



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.724092/2013-10
ACÓRDÃO	1002-003.659 – 1 ^a SEÇÃO/2 ^a TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HD VEICULOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. NÃO CABIMENTO DE DISCUSSÃO EM ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

Discussão relacionada à inconstitucionalidade de lei não é da competência deste órgão julgador, cabendo tal decisão ao Poder Judiciário. Aplicação da Súmula nº 2 do CARF.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADORES. ATOS DE SIMULAÇÃO. EMPRESA CONSTITUÍDA COM FINS DE SIMULAÇÃO.

Os sócios e administradores da pessoa jurídica são responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto.

MULTA. LEI Nº 9.430/1996. RETROATIVIDADE BENIGNA.

É aplicável a retroatividade benigna para redução da multa qualificada para 100%, conforme estabelecido pela nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, através das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

OMISSÃO DE RECEITA. SIMULAÇÃO DE ATOS JURÍDICOS. TRIBUTAÇÃO.

Quando devidamente comprovado em procedimento fiscal que houve transferência artificial de receitas para empresa do mesmo grupo econômico, é cabível a exigência dos tributos devidos do sujeito passivo que efetivamente auferiu tais receitas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente os Recursos Voluntários apresentados, não conhecendo as alegações de inconstitucionalidade do art. 116, parágrafo único, do CTN e do caráter confiscatório da multa de ofício qualificada de 150% aplicada e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reduzir a multa de ofício para 100%, em face do princípio da retroatividade benigna e da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, através das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Luis Angelo Carneiro Baptista – Relator

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ailton Neves da Silva (presidente), Luis Angelo Carneiro Baptista, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, e Ricardo Pezzuto Rufino.

RELATÓRIO

Contra o Contribuinte, pessoa jurídica recorrente, foram lavrados os Autos de Infração de fls 1455/1511, referentes aos anos-calendário 2008 a 2011, com totais (com juros calculados até 12/2013):

Tributo	Principal	Juros	Multa	Total
IRPJ	81.249,91	30.085,35	121.874,87	233.210,13
CSLL	49.582,20	17.470,33	74.373,31	141.425,84
COFINS	69.685,93	23.497,59	104.528,99	197.712,51
PIS	15.129,19	5.101,46	22.693,91	42.924,56

O lançamento foi sobre omissão de receitas, multas não dedutíveis e despesas não dedutíveis. Só houve impugnação ao valor lançado sobre omissão de receitas, sendo as demais parcelas consideradas definitivas na esfera administrativa.

Logo, este relatório se restringirá à parte referente a omissão de receitas lançada e questionada em Impugnações e Recursos Voluntários da empresa e dos responsáveis solidários. Estas receitas são provenientes de comissão decorrentes da intermediação de financiamento de veículos.

No período de 2008 a 2011 a HD VEICULOS LTDA optou pela tributação com base no Lucro Real Anual.

Assim resumiu a instância *a quo*:

Os fatos e constatações relatados neste tópico são oriundos, em parte, das verificações efetuadas no curso do procedimento fiscal realizada na Sulbra Veículos Ltda, CNPJ nº 04.093.802/0001-44. Naquela ação fiscal foram efetuadas diligências junto a outras pessoas jurídicas e físicas, entre as quais destacamos as realizadas junto às instituições financeiras (fls. 188/692) e junto à Sulbra Participações Ltda (fls. 02/187 e 693/829).

Estas diligências tiveram como objetivo principal verificar qual sujeito passivo deveria oferecer à tributação as receitas escrituradas pela empresa Sulbra Participações Ltda relativas às comissões pagas por instituições financeiras decorrentes da intermediação de financiamento para aquisições de veículos.

Naquela ocasião, concluiu a Fiscalização que as comissões pagas por instituições financeiras pela intermediação de financiamentos concedidos para aquisição de veículos são receitas das concessionárias que efetuaram as vendas desses veículos, tendo em vista que foram estas que prestaram tais serviços. Dentre as concessionárias que efetuaram vendas de veículos que deram origem a estas comissões estão Sulbra Veículos Ltda, HD Veículos Ltda e Comprebem Veículos Ltda. É importante frisar que Sulbra Participações Ltda, Sulbra Veículos Ltda, HD Veículos Ltda e Comprebem Veículos Ltda, que, entre outras pessoas jurídicas, fazem parte do mesmo grupo empresarial, conforme adiante demonstrado.

A autuada (HD VEÍCULOS LTDA) é uma concessionária de veículos da marca Honda com quatro estabelecimentos (matriz e três filiais), todas no Rio Grande do Sul, e pertence a um grupo econômico do qual participam outras empresas do mesmo ramo de comercialização de veículos.

A Autoridade Fiscal analisou a escrituração contábil da empresa SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA entre os anos de 2008 e 2011, verificando que praticamente a totalidade de suas receitas são provenientes de comissões pela intermediação de financiamentos concedidos para aquisição de veículos (escrituradas a crédito das contas de resultado “3.2.1.01.003 – Retorno Financeiro” e “3.1.9.01.020 – Comissão s/Serviços Adm”) e a reembolso de despesas de pessoal

por parte das pessoas jurídicas ligadas (escrituradas a crédito da conta de resultado “3.2.1.01.016 – Reembolso Despesas Adm”).

Todas as receitas escrituradas pela SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA na conta “3.2.1.01.003 – Retorno Financeiro” são decorrentes de comercialização de veículos por parte das empresas revendedoras de veículos do mesmo grupo econômico.

A Autoridade Fiscal, então, circularizou as instituições financeiras que tinham entregues DIRFs (Declarações de Imposto Retido na Fonte) com informações sobre pagamentos à SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA (fls. 188 a 692 e 922 a 1000). Elas foram intimadas a descrever os serviços prestados pela SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA que motivaram os pagamentos, além de apresentar cópia dos contratos firmados com a empresa.

Na visão da Autoridade Fiscal, várias distorções foram encontradas, sendo apostadas no Relatório Fiscal:

- Nos contratos com o BANCO DO BRASIL S/A, BANCO ITAUCARD S/A e BANCO ITAULEASING S/A consta a SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA como “revendedora de veículos”, o que demonstra ser indissociável a intermediação de financiamentos e a venda de veículos. Além disso, é de conhecimento que esta empresa não é revenda de veículos, mas sim as demais empresas do grupo.

- No contrato com o BANCO DO BRASIL S/A constava a previsão que a prestação dos serviços seria realizada nos pontos de atendimento da REVENDA. Contudo, a SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA não possuía postos de atendimento, mas sim as empresas de revenda de veículos do grupo.

- Algumas empresas de financiamento (como a BRADESCO FINANCIAMENTO S/A, BANCO FINASA S/A, BV FINANCEIRA S/A CRÉDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO, UNIBANCO – UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S/A, FINANCEIRA ALFA S/A e BANCO J. SAFRA S/A) nem possuíam contratos com a SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA. Contudo, a maioria possuía contratos com as empresas do grupo que eram revendedoras de veículos, só que indicando a conta da empresa SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA para recebimento da comissão.

- Por resolução do BACEN, as financiadoras devem publicizar seus correspondentes bancários. Contudo, nos *sites* do BRADESCO FINANCIAMENTO S/A, BANCO FINASA S/A, BV FINANCEIRA S/A, BANCO ITAUCARD S/A, BANCO ITAULEASING S/A, UNIBANCO – UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S/A, FINANCEIRA ALFA S/A e BANCO J. SAFRA S/A não constam a SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA. Contudo, nos sites de algumas destas financeiras aparecem as empresas revendedoras de veículos do grupo como correspondentes bancários.

- O Banco Central do Brasil (BACEN), ao regulamentar a prestação de serviços de recepção e encaminhamento de pedidos de empréstimos e de financiamentos (art. 1º, V, da Resolução nº 3.110/2003), previu que tais serviços seriam prestados por quem trata com o cliente que tomará o financiamento. E, pelo comprovado pela Autoridade Fiscal, quem tratava com o

cliente sobre os financiamentos dos veículos eram os funcionários das revendedoras de veículos, recebendo até mesmo comissões sobre estes financiamentos realizados.

Em diligência realizada pela Autoridade Fiscal, a SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA informou que os clientes interessados em financiamento para aquisição de veículos eram atendidos nas dependências das concessionárias ou lojas de veículos, ou ainda em local indicado pelo cliente (endereço comercial ou residencial deste). Ou seja, a SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA reconhece que não possui estabelecimentos para atendimento a seus “clientes”, diferente do previsto em contratos, como citado aqui anteriormente.

A empresa também respondeu que sua atividade era “*aproximar o cliente das empresas operacionais junto às instituições financeiras, nos casos em que não há acordo de reciprocidade com as montadoras*”. Contudo, esta atividade de “aproximação” é de fato realizada pela revendedora de veículos quando do oferecimento do financiamento. Mesmo que a empresa ficasse somente com a parte operacional (encaminhar fichas, aprovar financiamentos, coletar documentos, formalizar contratos, etc.), essa não seria a essência negocial que faz jus à comissão pelo financiamento, mas sim a prospecção dos clientes para que fizesse tal negócio. E essa atividade é realizada pelas revendas de veículos, reconhecida pela própria diligenciada.

Entre as receitas escrituradas pela SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA no período de 2008 a 2011, há o reembolso de despesas de pessoal por parte das pessoas jurídicas ligadas (escrituradas a crédito da conta de resultado “3.2.1.01.016 – Reembolso Despesas Adm”). Pelo levantado pela Autoridade Fiscal para os anos de 2009 e 2010, aproximadamente 85% dos salários e encargos dos empregados da SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA que supostamente teriam desenvolvido suas atividades foram reembolsados pelas concessionárias de veículos do grupo econômico. Ou seja, ela ficava com a parcela referente aos financiamentos e ainda era reembolsada pelas despesas com funcionários que possuíam e que, supostamente, fariam a sua atividade fim.

Assim seguiu relatando a instância *a quo*, como argumentação trazida pela Autoridade Fiscal lançadora:

Afora todos o exposto, ainda que se admita, apenas para fins argumentativos, que a Sulbra Participações tenha efetivamente executado as atividades descritas por ela em atendimento ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal lavrado em 24/02/2012, isso em nada alteraria o fato de que as comissões pela intermediação de financiamentos devem ser tributadas por quem de fato prospectou os negócios: as concessionárias que efetuaram a venda dos veículos financiados.

Todas as atividades alegadamente efetuadas por Sulbra Participações são atividades de suporte, que não dizem respeito à essência da intermediação de negócios. O fundamental na operação de intermediação de financiamento é encontrar alguém interessado no crédito. É para isso que as instituições financeiras pagam as comissões: para prospecção e concretização dos negócios. Ninguém é comissionado por uma atividade meio.

As comissões são vinculadas às vendas em si, não às formalidades relacionadas à operacionalização dos negócios.

É importante registrar que as convenções particulares que determinaram o depósito das comissões em contas bancárias da Sulbra Participações não podem ser opostas à fazenda pública para alterar o titular da obrigação tributária (as concessionárias de veículos), conforme dispõe o art. 123 do CTN.

A Autoridade Fiscal examinou as folhas de pagamento da HD VEÍCULOS LTDA referente aos anos de 2008 a 2010. Nestas, identificou pagamentos de comissão pela negociação de financiamento em favor de diversos empregados da fiscalizada. Ao mesmo tempo, na escrituração contábil da SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA não consta qualquer pagamento a este título nos mesmos anos calendários.

Foram, também, diligenciadas diversas pessoas físicas adquirentes de veículos da fiscalizada (HD VEÍCULOS LTDA) que contrataram financiamentos e tiveram comissões contabilizadas como receita pela SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA. Como exposto no Relatório Fiscal, a iniciativa do financiamento partiu dos adquirentes dos veículos ou então foi sugerido pela concessionária (HD VEÍCULOS LTDA). Portanto, em todas as operações de financiamento examinadas não houve qualquer participação da SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA na prospecção dos negócios. Além disso, a negociação e as formalidades necessárias ao implemento dos financiamentos (entrega de documentos e assinatura do contrato) foram realizadas em estabelecimentos da HD VEÍCULOS.

Compiladas estas informações, a Autoridade Fiscal registrou que todas as empresas revendedoras de veículos são optantes pela tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real nos anos-calendário 2008 a 2011. Por outro lado, a SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA optou pela tributação com base no Lucro Presumido. Em decorrência disso, o grupo econômico como um todo teve uma significativa vantagem tributária ao registrar expressivas receitas de comissões pela intermediação de financiamentos em nome da SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA. Há vantagens em PIS/COFINS, por pagar a menor na SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA e se creditar em percentual maior nas revendedoras. Além disso, há vantagens em IRPJ/CSLL quando se tributada com percentual estimado (reduzido) na SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA e deduz integralmente na apuração destes tributos nas revendedoras.

Pela análise dos dados contábeis de 2009 e 2010, verificou-se que as receitas com reembolso de despesas administrativas permitiram que a SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA pagasse todas suas despesas operacionais, de modo que as receitas de comissões pela intermediação de financiamento se convertessem totalmente em lucro seu. Ainda assim, por esta optar pela tributação com base no lucro presumido, o lucro tributável da pessoa jurídica relacionado a essas receitas corresponde a apenas 32% dos valores recebidos.

