



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

Processo n° 10830.016519/2010-71
Recurso n° 920.837 Voluntário
Acórdão n° 1401-000.766 – 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, 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, nos termos do relatório e voto que fazem parte do presente julgado.

Assinado digitalmente

Jorge Celso Freire Da Silva- Presidente.

Assinado digitalmente

Maurício Pereira Faro - Relator.

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra acórdão que negou provimento ao recurso voluntário do contribuinte. Por bem resumir a questão ora examinada, adoto e transcrevo o relatório anteriormente elaborado pelo órgão julgador *a quo*:

Trata-se de Autos de Infração de fls. 01/77, 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\$ 42.523.489,32, 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. 14/20, 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- calendários: 2005, 2006, 2007 e e2008; 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 conteúdo; Data: de 31/01/2008; 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 fis. 86/150, que se transcreve, em síntese:

"No exercício das funções de Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, rios 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;

I - DO CONTRIBUINTE / RESPONSÁVEL

- 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' ARGEL 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 empresariais: Grupo Royai Palm Hotels & Resorts e Grupo Tempo;*

6.- *O Grupo ARCEL S/A tem sua diretoria composta por: Armino 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, verbis:*

Relação de Funcionários no período de 2005, 2006, 2007 e 2008

Empresa: Areei 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

**1. Obs: O CD contendo as informações transcritas acima, foi validado pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais - SVA, cujo Recibo de Entrega assinado pelo Responsável/Preposto encontra-se juntado nos autos.*

9. Consultando o Cadastro Nacional de Informações Sociais - CNIS, Totais de Vínculos e Massa Salarial - RAIS- GFIP têm-se cadastrados (dois) funcionários durante os meses de janeiro até outubro e 1 (um) funcionário nos meses de novembro e dezembro. Estas informações estão em consonância e de acordo com os dados fornecidos, descritos na Relação de Funcionários acima;

10. O Grupo Royal Palm Hotels & Resorts é uma rede composta por quatro empreendimentos localizados na cidade de Campinas: Royal Palm Plaza Resort Campinas, The Palms, Royal Palm Tower e Royal Palm Residence;

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 DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LTDA é concessionária representante da montadora Fiat 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 DISTRIBUIDORA DE AUTOMÓVEIS 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 DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS 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

DO MPF

1. A presente ação fiscal que aqui se inicia, encontra-se devidamente amparada pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.04.00-2009-01010-7 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 sítio eletrônico da Secretaria da Receita Federal do Brasil:

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 O 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 sequencial, 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 da Notas Fiscais de entrada (compra) e saída (venda);

Veículo (Placa e/ou Chassi);

Marca, ano de fabricação e modelo.

Valor do custo de aquisição da operação de compra;

Valor da operação de venda;

Condições (a vista /parcelada /financiada /cl permuta de bens/torna); forma de recebimento-cheque /dinheiro /fatura a prazo/ (boleto bancário); Data de recebimento de cada parcela;

Exibir organizada em ordem cronológica por mês/ por tipo de operação: Notas fiscais de Entrada originais (compra) e Saída (venda) dos respectivos veículos;

Obs: O relatório deverá ser apresentado na forma impressa devidamente assinado/rubricado e em meio digital planilha eletrônica do tipo Excel.

Especificamente para Compra Veículos Novos-Aquisição:

2.10 Apresentar relatório mensal demonstrando resumidamente as operações de vendas de veículos novos direta:

- Cliente Frotista
- Cliente Governo (Licitação)
- Cliente Final - Campanhas Promocionais- fábrica-consumidor

3 Original e Cópia do Contrato Social e alterações posteriores;

4 Original e Cópia de Procuração;

5 Apresentar listagem contendo todos os processos de consulta formalizados perante a Secretaria da Receita Federal em relação aos tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), identificando seus números e as matérias consultadas com abrangência do período de 01/01/2006 a 31/12/2006;

6 Apresentar, listagem contendo os processos ajuizados pela empresa relacionados aos tributos federais (IRPJ, PIS e COFINS) para o período citado, identificando seus números e detalhando seu objeto e seu andamento (apresentar as peças dos processos-iniciais, liminares e sentenças);

7 Apresentar, listagem contendo os processos de compensação protocolados pela empresa junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil relacionados aos tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS).Apresentar cópias simples dos respectivos pedidos (PER/DCOMP);

O não atendimento a esta intimação no prazo previsto ensejará a aplicação da multa agravada conforme artigo 959 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99) sem prejuízo de outras sanções legais que couberem. A inexistência dos documentos/informações acima enumerados relativamente a quaisquer dos períodos de apuração ali compreendidos, ou ainda a eventual negativa na apresentação de algum dos itens acima listados deve ser informada em papel timbrado da empresa, datado e assinado pelo seu representante legal.

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:

23. Em 08/09/2010, através do TERMO DE COMPARECIMENTO / ATENDIMENTO, o fiscalizado foi cientificado da validação dos arquivos digitais, tendo assinado o Recibo de Entrega de Arquivos Digitais, 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 08.1.04.00-2009.01543-5. 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 3 '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:

32. Em 18/03/2010, os Arquivos magnéticos, descritos anteriormente, foram validados, conforme relatado no TERMO DE COMPARECIMENTO/ATENDIMENTO, 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 24 Notas Fiscais (Vendas da Tempo Distribuidora de Veículos), 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, descrito a seguir, in verbis:

Anexo 1 Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 13/07/2010
Relação de Vendas de Veículos Financiados x Comissão Intermediação
Financeira Amostragem - Anos Calendários 2005 a 2008

NF ARCEL	DATA	PGTO	CHASSI	BCO	VL VENDA	VL FINANC	TOTAL NF
1021	06/01/05	04/01/05	652295	CIA ITAULEASING ARREND. MERCANTIL	22.200,00	19.580,00	1.174,79
1367	06/01/06	04/01/06	226531	CIA ITAULEASING	13.400,00	12.000,00	1.440,00
2664	15/01/07	12/01/07	9510	CIA ITAULEASING ARREND MERC	21.656,00	20.080,00	2.806,56
146	16/01/08	04/01/08	86069151	BCO REAL LEASING S/A ARREND MERC.	24.000,00	16.700,00	1.545,60
1083	11/02/05	09/02/05	379467	CIA ITAULEASING ARREND. MERCANTIL	13.200,00	5.000,00	600,00
2013	10/02/06	08/02/06	159244	CIA ITAULEASING	26.190,00	13.490,00	2.266,32
2745	07/02/07	07/02/07	293916	CIA ITAULEASING ARREND. MERCANTIL	29.004,50	19.004,50	3.420,80
360	29/02/08	29/02/08	88069449	REAL LEASING S/A ARRENDAM. MERCANTIL	27.185,93	22.875,93	1.863,61
1143	15/03/05	11/03/05	81644	CIA ITAULEASING ARREND. MERCANTIL	14.000,00	4.000,00	480,00
2105	10/03/06	20/02/06	15622	CRED CENTER	43.040,00	14.040,00	690,60
2829	08/03/07	07/03/07	295631	CIA ITAULEASING DE ARREND.MERCANTIL	26.731,51	22.821,51	1.867,45
379	11/03/08	07/03/08	85193457	BANCO ITAULEASING S	32.380,00	30.690,00	2.527,56
1183	07/04/05	06/04/05	676575	CIA ITAULEASING ARREND. MERCANTIL	19.000,00	16.650,00	1.798,20
2196	11/04/06	04/04/06	014677	CIA ITAULEASING	42.000,00	27.520,00	2.311,69
2941	17/04/07	16/04/07	956581	CIA ITAULEASING ARREND MERC	36.970,00	20.060,00	3.971,88
477	08/04/08	01/04/08	3T075744	BANCO ITAULEASING S/A	16.180,00	9.690,00	1.854,36
1225	05/05/05	04/05/05	19814	CIA ITAULEASING ARREND. MERCANTIL	13.800,00	10.700,00	642,00
2239	08/05/06	02/05/06	221796	CIA ITAULEASING	22.701,00	15.701,00	753,65

3013	09/05/07	02/05/07	970475	CIA ITAULEASING ARRENDAMENTO	27.600,00	13.690,00	1.100,40
591	15/05/08	08/05/08	83430955	BANCO ITAULEASING S/A	30.736,37	31.036,37	3.688,36
1266	07/06/05	06/06/05	242157	CIA ITAULEASING ARRENDAMENTO	14.960,00	12.900,00	2.476,79
2323	13/06/06	09/06/06	000671	CIA ITAULEASING	29.000,00	17.000,00	2.244,00
3134	20/06/07	19/06/07	17844	CIA ITAULEASING DE ARRENDAMENTO	30.326,71	30.326,70	3.567,21
703	10/06/08	04/06/08	86136023	CIA ITAULEASING DE	25.607,00	5.907,00	1.076,54

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:

39. Em 31/08/2010, a fiscalizada foi cientificada da validação do 'CD' entregue, como relatado no parágrafo anterior, tendo sido redigido o correspondente TERMO DE COMPARECIMENTO/ATENDIMENTO, 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:

DA INTIMAÇÃO

DO MPF

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 sítio eletrônico da Secretaria da Receita Federal do Brasil: www.receita.fazenda.gov.br/ Pessoa Jurídica/ MPF-Procedimento Fiscal: Código de acesso ao MPF: 16331752 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, 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 - DILIGENCIA 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 "idas 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 dívidas e algumas inconsistências nos dados fornecidos sobre os valores recebidos a título de Intermediação/Comissão Financeira pela Venda de Veículos, a 'holding' ARGEL S/A foi intimada a prestar informações complementares, como descrito pelo TERMO DE CONSTATAÇÃO E INTIMAÇÃO –DILIGENCIA 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:

III - DA EXTRAÇÃO DOS DADOS PROBANTES

51. 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;

52. 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 - ARGEL S/A;

Nesta planilha estão constantes os principais campos, a seguir:

NF ARCEL - número da Nota Fiscal emitida pela ARGEL S/A Empreendimentos e Participações em contrapartida das controladas do Grupo Tempo, por "intermediação" de negócio financeiro, entre um Agente financeiro e a empresa vendedora do veículo(Grupo Tempo),

DATA - Data da emissão da Nota Fiscal pela 'holding,

PGTO - Data da pagamento da Nota Fiscal da 'holding) pelo Agente financeiro

UNIDADE - Empresa do Grupo Tempo (Concessionária) que realizou a

venda e participou do financiamento do veículo,

CHASSI - Número do chassi do veículo comercializado,

*CLIENTE - Nome do cliente que adquiriu e financiou o veículo,
BCO - Agente financeiro que financiou o veículo,
CNPJ - Número do cadastro do Agente financeiro,
VALOR DA VENDA: Valor total da venda realizado pela
Concessionária
VALOR FINANCIADO: saldo financiado pelo Agente Financeiro
TOTAL DA NF - Valor da "intermediação financeira" remunerada
para a
'holding' do Grupo ARCEL
BASE DE DADOS: esta coluna foi incluída por esta fiscalização,
visando
facilitar a identificação da origem de dados de cada linha do relatório
conforme legenda a seguir:*

53. Pela resposta à Intimação de 13/04/2010, relatado no TERMO DE COMPARECIMENTO/ATENDIMENTO lavrado em 22/04/2010, cientificado em 05/05/2010, onde foi entregue 1 (hum) 'CD' contendo Listagem dos funcionários e demais prestadores, construiu-se uma planilha, denominada PLANILHA DOS FUNCIONÁRIOS DA CONCESSIONÁRIA,

Nesta planilha têm-se os seguintes campos:

*FUNCIONÁRIO - Nome do funcionário,
RG - Registro Nacional,
ADMISSÃO - Data da admissão na empresa,
DEMISSÃO - Data da demissão da empresa,
CARGO - Função exercida na empresa,
SITUAÇÃO - Se está ativo na empresa ou se já foi demitido;*

54. 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 Permanente da empresa.

