



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.721047/2013-40
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-007.284 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2020
Recorrente GLOBO COMÉRCIO DE VEÍCULOS E PEÇAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

CÁLCULO. ALARGAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DO §1º DO ART. 3º DA LEI Nº 9.718/98.

A declaração de inconstitucionalidade do §1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, não afasta a incidência da COFINS em relação às receitas operacionais decorrentes das atividades empresariais. A noção de faturamento do RE 585.235/MG deve ser compreendida no sentido estrito de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços, ou seja, a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais principais ou não, consoante interpretação iniciada pelo RE 609.096/RS, submetidos à repercussão geral.

BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. COMISSÕES. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

Comissões recebidas em remuneração por intervenção no processo de obtenção de financiamentos por clientes constituem receitas por serviços prestados e, portanto, integram a base de cálculo das contribuições.

COFINS. OMISSÃO DE RECEITAS, COMISSÕES DE INTERMEDIÇÃO FINANCEIRA. MULTA QUALIFICADA, EXCLUSÃO.

Não demonstrando a autoridade lançadora, robustamente, o nexo causal entre a omissão de receitas verificada e a conduta exigida específica para caracterização do evidente intuito de fraude, não se pode acatar tal qualificação escorando-se, tão-somente, na motivação de falta de declaração.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

CÁLCULO. ALARGAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DO §1º DO ART. 3º DA LEI Nº 9.718/98.

A declaração de inconstitucionalidade do §1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, não afasta a incidência da COFINS em relação às receitas operacionais decorrentes das atividades empresariais. A noção de faturamento do RE 585.235/MG deve ser compreendida no sentido estrito de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços, ou seja, a soma das receitas

oriundas do exercício das atividades empresariais principais ou não, consoante interpretação iniciada pelo RE 609.096/RS, submetidos à repercussão geral.

BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. COMISSÕES. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

Comissões recebidas em remuneração por intervenção no processo de obtenção de financiamentos por clientes constituem receitas por serviços prestados e, portanto, integram a base de cálculo das contribuições.

PIS. OMISSÃO DE RECEITAS, COMISSÕES DE INTERMEDIÇÃO FINANCEIRA. MULTA QUALIFICADA, EXCLUSÃO.

Não demonstrando a autoridade lançadora, robustamente, o nexos causal entre a omissão de receitas verificada e a conduta exigida específica para caracterização do evidente intuito de fraude, não se pode acatar tal qualificação escorando-se, tão-somente, na motivação de falta de declaração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para excluir do lançamento os valores de PIS e COFINS proporcionais às receitas de intermediação que já haviam sido oferecidas a tributação nos meses de 06/2009 a 12/2009, nos termos apurados na diligência fiscal (e-fls.1.937 a 1.942), bem como, para reduzir a multa de ofício lançada de 150% para 75% na infração "OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS e PIS (COMISSÕES SOBRE FINANCIAMENTO)".

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes (presidente), Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Maria Aparecida Martins de Paula, Márcio Robson Costa (Suplente Convocado), Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos e Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada). Ausente a conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida com os devidos acréscimos:

Trata-se de Autos de Infração da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social-COFINS e da contribuição para o Programa de Integração Social-PIS, fls. 629/662, que constituíram o crédito tributário total de R\$ 2.933.692,64, somados o principal, multa de ofício e juros de mora calculados até 30/05/2013.

No Termo de Verificação Fiscal, fls. 593/628, a autoridade elenca as infrações detectadas em sua auditoria:

- exclusão indevida de receitas da base de cálculo das contribuições oriundas de comissões sobre intermediação de negócios entre seus clientes e instituições financeiras. A esta infração foi aplicada multa qualificada calcada no que foi entendido como conduta reiterada da contribuinte;

- falta de tributação de bonificações comerciais concedidas por montadoras sob condição de cumprimento de metas;

- falta de tributação de receitas decorrentes de “bônus por adimplência”, mecanismo de fomento estabelecido por montadora para aquisição de veículos pelas concessionárias.