As instituições financeiras, então, foram intimadas a apresentar as operações que motivaram os pagamentos das comissões à SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA nos anos-calendário de 2008 a 2011. Confrontando-se as relações apresentadas em resposta com os arquivos das notas

fiscais eletrônicas disponíveis nas bases de dados da Receita Federal, a Autoridade Fiscal confirmou que as comissões pagas pelas instituições financeiras são decorrentes de financiamentos de veículos vendidos pelas pessoas jurídicas revendedoras de veículos do grupo econômico.

Por conseguinte, a Autoridade Fiscal compilou os pagamentos de comissões efetuados pelas instituições financeiras em decorrência de financiamentos de veículos vendidos pela HD Veículos Ltda.

Por conclusão, a Autoridade Fiscal firmou a convicção de que a atividade de intermediação de financiamentos para aquisição de veículos foi realizada pelas próprias concessionárias, incluída a Fiscalizada, sendo o reconhecimento e tributação das receitas correspondentes como se fossem decorrentes da prestação destes serviços por parte da SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA mera ficção.

Assim resumiu a Autoridade Fiscal os fatos coletados que levou à sua conclusão:

A totalidade das comissões por intermediação de financiamento recebidas e escrituradas por Sulbra Participações decorre da comercialização de veículos por parte das concessionárias (revendas de veículos) do mesmo grupo econômico (Sulbra Participações e Concessionárias).

Os contratos firmados entre Sulbra Participações e as instituições financeiras que efetuaram o pagamento de comissões referenciam as relações das instituições com as concessionárias ou revendas de veículos (item 4.4 deste Relatório). Ademais, diferentes instituições financeiras não tratam a Sulbra Participações como um de seus correspondentes, ao contrário do que ocorre com a Fiscalizada e com outras concessionárias do grupo econômico.

A escrituração contábil da Sulbra Participações demonstra que ela não tinha estrutura para o atendimento das milhares de operações de financiamento de veículos efetivadas no período de 2008 a 2010.

A Sulbra Participações listou as atividades supostamente por ela desenvolvidas para a percepção das comissões recebidas. Examinando a relação, percebe-se que são todas atividades de suporte. Ainda que efetivamente tenham sido executadas pela Sulbra Participações, são atividades que não dizem respeito à essência da intermediação de negócios.

A Fiscalizada paga comissões a seus empregados pela negociação de financiamentos cujas receitas de intermediação foram escrituradas por Sulbra Participações. A pessoa jurídica Sulbra Participações, contudo, não paga tais comissões a seus empregados. Ou seja, o próprio grupo econômico considera que o determinante para a negociação de financiamentos é o desempenho dos vendedores das concessionárias de veículos.

As pessoas físicas intimadas pela Fiscalização em decorrência de haverem adquirido veículos da Fiscalizada cujos financiamentos motivaram o pagamento

de comissões tributadas por Sulbra Participações afirmaram que a negociação dos financiamentos ocorreu por intermédio dos estabelecimentos da Fiscalizada (concessionária).

Todas as concessionárias de veículos do grupo econômico ao qual pertence a Fiscalizada optaram pela tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real nos anos-calendário de 2008 a 2011. Por outro lado, a Sulbra Participações optou pela tributação com base no Lucro Presumido. Em decorrência disso, o grupo econômico, como um todo, teve uma significativa vantagem tributária ao registrar as receitas de comissões pela intermediação de financiamentos em nome da Sulbra Participações.

Por conseguinte, a Autoridade Fiscal concluiu que comissões pagas por instituições financeiras pela intermediação de financiamentos concedidos para aquisição de veículos devem ser consideradas receitas das concessionárias que efetuaram as vendas desses veículos. Assim, as receitas de comissões relacionadas aos financiamentos de veículos vendidos por HD VEICULOS LTDA que eram consideradas como receitas da pessoa jurídica SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA foram consideradas receitas omitidas pela Fiscalizada.

A multa de ofício foi qualificada para 150%, por haver dolo da fiscalizada em realizar a estruturação demonstrada para redução de tributos, o que caracteriza sonegação a que se refere o art. 71 da Lei nº 4.502/64. Cabendo, assim, a aplicação da multa qualificada de 150%.

Além disso, foram responsabilizados solidariamente, com base no art. 135, III, do CTN, os administradores da sociedade nos períodos autuados (2008 a 2011): NERI CARLOS DAL POZZO e EDVINO DOMINGOS ZAGONEL. A Autoridade Fiscal explanou que a pessoa jurídica é uma ficção da lei, não sendo capaz, portanto, de implementar ações por si própria, mas sim por meio da atuação dos seus diretores, gerentes e representantes, os quais demonstram capacidade de expressar vontade, elemento subjetivo necessário para caracterizar o ato ilícito, do qual resulta responsabilidade.

Devidamente intimados dos autos de infração, a empresa e os responsáveis solidários apresentaram impugnações idênticas, alegando que:

(i) o art. 116, parágrafo único do CTN não é autoaplicável, carecendo de regulamentação de lei ordinária que ainda não foi realizada;

(ii) o art. 116, parágrafo único do CTN é inconstitucional por ofensa à separação dos poderes e ao princípio da segurança jurídica;

(iii) estão ausentes os elementos ensejadores da responsabilidade tributária, por entender que é imperioso que a Autoridade Fiscal prove a efetiva ocorrência de excesso de mandato, fraude, infração à lei, ou contrato social pelo administrador da pessoa jurídica;

(iv) estão ausentes os elementos ensejadores da desconsideração dos atos jurídicos praticados pela empresa SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA; e

(v) a multa aplicada ofende o princípio da vedação ao confisco.

A DRJ Belo Horizonte exarou o Acórdão 02-57.328 - 2ª Turma da DRJ/BHE em sessão de 24 de junho de 2014 (fls. 1642 a 1672), onde julgou improcedentes as impugnações, tendo a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

MATÉRIA NÃO LITIGIOSA

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela defesa.

RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Os sócios, gerentes, administradores ou representantes da pessoa jurídica são responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto.

OMISSÃO DE RECEITAS.

Quando devidamente comprovado em procedimento fiscal que houve transferência artificial de receitas (intermediação de financiamento de veículos) para empresa do mesmo grupo econômico, é cabível a exigência dos tributos devidos do sujeito passivo que efetivamente auferiu tais receitas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A multa de ofício será qualificada, no percentual de 150%, conforme estabelece a lei, sempre que houver o intuito de fraude, devidamente caracterizado em procedimento fiscal, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Constatada a omissão de receitas, essa repercute ainda nos lançamentos da CSLL, do PIS e da Cofins, nos termos da lei.

A empresa HD VEÍCULOS LTDA e os responsáveis tributários foram cientificados em 09/07/2014 (fls. 1693 a 1695).

Irresignados, os três apresentaram Recursos Voluntários (fls. 1697 a 1747, 1751 a 1801 e 1805 a 1855) em 08/08/2014, mais uma vez idênticos. Estes Recursos Voluntários repetiram as mesmas razões já apresentadas em sede de impugnação.

Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro Luis Angelo Carneiro Baptista, Relator

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma dos art. 43 e 65 da Portaria MF nº 1.634/2023 (Regimento Interno do CARF).

As ciências do Acórdão 02-57.328 - 2^a Turma da DRJ/BHE se deram em 09/07/2014 (fls. 1693 a 1695). Os Recursos Voluntários da empresa e dos responsáveis solidários, que são idênticos, foram apresentados em 08/08/2014 (fls. 1697 a 1747, 1751 a 1801 e 1805 a 1855). Logo, o recurso é tempestivo.

Contudo, nem todo o recurso pode ser conhecido.

Inicialmente, os recorrentes arguem a constitucionalidade do art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), que seria inconstitucional por ofensa aos princípios da separação dos poderes e da segurança jurídica.

Na verdade, o referido enunciado é absolutamente estranho ao presente processo administrativo, não tendo sido utilizado pela Autoridade Fiscal para fundamentar o lançamento tributário em momento algum, não havendo qualquer referência a ele nos autos de infração ou no Relatório Fiscal. Logo, as alegações quanto ao art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional são absolutamente impertinentes ao caso.

Além disso, a alegação de inconstitucionalidade do art. 116, parágrafo único, do CTN não pode ser objeto de análise por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), por força da Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Os Recorrentes também aduzem a inconstitucionalidade do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, pois afrontaria o princípio constitucional da vedação ao confisco.

Pelos mesmos motivos das alegações anteriores, não cabe análise deste Conselho pelo previsto na Súmula CARF nº 2 transcrita acima.

Dessa forma, conheço parcialmente dos Recursos Voluntários apresentados, limitando-se a análise aos argumentos: (i) que o art. 116, parágrafo único do CTN não seria autoaplicável, carecendo de regulamentação de lei ordinária que ainda não foi realizada; (ii) que estariam ausentes os elementos ensejadores da desconsideração dos atos jurídicos praticados pela empresa SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA; e (iii) que estariam ausentes os elementos ensejadores da responsabilidade tributária dos dois responsáveis arrolados pela Autoridade Fiscal.

Mérito

Boa parte dos recursos apresentados versam sobre a aplicabilidade do art. 116, parágrafo único, do CTN. Alega os recorrentes que esta legislação não seria autoaplicável, carecendo de regulamentação de lei ordinária ainda inexistente.

Contudo, não se comprehende a razão desta alegação do contribuinte. Como já dito na análise de admissibilidade dos recursos, o referido enunciado é absolutamente estranho ao presente processo administrativo, não tendo sido utilizado pela Autoridade Fiscal para fundamentar o lançamento tributário em momento algum, não havendo qualquer referência a ele nos autos de infração ou no Relatório Fiscal. Logo, por total dissonância com as razões do lançamento, se afasta a alegação dos recorrentes.

Foi também aduzido que estariam ausentes os elementos ensejadores da desconsideração dos atos jurídicos praticados pela empresa SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA.

O que se vê no caso em tela é exatamente o inverso. Há robustas provas que demonstram que a empresa SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA simulou obter receitas para gerar redução de tributos ao grupo econômico, dissimulando as receitas efetivamente auferidas pela autuada. Assim trouxe a Autoridade Fiscal sobre os benefícios gerados com a simulação realizada:

Todas as pessoas jurídicas relacionadas no Quadro A eram optantes pela tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real nos anos-calendário 2008, 2009, 2010 e 2011. A totalidade do capital social dessas empresas pertence, direta ou indiretamente, a Neri Carlos Dal Pozzo, Sandra Solange Kerecki Dal Pozzo, Mateus Dal Pozzo, Edvino Domingos Zagonel, Lourdes Zagonel, Délio Zagonel, Teodoro Pedrotti, Sérgio Luiz Pedrotti, João César Pedrotti, Ervida Pedrotti e Fernanda Pedrotti Costalunga. Tais pessoas físicas detêm, ainda, a totalidade do capital social da pessoa jurídica Sulbra Participações Ltda, optante pela tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Presumido.

A primeira vantagem se verifica na incidência do PIS e da COFINS, cujas alíquotas seriam de 1,65% e 7,6%, respectivamente (regime não cumulativo), caso as receitas fossem reconhecidas pelas concessionárias de veículos, enquanto que as alíquotas incidentes sobre as receitas de Sulbra Participações são de 0,65% e 3% (regime cumulativo).

A segunda vantagem se verifica em relação ao IRPJ e à CSLL, já que as comissões seriam consideradas (pelas concessionárias de veículos) pela sua totalidade para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL; enquanto que na Sulbra Participações foram consideradas parcialmente, na medida em que foi aplicado o coeficiente de presunção de 32% sobre tais receitas para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Ademais, segundo análise dos dados contábeis de 2009 e 2010, as concessionárias de veículos do grupo econômico efetuaram pagamentos a Sulbra Participações Ltda a título de reembolso de despesas administrativas em valor superior ao total das despesas operacionais da pessoa jurídica. Enquanto que o citado reembolso totalizou R\$ 1.293.719,75 em 2009 e R\$ 2.047.386,46 em 2010 (vide Quadro B

deste Relatório), o total das despesas operacionais da Sulbra Participações Ltda atingiu R\$ 1.175.881,19 em 2009 e R\$ 1.860.261,76 em 2010, conforme discriminado no Quadro D abaixo. Verifica-se, então, que as receitas com reembolso de despesas administrativas permitiram que a Sulbra Participações pagasse todas suas despesas operacionais, de modo que as receitas de comissões pela intermediação de financiamento se convertessem totalmente em lucro seu. Ainda assim, apesar da totalidade das receitas de comissões se converterem em lucro líquido da Sulbra Participações, por esta optar pela tributação com base no lucro presumido, o lucro tributável da pessoa jurídica relacionado a essas receitas corresponde a apenas 32% dos valores recebidos.

As provas coletadas da simulação são em abundância. Senão, vejamos:

- A Autoridade Fiscal constatou que a quase totalidade das receitas operacionais da empresa SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA correspondem a comissões pela intermediação de financiamentos concedidos para aquisição de veículos e reembolso de despesas de pessoal por parte de pessoas jurídicas ligadas.

- Foi constado, ainda, que a empresa SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA escriturou receitas de comissões pela intermediação de financiamentos concedidos para aquisição de veículos no valor total de R\$ 7.502.036,29 entre 2008 e 2011, sem ter vendido qualquer veículo no período.

- O financiamento de veículos é intrinsecamente relacionado à comercialização dos veículos do mercado de revenda de automóveis. Isso porque, ao atender clientes interessados na aquisição de veículos, é, usualmente, a própria concessionária/revenda que apresenta as linhas de crédito disponíveis para eventual financiamento da operação. Essa constatação foi corroborada pelas informações e documentos apresentados pelas instituições financeiras. Apesar de informarem em Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) pagamentos de comissões em favor de SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA, a maioria dos contratos eram feitos com as revendedoras de veículos do grupo. Mesmo quando os contratos eram firmados com a SULBRA, estes previam que a SULBRA seria revenda, o que não condiz com a realidade. Além disso, na maioria dos sites das empresas de financiamento não consta a SULBRA como empresa credenciada, mas sim as revendedoras de veículos, o que corrobora com a existência de simulação. As respostas das referidas instituições financeiras revelam, ainda, que a prestação de serviços de recepção e encaminhamento de pedidos de empréstimos e de financiamentos é atividade inerente às concessionárias/revendas de veículos.

- Em diligência junto à SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA., a referida empresa listou as atividades supostamente por ela desenvolvidas para a percepção das comissões recebidas. Examinando a relação, percebe-se que são todas atividades de suporte. Ainda que efetivamente tenham sido executadas pela SULBRA, são atividades que não dizem respeito à essência da intermediação de negócios, que ensejam o pagamento das comissões. O fundamental na operação de intermediação de financiamento é encontrar alguém interessado no crédito. É para isso que as

instituições financeiras pagam as comissões: para prospecção e concretização dos negócios. Ninguém é comissionado por uma atividade meio. E as atividades fins (a transação, o negócio, a venda ou a sua prospecção) são desenvolvidas pelas concessionárias quando do atendimento dos clientes interessados na aquisição de veículos, e não pela SULBRA.

- Verificou-se, ainda, que os empregados da Recorrente HD VEÍCULOS LTDA receberam comissões pela negociação de financiamentos, ao contrário dos empregados da empresa SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA, tendo em vista que em sua escrituração contábil não constam pagamentos de comissões a empregados nos anos-calendário de 2008 a 2011.

- Alguns adquirentes de veículos cujos financiamentos motivaram comissões pelas instituições financeiras também foram intimados a descrever como se deu a negociação dos financiamentos tomados por eles. As respostas encaminhadas pelos adquirentes revelaram que a iniciativa do financiamento partiu dos adquirentes dos veículos, ou então foi sugerido pela concessionária (HD VEÍCULOS LTDA). Portanto, em todas as operações de financiamento examinadas, não houve qualquer interferência da SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA na prospecção dos negócios. No mesmo sentido, a negociação bem como as formalidades necessárias ao implemento dos financiamentos (entrega de documentos e assinatura do contrato) foram realizadas em estabelecimentos da HD VEÍCULOS LTDA.

Diante das robustas informações presentes no Relatório Fiscal, fica demonstrada a simulação dos atos jurídicos que envolvem as SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA e HD VEÍCULOS LTDA. É o caso de aplicação do art. 166, IV, e 167 do Código Civil:

Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

(...)

VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

(...)

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

Diante da evidente simulação com o propósito de transferir artificialmente as receitas da HD VEÍCULOS LTDA para SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA, empresa do mesmo grupo econômico e optante pelo lucro presumido, deve-se aplicar os princípios da essência sobre a forma e da verdade material para que os autos de infração sejam mantidos. Devem vir à tona os atos dissimulados, que seriam as receitas auferidas pela autuada e não oferecida à tributação pela empresa.

Destaca-se que a Recorrente não apresentou qualquer esclarecimento ou documento para ilidir as condutas que lhe foram imputadas pela fiscalização. Limitou-se a argumentar genericamente que a atuação da SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA seria justificada por um propósito negocial de se fornecer mão-de-obra especializada visando a negociação de

melhores condições para o cliente junto aos bancos e melhores retornos para a empresa, sem, contudo, nada apresentar que torne minimamente robusto seu argumento.

Entendo, assim, que a alegação dos recorrentes não merece prevalecer diante do robusto Relatório Fiscal e das provas que sustentam a autuação. Mantendo, dessa forma, os autos de infração.

Quanto a responsabilidade tributária atribuída aos administradores da autuada, assim se pronunciou a Autoridade Fiscal:

Em atendimento ao Termo 04, a fiscalizada informou (fl. 1359) que os administradores da sociedade no período em questão foram os senhores NERI CARLOS DAL POZZO e EDVINO DOMINGOS ZAGONEL. Adicionalmente foram apresentadas as Atas de Reunião da Assembleia Geral de Cotistas (fls. 1361/1363) as quais ratificam a condição de administradores destes. Portanto, restou evidenciado que senhores NERI CARLOS DAL POZZO e EDVINO DOMINGOS ZAGONEL detinham poderes de gestão na fiscalizada no período de janeiro/2008 a dezembro/2011.

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), em seu artigo 135, inciso III, estabelece que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado respondem pelos créditos tributários exigidos por conta de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Portanto, nestas situações, a norma legal os qualificou como responsáveis pelos créditos tributários que forem exigidos da pessoa jurídica.

Assim, se constatada a prática de atos que caracterizem infração de lei, respondem pelos créditos tributários, solidariamente com a pessoa jurídica, aqueles que tinham poderes de gestão na pessoa jurídica na época da ocorrência dos fatos geradores.

Conforme demonstrado nos itens anteriores, constatou-se a prática reiterada de sonegação fiscal, caracterizada pelo procedimento doloso adotado pela fiscalizada de "transferir" receitas decorrentes de serviços por ela prestados para serem tributados, em condições menos onerosas, por outra empresa do mesmo grupo econômico (Sulbra Participações).

Esse procedimento resultou na falta de recolhimento de tributos incidentes sobre essas receitas, constituindo-se em conduta dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores correspondentes aos créditos tributários ora exigidos. Portanto, restou caracterizada infração de lei.

Não obstante, a pessoa jurídica é uma ficção da lei, não sendo capaz, portanto, de implementar ações por si própria, mas sim por meio da atuação dos seus diretores, gerentes e representantes, os quais demonstram capacidade de expressar vontade, elemento subjetivo necessário para caracterizar o ato ilícito, do qual resulta a responsabilidade.

Assim, especificamente em relação aos créditos tributários decorrentes da infração descrita no item 4, os administradores NERI CARLOS DAL POZZO e EDVINO DOMINGOS ZAGONEL são erigidos à condição de responsáveis, sendo lavrados os correspondentes Termos de Sujeição Passiva Solidária, nos termos da Portaria RFB nº 2.284, de 29 de novembro de 2010.

Além do apontado acima, se verifica na Ata de Assembleia da SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA (fl. 11) que os aqui responsabilizados tributariamente NERI CARLOS DAL POZZO e EDVINO DOMINGOS ZAGONEL eram também administradores eleitos da SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA.

Ou seja, os dois eram sócios, diretamente ou indiretamente, de ambas as empresas. Além disso, os administradores da autuada eram também administradores da outra empresa responsável por toda simulação aqui tão devidamente provada (SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA). Não há como negar que eles participaram, como sócios, da constituição de uma empresa com o intuito único de simular ato jurídico para fraudar o fisco. E mais: não há como imaginar que contratos e atos jurídicos estabelecidos entre duas empresas geridas pelos mesmos administradores tenham sido feitos sem a anuência e concordância da alta administração das empresas.

Como bem pontuado pela Autoridade Fiscal, a pessoa jurídica é uma ficção da lei. A pessoa jurídica SULBRA PARTICIPAÇÕES LTDA teve, em sua constituição, os aqui responsabilizados solidariamente como sócios (direta ou indiretamente). O que almejavam estes sócios quando constituíram esta empresa, já que ela atua só fictamente com claro intuito de burlar o Fisco Federal?

Além disso, ela não é capaz de implementar ações por si só. No caso, temos administradores comuns de duas empresas que atuaram em conjunto para burlar o fisco através de atos simulados, que resultaram em fraude fiscal. O elemento subjetivo necessário para caracterizar o ato ilícito, do qual resulta a responsabilidade, me parece inquestionável.

Desta sorte, entendo plenamente cabível a responsabilização apontada pela Autoridade Fiscal dos sócios (diretamente e indiretamente) e administradores NERI CARLOS DAL POZZO e EDVINO DOMINGOS ZAGONEL, devendo ser mantidas.

Por fim, cabe análise da multa de ofício qualificada de 150% aplicada com base no art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/1995, vigente à época. Esse art. 44 da Lei nº 9.430/96 foi alterada pela Lei nº 14.689/2023, assim prevendo atualmente:

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

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de:

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

Resta aplicável, no caso, a retroatividade benigna prevista na alínea c do inciso II do art. 106 do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Dessa forma, o percentual da multa de ofício aplicada deve ser reduzido para 100%, em face do princípio da retroatividade benigna.

Dispositivo

Diante do exposto, conheço parcialmente os Recursos Voluntários apresentados, não conhecendo as alegações de constitucionalidade do art. 116, parágrafo único, do CTN, e do caráter confiscatório da multa de ofício qualificada de 150% aplicada e, no mérito, dou provimento parcial aos Recursos Voluntários para reduzir a multa de ofício para 100%, em face do princípio da retroatividade benigna e a nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, através das alterações introduzidas pela Lei nº 14.689/2023.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luis Angelo Carneiro Baptista