



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

Processo n° 10680.720698/2012-77
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1102-000.820 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de dezembro de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente BANCO BONSUCESSO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

CONSTITUIÇÃO DE EMPRESA COM ARTIFICIALISMO. DESCONSIDERAÇÃO DOS SERVIÇOS PRETENSAMENTE PRESTADOS. MULTA QUALIFICADA. NECESSIDADE DA RECONSTITUIÇÃO DE EFEITOS VERDADEIROS.

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

DESPESAS NECESSÁRIAS.

Comprovada a necessidade das despesas com imóveis ocupados por terceiros, deve ser exonerada a parcela dos lançamentos efetuados sob o fundamento de sua desnecessidade.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO PADRÃO. CONCOMITÂNCIA.

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

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. LIMITAÇÃO AO VALOR DO IMPOSTO APURADO NO ENCERRAMENTO DO ANO CALENDÁRIO.

A lei não impõe restrição para o lançamento da multa isolada, no sentido de que a sua aplicação deva ser limitada ao valor do imposto devido ao final do ano calendário. Pelo contrário, o inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96 (redação original) expressamente prevê a aplicação de multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ano calendário correspondente, caso em que o imposto devido seria zero, o que bem evidencia não existir tal limitação.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. BALANCETE DE SUSPENSÃO OU REDUÇÃO.

O fato de levantar o balanço ou balancete de suspensão ou redução em determinado mês não significa que, naquele mês, a pessoa jurídica deixou de estar submetida à regra de apuração prevista no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, aliás, é o próprio artigo 2º que faz expressa referência ao artigo 35 da Lei nº 8.981/95, justamente o dispositivo que prevê a faculdade de levantamento dos balanços ou balancetes mensais de suspensão ou redução. Portanto, a multa isolada também pode incidir sobre a estimativa não recolhida determinada com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: por unanimidade de votos, afastar a glosa de despesas com imóveis ocupadas por terceiros; por maioria de votos, afastar as demais glosas de despesas, vencidos os Conselheiros, José Sérgio Gomes e Albertina Silva Santos de Lima; pelo voto de qualidade reduzir o valor da multa isolada sobre as estimativas nos termos do voto do relator, vencidos os Conselheiros Silvana Rescigno Guerra Barreto, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Antonio Carlos Guidoni Filho, que excluam a multa isolada integralmente.

Documento assinado digitalmente.

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Albertina Silva Santos de Lima, Antonio Carlos Guidoni Filho, João Otávio Oppermann Thomé, Silvana Rescigno Guerra Barreto, José Sérgio Gomes, e Marcos Vinícius Barros Ottoni.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por BANCO BONSUCCESSO S/A (doravante BANCO), contra acórdão proferido pela 2ª Turma de Julgamento da DRJ/Juiz de Fora-MG, que julgou improcedente a impugnação contra os lançamentos de ofício do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL efetuados.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, fls. 7.759 a 7.796, o lançamento efetuado foi de glosa de despesas com serviços prestados por empresas controladas, e glosa de despesas administrativas com imóveis ocupados por terceiros, tudo no ano calendário de 2008. Além do IRPJ e da CSLL calculados sobre as infrações apuradas, foram também lançadas as multas isoladas (percentual de 50%) pela falta de recolhimento das estimativas devidas (IRPJ e CSLL), recalculadas em razão dessas mesmas glosas efetuadas.

A multa de ofício aplicada à glosa de despesas com serviços prestados por empresas controladas foi qualificada (150%– artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64) e agravada para 225%, em face do não atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 006, com reintimação no Termo de Intimação Fiscal nº 007 (item 5), e Termo de Reintimação Fiscal de 17/02/2011 (*rectius* 2012). Já a multa no caso da glosa de despesas com imóveis ocupados por terceiros foi de 75%.

O crédito tributário do processo, incluindo principal, multa e juros, totalizou R\$ 3.860.446,77.

Segundo o relato fiscal, a recorrente engendrou um “planejamento tributário” ilícito, que consistiu na terceirização de parte de seus serviços a empresas controladas existentes apenas no mundo jurídico, vez que seriam, na realidade, apenas departamentos internos do BANCO, sem qualquer autonomia administrativa e estrutura empresarial. As evidências coletadas e as diligências efetuadas nas diversas empresas constam dos autos e estão descritas no Termo de Verificação Fiscal lavrado.

Destacou ainda o fisco que todas as controladas em questão, não sendo instituições financeiras, optaram pelo lucro presumido, e que o que o BANCO logrou, com a terceirização engendrada, foi tributar parte de sua receita pelo lucro presumido, opção esta que é vedada às instituições financeiras.

Por considerar que os serviços supostamente terceirizados teriam sido executados pelo próprio BANCO, sob o manto formal de suas controladas, a fiscalização glosou as referidas despesas com a terceirização, mas imputou ao BANCO as despesas administrativas escrituradas pelas terceiras, que nada mais seriam que as despesas incorridas pelo próprio BANCO.

O contribuinte apresentou impugnação ao feito, a qual foi sintetizada pela decisão recorrida mediante a transcrição de trechos da defesa que melhor representam os seus fundamentos, o que aqui também se faz, embora com acréscimo de alguns parágrafos em relação à transcrição da DRJ, *verbis*:

3 Como se vê, **não entrou no rol dessa desconsideração e consolidação de resultados**, assim como na soma dos tributos recolhidos (IRPJ e CSLL), as relações do Banco com a sua igualmente controlada **BPV Promotora de Vendas e Cobrança Ltda.**, conforme exceção registrada na página 13 do TVF.

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

06 - [...] o procedimento posto em prática, pela Fiscalização, para a formatação das respectivas exigências, se tipifica, de forma clara, como o previsto no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (doravante CTN), ainda que seus elaboradores tenham tentado dar-lhe a roupagem de simples glosa de custos e/ou despesas, no Banco, seguida de medidas compensatórias atenuantes.

08-[...]a Fiscalização **desconsiderou os atos e negócios jurídicos praticados** entre o Banco e suas controladas [...] (doravante [...] **“Quatro Prestadoras de Serviços”**), se valendo, para tanto, de procedimentos próprios, e não daqueles fixados em lei ordinária, ainda não editada.

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

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

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

17.4 - Quanto a alegada caracterização de confusão patrimonial, o que Fiscalização encontrou e relatou no TVF passa longe dessa figura, só normatizada recentemente, através do art. 50 do Código Civil [...]; nem seria o caso de sua utilização como suporte à legitimação do procedimento, pois só diria respeito à questão da responsabilidade tributária, já disciplinada no Código Tributário Nacional. É dizer: eventual confusão patrimonial nada teria, como nada tem a ver com o nascimento de obrigação tributária, o qual só se verifica em ocorrendo fatos geradores específicos, definidos em lei. Além disso, não há que se falar em tal “confusão”, na medida em que todas as empresas mantiveram e mantêm regular e completa escrituração mercantil, nada obstante a tributação delas pela sistemática de lucro presumido.

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

18 - [...] não é razoável [...] a ilação de que as Quatro Empresas Prestadoras de Serviços foram concebidas unicamente como meio para o Banco tributar parte de lucros pela sistemática de “presumido”. Não. Elas já tinham em 2008, e continuam tendo estrutura empresarial, finalidade econômica, e o fato de se encontrarem próximas ao Autuado (no mesmo ambiente físico) não as desnatura como empresas operativas. Essa proximidade racionaliza a execução das tarefas que lhes são cometidas e barateia seus custos.

19 - [...] não se pode negar que o chamado planejamento tributário, concebido, como no caso ora em discussão, com propósito negocial [...] e conteúdo econômico, constitui, hoje, verdadeiro dever do administrador de qualquer sociedade anônima [...].

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

III-C - NÃO COMPENSAÇÃO, NA TRIBUTAÇÃO UNIFICADA, DA COFINS E DO PIS SOBRE AS RECEITAS OPERACIONAIS DAS “QUATRO PRESTADORAS DE SERVIÇOS”.

23- [...] se os faturamentos por elas feitos em 2008, contra Banco, foram **fiscalmente considerados inexistentes**, deveriam, como **devem**, por **medida de coerência, ser abatidos** do IRPJ e da CSLL apurados, de R\$172.010,67 e R\$379.428,49, respectivamente (págs. 27 e 28 do TVF), **também** os recolhimentos relativos à COFINS e ao PIS, feitos pelas citadas “Quatro”, com base em tais faturamentos, caso venha a ser considerado válido tal procedimento, não obstante a ausência de lei ordinária que o regulamente.

24 - [...] Se os valores nominais do IRPJ e da CSLL lançados foram de R\$172.010,67 e R\$379.428,49, respectivamente, salta claro que na compensação praticada pela Fiscalização tais encargos apontariam valores negativos, o que por si só anula todas as exigências contidas nos AIs (R\$551.439,16 lançados, contra R\$989.292,26 de COFINS e PIS recolhidos com base nos faturamentos das Quatro, contra o Banco).

24.2 - Nem se diga que o Banco teria aproveitado, como crédito, na apuração dos valores mensais por ele devidos, as parcelas de PIS e COFINS recolhidas pelas Quatro Prestadoras de Serviços (mediante descontos na fonte e recolhimentos em guias próprias), o que anularia o raciocínio lógico do amplo acertamento tributário aqui subsidiariamente preconizado. Não. O sistema de não cumulatividade das duas contribuições, previsto para si, não contempla esta hipótese. Os abatimentos permitidos são apenas listados no inciso I do § 6º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, com

a redação da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, dentre os quais não estão incluídas as próprias contribuições suportadas por seus prestadores de serviços.

24.3 - [...] anexa-se à presente, como documentos nº 5 a 77, as DIRFs enviadas à Receita Federal, relativas aos descontos das duas contribuições (PIS/COFINS), promovidos pelo próprio Banco, contra as Quatro Prestadoras de Serviços, assim como as guias dos recolhimentos feitos diretamente por elas, com base nas receitas não sujeitas aos descontos na fonte pagadora (o próprio Banco), cujos totais, em 2008, superam, em muito, os valores nominais lançados a título de IRPJ e CSLL, contra o Banco.

Desse confronto restará caracterizado que nada restaria para ser lançado suplementarmente, fato por si só suficiente para a decretação do cancelamento de ambos os AIs.

III-D - CASUÍSTICA EXCLUSÃO DA BPV PROMOTORA DE VENDAS E COBRANÇA LTDA. (CNPJ 02.254.093/000106), DA CONSOLIDAÇÃO DE RESULTADOS, PARA FINS TRIBUTÁRIOS.