Cientificada, a interessada apresentou Impugnação, fls. 670/722, requerendo, em sua própria síntese:

Preliminarmente, seja cancelado o lançamento no que diz respeito a Comissões Sobre Financiamentos, tendo em vista carregar vício material sobre a apuração do crédito;

No mérito, sejam canceladas integralmente as exigências referentes ao PIS e à COFINS, referentes às devoluções recebidas pelo Sistema de Fomento Renault e Sistema Hold Back, assim como dos valores recebidos a título de Incentivos de Vendas no Varejo e Comissões Sobre Financiamentos, por não se encontrarem no campo de incidência do PIS e da COFINS

(iii) Subsidiariamente, em sendo mantido o lançamento sobre as Comissões sobre Financiamentos, seja cancelada a multa agravada, uma vez que não praticou qualquer ato de fraude ou simulação, estando devidamente registrados e declarados os valores recebidos

Ato contínuo, a DRJ-RIBEIRÃO PRETO (SP) julgou a Impugnação do Contribuinte nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2009

Lançamento de Ofício. Nulidade. Condições.

A constituição de ofício do crédito tributário por meio de Auto de Infração somente é passível de anulação se efetuada por agente incompetente. A discussão de matéria de mérito não provoca a anulação do lançamento.

Base de Cálculo. Faturamento. Comissões. Prestação de Serviço.

Comissões recebidas em remuneração por intervenção no processo de obtenção de financiamentos por clientes constituem receitas por serviços prestados e, portanto, integram a base de cálculo das contribuições.

Declaração Inexata. Reiteração. Multa Qualificada.

A prática deliberada e inescusável da declaração reiterada de receitas tributáveis como se fossem passíveis de incidência de alíquota zero, representa prática dolosa passível de aplicação da multa qualificada por intuito de fraude.

Base de Cálculo. Faturamento. Bonificações Comerciais.

O faturamento, universo representativo da base de cálculo das contribuições apuradas pela sistemática não cumulativa, engloba os bônus recebidos pelo sujeito passivo em função do cumprimento de metas de comercialização e prestação de serviços. Com efeito, trata-se de valores incorporados definitivamente ao patrimônio do sujeito passivo e, portanto, passível de tributação a título de receita bruta.

Base de Cálculo. Faturamento. Fomento. Financiamento.

O recebimento de valores a título de fomento comercial, proveniente de fundo comum gerido por terceiros, constitui apropriação de receita tributável.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Ano-calendário: 2009 Lançamento de Ofício. Nulidade. Condições.

A constituição de ofício do crédito tributário por meio de Auto de Infração somente é passível de anulação se efetuada por agente incompetente. A discussão de matéria de mérito não provoca a anulação do lançamento.

Base de Cálculo. Faturamento. Comissões. Prestação de Serviço.

Comissões recebidas em remuneração por intervenção no processo de obtenção de financiamentos por clientes constituem receitas por serviços prestados e, portanto, integram a base de cálculo das contribuições.

Declaração Inexata. Reiteração. Multa Qualificada.

A prática deliberada e inescusável da declaração reiterada de receitas tributáveis como se fossem passíveis de incidência de alíquota zero, representa prática dolosa passível de aplicação da multa qualificada por intuito de fraude.

Base de Cálculo. Faturamento. Bonificações Comerciais.

O faturamento, universo representativo da base de cálculo das contribuições apuradas pela sistemática não cumulativa, engloba os bônus recebidos pelo sujeito passivo em função do cumprimento de metas de comercialização e prestação de serviços. Com efeito, trata-se de valores incorporados definitivamente ao patrimônio do sujeito passivo e, portanto, passível de tributação a título de receita bruta.

Base de Cálculo. Faturamento. Fomento. Financiamento.

O recebimento de valores a título de fomento comercial, proveniente de fundo comum gerido por terceiros, constitui apropriação de receita tributável.

Impugnação Improcedente

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Em seu Recurso Voluntário, a Empresa suscitou as mesmas questões de mérito alegadas na impugnação, repetindo as mesmas argumentações.

Esta Turma Colegiada, em sessão realizada em 28 de março de 2017, achou por bem converter o julgamento em diligência para que fosse juntada cópia da petição de desistência do recurso mencionada no despacho de fls. 1740 e posterior retorno dos autos para julgamento do mérito, se cabível.

Em resposta à solicitação, a unidade de origem informa que houve desistência parcial do litígio apresentada pelo contribuinte em 23/08/2017 (fls. 1853 a 1859), em face da adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária – PERT, instituído pela Medida Provisória nº783/2017, convertida na Lei nº 13.496/2017. Os débitos objeto da referida desistência foram transferidos para o processo nº 11516.724647/2017-93. Por fim, informou que os débitos remanescentes no presente processo encontram-se na situação “Suspenso – Julgamento do Recurso Voluntário”, conforme consta no extrato juntado às fls. 1882 a 1887.

Novamente, em sessão de julgamento realizada em 31 de janeiro de 2019, o colegiado resolveu baixar o processo em diligência porque ele não se encontrava “maduro” para julgamento uma vez que necessitava de esclarecimentos adicionais quanto às seguintes questões:

- i) Que a DRF analisasse a documentação contábil já juntada aos autos para verificar se é suficiente para comprovar que as receitas registradas na conta 3.2.1.1.005 -Outras Receitas Financeiras, no montante de R\$ 1.481.826,47, têm natureza de comissões sobre intermediação financeira. Caso necessário, intimasse a empresa a apresentar documentação adicional que comprove a sua natureza;

ii) Informar se, após a referida análise, é possível se concluir que a referida parcela não compõe a rubrica da DACON relativa a "Receitas Sujeitas a Alíquota Zero", estando corretamente registrada na rubrica "Demais Receitas"; e

iii) Informar se a referida parcela já foi oferecida a tributação das contribuições, devendo, no caso de confirmação, ser excluída do lançamento fiscal;

Cumprida a solicitação do Colegiado, o processo foi a mim devolvido para colocar em pauta de julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Contra a Recorrente foram lavrados autos de infrações de PIS e da COFINS porque o Auditor Fiscal constatou em procedimento fiscal que não foram oferecidas a incidência das contribuições algumas receitas entendidas como tributáveis, tais como a comissões sobre intermediação de negócios, bonificações comerciais e receitas decorrentes de “bônus por adimplência”.

Percebe-se nos autos que, após pedido de parcelamento parcial dos débitos, restou em discussão apenas a lide relativa à matéria das “comissões sobre intermediação de negócios” e a sua respectiva multa agravada aplicada sobre os débitos apurados.

Inicialmente em sua defesa, relativa as comissões sobre intermediação de negócios entre os seus clientes e as instituições financeiras, argumenta a Recorrente que houve erro material na apuração dos valores no lançamento, isso porque o Auditor Fiscal deixou de observar que a partir de junho de 2009 a empresa passou a tributar parte dos valores recebidos a título de comissões de financiamento bancários, exclusivamente aqueles ligados às vendas de veículos novos, constantes da conta 3.2.1.1.005. Assim, entre junho a dezembro de 2009, parte dos valores recebidos a título de comissão, no total de R\$ 1.481.826,47, registrados na conta 3.2.1.1.005, foram devidamente declarados no respectivo campo do DACON: "Demais Receitas-Alíquota 1,65% (PIS/PASEP) e 7,6% (COFINS)", sendo integralmente oferecido a tributação.

Tendo em vista essa alegação e os elementos fiscais/contábeis trazidos pela recorrente, este Colegiado entendeu por bem baixar o processo em diligência para que a Unidade de Origem esclarecesse se realmente a empresa ofereceu parte das receitas de comissões a tributação das contribuições, com conseqüente redução do lançamento.

Em resposta à diligência solicitada, a Unidade de Origem respondeu que, “pelos lançamentos contábeis apresentados, seria possível se concluir que nos valores oferecidos à tributação na rubrica Demais Receitas Financeiras nos DACONs estão inclusas receitas oriundas da intermediação de vendas de veículos novos escrituradas na conta contábil 3.2.1.1.005-Outras Receitas Financeiras, objeto do lançamento”. Conforme solicitação deste Colegiado, ainda, apresentou as bases de cálculos revisadas após a exclusão daqueles valores já oferecidos à tributação:

**Infração: OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS e AO PIS
- Conta contábil 3211005 – Outras Receitas Financeiras**

Períodos de Apuração	Valores lançados no Auto de Infração	Valores tributados no DACON	Bases de Cálculo revisadas
jan/2009	226.935,56	0,00	226.935,56
fev/2009	168.849,50	0,00	168.849,50
mar/2009	347.783,32	0,00	347.783,32
abr/2009	198.066,20	0,00	198.066,20
mai/2009	122.981,90	0,00	122.981,90
jun/2009	150.278,10	133.811,96	16.466,14
jul/2009	233.042,14	207.058,70	25.983,44
ago/2009	234.938,19	178.704,08	56.234,11
set/2009	266.039,50	230.312,72	35.726,78
out/2009	308.500,60	253.026,17	55.474,43
nov/2009	277.198,36	243.194,18	34.004,18
dez/2009	281.056,88	235.718,66	45.338,22
TOTAIS	2.815.670,25	1.481.826,47	1.333.843,78

Como se percebe, a despeito dos ajustes da base de cálculo efetuadas pela Fiscalização, ainda subsistiu o lançamento de “Omissão de Receita (Comissões Sobre Financiamentos) em todos os meses lançados no ano calendário de 2009.

A Recorrente se insurge contra o lançamento em tela aduzindo, em suma, que sobre tal rubrica não incide as contribuições em comento por ela estar sujeita à alíquota zero, tendo em vista a sua natureza de receita financeira, ou, de forma alternativa, por estar sujeita ao regime monofásico.

Feitas essas considerações para explicar a matéria fática que envolve a lide, passa-se à sua análise.

Tem-se o alcance do termo **faturamento** ou receita bruta como a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais, consoante assentado no **RE n.º 585.235-1/MG**, no qual reconheceu-se a repercussão geral do tema concernente ao alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no §1º do art. 3º da Lei n.º 9.718/98, e reafirmou-se a jurisprudência consolidada pela Corte Suprema nos *leading cases*. Transcreve-se a ementa:

"EMENTA. RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, §1º da Lei n.º 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE n.º 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ DE 1º.9.2006; REs n.º 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006).

Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade, em resolver questão de ordem no sentido de reconhecer a repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência do Tribunal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 e negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, tudo nos termos do voto do Relator. Vencido, parcialmente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Relator para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que reconhecia a necessidade de encaminhamento da proposta à Comissão de Jurisprudência. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, a Senhora Ministra Ellen Gracie e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa.

Brasília, 10 de setembro de 2008 - Ministro Cezar Peluso, Relator"

No voto, o Ministro Cezar Peluso deixou consignado que:

“1. O recurso extraordinário está submetido ao regime de repercussão geral e versa sobre tema cuja jurisprudência é consolidada nesta Corte, qual seja, a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que ampliou o conceito de receita bruta, violando, assim, a noção de faturamento pressuposta na redação original do art. 195, I, b, da Constituição da República, **e cujo significado é o estrito de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais....**”

(negrito nosso)

Nesse contexto, cabe a este Colegiado decidir se a rubrica contábil citada guarda identidade com o conceito de **faturamento**, entendido este como a **soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais**, em sintonia com o assentado no **RE nº 585.235-1/MG**.

Quanto às comissões recebidas sobre financiamentos, informa a recorrente que a empresa não realiza qualquer análise ou serviço direto, mas tão somente encaminha cadastro de seus clientes para as instituições financeiras. Entende a recorrente, assim, que, em sendo a rubrica em comento excluída do conceito de receitas operacionais, a melhor definição para a mesma seria de receita financeira.

Entendo que não deve prosperar essa argumentação da recorrente, pois a referida rubrica não tem identidade com as “Receitas Financeiras”, considerando que essas últimas são a remuneração pelo uso do capital financeiro, que pode derivar de uma aplicação de um fundo de investimento, um empréstimo (mútuo) ou de um pagamento antecipado (descontos financeiros), normalmente, aquele decorrente da antecipação do pagamento de duplicata, o que não é o caso da empresa. Portanto, as rubricas aqui analisadas não guardam qualquer correspondência com receitas financeiras.