*Nesta planilha estão constantes os seguintes campos:
PLANILHA INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL TEMPO
DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LTDA*

Nome:		ARCEL AS				
CNPJ:		00.347.024/0001-11				
Conta:		1.3.1.02.002 - TEMPO DISTR.DE VEICS.LTDA FIL.001				
Data	Cód.Conta	D/C	Valor	Histórico	Número	NºLinha
14/10/2005	1.3.1.02.002	D	2.500.000,00	SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL	00000503	15.385
14/10/2005	1.1.5.02.018	C	2.500.000,00	SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL	00000503	15.386
18/10/2005	1.3.1.02.002	D	25.000,00	SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL	00000610	15.512
31/10/2005	1.3.1.02.002	D	355.000,00	SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL	00001498	16.471

29/12/2005	1.3.1.02.002	D	46.000,00	SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL NESTA DATA	00001823	20.659
29/12/2005	1.1.5.02.018	C	46.000,00	SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL NESTA DATA	00001823	20.660
31/12/2005	1.3.1.02.002	D	1.574.000,00	SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL NESTA DATA	00001894	20.719
31/12/2005	1.1.5.02.018	C	1.574.000,00	SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL NESTA DATA	00001894	20.720
31/12/2005	1.3.1.02.002	D	3.840.192,94	SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL NESTA DATA	00001900	20.731
31/12/2005	1.1.5.02.018	C	3.840.192,94	SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL NESTA DATA	00001900	20.732
27/02/2006	1.3.1.02.002	D	250.448,53	VL. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL	00001621	4.123
27/02/2006	1.1.5.02.018	C	250.448,53	VL. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL	00001621	4.124
31/03/2006	1.3.1.02.002	D	543.397,09	SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL	00001593	6.062
31/03/2006	1.1.5.02.018	C	543.397,09	SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL	00001593	6.063
31/05/2006	1.3.1.02.002	D	348.258,48	SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL NESTA DATA	00001553	9.420
31/07/2006	1.1.5.02.018	C	12.872,42	SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL NESTA DATA	00001449	12.897
31/08/2006	1.3.1.02.002	D	653.983,41	SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL NESTA DATA	00001510	14.722
31/08/2006	1.1.5.02.018	C	653.983,41	SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL NESTA DATA	00001510	14.723
30/09/2006	1.3.1.02.002	D	29.988,64	SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL NESTA DATA	00001574	16.607
30/09/2006	1.1.5.02.018	C	29.988,64	SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL NESTA DATA	00001574	16.608
02/10/2006	1.3.1.02.002	D	150.000,00	SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL NESTA DATA	00000045	16.666
31/12/2006	1.3.1.02.002	D	1.731.082,58	SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL NESTA DATA	00001633	22.333
31/12/2006	1.1.5.02.018	C	1.731.082,58	SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL NESTA DATA	00001633	22.334
31/01/2007	1.3.1.02.002	D	1.390.114,56	SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL NESTA DATA	00002118	2.475
31/01/2007	1.1.5.02.018	C	1.390.114,56	SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL NESTA DATA	00002118	2.476
29/06/2007	1.3.1.02.002	D	3.670.550,71	SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL NESTA DATA	00001697	13.731
29/06/2007	1.1.5.02.018	C	3.670.550,71	SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL NESTA DATA	00001697	13.732
31/07/2007	1.3.1.02.002	D	1.058.252,15	SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL NESTA DATA	00001792	15.884
31/07/2007	1.1.5.02.018	C	1.058.252,15	SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL NESTA DATA	00001792	15.885
22/10/2007	1.3.1.02.002	D	245.000,00	SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL NESTA DATA	00000490	21.890
31/10/2007	1.3.1.02.002	D	1.180.944,36	SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL NESTA DATA	00002256	23.325
31/10/2007	1.1.5.02.018	C	1.180.944,36	SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL NESTA DATA	00002256	23.326

55. *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

56. *A fiscalizada Tempo Distribuidora de Veículos Ltda é uma concessionária representante da montadora de veículos automotores FIA T, tem como objeto social 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;*

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

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

59. *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;*

60. *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);*

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

62. *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 Multimarcas - Hyundai). A 'holding' ARGEL S/A não tem nenhuma atuação ou participação neste processo mercantil;*

63. *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

64. *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;*

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

66. *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);*

67. *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;*

68. *Esta remuneração oferecida pelas instituições financeiras é balizada da seguinte forma:*

VALOR FINANCIADO = PARCELA PARA PAGAMENTO DO VEÍCULO + COMISSÃO PELA INTERMEDIÇÃO FINANCEIRA;

69. *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;*

70. 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;

71. 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);

72. 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 APROPRIACÃO CONTÁBIL DOS VALORES DA VENDA

73. 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);

74. 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;

75. 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;

Da equação:

VALOR FINANCIADO = PARCELA PARA PAGAMENTO DO VEÍCULO + COMISSÃO PELA INTERMEDIACÃO 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*

FIGURA RESUMO DA OPERAÇÃO COMERCIAL

76. *A figura a seguir nos dá uma visão didática de toda a operação, com o real fluxo das apropriações das receitas na venda de veículos e os respectivos agentes envolvidos:*

77. *A figura a seguir nos dá uma visão didática do trânsito dos valores entre as empresas do Grupo Tempo e sua 'holding' ARCEL S/A Empreendimentos e Participações:*

V - DO FATO GERADOR

DA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA RECEITA BRUTA CONCEITUACÃO/BASE LEGAL

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

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

80. *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"

81. *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 APURACÃO DO CREDITO TRIBUTÁRIO

DO NEGÓCIO REALIZADO

82. *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;

83. 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);

valor econômico adicional da Comissão de intermediação de Contrato de Financiamento (com 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;

84. 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;

85. 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;

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

87. 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.

88. Em que pese possível alegação de que a execução operacional do contrato de financiamento (cadastrados, 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 VEÍCULO FINANCIADA", viabilizam a parte operacional do financiamento;

89. 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;

90. 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;

91. 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,;

92. As receitas de intermediação de contratos de financiamento, ocorrerem a partir da concomitância da venda de um objeto: o veículo;

93. Em 13/07/2010, a fiscalizada foi intimada a prestar esclarecimentos sobre 24 Notas Fiscais, selecionadas por amostragem, emitidas pela 'holding' ARCEL S/A Empreendimentos e Participações, as quais estão listadas na Planilha Comissões/Intermediações Financeiras:

NF ARCEL	DATA	CHASSI	BCO	VL VENDA	CLIENTE
1021	06/01/05	652295	CIA 1TAULEASING ARREND. MERCANTIL	22.200,00	LIGIA PACINI CUNHA C. ABREU
1867	06/01/06	226531	CIA ITAULEASING	13.400,00	ERNANDO DE OLIVEIRA VARGES
2664	15/01/07	95-0	CIA ITAULEASING ARREND MERC	21.656,00	LEONILDA DA CUNHA
146	16/01/08	86069151	BCO REAL LEASING S/A ARREND MERC.	24.000,00	GREGORIO BAGGIO TRAMONTINA

94. Através desta amostragem, esta fiscalização obteve os esclarecimentos probatórios, os quais objetivaram:

- O cotejo entre as planilhas entregues **RELAÇÃO DE VENDAS DE VEÍCULOS FINANCIADOS (GrupoTempo) e COMISSÃO/INTERMEDIÇÃO FINANCEIRA ('holding' ARCEL S/A);**
- Confirmação da existência das operações de vendas de veículos financiados, pelas notas fiscais de vendas encaminhadas;

95. Em razão de tal, não há 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;

96. Metaforicamente, se visualizássemos 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 "arrancadas" (receitas desprovidas de custos/despesas proporcionais relevantes -intermediação de vendas) e levadas à outro sujeito passivo (ARCEL) sob regime tributário (Lucro Presumido) mais apropriado/favorável para este tipo de receita;

97. *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;*

98. *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 apropriada corretamente na conta de Receitas das empresas concessionárias do Grupo Tempo;*

99. *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;*

- *Reduzir a tributação do PIS e COFINS, com aplicação de alíquotas menores (regime Cumulativo), permitido ass empresas sob o regime Lucro Presumido;*

100. *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 (Concessionária), dentre as quais a empresa fiscalizada em epigrafe;*

101. *Na data de 16/11/2010, a empresa fiscalizada foi intimada através do Termo de Intimação Fiscal transcrito a seguir.*

DA INTIMAÇÃO

Visando a convalidação dos dados consignados no Anexo 1, dados estes elaborados e fornecidos pela controladora ARGEL em relação aos anos-calendário de 2005 a 2008, deverá a empresa diligenciada no prazo de 15 dias a contar da ciência do presente Termo:

11. *Analisar os Anexos 1 a 5 apresentando:*

- Carta Formal manifestando concordância ou discordância em relação à ao fato de que as receitas auferidas de intermediação financeiras/outras deve-se e estão vinculadas de fato a ocorrência das operações/atividades comerciais realizadas nesta empresa diligenciada TEMPO DISTRIBUIDORA conforme detalhadas no Anexo 1;*
- Declaração de concordância ou discordância em relação aos dados/valores consignados nos Anexo 1 a 5;*

12. *Cópias Autenticadas das folhas do Livro de Apuração do Lucro Real LALUR referente aos anos calendário 2005 a 2008;*

13. *Relação de Bens e Direitos (imóveis e veículos) com valor contábil registrado"*

102. *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";*
- Em relação aos valores contidos nos anexos 1 a 5 do Termo de 16/11/2010, alega duplicidade conforme a seguir:*

Ano-Calendário 2005- R\$ 385.368,54 que compõe os valores do banco de DA INTIMAÇÃO dados "2"e "3

Ano Calendário 2006- R\$ 355.702,91 que compõe os valores do banco de dados "4"e"5".

103. *Mediante revisão e auditoria dos bancos de dados contidos no Anexo 1 do Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 16/11/2010, verificou-se que procedem as alegações de duplicidade, sendo portanto expurgados os valores acima da base de cálculo de omissão receita apurada no curso desta ação fiscal;*

DA CONSTATAÇÃO/ DA INFRAÇÃO

104. 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;

Tabela 1 - Consolidação Mensal das Comissões/Intermediações
Valores em R\$

Trimestres	Mês	2005	2006	2007	2008
Trim1	jan	615.273	635.603	918.038	1.101.608
	fev	499.334	696.766	912.686	871.291
	mar	521.605	905.432	1.155.888	1.092.305
Trim 1 Soma		1.636.212	2.237.801	2.986.612	3.065.205
Trim2	abr	310.463	665.881	1.316.376	1.051.082
	mai	432.420	723.486	1.241.206	1.065.149
	jun	576.693	793.065	1.164.414	1.038.150
Trim 2 Soma		1.319.575	2.182.432	3.721.995	3.154.381
Trim3	jul	675.617	809.908	1.383.203	968.433
	ago	727.291	886.469	1.554.382	750.696
	set	652.373	736.465	1.264.088	810.603
Trim 3 Soma		2.055.280	2.432.842	4.201.674	2.529.732
Trim4	out	677.842	833.935	1.440.480	571.287
	nov	750.765	905.165	1.527.354	274.095
	dez	677.372	905.935	1.359.817	332.561
Trim 4 Soma		2.105.980	2.645.035	4.327.651	1.177.943
		74,17.047	9AP8409	15.23L933	9,927,261

(*): Importante: O detalhamento da base de cálculo acima se encontra consignado no Anexo 1 do Termo de Constatação e Intimação Fiscal de 16/11/2010, ressaltando que a Tabela 1 representa a consolidação mensal do citado Anexo, já considerados os expurgos das duplicidades ora apontadas pelo contribuinte (vide item 102 do presente Termo);

105. 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;

106. 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);

107. 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).

108. Ressalta-se que os rendimentos omitidos consignados Tabela 1 acima e foram adicionados de ofício na apuração do Lucro Real e na Contribuição Social SI 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;

BASE DE CALCULO IRPJ e CSLL- LUCRO REAL APÓS AJUSTES

Em R\$ Ano calendário 2005:

Trimestre	Mês	Omissão Apurada	Omissão Acumulada Fiscalização	Lucro Real Contribuinte Acumulado	Lucro Real Fiscalização Acumulado
Tnm1	Jan	615.273 499.334 521.605	615.273	-42805	572.468
	Fev		1.114.608	-317383	797.225
	Mar		1.636.212	-485.016	1.151.196
Trim1 Soma		1.636.212	1.636.212	-485.016	1.151.196
Trim.2	Abr	310.463 432.420 576.693	1.946.675	-429.586	1.517.089
	Mai		2.379.095	-420.927	1.958.168
	Jun		2.955.787	-471.971	2.483.816
Trim2 Soma		1.319.575	2.955.787	-471.971	2.483.816
Trim3	Jul	675.617 727.291 652.373	3.631.404	-548.874	3.082.531
	Ago		4.358.695	-800.338	3.558.357
	Set		5.011.068	-1.043.591	3.967.477
Trim3 Soma		2.055.280	5.011.068	-1.043.591	3.967.477
Tnm4	Out	677.842 750.765 677.372	5.688.910	-1.309.003	4.379.907

	Nov		6.439.675	-1.512.126	4.927.549
	Dez		7.117.047	-1.589.141	5.527.906
Trim4 Soma		2.105.980	7.117.047	-1.589.141	5.527.906
Total Geral		7.117.047	7.117.047	4.589.141	5.527.906

Em R\$

Ano Calendário 2006

Trimestres	Mês	Omissão Apurada	Omissão Acumulado Fiscalização	Lucro Real Contribuinte Acumulado	Lucro Real Fiscalização Acumulado
Trim 1	jan	635.603	635.603	-50138	585.465
	fev	696.766	1.332.369	-345290	987.079
	mar	905.432	2.237.801	-324.036	1.913.765
Trim 1 Soma		2.237.801	2.237.801	-324.036	1.913.765
Trim2	abr	665.881	2.903.681	-356.686	2.546.995
	mai	723.486	3.627.167	-364.817	3.262.350
	jun	793.065	4.420.233	-381.742	4.038.490
Trim2 Soma		2.182.432	4.420.233	-381.742	4.038.496
Trim3	jul	809.908	5.230.140	-417.552	4.812.588
	ago	886.469	6.116.609	-415.566	5.701.043
	set	736.465	6.853.074	-425.583	6.427.492
Trim3 Soma		2.432.842	6.853.074	-425.583	6.427.492
Trim4	out	833.935	7.687.009	-467.133	7.219.877
	nov	905.165	8.592.174	-496.122	8.096.052
	dez	905.935	9.498.109	-934.777	8.563.332
Trim4 Soma		2.645.035	9.498.109	-934.777	8.563.332
Total Geral		9.498.109	9.498.109	-434.777	8.563.332

Em R\$

Ano Calendário 2007

Tremestes	Mês	Omissão Apurada	Omissão Acumulado Fiscalização	Lucro Real Contribuinte Acumulado	Lucro Real Fiscalização Acumulado
Trim 1	jan	918.038	918.038	-462746,87	455.292
	fev	912.686	1.830.725	951738,5	878.986
	mar	1.155.888	2.986.612	-1.663.348	1.323.264
Trim 1 Soma		2.986.613	2.986.612	-1.663.348	1.323.264
Trim 2	abr	1.316.376	4.302.988	-2.224.217	2.078.771
	mai	1.241.206	5.544.194	-2.465.235	3.078.959
	jun	1.164.414	6.708.608	-2.805.584	3.903.024
Trim 2 Soma		3.721.996	6.708.608	-2.805.584	3.903.024
Trim 3	jul	1.383.203	8.091.811	-3.221.375	4.870.437
	ago	1.554.382	9.646.193	-3.583.293	6.062.900
	set	1.264.088	10.910.281	-3.951.484	6.958.798
Trim 3 Soma		4.201.674	10.910.281	-3.951.484	6.958.798
Trim 4	out	1.440.480	12.350.761	-3.981.562	8.369.199
	nov	1.527.354	13.878.115	-4.179.144	9.698.971
	dez	1.359.817	15.237.933	-4.524.947	10.712.986
Trim 4 Soma		4.327.651	15.237.933	-4.524.947	10.712.986
Total Geral		37.934	5.237.933	-4.524.4	10.712.986

Em R\$ Ano-calendário 2008

Trimestres	Mês	Omissão Apurada	Omissão Acumulada Fiscalização	Lucro Real Contribuinte Acumulado	Lucro Real Fiscalização Acumulado
Trim1	jan	1.101.608	1.101.608	-107977	993.631
	fev	871.291	1.972.899	-384600	1.588.299
	mar	1.092.305	3.065.205	-1.063.260	2.001.945
Trim1 Soma		3.065.205	3.065.205	-1.063.260	2.001.945
Trim2	a br	1.051.082	4.116.287	-1642221	2.474.066
	mai	1.065.149	5.181.435	-2165661	3.015.774
	jun	1.038.150	6.219.585	2.714.894	8.934.479
Trim2 Soma		3.154.381	6.219.585	2.714.894	8.934.479
Trim3	Jul	968.433	7.188.019	-3306540	3.881.479
	ago	750.696	7.938.715	-3727697	4.211.018
	set	810.603	8.749.318	-4.544.814	4.204.504
Trim3 Soma		2.529.732	8.749.318	-4.544.814	4.204.504
Trim4	out	571.287	9.320.605	-5173963	4.146.642
	nov	274.095	9.594.700	-5689084	3.905.616
	dez	332.561	9.927.261	-6.075.782	3.851.479
Trim4 Soma		1.177.943	9.927.261	-6.075.782	3.851.479

VII - DA OUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

109. 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;

110. 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);

111. 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:

112. 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 ?

113. 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;

114. 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;

115. 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;

116. 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

117. 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;

118. 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;

119. 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;

120. 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;

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

122. 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;

123. 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;

124. 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;

125. Na simulação procura-se fingir, disfarçar, mostrar o irreal como

• verdadeiro, dissimular a verdade. Plácido e Silva define assim:

126. Maria Helena Diniz ensina:

127. Por sua vez, Washington de Barros Monteiro preceitua:

128. Neste caminhar, o Parecer Normativo CST nº 46, de 17/08/87, da Coordenação do Sistema de Tributação Cosit/Secretaria da Receita Federal, apresenta conclusões sobre a tributação de atos jurídicos que possam ser enquadrados com operações simuladas que visam, simplesmente, a obtenção de maiores vantagens fiscais do que as previstas na respectiva norma. A seguir, transcreve-se alguns tópicos desta norma:

"Ementa: A realização de operações simuladas, com o objetivo de elidir o surgimento da obrigação tributária principal ou de gerar maiores vantagens fiscais, não inibe a aplicação de preceitos específicos da legislação de regência, bastando que, pela finalidade do ato ou do negócio, sejam obtidos rendimentos ou ganhos de capital submetidos à incidência do imposto de renda, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada.

1. *Suscitam dúvidas sobre os efeitos tributários decorrentes de determinados procedimentos de contribuintes que, pretendendo furta-se da imposição do imposto de renda ou obter maiores vantagens fiscais, ajustam negócio com outras pessoas, praticando formalmente ato jurídico sob certo manto legal que tem por objeto encobrir ato de natureza jurídica diversa. É o caso, por exemplo, de operações que vêm sendo realizadas frequentemente⁴. Este tipo de artifício não pode produzir os proveitos fiscais planejados, mormente após a edição da Lei nº 7.450, de 23/12/1985, cujo artigo 51, introduziu na legislação do imposto de renda preceito que visa exatamente coibir a realização de operações simuladas com o objetivo e escapar da incidência do imposto ou obtenção de vantagens fiscais ilícitas. A norma legal estipula que os rendimentos e os ganhos de capital são objeto de tributação "qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio, que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto de renda.*

5.

6. *Em face do objetivo do artigo 51 da Lei nº 7.450/85 e de seus próprios termos, a realização de operações simuladas com o fito de elidir o surgimento da obrigação tributária principal ou de gerar maiores vantagens do que as proporcionadas pela lei fiscal, não deve inibir a aplicação de hipóteses de incidência do imposto de renda sobre a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de rendimentos e ganhos de capital.*

Essas operações não podem ser aceitas para legitimar consequências tributárias, visto que são procedimentos legais apenas no seu aspecto formal, mas ilícitas na medida em que pretendem encobrir ato de natureza jurídica com efeitos tributários mais onerosos para o contribuinte; por isso mesmo, devem prevalecer os efeitos tributários do negócio dissimulado, ao revés daqueles decorrentes do ato jurídico formalizado apenas para gerar consequências entre as partes" (destacado); entre pessoas jurídicas integrantes de sociedades, mediante a transformação, incorporação, fusão e cisão de empresas controladas.

129. *Os efeitos tributários dos fatos e atos jurídicos praticados pelos contribuintes são aqueles previstos na legislação tributária. E estes fatos devem ser interpretados abstraindo-se a validade jurídica e considerando-se a sua expressividade econômica, ou seja, pode o intérprete abstrair-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados, para considerar os verdadeiros efeitos econômicos subjacentes nesses atos ou negócios, e que se procuram mascarar;*

130. *O Código Tributário Nacional, Lei 5.172/66, endossa em seus artigos 109 e 118, a tese colocada, verbis*

131. Acrescenta-se alguns entendimentos expostos pelos Conselhos de Contribuintes, atuais Conselhos Superiores de Recursos Fiscais - CARF, os quais tem relação com o caso em tela:

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

133. A Lei nº 4.502/64, assim define os crimes tributários de sonegação/fraude e conluio:

134. Caracterizado os atos jurídicos praticados pelo fiscalizado, como atos em se objetiva a impedir a ocorrência do Fato Gerador da Obrigação Tributária, ou que fosse mais brando, o não conhecimento da ocorrência do Fato Gerador, não tem como deixar de tipificar o crime tributário, ensejando desta forma, a aplicação da majoração da multa qualificada de 150% (Cento e cinquenta por cento), como prediz o artigo 44, da Lei nº 9.430/1996;

DA OMISSÃO DE RECEITA

DA PRÁTICA REITERADA

135. Através deste esquema, deste planejamento tributário', o contribuinte, de forma contumaz, omite receita tributável, trabalhando para que não se tenha conhecimento do fato gerador. A receita obtida pela intermediação do financiamento para o comprador de veículo está sendo apropriada por empresa diversa da qual a lei determina, com o intuito claro e límpido de redução do encargo tributário;

136. A omissão de receita pela fiscalizada tem o objetivo puro e simples da sonegação tributária;

137. O Fato Gerador da Obrigação Tributária ocorre com a venda mercantil. A remuneração da Comissão pela Intermediação do financiamento só existe em consequência desta venda;

138. A Comissão pela Intermediação passa a ter vida com a ocorrência do Fato Gerador da venda, da aquisição de receita pela fiscalizada. Entretanto, não é a fiscalizada que se apropria desta comissão, mas sim por um ente 'estranho' ao negócio jurídico realizado (no caso a Controladora das empresas que produzem o fato gerador);

139. Desta forma, a receita obtida pela remuneração da Comissão pela Intermediação pelo Financiamento de veículo pelas empresas concessionárias do Grupo Tempo é ocultada da contabilidade destas empresas;

140. A este artifício ardiloso, onde se tem a ocorrência do fato gerador, mas o contribuinte esconde, camufla, posterga seu

conhecimento, denomina-se sonegação fiscal. O agente tem a intenção, não de bloquear a ocorrência do Fato Gerador da Obrigação Tributária, mas sim esconder, camuflar, não dar conhecimento de sua ocorrência, de tal modo a minorar o ônus tributário imposto;

141. 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):

142. Ocorre, porém, que nos tipos penais acima transcritos há necessariamente um componente doloso, sem o qual não é possível a caracterização do ilícito. Em outras palavras, para a ocorrência do crime, é necessário que a ação perpetrada tenha como finalidade prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre um fato juridicamente relevante;

143. Adentramos, assim, no campo das infrações subjetivas, em contraposição à regra geral da responsabilidade objetiva que impera no campo das infrações à legislação tributária;

144. Sobre os conceitos de infração objetiva e subjetiva, Paulo de Barros Carvalho ("Curso de Direito Tributário", Ed. Saraiva, 14a ed., p. 504 e ss) pontifica, in verbis:

145. Cristalino, portanto, que para a configuração do crime no caso sob comento é preciso restar caracterizado que o autor do ilícito agiu com a intenção de impedir ou retardar o conhecimento, pela Fazenda Pública, da ocorrência do fato gerador;

146. É mister esclarecer que a caracterização do intuito doloso, na maioria das vezes, configura uma difícil tarefa, tendo em vista que a sua comprovação só pode ser evidenciada quando temos um determinado padrão da conduta delitiva associada a atos comissivos ou omissivos praticados de maneira reiterada;

147. Quando se pratica uma determinada conduta delitiva, de forma não reiterada, até poderíamos considerá-la como um erro escusável, dependendo, é claro, de uma análise do conjunto fático probatório;

148. Mas quando se pratica a mesma conduta delitiva consecutivamente por vários anos, aí adentramos no campo volitivo da conduta humana, não podendo se aceitar que tal evento seja meramente um erro escusável;

149. 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;

150. Portanto, a comprovação de que a prática delituosa deu-se de forma consistente e reiterada ao longo do tempo denota o intuito doloso pelo fiscalizado;

151. Para corroborar tais assertivas trazemos à presente lume algumas jurisprudências, iniciando-se pelo brilhante voto aquilatado pelo ilustre julgador José Tarcísio Januário, Acórdão nº 38, de 28 de setembro de 2001, da 5ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campinas, SP:

Ao recurso voluntário interposto contra essa decisão, junto ao Primeiro Conselho de Contribuintes, não foi dado provimento, por unanimidade, sendo proferido o acórdão:

152. 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;

153. Pelos valores apurados e omitidos, através dos documentos entregues pelo contribuinte, fica muito bem caracterizado a intenção do fiscalizado em fugir da tributação. Esta fuga é reiterada ano após ano, mostrando assim a pretensão dolosa em se evitar o conhecimento do fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e os tributos reflexos;

VIII - DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

154. Os fatos descritos anteriormente, devidamente comprovados pela documentação anexada aos autos, levam-nos a presumir que, em tese, ao utilizar operações simuladas, de tal modo a simular um negócio jurídico, para acobertar, dissimular o negócio real, e a omitir, ocultar receitas reiteradamente e de forma contumaz, a intenção do fiscalizado era fraudar a Fazenda Pública;

155. Em decorrência dos fatos apurados, a multa aplicada na infração é qualificada, passando a ser de 150% (cento e cinquenta por cento), tendo em vista o disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 e nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, abaixo reproduzidos::

156. 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 10830.016521/2010-40

IX- DOS AUTOS DE INFRAÇÃO - CRÉDITO TRIBUTÁRIO

157. 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

iVide Quadros Resumo consignados no item 104 e 108 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, § 10, 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.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSOLIDADO Processo Administrativo :
10830.016519/2010-71

Tributo	R\$
Imposto de Renda Pessoa Jurídica.-IRPJ	20.168.229,42
Multa Diversos Independentes (IRPJ Estimativa)	3.842.332,00
Programa de Integração Social- PIS	1.989.618,34
Contribuição Social Sobre Lucro Líquido..CSLL	7.359.003,27
Multa Diversos Independentes (CSLL Estimativa)	1.293.965,00
Contribuição p/ Financ. da S. Social COFINS	9.164.306,29
Total do Processo	43.817.454,32

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. 537/538, impugnação de fls. 517/536, acompanhada dos documentos de fls. 537/737, 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 ARGEL, 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 ARGEL 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 ARGEL 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 III, 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 n.ºs 4). E acrescenta comprovarem tais contratos que o valor do principal (preço do veículo) era creditado pelo agente financiados 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 EMPREENDIMIENTOS E PARTICIPAÇÕES, em Assembleia 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), 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 (doc. 02). 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 125 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.

Acerca dos Acórdãos do Conselho de Contribuinte (atual CARF) mencionado pela fiscalização assevera que versam especificamente sobre simulação figura que não está presente nas operações entre a ARCEL, as financeiras e concessionárias do Grupo TEMPO, destacando entre eles, alegando servir como luva, ao caso aqui discutido, o Acórdão 106-09343:

IRPF - GANHOS DE CAPITAL - SIMULAÇÃO

Para que se possa caracterizar a simulação, em atos jurídicos, é indispensável que os atos praticados não pudessem ser realizados, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização de aumentos de capital, a efetivação de incorporação e decisões, tal como realizadas e cada um dos atos praticados não é de natureza diversa daquele que de fato aparenta, isto é, se fato e de direito não ocorreram atos diversos dos realizados, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática dos atos não interferem na qualificação dos atos praticados, portanto, se os atos praticados eram lícitos, as eventuais conseqüências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita".

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 contra-partida.

Reporta-se à imputação de fraude, mencionando os itens 134, 138, 139 e 140 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 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.

- 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.

- Há farta jurisprudência sobre o tema, favoráveis a adoção da forma escolhida pelo Grupo ARCEL S/A para os seus negócios como são exemplos: Recurso 130.456, da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, com Relatório do Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral:

" Estando presente a relação negociai entre as partes contratantes, do que resulta celebração de negócio jurídico efetivo, afastada está a figura do ato jurídico simulado."

Também ao julgar o Recurso 131.653, a referida Primeira Câmara, tendo como Relatora a Conselheira Sandra Maria Faroni, em julgado de

20.02.2003, em caso relativo à incorporação de uma empresa por outra visando o aproveitamento de prejuízos fiscais, decidiu que:

"IRPJ. Simulação na incorporação. Para que se possa materializar, é indispensável que o ato praticado não pudesse ser realizado, fosse por vedação legal ou por qualquer outra razão. Se não existia impedimento para a realização da incorporação tal como realizada e o ato praticado não é de natureza diversa daquela que de fato aparenta, não há como qualificar-se a operação de simulada. Os objetivos visados com a prática do ato não interferem na qualificação do ato praticado. Portanto, se o ato praticado era lícito, as eventuais consequências contrárias ao fisco devem ser qualificadas como casos de elisão fiscal e não de evasão ilícita (Acórdão CSRF/01.874/94)".

- É certo que os Agentes Fiscais autuantes invocaram o artigo 224 do vigente Regulamento do Imposto de Renda que dispõe:

Art. 224. A receita bruta das vendas e serviços 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31).

Parágrafo único . Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente e do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único)."

- 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 ARGEL S.A, controladora e 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 ARGEL 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 ARGEL 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 ARGEL 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 ARGEL 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" ARGEL 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 ARGEL S/A, também objeto da fiscalização (item 20 do Termo de Verificação Fiscal de fls), responda aos seguintes quesitos:

1. A partir de quando a "holding" ARGEL passou a centralizar as atividades financeiras das empresas que fazem parte do Grupo ARCEL, mencionadas no Termo de Verificação Fiscal de fls.?

2. Quais as atividades que caracterizavam essa centralização?

3. A ARGEL procedeu ao recolhimento do IRPJ, PIS/PASEP, COFINS e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sobre os valores constantes dos autos de Infração como omissão de rendimentos?

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:

- 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.

- Sobre o assunto assim já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo Acórdão CSRF 01-05.201, de 14 de março de 2005 com a seguinte ementa:

- 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 1 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.

- E nem ela poderia ter sido empregada concomitantemente com a multa de ofício, como já decidiu o Conselho de Contribuintes:

Prosseguindo, argumenta a Impugnante:

- De tudo o que acima foi exposto, resulta evidente que, dentro do modelo do negócio adotado, desde 1988, pela ARCEL S/A holding do Grupo de Empresas o qual foi bem descrito nos itens 3 a 7 do Termo de Verificação Fiscal de fls., a centralização financeira na ARCEL S/A, mediante a adoção de um caixa único, compreendendo as atividades do segmento de hotelaria, concessionárias de veículos e outras, em nada infringiu qualquer dispositivo legal, sendo certo que cada uma das empresas sempre contabilizou as receitas das quais foram titulares ao longo do tempo.

- No caso das empresas do Grupo Tempo, essa centralização intensificou-se a partir de 2002, quando a comissão pela intermediação dos financiamentos aos adquirentes dos veículos pertence, contratualmente, à ARCEL S/A, pelo que, tal remuneração não poderia ser escriturada na contabilidade e como receita da Impugnante.

- E isso pelo fato de a ARCEL S/A ter centralizado, na sua Diretoria, os contatos com as instituições financeiras, graças ao seu poder econômico, o que sempre resultou em vantagens para as suas controladas, inclusive a Impugnante, que, com isso, passou a ter mais condições para a venda dos veículos novos ou usados.

- Admitido isto, tem-se que a Impugnante não infringiu o artigo 224 do Regulamento do Imposto de Renda, não tendo havido, assim, a omissão de rendimentos, base para todos os lançamentos tributários, seja com relação ao imposto de renda pessoa jurídica, nos períodos apontados nos autos de infração, ou relativos as contribuições sociais PIS e COFINS, e Contribuição Social sobre o lucro líquido.

- Se assim é, não tendo havido qualquer infração, o imposto de renda da pessoa jurídica, e as penalidades aplicadas deixam de ter qualquer sustentação legal em virtude da licitude da conduta da Impugnante e de sua controladora ARCEL S/A o mesmo ocorrendo com os juros de mora exigidos.

- Além disso, as empresas nada dissimularam, estando os contratos entre a ARCEL S/A e as instituições financeiras denominados exatamente como eles são, ou seja de Prestação de Serviços de Intermediação de Financiamentos, não se podendo falar em qualquer SIMULAÇÃO, nos exatos termos do artigo 167 do Código Civil brasileiro.

- Inexistindo a simulação, inaplicável a multa agravada prevista no artigo 44, inciso I, combinado com o parágrafo 1º da Lei. 9.430/96, reservada para os casos de fraude, no patamar de 150% e aplicada com relação ao imposto de renda da pessoa jurídica, contribuições sociais PIS e COFINS e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

- Finalmente, segura de que está cabalmente demonstrado que a Impugnante não tinha qualquer obrigação ou mesmo possibilidade de registrar em sua contabilidade a remuneração paga pelas instituições financeiras para a sua

controladora ARGEL S/A, pela prestação dos serviços de intermediação financeira, na aproximação entre os bancos ou financeiras e os clientes da TEMPO, a conclusão a que se chega é a de que não houve qualquer omissão de receita, não tendo sido descumprido o artigo 224 do vigente Regulamento do Imposto de Renda pelo que insubsistentes as multas aplicadas e exigência do imposto de renda e contribuições social sobre o lucro líquido, e contribuições PIS e COFINS sobre os valores tidos como omitidos, acrescidos dos juros de mora.

- Mas ainda que assim não fosse, o que se admite apenas para argumentar, figura-se inaplicável a multa qualificada, prevista no inciso II do artigo 957 do vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda, em virtude de não ter havido qualquer ato simulado.

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.

É o Relatório.”

Diante dos argumentos expostos, o órgão julgador *a quo* entendeu por julgar procedente o auto de infração, nos seguintes termos:

*“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..

*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.

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

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

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Maurício Pereira Faro

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 (iii) 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. 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:

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
Armando 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.

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

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

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, 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 desse serviços, pelo que entendo que tais receitas são de titularidade da Recorrente, e que, portanto, deveriam ter sido vinculadas às despesas incorridas pela Recorrente

Com esses fundamentos, não acolho esses argumentos da Recorrente.

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 inconteste 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 n 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 uma 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 OFÍCIO 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 IRPJExercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003EmentaMULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – O artigo 44 da Lei nº9430/96 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.

Assinado digitalmente

Maurício Pereira Faro - Relator.