



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

Processo n° 10830.016515/2010-92
Recurso n° 920.837 Voluntário
Acórdão n° **1401-000.765 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de abril de 2012
Matéria OMISSÃO DE RECEITAS. IRPJ E TRIBUTAÇÃO REFLEXA
Recorrente TEMPO AUTOMÓVEIS E PEÇAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. REVENDA DE VEÍCULOS. FINANCIAMENTO DE CLIENTES. COMISSÕES PAGAS POR INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS A CONTROLADORA.

A receita deve ser imputada à pessoa que efetivamente prestou o serviço a ela relacionada, ainda que o contrato de prestação de serviços tenha sido firmado com outra empresa do mesmo grupo. Não há como se aceitar que a receita de um contrato seja alocada em uma empresa e os custos decorrentes da execução do mesmo contrato sejam alocados em outra empresa. Prevalece, nesse caso, a realidade negocial, ainda que a forma adotada entre as partes contratantes seja diversa.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS.

Tratando-se de lançamentos reflexos, decorrentes dos mesmos fatos que ensejaram a autuação de IRPJ, mantém-se a mesma orientação decisória do lançamento principal.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Apesar da omissão reiterada de receitas, como decorre de planejamento tributário em que se identifica a ausência de comprovação de dolo específico para sonegação, simulação ou fraude, impossível a aplicação da multa de ofício qualificada. A penalidade deve ser reduzida para 75%.

MULTA ISOLADA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Assim, a primeira conduta é meio de

execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte pela imputação de penalidades de mesma natureza, já que ambas estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no dever de recolher o tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em NÃO CONHECER do recurso em face do reaproveitamento dos tributos pagos na ARCEL, argüido da tribuna; por maioria de votos, NEGAR provimento em relação ao mérito, vencida a Conselheira Karem Jureidini Dias; por unanimidade de votos, desqualificar a multa de ofício para 75%; e por maioria de votos, DAR provimento em relação a multa isolada, vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto e Fernando Luiz Gomes de Mattos.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva - Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva (Presidente), Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Mauricio Pereira Faro, Antonio Bezerra Neto, Eduardo Martins Neiva Monteiro, Fernando Luiz Gomes De Mattos, Karem Jureidini Dias

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão nº 05-32.933, proferido pela Quarta Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/SP, que decidiu julgar procedente em parte os lançamentos consubstanciados Autos de Infração de fls. 02/86, relativos às exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ); Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS); Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e de exigência 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\$ 20.220.912,79.

Por descrever os fatos com riqueza de detalhes, adoto e transcrevo o relatório elaborado pela DRJ:

De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração de IRPJ às fls. 15/21, a infração foi assim contextualizada:

001 - OMISSÃO DE RECEITA

Omissão de receitas relativa 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 - Areei S/A). A descrição dos fatos, detalhamento da ação fiscal e da base de cálculo encontra-se consignadas no Termo de Verificação Fiscal lavrado nesta data, o qual é parte integrante e indissociável do presente Auto de Infração.

Relação contendo: Fato gerador – anos-calendário 2005, 2006, 2007 e 2008; Valor Tributável ou Imposto e Multa de Ofício Qualificada no percentual de 150%.

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.

[Relação contendo: Data: de 31/01/2005 a 30/06/2008; Valor da Multa Isolada]

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 11.488/07 c/c art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172/66.

A autoridade fiscal elaborou o "TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL de fls. 87/157, que se transcreve, em síntese:

"... CONTEXTO

"No exercício das funções de Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, nos termos artigo 835 do Regulamento de Imposto de Renda - RIR/99 aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, e cumprindo o determinado no Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização Nº 08.1.04.00.2009-01010-7, e Mandado de Procedimento Fiscal - DILIGÊNCIA Nº 08.1.04.00.2009-01543-5, procedemos à revisão do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Tributos reflexos, relativos aos anos calendário 2005 a 2008, do contribuinte relatado, doravante denominada fiscalizada;

1. A fiscalizada é contribuinte Pessoa Jurídica, tendo seu domicílio fiscal na jurisdição da Delegacia da Receita Federal em Campinas/SP;

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

"A sociedade tem com objetivo a exploração do ramo de Comércio de Veículos Novos e Usados, Peças e Acessórios, lubrificantes, Prestação de Serviços de Assistência Técnica, consertos, reparos e afins.

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

3. 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;

4. O Grupo Empresarial ARCEL atua basicamente em dois núcleos de negócios:

ramo de Resorts e Hotelaria e ramo de comercialização de automóveis e seus componentes (peças, acessórios e serviços relacionados a veículos automotores);

5. O Grupo ARCEL está estruturado em função de seus núcleos de negócios, através de dois subgrupos empresarias: Grupo Royai Palm Hotels & Resorts e Grupo Tempo;

6. O Grupo ARCEL S/A tem sua diretoria composta por: Armindo Dias, CPF 014.013.008-04 (Diretor Presidente), Célia Cândida Simões Dias, CPF 373.731.298-20 (Diretora Superintendente), Maria de Fátima Simões Dias Nadelicci, CPF 068.749.928-30 (Diretora Executiva), Maria Cristina Simões

Dias de Souza, CPF 101.711.608-35 (Diretora), Maria Camila Simões Dias Domingues, CPF 048.067.558-93 (Diretora) e Antonio Mauricio Simões Dias, CPF 116.835.608-33 (Diretor);

7. *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."

8. *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. (...)*

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);*

12. *Conforme descritivo em seu 'site' na rede Internet (www.tempoveiculos.com.br), o Grupo Tempo possui quatorze unidades e um pátio de estoque de veículos 0 km na Região Metropolitana de Campinas, sendo a maior rede de concessionárias de veículos do interior de São Paulo,*

representando as maiores montadoras do país: Fiat (Tempo Distribuidora de Veículos Ltda), Ford (Tempo Automóveis e Peças Ltda), Volkswagen (Tempo Comercial de Veículos e Serviços Ltda) e Hyundai (Tempo Mercantil de Veículos Ltda). São oito lojas atuantes em Campinas e um pátio, quatro em Americana, Sumaré e Santa Bárbara D'Oeste, uma unidade em Indaiatuba e outra em Valinhos, todas instaladas em importantes avenidas das cidades em que atuam;

13. Dentro deste contexto, a fiscalizada TEMPO AUTOMÓVEIS E PEÇAS LTDA é concessionária representante da montadora Ford Automóveis;

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% (hum 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 AUTOMÓVEIS E PEÇAS LTDA, nos anos calendário 2005 a 2008, optou pela apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica pelo Lucro Real, entregando tempestivamente suas respectivas DIPJ;

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

II - DO PROCEDIMENTO FISCAL

FISCALIZAÇÃO - TEMPO AUTOMÓVEIS E PECAS LTDA.

19. Através da abertura do Mandado de Procedimento Fiscal, foi realizada a revisão dos fatos geradores do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e tributos reflexos;

20. Para melhor visualização das Contas e dos Lançamentos Contábeis da fiscalizada, e objetivando a confrontação das contas quando necessário, foi aberto o Procedimento Fiscal - Diligência MPF 08.1.04.00-2009-01008-5 na 'Holding' do Grupo Empresarial: ARCEL S/A Empreendimentos e Participações. CNPJ 00.347.024/0001-11;

21. Em 07/08/2009 foi emitido o Termo de Início de Fiscalização, onde a fiscalizada foi cientificada da instauração do Procedimento Fiscal e intimada a apresentar os seguintes documentos:

(...) 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:

2.1 Apresentar os extratos das contas bancárias e aplicações financeiras, incluindo contas/fundos/aplicações mantida junto ao fornecedor titular da bandeira e/ou suas instituições financeiras ligadas, as quais deram origem à movimentação financeira no período de 01/01/2006 a 31/12/2006;

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);

Nota importante: a escrituração da movimentação financeira deverá estar transcrita nos livros diário em ordem cronológica e seqüencial, com lançamentos individualizados, com a devida identificação dos clientes e fornecedores/credores, bem como dos documentos e históricos vinculados às operações, de forma a permitir a clara vinculação/comprovação da origem e destinação dos recursos movimentados.

2.3 Para operações de venda financiada (leasing inclusive) por instituições financeiras/crédito, efetuar relatório em separado, informando, para cada operação, o valor de comissão recebida calculada sobre os juros/taxas/emolumentos cobrados pelas mesmas dos adquirentes dos veículos;

2.4 Apresentar as respectivas notas fiscais de originais de serviços relativo às receitas apuradas a título de prestação de serviços de intermediação/comissão nestas operações de financiamento demonstrando inclusive forma de pagamento por parte da instituição à fiscalizada;

2.5 Informar o(s) nome(s) da(s) empresa(s) de despachante(s) vinculado às operações de licenciamento, apresentando relatório detalhado e os valores mensais pagos / repassados a estas empresas;

2.6 Informar as operações de seguros realizadas em ato contínuas às operações de vendas no estabelecimento da fiscalizada, informando: data, placa do veículo, corretora de seguros (razão social e CNPJ) e segurado (nome e CPF) e repasse de prêmio recebido pela fiscalizada;

2.7 Disponibilizar Livro Registro de Entrada e Saída /Apuração ICMS;

2.8 Apresentar Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano calendário;

Exclusivamente para Compra e Venda de Veículos Usados/Seminovos/Consignação

2.9 Apresentar relatório detalhado de todo movimento de compra e vendas de veículos usados/seminovo incluindo intermediação, contendo:

Data e nº das Notas Fiscais de entrada (compra) e saída (venda);

(...)22. Em 27/08/2009, a fiscalizada compareceu na DRF do Brasil em Campinas, em cumprimento ao Termo de Início de Fiscalização, fazendo a entrega de 02(dois) 'CD' ('Compact Disk'), contendo os arquivos digitais, em acordo com a IN 86, como descrito pelo TERMO DE COMPARECIMENTO/ ATENDIMENTO, in verbis:

...

24. Em 30/10/2009, a fiscalizada foi cientificada do TERMO DE CONTINUIDADE DA AÇÃO FISCAL, re-intimada para o completo atendimento do Termo de Início de Fiscalização, lavrado em 07/08/2009, pois, até a presente data, não tinha entregue a totalidade dos documentos/esclarecimentos requeridos;

25. Em 30/10/2009, objetivando prevenir a espontaneidade e obtenção de dados fiscais para demais anos calendário, a fiscalizada foi cientificada do Procedimento Fiscal Diligência MPF 08.1.04.00-2009.01544-3. Nesta data, o contribuinte foi intimado a apresentar os mesmos documentos/esclarecimentos requeridos no Termo de Início de Fiscalização, lavrado em 07/08/2009, para os anos calendário 2005, 2007 e 2008;

26. Em 18/11/2009, a fiscalizada compareceu na DRF do Brasil em Campinas, protocolando petição, onde solicita a prorrogação do prazo para entrega da totalidade dos documentos. Foi concedida dilação do prazo para entrega em 30 dias. Neste momento, conforme consta do Termo de Comparecimento/Atendimento lavrado, o contribuinte apresenta 2 CD's contendo arquivos digitais, em formato Excel, contendo os dados de Vendas de veículos novos e usados relativos ao ano calendário de 2006. Foram apresentadas 2 listagens (planilhas Excel) contendo os dados das Compras de Veículos Novos - Aquisição de Fábrica e Compra de Veículos Usados, relativas ao ano calendário 2006;

27. Nesta mesma data de 18/11/2009, a fiscalizada entregou 2 'CDs' contendo arquivos digitais de sua contabilidade relativos aos anos calendário de 2005, 2007 e 2008, como relatado pelo Termo de Comparecimento/Atendimento, in verbis;

...

28. Em 22/12/2009, os Arquivos Digitais foram validados pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais, sendo devidamente assinados e entregues os Recibos de Entrega de Arquivos Digitais, resultando nos seguintes Códigos de Autenticação:

...

29. Em 16/12/2009, a fiscalizada compareceu na DRF Campinas, postulando pela dilação do prazo de entrega, dado que ainda não apresentou a totalidade dos documentos requeridos no Termo de Início de Fiscalização, lavrado em 07/08/2009, reiterado pela Termo de 30/10/2010; em especial ao item 2.3 (Relação com as operações de vendas financiadas informando as operações realizadas e os respectivos valores dos juros/taxas/crédito/emolumentos cobrados dos adquirentes de veículos), item 2.9 (Relatório de todo movimento de compra e vendas de veículos novos e usados/seminovos incluindo a intermediação financeira), item 2.10 (Relatório mensal, especificamente para Veículos Novos/Aquisição de Fábrica, demonstrando resumidamente a aquisição de veículos novos, informando chassi, modelo, ano fabricação, valor da aquisição e valor da nota fiscal) e item 2.11 (Relatório mensal demonstrando as operações de vendas de veículos novos na venda direta);

30. Como descrito pelo Termo de Comparecimento/Atendimento, lavrado em 16/12/2010, foi concedido a dilação de prazo, sendo determinada a data limite para atendimento do requerido para 08 de fevereiro de 2010;

31. Em 09/02/2010, a fiscalizada compareceu na DRF Campinas, apresentando 'CDs' com as informações em arquivo magnético sobre a relação das vendas nos anos calendário 2005, 2007 e 2008, como descrito pelo TERMO DE COMPARECIMENTO/ATENDIMENTO lavrado, in verbis:

(...) 33. Na mesma data de 18/03/2010, foram entregues e validados 5(cinco) 'CDs' contendo os arquivos digitais da Contabilidade da empresa, dados relativos aos anos calendário 2005, 2007 e 2008, como descrito pelo TERMO DE COMPARECIMENTO/ATENDIMENTO, in verbis:

...

34. Em 13/04/2010, a fiscalizada entregou os dados relativos as vendas ocorridas no ano calendário de 2006, e os arquivos digitais foram validados e autenticados pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, como mostra TERMO DE COMPARECIMENTO/ATENDIMENTO lavrado, a seguir transcrito:

...

35. Em 13/04/2010, a fiscalizada foi cientificada do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL requerendo a listagem de seus funcionários/colaboradores no período fiscalizado, in verbis:

...

36. Em 22/04/2010, foi lavrado o TERMO DE COMPARECIMENTO/ATENDIMENTO onde consta a entrega dos dados requeridos pela Intimação antes relatada e a correspondente autenticação dos arquivos digitais entregues, in verbis:

...

37. 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 31 Notas Fiscais (Vendas da Tempo Automóveis), 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. Esta tabela com as notas fiscais selecionadas por amostragem compõe o Anexo 1 do Termo de Intimação Fiscal lavrado (...)

38. Em 06/08/2010, a fiscalizada compareceu na DRF do Brasil em Campinas apresentando os documentos requeridos no Termo de Intimação retrocitado e também um 'CD' contendo arquivos digitais que complementavam a documentação, conforme descrito pelo TERMO DE COMPARECIMENTO/ATENDIMENTO lavrado, in verbis:

(...) DILIGÊNCIA - ARCEL S/A EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES

40. 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;

41. Em 07/08/2009, 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:

1. A presente ação fiscal que aqui se inicia, encontra-se devidamente amparada pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.04.00-2009-01008-5, expedido na forma eletrônica em 05/08/09. A confirmação de sua autenticidade e a ciência do mesmo pelo contribuinte em epígrafe, deverá ser procedida mediante acesso ao site eletrônico da Secretaria da Receita

*Federal do Brasil: www.receita.fazenda.gov.br/ Pessoa Jurídica/
MPF Procedimento Fiscal:*

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:

2.1 Apresentar os extratos das contas bancárias e aplicações financeiras, as quais deram origem à movimentação financeira no período de 01/01/2006 a 31/12/2006;

2.2 Apresentar os livros Diário e Razão ou Livro Caixa, na forma impressa e digital onde conste a movimentação financeira, bem como a documentação originária;

Nota importante: a escrituração da movimentação financeira deverá estar transcrita nos livros diário em ordem cronológica e seqüencial, com lançamentos individualizados, com a devida identificação dos clientes e fornecedores/credores, bem como dos documentos e históricos vinculados às operações, de forma a permitir a clara vinculação/comprovação da origem e destinação dos recursos movimentados.

42. Em 30/10/2009, a empresa ARCEL S/A Empreendimentos e Participações foi cientificada pelo TERMO DE INTIMAÇÃO – DILIGÊNCIA FISCAL lavrado na data supra, da extensão do procedimento fiscal para os anos calendário 2005, 2007 e 2008, e a finalizar o cumprimento dos documentos/esclarecimentos anteriormente requeridos;

43. O contribuinte foi progressivamente atendendo os requeridos, conforme constam dos Termos de Comparecimento/Atendimento, constante nos autos;

44. Em 16/12/2009, através do TERMO DE COMPARECIMENTO/ ATENDIMENTO lavrado, o contribuinte solicita a dilação do prazo para o completo atendimento da entrega dos documentos na data de 08/02/2010, como mostrado a seguir, in verbis:

...

45. Em 09/02/2010, foi entregue 1 (hum) 'CD' em formato Sistema Excel, contendo os dados das Comissões/Intermediações, relativas aos financiamentos, por Instituições Financeiras, de veículos comercializados pelas empresas concessionárias do Grupo Tempo relativas ao ano calendário 2006, como mostra o TERMO DE COMPARECIMENTO/ATENDIMENTO, in verbis:

...

46. Em 18/03/2010, foi entregue o restante das informações das Comissões/Intermediações relativas anos calendário 2005, 2007 e 2008, que concatenado as informações de 2006 anteriormente fornecidas, formou uma planilha única de dados no formato

Excel que denominamos para fins didático de "Planilha da Dados Base -18/03/2010)

47. Nesta data, foram validados e autenticados os arquivos digitais entregues (relativos a todos os anos calendário), como mostram os TERMOS DE COMPARECIMENTO/ ATENDIMENTO, in verbis:

...

48. Em 13/04/2010, o contribuinte foi intimado a apresentar a listagem dos funcionários e colaboradores da empresa, in verbis:

...

49. 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:

...

50. Em 24/05/2010 e, posteriormente, em caráter complementar na data de 28/06/2010, o contribuinte compareceu (*) na DRF Campinas, em resposta à Intimação relatada no parágrafo anterior, entregando os dados e relatórios impressos consignando os dados com as pendências devidamente saneadas que para fins didáticos denominamos estes como DOC 1 a DOC 5 conforme a seguir:

(...) DA CONSTATAÇÃO/DA INFRAÇÃO

105. Expurgadas às duplicidades ora apontadas, tendo sido formalmente convalidados pela fiscalizada os demais dados contidos nos Anexos 1 a 5 do Termo de Constatação e Intimação de 16/11/2010, não resta dúvidas e está convicta esta fiscalização que os valores consolidados a seguir na Tabela 1, referem-se as 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;

(...) 106. 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 2005 a 2008;

107. 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 e cálculo dos tributos reflexos: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Programa de

Integração Social - PIS e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS);

108. 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 2005 a 2008).

109. Ressalta-se que os rendimentos omitidos consignados 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

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

111. 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);

112. 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:

...

113. 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 ?

114. 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;

115. 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;

116. 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;

117. 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

118. Ao utilizar o estratagema contábil descrito, com apropriação de receita por empresa do mesmo grupo empresarial diferente da que a lei determina, a qual provocou o fato gerador da obrigação tributária, a fiscalizada minimiza seus preços e margem de lucros, de tal modo a obter dois benefícios simultâneos: (i) vantagem comercial competitiva com seus concorrentes e (ii) não gera lucro contábil/fiscal, como verificado em vários anos calendários sucessivos, tendo desta forma a minoração artificial dos encargos tributários do grupo empresarial como um todo;

119. Ao direcionar a receita para a 'holding', que praticamente não tem custos ou despesas, a fiscalizada encontrou uma forma de remeter receita em montante maior do que seria permitido por lei, que no caso de grupo empresarial, a 'holding' recebe das controladas os lucros/dividendos distribuídos;

120. Da forma como estão concebidas, as operações de financiamentos, envolvendo o pagamento da compra de veículos automotores, servem como meio de transferência de receitas para outro sujeito passivo diferente do que a lei determina. Esta ação tem como pano de fundo a obtenção da redução do ônus tributário e também, o que é de suma importância, aumento substancial, e em princípio injusta, da vantagem competitiva neste mercado, onde a competição comercial é muito acirrada;

121. 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;

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

123. 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;

124. De modo inverso, a empresa (no caso a 'holding' ARC EL 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;

125. Toda essa engenharia foi para se criar instrumentos em que as partes envolvidas utilizaram para encobrir, dissimular o negócio efetivamente realizado, e assim permitir que se esquivassem de pagar os tributos incidentes pelo negócio efetivamente realizado;

(...) IX- DOS AUTOS DE INFRAÇÃO - CREDITO TRIBUTÁRIO

158. Com base nos montantes da infração de omissão de receita apurada em relação aos anos-calendário 2005 a 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 no itens 105 e 109 do presente Termo de Verificação Fiscal;

II - Auto de Infração - Demais Infrações - Multa Isolada de 50% apurada sobre os montantes de IRPJ e CSLL 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);

Base de Cálculo - Multa de 50% IRPJ e CSLL Estimativa ou Balanço Redução/Suspensão

• Constam dos Quadros Demonstrativos dos Anexos 1 a 8 partes integrantes do presente Termo de Verificação Fiscal.

[...]"

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. 511/512, impugnação de fls. 490/510, acompanhada dos documentos de fls. 511/712, 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 66 a 72 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 (doe. 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 1998 como será comprovado com a prova pericial requerida mais adiante.

Continua transcrevendo itens do Termo de Verificação e, ao chegar ao item 112, 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 ÀS 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).

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 nºs 4). 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 ficavam 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".(doe.05), 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 120 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 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 ANTÓNIA ZANGHETIN, 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 (doe. 02). Reporta-se a procurações por instrumento público, constantes do doe. 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.

(...) 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 135, 139, 140 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 138 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 atuadas, 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.

- A jurisprudência extraída pelos Agentes Fiscais, do Conselho de Contribuintes, caminha, toda ela, no sentido de operações que configuraram práticas fraudulentas não se aplicando a modalidade escolhidas pelas empresas do Grupo Tempo e a "holding" ARCEL para empreender o negócio de concessionárias de veículos.

- 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 pela 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 1º 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 sequência, 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.

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.

Argumenta, também, neste tópico que a fiscalização teria cometido no "Demonstrativo da Compensação de Prejuízos Fiscais", referente ao ano calendário de 2008, quando, no item 3, na descrição do Lucro/Prejuízo antes da compensação, foi registrado o valor de - R\$ 110.279,00 quando o correto é - R\$1.110.279,00. Esse mesmo equívoco ocorreu na folha referente à apuração do imposto de renda da pessoa jurídica quando o valor do prejuízo também foi anotado como se tivesse sido, no ano de 2008, -R\$ 110.279,00 e não -R\$ 1.110.279,00. Por esse motivo o lucro tributável correto deve ser R\$ 3.542.781,00 e não R\$ 4.542.781,00 com reflexo no imposto devido, juros, e multa da forma seguinte:

Imposto RS 3.494.058,65

Juros de Mora : R\$ 1.068.923,39

Multa: R\$5.241.087,98

Total: R\$ 9.804.070,02 o que reduz o total do auto para R\$ 19.519.432,70.

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

-foi aplicada a multa de que trata o inciso II, letra "b" desse artigo 44, pela falta de pagamento do valor da estimativa mensal, com relação ao imposto de renda bem como Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, desconsiderando que a Impugnante, no período que serviu de base para a autuação - anos calendários de 2005 a 2008 - não apresentou lucro real mas, sim, prejuízo conforme atestado pelos Agentes Fiscais nos documentos anexos aos autos de infração;

- e essa multa isolada, de 50% (cinquenta por cento), foi aplicada concomitantemente com a multa de ofício prevista no inciso I do artigo 44 da Lei 9.430/96 o que tem sido banido pela doutrina e jurisprudência.

- examinando-se o Demonstrativo de Apuração da Multa Regulamentar e ou Multa e Juros Isolados, anexo do Auto de Infração, vê-se que a mesma foi aplicada desde o ano-calendário de 2005 e 2006, quando a redação original da Lei 9.430/96, estabelecia, no inciso IV do artigo 44, que tal multa, nos casos de pagamento do imposto de renda e contribuição social, sob o regime de estimativa, seria de 75% (reduzida para 50% pela Lei 11.488, de 15.06.2007) e aplicada sobre o valor do lucro líquido, mesmo na ocorrência de prejuízo fiscal, quando a empresa deixasse de fazer o pagamento.

- Ora, no caso de o balanço final apresentar prejuízo, não terá havido lucro líquido e, portanto, inexistente a base para a aplicação da penalidade como ocorreu com a Impugnante, pelo que insubsistente a aplicação da mesma ao menos até a vigência da alteração na redação promovida pela Lei 11.488, de 15.06.2007, quando a multa passou a incidir não mais sobre o lucro líquido mas, sim, sobre o valor do pagamento da estimativa mensal.

(...) - Assim, ao menos até a vigência da nova redação do artigo 44 da Lei 9.430/96, efetivada pela Lei 11.488 de 15 de junho de 2007, inaplicável a multa isolada pelo não pagamento da estimativa mensal, no caso de verificação de prejuízo fiscal no balanço final. Dessa forma, a multa isolada, aplicada nos anos calendário de 2005, 2006 e até junho 2007 revela-se insubsistente pelo que os autos de infração, com relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devem ter a exclusão da referida multa.

- Mas, mesmo após junho 2007, essa multa isolada pela falta de pagamento de estimativa revela-se contrária ao disposto no inciso III do artigo 153 da Constituição Federal bem como inciso I do artigo 43 da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional) porque, sendo a estimativa mera antecipação do que vier a ocorrer no final do exercício, inexistindo renda, ante a verificação de prejuízo, impossível a exigência da multa.

(...) 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.

Submetida a Impugnação à apreciação da Delegacia da Receita Federal de Brasil de Julgamento em Campinas/SP, esta houve por bem julgá-la procedente em parte e, por meio do acórdão 05.32-933, manteve parte do lançamento. O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

PERÍCIA.

Injustificável o pedido de realização de perícia, quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da impugnação, mormente se os quesitos formulados na defesa não refletem matéria hábil a afetar a solução do litígio e se inexistentes dúvidas de natureza técnica a serem dirimidas por especialistas.

VALOR APURADO

Identificada divergência entre valor do prejuízo declarado para o período de 2008, apontado pela Fiscalização no Termo de Verificação, e aquele transferido para o sistema de apuração do valor do IRPJ devido, acata-se a alegação de equívoco e recalcula-se a correspondente exigência, reduzindo seu valor para o resultado apurado segundo os mesmos critérios utilizados na autuação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ.

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. REVENDA DE VEÍCULOS. FINANCIAMENTO DE CLIENTES. COMISSÕES PAGAS POR INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS.

Configura omissão de receitas, sujeita a lançamento de IRPJ, a desconsideração, na apuração do resultado, de receitas de comissões pagas por instituições financeiras em contrapartida a serviços prestados pela empresa autuada (concessionária de veículos) nas operações de vendas financiadas, ainda que contabilizadas em outra empresa, sua controladora.

PRINCÍPIO DA ENTIDADE.

A apropriação, em pessoa jurídica diversa, ainda que controladora pertencente ao mesmo grupo, de receitas inerentes à atividade da pessoa jurídica autuada, configura inobservância do Princípio da Entidade e, em consequência, fere as normas contábeis, comerciais e fiscais.

LANÇAMENTOS REFLEXOS CSLL. PIS. COFINS.

Tratando-se de lançamentos reflexos, decorrentes dos mesmos fatos que ensejaram a autuação de IRPJ, mantém-se a mesma orientação decisória do lançamento principal.

MULTA QUALIFICADA.

Constatado pela fiscalização ter a empresa autuada (optante pela forma de tributação pelo lucro real) omitido reiteradamente parcelas de receitas relacionadas a suas operações de vendas, receitas essas contabilizadas por empresa controladora (optante pela tributação pelo lucro presumido), a qual, para suprir a necessidade de capital de giro da controlada, procede a subscrição e integralização de capital de forma periódica, não há como afastar a conclusão fiscal de que presente objetivo de impedir a ocorrência do fato gerador, ou torná-lo mais brando, justificando-se a aplicação da multa de 150%.

MULTA ISOLADA.

Falta de Recolhimento das Estimativas Mensais. A multa isolada, calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida, deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos, ainda que, no ajuste ao final do período, não seja apurado resultado positivo.

DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIA. INEXISTÊNCIA.

A multa de ofício exigida por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, e a multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, têm hipóteses de incidência e bases de cálculo distintas. De acordo com as expressas disposições legais, a incidência de multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período, por se tratar de hipóteses de incidência e bases de cálculo distintas.

Após ser regularmente intimada do acórdão acima, a Recorrente, irrisignada com o resultado do julgamento, interpôs o Recurso Voluntário de fls. 1.099/1.124, que passa a ser apreciado por este Conselho.

Colocado o feito em julgamento, em sede de memoriais, a Recorrente passou a alegar que as atividades de intermediação financeira descritas nos contratos como obrigações da contratada eram, na realidade, exercidas pelas próprias instituições financeiras.

Por fim, da tribuna, a ínclita advogada da Recorrente requer, *ad argumentandum*, que fossem deduzidos dos tributos lançados, os valores pagos pela Arcel S.A. a mesmo título.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Relator Alexandre Antonio Alkmim Teixeira:

O Recurso Voluntário preenche as condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Como relatado pela DRJ, a fiscalização, em seu Termo de Verificação Fiscal, informa que a autuação decorre da constatação de que a Recorrente (Tempo Automóveis e Peças Ltda), nos anos-calendário de 2005 a 2008, omitiu receitas relativas a *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*, receitas estas que foram indevidamente apartadas da operação de venda financiada como um todo e contabilizadas em sujeito passivo diverso (controladora do Grupo - Tempo - Arcel S/A).

Em razão das supostas omissões apuradas, foram formalizadas: (i) exigências de IRPJ, CSLL, contribuição ao PIS e de COFINS, acrescidas da multa de ofício proporcional de 150% e juros de mora; e (ii) exigência de multa isolada de 50% pela falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada.

A Recorrente, por sua vez, sustenta em seu recurso voluntário que:

“22. Se tivessem os julgadores de primeira instância verificado com mais cuidado os documentos acostados à Impugnação, teriam constatado que a ARCEL S/A modificou o seu estatuto social, em 18 de abril de 2001, para nele incluir ‘serviço de agenciamento e corretagem em negócios de terceiros não relacionados a imóveis’ (fls. 514/518).

(...) A jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes sempre esteve cristalizada que não cabe ao fisco intervir em questão de conveniência e oportunidade no que se refere à atividade da empresa.

(...)26. 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 receitas 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.

A remuneração da Arcel por parte das instituições financeiras está atrelada ao financiamento e não à venda do veículo pois é certo que há um percentual de vendas à vista, sem qualquer financiamento ou mesmo financiada pela própria Recorrente.

Se assim é, não houve qualquer omissão de rendimentos na Recorrente, sendo certo que tais remunerações foram oferecidas

à tributação na ARCEL S/A como é reconhecido pela sentença recorrida (página 08/10, entre outras)

E isto é válido para o IRPJ, CSLL e as contribuições PIS/COFINS.”

Ao contrário da posição defendida pela Autoridade Fiscal, entendo que a prestação de serviços de intermediação financeira não está necessariamente vinculada à venda do bem. Isso porque o intermediário presta serviços divergentes do vendedor, tais como: cadastramento do cliente, conferência de dados e documentos comprobatórios necessários à verificação dos dados cadastrais dos clientes (sejam eles a confirmação da propriedade de bens que sejam dados em garantia, verificação de eventuais gravames, confirmação da originalidade dos documentos de identificação, verificação da documentação comprobatória da renda), explanação da proposta de financiamento, enfim a confecção de um dossiê que permita a aprovação do financiamento por parte da instituição financeira.

Assim, tenho que a atividade de intermediação e a atividade de venda dos veículos são atividades relacionadas, mas não são interdependentes. É dizer: em tese, uma pessoa jurídica distinta da vendedora pode prestar os serviços de intermediação financeira.

Ocorre que a empresa prestadora de serviços de intermediação financeira deve possuir a devida estrutura organizacional incluindo áreas administrativas e operacional que viabilizem a prestação de serviços.

No caso em análise, a Autoridade Fiscal demonstrou que no processo de financiamento não há *envolvimento algum de funcionário/colaborador da ‘holding’ ARCEL S.A. (por sinal, como descrito no parágrafo 8, não possui funcionários para tal fim)*. Confira-se o disposto no item 8 do Termo de Verificação Fiscal:

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. Exceção dos 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:

| Relação de Funcionários no período de 2005, 2006, 2007 e 2008 | | | | |
|---|-----------|------------|------------|----------------------------|
| Empresa: Arcel S.A. Empreend. e Participações – CNPJ 00.347.024/0001-11 | | | | |
| Nome | RG. | Admissão | Demissão | Função |
| Armindo Dias | 21372469 | 09/12/2004 | | Diretor/Sócio-Proprietário |
| Célia Cândida Dias Simões | W222491x | 09/12/2004 | | Diretor/Sócio-Proprietário |
| Maria de Fátima Simões Dias Nadelici | 158600484 | 10/04/1997 | | Diretor/Sócio-Proprietário |
| Domingas Rodrigues da Silva | 360307085 | 01/06/2004 | 16/10/2006 | Serviços Gerais |
| Nelson Vitorelli | 2369765 | 01/09/2003 | | Consultor Folha Pagamento |

Apesar de a ARCEL S.A não possuir estrutura que viabilizasse a prestação de serviços, alega a Recorrente que *com 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 atestam os contratos anexos (fls.)*.

Entendo que o poderio econômico de quem realiza a intermediação não tem o condão de influenciar o financiamento das instituições financeiras para os adquirentes dos veículos. Isso porque a empresa intermediária não figurará como co-obrigada dos contratos, portanto não reduzirá os riscos de inadimplência do seu cliente. Assim, tenho que a concentração do controle de caixa das empresas poderia auxiliá-la em aquisição de financiamentos, **para si ou para as demais empresas do grupo**, com taxa de juros reduzida ou por prazo alongado, etc. Entretanto, não vejo como o seu “poderio financeiro” se verteria para beneficiar o seu cliente, uma vez que as instituições financeiras não reduziriam suas taxas, concederiam prazos alongados ou quaisquer outros benefícios para os clientes pelo fato de que a *holding* da vendedora possui elevado patrimônio líquido (sendo que não figurará como co-obrigada).

Além dos argumentos elencados acima, entendo que, na estruturação do negócio desenvolvido pela Recorrente, encontra-se ausente a vinculação entre receitas e despesas, pois não restou demonstrado que a empresa que registrava as receitas (ARCEL S.A) possuía qualquer despesa que estivesse associada às receitas auferidas.

A prestação de serviços de intermediação financeira requer a fruição de determinados custos e despesas relativos aqueles serviços – seja de mão de obra qualificada, material de escritório, estrutura física condizente etc.

Todavia, não restou comprovado que a empresa que auferia as receitas (ARCEL S.A.) possuía qualquer custo ou despesa relacionados aos serviços que alegava prestar. Ao contrário, a Autoridade Fiscal levantou que a ARCEL S.A. sequer possuía mão de obra para realizar esse serviço, possuindo na relação de empregados apenas duas pessoas que eram vinculadas aos serviços gerais e à consultoria de folha de pagamento.

Por outro lado, verifico dos contratos de intermediação financeira em questão, que a Recorrente, na condição de subsidiária da Holding Arcel S.A. foi quem assumiu a responsabilidade pela execução do contrato.

De fato, v.g., segundo o contrato celebrado com o Banco ABN AMRO as fls. 620 e seguintes, ao contratado foram imputadas as seguintes obrigações, a saber:

- a) encaminhar com a proposta, cópias legíveis e em bom estados da documentação referida na cláusula anterior;
- b) vistoriar o bem que será financiado e/ou arrendado e assegurar que o bem se encontre em perfeito estado de conservação e com a respectiva documentação atualizada, se responsabilizando por qualquer multa existente;
- c) acompanhar e fiscalizar, sob sua inteira responsabilidade, o trabalho do profissional que, devidamente habilitado, tenha sido contratado para

adotar todas as providências para a regularização, perante o órgão de trânsito competente, do Certificado de Registro e Licenciamento do Veículo, em nome do financiado, devendo constar o gravame de alienação fiduciária em favor do Banco ABN AMRO Real S.A. ou da Aymoré Crédito, Financiamento e Investimento S.A. e na hipótese de arrendamento mercantil, para que conste do Certificado de Registro e Licenciamento do Veículo o nome da ABN AMRO Arrendamento Mercantil S.A. ou Sudameris Arrendamento Mercantil S.A. como proprietária e o endereço do domicílio do arrendatário para o recebimento de IPVA e notificações de infração de trânsito e o nome do arrendatário para o recebimento do IPVA e notificações de infração de trânsito e o nome do arrendatário e o número do contrato no campo “observações”.

(...)

E, v.g., o contrato celebrado com o Banco Alfa também prevê obrigações no mesmo sentido. Veja-se às fls. 624:

1. Este CONTRATO tem por objeto a prestação, pelas CONTRATADAS, de serviços de:

- a) preenchimento de cadastro e conferência de dados e documentos comprobatórios necessários à verificação dos dados cadastrais dos seus clientes que desejarem obter financiamento ou contratar arrendamento mercantil ("CLIENTES") para aquisição de bens e ou serviços;*
- b) apresentação às CONTRATANTES de propostas de CLIENTES para a concessão de financiamentos e/ou realização de operações de arrendamento mercantil de veículos*

Neste caso, a separação entre o ônus da prestação do serviço e o recebimento da receita em empresas diversas fica claro na cláusula terceira. Leia-se:

3. Pelos serviços prestados pelas CONCESSIONÁRIAS, relativamente a cada contrato que resultar na concessão de financiamento ou de arrendamento mercantil, as CONTRATANTES pagarão à CONTRATADA quantia a ser fixada com base em critérios informados às CONCESSIONARIAS

E o contrato com o Banco Finasa também previa obrigações do mesmo importe (fls. 624):

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

1.1. Encaminhamento ao BANCO 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

Da análise das provas trazidas aos autos, não identifiquei qualquer elemento de prova de as referidas obrigações foram, de fato, desenvolvidas pela holding Arcel S.A., signatária de referidos contratos, como alegado pela Recorrente em sua impugnação e razões de recurso, o que conduz à conclusão de que a obrigação pela execução do contrato ficou com a Recorrente, e a receita decorrente de referida obrigação foi contabilizado na Holding do Grupo Arcel.

Ressalto que, em sede de memoriais, assim como em sustentação oral, a Recorrente passou a alegar que as atividades descritas nos contratos como obrigação da Arcel S.A. eram, na realidade, exercidas pelas próprias instituições financeiras.

Admitida, por hipótese, essa versão dos fatos, estaríamos diante de um contrato em que a única obrigação da contratada seria a indicação do cliente (comprador do veículo) para oferecimento do financiamento, aproximando-se do contrato de comissão. E, se entendido que não havia a atividade de intermediação financeira, mas sim, contrato de comissão, não seria possível atrelá-lo a pessoa diversa daquela que vendeu o automóvel, no caso em análise, a Recorrente. É dizer, pensar que se trata, na hipótese, de contrato de comissão, e não de intermediação financeira, impõe que a receita da comissão seja irremediavelmente imputada à Recorrente, e não à holding Arcel S.A., posto que só poderá receber comissão quem vende o bem.

Demais disso, não é crível supor que as instituições financeiras tenham celebrado contratos delegando obrigações e responsabilidades à contratada e, sem qualquer formalização, tenham assumido referidos ônus e responsabilidades, sem qualquer alteração nas cláusulas de remuneração previstas nos mesmo contratos.

E mais: apesar de os contratos terem sido firmados pela Holding, ainda que supostamente executados pelas próprias instituições financeiras, não se identifica a forma de segregação de custos inerentes e essenciais ao exercício da atividade de intermediação financeiras, tais como os relacionados à cessão de especo, consumo de energia e outros materiais necessários ao desenvolvimento da atividade contratada.

Nesse contexto, não se pode aceitar, com relação ao resultado da mesma atividade, que uma empresa receba a receita (tributada pelo lucro presumido) e a outra empresa incorra nas despesas (a serem deduzidas na apuração do lucro real). E essa verificação é feita no intuito de reforçar o entendimento de que a atividade de intermediação era realizada pela Recorrente, e não pela Holding do Grupo ARCEL..

Neste sentido, vale ressaltar o conceito de vinculação das receitas e despesas proposto por Eldon S. Hendriksen e Michael F. Van Breda¹:

*Tal como a vinculação foi definida pela comissão da AAA em 1964, que tratou de seu conceito, **vinculação é o processo de registro de despesas com base numa relação de causa e efeito com receitas registradas.** (...). A determinação do momento em que as despesas ocorrem exige, portanto:*

- 1. Associação a receitas.*
- 2. Registro no mesmo período em que a receita correspondente é registrada.*

A vinculação de uma despesa a uma receita requer, assim, a determinação de uma relação apropriada ente as duas. Todas as despesas, por definição, são incorridas como parte necessária da operação de geração de receitas.

Tendo em vista a necessária vinculação ente receitas e despesas, tem-se que: i) ou não era necessário incorrer em despesas para a prestação de serviços de intermediação financeira, o que descaracterizaria a receita como oriunda da prestação de serviços, uma vez que, se a simples venda dos veículos já fosse suficiente para a instituição financeira pagar a comissão, não haveria que se falar em receita de prestação de serviços; ou ii) realmente eram prestados os serviços de intermediação financeira, os quais necessariamente incorriam em custos e despesas específicos e necessários à prestação desse serviço.

Partindo do pressuposto de que os serviços de intermediação eram realmente prestados, como alega a Recorrente em suas razões de impugnação e recurso, deveria constar nos autos a prova da efetividade da prestação de serviço de intermediação por parte da ARCEL S.A.. Entretanto, da análise dos autos, verifico que esse serviço era prestado por pessoal da Recorrente, em sua própria estrutura física.

Assim, quem incorria nos custos e nas despesas necessários à prestação do serviços de intermediação era a Recorrente. Todavia, quem auferia as receitas era a ARCEL S.A. Neste contexto, a Recorrente, cujo regime de tributação era o Lucro Real, deduzia os custos e despesas relativos à atividade de prestação de serviços de intermediação (materiais diversos, custo do espaço físico que era ocupado pelos empregados das instituições financeiras, etc.), lado outro, a ARCEL S.A, tributada pelo Lucro Presumido, reconhecia as receitas advindas da prestação de serviços de intermediação, sem arcar com qualquer custo ou despesa.

Em vista do exposto, concluo que, partindo do pressuposto da efetiva ocorrência de prestação de serviços de intermediação, não há nos autos nenhuma comprovação que tal serviço fora efetivamente prestado pela ARCEL S.A. Ao contrário, há um conjunto probatório convergente demonstrando a ausência de custos e despesas incorridos pela ARCEL S.A. para a prestação desses serviços, pelo que entendo que tais receitas são de titularidade da Recorrente, e que, portanto, deveriam ter sido vinculadas às despesas incorridas pela Recorrente

¹Teoria da Contabilidade: tradução de Antonio Zorato Sanvicente. Ed. Atlas, São Paulo, 1999, p. 237.

Com esses fundamentos, não acolho esses argumentos da Recorrente.

Reclassificação e Aproveitamento dos Tributos Pagos pela Arcel S/A

Foi argüido da tribuna pela nobre Advogada da Recorrente que, na eventualidade de manutenção do lançamento, fossem deduzidos, dos tributos lançados, os valores pagos pela Holding Arcel S.A. a mesmo título.

Apesar dos fortes argumentos trazidos à baila, entendo que não há como, sem autorização legal, tomar-se o crédito de uma empresa que não é parte no auto de infração, para redução do débito devido pela autuada. Proceder dessa forma implicaria em reconhecer um direito de restituição e compensação no curso de um processo administrativo de revisão do lançamento, o que foge à competência legal deste Conselho.

Não conheço, portanto, do pedido.

Multa de Ofício Qualificada Fixada no Percentual de 150%.

A simulação, tomada como elemento de desconsideração do auto de infração em análise, no bojo da teoria da licitude do planejamento tributário, reporta-se à disciplina traçada pelo Código Civil, que assim dispõe:

Art 167 É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1 Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem,

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados,

§ 22 Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Ao lado da simulação vista sob a ótica civilista, surgiu a figura do negócio jurídico indireto, pelo qual as partes contratantes se utilizam de uma formação negociai típica ou atípica para alcançar o mesmo objetivo que uma outra formação negocial típica poderia lhe conferir. Por meio do negócio jurídico indireto, licitamente se afasta o regime do negócio típico com a aplicação de estrutura negociai diversa, desde que tal estruturação não sirva para driblar ilicitamente o regime aplicável ao negócio típico.

O Superior Tribunal de Justiça, na esteira da Doutrina do seu Ministro Moreira Alves, esclarece que no negócio jurídico indireto, *"as partes recorrem a um negócio jurídico típico sujeitando-se à sua disciplina formal e substancial, para alcançar um fim prático ulterior (..), o qual não é normalmente atingido por meio desse negócio jurídico típico"* (Resp 28.598/BA). No entanto, *"isso supõe a licitude do ajuste celebrado pelas partes"*, devendo o negócio jurídico indireto ser desconsiderado quando utilizado com o objetivo de afastar proibição legal aplicável ao regime do negócio formalmente preterido (REsp.. 56.201/BA),

Ainda não admitindo o cancelamento do Auto de Infração, entendo que a multa de ofício, aplicada no percentual de 150%, deve ser reduzida para 75%, consoante os fundamentos que passo a expor.

De acordo com o disposto pela Autoridade Fiscal no TVF, *"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."*

Contudo, ao tratar dos motivos acima, em nenhum momento demonstrou a existência de dolo específico pedido pelo *caput* dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, sendo elemento essencial para se promover a qualificação da multa de ofício, mesmo que se pudesse afirmar que houve a alteração das chamadas *circunstâncias materiais* ou a modificação das *características essenciais* do fato gerador.

E, na verdade, a própria Recorrente e a ARCEL S.A não escondem em momento algum que estipularam o repasse das comissões comerciais, por medida de organização interna e como retribuição pelas interseções da controladora nas condições de financiamento.

Importante ressaltar que o fundamento legal para afastar a simulação (art. 167 do Código Civil) é diverso daquele que respalda a qualificação da multa (arts., 71 a 73 da Lei nº 4.502). Neste sentido, apresento precedentes do Conselho de Contribuintes, *in verbis*:

IRPJ — ATO NEGOCIAL — ABUSO DE FORMA — A ação do contribuinte de procurar reduzir a carga tributária, por meio de procedimentos lícitos, legítimos e admitidos por lei revela o planejamento tributário. Porém, tendo o Fisco demonstrado à evidência o abuso de forma, bem como a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, cabível a desqualificação do negócio jurídico original, exclusivamente para efeitos fiscais, requalificando-o segundo a descrição normativo-tributária pertinente à situação que foi encoberta pelo desnaturamento da função objetiva do ato.

MULTA QUALIFICADA — EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser incontestada e demonstrada de forma cabal. O atendimento a todas as solicitações do Fisco e observância da legislação societária, com a divulgação e registro nos órgãos públicos competentes, inclusive com o cumprimento das formalidades devidas junto à Receita Federal, ensejam a intenção de obter economia de impostos, por meios supostamente elisivos, mas não evidenciam má-fé, inerente à prática de atos fraudulentos.(acórdão 101-95. 552).

Quanto à prática reiterada de omissão de receitas, utilizada como outro fundamento para a qualificação da multa, tenho, a princípio, entendimento de que a mera omissão de rendimento, não acompanhada de outras condutas gravosas que denotem o evidente intuito de fraude, deva ser apenada com a multa de 75%, somente vindo a ser qualificada quando identificada aquela situação específica.

É que a multa de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei nº. 9.430/96, já tem como pressuposto lógico a omissão de rendimento por parte do contribuinte que não o entrega à tributação. Em verdade, se não houvesse a referida omissão, não haveria a lavratura do auto de infração. A sua postura, nesta situação, é meramente omissiva – e não pró-ativa.

Situação diversa, no meu entendimento, é a daquele contribuinte que, dolosamente, pratica atos com o objetivo de fraudar a incidência do tributo, ou seja, que portase ativamente na ocultação da ocorrência do fato imponible. Nesta hipótese, quando o contribuinte agrega à sua omissão (pressuposto), uma ação dolosa para dissimular referida omissão, aí sim estaria o mesmo sujeito a qualificação da penalidade.

Tal divergência fica clara na contraposição do disposto nos art. 44, inciso I, da lei nº 9.430/96, com o disposto nos arts. 71 a 73 da lei nº 4.502/64, ambas com a redação dada pela lei nº 11.488/2007.

Dispõe, o art. 44 da lei nº 9.430/96, o seguinte:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.” (sem grifos no original).

Já os arts. 71 a 73 da lei nº 4.502/64, tomados como base da qualificação da multa pelo indigitado parágrafo primeiro, dispõe o seguinte:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Da contraposição da “falta de declaração ou declaração inexata” constante do inciso I do art. 44 da lei nº 9.430/96, com a “omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente”, o conhecimento do fato gerador, constante do art. 71 da lei nº 4.502/64, entendo que, para a segunda hipótese, a lei demanda a presença de dolo específico, mediante “ação ou omissão dolosa”, que deve ser especificamente provada na investigação administrativa, com fito à aplicação da multa majorada. Assim, a omissão desqualificada de uma ação tendente à dissimular referida omissão, deve ser enquadrada no disposto no art. 44, I, da lei nº 9.430/96.

Referido entendimento vem corroborado por julgamentos deste 1º Conselho de Contribuintes, quando entende que “a mera omissão de rendimento não justifica o agravamento da multa, de 75% para 150%, haja vista que o primeiro percentual já é estabelecido para os casos em que o contribuinte não oferece rendimentos à tributação” (aceitação da 6ª Câmara do 1º CC, relatora Conselheira Thaísa Jansen Pereira, no recurso nº 134.875, acórdão nº 106-13722).

Assim, “deve ser afastada a qualificação da multa quando ausente a comprovação de fraude. Incabível a aplicação de penalidade por presunção de fraude, em face de mera omissão de rendimentos apurada no lançamento” (aceitação unânime da 2ª Câmara do 1º CC, relator Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, no recurso 143.280, acórdão 102-47397). Ainda, reforça este posicionamento a constatação de que “a majoração da multa de ofício deve estar suficientemente justificada e comprovada nos autos, já que decorre de casos de evidente má-fé” (aceitação da 6ª Câmara do 1º CC, relator Conselheiro Wilfrido Augusto Marques, no recurso 147842, acórdão 106-15545).

Diante do exposto, por não entender estar presente o dolo necessário para a caracterização da sonegação, da fraude e do conluio, voto por dar provimento ao recurso, nesse particular, e retirar a qualificação da multa de ofício, reduzindo a mesma para o percentual de 75%.

Multa Isolada Concomitante com a Multa de Ofício

Verifica-se dos Autos de Infração que, além da multa de ofício qualificada (aplicada em função do recolhimento insatisfatório dos tributos, em razão das supostas omissões de receitas apuradas em procedimento de fiscalização), a Autoridade Fiscal aplicou a multa isolada por insuficiência no recolhimento das antecipações de IRPJ e CSLL.

Em síntese, as omissões de receitas resultaram no aumento do lucro real do ano-calendário e, via de consequência, as antecipações ao longo do ano passaram a ser insuficientes, já que houve o aumento da base tributável pelo IRPJ e pela CSLL. Da mesma forma, a multa de ofício que é devida e calculada sobre a diferença do tributo que deixou de ser constituído pela contribuinte, também oriunda das mesmas omissões de receitas. Há, portanto, a cumulação das duas penalidades.

A cumulação entre a multa de ofício isolada aplicada pelo não recolhimento das estimativas mensais no lucro real de apuração anual não é estranho ao conhecimento desta Corte Administrativa. De fato, é entendimento assente na Câmara Superior de Recursos Fiscais que a multa isolada pelo não recolhimento das estimativas somente é aplicável quando o lançamento se der antes do fechamento do ano-calendário, sendo certo que, após este encerramento, a aplicação da multa de ofício, tomando por base o tributo que deixou de ser recolhido no ano-calendário e a multa isolada, tomando por base o valor das estimativas que deixaram de ser recolhidas no mesmo período, configura dupla penalização do mesmo fato gerador tributário.

Ora, o recolhimento do imposto de renda mensal por estimativa configura antecipação do tributo que será apurado no encerramento do ano-calendário, tanto que o montante eventualmente recolhido a maior no curso do ano deve ser restituído caso o fato gerador tributário, após efetivamente ocorrido ao final do período, alcance tributação inferior àquela recolhida por antecipação. Assim, encerrado o exercício fiscal, faz-se o imposto recolhido no ano calendário consolidar-se face a imposto apurado no exercício em tomo de urna única realidade, qual seja, a ocorrência do fato gerador do imposto de renda ocorrido em 31 de dezembro de cada ano.

Assim, não entendo seja possível penalizar o contribuinte (i) pelo não recolhimento das estimativas e (ii) pelo não recolhimento do imposto anual, posto que a primeira nada mais é do que antecipação do segundo.

Os Conselheiros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do acórdão nº 9101-00.526, em sessão de 26/01/2010, invocaram os princípios da consunção da conduta-meio pela conduta fim e da não repetição da sanção tributária, para afirmar que *“encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real anual, e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada”*.

Também no acórdão nº 01-05.843 a Câmara Superior de Recursos Fiscais sustenta ser *“incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Assim, a primeira conduta é o meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte pela imputação de penalidades de mesma natureza, já que ambas estão relacionadas ao cumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo.”*

Neste sentido, seguem outros precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais, valendo ressaltar os seguintes excertos:

Ementa:-APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFICIO E MULTA ISOLADA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano.

Assim, a primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte pela imputação de penalidades de mesma natureza, já que ambas estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no dever de recolher o tributo. Recurso especial negado. CSRF/01-05.844

Ementa: - Assunto, Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 Ementa MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei nº 9430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício. APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA - Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Recurso especial negado. CSRF/01-05 .875

Pelo exposto, dou provimento ao recurso neste particular, para cancelar a aplicação da multa isolada.

CONCLUSÕES:

Diante das considerações expostas, nego provimento ao recurso voluntário interposto no que se refere ao mérito do lançamento, entendendo merecer prosperar o auto de infração que impõe o reconhecimento das receitas de prestação de serviços de intermediação pela Recorrente. Entretanto, acolho o pleito de redução da multa de ofício qualificada para o percentual de 75%, bem como cancelo a multa isolada aplicada.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira

Processo nº 10830.016515/2010-92
Acórdão n.º **1401-000.765**

S1-C4T1
Fl. 1.157

CÓPIA