Por outro lado, observa-se que a obtenção de receita de comissões sobre financiamentos de veículos está compatível com o seu objeto social. Além disso, como se percebe, tal atividade é um serviço prestado que tem relação direta com as vendas dos veículos, vez que é ofertada aos adquirentes destes no mesmo momento da aquisição do veículo, tendo como remuneração uma comissão paga pelas instituições financeiras. Em consequência, entendo que tais valores devem ser considerados receitas operacionais pois são habituais, relevantes e típicos do negócio desenvolvido pela empresa. Abaixo, transcreve-se cláusula do contrato social do contribuinte, que denota o seu objeto social:

CLÁUSULA TERCEIRA – A sociedade tem por objetivo a exploração do ramo de comercialização de veículos nacionais e importados, intermediação na comercialização de veículos usados de terceiros, prestação de serviços em veículos e comércio de peças e acessórios para veículos e centro de distribuição (depósito fechado).

Conclui-se que, mesmo que se afaste o § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, julgado inconstitucional na sistemática dos repetitivos no RE nº 585.235-1/MG, ainda assim, os valores registrados na rubrica contábil aqui discutida integram o faturamento da empresa, entendido este como "a soma das receitas provenientes das atividades empresariais".

De forma alternativa, a recorrente pugna que no caso da referida receita não puder ser considerada receita financeira, os recebimentos em discussão não poderiam ser tributados pelo PIS e COFINS, uma vez que integrantes da operação de venda do veículo e portanto ao regime monofásico de tributação, sujeitas a alíquota 0% (zero por cento) pelo contribuinte.

Em suma, a recorrente requer que às referidas comissões seja aplicado o regime de monofasia, também aplicável aos veículos e peças,.

Conforme se observa, os veículos novos e auto peças, constantes dos anexos I e II da Lei nº10.485/2002, estão sujeitos ao regime de tributação monofásica (concentrada) para apuração do PIS e da COFINS, *in verbis*:

Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público PIS/ PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

Art. 3º As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores, relativamente às vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei, ficam sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

§ 2º Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, relativamente à receita bruta auferida por comerciante atacadista ou varejista, com a venda dos produtos de que trata: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - caput deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II -caput do art. 1º desta Lei, exceto quando auferida pelas pessoas jurídicas a que se refere o art. 17, § 5º, da Medida Provisória no 2.18949, de 23 de agosto de 2001. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

(negrito nosso)

Depreende-se da legislação transcrita, que a tributação, quanto ao PIS e COFINS envolvidos em toda a cadeia econômica de venda de veículos novos, auto peças e acessórios, devem ser concentrados nos fabricantes e importadores desses produtos. A sistemática da monofasia adotada nesse caso concentra a cobrança das contribuições em uma etapa da cadeia produtiva, desonerando a etapa seguinte. A indigitada lei também reduziu a zero as alíquotas do

PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas auferidas pelos comerciantes atacadistas ou varejistas com a venda dos referidos produtos.

Conforme se observa, a alíquota zero aplica-se tão somente aos veículos, peças e acessórios, constantes dos anexos I e II da Lei nº10.485/2002 e nenhuma referência é feita aos serviços ligados à venda desses produtos, a exemplo dos serviços de intermediação praticados pela recorrente.

As operações de venda de automóveis não podem ser confundidas com a prestação de serviço a eles ligados, conforme observada no presente caso, uma vez que se constituem em operações distintas, com objetos (venda e prestação de serviços) e envolvidos (montadora e concessinária) distintos e sujeitas a regimes de tributação diferentes quanto às contribuições.

Portanto, não se aplica o regime de monofasia aos serviços de intermediação de financiamentos nas vendas de veículos novos por falta de previsão legal.

Por fim, quanto a aplicação indevida da multa agravada, entendo que cabe razão à Recorrente. Embora relator da decisão de piso tenha sido vencido no julgamento da instância *a quo* neste ponto, adoto no presente voto as suas bem fundamentadas razões de decidir, a fim de reduzir a aplicação da multa de 150% para 75%, conforme trecho a seguir transcrito:

Por fim, nesse item, é preciso tratar da penalidade aplicada à infração, cujo percentual foi exasperado pela fiscalização com os seguintes fundamentos:

Tratando-se de uma infração REITERADA (meses a fio), no qual a contribuinte esquivou-se de tributar as comissões de intermediação na base de cálculo do PIS e da COFINS, DE FORMA INTENCIONAL [excluiu da base de cálculo, na DACON E NA DCTF, tendo sido inclusive retida na fonte (e contabilizado suas receitas) sob o histórico de “intermediação”, o que demonstra todo o seu conhecimento sobre o fato gerador em si]; além de ter contabilizado intencionalmente receitas de serviço como se receitas financeiras fossem; aplica-se a multa agravada prevista no artigo 44, parágrafo primeiro da Lei 9.430/96

Nesses termos, a qualificação da multa foi baseada em duas premissas:

- i) de que a contribuinte tinha conhecimento acerca da correta classificação das comissões; e
- ii) de que agiu reiterada e intencionalmente no sentido de evitar a tributação daqueles valores.

Quanto ao primeiro item, é preciso ter em conta que sempre é possível uma diversa definição acerca da correta forma de tributação quando vista pela ótica do auditor fiscal ou do sujeito passivo. Prova da divergência é a própria existência do Auto de Infração. Quanto ao segundo, uma vez que a contribuinte tenha adotado um entendimento, é de se esperar que se comporte de acordo com ele, ainda que reiteradamente equivocado.

O que se precisa julgar aqui, portanto, é se esses fatos permitem que a multa seja qualificada pela presença de sonegação, fraude e conluio, tal como definidos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, conforme exige o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Aquelas figuras são ali definidas da seguinte forma:

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 jurisprudência administrativa tem se posicionado no sentido de que a qualificação da multa de ofício por fraude requer fundamentação robusta que permita configurar o intuito doloso do contribuinte no sentido de frustrar por meio de artifícios o conhecimento da Administração Tributária acerca da existência e natureza dos fatos geradores tributários.

Nesse passo, a falta de declaração e recolhimentos, por si só, não autorizam a caracterização daquelas três figuras ensejadoras da qualificação da multa, na medida em que podem resultar de simples inadimplência ou de entendimento divergente em relação ao da Administração Tributária sem que os procedimentos adotados pelo sujeito passivo sejam de forma a mascarar situação existente ou simular outra inexistente.

Pesa em favor do sujeito passivo, no caso, o fato de que os fundamentos fáticos utilizados pela fiscalização tenham sido por ele mesmo apresentados, assim como seu entendimento acerca da matéria tenha sido explicitado desde o início da auditoria

A partir dos elementos confeccionados pela autuada, os quais foram encontrados conformes pela fiscalização, foram determinados os fatos impositivos e o valor do tributo devido. Evidencia-se, pois, que a apuração dos créditos tributários não demandou da fiscalização o desvendamento de uma aparência de realidade cujo propósito seria induzi-la ao erro na avaliação dos fatos. Pelo contrário, tudo encontrou na contabilidade, nas declarações e nas manifestações do sujeito passivo.

Restou, pois, a divergência quanto à natureza atribuída aos recebimentos. No entanto, como se disse, divergências de entendimento não acarretam, por si, a imputação de fraude ou sonegação ao comportamento do sujeito passivo.

Nesse contexto, mesmo a hipótese de comportamento reiterado como fundamento para a exasperação do percentual da penalidade não se sustenta. Como se disse, uma vez firmado um entendimento, ainda que equívoco, o comportamento reiteradamente com ele coerente é consequência natural e não um índice de dolo.

O antigo Conselho de Contribuintes tem se manifestado nesse sentido, conforme demonstra a ementa do Ac. nº 108-09761, de 13/11/2008:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ - Exercício: 2004 - ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADES - INCOMPETÊNCIA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES- PIS/COFINS - RECEITAS FINANCEIRAS - EXCLUSÃO - MULTA QUALIFICADA- EXCLUSÃO.

(...) Não demonstrando a autoridade lançadora, robustamente, o nexo causal entre a omissão de receitas verificada e a conduta exigida específica para caracterização do evidente intuito de fraude, não se pode acatar tal qualificação escorando-se, tão-somente, na motivação de falta de declaração, ainda que em valor expressivo.

Assim, sem prejuízo da imputação ao contribuinte de delito na área penal, afasta-se a qualificação da multa por intuito de fraude nos termos da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores de PIS e COFINS proporcionais às receitas de intermediação que já haviam sido oferecidas a tributação nos meses de 06/2009 a 12/2009, nos termos apurados na diligência fiscal (e-fls.1.937 a 1.942), bem como, para reduzir a multa de ofício lançada de 150% para 75% na infração “OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS e PIS (COMISSÕES SOBRE FINANCIAMENTO)”.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo