



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

Processo nº 10830.016512/2010-59
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1801-01.114 – 1ª Turma Especial
Sessão de 8 de agosto de 2012
Matéria AI - IRPJ e reflexos
Recorrente TEMPO MERCANTIL DE VEÍCULOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

RECEITAS DE COMISSÕES SOBRE FINANCIAMENTOS NA VENDA DE VEÍCULOS

Provado nos autos, por contratos celebrados com diversas instituições financeiras, que as receitas obtidas com a prestação de serviços de obtenção de financiamentos de veículos foram auferidas, escrituradas e oferecidas à tributação pela empresa controladora - “holding” - do grupo empresarial, deve ser cancelada a autuação na empresa controlada - concessionária de veículos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora. Vencida a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva que deu provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício, de qualificada para regular.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Presidente

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva, Marcos Vinicius Barros Ottoni, Maria de Lourdes Ramirez, Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira, Guilherme Pollastri Gomes da Silva e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão n.º 05-32.770, de 24 de fevereiro de 2011, da 4ª. Turma de Julgamento da DRJ em Campinas/SP que, por unanimidade de votos manteve, integralmente, as exigências consubstanciadas nos autos.

Histórico.

Por bem descrever os fatos adoto, em parte, o relatório da DRJ em Campinas/SP:

Trata-se de Autos de Infração de fls. 01/30, pelos quais houve redução de prejuízo fiscal, redução de base de cálculo negativa de CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), exigências de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e de Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e exigências de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, lavrados em 07/12/2010, constituindo o crédito tributário total de R\$ 290.225,76, já incluídos multa de ofício e juros de mora, estes calculados até 30/11/2010.

De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração de IRPJ às fls. 16//17, a infração foi assim contextualizada:

001 - OMISSÃO DE RECEITA

Omissão de receitas relativas às comissões, bonificações e prêmios pagos pelas instituições financeiras/crédito, a título de remuneração da intermediação sobre contratos de financiamentos vinculados diretamente às operações de revenda de veículos efetuadas pela fiscalizada, cujas receitas foram indevidamente apartadas da operação de venda financiada como um todo e contabilizadas em sujeito passivo diverso (controladora do Grupo - Tempo - Arcel S/A). A descrição dos fatos, detalhamento da ação fiscal e da base de cálculo encontram-se consignadas no Termo de Verificação Fiscal lavrado nesta data, o qual é parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração.

Fato Gerador	Val. Tributável ou Contribuição Multa (%)	
30/09/2007	R\$ 24.952,00	150,00
31/10/2007	R\$ 29.303,00	150,00
30/11/2007	RS 114.205,00	150,00
31/12/2007	R\$ 66.023,00	150,00

Processo nº 10830.016512/2010-59
Acórdão nº 1801-01.114

S1-TE01
Fl. 721

31/01/2008	R\$ 99.523,00	150,00
29/02/2008	R\$ 98.515,00	150,00
31/03/2008	R\$ 78.291,00	150,00
30/04/2008	R\$ 69.863,00	150,00
31/05/2008	R\$ 83.849,00	150,00
30/06/2008	R\$ 58.718,00	150,00
31/07/2008	R\$ 73.164,00	150,00
31/08/2008	R\$ 77.053,00	150,00
30/09/2008	R\$ 45.755,00	150,00
31/10/2008	R\$ 39.951,00	150,00
30/11/2008	R\$ 14.085,00	150,00
31/12/2008	R\$ 25.191,00	150,00

Enquadramento legal: Art. 24 da Lei nº 9.249/95; Arts. 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 278, 279, 280, e 288, do RIR/99.

002 - MULTAS ISOLADAS

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

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

<i>Data</i>	<i>Valor Multa Isolada</i>
31/01/2008	R\$ 8.580,00
29/02/2008	R\$ 7.435,00
31/03/2008	R\$ 14.416,00
31/05/2008	R\$ 5.466,00

Enquadramento Legal: Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

A autoridade fiscal elaborou o "TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL" de fls. 35/88, que se transcreve, em síntese:

"TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

FISCALIZAÇÃO Nº 08.1.04.00-08.1.04.00-2010-01322-0

[...]

CONTEXTO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 2001, que institui a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil).

Autenticado digitalmente em 22/08/2012 por MARIA DE LOURDES RAMIREZ, Assinado digitalmente em 22/08/2012 por MARIA DE LOURDES RAMIREZ, Assinado digitalmente em 22/08/2012 por ANA DE BARROS FERNANDES
Impresso em 27/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

[...]

De acordo com o Contrato Social, a fiscalizada tem como objeto social, in verbis

"A sociedade tem como objetivo a exploração do ramo de Comércio de Veículos Novos e Usados, Nacionais e Importados, Peças e Acessórios, Prestação de Serviços de Assistência Técnica e Transportes.

Parágrafo Único - Sempre que for conveniente aos interesses sociais e a consecução de seus objetivos, à critério de sua Diretoria, poderá a Sociedade se associar a outras empresas, formar redes de sociedades conjugadas, bem como adquirir ou alienar participações societárias."

DO CONGLOMERADO EMPRESARIAL ARCEL

*A fiscalizada é uma das empresas componentes do conglomerado **Grupo Empresarial ARCEL**, cujo controle é exercido pela 'Holding' **ARCEL S/A Empreendimentos e Participações**. CNPJ 00.347.024/0001-11;*

[...]

*O **Grupo ARCEL** está estruturado em função de seus núcleos de negócios, através de dois subgrupos empresariais: **Grupo Royal Palm Hotels & Resorts e Grupo Tempo**;*

[...]

O Contrato Social da Controladora ARCEL S/A Empreendimentos e Participações, em seu artigo 3º., descreve o objeto da empresa:

"A sociedade tem por objeto a exploração das atividades de participações em outras sociedades, civis ou comerciais, na qualidade de sócia, quotista ou acionista, podendo adquirir ou alienar participações societárias, e administração de bens empreendimentos ou negócios exclusivamente próprios.

§ 1º Sempre que for conveniente aos interesses sociais e a consecução de seus objetivos, à critério de sua Diretoria, poderá a Sociedade se associar a outras empresas, formar redes de sociedades conjugadas, bem como adquirir ou alienar participações societárias, observado o que a respeito dispuser os presentes Estatutos Sociais.

§ 2º Considerando que a sociedade explorará suas atividades utilizando-se de **bens imóveis e patrimônio exclusivamente próprios**, não encontra-se a mesma obrigada a inscrever -se e habilitar-se junto aos seguintes órgãos: CREA, CRA e CRECI, consoante determina a legislação vigente, aplicável à espécie." Em consonância com o caput e parágrafos acima, a Controladora ARCEL S/A Empreendimentos e Participações informa que em seu quadro de funcionários estão listados basicamente os Diretores do Grupo. Excetuando os diretores, a empresa teve em seus quadros dois funcionários, nos anos de 2005, 2006, 2007 e 2008, conforme consta do Termo de Comparecimento/Atendimento MPF 2009- 010008-5/ARCEL S/A EMPREEND. PARTICIPAÇÕES, lavrado em 22/04/2010 (ciência em 05/05/2010), respondendo ao Termo de Intimação Fiscal MPF 2009- 010008-5/ARCEL S/A EMPREEND. PARTICIPAÇÕES, lavrado em 13/04/2010, verbis:

[...]

DO GRUPO TEMPO

11. O Grupo Tempo, atuante no ramo de comercialização de automóveis (novos e usados), acessórios e serviços automobilísticos, é composto de quatro

empresas, que representam grandes marcas de montadoras de veículos: Tempo Distribuidora de Veículos Ltda (representa a Fiat Automóveis), Tempo Automóveis e Peças Ltda (representa a Ford Automóveis), Tempo Comercial de Veículos e Serviços Ltda (representa a Volkswagen Automóveis) e Tempo Mercantil de Veículos Ltda (representa a Hyundai);

[...]

14. Até o ano de 2009, a fiscalizada tinha como sócios: ARCEL S/A Empreendimentos e Participações, CNPJ 00.347.024/0001-11, com 99% (noventa e nove por cento) e Mauricio Souza Queiroz, CPF 101.711.598-29, com 1% (um por cento) do controle acionário;

15. A partir do ano 2.009, foi criada uma 'Holding' denominada "TEMPO CONCESSIONÁRIAS EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA", CNPJ 10.712.964/0001-16, a qual passou a ter o controle acionário da TEMPO DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS e das demais empresas do Grupo TEMPO (TEMPO COMERCIAL DE VEÍCULOS LTDA, CNPJ 06.305.810/0001-32, TEMPO AUTOMÓVEIS E PEÇAS LTDA, CNPJ 01.917.734/0001-00 E TEMPO MERCANTIL DE VEÍCULOS LTDA, CNPJ 08.939.874/0001-10);

16. Esta 'Holding' "TEMPO CONCESSIONÁRIAS EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA" tem o seguinte controle acionário: ARCEL S/A EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES, CNPJ 00.347.024/0001-11 e ROYAL PALM PLAZA PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA, CNPJ 43.649.359/0001-05;

17. A fiscalizada **TEMPO MERCANTIL DE VEÍCULOS LTDA**, nos anos calendário 2007 e 2008, optou pela apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica pelo Lucro Real, entregando tempestivamente suas respectivas DIPJ;

18. Durante os anos calendário acima relacionados, de acordo com as respectivas declarações DIPJ, a fiscalizada teve prejuízos fiscais;

II - DO PROCEDIMENTO FISCAL

FISCALIZAÇÃO - TEMPO MERCANTIL DE VEÍCULOS

[...]

DA INTIMAÇÃO

DO MPF

[...]

DA INTIMAÇÃO

2. Com objetivo de averiguação da regularidade de recolhimento/declaração dos tributos federais, em relação ao ano-calendário 2006, no prazo de 20 (vinte) dias a contar da ciência deste Termo:

[...]

2.2 Apresentar os livros Diário e Razão, na forma impressa e digital onde conste de toda movimentação financeira, inclusive bancária, devidamente escriturada, bem como a documentação que lhe deu suporte (Notas fiscais de vendas/compras, recibos, boletos etc);

[...]

23. Em 13/07/2010, objetivando o cotejamento entre as planilhas entregues *RELAÇÃO DE VENDAS DE VEÍCULOS FINANCIADOS* (Grupo Tempo) e *COMISSÃO/ INTERMEDIÇÃO FINANCEIRA* (holding ARCEL S/A), em 10 Notas Fiscais (Vendas da Tempo Mercantil), selecionadas por amostragem, a fiscalizada foi intimada pelo *TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL* a apresentar documentos probantes e a prestar alguns esclarecimentos descritos no termo. Estas Notas Fiscais foram emitidas pela 'holding' ARCEL S/A Empreendimentos e Participações, listadas na Planilha entregue sobre as Comissões/Intermediações Financeiras na venda de veículos pelas empresas do Grupo Tempo. A tabela com as notas fiscais selecionadas compõe o Anexo 1 do Termo de Intimação Fiscal, mostrada a seguir:

[...]

DILIGÊNCIA-ARCEL S/A EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES

26. Em razão da 'holding' realizar operações com suas controladas, tal como *Subscrição e Integralização de Capital* com periodicidade mensal, e apropriar em sua contabilidade as Comissões sobre a *Intermediação Financeira* na venda de veículos pelas controladas do Grupo Tempo, foi aberto Procedimento Fiscal Diligência na mesma, de tal sorte que foram requeridos dados de suas operações contábeis;

27. Em 07/08/20009, a 'Holding' do grupo ARCEL foi cientificada do início do procedimento fiscal de diligência, sendo intimada a apresentar documentos e esclarecimentos, conforme descrito pelo *TERMO DE INTIMAÇÃO – DILIGÊNCIA FISCAL*, abaixo transcrito, in verbis:

[...]

35. Em 05/05/2010 (termo lavrado em 14/04/2010), em razão de dúvidas e algumas inconsistências nos dados fornecidos sobre os valores recebidos a título de *Intermediação/Comissão Financeira* pela *Venda de Veículos*, a 'holding' ARCEL S/A foi intimada a prestar informações complementares, como descrito pelo *TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO - DILIGÊNCIA FISCAL*, literalmente transcrito a seguir:

[...]

III - DA EXTRAÇÃO DOS DADOS PROBANTES

37. Encerrada a primeira fase do procedimento fiscal, a qual consistiu na coleta de informações e dados armazenados e registrados na Contabilidade da fiscalizada e de sua 'holding', passamos para a auditoria propriamente dita;

38. Estando saneadas as pendências apontadas no Termo de 14/04/2010, construiu-se uma única planilha de dados, consolidando todas informações entregues pela holding ARCEL S/A Empreendimentos e Participações, que denominamos de ***Relatório de Detalhamento das Receitas Comissões Intermediação de Financeira e Outras - ARCEL S/A***

[...]

40. Com as informações da Contabilidade da fiscalizada, construiu-se uma planilha, denominada **PLANILHA INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL** Esta planilha relaciona as integralizações de capital realizadas pela 'holding' ARCEL S/A Empreendimentos e Participações, atuações mensais, nas empresas controladas

do Grupo Tempo. Esta planilha foi extraída da Conta "INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL", constante dos "INVESTIMENTOS PERMANENTES" da empresa.

41. Através do cotejo destas planilhas, tem-se a base probante de toda operação realizada, estranha às práticas contábeis e tributárias, que tem como objetivo a redução, de forma ilegal, do ônus tributário, caracterizando infração à legislação tributária;

IV- DA OPERAÇÃO DE VENDA DE VEÍCULOS

DESCRIÇÃO DAS OPERAÇÕES DE COMERCIALIZAÇÃO DE VEÍCULOS

42. A fiscalizada é uma concessionária representante da montadora de veículos automotores Hyundai, tem como objeto social a exploração do ramo de Comércio de Veículos Novos e Usados, Peças e Acessórios, Prestação de Serviços de Assistência Técnica, consertos, reparos e afins;

43. Em primeiro plano a empresa atua na venda de veículos novos em consignação da montadora Hyundai (operação em conta alheia);

44. Também atua na venda de veículos novos em Conta Própria, isto é, pela aquisição de veículos novos e revenda dos mesmos no mercado;

45. No mercado de seminovos, a empresa atua no mercado de varejo na compra e venda de veículos usados. Majoritariamente, os veículos usados revendidos são veículos dados como entrada, por um determinado valor, na compra de um veículo novo pelo consumidor;

46. Na grande maioria das vezes, o pagamento da compra de um veículo é realizado através de um financiamento, que pode ser total ou parcial, por um Agente Financeiro componente do Sistema Financeiro (normalmente grandes bancos comerciais);

47. As vendas ocorrem em estabelecimentos comerciais das empresas do Grupo Tempo, e são realizadas por todo 'staff' de funcionários (vendedores, atendentes, suportes, etc.) alocados nas empresas do Grupo Tempo;

48. Em resumo, todo o processo da compra ou venda de veículo é realizado em instalações e por colaboradores (funcionários e outros agentes) das empresas do Grupo Tempo (Tempo Distribuidora - Fiat, Tempo Comercial -VW, Tempo Automóveis - Ford e Tempo Mercantil - Hyundai). A 'holding' ARCEL S/A não tem nenhuma atuação ou participação neste processo mercantil;

49. O processo mercantil de comercialização de veículos é totalmente executado e totalmente implementado por conta e risco das empresas concessionárias do Grupo Tempo;

DO FINANCIAMENTO DO VEÍCULO

50. Na maior parte das vendas, o pagamento do veículo adquirido pelo consumidor é realizado por um financiamento, executado por uma Instituição Financeira. Esta instituição pode financiar o todo ou uma parte do valor do veículo adquirido;

51. Este financiamento é consequência direta da comercialização do veículo, isto é, ele está diretamente relacionado com a venda do veículo ao consumidor final;

52. Nas operações de financiamento ocorridas nas empresas do Grupo Tempo, para cada valor financiado tem-se um valor de remuneração a título de comissão pela intermediação no financiamento (parece que isto é prática no mercado automotivo, entre as concessionárias e as instituições financeiras);

53. Trata-se esta comissão de uma remuneração oferecida pelas empresas financeiras em troca do serviço de intermediação dos contratos de venda financiada e, portanto, está diretamente vinculada, agregada e condicionada a existência da ocorrência do fato gerador da venda de um determinado bem, que no caso em tela trata-se de um veículo automotor pela concessionária de automóvel;

54. Esta remuneração oferecida pelas instituições financeiras são balizadas da seguinte forma;

$$\text{VALOR FINANCIADO} = \text{PARCELA PARA PAGAMENTO DO VEÍCULO} + \text{COMISSÃO PELA INTERMEDIÇÃO FINANCEIRA};$$

55. Existe total vinculação, inter-relação, dependência mútua entre a venda do veículo e o financiamento. Não pode a remuneração ser tratada, ou melhor, ser apropriada por outro sujeito que não a empresa que comercializou o veículo;

56. Para que exista esta remuneração, é necessário que exista o bem a ser financiado. Portanto, a venda financiada está diretamente vinculada, agregada e condicionada a existência prévia do fato gerador da venda do veículo pelas concessionárias;

57. Dado a vinculação do bem e a necessidade do financiamento, a remuneração pela intermediação não pode ser tratada tributariamente por outro sujeito passivo que não seja aquele realizador da venda. Este é o sujeito passivo titular da ação, do serviço, e assim sendo, o que gera o nascimento do fato gerador da obrigação tributária (aquisição de receita de serviços de intermediação);

58. Como observação de extrema relevância, em nenhum momento da venda do veículo e também no processo de financiamento (declarações, documentos necessários e outros), tem-se o envolvimento de algum funcionário/colaborador da 'holding' ARCEL S/A (por sinal, como descrito no parágrafo 8, não possui funcionários para tal fim);

DA APROPRIAÇÃO CONTÁBIL DOS VALORES DA VENDA

59. Conforme descrito antes, e em consonância com os documentos apresentados e com os dados extraídos das Contabilidades das empresas ('holding' ARCEL S/A e empresas Grupo Tempo), do valor total do financiamento, uma parcela é apropriada nas empresas do Grupo Tempo (pagamento do veículo), outra parcela é apropriada na holding' ARCEL S/A (remuneração da Comissão pela Intermediação financeira);

60. Nas empresas concessionárias do Grupo Tempo são apropriadas as parcelas do financiamento que quitará o valor do veículo adquirido. O valor total da Nota Fiscal da venda do veículo compreende a entrada (normalmente em espécie) mais a parcela financiada, perfazendo assim o valor total do veículo vendido;

61. Na empresa holding' do grupo, ARCEL S/A, é apropriada a parcela denominada como remuneração a título de comissão pela intermediação do financiamento referente ao veículo vendido pela fiscalizada;

62. Da equação:

VALOR FINANCIADO = PARCELA PARA PAGAMENTO DO VEÍCULO + COMISSÃO PELA INTERMEDIÇÃO FINANCEIRA, tem-se:

i. apropriação contábil nas empresas Grupo Tempo – Parcela para pagamento do veículo

ii. apropriação contábil na 'holding' ARCEL S/A = Comissão pela intermediação financeira

[...]

Em relação à figura anterior, tem-se:

VALOR DA NOTA FISCAL DE VENDA = ENTRADA EM ESPÉCIE + PARCELA FINANCIADA

VALOR TOTAL DO FINANCIAMENTO = PARCELA FINANCIADA + COMISSÃO PELA INTERMEDIÇÃO

PARCELA FINANCIADA = APROPRIADA PELA CONTABILIDADE DA CONCESSIONÁRIA DO GRUPO TEMPO

COMISSÃO PELA INTERMEDIÇÃO = APROPRIADA PELA CONTABILIDADE DA ARCEL S/A

INTEGRALIZAÇÃO/SUBSCRIÇÃO CAPITAL = ARCEL S/A REINJETA CAPITAL DE GIRO NAS CONCESSIONÁRIAS DO GRUPO TEMPO (PERIODICIDADE PRATICAMENTE MENSAL)

V- DO FATO GERADOR

DA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

DA RECEITA BRUTA

CONCEITUAÇÃO/BASE LEGAL

65. A relação jurídica na compra e venda de veículos automotores se caracteriza por uma compra e venda mercantil;

66. No fato gerador da venda de um automóvel, por uma Pessoa Jurídica constituída, estão presentes: (i) a Concessionária de veículos e (ii) o Comprador pessoa física ou jurídica, podendo, porventura, estar também (iii) um agente financeiro, caso se percorra o caminho de financiar parte do pagamento do bem;

67. Podemos definir receita bruta das vendas e serviços, em seu conceito tributário, como:

"A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados. Integra a receita bruta o resultado auferido nas operações de conta alheia e as comissões pela intermediação de negócios. A Receita Bruta é a receita total decorrente das atividades-fim da organização, isto é, das atividades para as quais a empresa foi constituída"

68. A legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, disciplinada pelo Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, RIR/99, trata da definição da Base de Cálculo em seu Título IV *Determinação da Base de Cálculo, artigos 218 e seguintes, transcritos:*

[...]

**VI - DA APURAÇÃO DO CREDITO TRIBUTÁRIO
DO NEGOCIO REALIZADO**

69. Conforme determina a legislação tributária, para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, faz-se necessário conhecer o valor da Renda Bruta das vendas e serviços, que pela definição legal compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia;

70. Desta forma, a ocorrência do fato gerador da venda de **veículo financiado**, representa um único evento / negócio econômico entrelaçados entre si, considerando que:

a) Sem a ocorrência de venda do veículo financiado, não há objeto a ser financiado, portanto, inexistente o contrato;

b) A inexistência de financiamento, por outro lado, frustra a concretização da venda financiada, considerando a insuficiência de recursos do adquirente do veículo (cliente);

c) A venda financiada diferencia-se da venda à vista por agregar um valor econômico adicional, representado pela Comissão de intermediação de Contrato de Financiamento (bônus/prêmios comerciais), balizados em acordos/campanhas comerciais patrocinados pelas instituições financeiras como forma compensatória e estimuladora às concessionárias em mantê-las como agente financiador de suas vendas;

71. No ato da negociação do preço de venda do veículo com seu cliente, as concessionárias sempre consideram este valor agregado a sua margem de lucro, sendo muitas vezes este preponderante, senão decisivo na concretização da venda do veículo;

72. No presente caso, todos os custos operacionais (prédio, energia, água, seguro predial, etc.) para a realização da operação de venda são apropriadas pelas empresas das concessionárias do Grupo Tempo;

73. Da mesma forma, todas as despesas (comercialização, empregados, 'marketing', propaganda, etc.) são apropriadas pelas empresas concessionárias do Grupo Tempo;

74. No caso particular dos funcionários, a 'holding' ARCEL S/A não possui funcionários para executar operacional in loco no ato da venda de veículos. Nos quadros da 'holding' estão computados alguns diretores e um funcionário consultor de folha de pagamento.

75. Em que pese a possível alegação de que a execução operacional do contrato de financiamento (cadastros, aprovação de crédito, etc) é realizada por funcionários plantonistas das instituições financeiras no estabelecimento das concessionárias, estes não são os **agentes de venda destes contratos**, e sim agentes operacionais e burocráticos que, após a concretização da negociação de venda como um todo "VENDA DE VEICULO FINANCIADA" , viabilizam a parte operacional do financiamento;

76. Portanto, o negócio de venda financiada só é encaminhado ao funcionário plantonista da financeira, após previamente ter sido definida as condições junto ao cliente da concessionária como um todo: entrada, prazo de financiamento, taxas etc;

77. Em troca de comissão previamente negociada, as concessionárias disponibilizam as instalações e seus clientes, através de suas vendas e, por conseguinte, seus vendedores para que possam financiar suas vendas;

78. Portanto, pode se vislumbrar que todo o operacional do processo que faz nascer o contrato de financiamento, ocorre quase que concomitante a realização da venda do veículo, sendo este um meio de viabilização do negócio, visando complementar os recursos dos clientes da concessionária;

79. As receitas de intermediação de contratos de financiamento ocorreram a partir da concomitância da venda de um objeto: o veículo;

80. Em 13/07/2010, a fiscalizada foi intimada a prestar esclarecimentos sobre as Notas Fiscais, selecionadas por amostragem, emitidas pela holding' ARCEL S/A Empreendimentos e Participações, as quais estão listadas na Planilha Comissões/Intermediações Financeiras:

[...]

81. Através desta amostragem, a fiscalização obteve esclarecimentos que objetivaram:

- O cotejo entre as planilhas entregues: *RELAÇÃO DE VENDAS DE VEÍCULOS FINANCIADOS (Grupo Tempo)* e *COMISSÃO/INTERMEDIÇÃO FINANCEIRA ('holding' ARCEL S/A)*;

- Confirmação da existência das operações de vendas de veículos financiados, pelas notas fiscais de vendas encaminhadas;

82. Em razão de tal, não há o que falar em partição de receitas entre as empresas do conglomerado, onde a remuneração pela intermediação do financiamento fica com a Controladora ARCEL e o restante com as empresas concessionárias do Grupo;

83. Metaforicamente, se visualizarmos a operação de venda financiada como uma única flor (evento), cujo núcleo é o carro (objeto), seus valores econômicos agregados (receitas/custos/despesas) são as pétalas e a concessionária seu caule/sustentáculo deste evento; poderíamos denominar este procedimento adotado como **"Bem me quer/Mal me quer Tributário"**, através do qual, a seu interesse, os controladores do Grupo Tempo, a partir de uma mesma flor (VENDA DE VEÍCULO FINANCIADA), definem quais as pétalas que devem ser mantidas agregadas ao núcleo (benéficas ao regime do Lucro Real) e quais devem ser "arrancadas" (receitas desprovidas de custos/despesas proporcionais relevantes - intermediação de vendas) e levadas à outro sujeito passivo (ARCEL) sob regime tributário mais apropriado/favorável para este tipo de receita (Lucro Presumido);

84. A empresa provocadora da ocorrência do fato gerador da venda mercantil financiada deve se apropriar de todos os custos e desta forma todas as receitas que tenham relação direta com esta ocorrência;

85. Desta feita, todo o valor da remuneração pela intermediação do financiamento (Comissão pela Intermediação do Financiamento) para a aquisição do veículo pelo consumidor deve ser apropriado corretamente na conta de Receitas das empresas concessionárias do Grupo Tempo;

86. Esta transferência de todo o lucro mercantil das vendas financiadas para controladora, através das receitas Comissões de Intermediação Financeira/outras, lesou o Fisco Federal conforme a seguir:

- Construção de prejuízos fiscais fictícios para benefícios em anos-calendário futuros;
- Redução em 32% da base de cálculo do IRPJ e CSLL sobre a receita transferida, considerando que a Controladora é optante do regime Lucro Presumido;
- Redução da tributação do PIS e COFINS, com aplicação de alíquotas menores (regime Cumulativo), permitido as empresas sob o regime Lucro Presumido;

87. Estando de posse de todo banco de dados do **Relatório de Detalhamento das Receitas Comissões Intermediação Financeira e Outras - ARCEL S/A**, agora com as pendências devidamente saneadas, o mesmo foi desmembrado em **4 novos bancos** de dados/relatórios, segregados por Unidade de operação de venda (por Concessionária), dentre as quais a empresa fiscalizada em epígrafe;

88. Na data de 16/11/2010, a empresa fiscalizada foi intimada através do Termo de Constatação e Intimação Fiscal transcrito a seguir:

[...]

89. Em atenção ao Termo retrocitado a empresa fiscalizada formalizou carta resposta em 30/11/2010 consignando o que segue:

- Declara "concordar com o fato de que as receitas auferidas pela empresa **Arcel S/A Empreendimentos e Participações**, a título de intermediação na captação de financiamento para venda de veículos, decorrem desta atividade comercial realizada nesta empresa diligenciada";

DA CONSTATAÇÃO/DA INFRAÇÃO

90. Tendo sido os dados convalidados pela fiscalizada, contidos nos Anexos I a 5 do Termo de Constatação e Intimação de 16/11/2010, não restam dúvidas e esta fiscalização está convicta de que os valores consolidados a seguir na Tabela 1, referem-se a receitas de Comissão de Intermediação Financeiras e outras, oriundas/vinculadas às operações comerciais praticadas pela fiscalizada, em seu estabelecimento, sob a tutela de seus custos (veículos) e despesas operacionais/vendas, portanto, omitidas indevidamente de sua escrita contábil:

[...]

91. Estes valores não foram declarados pela fiscalizada. Os mesmos foram omitidos na determinação da Receita Bruta e conseqüentemente da Base de Cálculo para determinação do lucro real nos respectivos anos calendários de 2007 e 2008;

92. Em assim sendo, a fiscalizada cometeu infração à legislação tributária, pois omitiu rendimentos na apuração da base de cálculo, reduzindo indevidamente a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica IRPJ e conseqüentemente das bases de cálculo dos tributos reflexos: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Programa de Integração Social - PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS);

93. Está cristalino que a alteração indevida do sujeito passivo em relação aos fatos geradores destas receitas, direcionando estas para escrita fiscal da "holding" **ARCEL**, representam uma arquitetada estratégia fiscal criteriosamente com único

propósito de reduzir indevidamente a carga tributária do IRPJ e tributos reflexos, além de provocar reiterados prejuízos fiscais na fiscalizada em todos (anos calendários 2007 e 2008).

94. Ressalta-se que os rendimentos omitidos, consignados na Tabela 1 acima, foram adicionados de Ofício na apuração do Lucro Real e na Contribuição Social S/Lucro Líquido CSLL, além de servirem de base dos lançamentos de tributação reflexa do PIS (Programa de Integração Social) e da COFINS (Contribuição p/ Financiamento Seguridade Social) Não Cumulativo;

[...]

VII - DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

95. A fiscalizada ao participar da operação tal como descrita nos parágrafos anteriores, tinha clara a intenção de fugir à oneração tributária, caminhando para o lado da evasão tributária;

96. Este 'planejamento tributário' tal como concebido, em princípio, busca tributação mais benéfica (Lucro Presumido) na Controladora ARCEL S/A, em detrimento da real tributação (Lucro Real) pelas empresas do Grupo Tempo (Tempo Distribuidora, Tempo Comercial, Tempo Automóveis e Tempo Mercantil);

97. Do ponto de vista estritamente comercial, as empresas do Grupo Tempo "parecem" inviáveis, pois durante todos os anos calendários investigados (2005 até 2008) apresentaram prejuízo contábil e fiscal. Abaixo, tem-se a demonstração dos lucros/prejuízos nos anos 2005, 2006, 2007 e 2008 das empresas do Grupo de Concessionárias Tempo:

[...]

98. Qual a razão de se investir em um negócio de venda de veículos em que nos últimos 4 anos suas concessionárias acumularam um prejuízo contábil de mais de R\$ 21 milhões ?

99. A resposta é encontrada esmiuçando o 'planejamento tributário' adotado pelo Grupo Empresarial ARCEL. Como está desenhado, o Conglomerado ARCEL, como um todo, busca máximo lucro em detrimento da legalidade do ato. Isto por que parte da receita das empresas do Grupo Tempo é transferida (de forma ilegal, é importante salientar) para a 'holding' do Conglomerado, onde se tem uma tributação bem mais favorecida. As empresas do Grupo Tempo funcionam, desta forma, como instrumentos de transferência de renda, de sua atividade mercantil, para a Controladora. Isto faz com que se tenha a maximização do lucro do Conglomerado como um todo, apesar das empresas em si "serem" deficitárias;

100. Portanto, através do esquema desenhado, que transfere ilegalmente receita de uma empresa para outra dentro do Conglomerado, faz-se com que esta parcela substancial da receita seja tributada de forma bem mais favorecida;

101. Para que as empresas do Grupo Tempo possam operar comercialmente, tendo fluxo financeiro e capital de giro, a 'holding' ARCEL S/A, mensalmente, injeta numerário nas controladas, via operação contábil de Subscrição e Integralização de Capital. A prática reiterada desta operação, do ponto de vista da contabilidade, olhada isoladamente, é estranha ao cotidiano das empresas em geral;

102. A qualificação da multa de ofício está calcada basicamente em dois fatores determinantes (i) simulação do negócio jurídico e (ii) a prática reiterada de omissão de receitas. Estes tópicos estão discutidos em parágrafos seguintes;

DA SIMULAÇÃO

[...]

106. O Grupo empresarial ao criar todo este estratagema, este planejamento fiscal, e em particular a fiscalizada ao participar deste esquema, buscam simular/dissimular uma situação contábil estranha aos princípios e normas;

107. Com esta simulação dos fatos, o contribuinte buscou esquivar-se, de forma ilegal e ardilosa, ao real encargo tributário;

108. Com esta estratégia contábil/tributária, a empresa do grupo (no caso concreto as empresas concessionárias do Grupo Tempo) que tem custos e despesas elevados e condições mais onerosas de tributação minimiza as receitas, de tal modo a, sistematicamente, não gerar lucro contábil e fiscal de vulto, ou mesmo gerar prejuízos sucessivos;

109. De modo inverso, a empresa (no caso a 'holding' ARCEL S/A), que não possui custos e despesas de vulto e condições bem mais vantajosas de opção tributária, maximiza as receitas, de modo que sistematicamente gera lucros contábeis e fiscais que sofrerão tributação bem mais favorecida;

[...]

118. Todo exposto, haja vista as ações superficiais perpetradas pelo fiscalizado, dissimulando dolosamente o negócio jurídico realizado, não se tem como defender a não aplicação da multa qualificada;

[...]

DA OMISSÃO DE RECEITA **DA PRÁTICA REITERADA**

[...]

127. A fiscalizada omitiu receitas sujeitas à tributação, **REITERADAMENTE E DE FORMA CONSECUTIVA**, nos anos-calendário sob investigação incidindo na tipificação descrita pelo **artigo 44 da Lei 9.430/96** (art. 461 do RIPI/98 e art. 488 do RIPI/2002):

[...]

135. O intuito doloso foi caracterizado pela prática reiterada de uma única infração: Omissão de Receitas da Atividade, culminando com a não declaração de tributos comprovadamente devidos;

[...]

138. Portanto, demonstrado de maneira clarividente, é imperativo a aplicação da Multa Qualificada de 150%, a teor no disposto do artigo 44 da Lei 9.430/96;

[...]

VIII - DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

[...]

142. Deve-se entender o termo **fraude**, previsto no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, de forma ampla, alcançando, além das condutas tipificadas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, ou seja, condutas definidas como Sonegação, Fraude ou Conluio, também as condutas tipificadas na Lei nº 8.137/90 (dos Crimes Contra a Ordem Tributária), razão pela qual a multa foi qualificada, sendo formalizado nesta data **Processo de Representação Fiscal PI Fins Penais SRFB Nº 10830.016514/2010-48**

IX- DOS AUTOS DE INFRAÇÃO - CRÉDITO TRIBUTÁRIO

143. Com base nos montantes da infração de omissão de receita apurada em relação aos anos-calendário 2007 e 2008 e considerando os ajustes efetuados de ofício nas bases de cálculo do IRPJ - Lucro Real e da CSLL, foram lavrados nesta data:

I - Autos de Infração IRPJ e Tributos Reflexos (CSLL, PIS e COFINS)

Base de Cálculo - Omissão de Receita de Comissão de Intermediação

Vide Quadros Resumo consignados nos itens 90 e 94 do presente Termo de Verificação Fiscal;

I - Autos de Infração IRPJ e Tributos Reflexos (CSLL, PIS e COFINS) Base de Cálculo - Omissão de Receita de Comissão de Intermediação Vide Quadros Resumo consignados nos itens 90 e 94 do presente Termo de Verificação Fiscal;

II- Auto de Infração - Demais Infrações - Multa Isolada de 50% apurada sobre os montantes de IRPJ devidos mensalmente com base na Estimativa ou Balanço Redução/Suspensão, em relação aos períodos de apuração em que o contribuinte deixou de efetuar o respectivo recolhimento (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07 c/c art. 106, inciso II, alínea "c", da Lei nº 5.172/66);

[...]

Cientificada do Auto de Infração em 10/12/2010 (sexta-feira) e inconformada, a contribuinte protocolizou em 10/01/2011, por intermédio de seu representante legal, com instrumento de procuração às fls. 332/333, impugnação de fls. 312/331, acompanhada dos documentos de fls. 332/531, alegando, em sua defesa, as razões de fato e de direito a seguir sintetizadas:

De início, ao descrever os fatos, assim resume a autuação e a linha de defesa: *alegam os Agentes Fiscais que as receitas acima teriam sido apartadas e atribuídas "em sujeito passivo diverso (controladora do Grupo Tempo, Arcel S/A" ignorando toda a negociação que envolveu a Impugnante, sua controladora (ARCEL S/A), a montadora que vendeu os veículos de sua fabricação para a Impugnante, e os agentes financeiros do Grupo da montadora ou não, que contrataram com a ARCEL, a sua intermediação para possibilitar aos clientes da Impugnante a compra dos veículos por ela vendidos.*

Discorda que o procedimento adotado pelo Grupo caracterize infração à legislação tributária, transcreve os itens 52 a 58 do Termo de Verificação Fiscal e argumenta que:

Será demonstrado, mais adiante, que a Impugnante através do seu Diretor ARMINDO DIAS e representante legal da ARCEL S/A, outorgou poderes a funcionários diversos ou contratados das outras empresas do GRUPO, para

realizar a administração financeira da Impugnante, o que já derruba a "observação de extrema relevância" acima constante.

E a ARCEL S/A, por sua vez, nos vários anos, a partir de 2000, constituiu, por instrumento público (doc. 2), vários procuradores, outorgando-lhes poderes de representação, entre outros, para agir junto às instituições financeiras, fazendo a movimentação financeira da Outorgante.

Na realidade essa centralização das operações do Grupo, na ARCEL S/A, iniciou-se a partir de 1988 como será comprovado com a prova pericial requerida mais adiante.

Continua transcrevendo itens do Termo de Verificação e, ao chegar ao item 97, expõe:

Ora, a fiscalização não observou que a existência do prejuízo fiscal nas empresas do Grupo TEMPO, incluída a Impugnante, é decorrente do preço fixado pelas montadoras para os veículos, levada a isso pela acirrada concorrência.

Atuando em um Grupo econômico absolutamente sólido, capitaneado pela ARCEL S/A, tem sido possível à Impugnante sobreviver mesmo diante de repetitivos prejuízos

Assevera, então, que a forma de atuação do Grupo ARCEL/TEMPO, centralizando em um caixa único as operações financeiras capitaneadas pela ARCEL S/A, levou os Agentes Fiscais a adotar uma definição distorcida da simulação e enxergando-a nas operações adotadas pelo referido Grupo TEMPO nas concessionárias de veículos sob controle direto ou indireto da ARCEL.

Destaca que nada foi DISSIMULADO. TUDO ESTÁ ABSOLUTAMENTE AS CLARAS e as partes quiseram, exatamente, os resultados obtidos e isso está refletido, e muito bem, nos documentos e na contabilidade das empresas do Grupo TEMPO e na "holding" ARCEL, pois, conforme está provado e comprovado nos contratos anexos, a ARCEL, controladora dos hotéis que constituem a cadeia "ROYAL PALM" em Campinas, e das concessionárias de veículos do Grupo TEMPO, é a que tem o patrimônio expressivo de todo o Grupo e, por essa razão, é quem controla o caixa das empresas. Apresenta tabela objetivando demonstrar a grandeza do patrimônio líquido da ARCEL, em comparação com os das empresas do Grupo Tempo, o que é comprovado com os documentos anexos (docs.03, fls. 418/425).

Afirma que, com o seu poderio econômico, a ARCEL tinha "cacife" para negociar com as instituições financeiras o financiamento dos veículos a serem vendidos pelas concessionárias do Grupo TEMPO conforme o atestam os contratos anexos (documentos n.ºs 4, fls. 425/426 e 440/513.). E acrescenta comprovarem tais contratos que o valor do principal (preço do veículo) era creditado pelo agente financiador na conta-corrente da concessionária (Impugnante) enquanto que a comissão pela intermediação era depositada pelo mesmo agente financeiro na conta-corrente da ARCEL S/A. Negociados os contratos, a sua operacionalidade ficava a cargo de funcionários burocráticos tanto das financeiras como das concessionárias, mas a contratação sempre era feita pela ARCEL.

Ressalta que em 18 de abril de 2001, os acionistas da ARCEL S/A - EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES, em Assembléia Geral Extraordinária decidiram alterar o objeto social da empresa para nele incluir "serviços de agenciamento e corretagem em negócios de terceiros não relacionados a imóveis"(doc.05, fls. 514/518), de modo que o objeto social da ARCEL S/A, descrito no item 7, pag. 2 do Termo foi transcrito de redação antiga que não observou a alteração relatada acima.

Reporta-se ao item 105 do Termo de Verificação, questionando terem os *Agentes Fiscais* assumido a condição de inspetores do CADE para invadirem a seara dos direitos da concorrência, e alegando que a lei não determina quem deve ser o sujeito passivo de determinada operação. Ao contrário, o Código Tributário, em seu artigo 110 impõe à lei tributária o respeito aos institutos, conceitos e formas do direito privado. Como consequência de sua tese, extrai que: se não é contrário à lei, e não o é, perfeitamente possível à "holding", chamar para si, a coordenação das finanças de todas as empresas com as quais mantém relação societária de domínio e ser remunerada pela intermediação financeira com os agentes financeiros para o financiamento dos veículos das empresas do Grupo TEMPO.

Para comprovar a centralização das finanças, reporta-se ao documento 06 anexo (fls. 519/520 e 521/528) como instrumento público, pelo qual a Impugnante, através do seu Diretor Sr. ARMINDO DIAS, também Diretor-Presidente da ARCEL S/A (Termo de Verificação Fiscal, de fls. item 6) outorga poderes de representação a LUIZ ANTONIO FURLAN (procurador da ARCEL S/A), MARIA DE FÁTIMA SIMÕES DIAS NADELICCI (Diretora Executiva da ARCEL S/A, Termo item 6), MARIA CRISTINA SIMÕES DIAS DE SOUZA QUEIROZ (Diretora da ARCEL, Termo item 6) APARECIDA ANTÔNIA ZANGIETIN, e MARIA JOSÉ TOGNAZZOLO (procuradoras da ARCEL S/A). E acrescenta que referidos outorgados têm poderes para representar a Outorgante junto às instituições financeiras, entre outros atos, emitindo e endossando cheques, notas promissórias, cédulas de crédito, movimentar contas em bancos e não pertencem aos quadros de funcionários da Impugnante mas estão ligados à controladora ARCEL S/A ou pertencendo ao seu quadro de dirigentes (item 6 do Termo de Verificação) ou dela são procuradores (doc. 02, fls. 346; 347/417 e 427/439). Reporta-se a procurações por instrumento público, constantes do doc. 2, outorgadas pelos hotéis pertencentes ao Grupo ARCEL S/A, por ela controlados, outorgando procurações às pessoas acima. Acrescenta constituírem prova incontestável da centralização das operações sob o comando da ARCEL S/A.

Expõe que definições dos doutrinadores, a respeito do significado jurídico da simulação, invocadas pelos Agentes Fiscais a partir do item III do Termo, não se aplicam à realidade fática do que foi acima descrito pelo simples fato de que, nas relações entre o Grupo TEMPO e a ARCEL, nada está dissimulado.

Complementa ser a ARCEL quem figura no Contrato de Prestação de Serviços entre as financeiras e a mesma para o financiamento a favor dos adquirentes de veículos do Grupo TEMPO. E nesse Contrato está estipulada remuneração a ser paga a ARCEL a qual, com o seu poder de mando sobre as concessionárias, levou-a a indicar aos adquirentes o financiamento disponibilizado pelo Agente Financeiro. E, por essa razão, a remuneração é paga à ARCEL. Assevera nada ter sido dissimulado.

[...]

Reitera que era absolutamente lícito ter idealizado o modelo do negócio utilizando-se a ARCEL S/A, com seu poderio econômico, para alavancar os financiamentos aos adquirentes de veículos, clientes da TEMPO. E, em troca dessa atuação, os agentes financeiros pagaram a remuneração pela intermediação à ARCEL S/A, verdadeira autora dessa intermediação sem que se possa falar em qualquer simulação, inexistindo, assim, a ilicitude somente enxergada pelo exagero dos Agentes Fiscais. Em contra-partida a Impugnante, e as demais empresas do Grupo qualificadas como concessionárias de veículos, tiveram suas vendas de veículos alavancadas disso tirando proveito sem qualquer contrapartida.

Reporta-se à imputação de fraude, mencionando os itens 120, 124, 125 e 141 do Termo de Verificação, e defende que, *ao contrário das conclusões esposadas pelos Agentes Fiscais, a Impugnante destaca que a venda de veículos pelas concessionárias do Grupo TEMPO é alavancada com a presença do financiamento. Assim, é o financiamento, obtido com a intermediação da empresa "holding", a ARCEL é que é o fato gerador da venda do veículo. Assim sendo, a Comissão pela intermediação financeira está sendo paga e contabilizada por quem a ela tem direito, não se tratando, dessa forma, de interposta pessoa ou estranho à relação (item 124 do Termo) mas a que motivou o financiamento e a legítima titular da remuneração pela intermediação. Não se pode, falar, portanto, na existência de qualquer fraude a justificar a multa qualificada de 150%. E se não há qualquer outra figura tipificada como crime tributário de sonegação, fraude e conluio (Lei 4.502/64) não há qualquer ilicitude a ser apenada.*

Sob o título *DO DIREITO*, expõe e argumenta que:

- *A prática adotada pela ARCEL S/A "holding" do Grupo de empresas que inclui as atividades no ramo de hotelaria e concessionárias de veículos, entre outros, incluindo nesse segmento as empresas do Grupo Tempo, todas autuadas, revelou-se a forma de desenvolver o negócio de todo o Grupo, assumindo a "holding" a posição de controladora das finanças de todas as empresas, facilitando, com sua influência o contato com as instituições financeiras com as quais celebrou os Contratos de Prestação de Serviços, que consagraram os financiamentos aos adquirentes de veículos.*

- *Tudo absolutamente às claras, e toda a documentação refletia, com exatidão, o desejado pelas partes pelo que não se pode falar, em tempo algum, da existência, no caso, de qualquer indício de simulação ou qualquer das figuras elencadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64 ou artigos 1º. e 2º. da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990.*

[...]

- *Pelo fato de a remuneração pela intermediação do financiamento não ter sido contabilizada nos livros da Impugnante, os Agentes Fiscais consideraram ter havido omissão de receita da mesma o que levou-os a redigirem o auto de infração, e qualificarem a operação como simulação.*

- *Ora, no modelo de negócio adotado, era a ARCEL S.A, controladora da Impugnante, quem tinha os contatos com os agentes financeiros e intermediava o financiamento e era remunerada para isso.*

- *Assim, o valor da remuneração porque não recebido pela Impugnante e disso há farta prova, não podia integrar a sua receita bruta mas, sim, a da ARCEL que emitiu os documentos fiscais (notas fiscais de prestação de serviços) para receber referido pagamento o qual era suportado pelo Agente Financeiro.*

- *Essas Notas Fiscais e o recebimento das remunerações pelas intermediações dos financiamentos, por parte da ARCEL S/A estão bem descritos e comprovados pelo Termo de Verificação de fls., itens 37 e 94, dispensados, assim, a necessidade de juntada de qualquer comprovante. Não há qualquer simulação.*

- *O artigo 167 do Código Civil assim dispõe sobre a nulidade dos negócios jurídicos acobertados pela simulação*

...

- *O modelo do negócio estabelecido entre a Impugnante e a ARCEL S/A não se encaixa em qualquer dos incisos do parágrafo 10 acima que conceitua a*

simulação porque os Contratos de Prestação de Serviços entre a ARCEL e as instituições financeiras que regem as intermediações dos financiamentos a favor dos adquirentes dos carros junto à Impugnante, não aparentaram coisa alguma e, sim, foram feitos com a pessoa jurídica escolhida para tal intermediação que foi EFETIVA. Não contem qualquer declaração ou condição inverídicas e não foram antedatados ou pós-datados.

Na seqüência, sob o título DAS PROVAS, a Impugnante, nos exatos termos do artigo 16 do Decreto 70.235/72, requer a produção de prova pericial para comprovar que, desde os idos de 1988, a "holding" ARCEL S/A já centralizava toda a coordenação financeira do Grupo, fazendo os pagamentos e suprindo, sempre que necessário, às empresas do Grupo, o numerário necessário para as suas atividades.

Para tanto indica seu perito (nome, qualificação e endereço) para que, após examinar os documentos societários e contábeis da Impugnante e de sua controladora a ARCEL S/A, também objeto da fiscalização (item 20 do Termo de Verificação Fiscal de fls), responda aos seguintes quesitos:

[...]

No item III da peça de defesa, questiona a Impugnante VALORES DOS AUTOS DE INFRAÇÃO, alegando que caso estivesse correto o entendimento dos Srs. Agentes Fiscais, o que se admite apenas para argumentar, no sentido de que a receita correspondente à remuneração pela intermediação dos financiamentos para a venda dos veículos deveria ter sido contabilizada como receita da Impugnante, haveria de ser deduzido, dos autos, a tributação desses valores ocorrida na controladora ARCEL S/A a qual ofereceu à tributação referidos valores através do sistema de apuração pelo lucro presumido, que rege as suas atividades - dedução essa que não foi realizada pelos Agentes Fiscais pelo que os valores de todos os autos de infração (IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, PIS/PASEP, COFINS) devem ser recalculados para adaptá-los à verdade tributária propugnada pela fiscalização.

Discorda, também do lançamento da MULTA ISOLADA, argumentando que:

[...]

Finaliza requerendo a insubsistência dos autos de infração ou, se assim não for entendido, a desqualificação da apuração de toda a operação entre a Impugnante e a ARCEL S/A como ato fraudulento (dissimulado) para deslocar a penalidade para o inciso I do referido artigo 957 do RIR e o cancelamento da multa isolada.

Apreciando o litígio (fls. 536 a 561 e verso) a 4ª Turma da DRJ em Campinas/SP inicialmente teceu considerações a respeito dos conceitos de lucro real, lucro líquido e princípios fundamentais da contabilidade para destacar, em particular, o princípio da entidade que preconiza a necessidade da separação do patrimônio das entidades, para concluir que, segundo referidos princípios e a legislação comercial e fiscal antes referida, receitas geradas por atividades da controlada devem ser por esta apropriadas, ainda que a empresa controladora tenha interesse em influenciar na obtenção de financiamentos para clientes da empresa controlada. A obtenção de financiamentos pela controladora em favor da controlada serviria para incrementar as vendas desta última e aumentar seus lucros seria o modo correto de a controladora obter o retorno de seus investimentos.

Observou que convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Publica com a finalidade de modificar a definição legal de sujeito passivo da obrigação tributária, o que se verificaria nos “Contratos de Prestação de Serviços-Concessionárias” apresentados pela defesa que prevêem o pagamento de comissões pelo financiamento de veículos diretamente em conta-corrente titulada pela controladora.

E destacou:

Reprise-se, se os serviços são prestados pelas concessionárias e relacionam-se, intrinsecamente, à atividade fim de venda de veículos, todas as receitas decorrentes de tais serviços e atividades devem ser por ela reconhecidas, independentemente de convenção particular estabelecer o direcionamento dos pagamentos a outra empresa.

...

No presente caso, o resultado da pessoa jurídica fiscalizada restou distorcido, na medida que disponibilidades dos recursos, necessárias à manutenção da atividade produtiva, foi carregada para o patrimônio de outras empresas, cujos interesses e controles, dado ao Princípio Contábil da Entidade, não podem ser confundidos com os da pessoa jurídica em questão.

Com efeito, uma vez que o resultado do exercício, ante a falta de contabilização de parte das receitas, mostrou-se distorcido da sua realidade, deve ele ser reajustado, de modo a refletir a verdadeira situação da empresa.

No que tange à multa qualificada ressaltou que a penalidade no percentual de 150% decorreu do procedimento de a empresa fiscalizada, optante pela forma de tributação pelo lucro real, omitir reiteradamente parcelas de receitas relacionadas à suas operações de vendas, receitas essas que foram contabilizadas pela empresa controladora, submetida à tributação pelo Lucro Presumido e que não seria a busca pelo pagamento de menos tributo o motivo da aplicação da penalidade agravada, mas sim o procedimento adotado para obter tal intento.

O pedido de perícia foi indeferido ao fundamento de que a prova desejada pela defesa estaria em sua própria escrituração contábil e fiscal que deveria ter sido apresentada junto da impugnação, nos termos do Decreto n° 70.235/72, e consignou que a multa isolada incide pelo descumprimento da obrigação de recolher a estimativa mensal, ainda que haja apuração de prejuízo ao final do período.

Considerou injustificável a pretensão de reduzir os encargos de uma empresa por eventual crédito de outra empresa, ainda que do mesmo grupo. Assim, a empresa controladora, optante pelo lucro presumido, poderia apurar eventual crédito e, desde que comprovada a sua certeza e liquidez, dele se utilizar no prazo prescricional e mediante os procedimentos previstos na legislação para tanto a fim de amortizar débitos próprios ou ser ressarcida em espécie

Notificada da decisão, em 04/05/2011, como demonstra a cópia do AR à fl. 566, verso, apresentou a interessada, em 25/05/2011, recurso voluntário. Em sua defesa alega, resumidamente, que o acórdão recorrido teria ignorado a relação de direito privado estabelecida entre a ARCEL S/A e a instituição financeira confrontando, assim, o art. 110 do CTN, relação da qual surgiu a remuneração da controladora considerada receita omitida da controlada apenas com penalidade qualificada.

Afirma que *“receita, é direito de uma pessoa jurídica, derivada de contratos que ela tem com terceiros, ou seja, é a contraprestação que uma pessoa jurídica tem por alguma prestação em benefício de terceiro, e decorre de um contrato com este.”* Assim, a receita pertenceria a quem tem esse direito por já ter dado sua prestação e seria tributável quando da disponibilidade econômica e jurídica sobre ela.

Aduz que estaria comprovado que a recorrente e demais concessionárias em nada contribuíram para a obtenção dos financiamentos e se limitariam a disponibilizar aos seus clientes o financiamento obtido pela controladora ARCEL S/A, cedendo o espaço físico para a atuação dos funcionários das instituições financeiras. Nesse tópico reproduz as razões de defesa deduzidas na impugnação relativas ao poderio econômico da controladora para obter financiamentos para os clientes das controladas.

Pondera que o Princípio Contábil da Entidade mencionado no acórdão recorrido vem a seu favor, pois haveria dois fatos distintos – fato da venda do veículo e fato da obtenção do financiamento - gerando direitos distintos – receita sobre a venda do veículo e receita sobre a comissão pelo financiamento - a entidades distintas – a controlada e a controladora.

Observa que a modificação do Estatuto Social ocorrida em 2001 para inclusão, no objeto social da controladora, da atividade de *“serviço de agenciamento e corretagem em negócios de terceiros não relacionados a imóveis”* (fls. 514/518) teria sido ignorada no julgado e não teve qualquer peso na decisão recorrida combatida.

Reproduz trechos de estudo de lavra de Ricardo Mariz de Oliveira que conclui que *“...Afora isto, e quando o direito atua sobre o patrimônio, como ocorre sempre, ele prevalece sobre os princípios contábeis.”*

E conclui:

Do que acima consta deflui, de forma cristalina que, por força do próprio Princípio contábil da Entidade, o registro das remunerações pagas pelas instituições financeiras como receita da ARCEL S/A, foi ato perfeito pelo simples fato de que tal paga pertencia-lhe contratualmente dentro do modelo de negócio concedido pelo Grupo para gerir tanto os hotéis quanto as concessionárias de veículos e as propriedades imobiliárias.

Quanto à qualificação da penalidade defende que não houve transferência ilegal de receitas entre empresas do mesmo grupo para obter tributação menos gravosa e a autuação seria válida somente se a ARCEL S/A não tivesse reconhecido a remuneração em sua escrita contábil e fiscal. Preconiza entendimento de que a simples apuração de omissão de receitas não implica na qualificação da multa. Transcreve julgados administrativos.

Pondera que a auditoria fiscal adotou definição distorcida do conceito de simulação. Afirma que nada teria sido dissimulado e todas as operações seriam claras. Aventa a possibilidade de haver interpretação equivocada dos institutos legais aplicáveis que deveriam ser punidos com a multa de 75% mas jamais a autuação com dolo, fraude ou simulação.

No tocante à multa isolada ressalta que o acórdão recorrido se apegou a decisões antigas e superadas, pois a penalidade seria inconstitucional vez que a estimativa seria mera antecipação do que venha a ocorrer ao final do período e, ante a existência de prejuízo,

seria impossível a exigência da multa. Defende, ainda, a impossibilidade de aplicação de penalidades cumulativas sobre uma mesma base de cálculo. Transcreve jurisprudência.

Ao final pugna pelo provimento do recurso, decretação da insubsistência dos lançamentos ou, alternativamente, redução da multa de ofício ao percentual de 75%.

Fez sustentação oral pela recorrente, em plenário, a Dra. Mary Elbe Queiróz – OAB/RE n° 25.620, que apresentou memoriais.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria de Lourdes Ramirez, Relatora.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

O litígio diz respeito à imputação da prática fraudulenta de omissão de receitas oriundas de comissões sobre agenciamento de financiamentos nas vendas de veículos automotores pela empresa recorrente. A auditoria fiscal afirma que mediante procedimento fraudulento a recorrente – CONCESSIONÁRIA – teria simulado que as receitas de prestação de serviços de intermediação de financiamentos teriam sido auferidas pela controladora do grupo ARCEL S/A quando, na verdade, tais recebimentos seriam de titularidade da própria CONCESSIONÁRIA recorrente.

À imputação se opõe a defesa ao argumento de que tem convicção de que as receitas de comissões sobre financiamentos são de titularidade da “holding” ARCEL S/A, controladora do grupo, que teria efetivamente prestado os referidos serviços às instituições financeiras.

Assim, não há dúvida quanto a obtenção das receitas de comissões sobre financiamentos. Este ponto é pacífico. O que se questiona no presente caso é, qual das empresas – a CONCESSIONÁRIA recorrente ou a CONTROLADORA ARCEL S/A - é titular dessas receitas, ou seja, qual delas é o sujeito passivo da obrigação tributária de recolher tributos sobre tais rendimentos.

Nesse sentido cumpre reconhecer que o sujeito passivo da obrigação tributária encontra-se definido pelo Código Tributário Nacional como sendo *a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária*, e é denominada: (i) o **contribuinte**, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; e (ii) o **responsável**, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (art. 121).

Assim, a intenção do legislador na abrangência das situações fáticas ou jurídicas foi alcançada com tais previsões, pois estabeleceu a sujeição passiva e, por conseguinte, o cumprimento da obrigação por aquele que efetivamente pratica e realiza o fato gerador – contribuinte ou sujeito passivo direto – bem como por aquele que, não praticando o fato gerador, não realizando o fato previsto na norma, tendo ou não interesse na ocorrência do

fato gerador, a lei o coloca na condição de responsável – sujeito passivo indireto – pelo pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

Enfatizo. A Lei determina que cumpra a obrigação tributária: (i) aquele que efetivamente pratica e realiza o fato gerador; (ii) aquele que não pratica nem realiza o fato gerador, mas deve adimplir a obrigação na condição de responsável por determinação da própria lei.

De antemão, também, o CTN determina que, “salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.” (art. 123).

O objetivo do legislador neste dispositivo fica evidente, ou seja, preservar a possibilidade de atuação do sujeito ativo da obrigação, **com base na lei**, para fixação do sujeito passivo e a respectiva exigência do cumprimento de suas obrigações correspondentes ao pagamento de tributos, independentemente de avenças que o sujeito passivo tenha ou venha a celebrar, estranhas à relação jurídica surgida entre o sujeito ativo – Fazenda Pública – e o devedor – sujeito passivo – e que estabeleçam quem deve figurar na condição de sujeito passivo da obrigação, com a respectiva responsabilidade pelo pagamento de tributo.

Nesse contexto restou comprovado nos autos que as vendas de veículos são promovidas pelas concessionárias de veículos pertencentes ao grupo empresarial, dentre elas a recorrente. Coonsiderável parte das vendas desses veículos é efetuada mediante financiamento de parcela do valor do automóvel por uma instituição financeira.

A defesa afirma que todas as negociações envolvendo as diversas instituições financeiras tendo por objetivo a concessão de financiamentos para aquisição de veículos pelos clientes das diversas concessionárias do grupo foram efetuadas pela holding, a ARCEL S/A, que possuía tal atribuição dentro da estrutura organizacional do conglomerado. Nesse sentido, todo o poderio econômico da controladora teria sido um dos fatores determinantes para o sucesso na obtenção de financiamentos com melhores taxas de mercado.

Ao analisar os documentos trazidos aos autos constato, a partir das fls. 440, a existência de diversos contratos de prestação de serviços de intermediação. Todos os contratos foram celebrados entre instituições financeiras, na condição de CONTRATANTES e a ARCEL S/A Empreendimentos e Participações, na qualidade de CONTRATADA. Exemplificando, cito o contrato entre o Banco Finasa S/A e a Arcel S/A Empreendimentos e Participações (fls. 447 e ss), do qual extraio as seguintes cláusulas:

1. A CONTRATADA obriga-se a prestar ao BANCO os seguintes serviços:

1.1. Encaminhamento ao BANCO de pedidos de Financiamento/Arrendamento para aquisição de bens e/ou serviços.

1.2. No encaminhamento de pedidos a CONTRATADA:

a) Utilizará os formulários próprios do BANCO;

b) Cumprirá as instruções de preenchimento de acordo com as indicações nos formulários e normas operacionais comunicadas pelo Banco.

2. A CONTRATADA encaminhará os pedidos de Financiamento/Arrendamento ao Banco, juntamente com o cadastro daquele que pretende o Financiamento/Arrendamento, cabendo ao Banco, a seu exclusivo critério, conceder ou não o crédito, independentemente de qualquer justificativa quanto a sua decisão.

3. Como remuneração pelos serviços prestados pela CONTRATADA que resultarem na concessão do Financiamento/Arrendamento pretendido, o Banco pagará a quantia a ser fixada a seu exclusivo critério, limitado em 20% (vinte por cento) do valor a financiar, relativamente a cada contrato de Financiamento/Arrendamento pactuado.

3.1. A remuneração de que trata esta cláusula terceira não será devida se os Financiamentos/Arrendamentos encaminhados pela CONTRATADA não estiverem perfeitamente enquadrados nas tabelas e normas de Financiamento/Arrendamento emitidas pelo Banco.

3.2. A remuneração de que trata esta Cláusula terceira poderá ser alterada ou mesmo substituída por outra mais adequada à realidade do mercado, mediante simples comunicação escrita da CONTRATANTE.

4. O pagamento mencionado na cláusula anterior será efetuado pelo Banco no ato da liberação ou até o décimo dia útil do mês subsequente ao da prestação do serviço, contra a apresentação da respectiva nota fiscal, mediante cheque nominal ou ainda via crédito em conta corrente - "DOC" - líquido dos tributos incidentes. Nesse ultimo, caso tique dispensada a apresentação da nota fiscal. A forma de pagamento será definida conforme critério do BANCO

5. Dos contratos que venham a ser cancelados, a CONTRATADA se obriga a devolver os valores pagos pela CONTRATANTE no ato do cancelamento, corrigidos pela taxa pactuada no contrato de Financiamento/Arrendamento *pro-rata temporis*. Caso tenha sido a CONTRATADA que motivou o cancelamento, será cobrada também uma taxa pelos custos do serviço

6. Os tributos que incidem ou vierem a incidir sobre os serviços ora contratados serão de inteira e exclusiva responsabilidade da CONTRATADA.

...

Ao final, consta um número de conta-corrente bancária de titularidade da CONCESSIONÁRIA para fins de "*recebimento do valor principal*" e uma conta-corrente bancária titulada pela ARCEL S/A para fins de "*recebimento da remuneração pelos serviços prestados*".

Verifica-se, assim, que todos os contratos foram celebrados entre a ARCEL S/A e as instituições financeiras e, claramente, constam direitos e obrigações específicos para cada uma das partes contratantes. Em todos os contratos de prestação de serviços de intermediação juntados aos autos, com muito pouca variação, constam as mesmas cláusulas. Ao todo, foram anexados aos autos por volta de 20 (vinte) contratos, com várias instituições financeiras distintas.

É fato que antes de celebrar um contrato escrito as partes envolvidas entabulem conversas, diálogos nos quais são definidas as condições da contratação. Nesse contexto considero pouco factível e difícil admitir que instituições financeiras de sólida reputação tenham compactuado em participar de atos e procedimentos simulatórios com a ARCEL S/A e suas concessionárias, pois estariam diretamente envolvidas em tais procedimentos.

Diante dos documentos analisados não há como negar que a controladora ARCEL S/A, na condição de holding do grupo tenha sido a responsável pelas tratativas, junto às instituições financeiras, a respeito das condições das concessões de financiamentos aos clientes de suas concessionárias. Nos mesmos moldes foi celebrado, por exemplo, o “Convênio de Cooperação Técnica” entre a ARCEL S/A e o Banco Itaú, que assumiu a responsabilidade pela realização de todas as atividades relacionadas à folha de pagamento de todos os funcionários e empregados das diversas empresas do grupo, que somam por volta de 4.000 (quatro mil) pessoas.

Não basta qualificar de simulatórios os atos praticados. É necessário que seja apresentada farta e robusta prova demonstrando a conduta dolosa e fraudulenta punível com penalidade qualificada e passível de responsabilidade criminal. E não há provas nos autos de que as empresas envolvidas tenham praticado atos simulatórios.

Em verdade tanto a empresa recorrente quanto a controladora ARCEL S/A agiram com pura convicção de que seus procedimentos estão corretos e ao amparo da legislação de regência. Nesse sentido parece não haver dúvidas de que o titular das receitas de comissões sobre financiamentos de veículos é a holding controladora e, portanto, apenas com base nos elementos constantes dos autos não se prova que a recorrente, em seu desiderato, agiu com dolo e/ou simulação.

Nesse sentido cumpre analisar os conceitos de simulação e dissimulação e seus alcances:

A simulação está definida pelo Código Civil em seu artigo 102. Vejamos:

Art. 102 – Haverá simulação nos atos jurídicos em geral:

I – quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem, realmente, se conferem ou transmitem;

II – quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III – quando os instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados.

(...)”

E o artigo 105 sobre as suas consequências:

Art. 105 – Poderão demandar a nulidade dos atos simulados os terceiros lesados pela simulação, os representantes do poder público, a bem da lei ou da Fazenda.

Ao adentrarmos ao tema, não poderíamos deixar de invocar as lições de Washington de Barros Monteiro. O autor caracteriza a simulação como:

intencional desacordo entre a vontade interna e declarada, no sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o ato realmente querido. Como diz

Clóvis, em forma lapidar, é a declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. (BARROS MONTEIRO, Washington de. **Curso de Direito Civil. Parte Geral. 28ª**. Saraiva. São Paulo, 1989 - p. 207)

A simulação pressupõe, em regra, uma declaração bilateral de vontade, conluio entre as partes e visa a iludir e lesar terceiros ou a violar disposição de lei. A lei civil não cuidou de distinguir a simulação em espécies. A doutrina, no entanto, cuidou disso. Explica Barros Monteiro¹:

É relativa, quando efetivamente há intenção de realizar algum ato jurídico, mas este: a) é de natureza diversa daquele que, de fato, se pretende ultimar.... É o caso da doação à concubina, mascarada sob aparência de venda.

Para alcançar seu objetivo, as partes realizam negócio jurídico diverso do que soam as palavras; b) não é efetuado entre as próprias partes, aparecendo então o testa-de-ferro, o presta-nome, ou a figura de palha. Por exemplo, alguém desejando vender bens a um dos descendentes e não podendo satisfazer a exigência do art. 1.132, do Código Civil, simula alienação a terceiro, para que este, em seguida ou mais tarde, sem outros embaraços, concretize o ato que o primeiro tinha originariamente em mira; c) não contém elementos verdadeiros, ou melhor, seus dados são inexatos. Por exemplo, numa escritura de compra e venda, os contratantes mencionam preço inferior ao real, a fim de reduzir o quantum do imposto de transmissão da propriedade. Diz-se, nesse caso, que a simulação é parcial, hipótese em que subsiste o ato, ressalvada à Fazenda, é óbvio, a percepção dos respectivos direitos fiscais.

Ao mencionar a figura da dissimulação Washington de Barros Monteiro enuncia o conceito formulado por Ferrara:

Cumpra não confundir simulação com dissimulação. Distinguiu-as Ferrara, nos seguintes termos: na simulação, faz-se aparecer o que não existe, na dissimulação oculta-se o que é; a simulação provoca uma crença falsa num estado não-real, a dissimulação oculta ao conhecimento dos outros uma situação existente... Mas, em ambas, o agente quer o engano; na simulação quer enganar sobre a existência de uma situação não-verdadeira, na dissimulação, sobre a inexistência de situação real. Se a simulação é um fantasma, a dissimulação é uma máscara.²

¹ BARROS MONTEIRO. Op. Cit. pp 209 a 213

² BARROS MONTEIRO. Op. cit pp. 209 a 213 de 24/08/2001

Maria Angélica S. de Souza Dias³, elucida que a simulação pode ser praticada como uma utilização abusiva de formas, mas não é esta a circunstância que a qualifica como simulação. Para a autora não bastaria haver uma sucessão de atos abusivos – operações estruturadas em seqüência com a mesma finalidade – para restar caracterizada a simulação, “*pois a simulação deve ser reconhecida não pela abusividade dos atos efetivamente praticados, mas pela mera aparência de suas ocorrências quando, na realidade, sequer ocorreram*”.

A simulação, assim, presume uma falsa aparência da realidade.

Segundo Misabel Abreu Machado Derzi, a doutrina distingue simulação e dissimulação. A simulação expressaria o que não existe na realidade – total ou parcialmente. Já a dissimulação ocultaria o que na realidade se constituiu. Por essa razão, alguns vislumbrariam na simulação relativa dois aspectos distintos: (i) do ato que se aparentou fazer e (ii) do ato que na realidade foi feito. O *fingido*, do *real*, o *invólucro* e o *conteúdo*. E prossegue:

Desfeito o ato aparente, roto o invólucro, cumpre examinar a validade do que restou do conteúdo. Se não houver intenção de prejudicar a terceiros, ou de violar disposição de lei, o ato dissimulado é válido (*plus valet quod agitur quam quod simulate concipitur*); na hipótese contrária, ilícito o conteúdo, será anulável’. (Washington de Barros Monteiro, Curso de Direito Civil. Parte Geral. 28ª, ed. atualizada. São Paulo. Saraiva. 1989, p. 210). Para a doutrina tradicional, ocorrem dois negócios: um real, encoberto, dissimulado, destinado a valer entre as partes; e um outro ostensivo, aparente, simulado, destinado a operar perante terceiros.”⁴

Percebe-se, então, que o ato dissimulado é o ato real, aquele efetivamente praticado. Não sendo desejo das partes mostrá-lo como de fato é, o ocultam sob o manto de um ato simulado, o qual lhe conferirá a aparência desejada.

Para Maria Angélica S. de Souza Dias⁵ a simulação fiscal, para ocorrer, pressupõe a existência de um **acordo entre as partes destinado a iludir o Fisco**, no qual o negócio jurídico aparentemente praticado (em geral, tributariamente menos oneroso) não corresponde ao negócio jurídico efetivamente celebrado entre as partes (em geral, tributariamente mais oneroso).

Não é o que se verifica no presente caso. Não há a coexistência de dois atos – o simulado e o dissimulado. Nada foi ocultado. De fato, tanto a empresa recorrente – controlada – quanto a controladora agiram às claras e praticaram efetivamente os atos narrados pela auditoria fiscal. A controlada registrou em sua escrituração e ofereceu à tributação as receitas obtidas com as vendas dos veículos - composta pela parcela relativa ao valor financiado mais o valor à vista -, e a controladora – ARCEL S/A – registrou em sua

³ DIAS. Op. Cit. pp. 99

⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. **A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001**, in **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 10**. Dialética. São Paulo, 2001 - pp. 212/214

⁵ DIAS. Op. cit. p. 92

escrituração e ofereceu à tributação as receitas de comissões de prestação de serviços de obtenção de financiamentos. Tudo de acordo com os contatos pactuados com as instituições financeiras e tudo registrado na escrituração contábil e fiscal de cada uma das empresas – controlada e controladora. Não se verifica um ato simulado ou um ato dissimulado. Para haver simulação há que haver um negócio jurídico aparente e um negócio jurídico dissimulado. Entretanto, no presente caso, não há aparência de realidade, há realidade pura.

Nesse contexto, a 1ª Câmara do então 1º Conselho de Contribuintes já decidira:

SIMULAÇÃO – Configura-se como simulação o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade (Processo nº 10580.005744/2004-22 – Acórdão 101-95409, 23.02.2006)

Não se verifica, *in casu*, discrepância entre a vontade querida pelos agentes e ato por eles praticados. O ato praticado foi efetivamente desejado pelos agentes. Não há, portanto, como caracterizar, no presente caso, a simulação. E Não havendo dolo específico, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, como elemento essencial do tipo, indevida é a qualificação da multa de ofício.

Para além disso, entendo existirem atividades distintas no momento da venda do automóvel financiado. A primeira, a atividade de venda do bem, propriamente dita. A segunda atividade é a concessão do financiamento pela instituição financeira ao cliente da concessionária. A venda é atividade praticada pelo funcionário- vendedor – da concessionária, portanto, é atividade da concessionária. O fato gerador é a obtenção de receita de venda de bem – veículo – e o sujeito passivo, de clareza cristalina, a concessionária. A concessão do financiamento é atividade praticada pela instituição financeira. Entre uma atividade e outra há uma correlação, um “elo de ligação”, ao que denominamos intermediação e que consiste numa terceira uma atividade, relacionada, porém autônoma.

No presente caso importa saber qual agente estabelece “o elo de ligação”, quem pratica a atividade de intermediação e quem, portanto, é o titular das receitas de prestação de serviços de intermediação.

Para a auditoria fiscal o titular de tais receitas seria a empresa recorrente, concessionária do grupo Tempo. Nesse sentido seu raciocínio, adotado pela Turma Julgadora de 1ª. instância, estaria amparado na tese de que as despesas e custos incorridos na obtenção das receitas de intermediação teriam sido suportados pela concessionária e que a holding, controladora do grupo – ARCEL – não teria estrutura operacional, retratada na ausência de quadro de funcionários em sua organização, necessária a desempenhar a atividade de intermediação.

Dirirjo do entendimento. Entendo que a correlação entre a venda dos veículos e a obtenção de financiamentos foi estabelecida pela controladora ARCEL S/A, e só foi possível por conta da celebração de contratos de prestação de serviços de intermediação entre as instituições financeiras e a controladora, que foi quem permitiu que essas instituições financeiras desenvolvessem tais atividades nos estabelecimentos das concessionárias. O fato gerador aqui discutido é a obtenção de receitas de prestação de serviços de intermediação e o

sujeito passivo é a ARCEL S/A. Portanto, é a controladora ARCEL S/A a titular das receitas obtidas com a prestação de serviços de intermediação de concessão de financiamentos.

Quanto ao argumento de que as despesas e custos necessários a geração da receita de intermediação foram arcados pela concessionária saliento que a auditoria fiscal não logrou apontar, na escrituração contábil e fiscal da recorrente, nem tampouco indicar no termo de verificação fiscal, quais despesas e valores estariam relacionados à obtenção dessas receitas. Obviamente porque não foi possível identificá-las. E não foi possível identificá-las porque tais despesas não foram apropriadas pela empresa recorrente. As despesas apropriadas pela recorrente se referem especificamente aquelas pertinentes à obtenção de receitas de venda de veículos. Tais despesas – salário e/ou comissão do vendedor, luz, água, telefone, internet, espaço físico, imposto predial, dentre outros - existiriam mesmo caso todos os veículos da concessionária fossem vendidos diretamente ao consumidor, sem financiamentos concedidos pelas instituições financeiras ou no caso de financiamento obtido pelo próprio cliente junto a uma instituição financeira não parceira do grupo. Matematicamente, a conta, na concessionária, seria a mesma.

Nos moldes em que concebido o negócio muito provavelmente as despesas incorridas pela holding na obtenção das receitas de prestação de serviços de obtenção de financiamentos são de pequena monta, como gastos com telefone, internet, reuniões, cafezinho, e similares, irrelevantes, portanto, mas incorridas pela controladora ARCEL S/A e, por tal motivo, não escrituradas na concessionária recorrente.

A auditoria afirma como fato relevante em seu raciocínio que a holding não possuía ou possuía pouquíssimos funcionários em sua estrutura para fazer as negociações com as instituições financeiras, o que comprometeria a tese de que seria a holding a titular das receitas de intermediação de financiamentos. Considero, contudo, que tal assertiva nada prova contra as empresas do grupo, pois as tratativas teriam sido feitas diretamente entre os diretores da holding e as instituições financeiras sem a necessidade da intervenção de funcionários subalternos. Na verdade, nesse tipo de negociação, quem detém a última palavra é justamente o corpo diretivo sendo prescindível e até mesmo um risco, a participação de subalternos.

Da mesma forma nada prova a favor da tese da auditoria o fato de a holding não possuir funcionários suficientes para atuar, nos estabelecimentos das concessionárias, no momento das vendas dos veículos. Já demonstrou e provou a defesa que os serviços de preenchimento de ficha cadastral e outros inerentes à concessão de financiamentos eram desempenhados pessoalmente pelos funcionários das instituições financeiras que atuavam nas dependências das concessionárias.

Entendo, assim, que a correlação entre as atividades de venda e concessão de financiamentos foi estabelecida pela controladora ARCEL S/A, que foi quem permitiu que essas instituições financeiras desenvolvessem tais atividades nos estabelecimentos das concessionárias e só foi possível por conta da celebração de contratos de prestação de serviços de intermediação entre as instituições financeiras e a controladora. Portanto, é a controladora ARCEL S/A a titular das receitas obtidas com a prestação de serviços de intermediação de concessão de financiamentos. Não há provas nos autos em outro sentido.

Ademais, é bem verdade que a auditoria fiscal não negou que as receitas provenientes das comissões sobre financiamentos foram escrituradas e oferecidas à tributação na controladora ARCEL S/A. Cumpre assinalar, inclusive, a título meramente argumentativo, que se as receitas de prestação de serviços de intermediação de financiamentos tivessem sido

apropriadas na concessionária recorrente, como entende por correto a auditoria fiscal, nem um único centavo de IRPJ ou de CSLL teria sido recolhido aos cofres públicos sobre tais receitas. Todo o faturamento obtido com tais recebimentos teria sido absorvido pelos prejuízos obtidos nos períodos autuados. Esse foi, inclusive, o resultado alcançado pela auditoria. Os autos de infração de IRPJ e de CSLL se resumiram a ajustar os saldos de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, uma vez que a concessionária apura seus resultados com base no lucro real anual e experimentou enormes somas de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL nos anos-calendário auditados e nos subseqüentes.

Uma vez que as receitas foram efetivamente tributadas na controladora ARCEL S/A que é optante pelo lucro presumido e escriturou e ofereceu à tributação tais recebimentos ao percentual de presunção de 32%, também sob o ponto de vista econômico-tributário, não houve qualquer lesão aos cofres públicos nem economia de imposto por parte da contribuinte.

Portanto, diante da inexistência de procedimento simulatório e das provas constantes dos autos, que me levam a concluir que as receitas de prestação de serviços de intermediação de financiamentos são, de fato, de titularidade da controladora ARCEL S/A, encaminho meu voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora