



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 16327.720173/2017-51
Recurso Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-005.908 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 01 de dezembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CLUB ADMINISTRADORA DE CARTOES DE CREDITO LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

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 LENGHT). 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator) e Caio Cesar Nader Quintella que votaram pelo não conhecimento. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Livia De Carli Germano e Fernando Brasil de Oliveira Pinto que votaram por negar-lhe provimento. O conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto votou pelas conclusões do voto vencido e manifestou intenção de apresentar declaração de voto. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)
Alexandre Evaristo Pinto - Relator

(documento assinado digitalmente)
Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência da Fazenda Nacional (e-fls 2.586/2.601), previsto nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015, contra o Acórdão n.º 1301-004.411 (da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, e-fls. 2.536/2.584.), por meio do qual o colegiado rejeitou as preliminares de nulidade e, no mérito, deu provimento parcial ao recurso voluntário.

Aponta a Recorrente divergência de interpretação da legislação tributária em relação à “omissão de receitas relativo ao contrato de prestação e gerenciamento do Cartão Marisa”. O Especial foi admitido pela i. Presidência da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF Seção do CARF, nos seguintes termos:

De fato, tanto o acórdão recorrido quanto o acórdão paradigma analisaram situações praticamente idênticas, na medida em que tem em comum lançamentos fiscais que possuem o mesmo contribuinte (Recorrente) como sujeito passivo – mudando-se apenas o ano-calendário – e dizendo ainda respeito às mesmas operações e modus operandi a partir das quais atribuiu-se a existência de um planejamento tributário considerado inoponível ao fisco.

Sendo mais específico para a matéria em foco na divergência, em ambos os acórdãos está em consideração a pertinência ou não de omissão de receita proveniente da redução de remuneração pelo serviço de administração do cartão de crédito entre empresas ligadas, tornando-a abaixo do preço de mercado e sem estar ainda amparado por contrato formal.

(...)

Da divergência constatada

Diante de casos tão idênticos, a divergência é patente.

O acórdão recorrido firmou o entendimento que o pagamento em percentual inferior ao previsto no instrumento contratual, mormente quando não provado que estaria abaixo de parâmetros de mercado, não caracterizaria omissão de receita, ainda que o contrato seja celebrado entre partes vinculadas, sendo necessária a imputação de “simulação, fraude ou negócio jurídico artificial” para que tal infração se sustentasse.

De outra banda, em situação rigorosamente idêntica, envolvendo o mesmo sujeito passivo, o paradigma assentou que essa mesma remuneração pelo serviço de administração de cartão de crédito não seria oponível ao fisco por

que tal operação não refletiria uma “uma relação comercial independente e naturalmente ocorrida sob a dinâmica do mercado”.

(...)

Com fundamento nos artigos 18, III, 67 e 68, do Anexo, II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, resolvo DAR SEGUIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, com base nos fundamentos expostos.

Encaminhe-se à Unidade de Origem da RFB, para cientificar o sujeito passivo do Acórdão n.º 1301-004.411 (e-fls. 2.536/2.584), do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (e-fls. 2.586/2.601) e do presente despacho, assegurando-lhe o prazo de quinze dias para oferecer Contrarrazões e interpor Recurso Especial, relativamente à parte do acórdão que lhe foi desfavorável, conforme o disposto no art. 69, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015.

No mérito, sustenta a Recorrente que a liberdade de contratar não é ilimitada, e as obrigações pactuadas entre pessoas do mesmo grupo econômico devem ter causa e razões econômicas, reais, para que se façam oponíveis ao fisco. A liberdade contratual não permite que o grupo simplesmente “jogue” as receitas e as despesas de um lado para o outro, sem qualquer critério relacionado com as condições de mercado ou com as atividades exercidas (lembremos que a remuneração das demais administradoras permaneceu inalterada), com a única finalidade de obter menor impacto fiscal. Conclui que não havia nenhuma razão factível para que a remuneração tivesse sido repentinamente reduzida, ao arrepio do contrato e dos procedimentos nele previstos para este tipo de alteração (solicitação por escrito, conforme previsto na cláusula contratual 8.5). Como demonstra o TVF a redução da receita da remuneração foi engendrada para diminuir a receita tributável da Autuada, às custas da diminuição de uma despesa dedutível na Marisa.

Intimada da admissibilidade, a Contribuinte apresenta contrarrazões em que sustenta a impossibilidade de rediscussão de matéria fática e probatória em sede de Recurso Especial. Acrescenta que a Recorrente não indica qual a legislação que teria sido interpretada de forma divergente, e que o acórdão paradigma teria fundamentos distintos e autônomos no acórdão paradigma. No mérito sustenta a validade da transação realizada.

De sua parte, a Contribuinte apresentou especial em que alegou divergência relativa às seguintes matérias:

Divergência I: “Nulidade das Autuações Fiscais: Impossibilidade de Desconsideração da Personalidade Jurídica e dos Respetivos Negócios Jurídicos Praticados”

Paradigmas indicados: Acórdãos n.º 1401-002.835, e n.º 2301-003.769.

Divergência II: “Nulidade do Acórdão da DRJ: Indevida Inovação do Critério Jurídico do Lançamento Fiscal pela DRJ”

Paradigmas indicados: Acórdãos n.º 1401-002.993, e n.º 9303-001.690.

Divergência III: “Legalidade da Segregação de Atividades: Direito de Auto Organização da Recorrente”

Paradigmas indicados: Acórdãos n.º 3402-001.908, e n.º 3403-002.519.

Divergência IV: “Regularidade das Operações e Negócios nos termos da Legislação de Regência: Opção Legal pela Recorrente”

Paradigmas indicados: Acórdãos n.º 1302-001.182, e n.º 3302-003.138.

Divergência V: “Impossibilidade de Ingerência das Autoridades Fiscais sobre as escolhas legalmente feitas pelas partes dentro de sua Liberdade Individual”

Paradigma indicado: Acórdão n.º 108-04.820.

A i. Presidência da 1ª Seção do CARF Seção do CARF não admitiu o Especial nos seguintes termos:

*Considerando que, consoante o exposto no presente despacho, , não foi demonstrada a necessária divergência jurisprudencial, pressuposto regimental para a sua admissibilidade, **NEGO SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL** interposto pelo sujeito passivo **CLUB ADMINISTRADORA DE CARTOES DE CREDITO LTDA**.*

Deste despacho cabe Agravo, nos termos do art. 71, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, com a redação da Portaria MF n.º 152, de 2016.

Encaminhe-se à Unidade de Origem da RFB, para cientificar o sujeito passivo do presente despacho, bem como para a adoção das demais providências de sua alçada. Caso haja requerimento de Agravo, encaminhe-se ao CARF.

Não foi apresentado agravo em face da referida decisão, que se tornou definitiva.

É o relatório no que reputo essencial.

Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso especial da Fazenda Nacional - Admissibilidade

O Recurso Especial é tempestivo.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei n.º 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da

Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF n.º 39, de 2016)

[...]

Nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, acima transcrito, o Recurso Especial somente é cabível se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste E. Conselho.

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “*a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles*”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “*a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, incorrente, estar-se-ia a pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal*”.

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a *divergência jurisprudencial* não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o *paradigma* de fato reformaria o acórdão recorrido.

No caso concreto, embora se trate de mesma situação fática envolvendo o mesmo contribuinte, entendo que a Procuradoria da Fazenda Nacional não se desincumbiu do ônus de demonstrar qual a legislação tributária interpretada de forma divergente, qual entendo que não restou caracterizada a divergência.

Com efeito, extraio do acórdão paradigma n. 1402.003.706, que o voto vencedor então proferido pelo Conselheiro Caio Quintella tomou como razão de decidir a necessidade de planejamentos tributários realizados entre empresas de um grupo econômico respeitarem valores mercadológicos (arm's length):

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

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 entre 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 length*), 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/A, quando determina a adoção de condições *estritamente comutativas* em transações entre empresas relacionadas 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.

De outro lado, o acórdão recorrido adotou como razão de decidir a ausência de comprovações da alegação da fiscalização, no que poderíamos associar no muito ao art. 142 do CTN:

O último ponto se refere à alegação de planejamento tributário. O TVF, no que diz respeito à infração em exame, se referiu duas vezes a

planejamento tributário. A primeira afirmando que houve omissão de receitas resultante de planejamento tributário envolvendo empresas do mesmo grupo. A segunda se referindo a economia obtida de forma abusiva, com desrespeito a regras contratuais e às de mercado.

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

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

A meu ver, portanto, embora se trate de mesma situação, não restou configurada a divergência requerida para que interponha o especial.

Razão pela qual entendo que o recurso não deva ser conhecido.

Recurso especial da Fazenda Nacional - Mérito

Caso vencido em relação ao conhecimento, no mérito, entendo não assistir razão à Fazenda Nacional no caso concreto.

Inicialmente, consigno desde logo que concordo com o voto vencedor do acórdão recorrido. A formação de grupo econômico não autoriza a desconsideração da individualidade das empresas do grupo, como bem apontam Manzutti e Przepiorka:

A Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, conhecida como Lei das Sociedades Anônimas (S/A), estabelece, em seu artigo 265, que as sociedades controladoras e suas controladas podem constituir grupo de sociedades, a fim de combinar recursos ou esforços para realização de seus objetivos ou, ainda, participar de atividades ou empreendimentos comuns. Diversos outros dispositivos também tratam do tema em nosso ordenamento, adicionando termos ao conceito contido no referido dispositivo, permitindo ao intérprete desenhar a figura do grupo econômico.

(...)

Os parágrafos 1º, 2º, 4º e 5º do artigo 243 da Lei das S/A do mesmo diploma legal, trazem a definição de sociedade coligada, controlada e controladora, estabelecendo quais tipos de relações existentes entre as sociedades devem ser levados em consideração para que se caracterize um grupo de empresas. Ainda nessa lei, os artigos 267 e 271 esquematizam a forma de constituição dos grupos de sociedades, preordenando suas características, natureza jurídica e seus requisitos de validade e existência.

O artigo 266, por sua vez, estabelece que a estrutura administrativa do grupo, bem como as relações existentes entre as empresas participantes, sejam elas de coordenação ou de subordinação, não descaracteriza a personalidade nem a autonomia patrimonial de cada participante. Esse comando é de suma importância, pois seus efeitos impactam diretamente no campo das responsabilidades.

(MANZUTTI, W. R.; PRZEPIORKA, Michell. A formação da base de cálculo para efeitos da incidência de imposto sobre a renda das pessoas jurídicas nos casos de confusão patrimonial em âmbito de grupos econômicos irregulares. REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO CONTEMPORÂNEO. , v.30, p.49 - 64, 2021.)

Dessa forma, entendo que não há na legislação brasileira previsão que determine que as transações realizadas no ambiente doméstico devam seguir o princípio *arm's length*.

O que se poderia cogitar, caso fosse a acusação fiscal no caso concreto, seria eventual distribuição disfarçada de lucros, mas não necessidade de respeitar o *princípio arm's length*, principalmente como elemento validador de planejamento tributário!

Nesse sentido, trago a colação voto do Conselheiro Luís Flávio Neto, proferido no Processo Administrativo n. 11080.723307/201206, Acórdão n. 9101002.429 – 1ª Turma, Sessão de 18 de agosto de 2016, Relator Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, em que ele registra que “o particular possui um núcleo de direitos livre de intervenções, dentro do qual está inserido o planejamento tributário”, que só pode sofrer interferência no caso de previsão no ordenamento jurídico de norma de reação geral (GAAR – general antiavoidance rule) ou específica (SAAR – specific antiavoidance rule)³.

Diante da inexistência de norma antielisiva específica trazendo a previsão do uso do *arm's length*, diferentemente do que acontece com as normas de preços de transferência, na qual são estabelecidos diferentes métodos de determinação de preço-parâmetro, que serão comparados, não há que se falar que as transações intragrupo “deveriam” ser mensuradas por um determinado montante.

Mas para além disso, no caso não há que se falar em omissão de receitas!

Em primeiro lugar porque a redução dos valores praticados nas transações autuadas está dentro da esfera de liberdade econômica a que se refere o art. 421 do Código Civil.

Além disso, as referidas transações foram devidamente declaradas às autoridades fiscais e efetivamente submetidas à tributação.

Quando muito, tivesse sido demonstrado eventual abuso por parte do contribuinte na determinação do preço nas referidas transações, a acusação adequada seria a desconsideração das transações por simulação, ou eventualmente a glosa das despesas, mas nunca omissão de receita/renda.

Vale ressaltar que o conceito de renda está expressamente previsto no âmbito da legislação complementar, uma vez que o artigo 43 do Código Tributário Nacional (CTN) estabeleceu como fato gerador do imposto de renda “a aquisição da disponibilidade econômica

³ Como já pontuamos acima, chamado a se manifestar, o legislador em quatro oportunidades rejeitou uma norma geral de reação. O que não se pode dizer, em relação a normas específicas, dado que o ordenamento jurídico pátrio convive harmoniosamente com regras de preço de transferência, subcapitalização, apenas para ficarmos nos exemplos mais óbvios.

ou jurídica: (i) de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; (ii) de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”.

O inciso I do artigo 43 do CTN adotou a teoria econômica da renda-produto ao prever que renda é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Por sua vez, o inciso II do referido artigo adotou a teoria econômica do acréscimo patrimonial ao estabelecer como renda os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

O acréscimo patrimonial que configura renda das pessoas jurídicas é aquele que impacta no lucro do exercício. O resultado do exercício é formado a partir do confronto entre as receitas auferidas e os custos e despesas incorridos no exercício. Caso as receitas sejam maiores que a soma dos custos e das despesas, temos lucro contábil. Em caso contrário, temos prejuízo contábil.

Como se observa o conceito de renda previsto no ordenamento jurídico pátrio pressupõe um acréscimo patrimonial, de forma que não quer nos parecer que a eventual determinação de um preço mais baixo em uma transação no grupo econômico configuraria uma renda para quem supostamente deixou de cobrar o valor que a autoridade fiscal entende ser adequado.

Portanto, nota-se que a discussão no presente caso se refere a uma renda imputada decorrente do que a autoridade tributária entendeu que deveria ser a renda a ser auferida pela entidade.

Há inclusive uma hipótese de renda imputada na legislação pátria, mas ela não se enquadra no caso concreto. No âmbito do direito brasileiro, o artigo 23, VI, da Lei n. 4.506/64 estabeleceu que o valor locativo do prédio urbano construído quando cedido seu uso gratuitamente será classificado como rendimento de aluguel⁴.

Nesse sentido, tal dispositivo foi regulamentado nos artigos 49, §1º, do RIR/99⁵ e 41, §1º, do RIR/18, que determinaram que, na hipótese de imóvel cedido gratuitamente, constitui rendimento tributável na declaração de ajuste anual o equivalente a 10% do seu valor venal, ou do valor constante da guia do IPTU correspondente ao ano-calendário da declaração.

Cumprе ressaltar que o artigo 6º, III, da Lei n. 7.713/88 previu a isenção do valor locativo do prédio construído, quando ocupado por seu proprietário ou cedido gratuitamente para uso do cônjuge ou de parentes de primeiro grau⁶, sendo que tal dispositivo foi reafirmado nos artigos 39, IX, do RIR/99⁷ e 35, VII, “b”, do RIR/18⁸.

⁴ Lei n. 4.506/64: “Art. 23. Serão classificados como aluguéis ou "royalties" tôdas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos referidos nos artigos 21 e 22, tais como: (...) VI - o valor locativo do prédio urbano construído, quando cedido seu uso gratuitamente”.

⁵ RIR/99: “Art. 49. São tributáveis os rendimentos decorrentes da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos, tais como: (...)

§ 1º Constitui rendimento tributável, na declaração de rendimentos, o equivalente a dez por cento do valor venal de imóvel cedido gratuitamente, ou do valor constante da guia do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU correspondente ao ano-calendário da declaração, ressalvado o disposto no inciso IX do art. 39”.

⁶ Lei n. 7.713/88: “Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas: (...)

III - o valor locativo do prédio construído, quando ocupado por seu proprietário ou cedido gratuitamente para uso do cônjuge ou de parentes de primeiro grau;”.

⁷ RIR/99: “Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto: (...)

IX - o valor locativo do prédio construído, quando ocupado por seu proprietário ou cedido gratuitamente para uso do cônjuge ou de parentes de primeiro grau;”.

⁸ RIR/18: “Art. 35. São isentos ou não tributáveis: (...)

VII - os seguintes rendimentos diversos: (...)

Ainda que haja previsão normativa expressa no caso de cessão gratuita de bem imóvel, merece destaque que tal modalidade de tributação não passou ilesa a críticas da doutrina, dado que a tributação dessa possível “renda imputada” não seria compatível com o nosso ordenamento jurídico, sobretudo com o Código Tributário Nacional (CTN).

Nessa linha, Hugo de Brito Machado Segundo⁹ manifesta o entendimento de que inexistente aquisição de disponibilidade econômica e jurídica de qualquer acréscimo patrimonial na cessão de gratuita de imóvel, não havendo que se falar em renda sobre montantes que o contribuinte “deixou de receber” em virtude de cessão gratuita de imóvel ou sobre serviços prestados sem contraprestação.

Também Miguel Gutierrez afirma que a referida tributação equivale a tributar a renda potencial ou a capacidade de adquirir renda, não se tratando de uma tributação de um acréscimo patrimonial efetivo, de modo que a norma brasileira parte da premissa de que toda cessão gratuita de imóvel acoberta uma locação por meio de uma presunção absoluta de ocorrência da renda¹⁰.

Por fim, Fabiana Carsoni assinala a incompatibilidade entre a tributação pelo IRPF do valor locativo de imóvel cedido gratuitamente e o artigo 43 do CTN, visto que este dispositivo somente admite a tributação de renda realizada, isto é, de renda cuja disponibilidade esteja adquirida¹¹. A referida autora destaca ainda que a determinação do valor locativo do imóvel prevista no Regulamento do Imposto de Renda (10% do valor venal ou da guia do IPTU) não possui amparo legal¹².

Dessa forma, além de inexistir norma prevendo aplicação do princípio do arm's length nas transações intragrupo em que todas as entidades estejam no Brasil, não há como se estabelecer uma renda imputada, visto que inexistente dispositivo legal autorizando tal imputação tal qual ocorre no caso de cessão gratuita de bem imóvel e ainda que existisse, tal disposição estaria contrária ao conceito de renda como acréscimo patrimonial, prevista no artigo 43 do CTN.

Ante o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator

b) o valor locativo do prédio construído, quando ocupado por seu proprietário ou cedido gratuitamente para uso do cônjuge ou de parentes de primeiro grau;”.

⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Uma estranha tributação de rendimentos inexistentes. *Conjur.* 13 de março de 2019, 13h52. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-mar-13/consultor-tributario-estranha-tributacao-rendimentos-inexistentes>

¹⁰ GUTIERREZ, Miguel Delgado. Da Renda Imputada. *Revista Direito Tributário Atual* n. 23. São Paulo: IBDT/Dialética, 2009. p. 364-365.

¹¹ SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. A Tributação da Renda na Cessão Gratuita de Uso de Imóveis, prevista no art. 24, inciso VI, da Lei n. 4.506/1964: Renda Imputada ou Cláusula Especial Antiabuso. *Revista Direito Tributário Atual* n. 39. São Paulo: IBDT, 2018. p. 150-153.

¹² SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. A Tributação da Renda na Cessão Gratuita de Uso de Imóveis, prevista no art. 24, inciso VI, da Lei n. 4.506/1964: Renda Imputada ou Cláusula Especial Antiabuso. *Revista Direito Tributário Atual* n. 39. São Paulo: IBDT, 2018. p. 150-153.

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em sua proposta de não conhecer do recurso especial da PGFN. A maioria do Colegiado compreendeu que o recurso deveria ser conhecido e, no mérito, provido, ponto no qual o I. Relator também restou vencido em seu entendimento de negar-lhe provimento.

Como bem exposto pelo I. Relator, o recurso fazendário compara julgamentos proferidos em face do mesmo sujeito passivo. Nos debates estabelecidos na sessão de julgamento cogitou-se que haveria distinção entre as acusações fiscais, dados os argumentos veiculados no voto condutor do paradigma quanto à inconsistência da conduta da atuada em relação a negócios semelhantes estabelecidos com outras empresas não ligadas. Contudo, o exame dos julgados permitiu concluir que os procedimentos fiscais realizados foram semelhantes e resultaram nas mesmas objeções que, no recorrido, restaram afastadas como fundamento para exigência, ao passo que no paradigma validaram o lançamento lá formalizado.

De fato, as exigências analisadas por diferentes Colegiados do CARF resultaram da constatação de omissão de receitas de vendas e serviços equivalentes a parte da remuneração devida à atuada por Marisa Lojas S/A pelo gerenciamento do Cartão Marisa e do programa de vantagens denominada Amiga. Embora contratada no percentual de 2,5%, a devedora pagou à atuada apenas o percentual de 1%, justificando o menor valor no *aumento de vendas com o cartão Marisa*. Nestes autos está relatado que *não houve formalização contratual deste ajuste, e que essa redução não foi aplicada às demais operadoras de cartão de crédito*, bem como que:

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

O paradigma nº 1402-003.706, por sua vez, traz a seguinte transcrição da acusação fiscal lá sob exame:

No TVF 02, explica a Autoridade que a atuada 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.

Mais à frente está transcrita a seguinte demonstração dos efeitos fiscais deste ajuste interno ao grupo econômico:

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

Do exposto conclui-se que ambos Colegiados do CARF apreciaram acusações fiscais que demonstraram a existência de contrato não alterado e a redução do percentual de pagamento pelos serviços apenas em face da atuada, pessoa jurídica ligada à atuada, evidenciando-se também as vantagens tributárias decorrente deste ajustamento informal entre elas.

O Colegiado *a quo*, porém, afastou a exigência sob o entendimento de que: i) não houve acusação de prática de atos ou negócios jurídicos simulados; ii) os pagamentos dependiam apenas da vontade da contratante, de modo que a redução do percentual aplicado evidencia alteração contratual, ainda que por lapso não tenha sido formalizada; iii) a mesma redução promovida entre partes não relacionadas, se reiterada, caracterizaria alteração tácita do contrato; iv) carece de comprovação a afirmação de pagamento em valor inferior ao de mercado, e ademais não seria estranha a celebração de contrato com a controladora em dissonância com o mercado; v) se a lei não limita os efeitos do negócio celebrado entre partes relacionados, o Fisco somente pode fazê-lo se provar simulação, fraude ou negócio jurídico artificial; e vi) as objeções de planejamento tributário e economia obtida de forma abusiva não se confirmam se não comprovado desrespeito ao contrato.

No paradigma, por sua vez, destacou-se que: i) outras administradoras de cartões, fora do Grupo Marisa, prestavam serviços em condições semelhantes à contratada com a atuada e a mesma redução não foi aplicada a outras empresas, externas ao conglomerado empresarial; ii)

a redução do percentual pago se deu sem respaldo em aditivo contratual; iii) a justificativa para redução seria o aumento das vendas esperadas; iv) as providências adotadas resultaram em palpável vantagem fiscal, sem previsão contratual; v) nas operações intragrupo é exigido o critério *arm's length*, restando incontestado que a mesma redução não foi aplicada aos contratantes externos e não houve alteração contratual.

Constata-se, do exposto, que enquanto o Colegiado que proferiu o paradigma somente admitiria a redução se promovida alteração contratual ou aplicada também a contratantes externos, o Colegiado *a quo* entendeu que houve alteração tácita do contrato e que a inexistência de redução em relação a contratantes externos não evidenciaria operação em valor inferior ao de mercado.

Evidenciada a identidade fática entre os casos comparados, as distintas soluções adotadas deixam patente o dissídio jurisprudencial, razão pela qual deve ser CONHECIDO o recurso especial da PGFN.

No mérito, o recurso especial da PGFN deve ser provido para restabelecer a exigência em debate, vez que não se trata, aqui, de mera aplicação do princípio *arm's length* a operações internas a grupo empresarial, mas sim do ajustamento informal dos valores devidos entre partes ligadas, sem a correspondente alteração contratual.

Esta Conselheira, assim, novamente acompanha o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella no voto no paradigma, no âmbito da 2ª Turma da Quarta Câmara da 1ª Seção de Julgamento:

No que tange ao *TFV 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 FISCAL 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 FISCAL 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 length*), 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/A¹³, quando determina a adoção de condições *estritamente comutativas* em transações entre empresas relacionadas 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 Campos¹⁴.

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.

Anote-se, por fim, que as providências adotadas pelo grupo empresarial resultaram em evidente vantagem fiscal, como demonstrado em ambos julgados, mormente considerando que se a autuada reconhecesse integralmente a receita em questão, e não a recebesse de sua controladora, a perda correspondente seria indedutível na forma do art. 9º, §6º da Lei nº 9.430/96, segundo o qual *não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada*.

Estas as razões, portanto, para CONHECER do recurso especial da PGFN e DAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.

¹³ 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.

¹⁴ In O Ágio no Direito Tributário e Societário: Questões Atuais. São Paulo : Quartir Latin, 2015. pp. 392-393.

Fl. 18 do Acórdão n.º 9101-005.908 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 16327.720173/2017-51

Declaração de Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Quanto ao conhecimento do Recurso Especial, com as vênias de praxe, divergi do ilustre relator, Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, acompanhando o voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa para conhecer do Apelo Fazendário.

No mérito, em que pesem os valorosos argumentos do Conselheiro Relator, acompanhei seu entendimento por negar provimento ao Recurso Especial, mas somente por suas conclusões.

Explico.

Em que pese o contrato de prestação de serviços que ensejou a exigência em discussão nos presentes autos prever que as receitas auferidas pelo contribuinte seriam equivalentes a 2,5% das vendas realizadas por meio do cartão de crédito, conclui, na linha dos fundamentos do voto vencedor do acórdão recorrido, de que houve um acordo tácito entre as partes de que tal remuneração seria reduzida para 1%, não havendo prova nos autos do contrário.

Em que pese a operação ser realizada entre partes dependentes, o legislador não traçou balizas legais para tratar desse tipo de operação, ao contrário do previsto nas normas de “preços de transferência” nas transações com empresas vinculadas¹⁵, nos casos de distribuição disfarçada de lucros – DLL nos negócios entabulados entre empresas ligadas¹⁶, ou nas operações

¹⁵ Arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96.

¹⁶ RIR/99

Art. 464. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso II):

I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada;

II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada;

III - perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição;

IV - transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia;

V - paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado;

VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros.

§ 1º O disposto nos incisos I e IV não se aplica nos casos de devolução de participação no capital social de titular, sócio ou acionista de pessoa jurídica em bens ou direitos, avaliados a valor contábil ou de mercado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 22).

§ 2º A hipótese prevista no inciso II não se aplica quando a pessoa física transferir a pessoa jurídica, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante na respectiva declaração de bens (Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, § 1º).

§ 3º A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 2º).

Art. 465. Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 3º, e Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 20, inciso IV):

I - o sócio ou acionista desta, mesmo quando outra pessoa jurídica;

II - o administrador ou o titular da pessoa jurídica;

industriais entre controladoras e controladas ou entre estabelecimentos interdependentes no caso de IPI¹⁷.

Desse modo, não havendo presunção legal para tanto, caberia ao Fisco a prova do auferimento de receitas em montante superior ao registrado pelo contribuinte autuado indicando outros elementos de prova que demonstrassem que as receitas auferidas pelo contribuinte seriam o equivalente a 2,5% (conforme contrato) e não a 1% (conforme registrado), tais como outros aportes de recursos realizados por empresa ligada para compensar o registro a menor de receitas efetivamente auferidas (por exemplo, empréstimos, aumento de capital ou outras formas de capitalização da autuada pela empresa ligada).

Nesse contexto, ainda que houvesse a alteração contratual consignando que as receitas da autuada fossem reduzidas a 1% do valor das vendas, ainda assim o Fisco poderia comprovar que as receitas auferidas seriam superiores, desde que devidamente demonstrado.

Ressalta-se que ainda que o contribuinte e a empresa ligada alterassem o contrato para definir que a comissão seria de 1%, ainda assim poderia ser provado pela autoridade fiscal que as receitas seriam de 2,5%. Trata-se de mera formalidade que não pode se sobrepor sobre os fatos.

No mais, acompanho integralmente os fundamentos do voto vencedor do Conselheiro Roberto Silva no acórdão recorrido que, com o do brilhantismo de costume, muito bem abordou a matéria:

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

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

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

III - o cônjuge e os parentes até o terceiro grau, inclusive os afins, do sócio pessoa física de que trata o inciso I e das demais pessoas mencionadas no inciso II.

§ 1º Valor de mercado é a importância em dinheiro que o vendedor pode obter mediante negociação do bem no mercado (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 4º).

§ 2º O valor do bem negociado frequentemente no mercado, ou em bolsa, é o preço das vendas efetuadas em condições normais de mercado, que tenham por objeto bens em quantidade e em qualidade semelhantes (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 5º).

§ 3º O valor dos bens para os quais não haja mercado ativo poderá ser determinado com base em negociações anteriores e recentes do mesmo bem, ou em negociações contemporâneas de bens semelhantes, entre pessoas não compelidas a comprar ou vender e que tenham conhecimento das circunstâncias que influam de modo relevante na determinação do preço (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 6º).

§ 4º Se o valor do bem não puder ser determinado nos termos dos §§ 2º e 3º e o valor negociado pela pessoa jurídica basear-se em laudo de avaliação de perito ou empresa especializada, caberá à autoridade tributária a prova de que o negócio serviu de instrumento à distribuição disfarçada de lucros (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, § 7º).

¹⁷ Art. 10 c/c art. 195 do RIPI/2010 (Decreto nº 7.212/2010).

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

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

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

O comportamento reiterado das partes evidencia alteração tácita do contrato. Tal efeito não seria possível se a lei exigisse, para o objeto contratado, forma solene; ou se uma das partes fosse a Administração Pública; ou se a alteração tangenciasse, de alguma forma, direito indisponível. Todavia, no caso concreto, não se têm nenhuma das três situações.

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

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

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

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

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

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

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

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

Como se disse, não foi comprovado nenhum desrespeito ao contrato. Quanto às regras de mercado, o TVF não demonstra que o preço pago estava abaixo daquele praticado

nos negócios firmado entre partes independentes. No entanto, ainda que estivesse abaixo do valor de mercado, a lei tributária não prevê, na hipótese em exame, contingenciamento dos efeitos tributários, sobretudo considerando que não houve sequer acusação de fraude ou de simulação.

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

CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, no mérito, voto por NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto