA EM CONTRATO				
EMPRESA	LUCRO REAL E BC DA CSLL APÓS A COMP DE PREJ FSICAL E BC NEG CSLL	IR	CSLL	IR + CSLL
MARISA	-32.691.789,34	0,00	0,00	0,00
CLUB	55.541.863,32	13.861.465,83	27.770.931,66	41.632.397,49
TOTAL	22.850.073,98	13.861.465,83	27.770.931,66	41.632.397,49

ECONOMIA TRIBUTÁRIA DO GRUPO				1.775.079,92
------------------------------	--	--	--	--------------

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.

Em sua *defesa*, a Recorrente afirma que as transações estavam devidamente respaldadas em instrumento contratual, que a redução do percentual *compensava* pagamento de índice superior ao avençado no primeiro semestre e demonstra que, em relação a agosto e setembro daquele ano, houve aumento de vendas nos meses em se praticou a alíquota de 1%.

Igualmente alega, em suma, que, sendo ambas empresas optante pelo Lucro Real, não houve lesão ao Fisco, assim como as avenças firmadas entre as Companhias estavam plenamente respaldadas na liberdade contratual dos particulares, no *princípio da livre iniciativa*, na liberdade de organização empresarial e acobertado pela legalidade estrita, não havendo fundamento para ser tal *trânsito financeiro* rotulado de *planejamento tributário abusivo*.

Posto isso, temos aqui que, diferente do *TVF 01*, ainda que tenha a Autoridade Fiscal apontado para a existência de *planejamento tributário abusivo*, não houve propriamente a desconsideração da *identidade jurídica* de nenhuma das Partes envolvida, assim como do negócio firmado entre elas.

Pelo contrário, um dos motivos da apuração de *omissão de receitas* foi o desrespeito às cláusulas do contrato firmado, seja em relação à percentagem fixada, seja em relação à ausência de instrumento de alteração de tal *índice*.

No entender desse Julgador o fundamento determinante (e, nesse ponto, adequado) adotado pela Fiscalização é que tais empresas não só eram do mesmo Grupo econômico, como também era a Contribuinte subsidiária integral da Marisa, demonstrando, analiticamente, que a mesma *redução não foi aplicado a outras empresas, externas ao conglomerado empresarial*, havendo palpável vantagem fiscal na alteração, sem previsão contratual, do percentual de remuneração.

Tal argumento é *chave* para legitimar essa segunda parte do procedimento fiscal, ao passo que, considerando o controle comum das empresas e principalmente a relação da Contribuinte de *subsidiária integral* com as Lojas Mariza, temos que o auferimento das receitas em questão, por meio de transação entres tais companhias, não dependeu, ou mesmo refletiu, uma relação comercial *independente e naturalmente* ocorrida sob a dinâmica do mercado.

Nesses casos, é necessária a demonstração de que a transação deu-se como se com terceiro fosse, inclusive em relação à mensuração dos valores envolvidos, devendo haver identidade ou extrema proximidade àqueles praticados em ambiente mercadológico livre (*arm's lenght*), sendo isso fator determinante na verificação da presença de infração tributária.

Em outras palavras, nestas operações intragrupo, para a validade de seus efeitos, fica exigido o critério *arm's length*, que há muito está presente em inúmeras normas do sistema jurídico nacional, inclusive em legislação fiscal, visando evitar e mitigar *artificialidades*.

Tanto assim é que o artigo 245 da Lei das S/A³, quando determina a adoção de condições *estritamente comutativas* em transações entre empresas relacionadas

³ Art. 245. Os administradores não podem, em prejuízo da companhia, favorecer sociedade coligada, controladora ou controlada, cumprindo-lhes zelar para que as operações entre as sociedades, se houver, observem condições estritamente comutativas, ou com pagamento compensatório adequado; e respondem perante a companhia pelas perdas e danos resultantes de atos praticados com infração ao disposto neste artigo.

societariamente, exprime o *claro intuito de desconsiderar a dependência entre as sociedades no contexto da prática de operações entre elas*, como defendem os professores André Mendes Moreira e Eduardo Lopes de Almeida Campos⁴.

Por outro lado, nenhuma das alegações da Contribuinte combate tal constatação, havendo, já em sede de fiscalização, a confirmação de que a alteração da percentagem contratual não foi aplicada aos contratantes externos.

Desse modo, e não havendo questionamentos sobre a monta da infração apurada, deve ser mantida exigência da exação em tela, não merecendo reforma o v. Acórdão recorrido.

Em relação à segunda infração contida no *TVF 02*, demonstra a Fiscalização que a Contribuinte deduziu na apuração do Lucro Real despesas referentes a provisionamento de programa de vantagens concedido aos seus clientes, que acumulavam "pontos", os quais, quando acumulados, podiam ser convertidos em descontos em novas compras. Confira-se a acusação:

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

⁴ In O Ágio no Direito Tributário e Societário: Questões Atuais. São Paulo : Quartir Latin, 2015. pp. 392-393.

Realizar e 43301016 - Despesas Bonificação - Programa de Fidelidade.

A conta 31201020 - Receita Prog. de Fidelidade a Realizar contabilizava uma despesa de provisão no momento em que o cliente realizava uma compra com o cartão e acumulava pontos pelo programa de benefícios. O lançamento contábil utilizado pelo contribuinte 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 2011 a Club apropriou uma despesa de provisão na conta 31201020 - Receita Prog. de Fidelidade a Realizar no valor de R\$ 1.941.502,00, e uma despesa de R\$ 4.755.620,00 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.

(...)

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.

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 2011, esta conta tinha um saldo negativo que foi levado para a apuração do lucro líquido do período, podemos afirmar 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\$ 1.941.502,00**.*

Ao seu turno, em sua *defesas*, a Contribuinte primeiro afirma que, diferentemente da conclusão do Fisco, tais valores eram referentes a despesas, correspondentes a *um passivo efetivo decorrente de obrigações legais com prazo certo e valor determinado, geradas pela concretização dos benefícios oriundos dos cartões Marisa*, trazendo as definições dadas pelas regras da CVM e normas do CPC, referentes a *passivo, provisão* e outros elementos da contabilidade societária. Por fim, conclui que *sempre que se estiver diante 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.*

Alternativamente, aponta a Recorrente que, mesmo que se entenda estar diante de provisões, em face da eventualidade da sua efetivação futura, o que lhe revestiria de despesas, deveria, no momento da fiscalização, a Autoridade Fiscal ter apurado a ocorrência da *postergação do pagamento*, nos termos do art. 273 do RIR/99, pugnando pelo cancelamento do lançamento.

Dito isso, temos que as *provisões*, as quais podem ser grosseiramente definidas como o registro da expectativa de valor a saldar de despesas futuras, tem profundo relevância e impacto na contabilidade societária.

Contudo, em termos fiscais, observando o disposto nos arts. 335 a 338 do RIR/99, vigentes à época dos fatos colhidos, é certo a dedução de tais lançamentos contábeis somente pode ser feita mediante autorização expressa da Lei, sendo objetivamente permitido, ao tempo dos fatos, a dedução das *provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada*, assim como o 13º salário e as férias dos funcionários.

Ainda que seja comum no dia-a-dia empresarial o registro de despesas incorridas como provisões, a acusação fiscal deixa claro que a Contribuinte lançou na conta 31201020 os valores referentes aos "pontos" dos benefícios concedidos aos seus clientes no

momento das compras que lhes geravam (e não aqueles efetivamente resgatados, que acabaram compondo os registro da conta nº 43301016, que não fora questionada no lançamento). Ainda na fase fiscalizatória, foi esclarecido pela própria Empresa que o valor de tal conta contendo as *provisões* não foi adicionado no cálculo do Lucro Real.

Dessa forma, ainda que considerando a dinâmica do regime de competência, tendo em vista que a mera *concessão* de "pontos", que, ainda que expirem em determinado prazo, necessitam ser acumulados e expressamente resgatados para que, efetivamente, representem um real desconto nas vendas futuras, fica caracterizada a *eventualidade* da ocorrência de tal evento e segura incerteza de sua concretização, não se revestindo de despesas incorridas, o que remeteria sua dedutibilidade aos termos do art. 229 do RIR/99.

Mesmo que a Recorrente tenha procedido a rico trabalho de demonstração de conceitos contábeis, afirmando, de maneira geral, que tais valores não foram diretamente subtraídos das contas de resulta, se relacionando à constituição de um passivo, tal argumento não é capaz de infirmar a clara constatação da natureza dos valores que compuseram o saldo da conta 31201020, bem como a ausência de sua adição ao cálculo do Lucro Real do ano-calendário de 2011, efetivamente, então, reduzindo indevidamente as bases tributáveis do IRPJ e da CSLL.

Não houve qualquer trabalho de demonstração específica e concreta de que esse *trânsito* contábil, realmente, não compôs o resultado do período, prescindindo, então, a adição - de maneira diversa daquilo que constatado e demonstrado pela Fiscalização - sendo bastante abstratas as alegações e afirmações da Parte insurgente sobre tal ocorrência.

Por fim, em relação à postergação do pagamento, nos termos do art. 273 do RIR/99, a Contribuinte apenas destaca que a Fiscalização não fez tal verificação ao tempo do lançamento. Nesse sentido, não havendo propriamente uma obrigação da Autoridade Fiscal assim proceder, que macularia o lançamento de ofício na sua ausência, não houve qualquer demonstração e, muito menos, prova da concreta ocorrência dessa hipótese contemplada por tal dispositivo por parte Parte insurgente, restando ineficaz tala alegação.

Desse modo, deve prevalecer tal parcela do lançamento, não merecendo reforma o v. Acórdão recorrido.

Ainda, resta enfrentar a matéria referente a alegação da Contribuinte de inexistência de excesso de compensação de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL no ano-calendário de 2012.

Nesse ponto, tanto a fundamentação do *TVF 02*, como as alegações da Recorrente, apontam para a total natureza consequencial de tal infração em relação à procedência das infrações de *omissão de receitas* e ausência de adições ao Lucro Real, do ano-calendário de 2011, tratadas nessa mesma Autuação.

Não existe, aqui, qualquer tema autônomo a ser apreciado, mas apenas o transporte da manutenção ou do cancelamento das demais infrações, que influenciam diretamente no prejuízo utilizado pela Recorrente no ano-calendário de 2011, gerando tal reflexo de glosa de compensações no período subsequente de 2012.

Assim, tendo em vista que decidiu-se pela improcedência das infrações referentes ao *TFV 01* e manteve-se aquelas referentes ao *TVF 02*, deverá, no momento da execução do presente julgado, ser considerada a referida redução promovida, consequentemente alterando-se a monta da glosa referente às compensações levadas a cabo pela Contribuinte no ano-calendário de 2012.

Por fim, a Recorrente questiona a legalidade da cobrança de juros sobre a multa de ofício aplicada.

Atualmente, a resolução jurisdicional de tal matéria resume-se à aplicação do disposto na Súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Por consequência, devem ser rejeitadas as arguições de ilegalidade da Recorrente.

Diante do exposto, voto no sentido dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da Contribuinte, para anular o *TFV 01*, cancelando o crédito tributário correspondente, mantendo integralmente as infrações contidas no *TVF 02*.

Caso vencido, voto no sentido dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da Contribuinte, em face da alteração do critérios jurídicos que fundamentaram a ocorrência das infrações referentes ao *TFV 01*, promovida pela DRJ *a quo*, anulando-se parcialmente o v. Acórdão recorrido, para seja proferida *decisão* complementar de primeira instância, considerando a legalidade e a adequação do lançamento como procedido, com base exclusiva nas acusações fiscais efetivamente trazidas e construídas pela Autoridade Fiscal, considerando como fundamento jurídico a sua correspondente regulamentação legal vigente.

Caso vencido, no mérito, voto no sentido dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da Contribuinte, entendendo-se pela inoccorrência da infração de *omissão de receitas* demonstrada no *TVF 01*, devendo ser cancelado o crédito tributário correspondente, mantendo integralmente as infrações contidas no *TVF 02*.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa - Redatora designada.

O I. Relator restou vencido quanto ao acolhimento da preliminar de "Inaceitável Pretensão Fiscal de Desconsideração da Personalidade Jurídica", bem como em relação ao provimento do recurso voluntário acerca da acusação veiculada no TVF 01, e à rejeição da arguição de nulidade por "Indevida Alteração do Critério Jurídico no Acórdão Recorrido".

Com referência à "Inaceitável Pretensão Fiscal de Desconsideração da Personalidade Jurídica", a decisão recorrida assim relata e enfrenta as alegações da interessada:

RELATÓRIO

[...]

II - DA PRELIMINAR

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

Após apresentar tabela constante do relatório fiscal (fls. 17/18), explica a impugnante que ao optar pela “desconstrução do planejamento tributário” e “reapurar” a base de cálculo da Impugnante considerando as “receitas repassadas” à PRIMOS, TCM e TEF como se receitas fossem da Impugnante, a Fiscalização cometeu um equívoco inaceitável: a desconsideração da personalidade jurídica, com a consequente confusão entre os patrimônios das pessoas jurídicas (Impugnante, PRIMOS, TCM e TEF). O Sr. Agente Fiscal, em

síntese, entendeu que a PRIMOS, TCM e TEF não tinham “capacidade para prestar os serviços” presumindo que tais pessoas jurídicas seriam inexistentes.

Porém, defende que tal entendimento está equivocado, pois os atos societários de constituição da PRIMOS, TCM 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-os a devida transparência e publicidade e tornando-os passíveis de oposição a terceiros. Argumenta 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.

Acrescenta 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, TCM e TEF.

Destaca 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.

Conclui então 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. Por tais razões, sustenta que há vício de motivação no ato administrativo, o que o torna nulo, motivo pelo qual aguarda-se o cancelamento integral dos autos de infração lavrados.

[...]

VOTO

[...]

II - DA PRELIMINAR

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

Inicialmente esclareça-se que o procedimento adotado pela Autoridade fiscal não se trata de desconsideração de

personalidade jurídica, instituto que, no âmbito judicial, busca atingir os bens particulares dos administradores ou sócios no caso de abuso da personalidade jurídica caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial conforme regra matriz prevista no art. 50 do CC/02.

Não basta o registro no órgão competente para provar a existência da pessoa jurídica. É necessário demonstrar que houve a efetiva atuação, com estrutura operacional, administrativa e financeira, para que seja considerada existente para efeitos tributários.

Conforme relata a Autoridade lançadora, a Primos utilizava uma sala do prédio ocupado pela Club e dispunha de apenas 03 (três) funcionários, enquanto a Club tinha 876 (oitocentos e setenta e seis) funcionários; a TEF utilizava uma sala do prédio ocupado pela Club e dispunha de apenas 04 (quatro) funcionários; a TCM também se utilizava de uma sala do prédio ocupado pela Club e dispunha de apenas 03 (três) funcionários, enquanto a Club tinha 876 (oitocentos e setenta e seis) funcionários!

Pelo que se depreende do relato pormenorizado da Autoridade, devidamente instruído com documentos constantes dos autos, correto está o procedimento fiscal. Não se pode arquitetar um planejamento tributário fictício, existente apenas formalmente, para eximir-se de tributos que são devidos.

Rememore-se conceito elementar acerca do fato gerador: diante de certo fato imponível surge a obrigação tributária. Quem pratica o fato gerador ocorrido no mundo fenomênico é quem deve figurar no polo passivo da exação tributária. Surge o “fato gerador” quando o fato concreto corresponde rigorosamente ao delineado previamente na norma (hipótese de incidência), dando nascimento à obrigação tributária principal, nos termos do art. 113, §1º c/c art. 114 do CTN. A inteligência do Código Tributário Nacional soluciona os casos em que não há correspondência entre os fatos ocorridos e as declarações e esclarecimentos prestados ou documentos expedidos pelo sujeito passivo.

No curso do procedimento fiscal foi demonstrado 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.

Nos termos do art. 142, compete à Autoridade Fiscal constituir o crédito tributário pelo lançamento, para isso, é preciso, dentre outros atos, verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação

correspondente e identificar o sujeito passivo da respectiva obrigação. Em seu artigo 149, VII, “determina” a realização do lançamento de ofício quando houver simulação, ou seja, quando o sujeito passivo apresentado ao fisco não for o que praticou o fato jurígeno, necessariamente é preciso identifica-lo para regular constituição do crédito tributário. E este foi exatamente o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal, lançando de ofício, juntando aos autos farta instrução probatória, a qual demonstra que a fiscalizada é quem de fato praticava as prestações de serviço, utilizando-se indevidamente de outros registros, com os quais constituiu pessoas jurídicas diversas, apenas formalmente, para eximir-se de pagamento de tributos.

Atuando de acordo com o que preconiza a Lei (art. 149 do CTN), lançando de ofício em face de situações simuladas, existentes apenas para esquivar-se do pagamento de tributos devidos, correto está o procedimento fiscal. Desse modo, não há que se falar em vício de motivação no ato administrativo.

[...]

Em recurso voluntário, a interessada reprisou seus argumentos, reafirmando a *desconsideração da personalidade jurídica da PRIMOS, TCM e TEF, mesmo que realizada indiretamente por meio da simples desconsideração da existência de tais pessoas jurídicas para efeitos tributários. Aduziu, ainda, que restou comprovado na impugnação apresentada pela Recorrente, e durante todo o procedimento fiscalizatório, que foram prestados os respectivos serviços pela PRIMOS, TCM e TEF, sendo delas, portanto, as receitas indevidamente transmitidas à Recorrente pela Fiscalização. Transcreveu doutrina e indicou decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), o qual acertadamente decidiu pela necessidade de comprovar a fraude ou abuso de direito para aplicação da teoria da desconsideração de personalidade jurídica.*

Na acusação fiscal, porém, observa-se, desde o início, a indicação de que a contribuinte autuada, além de estar obrigada à apuração do lucro real, por força do art. 14, inciso II da Lei nº 9.718/98 e do art. 22, §1º da Lei nº 8.212/91, sujeitava-se à alíquota de CSLL majorada em 15% para tais instituições financeiras. Registrou-se, ainda, que as receitas em debate foram por ela recebidas, mas repassadas às empresas PRIMOS, TCM e TCF, optantes pelo lucro presumido, tendo a autoridade lançadora também constatado que *praticamente toda a receita repassada para estas empresas retornou para a Club na forma de distribuição de lucros (pagamento de dividendos).*

Quanto às atividades de PRIMOS, a autoridade lançadora expôs os contratos firmados com Assurant Seguradora S/A e Prodent Assistência Odontológica, sempre com a intervenção da autuada ou da sucedida Credi-21 Participações Ltda, detalhando as obrigações das partes e as remunerações correspondentes, demonstrando que os repasses a PRIMOS, a título de comissão, representaram R\$ 44.799.149,30 no ano-calendário 2011, mas, analisando-se as despesas correspondentes:

Podemos observar que as despesas com correios, R\$ 2.209.809,14 (32201001), com provisão, R\$ 333.454,50 (32201001), e serviços gráficos, R\$ 144.757,68 (41209029), respondem por 96,26% do total das despesas da Primos.

A Primos utilizava uma sala do prédio ocupado pela Club e dispunha de apenas 03 (três) funcionários, enquanto a Club tinha 876 (oitocentos e setenta e seis) funcionários.

Conforme consta do contrato assinado com a Assurant, caberia a Primos faturar e cobrar os prêmios dos segurados e, caso houvesse cancelamento do seguro, deveria processar e reembolsar os prêmios não ganhos aos segurados.

Conforme consta do contrato assinado com a Prodent, 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.

Interessante observar que a Primos não incorreu em diversas despesas associadas às atividades 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.

Como a Club não contabilizou qualquer receita relativa à venda destes seguros e planos odontológicos, 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.

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\$ 8.446.802,58, assim distribuídas:

41106003 – Correio – R\$ 5.167.634,47

41105008 - Propaganda – Outros – R\$ 3.279.168,11

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.

A Club, desconsiderando as despesas com tributos, teve despesas que somaram R\$ 273.431.539,19 no ano-calendário de 2011, entre elas devemos destacar:

Despesas associadas à venda e cobrança de seguros e planos odontológicos (Esta lista não é exaustiva).

41106003 – Correio – R\$ 5.167.634,47

41105008 - Propaganda – Outros – R\$ 3.279.168,11

41107013 - Serviços Gráficos – R\$ 2.597.647,06

41106006 - Telefone – R\$ 6.512.962,76

41107004 – Informática – R\$ 3.999.705,08

42301018 - Despesas Boleto Bancário – R\$ 2.074.876,53

43301008 - Despesas Serv. Cobrança – R\$ 4.348.107,64

41107003 - Honorários Advocatícios – R\$ 2.953.171,29

41109005 - Custas Judiciais – R\$ 2.867.478,55

41109034 - Perdas com Processos Judiciais – R\$ 16.107.834,70

Despesas administrativas (Esta lista não é exaustiva).

41106004 - Energia Elétrica – R\$ 322.519,76

41104004 - Condomínios – R\$ 228.415,80

41107005 - Limpeza – R\$ 209.672,21

41107006 – Segurança – R\$ 263.452,09

41109012 - Material de Consumo – R\$ 166.853,36

41109014 - Material de Escritório – R\$ 68.625,99

41107002 - Conservação e Manutenção – R\$ 271.429,33

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

41101010 – Prêmios – R\$ 1.485.565,06

42301002 - Descontos Concedidos – R\$ 569.894,30

43201008 - Perdas em Operações De Credito - L9430/96 Art9 – R\$ 4.218.098,42

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.

*Por tudo que foi exposto, restou provado que foi a Club quem efetivamente suportou as despesas associadas às vendas dos seguros e planos odontológicos sem apropriar as receitas pertinentes à estas vendas, 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, esta fiscalização irá recompor a base tributável na Club considerando todas as receitas repassadas para a Primos, todas as despesas apropriadas pela Primos, com exceção das tributárias, apurar o novo lucro real e a base de cálculo da CSLL da Club, e abater do IR e da CSLL devidos os valores que foram efetivamente pagos pela Primos. (negrejou-se)

Com referência a TCM, a autoridade fiscal descreve a dificuldade da contribuinte em esclarecer *quais foram os serviços prestados pela TCM*, mormente tendo em conta *que as despesas associadas a estas receitas permaneceram sob a responsabilidade da Club*. Acrescentou que:

Fica prejudicado o entendimento da Club de não contabilizar esta receita, visto que a tarifa de cobrança fazia parte do extrato enviado pela Club, era controlada pelos sistemas informatizados da Club, a Club tinha contratos com diversas empresas de cobrança que cobravam todos os valores devidos na fatura, e havia diversas outras despesas associadas a obtenção desta receita que ficaram sob responsabilidade da Club.

Veremos adiante que as despesas que ficaram sob responsabilidade da TCM são muito pequenas comparadas com as que ficaram sob responsabilidade da Club.

Contudo, uma vez localizado o contrato firmado com TCM, a autoridade fiscal analisou seus termos, anotou que as receitas repassadas a TCM representaram R\$ 8.349.296,77 em 2011, seguindo-se a distribuição de dividendos de TCM em favor da autuada, em 2012, no valor de R\$ 9.709.100,00, e o registro de despesas por TCM, em 2011, de R\$ 934.964,71, sendo que *as despesas com correios, R\$ 834.705,15 (32201001 e 41206003), e serviços gráficos, R\$ 53.626,66 (32201001 e 41209029), respondem por 95,01% do total das despesas da TCM.*

Na mesma linha do que verificado em relação a PRIMOS, a autoridade fiscal destacou o fato de TCM dispor de apenas 03 (três) funcionários, bem como a natureza das despesas arcadas pela autuada, associadas à atividade de cobrança e administrativa, além de tarifas de cobrança, nos seguintes montantes:

42301002 - Descontos Concedidos – R\$ 399.213,19

43301014 - Despesas com Perdas por Fraudes – R\$ 26.478,44

43301004 - Perdas com Processos Operacionais – Cartão – R\$ 10.305,03

Daí semelhantes conclusões, no sentido de que restou provado que foi a Club quem efetivamente suportou as despesas associadas às atividades de cobrança sem apropriar as receitas pertinentes às mesmas, 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.

As dificuldades constatadas em relação a TCM também se verificaram acerca dos serviços prestados por TEF, mas a autoridade fiscal, ainda assim, analisou o contrato tardiamente localizado, observando que ele estaria datado de 01/06/2011, restando prejudicados todos os repasses efetuados até 31/05/2011. Para além disso, do total de receita transferida à TEF (R\$ 41.515.848,88), R\$ 19.998.742,00 foram distribuídos a título de dividendos à autuada em 2012.

Do total de despesas registradas no ano-calendário 2011 (R\$ 16.938.972,62), *as despesas com correios, R\$ 15.427.417,29 (32201001 e 41206003), e serviços gráficos, R\$ 1.314.439,39 (32201001 e 41209029), respondem por 98,84% do total das despesas da TEF.* Contudo, consoante exposto pela autoridade fiscal:

Contratualmente a TEF seria responsável, até junho de 2011, pelos serviços de controle, processamento de dados, emissão e remessa de faturas e afins e, posteriormente a junho, pelos serviços de disponibilizar e gerenciar programas de benefícios e/ou recompensas vinculados ao Cartão Marisa.

Em relação aos serviços prestados até junho de 2011 a TEF não incorreu em diversas despesas associadas às atividades de controle e processamento de dados, como sistemas de informática, boletos bancários, cobrança, etc.

Em relação aos serviços prestados após junho de 2011 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 podemos observar que a TEF não incorreu em nenhuma despesa destas áreas como telefonia, sistemas de informática, boletos bancários, honorários advocatícios, custas judiciais, treinamento de pessoal, etc.

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.

Importante também ressaltar 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, materiais de consumo e escritório, conservação e manutenção, etc.

Como a Club não contabilizou qualquer receita relativa às tarifas de processamento de fatura e 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.

A Club, desconsiderando as despesas com tributos, teve despesas que somaram R\$ 273.431.539,19 no ano-calendário de 2011, entre elas devemos destacar:

Despesas associadas à atividade de processamento de fatura e gerenciamento de programas de benefícios (Esta lista não é exaustiva).

41106003 – Correio – R\$ 5.167.634,47

41107013 - Serviços Gráficos – R\$ 2.597.647,06

41107004 – Informática – R\$ 3.999.705,08

42301018 - Despesas Boleto Bancário – R\$ 2.074.876,53

43301008 - Despesas Serv. Cobrança – R\$ 4.348.107,64

41107003 - Honorários Advocatícios – R\$ 2.953.171,29

41109005 - Custas Judiciais – R\$ 2.867.478,55

41109034 - Perdas com Processos Judiciais – R\$ 16.107.834,70

43301016 - Despesas Bonificação - Programa de Fidelidade –
R\$ 4.755.620,00

Despesas administrativas (Esta lista não é exaustiva).

41106006 - Telefone – R\$ 6.512.962,76

41106004 - Energia Elétrica – R\$ 322.519,76

41104004 - Condomínios – R\$ 228.415,80

41107005 - Limpeza – R\$ 209.672,21

41107006 – Segurança – R\$ 263.452,09

41109012 - Material de Consumo – R\$ 166.853,36

41109014 - Material de Escritório – R\$ 68.625,99

41107002 - Conservação e Manutenção – R\$ 271.429,33

Esta fiscalização também identificou que a Club apropriou despesas em outras três contas, cujo histórico de alguns lançamentos revelou que se referiam à Tarifa de Processamento de Fatura e à Anuidade Diferenciada (Vide Anexos IV e V deste Termo).

Tarifa de Processamento de Fatura

42301002 - Descontos Concedidos – R\$ 79.250,52

43301014 - Despesas com Perdas por Fraudes – R\$ 11.260,95

43301004 - Perdas com Processos Operacionais – Cartão – R\$ 2.963,74 Anuidade Diferenciada

42301002 - Descontos Concedidos – R\$ 16.940,36

43301014 - Despesas com Perdas por Fraudes – R\$ 2.919,75

43301004 - Perdas com Processos Operacionais – Cartão – R\$ 1.130,66

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 controle, processamento de dados, emissão e remessa de faturas e afins e 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 tanto da receita de Tarifa de Processamento de Fatura bem como da Anuidade Diferenciada, pois foram integralmente repassadas para a TEF. (negrejou-se)

Não resta dúvida, frente a tais constatações, que a contribuinte não logrou provar à autoridade fiscal a efetiva prestação de serviços por PRIMOS, TCM e TEF. O volume de receitas transferidas a tais pessoas jurídicas, considerando os gastos correspondentes aos serviços que elas deveriam prestar e que foram apropriados pela autuada, associados ao fato de tais pessoas jurídicas não disporem de estrutura administrativa, quer em virtude do mínimo quadro de empregados, quer por registrarem inexpressivas despesas administrativas, são indícios consistentes e convergentes de que o repasse de receitas teve por finalidade primordial a redução das bases tributáveis da autuada, especialmente em razão da maior carga que lhe é imposta por sua caracterização como instituição financeira, e também porque o efeito financeiro do repasse das receitas é compensado com o seu retorno mediante distribuição de dividendos isentos.

Frise-se que a investigação fiscal tem por referência primeira o repasse de receitas às pessoas jurídicas PRIMOS, TCM e TEF, e a consequente redução da receita tributada pela autuada. É sob esta ótica que a autoridade lançadora conclui que *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*, acrescentando-se ao final que:

Estes repasses de receitas com a manutenção das despesas na Club não são oponíveis ao Fisco, pois causaram uma redução indevida dos tributos.

Como a Club era tributada pelo lucro real enquanto a Primos, TCM e TEF eram tributadas pelo lucro presumido, a transferência das receitas para estas empresas e a manutenção das despesas na Club permitiu uma redução do IR e da CSLL devidos, pois a tributação das receitas nas empresas de lucro presumido é menor, enquanto as despesas, que não são dedutíveis no lucro presumido, podem ser deduzidas na apuração do lucro real.

Portanto, faz-se necessária a recomposição da verdade material através da desconstrução deste planejamento tributário. Esta desconstrução foi devidamente demonstrada no item 1.4 deste Termo e resultou em um valor a pagar de R\$ 17.768.687,66, referente ao IR e à CSLL que não foram recolhidos em virtude do planejamento tributário adotado pelo contribuinte.

Não se trata, portanto, de receitas originalmente auferidas por PRIMOS, TCM e TEF, em negócios jurídicos autônomos, sem a participação da autuada, cujos resultados são a ela atribuídos mediante desconsideração daqueles. A acusação repousa sobre receitas recebidas pela autuada e repassados em razão de contratos com sua intervenção, repasse este que demanda a comprovação de que os serviços remunerados foram prestados por terceiros. Desnecessário, assim, discorrer sobre simulação, abuso de direito ou fraude.

Correta, portanto, a conclusão da autoridade julgadora de 1ª instância, no sentido de que não houve desconsideração de personalidade jurídica, bem como de que o registro em órgão competente é insuficiente para validar os efeitos tributários dependentes da existência de uma efetiva *estrutura operacional, administrativa e financeira*. A autoridade lançadora reuniu evidências a partir das quais concluiu que houve omissão de receitas, na medida em que reduzidas indevidamente por repasse pautado em contratos que atribuíam às

beneficiárias serviços que não poderia ter sido por elas prestados, o que é suficiente para afirmar a validade do lançamento e transferir o litígio para a comprovação, pela autuada, de que outro seria o cenário fático em relação às operações investigadas.

Estas as razões, portanto, para REJEITAR a preliminar de "Inaceitável Pretensão Fiscal de Desconsideração da Personalidade Jurídica".

Quanto ao provimento do recurso voluntário relativamente ao TVF 01, o fato é que a interessada não trouxe qualquer prova que pudesse invalidar as constatações fiscais, consoante exposto na decisão de 1ª instância:

Compulsando os autos, verifica-se que Autoridade Fiscal mais do que comprovou a atuação apenas formal das empresas supramencionadas, delineando cristalinamente o planejamento tributário praticado.

A autuada 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, TCM 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.

Pelo que consta dos autos, depreende-se que estas empresas eram apenas "departamentos internos" da impugnante, porquanto todas eram sediadas em uma sala do prédio ocupado pela Club, dispunham de apenas 03 ou 04 funcionários (enquanto a Club tinha 876!), e tampouco arcavam com as despesas decorrentes das atividades declaradas.

Alegar genericamente não desqualifica todo o trabalho fiscal, que demonstrou a existência apenas formal, com o fim ilícito de economia tributária, pois as despesas eram contabilizadas na autuada, e as receitas – que deveriam ter sido registradas e tributadas quando percebidas pela autuada – foram repassadas para essas empresas criadas com o regime tributário mais favorável.

Correto, portanto, todo o procedimento fiscal.

[...]

A autuada, por sua vez, não trouxe aos autos provas capazes de demonstrar ou desqualificar todos indícios colacionados pela Autoridade durante o procedimento fiscal.

Pelo que consta dos autos, entendo que essas empresas foram criadas apenas formalmente para reduzir a carga tributária. No caso sub examine, houve abuso do direito, visto que os interessados praticaram atos plenamente lícitos, no entanto, existiram apenas para suscitar efeitos tributários benéficos às partes.

[...]

*Por todo exposto, firmo o convencimento de que se trata de uma mesma empresa (atividade econômica organizada), através da qual a autuada, com a mesma estrutura administrativa, operacional, patrimonial e gerencial, se utilizou indevidamente das demais pessoas jurídicas formalmente registradas, apenas para optar por regimes de tributação diversos e obter vantagens fiscais, configurando, desse modo, um planejamento tributário ilícito. A autuada não demonstrou a independência e autonomia de suas controladas. **Não refutou convincentemente os fatos narrados, nem os documentos coligidos pela Autoridade Lançadora, os quais compuseram um robusto conjunto probatório e conduziram à conclusão que a impugnante utilizava-se das controladas para arquitetar um planejamento tributário ilícito e não recolher devidamente os tributos devidos.***

[...]

*Diante dessas alegações e instrução probatória juntada aos autos, caberia à interessada apresentar documentos que **comprovassem** a existência e efetiva **prestação de serviços autossuficiente** pelas empresas supracitadas, **demonstrando autonomia e independência**, desqualificando assim o conjunto probatório coligido pela Autoridade Lançadora. Para demonstrar a existência, é necessário possuir um quadro mínimo de funcionários, além de apresentar outros documentos capazes de comprovar o **efetivo funcionamento de forma autônoma e independente**, incluindo as despesas necessárias para a consecução das atividades.*

[...]

Mais uma vez a impugnante apresenta alegações genéricas, argumentando acerca da legalidade da opção tributária exercida pelas controladas (Lucro Presumido), sem rebater as evidências colacionadas pela Autoridade no curso do procedimento fiscal.

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.

*Como relata a Autoridade, o contribuinte foi 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 (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\$ 8.446.802,58, assim distribuídas:

41106003 – Correio – R\$ 5.167.634,47

41105008 - Propaganda – Outros – R\$ 3.279.168,11

*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. **Demonstra 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.***

Conforme o Anexo II do TVF 01, a Autoridade identificou que a impugnante apropriou despesas em outras três contas, cujo histórico de alguns lançamentos revelou que se referiam aos seguros e planos odontológicos vendidos:

41101010 – Prêmios – R\$ 1.485.565,06

42301002 - Descontos Concedidos – R\$ 569.894,30

43201008 - Perdas em Operações De Crédito - L9430/96 Art9 – R\$ 4.218.098,42

Conforme Anexo III do TVF 01, a Autoridade Fiscal também identificou que a impugnante apropriou despesas em outras três contas, cujo histórico de alguns lançamentos revelou que se referia às tarifas de cobrança:

42301002 - Descontos Concedidos – R\$ 399.213,19

43301014 - Despesas com Perdas por Fraudes – R\$ 26.478,44

43301004 - Perdas com Processos Operacionais – Cartão – R\$ 10.305,03

A Autoridade Fiscal identificou também, conforme Anexos IV e V do TVF 01, que a autuada apropriou despesas em outras três contas, cujo histórico de alguns lançamentos revelou que se

referiam à Tarifa de Processamento de Fatura e à Anuidade Diferenciada.

Tarifa de Processamento de Fatura

42301002 - Descontos Concedidos – R\$ 79.250,52

43301014 - Despesas com Perdas por Fraudes – R\$ 11.260,95

43301004 - Perdas com Processos Operacionais – Cartão – R\$ 2.963,74

Anuidade Diferenciada

42301002 - Descontos Concedidos – R\$ 16.940,36

43301014 - Despesas com Perdas por Fraudes – R\$ 2.919,75

43301004 - Perdas com Processos Operacionais – Cartão – R\$ 1.130,66

Desse modo, concluiu corretamente que as despesas assumidas pela Primos, TCM e TEF demonstram que elas não suportaram sequer as despesas administrativas necessárias para manter uma atividade empresarial bem como não teriam capacidade para exercer as atividades previstas em contrato.

A existência meramente formal não surte efeitos para propiciar benefícios tributários. Todo o trabalho fiscal pautou-se acertadamente na impossibilidade de se repassar as receitas sem transitar pelo resultado e, o que torna ainda mais evidente o planejamento ilícito, no registro das despesas pela autuada que seriam inerentes às atividades das controladas. (destaques do original).

Em recurso voluntário a contribuinte manteve a mesma linha argumentativa de sua impugnação, discorrendo sobre o objeto de cada uma das sociedades, sobre a necessidade de adaptações às condições do mercado de modo a estrutura suas atividades e vendas da forma que melhor lhe convier dentro de um planejamento estratégico em relação à sua atividade de administração de cartões e sobre os contratos firmados com PRIMOS, TCM e TEF, citando decisões judiciais acerca da legitimidade da cobrança da tarifa de anuidade e argumentando que os serviços prestados por referidas pessoas jurídicas *são absolutamente distintos das demais atividades desenvolvidas pela Recorrente*. Contudo, para provar a prestação dos serviços por PRIMOS, TCM e TEF, a interessada se reporta, apenas, às Notas Fiscais apresentadas à Fiscalização, afirmando a partir delas a efetiva prestação dos serviços, mormente tendo em conta a transparência dos negócios jurídicos e a sua legalidade. Em que pese as circunstâncias fáticas apuradas pela autoridade lançadora, evidenciando que a autuada continuou arcando com os encargos dos serviços supostamente contratados, a defesa da autuada se limita a invocar a existência dos contratos, o registro de despesas em sua escrituração e a tributação das correspondentes receitas para afirmar a regularidade de sua atuação. Frente ao descompasso entre os encargos suportados pela recorrente e aqueles escriturados por PRIMOS, TCM e TEF, esperado seria que a recorrente não se limitasse a argumentar que as despesas escrituradas por estas correspondiam às atividades, mas sim que elas eram suficientes para executar as obrigações que lhes foram contratualmente impostas.

Esta é a evidência sobre a qual a acusação fiscal foi erigida, e a interessada, por sua vez, não logrou desconstituir.

Acrescente-se que, no entendimento da recorrente, *não há que se falar em "repassar" 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*. Nestes termos, a recorrente menospreza o fato de os valores em questão serem atribuídos a PRIMOS, TCM e TCF em razão de acordos contratuais com a autuada, para dar-lhes uma autonomia como receita auferida por tais pessoas jurídicas em face dos *titulares dos cartões Marisa*.

Irrelevante, assim, se inexistir vedação legal à constituição de pessoas jurídicas para prestação de serviços à recorrente, e se a tributação destes segundo a sistemática do lucro presumido representa mera exercício de opção fiscal. O repasse de receitas seria válido se tais pessoas jurídicas efetivamente prestassem serviços à recorrente, mantendo estruturas administrativas compatíveis com estas obrigações contratuais. Contudo, se assim procedessem, menores seriam as despesas registradas pela autuada e menor também seria o lucro contábil apurado pelas pessoas jurídicas contratadas e, por consequência, menor seria o retorno financeiro por meio de dividendos à recorrente.

Por todo o exposto, inexistindo prova de que os serviços foram prestados por PRIMOS, TCM e TCF, as receitas repassadas devem ser mantidas e tributadas na recorrente, razão pela qual deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente ao TVF 01.

Por fim, no que se refere à arguição de nulidade por "Indevida Alteração do Critério Jurídico no Acórdão Recorrido", releva notar que a autoridade julgadora não agregou fatos novos à acusação fiscal, mas apenas analisou os elementos ali contidos para, à luz da doutrina acerca da matéria, avaliar se os efeitos dos negócios jurídicos poderiam ser desconsiderados para fins fiscais. E, ao assim proceder, a exigência foi mantida sob o mesmo fundamento legal consignado no lançamento.

Tem razão a recorrente quando afirma a incompetência das autoridades julgadoras para *"aperfeiçoar" ou "alterar" o lançamento*. Mas este não é o caso aqui presente. A autoridade julgadora de 1ª instância não agregou qualquer elemento fático ou dispositivo legal que fosse determinante para a manutenção da exigência, mas apenas confrontou a acusação fiscal com os argumentos de defesa e demonstrou a prevalência daquela.

A recorrente cita o posicionamento da 3ª Turma da CSRF no acórdão nº 9303-001.690, mas a inovação ali constatada ocorreu frente a lançamento decorrente de falta de recolhimento de Contribuição ao PIS por não confirmação do processo judicial vinculado ao débito em DCTF, processo este associado a outro CNPJ. Apreciando-o, a autoridade julgadora de 1ª instância manteve a exigência sob o fundamento de o processo judicial, apesar de vinculado ao autuado, não autorizar a compensação alegada antes do trânsito em julgado da ação judicial.

Quanto à decisão proferida no Acórdão nº 2401-003.462, considerou-se como inovação do critério jurídico a abordagem da autoridade julgadora de 1ª instância acerca da inexistência de Ato Declaratório de Isenção, inferida a partir da acusação fiscal. Em consequência, o voto condutor do julgado limitou a discussão em segunda instância aos

aspectos que objetivamente foram consignados como motivação para desconsiderar a isenção de entidade beneficente de assistência social.

Nesta linha, aliás, restou evidenciado na exposição precedente que sequer era necessário, aqui, discorrer sobre simulação, abuso de direito ou fraude, dado que a acusação repousa sobre receitas recebidas pela autuada e repassados em razão de contratos com sua intervenção, repasse este que demanda a comprovação de que os serviços remunerados foram prestados por terceiros, ônus do qual a recorrente não se desincumbiu, como também constatado na decisão de 1ª instância e acima reafirmado.

Rejeita-se, portanto, a arguição de NULIDADE da decisão de 1ª instância por indevida alteração de critério jurídico.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada.