



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

Processo nº 10830.016522/2010-94
Recurso nº 000000 Voluntário
Acórdão nº **1202-000818 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 13 de junho de 2012
Matéria IRPJ, CSLL, PIS e COFINS
Recorrente TEMPO COMERCIAL DE VEÍCULOS E SERVIÇOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

Ementa: CELEBRAÇÃO DE CONTRATOS EM DESCONFORMIDADE COM OS FATOS. CONFUSÃO PATRIMONIAL. SIMULAÇÃO.

Simulação é a declaração de um conteúdo de vontade não real, emitida conscientemente e por acordo entre as partes, para produzir, com o fim de enganar, a aparência de um negócio jurídico que é diferente daquele que se realizou.

Caracteriza simulação a existência de contratos celebrados para recebimento de valores de comissões pela intermediação de financiamentos, devidas por instituições financeiras, onde ficaram evidenciados a ocorrência da impossibilidade da sua execução e a confusão patrimonial no auferimento das receitas dessas comissões.

PESSOA JURÍDICA. AUTONOMIA PATRIMONIAL. RECEITAS ORIGINADAS DO OBJETO SOCIAL. SIMULAÇÃO. OMISSÃO DE RECEITAS.

A pessoa jurídica possui personalidade própria, tendo como uma de suas características, a autonomia patrimonial. O patrimônio da pessoa jurídica é composto de todos os bens, direitos e obrigações, aí incluídas as receitas originadas das atividades desempenhadas nos termos do seu objeto social.

As receitas originadas dos valores das comissões pela intermediação de financiamentos devidas por instituições financeiras, decorrentes de veículos comercializados pela pessoa jurídica, fazem parte do patrimônio dessa mesma pessoa jurídica.

Justifica-se a tributação no sujeito passivo que deu causa a operação, por omissão de receitas, dos valores das comissões auferidas por terceira pessoa, quando caracterizado que os contratos celebrados, para auferimento dessas comissões, eram simulados.

MULTA MAJORADA POR INFRAÇÃO QUALIFICADA. PERCENTUAL DE 150%. APLICABILIDADE.

É cabível a aplicação da multa de ofício, no percentual de 150%, sobre os valores dos tributos exigidos, nos casos em que revela o ajuste doloso com o intuito de fraudar, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, caracterizado pela celebração de contratos contrários à lei, simulados.

ESTIMATIVAS MENSAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. CABIMENTO.

É cabível a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, em concomitância com a aplicação da multa de ofício pela falta de pagamento/declaração das diferenças do imposto e contribuição apurados em procedimento fiscal, face a expressa disposição legal e face à incidência ocorrer em situações fáticas distintas.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS. CRÉDITOS DE TERCEIROS. VEDAÇÃO.

Por expressa disposição legal, a compensação de tributos somente pode ocorrer entre créditos e débitos do próprio contribuinte. A compensação de débitos de um contribuinte com créditos de terceiros não é permitida por lei.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS.

Subsistindo o lançamento principal, devem ser mantidos os lançamentos que lhe sejam decorrentes, na medida que os fatos que os ensejaram são os mesmos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os conselheiros Orlando José Gonçalves Bueno, Nereida de Miranda Finamore Horta e Geraldo Valentim Neto (relator), que davam parcial provimento ao recurso para cancelar os lançamentos dos tributos decorrentes dos valores recebidos pela controladora a título de comissões referentes aos contratos em que não houve a interveniência da autuada, desqualificavam a multa de ofício e a reduziam ao percentual de 75%, cancelavam a imposição da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e admitiam a compensação dos montantes de tributos recolhidos pela controladora, mantendo o restante dos lançamentos.

(documento assinado digitalmente)

Nelson Lósso Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Geraldo Valentim Neto – Relator

Documento assinado digitalmente conforme *(documento assinado digitalmente)*

Autenticado digitalmente em 17/07/2012 por CARLOS ALBERTO DONASSOLO, Assinado digitalmente em 17/07/

2012 por CARLOS ALBERTO DONASSOLO, Assinado digitalmente em 18/07/2012 por GERALDO VALENTIM NETO, As

sinado digitalmente em 18/10/2012 por NELSON LOSSO FILHO

Impresso em 19/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Carlos Alberto Donassolo – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósso Filho, Carlos Alberto Donassolo, Viviane Vidal Wagner, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração de fls. 02/83 relativos a lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS dos anos-calendários de 2005 a 2008, acrescidos de multa de ofício qualificada, multa isolada e juros de mora. O lançamento pautou-se em uma suposta *“omissão de receitas relativas às comissões, bonificações e prêmios pagos pelas instituições financeiras/crédito, a título de remuneração da intermediação sobre contratos de financiamentos vinculados diretamente às operações de revenda de veículos efetuadas pela fiscalizada, cujas receitas foram indevidamente apartadas da operação de venda financiada como um todo e contabilizadas em sujeito passivo diverso (controladora do Grupo Tempo – Arcel S/A)”*. A base legal utilizada para o lançamento foram os artigos 24 da Lei nº 9.249/95 e artigos 249, inciso II, 251 e parágrafo único, 278, 279, 280, e 288, do RIR/99.

A fiscalização justificou a aplicação da multa de ofício qualificada por suposta ocorrência de simulação do negócio jurídico e prática reiterada de omissão de receitas. Segundo a fiscalização, ao contabilizar as receitas da operação de financiamento na conta da “holding” Arcel S/A, pela Recorrente, teria ficado *“clara a intenção de fugir da oneração tributária, caminhando para a evasão tributária”*, pois referido ato, *“tal como concedido, 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”*.

Quanto à multa isolada esta teria sido aplicada em decorrência da falta de pagamento do valor da estimativa mensal de IRPJ e CSLL nos anos de 2005 a 2008, de acordo com o artigo 44, II, alínea “b” da Lei 9.430/96.

Cientificada da autuação em 10/12/2010, a Recorrente protocolizou Impugnação de fls. 482/501, em 10/01/2011. Considerando que o relatório da decisão recorrida sintetiza bem os argumentos trazidos pela Recorrente em sua peça impugnatória, peço vênia para transcrever trechos do referido relatório:

“Discorda que o procedimento adotado pelo Grupo caracterize infração à legislação tributária, transcreve os itens 66 a 72 do Termo de Verificação Fiscal e argumenta que: Será demonstrado, mais adiante, que a Impugnante através do seu Diretor ARMINDO DIAS e representante legal da ARCEL S/A, outorgou poderes a funcionários diversos ou contratados das outras empresas do GRUPO, para realizar a administração financeira da Impugnante, o que já derruba a “observação de extrema relevância” acima constante.

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

essa centralização das operações do Grupo, na ARCEL S/A, iniciou-se a partir de 1998 como será comprovado com a prova pericial requerida mais adiante. (...)

Ora, a fiscalização não observou que a existência do prejuízo fiscal nas empresas do Grupo TEMPO, incluída a Impugnante, é decorrente do preço fixado pelas montadoras para os veículos, levada a isso pela acirrada concorrência. Atuando em um Grupo econômico absolutamente sólido, capitaneado pela ARCEL S/A, tem sido possível à Impugnante sobreviver mesmo diante de repetitivos prejuízos.

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

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

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. E acrescenta comprovarem tais contratos que o valor do principal (preço do veículo) era creditado pelo agente financiador na conta-corrente da concessionária (Impugnante) enquanto que a comissão pela intermediação era depositada pelo mesmo agente financeiro na conta-corrente da ARCEL S/A. Negociados os contratos, a sua operacionalidade ficavam a cargo de funcionários burocráticos tanto das financeiras como das concessionárias, mas a contratação sempre era feita pela ARCEL.

Ressalta que em 18 de abril de 2001, os acionistas da ARCEL S/A - EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES, em Assembléia Geral Extraordinária decidiram alterar o objeto social da empresa para nele incluir 'serviços de agenciamento e corretagem em negócios de terceiros não relacionados a imóveis' (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 a "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. (...)

Expõe que definições dos doutrinadores, a respeito do significado jurídico da simulação, invocadas pelos Agentes Fiscais a partir do item 126 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.

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 contrapartida a Impugnante, e as demais empresas do Grupo qualificadas como concessionárias de veículos, tiveram suas vendas de veículos alavancadas disso tirando proveito sem qualquer contrapartida.

Reporta-se à imputação de fraude, mencionando os itens 135, 139, 140 e 141 do Termo de Verificação, e defende que, ao contrário das conclusões esposadas pelos Agentes Fiscais, a Impugnante destaca que a venda de veículos pelas concessionárias do Grupo TEMPO é alavancada com a presença do financiamento. Assim, é o financiamento, obtido com a intermediação da empresa "holding", a ARCEL é que é o fato gerador da venda do veículo. Assim sendo, a Comissão pela intermediação financeira está sendo paga e contabilizada por quem a ela tem direito, não se tratando, dessa forma, de interposta pessoa ou estranho à relação (item 139 do Termo) mas a que motivou o financiamento e a legítima titular da remuneração pela intermediação. Não se pode, falar, portanto, na existência de qualquer fraude a justificar a multa qualificada de 150%. E se não há qualquer outra figura tipificada como crime tributário de sonegação, fraude e conluio (Lei 4.502/64) não há qualquer ilicitude a ser apenada.

Sob o título DO DIREITO, expõe e argumenta que:

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

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

- E 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 ARCEL S.A, controladora da Impugnante, quem tinha os contatos com os agentes financeiros e intermediava o financiamento e era remunerada para isso.

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

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

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

- O modelo do negócio estabelecido entre a Impugnante e a ARCEL S/A não se encaixa em qualquer dos incisos do parágrafo acima que conceitua a simulação porque os Contratos de Prestação de Serviços entre a ARCEL e as instituições financeiras que regem as intermediações dos financiamentos a favor dos adquirentes dos carros junto à Impugnante, não aparentaram coisa alguma e, sim, foram feitos com a pessoa jurídica escolhida para tal intermediação que foi EFETIVA. Não contem qualquer declaração ou condição inverídicas e não foram antedatados ou pós-datados.

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

No item III da peça de defesa, questiona a Impugnante VALORES DOS AUTOS DE INFRAÇÃO, alegando que caso estivesse correto o entendimento dos Srs. Agentes Fiscais, o que se admite apenas para argumentar, no sentido de que a receita correspondente 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 tribulação 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 que:

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. (...)

- 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 ARCEL 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.”

Os autos foram encaminhados para julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas (SP), que houve por bem julgar improcedente a Impugnação da Recorrente, conforme se observa da ementa abaixo transcrita:

“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.

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”

Inconformada com a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil do Julgamento em Campinas, a Recorrente apresentou o presente Recurso Voluntário de fls. 926/950 ,alegando em síntese o que segue:

(i) O acórdão recorrido buscou socorro no princípio contábil da entidade para fundamentar que a construção do negócio por parte da Recorrente afrontaria tal princípio, bem como ao artigo 224 do RIR/99, pois teria ignorado a relação de direito privado estabelecida entre a Arcel S/A e a instituição financeira, afrontando o artigo 110 do CTN;

(ii) Receita é direito de uma pessoa jurídica derivada de contratos que ela tem com terceiros, ou seja, é a contraprestação que uma pessoa jurídica tem por alguma prestação em benefício de um terceiro, e decorre de contrato com este. Assim, a receita pertence a quem tem esse direito, por já ter dada a sua prestação, e é tributável pelo imposto de renda quando houver a disponibilidade econômica e jurídica do mesmo;

(iii) Somente pode existir omissão de receitas se o titular da disponibilidade econômica e jurídica de uma receita deixar de contabilizá-la e, ao contrário, por princípio, não pode sequer existir omissão de receita cometida por alguém que não tenha qualquer direito ao quinhão pago;

(iv) Os contratos comprovam que o valor do principal (venda do veículo) era creditado pelo agente financiador na conta corrente da Recorrente enquanto que a comissão pela intermediação era depositada pelo mesmo agente financeiro na conta corrente da Arcel S/A;

(v) Quanto ao princípio da entidade, alega que, ao contrário do que foi interpretado pela decisão recorrida, referido princípio viria em socorro à Recorrente ao afirmar que 'autonomia patrimonial, a necessidade de diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos'. Isso porque, a remuneração pela intermediação dos financiamentos, inserida na centralização do caixa na pessoa da 'holding', somente poderia ser escriturada, em nome do Princípio da Entidade, na contabilidade da Arcel S/A titular, por contrato, da disponibilidade econômica e jurídica da referida remuneração;

(vi) Cita doutrina de Ricardo Mariz de Oliveira que entende que a lei não deu prevalência aos princípios contábeis de modo que eles não podem orientar demonstrações financeiras e apuração do lucro independente de normas legais e que o direito atua sobre o patrimônio, motivo pelo qual prevalece sobre os princípios contábeis;

(vii) A remuneração da Arcel S/A está atrelada ao financiamento e não à venda do veículo e, por isso, não teria havido qualquer omissão de rendimentos por parte da Recorrente, certo que tais remunerações foram oferecidas à tributação na Arcel S/A;

(viii) Quanto à multa agravada, alega que a simples omissão de receitas não autoriza a aplicação da multa qualificada e traz vários julgados que confirmam esse entendimento;

(ix) A forma de atuação do Grupo Arcel/Tempo, centralizado em um caixa único, levou os agentes fiscais a adotar uma definição distorcida da simulação e enxergou-as nas operações adotadas pelo referido grupo. Porém, segundo a Recorrente, nada foi dissimulado, tudo está absolutamente às claras e as partes quiseram, exatamente, os resultados obtidos e isso está refletido nos documentos e na contabilidade das empresas do grupo;

(x) O modelo do negócio estabelecido entre a Recorrente e a Arcel S/A não se encaixa em nenhum dos incisos do § 1º do artigo 167 do Código Civil que dispõe sobre a nulidade dos negócios jurídicos acobertados pela simulação. Isto porque os contratos de prestação de serviços entre a Arcel S/A e as instituições financeiras, que regem as intermediações dos financiamentos a favor dos adquirentes dos carros junto à Recorrente, não aparentaram coisa alguma e, sim, foram feitos com a pessoa jurídica escolhida para tal intermediação que foi efetiva. Portanto, não houve simulação;

(xi) Por fim, quanto à multa isolada aplicada pela falta de antecipação do IRPJ e CSLL no regime de pagamento por estimativa, alega que a multa é inaplicável quando há prejuízo fiscal no balanço final e também que a estimativa se trata de mera antecipação do que vier a ocorrer no final do exercício, inexistindo renda, ante a verificação do prejuízo. Portanto, impossível a exigência de multa. E ainda, a multa isolada não poderia ter sido aplicada concomitantemente com a multa de ofício, conforme jurisprudência unânime dos tribunais administrativos.

Oportunamente, os autos foram enviados a este Colegiado. Tendo sido designado relator do caso, requisitei a inclusão em pauta para julgamento do recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Geraldo Valentim Neto, Relator

Como o recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O fundamento utilizado pelas autoridades fiscais para a presente autuação (conforme fls. 92/155 do Termo de Verificação Fiscal) foi a alegação de que teria havido omissão de receitas pela Recorrente decorrente da contabilização de receitas de comissões pagas por instituições financeiras na contabilidade de sua controladora (holding) Arcel S/A, o que seria considerado simulação, passível de aplicação da multa qualificada de 150%.

Para fins de análise do mérito e da situação em que baseou-se toda a autuação considero importante discorrer primeiramente sobre a estrutura do conglomerado empresarial Arcel, tendo por base os dados apresentados pela própria fiscalização no Termo de Verificação Fiscal. Vejamos:

- A fiscalizada é uma das empresas componentes do conglomerado grupo empresarial Arcel, cujo controle é exercido pela holding Arcel S/A Empreendimentos e Participações, criada em 1988;

- O grupo empresarial Arcel atua basicamente em dois núcleos de negócios, quais sejam: ramo de resorts e hotelaria e ramo de comercialização de automóveis e seus componentes (peças, acessórios, etc.);

- O grupo Arcel está estruturado em função de seus núcleos de negócios através de dois subgrupos empresariais: Grupo Royal Palm Hotels & Resorts e Grupo Tempo;

- O contrato Social da Controladora Arcel S/A Empreendimentos e Participações descreve o objeto da empresa da seguinte forma: *“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 próprios”*. Referido objeto, modificado em 18.4.2001 em Assembleia Geral Extraordinária, prevê ainda as seguintes atividades: *“serviços de agenciamento e corretagem em negócios de terceiros não relacionados a imóveis”*;

Através dos contratos e procurações juntados aos autos (fls. 611 e seguintes) infere-se que a Controladora Arcel S/A é responsável por administrar todo o setor financeiro, controlando o caixa das suas controladas, tanto do Grupo Tempo (relacionado à comercialização de automóveis) quanto do Grupo Royal Palm Hotels & Resorts (relacionado ao ramo de Resorts).

Após atenciosa análise dos contratos juntados aos autos, restou evidente a existência de duas formas de contratação dos serviços de intermediação, quais sejam: (i) Contratos que têm como contratada apenas a Arcel S/A, prestadora de serviços que fica incumbida de efetuar o preenchimento do cadastro dos clientes, entre outras funções; e (ii) Contratos que têm como contratadas a Arcel S/A e também a concessionária Tempo (ora Recorrente), que estipulam que os serviços serão prestados por ambas as contratadas, sendo que em algum deles somente as concessionárias são obrigadas a prestar os serviços.

A fim de esclarecer as formas de contratação de prestação de serviços de intermediação, segrego e distingo abaixo os contratos firmados exclusivamente entre a Arcel S/A e as instituições financeiras daqueles firmados entre Arcel S/A, concessionárias e instituições financeiras. Vejamos:

Contratos celebrados entre Arcel S/A e Instituições Financeiras

Contratante	Contratada	Comentários/Informações	Folhas
Banco ABN AMRO REAL	Arcel S/A	Cláusula 1.1: Serviços prestados diretamente pela Contratada.	611/614
Finasa	Arcel S/A	Cláusula 2: A Contratada encaminhará os pedidos de Financiamento/Arrendamento (...)	618/620
BV Financeira	Arcel S/A	Cláusula 3: Quanto à remuneração pelos serviços prestados, a Contratada poderá receber da Contratante (...)	622/626
BV Financeira	Arcel S/A	A contratada receberá da Contratante, pelos serviços prestados (...)	627/628
Finasa	Arcel S/A	Cláusula 2: A Contratada encaminhará os pedidos de Financiamento/Arrendamento (...)	638/640
Finasa	Arcel S/A	Cláusula 2: A Contratada encaminhará os pedidos de Financiamento/Arrendamento (...)	653/654
Finasa	Arcel S/A	Cláusula 2: A Contratada encaminhará os pedidos de	655/656

		Financiamento/Arrendamento (...)	
--	--	-------------------------------------	--

Contratos celebrados entre Arcel S/A, concessionárias Tempo e Instituições Financeiras

Contratante	Contratada	Comentários/Informações	Folhas
Banco Alfa	Arcel S/A e Concessionárias TEMPO	Cláusula 3: Pelos serviços prestados pelas CONCESSIONÁRIAS, relativamente a cada contrato que resultar na concessão de financiamento ou arrendamento mercantil (...)	615/617
Banco Alfa	Arcel S/A e Concessionárias TEMPO	Cláusula 3: Pelos serviços prestados pelas CONCESSIONÁRIAS, relativamente a cada contrato que resultar na concessão de financiamento ou arrendamento mercantil (...)	629/631
Banco Alfa	Arcel S/A e Concessionárias TEMPO	Cláusula 3: Pelos serviços prestados pelas CONCESSIONÁRIAS, relativamente a cada contrato que resultar na concessão de financiamento ou arrendamento mercantil (...)	632/634
Banco Alfa	Arcel S/A e Concessionárias TEMPO	Cláusula 3: Pelos serviços prestados pelas CONCESSIONÁRIAS, relativamente a cada contrato que resultar na concessão de financiamento ou	635/637

		arrendamento mercantil (...)	
Finasa	Arcel S/A e Tempo Mercantil de Veículos Ltda	Anexo I: Contratada Tempo Mercantil de Veículos Ltda	643/646
Finasa	Arcel S/A e Tempo Mercantil de Veículos Ltda	Anexo I: Contratada Tempo Mercantil de Veículos Ltda	648/651
Finasa	Arcel S/A e Tempo Mercantil de Veículos Ltda	Anexo I: Contratada Tempo Mercantil de Veículos Ltda	657/661
Finasa	Arcel S/A e Tempo Mercantil de Veículos Ltda	Anexo I: Contratada Tempo Mercantil de Veículos Ltda	662/666
Finasa	Arcel S/A e Tempo Mercantil de Veículos Ltda	Anexo I: Contratada Tempo Mercantil de Veículos Ltda	667/671
Finasa	Arcel S/A e Tempo Mercantil de Veículos Ltda	Anexo I: Contratada Tempo Mercantil de Veículos Ltda	672/675
Finasa	Arcel S/A e Tempo Mercantil de Veículos Ltda	Anexo I: Contratada Tempo Mercantil de Veículos Ltda	677/686

Assim, para possibilitar uma melhor visualização do caso em questão, analisarei o mérito do presente processo separadamente em face dos contratos acima discriminados.

I – OMISSÃO DE RECEITAS

a) Contratos celebrados entre Arcel S/A e Instituições Financeiras

A Fiscalização efetuou o lançamento pautado em suposta “*omissão de receitas relativas às comissões, bonificações e prêmios pagos pelas instituições financeiras/crédito, a título de remuneração da intermediação sobre contratos de financiamentos vinculados diretamente às operações de revenda de veículos efetuadas pela fiscalizada, cujas receitas foram indevidamente apartadas da operação de venda financiada como um todo e contabilizadas em sujeito passivo diverso (controladora do Grupo Tempo – Arcel S/A).*”

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/07/2012 por CARLOS ALBERTO DONASSOLO, Assinado digitalmente em 17/07/

2012 por CARLOS ALBERTO DONASSOLO, Assinado digitalmente em 18/07/2012 por GERALDO VALENTIM NETO, As

sinado digitalmente em 18/10/2012 por NELSON LOSSO FILHO

Impresso em 19/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Dessa forma, oportuno se faz descrever quais são as hipóteses de omissão de receitas inseridas no Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99). Vejamos:

*Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da **presunção**, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):*

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

De acordo com a descrição da fiscalização, a presunção de omissão de receitas supostamente cometida pela Recorrente seria aquela inserta no inciso II do artigo acima transcrito, ou seja, a Recorrente teria deixado de escriturar os valores referentes às comissões pagas pelas instituições financeiras pela intermediação dos financiamentos.

Cumpre esclarecer, primeiramente, que não é permitido à fiscalização efetuar lançamentos pautados em simples presunção de omissão de receitas, na medida em que deve buscar pela verdade real e assim proceder a uma análise mais profunda dos fatos e documentos que possui, para, então, chegar a uma conclusão mais precisa.

Como muito bem apontou o Conselheiro Relator Paulo Roberto Cortez, do Primeiro Conselho de Contribuintes, nos autos do Acórdão CARF nº 101-95.472, proferido em 02.08.2006, “*não é lícito formular acusação de omissão de receitas sob o simples fato de que o contribuinte não comprovou a tributação do valor citado pelo simples exame interno da declaração de rendimentos. É inadmissível a realização de um trabalho um pouco mais profundo em busca da prova da receita omitida, utilizando os poderes que detém sob pena de estar renunciando ao seu ofício.*”. Esclareceu ainda o seguinte:

“Como é sabido, o lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3º e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no artigo 112 do CTN. O imposto, por definição (CTN, art 3º), não pode ser usado como sanção.

*Para lavratura do auto de infração, sob a acusação de omissão de receitas, referida circunstância deve ser conhecida e devidamente comprovada pois, **caso contrário, estaria lançando tributo de forma presuntiva e não prevista em lei.** O próprio diploma legal estabelece os limites da presunção. Fora disso, a autuação por omissão de receita deve ser assentada em dados concretos, objetivos e não em circunstâncias não suficientemente provadas, que se mostrem incapazes de estabelecer fonte segura para o convencimento do julgador. (não grifado no original)*

É sabido que o CARF já se manifestou diversas vezes no sentido de desconsiderar o lançamento quando pautado apenas em presunção de omissão de receitas. Vejamos, por exemplo, o Acórdão abaixo transcrito:

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - Incabível o lançamento apoiado apenas em indícios de omissão de receitas, sem suporte em procedimentos de auditoria que caracterizem o fato detectado como infração à legislação tributária. A simples existência de anotações referentes a vendas e comissões encontradas pelo fisco à margem da escrituração do sujeito passivo não é elemento por si só suficiente para suportar a presunção. TRIBUTAÇÃO REFLEXA - IRRF/COFINS/CSL - Aplica-se a exigência dita reflexa, o que foi decidido quanto a exigência matriz pela íntima relação de causa e efeito entre elas. Recurso provido. (Primeiro Conselho de Contribuintes. 8ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 10806708 do Processo 136030011599411, Data: 17/10/2001).

Esclarecido a impossibilidade de efetuar lançamentos apenas em presunções, no presente caso não há que se falar em omissão de receitas pela Recorrente quanto aos contratos em que a mesma não atua, quais sejam, aqueles firmados exclusivamente entre a Arcel S/A e as instituições financeiras. Isto porque, os valores pagos pelas instituições financeiras a título de comissões (i) são contraprestações de serviços de intermediação prestados pela Arcel S/A, decorrentes de contratos firmados apenas entre referidas partes; e por conseguinte; (ii) foram depositados nas contas bancárias da Arcel S/A, não havendo qualquer vínculo com a Recorrente, conforme se observa dos contratos realizados entre a Arcel S/A e as respectivas instituições financeiras (fls.611/614; 618/620; 622/626; 627/628; 638/640; 653/654; 655/656).

Assim, o valor da remuneração auferido pela Arcel S/A, com base nos contratos citados, é receita desta e não da Recorrente, ao passo que esses valores jamais poderiam transitar pela conta da Recorrente.

Corroborando este entendimento, cumpre lembrar que “‘receita’ é um conceito ‘uno’ para todos os tributos, na medida em que: (i) é um tipo de entrada ou ingresso que se integra ao patrimônio da pessoa jurídica, mas nem todo ingresso ou entrada é uma receita; (ii) integra o patrimônio da entidade como elemento novo e positivo, sem reservas, condição ou compromisso no passivo; (iii) modifica o patrimônio, incrementando-o; (iv) passa a pertencer à entidade, com sentido de permanência; (v) remunera a entidade, como benefício efetivamente resultante de suas atividades, fonte de resultados; (vi) é proveniente de patrimônio de terceiro como contraprestação do exercício de suas atividades; e (viii) exprime a capacidade contributiva da entidade”. (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, Fundamentos do imposto de renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008. P. 102)(não grifado no original).

É certo que a venda dos veículos é realizada pela Recorrente, ao passo que o financiamento oferecido pelos agentes financeiros é negociado e intermediado exclusivamente pela Arcel S/A, que faz jus a comissões por referida intermediação, conforme contrato de prestação de serviço firmado com as instituições financeiras. São relações comerciais e contratuais firmadas entre Arcel S/A e as instituições financeiras, não havendo que se *presumir*

eventual omissão de receitas da Recorrente, que sequer participa dessa relação contratual, conforme visto.

Sendo assim, a venda dos veículos é realizada unicamente pela Recorrente, a qual recebe os valores pagos pelos clientes, considerados como receita da Recorrente. Quando referida venda é realizada de forma financiada, através de contratos firmados entre Arcel S/A e as instituições financeiras, há a prestação de serviços de intermediação financeira pela Arcel S/A junto às instituições, de forma a que estas paguem à Arcel S/A o valor devido a título de comissão pelos serviços prestados nos termos contratuais e à Recorrente o valor da venda financiada.

Considerando que as operações realizadas pela Recorrente e pela sua controladora foram consideradas pela fiscalização como uma única operação, por se tratarem de controlada e controladora, oportuno se faz trazer à baila comentários do Prof. Marco Aurélio Greco sobre a autonomização de operações, que ocorre *“quando uma operação complexa é subitamente dividida em partes que passam a ser reguladas por contratos distintos. Assim ocorre, pois, na medida em que cada uma delas é considerada separadamente, pode ocorrer que alguma delas tenha menor tributação ou mesmo não tenha tributação. Nestes casos, é importante verificar se cada um dos contratos celebrados atende, pelo menos, a três requisitos cumulativos: a) objeto lícito; b) objeto autônomo; e c) causa jurídica autônoma. (...) Além disso, o objeto de cada contratação em separado deve possuir características que permitam assumi-lo como tendo vida própria, se não separada, pelo menos separável de outros objetos. Por fim, cada contrato, individualmente, deve ter uma causa própria que o justifique, separadamente dos demais.”* (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*, 2ª Edição, São Paulo: Dialética, 2008).

Referido Professor aponta premissas que devem ser verificadas para que seja possível segregar os contratos e seus objetos. Assim, transfiro os comentários para o caso concreto, a fim de esclarecer a efetiva autonomia entre o contrato de prestação de serviços celebrado entre a Arcel S/A e as instituições financeiras e o contrato de compra e venda celebrado entre a Recorrente e seus clientes.

Quanto aos requisitos apontados, o contrato de prestação de serviços de intermediação de financiamento firmado entre a Arcel S/A e as instituições financeiras atende a todos, quais sejam: a) objeto lícito: prestação de serviços de intermediação de financiamento; b) objeto autônomo: a intermediação é realizada separadamente da venda dos veículos; e c) causa jurídica autônoma: prestar serviços de intermediação e receber como contraprestação comissões sobre os financiamentos.

Ademais, o contrato celebrado entre a Arcel S/A e as instituições financeiras é exclusivamente de prestação de serviços, que embora tenha ligação com as vendas efetuadas pela concessionária, é celebrado separadamente e com diferentes partes atuantes.

Portanto, não restam dúvidas quanto à autonomia das operações realizadas, sendo certo que as receitas auferidas com a prestação de serviços de intermediação só fazem jus à Arcel S/A e não à Recorrente.

Oportuno se faz mencionar o entendimento do CARF acerca da contabilização de receitas auferidas por comissões. Vejamos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 1996 Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS.-RECEITAS DE COMISSÕES AUFERIDAS. As receitas de comissões a que faz jus a empresa que intermedeia operações de compra e venda são consideradas auferidas no momento em que a empresa compradora procede ao pagamento das mercadorias adquiridas à empresa fornecedora (representada). A diferença, constatada em procedimento fiscal, entre o total de receitas auferidas pela pessoa jurídica e o valor informado em declaração de rendimentos, caracteriza omissão de receitas. MULTA DE OFÍCIO - O Conselho de Contribuintes não pode negar aplicação a lei vigente. JUROS DE MORA - SELIC - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº 4). Recurso Voluntário Provido em Parte. (Primeiro Conselho de Contribuintes. 1ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 10196815 do Processo 10480015434200100, Data: 26/06/2008). (não grifado no original)

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA (...) RECEITAS DE COMISSÕES. TRIBUTAÇÃO. As receitas auferidas a título de comissões pela prestação de serviços de corretagem devem ser tributadas independentemente da sua destinação. OMISSÃO DE RECEITAS DE CORRETAGEM. COMPROVAÇÃO. Valores informados em DIRF acompanhados de comprovantes de rendimentos e recibos fornecidos pelas fontes pagadoras caracterizam receita auferida pela prestadora do serviço de corretagem, sujeita a lançamento ex officio quando não incluída pelo sujeito passivo na base de cálculo do tributo. (Primeiro Conselho de Contribuintes. 3ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 10322271 do Processo 101660194590011, Data: 22/02/2006). (não grifado no original)

Com base nos julgados acima transcritos, infere-se, primeiramente, que as receitas das comissões fazem jus à empresa que realiza a intermediação da compra dos veículos -- no caso, a Arcel S/A --, e que essas receitas devem ser tributadas independentemente da sua destinação; neste caso, a empresa intermediadora será tributada, qual seja, a Arcel S/A.

Ademais, a Recorrente juntou às fls. 609/610 uma correspondência encaminhada às instituições financeiras, esclarecendo que “por decisão corporativa, e respeitando seu objeto social, a ARCEL é a empresa que negocia, em nome de suas subsidiárias, as intermediações dos financiamentos a clientes, que operacionalmente ocorrem em todas as unidades das empresas subscritoras. Por decorrência, todos os créditos referentes ao serviço de intermediação deverão ser efetuados na conta corrente nº 206.465-1, da agência 0786 do Unibanco, de sua titularidade, e a ARCEL emitirá as correspondentes notas fiscais pelos serviços prestados, que serão encaminhadas às respectivas empresas tomadoras deste serviço”.

Referida correspondência esclarece a forma como a intermediação é efetuada e como os pagamentos são realizados, sendo que só valem para os contratos em que as únicas partes são Arcel S/A e instituições financeiras.

Desta forma, resta claro que não ocorreu nenhuma das hipóteses de presunção de omissão de receitas, pois os valores considerados como omitidos jamais transitaram pelas contas correntes da Recorrente, que nunca fez jus a tais quantias decorrentes de serviços prestados pela Arcel S/A.

Ademais, a decisão recorrida justificou também a configuração de omissão de receitas em razão da não observância do Princípio Contábil da Entidade, que encontra-se previsto na Resolução nº 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade, que aprovou os Princípios Fundamentais da Contabilidade. Referido princípio está definido no artigo 4º, abaixo transcrito:

“Art. 4º: O Princípio da Entidade reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único: O Patrimônio pertence à Entidade, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou segregação contábil de patrimônio autônomo não resulta em nova Entidade, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.”

De acordo com a decisão recorrida “infere-se do princípio em referência que a contabilidade tem por objeto o patrimônio da entidade e tudo que nela se encontrar inserido há que, obrigatoriamente, ser pertinente a esse patrimônio”.

Referida decisão suscita ainda que “o fato de a pessoa jurídica controladora exercer influência ou adotar quaisquer procedimentos junto a instituições financeiras para que seja concedido crédito para clientes de outra empresa (no caso, sua controlada), de forma a permitir disponibilização de recursos a serem utilizados nas operações de venda efetuadas pela controlada, não permite que parte da receita gerada em decorrência dessas operações de vendas deixem de ser reconhecidas pela empresa que executou as atividades de venda.”

Ocorre que as receitas geradas pela venda dos veículos, atividade realizada pela Recorrente, não é a mesma receita gerada pelo serviço de intermediação financeira prestado pela Arcel S/A. Tratam-se de atividades distintas provenientes de contratos firmados entre diferentes pessoas jurídicas, conforme demonstrado anteriormente.

Dessa forma, a decisão recorrida não interpretou corretamente o Princípio Contábil da Entidade, pois dispõe sobre a autonomia patrimonial e atenta para a “*necessidade de diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes*”. Resta claro, nos termos de referida Resolução, que cada patrimônio é autônomo, no sentido de que (i) o patrimônio resultante das vendas dos veículos é próprio da empresa que efetuou a venda -- no

caso, a Recorrente --, e, em contrapartida, (ii) o patrimônio alcançado pelo serviço de intermediação financeira é próprio da empresa prestadora de tais serviços, que fez jus às comissões decorrentes do contrato firmado com as instituições financeiras, no caso, a Arcel S/A.

O próprio princípio aplicado pela decisão recorrida na tentativa de justificar a presunção de omissão de receitas é favorável ao procedimento adotado pela Recorrente ao dispor sobre a autonomia patrimonial.

Assim, a remuneração pelos serviços de intermediação dos financiamentos, inserida na conta da controladora, somente poderia ser escriturada, em observância ao Princípio da Entidade, na contabilidade da Arcel S/A.

São válidos, neste sentido, os esclarecimentos trazidos por Ricardo Mariz de Oliveira ao discorrer sobre a aplicação dos princípios contábeis no universo jurídico. Vejamos:

“Antes de vermos quais são esses princípios, é necessário colocá-los no seu devido lugar, principalmente, ante algumas manifestações oriundas, na maioria das vezes, de setores contábeis, mas muitas vezes feita por juristas em dúvida sobre a extensão da validade desses princípios, quando contrapostos às normas jurídicas. Tais manifestações decorrem do já mencionado art.177 da Lei 6.404, o qual determina que as demonstrações financeiras, entre outros requisitos, observem os princípios contábeis geralmente aceitos.

Em vista disso, argumentam que, ou indagam se, a lei teria dado prevalência a esses princípios, a ponto de eles poderem orientar as demonstrações financeiras e a apuração do lucro independentemente de normas legais.

A resposta, entretanto, é claramente negativa (...), porque, se assim fosse, os princípios contábeis teriam passado a ser dogmas supra-legais, capazes de suplantar a verdade material ou a norma jurídica sobre essa verdade e criadora de direitos e obrigações inclusive tributárias. De mais a mais, a possível mudança dos princípios contábeis, que é inerente a eles por derivarem da prática, acabaria por poder acarretar mudanças em obrigações legais em geral, e tributárias em particular, ao arrepio do princípio constitucional da legalidade. Neste cenário, uma simples resolução de um órgão contábil poderia afetar obrigações tributárias e violar frontalmente esse princípio, o que não é admitido a qualquer regulamento administrativo (...).

Assim, há que se ter em conta que os aludidos princípios são métodos ou diretrizes para a qualificação e a melhoria dos trabalhos contábeis, mas sempre naquele objetivo, próprio da contabilidade, de refletir a externa a ela e regulada pelo direto, sem interferir nesta.

Destarte, a realidade a ser contabilizada continua a ser realidade do mundo econômico, com a sua disciplina jurídica, que é independente dos princípios contábeis. Estes visam os melhores procedimentos para

o registro contábil daquela realidade, e não criá-la ou deturpá-la. (...) quando o direito atua sobre o patrimônio, como ocorre sempre, ele prevalece sobre os princípios contábeis". (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, Fundamentos do Imposto de Renda, Editora Quartier Latin, 2008)

Conclui-se, portanto, tendo por base a interpretação da Resolução CFC 750/93 e os esclarecimentos doutrinários acima transcritos, que mesmo se o procedimento adotado pela Recorrente tivesse ferido o princípio contábil da entidade -- fato este que não ocorreu, conforme demonstrado --, referido princípio não prevaleceria sobre as normas legais, de modo que não poderiam ser utilizados -- como o foram, indevidamente -- como justificativa para a presente autuação.

Dessa forma, e tendo por base a atividade de intermediação financeira efetivamente desempenhada pela Arcel S/A nos contratos ora analisados, que justificam o pagamento das comissões, inclusive em respeito ao princípio contábil da entidade, equivocou-se a autoridade fiscal ao tentar presumir como omissão de receitas a não contabilização desses valores na conta da Recorrente, pois tais receitas eram decorrentes da atividade própria da Arcel S/A e não da Recorrente, não devendo prosperar a presunção de omissão de receitas.

b) Contratos celebrados entre Arcel S/A, concessionárias Tempo e instituições financeiras

Com relação aos outros contratos juntados aos autos, os quais incluem as concessionárias Tempo (Tempo Mercantil de Veículos Ltda.) como contratada juntamente com a Arcel S/A, concordo com a decisão recorrida no sentido de que houve omissão de receitas.

Após detalhada análise dos documentos juntados aos autos (contratos, relatórios e planilhas) constata-se que foram celebrados alguns contratos (fls. 615/617; 629/631; 632/634; 635/637; 643/646; 648/651; 657/661; 662/666; 667/671; 672/675; 677/686) em que ficou acordado que a Tempo Mercantil de Veículos Ltda. seria parte contratada juntamente com a Arcel S/A e que, em alguns deles -- especificamente os contratos celebrados com a instituição financeira Alfa (conforme fls. apontadas) -- os serviços seriam prestados **exclusivamente** pelas concessionárias.

Este fato já é suficiente para concluir que nesses casos as receitas auferidas com os serviços de intermediação fazem jus à Recorrente, pois foi esta quem efetivamente prestou os serviços objeto dos contratos.

Estes contratos se distinguem em muito dos contratos analisados anteriormente. Isto posto, as receitas recebidas a título de comissão deveriam ter sido contabilizadas na conta da Recorrente e não da Arcel S/A.

Portanto, considero a existência de omissão de receitas no que consiste aos valores recebidos dos contratos celebrados entre Arcel S/A, a Recorrente e as instituições financeiras.

Além disso, em observância ao Princípio da Razoabilidade, entendo que devem ser abatidos de ofício os valores recolhidos pela Arcel S/A na sistemática do lucro presumido, sob pena de enriquecimento sem causa da Administração, haja vista (se assim não

deferido) o recolhimento de tributos em duplicidade. Este também é o entendimento deste E. Conselho:

“PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. VEDAÇÃO AO ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA. PREPONDERÂNCIA DA LEGALIDADE SOBRE O FORMALISMO. Deve-se reconhecer à recorrente o efetivo direito de crédito, assim calculado com base na CSSL devida, subtraída das estimativas recolhidas ao longo do ano-calendário, ainda que se defira importância superior à requerida no formulário original, evitando-se a consagração do enriquecimento sem causa da Administração em face do administrado, afora a acolhida equivocada da superposição da rigidez formal, que imperaria sobre a legalidade.” (Acórdão nº 10322833, de 8/12/2006, da Turma Ordinária da 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes) (não grifado no original)

Sobre o Princípio da Razoabilidade este E. CARF também já se manifestou da seguinte forma. Vejamos:

“(…) COFINS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. EXIGIBILIDADE SUSPENSÃO. DEPÓSITO JUDICIAL. JUROS DE MORA. Depósitos judiciais insuficientes. Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade são de fundamental importância na aplicação do Direito e satisfação da Justiça. A razoabilidade contrapõe-se à racionalidade, diante da insuficiência de seus critérios, permitindo soluções que não seriam possíveis no estrito campo do formalismo, auxiliando na fundamentando das decisões jurídicas razoáveis. (Segundo Conselho de Contribuintes. 3ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 20310666 do Processo 15374001644200303, Data: 25/01/2006). (não grifado no original)

Cumpramos ressaltar que a própria Delegacia da Receita Federal já proferiu decisões em que autorizou a compensação de ofício, como se verifica de um caso análogo em que, mesmo sem ter sido expressamente requerido pela contribuinte, foi concedido pela D. Delegacia da Receita Federal a dedução de valores recolhidos a título de Imposto de Renda Retido na Fonte. Vejamos:

“EMENTA: DESPESAS COM REMUNERAÇÃO DE DEBÊNTURES. (...) Contudo, deve ser deduzido da exigência o valor recolhido a título de IRRF cuja vinculação aos rendimentos de debêntures pôde ser identificada mediante confronto dos DARF apresentados e das DIRF enviadas pela contribuinte. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Não se tratando de mera indedutibilidade material oriunda da legislação de IRPJ, a glosa de despesas que não se revestem dos requisitos da legislação comercial e fiscal, afeta o resultado do exercício e, conseqüentemente, a base de cálculo da CSLL. (Acórdão nº 05-17294, DRJ-Campinas, 5ª Turma, Data: 18.04.2007). (não grifado no original)

Por tais razões, entendo que ocorreu omissão de receitas no que consiste aos valores recebidos dos contratos celebrados entre Arcel S/A, a Recorrente e as instituições financeiras, devendo ser abatido de referida exigência os valores dos tributos já recolhidos pela Arcel S/A na sistemática do lucro presumido.

II – MULTA QUALIFICADA – SIMULAÇÃO

A justificativa utilizada pela fiscalização para a aplicação da multa qualificada foi a suposta ocorrência de simulação no procedimento adotado pela Recorrente.

Com relação à parcela que considero não ter ocorrido omissão de receitas, em razão de todos os motivos expostos, deixarei de me manifestar acerca da aplicação da multa qualificada, pois ao considerar que não houve infração, não há que se falar em penalidade.

Quanto à parcela que considero ter ocorrido omissão de receitas, primeiramente cumpre ressaltar que a simples omissão de receitas não autorizaria por si só a aplicação da multa qualificada, conforme exaustivamente entendido por este E. CARF e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. Transcrevo abaixo alguns exemplos de julgados que corroboraram esse entendimento. Vejamos:

MULTA QUALIFICADA - OMISSÃO DE RECEITAS - PRESUNÇÃO LEGAL - A simples apuração de omissão de receitas ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de evidente intuito de fraude do sujeito passivo" (Súmula nº 15 do Primeiro Conselho de Contribuintes). Recurso improvido. (Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1ª Turma, Acórdão nº 40105562 do Processo 11030002761200235, Data: 04/12/2006)

MULTA QUALIFICADA - FRAUDE - A simples omissão de receitas e/ou declaração inexata, não representam, por si só, fato relevante para a caracterização do conceito de evidente intuito de fraude, que não se presume. (Câmara Superior de Recursos Fiscais. 1ª Turma, Acórdão nº 40400145 do Processo 10840000756200371, Data: 13/12/2005)

Referido posicionamento reiterado da CSRF provocou a edição da Súmula nº 14 do CARF, que confirmou o entendimento deste Tribunal no sentido de que “a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo”.

Conforme se observa de trechos extraídos do Termo de Verificação Fiscal às fls. 92/155, a fiscalização entendeu que a contabilização pela Arcel S/A dos valores recebidos a título de comissão pela intermediação de serviços financeiros teria sido uma simulação, pois “tal como concedido, em princípio, busca tributação mais benéfica”.

Porém, além de não estar configurada a prática de ato simulado (inclusive justificado pela fiscalização como tendo ocorrido, “em princípio”, como visto), não merece prosperar tal alegação, pois não houve dolo por parte da Recorrente mas aparente engano de interpretação na forma de contabilizar os valores referentes às comissões decorrentes dos serviços de intermediação financeira.

A operação realizada pela Recorrente não foi feita “às escondidas” para se caracterizar uma simulação, pois os serviços que deveriam ser prestados, conforme previstos nos contratos juntados aos autos, foram efetivamente prestados, seja pela Recorrente, seja pela Arcel S/A. Portanto, não há que se falar em simulação e não há que se negar que houve efetivamente omissão de receitas decorrentes da falta de contabilização dos valores recebidos a título de comissão pela intermediação de financiamento realizada pela própria Recorrente em alguns casos, mas esse fato não configurou uma simulação.

Oportuno se faz transcrever trechos do Acórdão nº 1301-000.711, proferido pelo Conselheiro Valmir Sandri, da 3ª Câmara da 1ª Turma Ordinária, da Primeira Seção de Julgamento do CARF, de 19/10/2011, que por unanimidade de votos deu provimento ao Recurso e desqualificou a multa de 150%. Vejamos:

“Para que se configure simulação, é imprescindível, comprovadamente, um descompasso entre a intentio facti e o intentio jûris, sem os quais, não se pode falar em simulação, eis que a simulação pressupõe operação que não existe, falseia-se a realidade do que efetivamente ocorreu, ou seja, ocorre a desconformidade consciente e querida da declaração com a vontade, mas é preordenada com a parte à qual a declaração se dirige e acordado com ela, a fim de enganar terceiros.

In casu, os fatos ocorridos não foram fingidos nem simulados e tampouco dissimularam outro fato. Todas as circunstâncias fáticas levantadas no auto de infração realmente aconteceram na realidade negocial e não tiveram o objetivo de encobrir outros fatos. (...)

Contudo, não se pode admitir que considerações ou interpretações subjetivas da autoridade fiscal possam descaracterizar operações legítimas e revestidas de licitude praticadas pelos contribuintes com total amparo no ordenamento jurídico vigente e qualifica-las como simuladas.

De fato, não se pode prevalecer o entendimento e possibilidade de o aplicador da lei, com base em meras interpretações pessoais, no sentido de que, se uma determinada operação fosse realizada de modo diverso ensejaria uma tributação maior, possa identificar conteúdos econômicos diversos daqueles efetivamente queridos e realizados pelos contribuintes e desconsiderar as operações formalmente legítimas para exigir tributo de acordo com as suas convicções subjetivas, sob a suposição de outra operação considerada por ele como sendo a real.”

O modelo de negócio jurídico estabelecido entre a Recorrente e a Arcel S/A não se enquadra em nenhuma das hipóteses de simulação. Isso porque os contratos de prestação de serviços entre a Recorrente, a Arcel S/A e as instituições financeiras que disponibilizam os financiamentos a favor dos adquirentes dos carros junto à Recorrente, não aparentaram um negócio jurídico, mas sim, foram efetivamente realizados, como demonstrado. Por tal razão, deve ser afastada a aplicação da multa qualificada, conforme também entende a jurisprudência deste E. CARF (vide, também, neste sentido, Acórdão nº 10420220, de 20/10/2004, do Primeiro Conselho de Contribuintes, 4ª Câmara, Turma Ordinária).

Por tais motivos, entendo não ter ocorrido a prática de ato simulado capaz de qualificar a multa proposta pela autoridade fiscal, aplicando-se ao caso a Súmula nº 14 do CARF.

III – MULTA ISOLADA

Com relação à multa de ofício exigida de forma isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais (2005 a 2008), entendo que a fundamentação utilizada pelo julgador de primeira instância deve ser reformada, cancelando-se a exigência, uma vez que a aplicação de multa de ofício prevista no artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.480/07) afasta, por si só, a possibilidade da sua aplicação concomitante com a multa de ofício, prevista no inciso II do mencionado dispositivo legal, sendo, portanto, inadmissível a imposição das duas penalidades sobre a mesma base apurada em procedimento fiscal, nos termos do que já definiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais e este E. Conselho. Vejamos:

“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. Recurso especial negado”. (Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1ª Turma, Acórdão nº 40104987, Data 15/06/2004) (não grifado no original)

“MULTA ISOLADA CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO – Pacífica a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes no sentido de que não é cabível a aplicação concomitante da multa isolada prevista no artigo 44, §1º, inciso III da Lei nº 9.430/96 com multa de ofício, tendo em vista dupla penalização sobre a mesma base de incidência”. (Acórdão nº 106-13.651 - Sessão 03/05/04)

“PENALIDADE – MULTA ISOLADA – LANÇAMENTO DE OFÍCIO FALTA DE RECOLHIMENTO – PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de tributo por estimativa concomitante com a multa de lançamento de ofício, ambas calculadas sobre os mesmo valores apurados em procedimento fiscal.” (Acórdão nº 107-07.190) (não grifado no original).

Dessa forma, deve ser afastada a aplicação concomitante de multa de ofício com a multa isolada, pois estariam sendo aplicadas duas penalidades sobre a mesma base apurada.

Portanto, em razão de tudo quanto acima exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para (i) cancelar os lançamentos dos tributos decorrentes dos valores recebidos pela Arcel S/A à título de comissões referentes aos contratos em que não houve participação da Recorrente, conforme discriminados anteriormente (fls. 611/614, 618/620, 622/626, 627/628, 638/640, 653/654, 655/656), e reduzir a multa para 75% nos termos da Súmula nº 14 do CARF, e (ii) manter o restante dos lançamentos, por ter

ocorrido omissão de receitas por falta de escrituração de valores recebidos a título de comissão nos casos em que a Recorrente foi a prestadora do serviço (fls. 615/617, 629/631, 632/634, 635/637, 643/646, 648/651, 657/661, 662/666, 667/671, 672/675, 677/686), admitido o abatimento dos valores recolhidos pela Arcel S/A na sistemática do lucro presumido, retornando os autos à repartição de origem para a verificação do crédito pleiteado, haja vista que não compete a este órgão julgador o controle do crédito tributário, mas apenas a apreciação da lide

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Geraldo Valentim Neto

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto Donassolo, Redator Designado

Em que pese os argumentos trazidos pelo ilustre relator do voto vencido, peço *vênia* para discordar do seu entendimento em relação às matérias que restaram vencidas na votação do acórdão, quais sejam: i) omissão de rendimentos decorrente dos valores recebidos pela empresa Arcel S/A (controladora), a título de comissões pela intermediação de financiamentos na venda de veículos, referente aos contratos celebrados com instituições financeiras em que não houve a interveniência da autuada (concessionária Tempo - controlada) – (item I-a do voto vencido); ii) desqualificação da multa de ofício aplicada no percentual de 150% - (item II do voto vencido); iii) a imposição da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL - (item III do voto vencido); e iv) compensação dos montantes de tributos recolhidos pela Arcel S/A com aqueles exigidos nos lançamentos fiscais da autuada - (parte final do voto vencido).

A título de registro, convém consignar que restou mantida no voto vencido, e também pela turma julgadora, a ocorrência de omissão de receitas relativo ao recebimento de comissões pela venda de veículos financiados originados dos contratos celebrados entre Arcel S/A (controladora), concessionária Tempo Comercial de Veículos e Serviços Ltda (controlada) e instituições financeiras (item I-b do voto vencido) e, por consequência, a exigência dos tributos daí decorrentes.

Conforme amplamente exposto pelo Relatório de Verificação Fiscal, fls. 93 e ss., a autuada é concessionária de veículos automotores, cuja principal atividade é a venda de veículos novos e usados, com o seguinte objeto social:

"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."

Como é prática corrente no mercado, apenas parte dos veículos automotores são vendidos na modalidade à vista, sendo a maior parte deles negociados à prazo, necessitando para isso a interveniência de uma instituição financeira para efetuar o financiamento/arrendamento desses veículos. Para cada veículo vendido pela autuada, objeto de financiamento/arrendamento, é devida/paga uma remuneração (comissão) pela intermediação na prestação de serviços de encaminhamento do cliente ao órgão financiador/arrendador, operação, aliás, muito comum nesse mercado.

Já a controladora da autuada, Arcel S/A, tem como objeto social a seguinte atividade, fls. 687:

“A Sociedade tem por objeto a exploração das atividades de participação societária, a administração de bens, empreendimentos ou negócios exclusivamente próprios, e serviços de agenciamento e corretagem em negócios de terceiros não relacionados a imóveis.

Parágrafo 1º - Sempre que for conveniente aos interesses sociais e à 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.

Parágrafo 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.”

O que ocorre no presente caso é que os valores das comissões pela venda dos veículos financiados, pagos pelas instituições financeiras, são auferidos e contabilizados em nome da Arcel S/A (controladora), e não na empresa que efetivamente tem por objeto a venda de veículos financiados, Tempo Comercial de Veículos e Serviços Ltda. (autuada).

Dessa forma, entendeu a fiscalização ter ocorrido omissão de receitas na autuada (Tempo), caracterizando a operação como simulada e qualificando a multa de ofício.

Como explanado no voto vencido, o ilustre relator entendeu por distinguir as duas situações ocorridas: i) primeiramente, os contratos de remuneração de comissões celebrados apenas entre as instituições financeiras e a Arcel S/A, controladora da autuada (Tempo), sem a interveniência desta última, onde não estaria caracterizada a omissão de receitas da autuada; e ii) em segundo lugar, os contratos celebrados com as instituições financeiras, Arcel S/A, com a interveniência da autuada (Tempo), onde estaria caracterizada a omissão de receitas, porém, sem a qualificação da multa de ofício.

Creio que o caso merece uma melhor análise.

Como é perfeitamente sabido, a possibilidade de constituição da pessoa jurídica advém do fato desse ente possuir personalidade própria, com autonomia patrimonial, capaz de adquirir direitos, assumir obrigações, proceder judicialmente, tais quais são atribuídos às pessoas físicas, situação positivada no art. 1.022 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 e alterações (Código Civil Brasileiro).

Art. 1.022. A sociedade adquire direitos, assume obrigações e procede judicialmente, por meio de administradores com

poderes especiais, ou, não os havendo, por intermédio de qualquer administrador.

Nesse sentido, o mesmo diploma legal, repudia a confusão patrimonial entre pessoas, podendo até mesmo ser dissolvida a pessoa jurídica que incorrer nesse caso, nos exatos termos do que dispõem os arts. 50 e 51, *in verbis*;

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica

Art. 51. Nos casos de dissolução da pessoa jurídica ou cassada a autorização para seu funcionamento, ela subsistirá para os fins de liquidação, até que esta se conclua. (destaquei)

Por seu turno, o princípio contábil da “Entidade” encontra-se previsto na Resolução nº 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade, que aprovou os Princípios Fundamentais da Contabilidade. Referido princípio está definido no artigo 4º, a seguir transcrito:

“Art. 4º: O Princípio da Entidade reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único: O Patrimônio pertence à Entidade, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou segregação contábil de patrimônio autônomo não resulta em nova Entidade, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.”

De acordo com os dispositivos acima transcritos, parece inexistir dúvidas de que a constituição, e funcionamento, da pessoa jurídica pressupõe a caracterização de que o patrimônio dessa pessoa jurídica deve ser tratado de forma autônoma em relação às demais pessoas, sejam elas pessoas físicas ou outras pessoas jurídicas.

Já o patrimônio da pessoa jurídica é composto de todos os seus bens, direitos e obrigações, aí incluídas as receitas originadas das atividades desempenhadas nos termos do seu objeto social.

Com efeito, as receitas de comissões pela intermediação de financiamentos devidas pelas instituições financeiras, originadas de percentual aplicado sobre o valor financiado dos veículos comercializados pela autuada, por elas financiados, fazem parte do patrimônio da pessoa jurídica que efetuou a venda do veículo.

Essa conclusão decorre, primeiramente, de um princípio consagrado no direito, de que o acessório (comissão pelo financiamento) segue o principal, valor financiado do veículo comercializado. Não há como separar os dois elementos. A comissão só é devida se existir o valor financiado pela venda do veículo e o valor da comissão é calculado em função desse valor financiado.

Em segundo lugar, porque o objeto social da autuada prevê a atividade mercantil de “*comércio de veículos*”, dentre outros, diferentemente da sua controladora, Arcel S/A, cuja atividade principal é a “*exploração das atividades de participação societária, a administração de bens, empreendimentos ou negócios exclusivamente próprios, e serviços de agenciamento e corretagem em negócios de terceiros não relacionados a imóveis*”.

Poder-se-ia imaginar que os “*serviços de agenciamento e corretagem em negócios de terceiros*”, previsto no Estatuto Social da Arcel S/A, englobaria a remuneração pelas comissões de veículos financiados. No entanto, tal argumento cai por terra quando se verifica que, necessariamente, deve-se aplicar o princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica que, como se viu nos tópicos anteriores, todas as receitas oriundas de determinada atividade devem ser apropriadas à entidade que executou essa atividade. Se as comissões de intermediação são devidas pela intermediação no encaminhamento dos financiamentos da “comercialização de veículos”, que são realizados pela autuada, segundo seu objeto social, não pode agora, uma terceira pessoa, no caso a Arcel S/A, usufruir dessas comissões, como pretende a defesa, sob pena de se estabelecer uma confusão patrimonial, expressamente vedada pela legislação.

A esse respeito, sintetizou com muita propriedade o voto condutor do Acórdão da DRJ/Campinas, fls. 733:

“O auferimento da receita de comissão paga por instituições financeiras vincula-se à atividade de venda da empresa controlada e não a qualquer atividade que tivesse sido realizada pela controladora. Em que pese toda a influência que a controladora possa exercer junto a instituições financeiras, comissão alguma seria paga por instituições financeiras se a empresa controlada não lograsse êxito na sua atividade de concretizar as vendas de veículos.

E, nesse ponto, importa registrar que, tendo sido as receitas de comissões transferidas para a controladora, certamente deixaram de ser contrapostas às despesas com as quais se relacionam e que estão contabilizadas na autuada, empresa responsável pela revenda de veículos novos e usados.”

A receita bruta significa aquela obtida pela empresa mediante atividade que constitua seu objeto social. É o que se depreende da leitura do art. 177 da Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976 (lei das AS), e do art. 279 do RIR/99, abaixo transcrito para melhor clareza:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

Art. 279. 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 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12).

(destaquei)

A respeito do titular do direito ao recebimento das comissões de intermediação, tomemos como exemplo, cláusulas do contrato celebrado sem a interveniência da autuada, ou seja, entre a Arcel S/A e a instituição financeira FINASA, de fls. 638 a 640 (os contratos com as demais Inst. Financeiras, nessa situação, tem cláusulas idênticas):

“Contratada- Arcel S/A Empreendimentos e Participações

(...)

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

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

1.2. No encaminhamento de pedidos a CONTRATADA:

a) Utilizará os formulários próprios do BANCO;

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

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

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

Como se nota da transcrição acima, as cláusulas 1.1 e 1.2 prevêem que a Contratada encaminhará ao Banco pedidos de financiamento/arrendamento para aquisição de bens e/ou serviços, “preenchendo um formulário próprio do Banco de acordo com as normas operacionais comunicadas pelo Banco”. A remuneração será calculada aplicando-se um “percentual” sobre o “valor a financiar” do bem.

No caso, o bem a ser financiado é o veículo comercializado pela autuada, Tempo Comercial de Veículos e Serviços Ltda., e não pela Arcel S/A, que não comercializa veículos. Além disso, a comissão paga pelo Banco é calculada sobre o valor financiado do veículo comercializado pela autuada, e não pela Arcel S/A.

Com efeito, nem mesmo as cláusulas 1.1 e 1.2. do contrato exemplificado acima são cumpridas pela Arcel SA: 1.1-“*Encaminhamento ao BANCO pedidos de Financiamento/Arrendamento para aquisição de bens e/ou serviços*”; 1.2.b. “*Cumprirá as instruções de preenchimento de acordo com as indicações nos formulários e normas operacionais comunicadas pelo Banco*”, uma vez que a Arcel S/A sequer possui funcionários para tanto.

Conforme constatado pela fiscalização, fls. 94, a Arcel S/A, por ser uma empresa de participações, possui número reduzidíssimo de funcionários: 3 Diretores, 1 funcionário de serviços gerais e 1 consultor de folha de pagamento. Como se vê, não poderia a Arcel S/A encaminhar aos Bancos/Financeiras todos os pedidos de financiamento dos veículos comercializados pela atuada, mormente quando a fiscalização constatou que o grupo Tempo possui quatorze unidades, sendo a maior rede de concessionárias de veículos do interior de São Paulo, fls. 95. Como se vê, não poderia a Arcel S/A cumprir os termos do contrato assinado com as instituições financeiras em quatorze estabelecimentos da atuada.

Dessa forma, forçoso concluir que, mesmo naqueles contratos em que não houve a interveniência da atuada (Tempo Comercial de Veículos e Serviços Ltda), face a confusão patrimonial e impossibilidade de execução contratual, as receitas originadas das comissões de intermediação de financiamentos dos veículos comercializados por esta última, devem obrigatoriamente ser registrados em nome de quem comercializou os veículos, e não em nome de terceira pessoa, devendo por isso ser confirmada a omissão de receitas na atuada, apuradas de forma direta.

Simulação

A autoridade fiscal aponta que o conjunto de evidências apresentado permite afirmar que teria ocorrido “simulação” nos negócios jurídicos, assim descrito pela fiscalização, fls. 137:

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

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

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

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

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

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

Já a recorrente se defende argumentando, em síntese, que nada foi dissimulado e que tudo foi feito às claras.

Analisando os elementos dos autos, entendo que existem provas suficientes para o convencimento de que teria ocorrido “simulação” na apropriação indevida, pela Arcel S/A, de comissões de financiamento que, na verdade pertencem à autuada.

A simulação encontra-se amplamente estudada no campo do Direito Privado e sua hipótese de ocorrência está claramente estabelecida na lei civil. A Lei nº 10.406, e alterações (Código Civil Brasileiro-CCB), em seu art. 167, estipula que haverá “simulação” nos negócios jurídicos quando os mesmos aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem, reputando-se nulo o negócio jurídico simulado:

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

§ 1o 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.

§ 2o Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado. (destaquei)

A renomada doutrina italiana sobre a matéria, representada por Francisco Ferrara (in “*A simulação dos negócios jurídicos*”, Red Livros, 1999, p.65), apresenta o conceito de “simulação”, nas seguintes palavras:

“(…) a simulação importa a contradição deliberada e consciente entre o querido e o declarado, realizada com o fim de produzir uma aparência que engane as terceiras pessoas. (1) E, portanto, podemos definir a instituição de que nos ocupamos desta maneira:

Simulação é a declaração dum conteúdo de vontade não real, emitida conscientemente e por acordo entre as partes, para produzir, com o fim de enganar, a aparência dum negócio jurídico que não existe ou é diferente daquele que se realizou.”

O professor Marco Aurélio Greco, in *Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária*, Dialética, São Paulo, 1998, p. 53, também se manifesta a respeito do “conceito” de simulação:

“A simulação é defeito dos atos e negócios jurídicos, encontrando disciplina legal no Código Civil, art. 102 e segs.. Não é o momento de proceder a uma teorização sobre a figura, amplamente estudada no campo do Direito Privado. Para os fins da presente análise, importante é observar que, nela, há um negócio aparente, celebrado entre as partes, ao mesmo tempo em que há um segundo negócio jurídico,

este real que é querido pelas partes mas que não resulta visível. Além disso, a duplicidade de negócios existe pois as partes têm a intenção de esconder (dissimular) o negócio real (fiscalmente mais oneroso).” (destaquei)

Já acerca da forma de apuração da “simulação”, valho-me da passagem do voto condutor do Acórdão nº 101-96.724, sessão de 28 de maio de 2008, do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, onde a ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni faz menção ao trabalho apresentado pelo tributarista Ricardo Mariz de Oliveira, in “*Questões Relevantes, Atualidades e Planejamento com Imposto Sobre a Renda*”, ensaio publicado no Livro do 13º Simpósio IOB de Direito Tributário, com valioso comentário a esse respeito:

“A simulação, que vicia o ato jurídico e invalida a economia tributária pretendida, está regida pelo art. 102 do Código Civil (novo Código Civil, parágrafo 1º do art. 167), e se prova pela densidade de indícios e circunstâncias, que a jurisprudência administrativa vem aplicando com bastante sabedoria, tais como: a proximidade temporal de atos; a disparidade infundada de valores entre eles; o desfazimento dos efeitos do ato simulado; a prática de certos atos entre partes ligadas, por exemplo, ao final do período-base de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, com a transferência incabível e inexplicável de lucro de uma pessoa jurídica lucrativa para outra deficitária; a existência ou inexistência de outra causa econômica além da economia fiscal; a exagerada arrumação dos fatos”. (destaquei)

Da leitura dos dispositivos legais e da doutrina acima mencionados, parece-me claro entender que a característica principal de “simulação” é o falseamento de uma realidade, com a aparência dum negócio jurídico que não existe de fato ou é diferente daquele que se realizou, com o fim de enganar terceiros, provando-se pelos indícios e circunstâncias do ato tido como simulado.

Há, portanto, que examinar se os fatos praticados no presente processo são reais ou foram falseados. E essa análise não há que ser feita olhando-se o negócio jurídico de forma isolada, mas sim considerando o conjunto de negócios em si, como um todo. Essa é a lição do renomado doutrinador Marco Aurélio Greco, in *Planejamento Tributário*, São Paulo, Dialética, 2004, p. 345/346:

“Diante de uma situação complexa, é essencial considerar a figura como um todo, examinando ao mesmo tempo os vários aspectos que a cercam, pois o conhecimento e o enquadramento de determinada realidade será a resultante das diversas circunstâncias reunidas no caso concreto.

(...)

Vale dizer, ao invés de analisar cada fotografia (etapa) é importante analisar o filme (conjunto delas). Mais do que um evento (etapa), é importante interpretar a estória (conjunto).

(...)

Na medida em que o conjunto de operações corresponde apenas a uma pluralidade de meios para atingir um único fim, a verificação das alterações relevantes deve ser feita não apenas considerando os momentos anterior e posterior a cada etapa mas, principalmente, os momentos anterior e posterior do conjunto de etapas. Ou seja, é preciso indagar qual a situação existente antes da deflagração da seqüência de etapas, de quem era determinado patrimônio, qual a composição

societária, quem era o titular de certos poderes sobre determinado empreendimento etc, e qual a situação final resultante da última das etapas.” (GRECO, Marco Aurélio, Planejamento Tributário, São Paulo, Dialética, 2004, p. 345/346).

No caso em análise, sou forçado a me render às evidências e provas trazidas pelo trabalho da fiscalização. Verifico que as atividades de intermediação de financiamentos dos veículos comercializados pela autuada não poderiam ter sido desempenhadas pela Arcel S/A, pelos seguintes motivos:

i) impossibilidade fática de fazer o encaminhamento dos financiamentos junto aos quatorze estabelecimentos da autuada, como previsto no contrato, face à inexistência de funcionários para tanto;

ii) o auferimento e a contabilização das receitas de comissões de intermediação ocorreram de forma irregular na Arcel S/A, uma vez que encontram-se contrários ao direito: à legislação civil (arts. 50 e 1022 do CCB), comercial (art. 177 da Lei das SA) e fiscal (art. 279 do RIR/99), face a autonomia patrimonial das pessoas jurídicas;

iii) os contratos celebrados entre a Arcel S/A e as instituições financeiras aparentam conferir direitos a pessoa diversa (Arcel S/A) daquela à qual realmente se confere (autuada-Tempo Comercial), o que caracteriza “simulação”, nos exatos termos do art.167, § 1º, inciso I do Código Civil Brasileiro.

No meu entender, cumpre a este órgão julgador se opor à existência dos vários vícios encontrados nos contratos celebrados entre a Arcel S/A (contratada) e as instituições financeiras, fls. 611 e seguintes (mesmos motivos se aplicam naqueles contratos em que a autuada participou como interveniente), mormente quando evidenciados a ocorrência da impossibilidade de sua execução, a confusão patrimonial no auferimento de receitas e a caracterização de simulação. A alegação da defesa de que tudo foi feito dentro da legalidade não tem sustentação, diante dos fatos e provas trazidos pela fiscalização.

Aspectos relevantes destacados por Ferrara para caracterizar a “simulação” são a existência de motivo- *causa simulandi* (economia tributária), e a falta de execução material do contrato simulado (existência de vícios contratuais – impossibilidade de execução, confusão patrimonial). Esta última, segundo Ferrara, é decisiva para caracterizar um negócio como simulado, tratando-se da mais clara confissão da simulação. Veja-se o que diz o autor a esse respeito (Ob. citada, p. 437)

“Esta circunstância é decisiva para fazer considerar o contrato simulado, visto que a posição de facto dos contratantes não está em harmonia com a sua posição jurídica.”

A respeito do dever de tributação dos atos simulados, assim decidiu o extinto Primeiro conselho de Contribuintes, conforme ementário do Acórdão nº 101-96523, sessão de 23/01/2008, reproduzido em parte:

SIMULAÇÃO - GANHO DE CAPITAL - Se as provas constantes dos autos demonstram que a Contribuinte realizou negócio jurídico de forma diversa daquela formalmente declarada, havendo desconformidade entre a realidade fática e a aparência do negócio jurídico, resta caracterizada a ocorrência de

simulação, devendo a obrigação tributária ser apurada sobre o negócio jurídico de fato realizado.

Em vista do exposto, entendo por manter o caráter de simulação de todos os contratos celebrados entre a Arcel S/A (contratada) e as instituições financeiras, inclusive nos contratos em que participou como interveniente a autuada, para auferimento das receitas de comissões de intermediação de financiamentos de veículos, pertencentes à autuada.

Multa qualificada em 150%

O recorrente pleiteia a inaplicabilidade da multa qualificada, argumentando que não há a ocorrência de dolo ou fraude, onde tudo teria sido feito às claras, com os devidos registros contábeis.

Conforme amplamente exposto no voto vencedor deste acórdão houve a utilização de contratos simulados, contrários ao direito, com o claro intuito de reduzir a incidência dos impostos e das contribuições devidos.

O voto condutor do Acórdão da DRJ/Campinas bem resume essa matéria:

“ (...)E é o que ocorre no caso, pois não encontra amparo nas normas contábeis, comerciais e fiscais o procedimento de, como decorrência de ato negocial entre empresas do Grupo, deixar de reconhecer receitas na empresa que efetivamente as auferiu, sujeita a apuração do resultado pelo lucro real, e transferi-las para outra empresa do mesmo grupo, submetida a regime de tributação favorecida [lucro presumido], ou seja, o procedimento adotado não podia ser realizado. E, como admitido pela defesa, tal procedimento é adotado de forma reiterada, não somente nos quatro anos objeto da autuação nestes autos, como também em anos anteriores.

(...)

Tratando-se de grupo empresarial, a 'holding' recebe das controladas os lucros/dividendos distribuídos, mas não é prevista em lei a possibilidade de transferir receitas para serem tributadas em outras pessoas jurídicas, sob regime de tributação diverso. 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.

E neste contexto, não há como afastar a conclusão fiscal de que os atos praticados pela Fiscalizada objetivam 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.”

No caso em questão, entendo que o procedimento levado a cabo pela contribuinte revela o ajuste doloso com o intuito de fraudar o fisco, cujo resultado foi a supressão dos tributos devidos na autuada. A caracterização de simulação na celebração de contratos com instituições financeiras, amplamente demonstrada neste voto, é motivo para o agravamento da multa por infração qualificada.

Por oportuno, cumpre esclarecer os conceitos de dolo, fraude e simulação previstos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 e os efeitos que decorrem ao caso em análise:

Lei nº 4.502, de 1964

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."*

A autuada e sua controladora, ao celebrar contratos com instituições financeiras, contrários ao direito, incidiram na ação dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, alterando as condições pessoais do contribuinte, afetando o valor do crédito tributário correspondente, definido pela lei tributária como sonegação, fraude e conluio, nos termos dos arts. 71 a 73 acima transcritos.

Cesar A. Guimarães Pereira, em sua obra “*Elisão Tributária e Função Administrativa*”, Dialética, 2001, p. 194, aborda com propriedade que a “simulação” é caso de enquadramento nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964:

“No caso de certos tributos federais, a simulação é colhida pelo art. 73 da Lei nº 4.502, de 20.11.1964, por se destinar a ajuste doloso destinado a obter o efeito descrito no art. 71 da mesma Lei (na simulação, as duas partes em um negócio jurídico ou ato jurídico receptício concorrem para criar uma aparência jurídica do negócio ou ato realmente praticado – que pode ser nenhum, no caso da simulação absoluta). O dolo, porém, deve ser específico (dirigido ao efeito da evasão tributária).”

Com efeito, os fatos apurados encontram perfeita sintonia com a norma que prevê a imposição de penalidade mais gravosa, no caso, o art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996 (constante dos autos de infração), com a nova redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, a seguir transcrito, para melhor clareza:

Art. 44. *Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

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 inexistente; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (grifei)

De acordo com o acima exposto, por ter ficado evidenciado a atitude dolosa do sujeito passivo em se utilizar do artifício da simulação na celebração dos contratos com instituições financeiras, para auferimento das comissões de financiamento, acarretando a redução dos tributos devidos e, por existir perfeito enquadramento da sua ação com os dispositivos legais acima mencionados, entendo que deva ser mantida a multa agravada, por infração qualificada, no percentual de 150%.

Concomitância com a multa isolada

Em seu recurso, a recorrente argumenta que a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento da estimativa mensal do IRPJ é incabível diante da existência de prejuízo fiscal no balanço final e da impossibilidade de aplicação da referida multa concomitantemente com a multa de ofício.

A respeito do pagamento das estimativas mensais do IRPJ ao longo do ano-calendário, cabe dizer que o mesmo deve ser feito obrigatoriamente pelo contribuinte que optou pela forma de tributação com base no lucro real, determinado sobre base de cálculo estimada, sem demonstrar que não era devido, por meio de balancetes de suspensão ou de redução (art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995), nos termos do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, abaixo transcrito para melhor clareza:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Uma vez que a obrigação de pagamento das estimativas não foi cumprida de acordo com o que determina o dispositivo legal acima transcrito, a mesma Lei nº 9.430, de 1996, nos seus artigos 43 e 44 e alterações, estabelece a imposição de uma penalidade isolada, no percentual de 50%, para coibir a prática do não pagamento dessa estimativa, conforme redação dos dispositivos que se transcreve:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Multas de Lançamento de Ofício

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

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007) (Grifei).

Dessa forma, estando o contribuinte sujeito à apuração com base no lucro real e tendo optado pelo pagamento do IRPJ, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada e deixando de recolher o imposto de renda, sem demonstrar que não era devido, por meio de balancetes de suspensão ou de redução, ocorre a subsunção do fato à norma legal estabelecida nos arts. 43 e 44 acima transcritos, que deve ser aplicada e cumprida integralmente pelas autoridades administrativas.

Não cabe à autoridade fiscal usar do poder discricionário para aplicação da norma regulamente inserida no ordenamento jurídico. Ocorrido o fato e estando ele perfeitamente enquadrado no dispositivo legal, a autoridade deve obrigatoriamente aplicar a lei ao caso concreto.

Já a multa de ofício, no percentual de 150%, tem enquadramento legal distinto da multa isolada e é aplicada também em situação distinta, qual seja, à diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata apurados em procedimento fiscal. As multas tem hipóteses de incidência de distintas e, por isso, são tratadas diferentemente pela legislação tributária, podendo dessa maneira, serem aplicadas concomitantemente.

Nesse ponto, o voto condutor do Acórdão da DRJ/Campinas também concluiu a questão no mesmo sentido do que aqui se defende:

“Conclui-se daí, que além de distintas naturezas jurídicas, são completamente autônomas as obrigações tributárias, relativas às antecipações mensais devidas a título de estimativas, e as relativas ao IRPJ e a CSLL devidos ao final do período de apuração anual, e tal autonomia encontra eco nas próprias disposições legislativas, quando se referem à incidência da multa isolada, ainda que apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no período.”

Sobre esse último aspecto, cabe dizer que a atividade do lançamento tributário é vinculada ao texto da lei, e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional pelo seu descumprimento, nos termos no art. 142 do Código Tributário Nacional.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O julgamento administrativo está estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade e da legitimidade. Os dispositivos da lei que exigem a cobrança da multa isolada (penalidade) não podem ser ignorados nem negados pelo Tribunal Administrativo, a quem não cabe substituir o legislador.

Ademais, registre-se que é mais do que razoável se admitir a existência de uma penalidade para desencorajar os contribuintes no descumprimento da obrigação de pagar corretamente os seus tributos, sob pena de se estabelecer uma desigualdade com aqueles contribuintes que cumprem suas obrigações tributárias nos prazos legais, cujos recursos financeiros depende o Estado para poder desempenhar as suas funções e que os aguarda, no momento certo, para poder cumprir seus compromissos orçamentários.

Por oportuno, saliente-se que o art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995, dispôs que aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, nos termos da seguinte transcrição:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

Dessa forma, deve ser mantida a multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL.

Compensação dos tributos pagos pela Arcel S/A com os tributos exigidos na autuação

Os arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, disciplina a compensação de tributos federais. Citado dispositivo estabelece que eventuais créditos que o contribuinte disponha, poderão ser compensados com débitos tributários próprios.

Pois bem. No presente caso pretende a recorrente que os tributos pagos por sua controladora (Arcel S/A), decorrentes das receitas de comissões lá reconhecidas, sejam compensados com os tributos exigidos da autuada, sua controlada, originados das mesmas receitas omitidas.

Entretanto, como já mencionado, a legislação que trata da compensação não admite a compensação de tributos cujos créditos sejam provenientes de terceiros, mas somente créditos e débitos próprios, devendo, portanto, ser rejeitado o pedido de compensação pleiteado, por falta de previsão legal.

Por fim, subsistindo o lançamento principal do IRPJ, devem ser mantidos os lançamentos que lhe sejam decorrentes, CSLL, PIS e Cofins, na medida que os fatos que os ensejaram são os mesmos.

Em face do exposto, voto para que seja negado provimento ao recurso voluntário.

Processo nº 10830.016522/2010-94
Acórdão n.º **1202-000818**

S1-C2T2
Fl. 40

documento assinado digitalmente

Carlos Alberto Donassolo

CÓPIA