25.3 - Diante desse quadro, a sensação que fica é a de que a BPV foi excluída porque, caso contrário, a consolidação levada a cabo pela Fiscalização redundaria em recolhimentos a maior no Banco, independentemente de se atribuir a ele os créditos oriundos dos indevidos COFINS e do PIS pagos pelas Quatro Prestadoras de Serviços, e muito menos os suportados pela própria BPV. Bastariam a CSLL e o IRPJ pagos pela BPV, pois apesar de em nada contribuir para a redução do lucro real do Banco, a inclusão de suas operações, na consolidação, importaria em automática transferência, para este, dos dois referidos encargos (CSLL e IRPJ).

III-E - GLOSA DAS DESPESAS COM IMÓVEIS OCUPADOS POR TERCEIROS.

33 - Sem embargo da dedutibilidade de tais despesas, a sua adição ao lucro real do Banco não importaria em saldos de IRPJ e CSLL a serem lançados, salvo se for anulado o procedimento de consolidação de resultados e de compensações relativas aos recolhimentos feitos pelas questionadas prestadoras de serviços, voltando cada empresa ao seu status quo. Aí sim, terá pertinência a análise da dedutibilidade das despesas em questão, pelo Banco.

III-F - IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE QUALQUER MODALIDADE DE MULTA

38 - A primeira impugnação a ser feita, quanto à tipicidade da pena, é a de que a citada letra “b” se reporta, de forma expressa, ao art. 2º da própria Lei nº 9.430/96, no qual se cogita apenas e tão somente de antecipações em percentuais aplicáveis “sobre a receita bruta auferida mensalmente”; nada fala sobre balanços ou balancetes de suspensão ou redução. Vale dizer, a multa de 50% só seria cabível, em tese, acaso os valores das estimativas tivessem sido recolhidos com base na receita bruta, e não em balanços ou balancetes de redução ou suspensão.

39 - A segunda impugnação, oposta sem reconhecimento do mérito e ordem sucessiva, é a de que, ainda que fosse possível a aplicação das multas isoladas 50%, suas bases de cálculo teriam que ser os próprios IRPJ e CSLL lançados suplementarmente, de R\$172.010,57 e R\$379.428,49, e não as despesas adicionadas ao lucro real do Banco, o que importaria em reduzi-las para R\$86.005,33 e R\$189.714,25, respectivamente. Afinal, se se tratasse de falta de estimativas com base na receita bruta, a pretendida multa seria aplicada sobre os valores dos dois

tributos, segundo os montantes que representariam em termos de antecipações mensais não satisfeitas. Neste sentido, o acórdão CARF, citado no item 38.1 acima, relativo à não concomitância das multas de ofício e isolada, e cálculo desta com base no tributo lançado pelo Fisco, e não no que pretensamente deixou de ser antecipado.

III-G - “BIS IN IDEM” NA APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA, POR PRETENZA INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS BASEADOS EM ESTIMATIVAS MENSAIS, CUMULADA COM A DE OFÍCIO, SOBRE OS TRIBUTOS.

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

42 - Mesmo com elas não concordando, cumpre ao Autuado indagar, preliminarmente, qual das duas acusações da Fiscalização estaria dando causa à penalização exacerbada: a presença de dolo e fraude, ou o não atendimento de termo de intimação? Se as duas, qual delas estaria sendo absorvida?

43 - [...]Relativamente à primeira acusação, é manifesta a sua improcedência. Contrapõe-lhe, sem dúvida, a boa-fé das entidades envolvidas no procedimento [...]

46 - O segundo motivo para a exacerbção da multa seria o não atendimento a Intimação Fiscal nº 006, de 10/10/2011 e suas reintimações de 21/12/2011 e 17/02/2012.

46.1 - A intimação inicial (nº 006, de 10/10/2011) não chegou às mãos da pessoa encarregada do atendimento à Fiscalização, certamente por desconfortos de ordem interna, no Banco, [...] Sua reiteração foi enviada como item 5 da de nº 007, de 21/12/2011, a qual foi respondida em 13/01/2012, mas sem menção ao seu objeto, mesmo porque a pessoa encarregada ainda não conhecia o teor da intimação nº 006 [...] Finalmente, veio a última reintimação não numerada [...]

46.2 - Só após esses contratempos e exaustivas investigações internas, conseguiu o Banco, em 12/03/2012, descobrir o paradeiro da primitiva Intimação nº 0006. Na mesma data a respondeu, enviando o material solicitado (anexos documentos nº 139 e 140. Entretanto, exatamente naquele dia teriam sido emitidos os AIs ora impugnados.

[...]

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

IV-REQUERIMENTOS (PEDIDOS SUCESSIVOS)

48 - Em face do exposto, **requer** o Autuado sejam acolhidas as razões aduzidas [...] com o conseqüente **cancelamento de ambos os Autos de Infração (IRPJ e CSLL)** [...]

48.1 - Caso, no entanto, seja admitido como válido o procedimento adotado pela Fiscalização, [...] que na recomposição e nas compensações daí decorrentes sejam **incluídos ou considerados a favor do Banco** também:

a) a **COFINS** e o **PIS** suportados pelas Quatro Prestadoras de Serviços, mediante recolhimentos diretos e descontos na fonte, calculados com base em seus **faturamentos contra ele (Banco), ao longo do ano-calendário de 2008, conforme**

fundamentos e valores expostos no Capítulo III-C desta peça, e não apenas a CSLL e o IRPJ, como procedeu a Fiscalização;

b) as operações da BPV Promotora de Vendas e Cobrança Ltda., com o creditamento do IRPJ, da CSLL, da COFINS e do PIS por ela suportados com bases nos seus faturamentos gerados contra o Banco em 2008, conforme razões expandidas no Capítulo III-D acima.

48.2 [...] que eventuais valores remanescentes de IRPJ e CSLL sejam expurgados de multas, ou, no máximo, acrescidos apenas das de mora, de 20%, sem prejuízo dos juros pela Taxa SELIC.”

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ/Juiz de Fora-MG afastou as preliminares, esclareceu que o lançamento fiscal não se pautou pelo parágrafo único do art. 116 do CTN, e, no mérito, manteve integralmente o lançamento efetuado, ao fundamento de que o contribuinte não logrou elidir ou ilidir o feito fiscal. Manteve também a aplicação da multa qualificada e agravada, bem como a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

O Acórdão nº 0940.239, fls. 8.104 a 8.125, possui a seguinte ementa:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008

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

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2008

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. GLOSA.

Comprovada a desnecessidade das despesas, há que se manter a glosa operada.

MULTA QUALIFICADA E AGRAVADA

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

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ E DE CSLL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

É legítima a exigência de multa isolada, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda determinado sob base de cálculo estimada, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo no anocalendarío correspondente, se frustrados seus pagamentos mensais.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL

Uma vez que o lançamento decorreu dos mesmos elementos prova do de IRPJ, impõe-se o mesmo veredicto firmado no lançamento principal.”

Cientificada desta decisão em 28.05.2012, conforme AR de fls. 8.140, e com ela inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 20.06.2012, fls. 8.142 a 8.169, no qual, em síntese, reprisa os argumentos expostos por ocasião da inicial, e acrescenta, ainda, o seguinte:

- a maior parte dos fundamentos do acórdão recorrido se traduz em literal transcrição de trechos do Termo de Verificação Fiscal, o que, por si só, explica a inusitada celeridade com que foi prolatada a decisão, tendo-se passado somente trinta dias entre o protocolo da impugnação e a assinatura do acórdão.

- finalizando a análise das preliminares, após citar doutrina de Marco Aurélio Greco, conclui o voto condutor, com base em sibilina distinção feita pelo autor entre simulação e dissimulação, pela improcedência da impugnação e procedência dos lançamentos, e não pela simples validade do procedimento colocado em prática pela fiscalização.

- a decisão dedicou apenas cinco linhas incompletas para refutar os argumentos lógicos e os documentos que dão sustentação ao item que trata da necessidade de compensação, na tributação unificada, dos recolhimentos relativos ao PIS e à COFINS feitos pelas “Quatro”.

- a decisão dedicou apenas quatro linhas e meia para refutar as alegações a respeito da casuística exclusão da BPV PROMOTORA DE VENDAS E COBRANÇA LTDA da consolidação de resultados para fins tributários.

- igualmente sucinta a fundamentação da decisão recorrida no tocante à glosa de despesas administrativas com imóveis ocupados por terceiros.

Finaliza reiterando todos os pedidos sucessivamente formulados na defesa inicial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Em sede de preliminares, demanda a recorrente a nulidade dos autos de infração, em razão da adoção de procedimentos ainda dependentes de regulamentação em lei ordinária, no caso, o parágrafo único do art. 116 do CTN, assim vazado:

“Art. 116. (...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação

tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)”

Neste aspecto, cumpre registrar que, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 – PAF, que rege o processo administrativo fiscal, somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Nenhuma destas circunstâncias ocorreu no caso concreto. Assim, eventuais erros ou equívocos na apuração dos tributos, ou na descrição e enquadramento dos fatos à hipótese tributária prevista na norma, devem ser enfrentados como matéria de mérito, o que pode levar à insubsistência parcial, ou até, em certos casos, total, do crédito lançado, mas não importam a sua nulidade.

Ademais, cumpre observar que a autuação em nenhum momento fez referência ao parágrafo único do artigo 116 do CTN, nem tampouco nele pautou-se a fiscalização para efetuar o seu trabalho.

Ao contrário, o que a fiscalização sustentou, embasado nas evidências coletadas, foi a artificialidade das operações, o que denota a prática de simulação, ainda que a autoridade fiscal não tenha utilizado esta expressão na peça acusatória.

Acerca da distinção entre dissimulação e simulação, pertinente a transcrição feita pela autoridade julgadora *a quo* do magistério de Marco Aurélio Greco:¹

“Como uma das possibilidades é “dissimulação” equivaler a “simulação”, mas como aquela comporta outros significados, e como o CTN passou a se utilizar de ambos os termos, concluo que o sentido de “dissimular”, no parágrafo único do artigo 116, abrange o “simular”, mas tem maior amplitude semântica que este.

Porém, tratando-se de “simulação”, o artigo 149, VII, do CTN, prevê ser esta hipótese de lançamento de ofício o que afasta a aplicação do artigo 116, parágrafo único.”

O procedimento fiscal, portanto, pautou-se rigorosamente dentro do que prevê a lei. O acerto ou não da acusação fiscal é matéria a ser decidida no mérito.

No tocante à decisão de primeira instância, em que pese tenha a recorrente manifestado em diversas passagens o seu protesto com relação à excessiva brevidade de seus fundamentos, e até mesmo à celeridade com que foi proferida, registre-se que em nenhum momento pugnou pela sua nulidade, o que, de qualquer sorte não seria o caso, vez que todos os pontos levantados pelo contribuinte foram enfrentados de modo fundamentado. Não se há de confundir fundamentação sucinta com falta de fundamentação, e, ademais, não há nenhum óbice a que o julgador utilize em sua decisão os mesmos fundamentos que a autoridade fiscal utilizou para embasar o seu trabalho.

No mérito, sustenta a recorrente que não cometeu abuso de direito ou de personalidade jurídica e que não fraudou a lei, antes, agiu estritamente dentro dela, sendo a terceirização das atividades-meio medida que se impõe, ante o dever do administrador de qualquer sociedade anônima de conceber o planejamento tributário lícito e com propósito negocial, como o ora em discussão. Afirma que todas as entidades que se relacionaram mantiveram e mantêm escritas regulares, e que todas elas fizeram os autolançamentos previstos

¹ GRECO, Marco Aurélio. “A que vem ser este parágrafo único do artigo 116?”, em PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, ed. Dialética, 2ª edição, pp. 464-465.

na legislação tributária, com base nos quais o Fisco tirou as suas equivocadas conclusões. Contesta a afirmação fiscal de que as “quatro prestadoras de serviços” seriam “empresas de papel”, observando que tal assertiva seria desqualificada pela própria autoridade fiscal, em tabela elaborada que demonstra que as quatro incorreram em despesas administrativas superiores a 50% de seu faturamento.

Vejamos então, sucintamente, quais foram as evidências coletadas pelo fisco que o levaram a concluir pela artificialidade da terceirização no caso presente.

É fato inconteste que as quatro controladas, cujas despesas geradas foram objeto de glosa pelo fisco, tem a sua sede formal no mesmo prédio da recorrente, apenas em andares distintos. São elas:

1. Bonsucesso Promotora de Vendas e Serviços Ltda, doravante PROMOTORA, com endereço na rua Alvarenga Peixoto, 974, T Andar;
2. Bonsucesso Administração, Crédito e Risco Ltda., com endereço na rua Alvarenga Peixoto, 974, 6º e 1º andares;
3. Bonsucesso Informática Ltda., com endereço na rua Alvarenga Peixoto, 974, 3º andar.
4. Bonsucesso Controladoria Ltda., com endereço na rua Alvarenga Peixoto, 974, 9º andar.

É também inconteste que no saguão do edifício, situado na rua Alvarenga Peixoto, nº 974, não há qualquer identificação ao público da existência das mesmas. No painel ali afixado, a fiscalização encontrou as seguintes informações relativas à ocupação dos andares, dos quais apenas o segundo tem sua ocupação totalmente desvinculada da recorrente:

1. Comercial; gestão de pessoas, marketing, risco operacional e compliance; ouvidoria; administrativo
2. PSDB
3. Informática
4. Caixa, cobrança, negócios culturais, jurídico
5. Convênios
6. Middle market, crédito e risco, cartão de crédito
7. Financeiro
8. Diretoria, investimento
9. Controladoria

A “aparência” de meros departamentos de uma empresa, e não propriamente de entidades empresariais autônomas, foi também confirmada, em alguns casos, pela constatação da utilização de carimbos, por parte de funcionários de controladas (exemplo: funcionário da Bonsucesso Administração, Crédito e Risco Ltda tinha no carimbo a indicação “Depto Adm.Financeiro” após o nome; funcionário da Bonsucesso Informática Ltda tinha no carimbo a indicação “Depto Informática” após o nome, funcionário da Bonsucesso Controladoria tinha no carimbo a indicação “Depto Controladoria” após o nome).

Além da falta de identificação das empresas no painel do saguão, constatou ainda a fiscalização a inexistência destas em listagens telefônicas ou em endereços eletrônicos, o que as torna de fato imperceptíveis ao público em geral.

Em visita aos andares do prédio, constatou também a fiscalização a inexistência de identificação e de instalações físicas individualizadas para cada uma das quatro controladas em questão.

Intimadas a comprovar suas despesas com telefone, condomínio, aluguel, água e energia elétrica, todas ofereceram a mesma resposta, *verbis*: “*Deixamos de fornecer os referidos comprovantes uma vez que o contribuinte não incorre em tais despesas.*”

De fato, comprovou a fiscalização que todas as despesas acima referidas são “absorvidas” pela recorrente (o BANCO), sendo tal fato também inconteste.

A seguir, e para não tornar a transcrever novamente extensos trechos do detalhado relatório fiscal, o que já motivou protestos da recorrente, vou deter-me especificamente na análise de algumas das evidências coletadas pelo fisco com relação à controlada Bonsucesso Promotora de Vendas e Serviços Ltda (PROMOTORA), pois, além de emblemática, na sua análise já se poderá enfrentar também outra alegação recursal, no caso, aquela que a recorrente denominou de “casuística exclusão da BPV Promotora de Vendas e Cobranças Ltda. da consolidação de resultados para fins tributários”.

A Bonsucesso Promotora de Vendas e Serviços Ltda (PROMOTORA) firmou contrato com a recorrente (BANCO) para a prestação de serviços de correspondente bancário, ou seja, o serviço de “*recepção e encaminhamento de pedidos de empréstimos e financiamentos, especialmente empréstimos pessoais de crédito consignado a pensionistas e aposentados do Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS)*”. Por estes serviços, o BANCO pagaria à PROMOTORA o valor equivalente a 5% dos pedidos de empréstimos e financiamentos encaminhados, desde que aceitos pelo BANCO. A cláusula primeira do referido contrato dispõe que, para prestar tais serviços, a PROMOTORA valer-se-ia de “*seus equipamentos, instalações, materiais, próprios ou alugados, e pessoal próprio*”.

Ocorre que a PROMOTORA, além de não incorrer em nenhuma despesa com telefone, condomínio, aluguel, água e energia elétrica, conforme já referido, tampouco possuía qualquer ativo permanente contabilizado.

Além disto, no período de janeiro a setembro de 2008, em que o BANCO já havia pago à PROMOTORA o montante de R\$ 6.118.950,79 a título de serviços prestados, a PROMOTORA possuía na folha de pagamento o registro de apenas um diretor, que também era procurador do BANCO e de diversas outras controladas, e nem um único funcionário. Intimada a respeito do fato, esclareceu a PROMOTORA que, naquele período, ela “*se valeu de serviços de funcionários de outras empresas interligadas, o que restou viável pelo fato de todas estarem, então, situadas no mesmo edifício comercial, embora em andares e/ou salas diferentes*”.

Intimado a comprovar a efetiva prestação dos serviços realizados por suas controladas, o BANCO apresentou planilhas do que seria a produção da PROMOTORA, contudo, nessas planilhas, consta que teria havido produção nas unidades de Belém, Belo Horizonte, Brasília, Campinas, Curitiba, Florianópolis, Fortaleza, Piauí, Ribeirão Preto, Rio de Janeiro, São Luiz, São Paulo e Vitória. No entanto, a PROMOTORA não possuía nenhuma

filial no período em questão, e, ainda, constatou o fisco que ela não terceirizou nem substabeleceu a prestação dos referidos serviços, posto que não escriturou, no período, nenhuma despesa com serviços de terceiros.

Intimada a PROMOTORA, esta apresentou arquivos contendo duas numerações diversas para uma mesma proposta de empréstimo: uma referente à captação da proposta por um correspondente bancário não pertencente ao grupo Bonsucesso, e outra numeração vinculando a mesma proposta à encaminhadora, que era sempre uma unidade da BPV Promotora de Vendas e Cobrança Ltda. (doravante BPV) e não a PROMOTORA.

Aliás, a BPV, cujo objeto social é praticamente coincidente com o da PROMOTORA, é empresa que, apesar de sediada no mesmo prédio da rua Alvarenga Peixoto (4º e 7º andares), possui 27 filiais espalhadas em diversas cidades do Brasil. A fiscalização visitou uma delas, na cidade de São Paulo, onde constatou a existência de instalações físicas adequadas ao atendimento ao público, bem como de funcionários trabalhando tanto na captação de propostas de empréstimos junto aos clientes quanto no atendimento aos demais correspondentes bancários, o chamado “Back Office” (o BANCO, a propósito, trabalhava então com cerca de 1.010 correspondentes, conforme apurou o próprio fisco).

São justamente as circunstâncias acima sucintamente relatadas que justificam por que a fiscalização não glosou as despesas relativas à BPV. Assim, refuta-se a alegação da recorrente de que seria “casuística” a exclusão da BPV do rol de empresas controladas com relação às quais a fiscalização glosou as despesas.

Por outro lado, restou evidenciada, por parte da PROMOTORA, a absoluta falta de infra-estrutura capaz de suportar a realização dos serviços que supostamente teria prestado. Tampouco houve qualquer demonstração efetiva de que os tenha prestado, além da apresentação do contrato firmado, das notas fiscais emitidas, e dos pagamentos recebidos.

Conforme já referido, a fiscalização conduziu um minucioso trabalho, por meio do qual restou evidenciado o artificialismo na prestação dos serviços por parte das quatro controladas ao norte citadas, sem que a recorrente tenha logrado produzir prova em contrário, quer ao longo do trabalho fiscal, quer por ocasião das defesas apresentadas, que pudesse colocar em cheque o trabalho fiscal.

Assim, para não entrar nas minúcias das evidências coletadas com relação a cada uma delas, sintetizo-as, em linhas gerais, conforme a seguir:

- falta de infra-estrutura própria e adequada à prestação dos serviços;
- falta de registro de despesas básicas com telefone, condomínio, aluguel, água e energia elétrica;
- em alguns casos, inexistência de funcionários próprios;
- em alguns casos, inexistência de qualquer ativo permanente, e em outro, ativo permanente adquirido pelo BANCO e vertido para a controlada, que o aluga, a elevados valores, por meio de contrato, ao próprio BANCO;
- contratos com descrição genérica dos serviços, com valores elevados e em alguns casos contratados a preços fixos;

- falta de elementos de comprovação da efetiva prestação dos serviços;
- falta de autonomia administrativa das controladas, vez que dirigidas por administradores do próprio BANCO;
- ausência da formalização do trâmite de documentos entre o BANCO e as quatro controladas;
- falta de identificação ao público da existência das empresas;
- atuação das quatro controladas no mercado praticamente inexistente ou inexpressiva, vez que a totalidade, ou quase totalidade das suas receitas, conforme o caso, seriam oriundas dos serviços prestados ao BANCO.

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

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

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

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

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

Neste ponto, entendo assistir razão à recorrente.

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

Neste mesmo sentido, assim também já decidiu o CARF:

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

artificiais, a empresa que pretensamente prestou os serviços sofreu tributação, ainda que de tributos diversos, há de se recompor a verdade material, compensando-se todos os tributos já recolhidos.” (Acórdão nº 101-95.208, relator Mário Junqueira Franco Júnior, sessão de 19 de outubro de 2005)

“IRRF. DEDUÇÃO DO VALOR PAGO. Das despesas que foram pagas a título de remuneração das debêntures, com retenção de imposto de renda exclusiva de fonte, uma parte delas, após a incidência do IRPJ e da CSLL, revela-se como lucros passíveis de distribuição, os quais não estariam sujeitos à retenção do imposto por ocasião de sua distribuição. Assim, para restabelecer a verdade dos fatos, cabe o estorno da parte do imposto de renda, indevidamente retido na fonte e comprovadamente pago, que corresponda proporcionalmente à parcela que poderia ser distribuída com isenção.” (Acórdão nº 1102-00.659, relator João Otávio Oppermann Thomé, sessão de 31 de janeiro de 2012)

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

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

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

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

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

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

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

A dedução dos valores acima referidos deve ser feita diretamente dos valores lançados pela fiscalização que guardam relação com a glosa de despesas com serviços

prestados por empresas controladas, e não daqueles que estão relacionados à glosa de despesas administrativas com imóveis ocupados por terceiros.

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

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

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

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

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

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

(...)”

Ocorre que, seguindo-se exatamente o raciocínio do fisco exposto sinteticamente no parágrafo acima transcrito, e analisando-se os demonstrativos por ele elaborados, chega-se à conclusão que o valor da glosa que deveria ter sido efetuada pelo fisco seria na verdade de R\$ 17.610.507,30 (diferença entre R\$ 27.103.897,89 e R\$ 9.493.390,50), e não os próprios R\$ 9.493.390,50.

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

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

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

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

A recorrente sustenta que os pagamentos dessas despesas decorrem de ajustes celebrados com os referidos correspondentes quando do acerto das remunerações a eles devidas pelas prestações dos respectivos serviços. Contudo, não apresentou contrato escrito relativo à celebração desses ajustes, e tal fato motivou a glosa por parte do fisco.

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

Não se trata, no caso, de despesa não comprovada, ou, ao menos, não fez a fiscalização esta acusação. As despesas, do quanto se pode extrair do Termo de Verificação Fiscal, não foram acatadas pelo fisco apenas porque a recorrente não comprovou a celebração dos ajustes com seus correspondentes, por meio dos quais arcaria com as referidas despesas. Inclusive, em reforço de sua tese, sustentou que o argumento da recorrente (celebração de ajustes com os correspondentes) seria discrepante das informações prestadas por um dos correspondentes (S A CRED), que informou ao fisco que teria feito um acordo *verbal* com o BANCO em que este arcaria com os aluguéis e a S A CRED arcaria com as contas de água e luz.

Ora, ainda que tenha sido verbal o ajuste, tenho para mim que a informação dada pelo citado correspondente, no caso, ao invés de mostrar qualquer discrepância, antes confirma a alegação da recorrente, qual seja, a de que efetivamente havia um acerto entre a S A CRED e o BANCO para que este assumisse as despesas em questão.

Poder-se-ia, assim, cobrar da S A CRED o auferimento de uma receita, acaso não tenha sido por ela reconhecida contabilmente, correspondente à sua remuneração pelos serviços prestados, no montante das despesas pagas pelo BANCO. Mas não, com base nestes elementos de prova, reputar desnecessária a despesa incorrida pelo BANCO.

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

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

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

A fiscalização, respeitando a forma de apuração eleita pela recorrente (lucro real anual, com recolhimentos estimados com base na receita bruta em alguns meses, e levantamento de balancetes para fins de redução ou suspensão do pagamento das estimativas devidas em outros), recompôs a apuração dos balancetes de redução ou suspensão, em razão das duas infrações apontadas, chegando assim à base de cálculo para a aplicação das multas isoladas, conforme demonstrado no Anexo VII do TVF. Nos meses em que houve pagamento da estimativa com base na receita bruta e acréscimos, não há quaisquer diferenças, posto que as infrações lançadas são apenas de glosa de despesas.

A recorrente, com relação às multas isoladas, alega, em síntese, o seguinte:

- a) o art. 2º da Lei nº 9.430/96 nada fala sobre balanços ou balancetes de suspensão, ou seja, a multa de 50% só seria cabível, em tese, acaso os valores das estimativas tivessem sido recolhidos com base na receita bruta e acréscimos;
- b) é incabível a aplicação da multa isolada cumulativamente com a multa de ofício;
- c) a base de cálculo da multa isolada deve limitar-se ao valor do imposto devido ao final do ano calendário;

O primeiro argumento não procede.

Cediço que a regra de apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro real, consoante o artigo 1º da Lei nº 9.430, de 1996, é de períodos de apuração trimestrais.

A apuração anual é uma alternativa oferecida pelo artigo 2º da mesma lei, que requer, para o seu exercício, sejam feitos pagamentos mensais calculados sobre base de cálculo estimada, isto é, determinados mediante a aplicação de diferentes percentuais sobre a receita bruta auferida mensalmente, conforme a atividade econômica praticada.

A opção por esta forma de apuração, uma vez exercida mediante o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou do início de atividade, é de caráter irretratável para aquele ano calendário, ou seja, em todos os meses daquele ano a pessoa jurídica estará sujeita à regra do artigo 2º da Lei nº 9.430/96. O que ocorre, com o levantamento do balanço ou balancete de suspensão ou redução, é que a pessoa jurídica pode, por meio dele, demonstrar que a sua estimativa mensal devida naquele mês pode ser *menor* do que a devida simplesmente pela aplicação do percentual sobre a receita (no limite, igual a zero). Mas o fato de levantar o balanço ou balancete de suspensão ou redução em determinado mês não significa que, naquele mês, a pessoa jurídica deixou de estar submetida à regra de apuração prevista no artigo 2º. Aliás, é o próprio artigo 2º que faz expressa referência ao artigo 35 da Lei nº 8.981/95, que é justamente o dispositivo que prevê a faculdade de levantamento dos balanços ou balancetes mensais de suspensão ou redução.

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

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007) de 24/08/2001

sistemática, o normal é que os recolhimentos mensais se materializem ou a menor ou a maior que o devido, dando azo, respectivamente, ao saldo de imposto a pagar ou ao saldo de imposto a ser restituído ou compensado.

Para assegurar que fosse feito o recolhimento da importância mensalmente devida, por parte de quem por esta sistemática livremente optou, estabeleceu o legislador a penalidade ora discutida.

É preciso ficar claro que o que se está a cobrar do sujeito passivo, portanto, é a penalidade pelo cometimento de uma infração, e não qualquer imposto ou contribuição que possa, posteriormente, se demonstrar passível de restituição. A circunstância de as estimativas não recolhidas se revelarem, ao final do período de apuração, indevidas, é completamente irrelevante, e não pode servir de fundamento ao afastamento da incidência da norma legal no caso concreto.

Pelo acima exposto, rejeita-se também o segundo argumento recursal (concomitância da multa isolada com a multa de ofício). Ora, conforme visto, a motivação que dá azo à aplicação de uma e de outra é completamente distinta, sendo também distintos os seus fundamentos legais (a multa isolada tem por base legal o art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, e a multa de ofício tem por base legal o art. 44, inciso I, e §§ 1º e 2º da Lei nº 9.430/96).

Além da motivação e do fundamento legal distintos, também suas bases de cálculo são distintas: enquanto a base de cálculo da multa isolada é o valor das estimativas mensalmente devidas, e que não foram recolhidas a tempo próprio, a base de cálculo da multa de ofício é o valor do tributo devido ao final do ano calendário e porventura não recolhido.

As estimativas, ordinariamente, são calculadas com base na aplicação de percentuais sobre a receita bruta da pessoa jurídica. Já o IRPJ e a CSLL devidos ao final do ano são calculados com base no lucro líquido contábil ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas na legislação, o que evidencia a completa dissonância entre as bases de cálculo.

Um exemplo prático, conquanto não seja o caso ora em julgamento, permite melhor avaliar o exposto. Considere-se uma pessoa jurídica tributada pelo lucro real e sujeita ao percentual de presunção de 8% sobre a receita de sua atividade, que tenha omitido uma receita de R\$ 1.000,00 no mês de maio. Se neste mês não foi levantado balanço ou balancete de suspensão ou redução, a base de cálculo estimada, calculada sobre esta omissão, será de R\$ 80,00 (8% de R\$ 1.000,00). O IRPJ devido por estimativa será de R\$ 12,00 (15% sobre R\$ 80,00). O valor da multa isolada a ser cobrado será de R\$ 6,00 (50% de R\$ 12,00).

Ainda em decorrência desta mesma omissão, teríamos ao final do ano as seguintes situações:

- a) se a pessoa jurídica havia apurado lucro real antes da omissão, então o valor do IRPJ devido sobre esta omissão variaria entre R\$ 150,00 e R\$ 250,00 (15% a 25% de R\$ 1.000,00, a depender de estar ou não a pessoa jurídica sujeita ao adicional do imposto naquele ano), e a multa de ofício aplicada sobre este imposto devido variaria entre R\$ 112,50 a R\$ 187,50 (se aplicada a multa simples de 75%) ou entre R\$ 225,00 e R\$ 375,00 (se aplicada a multa qualificada de 150%);

b) se a pessoa jurídica havia apurado prejuízo fiscal, antes da omissão, superior a R\$ 1.000,00, não haveria nenhum tributo devido ao final do ano, logo, nenhuma multa de ofício seria aplicada;

c) se a pessoa jurídica havia apurado prejuízo fiscal, antes da omissão, inferior a R\$ 1.000,00, o IRPJ devido e a multa de ofício aplicada se situariam em algum ponto intermediário entre as alternativas 'a' e 'b' acima.

Concluindo o exemplo dado, enquanto a multa isolada foi de R\$ 6,00, apurada sobre uma base de cálculo de R\$ 12,00, a multa de ofício variou entre zero e R\$ 375,00, apurada sobre uma base de cálculo que oscilou entre zero e R\$ 250,00, evidenciando a completa dissonância entre suas bases de cálculo.

De fato, apenas em circunstâncias muito específicas haverá coincidência de valores entre a base de cálculo da multa isolada e a base de cálculo da multa de ofício. Isto ocorreria, por exemplo, no caso de uma omissão de receita ocorrida em determinado mês no qual a empresa tenha levantado balancete de suspensão ou redução do imposto que revele lucro real positivo, e desde que ao final do ano também tenha sido apurado lucro real positivo.

Pelo exposto, não há que se falar em *bis in idem* ou concomitância de multas aplicadas supostamente sobre uma mesma base de cálculo.

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

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

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

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

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

O cálculo a ser procedido, em atendimento às instruções acima, pode ser feito pela autoridade encarregada da execução do presente acórdão, de modo a determinar o valor

Processo nº 10680.720698/2012-77
Acórdão n.º **1102-000.820**

S1-C1T2
Fl. 23

remanescente, se houver, das diferenças de estimativas devidas, as quais constituem a base de cálculo para a imposição da multa isolada de 50%.

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

É como voto.

João Otávio Oppermann Thomé - Relator