



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

Processo nº 11516.722342/2011-51
Recurso nº 11.516.722342201151 Voluntário
Acórdão nº **3403-002.521 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 22 de outubro de 2010
Matéria PIS - COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO - BASE DE CÁLCULO - SUJEIÇÃO PASSIVA
Recorrente FLORENÇA VEÍCULOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2010

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. EMISSÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A emissão de MPF não é condição de procedibilidade para procedimentos fiscais, constituindo-se em mero instrumento de controle interno da Administração Tributária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2010

RECEITAS. RETORNOS SOBRE FINANCIAMENTOS. RENDIMENTOS *HOLD BACK*. BASE DE CÁLCULO.

Os valores recebidos a título de comissionamento por vendas de veículos a varejo e de produtos bancários relacionados vendas de veículos integram a base de cálculo da contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2010

RECEITAS. RETORNOS SOBRE FINANCIAMENTOS. RENDIMENTOS *HOLD BACK*. BASE DE CÁLCULO.

Os valores recebidos a título de comissionamento por vendas de veículos a varejo e de produtos bancários relacionados vendas de veículos integram a base de cálculo da contribuição.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2010

INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. CIRCUNSTÂNCIAS QUALIFICATIVAS. PENALIDADE. AGRAVAMENTO. PROVA.

Para o agravamento da penalidade aplicada, toca à Fiscalização a cabal tipificação das condutas e a prova do artifício doloso ou do artil que ensejaram a qualificação da infração.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Excluem-se do pólo passivo da obrigação tributária as pessoas físicas e jurídicas que não guardem relação direta com o seu fato gerador.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE PESSOAL.

Excluem-se do pólo passivo da obrigação tributária os administradores da pessoa jurídica que não tenham agido com excesso de poderes ou em infração ao estatuto social.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Antônio Carlos Atulim – Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Relator

Participaram do julgamento os conselheiros Antônio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Rosaldo Trevisan, Domingos de Sá Filho, Ivan Allegretti e Marcos Tranches Ortiz.

Relatório

FLORENÇA VEÍCULOS S/A foi autuada, em 16/11/2011 (fl. 1044), pela DRF/Joaçaba-SC para formalização da constituição e exigência de crédito tributário referente à Cofins (fls. 706/766) e à Contribuição para o PIS (fls. 770 a 831), em face da falta/insuficiência de recolhimento da contribuição relativamente aos períodos de apuração 01/2007 a 12/2010, com multa de ofício agravada pela presença de circunstâncias qualificativas das infrações.

O Relatório da Atividade Fiscal (RAF) de fls. 834/945 conta que houve incorreta classificação de receitas que normalmente seriam tributadas a alíquotas ordinárias como se fossem sujeitas à alíquota zero. De acordo com o RAF, o autuado considerava como sujeitas à alíquota zero as comissões recebidas de instituições financeiras e de seu fornecedor (a montadora Fiat) por fechamentos de contratos de produtos financeiros ou mesmo por vendas de veículos.

Sintetizo as constatações da Fiscalização:

1. Com base no exame comparado da escrituração contábil fornecida pelo sujeito passivo, nas memórias de apuração das contribuições sociais, nos

termos de esclarecimento fornecidos mediante intimação, nos Dacon e nas DCTF, que, ao longo do período fiscalizado, várias rubricas contabilizadoras de receitas oriundas do recebimento de comissões por vendas ou fechamentos de contratos, de instituições financeiras ou da montadora Fiat, eram oferecidas à tributação sujeitas à alíquota zero.

2. Ao longo do período fiscalizado, ocorreu uma reclassificação contábil dessas receitas, que até o final do ano-calendário 2007 eram contabilizadas no subgrupo “311 Receita Bruta de Venda de Veículos”, para o subgrupo “321 – Receitas Financeiras”.
3. Mediante exame da resposta do sujeito passivo à indagação sobre o motivo de tributar as receitas questionadas à alíquota zero, que a justificativa e a base legal trazidas pelo sujeito passivo para amparar o seu procedimento contábil-tributário pautam-se por afirmar que tais receitas têm natureza financeira e, por isso, deveriam obedecer ao disposto no art. 1º, do Decreto nº 5.442, de 9 de maio de 2005.
4. Mediante exame da documentação fundamentadora dos lançamentos contábeis das rubricas que contabilizavam estas receitas, que a natureza das receitas é comercial (não-financeira), decorrente de comissões recebidas por fechamento de contratos de financiamento, de *leasing* e de seguros, bem assim, de comissões pagas pela montadora Fiat (rendimento *hold back*).

Sintetizo as conclusões da Fiscalização:

- a) que a classificação de receitas provenientes de vendas ou “fechamentos de contratos” procedida pelo sujeito passivo, de forma a contabilizá-las como receitas financeiras e sujeitá-las à tributação a alíquota zero, é improcedente, não tem amparo na base legal aludida pelo sujeito passivo (art. 1º, do Decreto nº 5.442, de 2005), infringindo flagrantemente a própria base legal em que o sujeito passivo buscou amparo, assim como, no tocante à Contribuição para o PIS, o § 2º, do art. 1º e caput do art. 2º, ambos da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e, no tocante à Cofins, o § 2º, do art. 1º e caput do art. 2º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.
- b) Que tais infrações resultaram na redução da declaração e do recolhimento das contribuições sociais sobre o faturamento em todos os períodos de apuração atingidos pela fiscalização e, por isso, tendo sido estas infrações detectadas no curso de procedimento fiscal, é devido o conseqüente lançamento de ofício, conforme previsão do inciso IV, do art. 149 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966- Código Tributário Nacional - CTN;
- c) Que a improcedente classificação ocorreu como um artifício para atingir a finalidade de reduzir tributo, pois, além da reiteração e da significância dos valores da redução das contribuições, constatou-se que mesmo antes de classificar as receitas provenientes de

comissões como financeiras (no período anterior a dezembro de 2007), o sujeito passivo já as tributava como sujeitas à alíquota zero, ou seja, a alteração da classificação veio posteriormente à intenção de reduzir a tributação, numa clara demonstração de que a intenção primeira era reduzir a tributação e que a classificação procedida em seguida viera apenas como uma forma de dissimular a conduta elisiva.

Consta do RAF, também, que em função dos fatos nele narrados, foram lavrados termos de sujeição passiva solidária, cujas cópias estão às fls. 1046/1087. O autuado, juntamente com Marcelo Pizani, Maria Cristina Pizzani, Sérgio Pizzani, Maria Fernanda Pisani Geara e Florença Caminhos S/A, interpôs a impugnação de fls. 1089/1135, cujo teor será sintetizado a seguir.

- a) afirmam que as receitas foram corretamente contabilizadas e que efetivamente estão sujeitas à alíquota zero de PIS e Cofins;
- b) arguem a nulidade do procedimento fiscalizatório, alegando falhas na emissão do MPF – Mandado de Procedimento Fiscal;
- c) insistem na falta de fundamento legal para a exigência de PIS e de Cofins sobre as receitas contabilizadas como “retorno” e “*hold back*” auferidas pela Florença pois tais receitas se sujeitam à alíquota zero.;
- d) argumentam que não há provas nos autos de que tais receitas seriam ‘comissões’ e não receitas financeiras, ou de que se sujeitariam à tributação com alíquota maior do que zero;
- e) esclarecem a origem de tais receitas, afirmando que as mesmas são pagas por instituições financeiras e calculadas em razão do montante do valor financiado dos automóveis vendidos pela Florença, e que “*não existe instrumento contratual entre a Florença e as instituições financeiras que discipline isso e também não existe qualquer prestação de serviço da Florença para as instituições financeiras que justificasse o pagamento de comissão.*” Insistem em que para haver comissão deve haver prestação de serviço e que a Florença não prestou qualquer serviço às instituições financeiras que lhe pagaram o chamado ‘retorno’.
- f) esclarecem que também não houve agenciamento ou intermediação pois “*existem funcionários das instituições financeiras, que não mantêm nenhum vínculo contratual, empregatício ou de subordinação com a impugnante, que exercem suas atividades dentro da sede da impugnante para formalizar os contratos de financiamento quanto o cliente que adquire o veículo pretende financiá-lo.*” Aduzem que a instituição financeira, ao financiar um automóvel, repassa o valor financiado para a vendedora do veículo (Florença) e cobra de seu cliente o valor financiado acrescido de juros, e que, “*além do valor principal (preço do automóvel), a instituição repassa parte dos juros que são por ela exigidos do cliente (que comprou o automóvel e o financiou)*” e que “*como o valor recebido pela Florença corresponde a parte dos juros incidentes sobre o financiamento, absolutamente correto e razoável que essa receita seja reconhecida na contabilidade como sendo receita financeira (porque advinda, em última análise, do pagamento de juros).*” Dizem, ainda, que “*o valor exigido pela instituição financeira do comprador*

do automóvel foi (ou deveria ter sido) oferecido à tributação pela própria instituição financeira, e o repasse de parte dos juros cobrados não altera a natureza desses juros e tampouco permite uma nova incidência de tributos sobre a mesma verba” e que ser considerada correta a sua escrituração como receita financeira, estando, pois, sujeita à alíquota zero de PIS e de Cofins. Pedem, em decorrência, a decretação de insubsistência dos autos de infração.

- g) discorrem sobre o chamado “rendimento *hold back* Fiat” e sobre a margem de comercialização, que afirmam estar incluída no preço dos automóveis e peças vendidos pela concessionária e que, como revelado pela fiscalização, o “*hold back*” é uma parcela da margem de comercialização retida num determinado momento.
- h) lembram que a Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, estabelece que as receitas auferidas pelas distribuidoras de veículos e peças ficam sujeitas à alíquota zero de PIS e Cofins em decorrência das vendas dos automóveis e peças e que o regime monofásico do PIS/Cofins no setor automotivo indica que o pagamento das contribuições é feito apenas pela fábrica, estando sujeitas à alíquota zero as receitas auferidas pelas concessionárias em decorrência da venda de veículos e peças. Concluem, assim, que a chamada “*hold back*” está sujeita à alíquota zero de PIS e Cofins, eis que integra o preço dos automóveis e peças vendidos pela Florença.
- i) acrescentam, ainda, que se a margem de comercialização não integra a base de cálculo do PIS/Cofins, “então parece evidente que a parcela da margem de comercialização chamada ‘*holdback*’ deve ter o mesmo tratamento jurídico-contábil-tributário” e que “pretender equiparar o *holdback* e a própria margem de comercialização a receitas de comissão implica alterar a natureza do contrato de distribuição para equipará-lo a um contrato de intermediação, como se os automóveis e peças fossem dados em consignação pela fábrica para que fossem vendidos pela concessionária”.
- j) discorrem sobre o “*hold back* como desconto”, entendendo que tal verba “também pode ser caracterizada como uma receita financeira, eis que pode ser interpretada como um desconto concedido pela fábrica em relação ao preço do automóvel que deve ser pago pela concessionária.” Acrescentam que o fato de a fábrica restituir tal verba com juros indica que tal valor pertencia à concessionária desde o momento em que efetuou o pagamento do bem para a fábrica, que o devolve depois de certo tempo, o que demonstraria que “o ‘*hold back*’ corresponde, na verdade, a uma redução do preço do bem”.
- k) refutam o agravamento da multa já que a “fiscalização sequer foi capaz de fundamentar a decisão de aplicação de multa agravada em algum dos artigos da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, sequer esclarecendo se entendia ter havido sonegação, fraude ou conluio.”
- l) aduzem que a fiscalização não relatou nenhuma dificuldade em identificar a origem das receitas tendo sido suficiente a análise da contabilidade. Dizem, também, que a fiscalização não sugere ter havido erro ou irregularidade na

escrituração contábil da Florença e que “ambas a receitas (de ‘retorno’ e de ‘hold back’) estavam devidamente contabilizadas e foram oferecidas à tributação, tendo integrado as bases de cálculo do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre Lucro Líquido.”

- m) afirmam que o fato de as receitas terem sido contabilizadas e oferecidas à tributação afasta qualquer possibilidade de caracterização de sonegação, fraude ou conluio capaz de permitir a aplicação da multa agravada e que a “mera circunstância de os Auditores Fiscais discordarem da interpretação da legislação tributária dada pela contribuinte não permite que se aplique a multa agravada”, ou seja, “se houve mero erro do contribuinte na interpretação da lei, isso não justifica a aplicação da multa agravada.” Lembram o disposto no art. 112 do CTN e pedem, caso mantida a autuação, o cancelamento da multa de 150%.
- n) dissertam sobre a responsabilidade solidária, alegando que o art. 124 do CTN não permite a caracterização de responsabilidade tributária, “que só ocorrerá quando presentes os requisitos enumerados nos artigos 129 a 135 do CTN.”
- o) afirmam que a mera condição de exacionista não pode ser tida como suficiente para, com base no art. 124, I, do CTN, pretender que esse exacionista seja responsabilizado solidariamente pelo passivo tributário da companhia.
- p) argumentam que o fato de “os então acionistas eventualmente terem assinado atas de assembléias gerais, bônus de subscrição de ações ou outros documentos necessários não revela nenhuma pertinência com os critérios de contabilização de receitas auferidas pela sociedade”, afinal “não é porque estiveram presentes em Assembléias Gerais Ordinárias e/ou Extraordinárias que os acionistas poderiam saber ou concordar com a forma pela qual foram contabilizadas parte das receitas, e se elas foram ou não incluídas nas bases de cálculo do PIS e da Cofins.”
- q) acrescentam, ainda, que em 2009 e 2010 as pessoas físicas relacionadas pela fiscalização como responsáveis solidárias (Marcelo Pizani, Maria Cristina Pizzani, Sérgio Pizzani e Maria Fernanda Pisani Gera) já não eram mais acionistas da Florença Veículos S/A e portanto sequer tinham direito ao recebimento de dividendos decorrentes da apuração de lucro na referida sociedade (que foram creditados contabilmente em favor de quem era acionista à época, ou seja, a sociedade Padovas).
- r) quanto às operações de mútuo, ainda que não oneroso, entendem que tal ocorrência não é elemento previsto em lei para gerar a responsabilidade solidária dos sócios.
- s) no que diz respeito à cisão da MVSO Participações S/A, ocorrida em junho de 2008, aduzem que nada tem a ver com os acionistas da Florença não sendo elemento ensejador de responsabilidade solidária.
- t) quanto à acusação fiscal de que os acionistas não administradores seriam “administradores de fato” da sociedade, dizem que não há qualquer fundamento legal ou probatório nos autos.

- u) requerem o reconhecimento da inexistência de responsabilidade passiva tributária de Maria Cristina Pizzani, Sérgio Pizzani e Maria Fernanda Pizzani, e o consequente cancelamento dos Termos de Sujeição Passiva Solidária respectivos.
- v) quanto ao Administrador, Sr. Marcelo Pizani, dizem que o mesmo não pode ser considerado responsável solidário já que “não houve nenhuma demonstração de prática de ato contrário à lei ou aos estatutos sociais que pudesse ensejar a responsabilidade tributária do sócio administrador.”, também requerendo o reconhecimento da inexistência de responsabilidade passiva tributária de Marcelo Pizani, e o consequente cancelamento do Termo de Sujeição Passiva Tributária.
- w) no que tange à Responsabilidade Solidária de Florença Caminhões, dizem que o art. 124, I, do CTN, não constitui, por si só, dispositivo normativo suficiente para ensejar a responsabilidade de terceiros, nem mesmo pela caracterização de “grupo econômico”, e que os fatos narrados pela Fiscalização não indicam a participação da Florença Caminhões nos negócios da Florença Veículos.
- x) Acrescentam que o fato de ter havido cisão com versão de parcela do patrimônio entre sociedades não indica a existência de “confusão patrimonial” e não permite a responsabilidade solidária entre elas, requerendo o reconhecimento da inexistência de responsabilidade passiva tributária da Florença Caminhões e o consequente cancelamento do Termo de Sujeição Passiva Solidária lavrado.

A 3ª Turma da DRJ/CTA Acórdão nº 06-41.438, de 19 de junho de 2013, fls. 1.221 a 1.248

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2010

NULIDADE. ATOS E TERMOS PROCESSUAIS.

Somente são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com cerceamento do direito de defesa.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2010

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Sob a égide da norma que o criou, o Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da auditoria fiscal e, nesse contexto, possíveis falhas, quando existentes o que não é o caso não são capazes de macular o lançamento a ponto de torná-lo

nulo. nº 2.200-2 de 24/08/2001

MULTA QUALIFICADA APLICAÇÃO.

Aplica-se a multa de ofício qualificada de 150% na hipótese de restar caracterizado o 'evidente intuito de fraude' referido pela legislação.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

Correia a responsabilização solidária de pessoas que, comprovadamente, participaram da gênese e/ou dos resultados auferidos com a prática de atos considerados ilícitos pela Administração.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2010

BASE DE CÁLCULO. COFINS. RETORNOS SOBRE FINANCIAMENTOS. RENDIMENTOS HOLD BACK.

Nos termos da legislação de regência, os valores recebidos relativos ao chamado "hold back" e as comissões recebidas em face de financiamentos de veículos integram o faturamento da empresa e, assim sendo, compreendem a base de cálculo da contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2010

BASE DE CÁLCULO. PIS. RETORNOS SOBRE FINANCIAMENTOS. RENDIMENTOS HOLD BACK.

Nos termos da legislação de regência, os valores recebidos relativos ao chamado "hold back" e as comissões recebidas em face de financiamentos de veículos integram o faturamento da empresa e, assim sendo, compreendem a base de cálculo da contribuição.

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 3ª Turma da DRJ/CTA, interposto por FLORENÇA VEÍCULOS S/A, MARCELO PIZANI, MARIA CRISTINA PIZZANI, SÉRGIO PIZZANI, MARIA FERNANDA PISANI GEARA, e FLORENÇA CAMINHÕES S/A. O arrazoadado de fls. 1.258 a 1.292, após síntese dos fatos relacionados com a lide e prestar esclarecimentos sobre questões fáticas que considera necessários, retoma, uma a uma, as arguições oferecidas na impugnação relativamente (i) à nulidade do procedimento fiscal; (ii) a insubsistência do lançamento porque não há qualquer motivação ou fundamentação para justificar a conclusão da fiscalização no sentido de que tais receitas seriam 'comissões' e não receitas financeiras, ou por que razão se sujeitariam à tributação de PIS e COFINS sem aplicação da alíquota zero (iii) a ausência de fundamento para o agravamento da penalidade aplicada, e; (iv) a ausência de responsabilidade solidária.

O processo administrativo correspondente foi materializado na forma eletrônica, razão pela qual todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo eletrônico.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 1.258 a 1.292 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-CTA-3ª Turma nº 06-41.438, de 19 de junho de 2013.

Nulidade do procedimento fiscal

Com relação à preliminar arguida, entendo que a decisão recorrida merece ser mantida por seus próprios fundamentos, que, forte no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, adoto como razão de decidir e passam a fazer parte integrante desse voto: a regular emissão de MPF não é condição de procedibilidade, entendimento que se alinha à jurisprudência desta Turma, plasmada, por exemplo, no Acórdão nº 3403-00.474, de 29 de julho de 2010 (Rel. Conselheiro Winderley Moraes Pereira):

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL. – COFINS*

Ano-calendário: 2004, 2005 MPF

AUSÊNCIA DE NULIDADE.

O MPF - Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais omissões ou incorreções do MPF não são causa de nulidade do auto de infração..

*RETIFICAÇÃO DE DCTF APÓS INICIADO O
PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO*

Não configura a denúncia espontânea, a retificação da DCTF após iniciado o procedimento de fiscalização.

Rejeito a preliminar.

Tributação das receitas de “retorno” e das verbas integrantes das contas relacionadas ao “hold back”

Conforme relatado, a acusação fiscal é de que o autuado, ao longo do período fiscalizado, reclassificou receitas, que até o final do ano-calendário 2007, eram contabilizadas no subgrupo “311 Receita Bruta de Venda de Veículos”, para o subgrupo “321 – Receitas Financeiras, passando a considerar como sujeitas à alíquota zero as comissões recebidas de instituições financeiras e de seu fornecedor (a montadora Fiat) por fechamentos de contratos de produtos financeiros ou mesmo por vendas de veículos. As contas de que se trata são:

- a) 31110316 – Retorno s/Financiamentos: o RAF ilustra a acusação com o lançamento de número 308001, de 23/11/2007, cujo valor creditado é de

R\$ 4.756,37, composto da soma de duas parcelas de R\$ 1.985,76 e R\$ 2.770,61, constatando que estes dois valores estão correlacionados a dois valores creditados anteriormente a título de “LIBERAÇÃO CONTRATO DE CREDITO” (respectivamente, R\$ 28.000,00 e R\$ 29.300,00). A associação entre esses valores é verificada pelos números de lançamentos bancários (respectivamente, 001672410 e 001673211). Conclui a Fiscalização que os valores nela creditados dizem respeito a comissões advindas da negociação e liberação de contratos de crédito bancário para aquisição por terceiros de veículos vendidos pela Florença Veículos S/A (fls. 918).

- b) 31120325 – Receita de Bônus/Ret. Fin.: conforme recortes de Extrato da Instituição Financeira – Banco Itaú, as receitas recebidas de instituição financeira em conta bancária dizem respeito a pagamento de comissões por fechamento de contratos de *leasing* na comercialização de veículos pela Florença Veículos (fls. 918 e 919).
- c) 31110314 – Rec. Comissões/Ret. Fin.: nas notas fiscais apresentadas pela autuada constam como natureza da operação “*comissão s/ venda veic. novo*”) demonstram que os valores considerados como receita financeira são receitas provenientes de comissões por vendas de veículos ou por fechamento de negócios com produtos de instituições financeira (fls. 919).
- d) 32120716 – F&I Produção: a documentação que fundamenta a escrituração dos lançamentos na conta (na sua maioria, extratos bancários) informa créditos bancários oriundos de comissões por fechamentos de negócios relacionados a produtos fornecidos por instituições financeiras (contratos de *leasing*, contratos de crédito, etc.).

Os recorrentes, por sua vez, esclarecem a origem de tais receitas e redarguem que elas são pagas por instituições financeiras e calculadas em razão do montante do valor financiado em face dos automóveis vendidos pela Florença além do que “*não existe instrumento contratual entre a Florença e as instituições financeiras que discipline isso e também não existe qualquer prestação de serviço da Florença para as instituições financeiras que justificasse o pagamento de comissão.*” Insistem que para haver comissão deve haver prestação de serviço e que a Florença não prestou qualquer serviço às instituições financeiras que lhe pagaram o chamado “retorno”. Afirmam que as chamadas receitas de retorno, pagas por instituições financeiras, são calculadas em razão do montante do valor financiado pelas instituições conforme vendas efetuadas pela Florença.

A argumentação dos recorrentes não justifica a reclassificação das receitas procedidas em sua escrituração. A Fiscalização demonstrou cabalmente tratar-se de contrapartidas por vendas. ~~A recorrente espera que se aceite que os pagamentos feitos pelas instituições financeiras deram-se por mera liberalidade, sem qualquer contrapartida por negociação e liberação de contratos de crédito bancário, fechamento de contratos de *leasing*, vendas de veículos e fechamentos de negócios com produtos de instituições financeiras.~~

Na verdade, a argumentação dos recorrentes, a menos que esperem que se aceite que esses ingressos deram-se por mera liberalidade das instituições financeiras, acaba por corroborar as conclusões do Fiscalização. Se, efetivamente, trata-se de repasse à autuada de parcela dos juros cobrados aos adquirentes de veículos pelas instituições financeiras, claro está

que se trata de comissionamento, pois não consta que a autuada seja remunerada por operações financeiras mantidas com a fonte pagadora.

Quanto à conta “32120718 – Rend. *Hold back*-Fiat”,

A Fiscalização deu conta de que o sujeito passivo obtém receitas decorrentes da venda de veículos novos por meio de um sistema denominado “*hold back*”, pelo qual um determinado valor é retido pela distribuidora do veículo novo em face da venda efetuada para a concessionária, compõe uma espécie de fundo e é objeto de aplicação financeira, sendo, após um determinado tempo, posto à disposição da concessionária. Essas receitas foram tributadas pelo contribuinte à alíquota zero. A Fiscalização concluiu que os valores creditados e controlados pelo “Sistema Contas a Receber Fiasa”¹ tem a natureza de comissões momentaneamente retidas pela montadora por venda de veículos, que são, num momento posterior, disponibilizadas à concessionária por meio da “conta movimento” e devem ser tributadas pelas alíquotas normais das contribuições.

No RAF, fls. 920 a 922, a Fiscalização ilustra a constatação com um recorte do extrato mensal referente a março/2009) da movimentação diária, na qual, a partir de um saldo inicial de R\$ 841.406,44, são somadas diariamente as comissões retidas (“depósitos”) no sistema *hold-back* e deduzidas (“saques”), entre outras compensações, as contribuições para o “Fundão de Novos e Usados” e as transferências para a “conta movimento”.

Os recorrentes, por sua vez, argumentam que a chamada receita “*hold back*” está sujeita à alíquota zero de PIS e Cofins, eis que integra o preço dos automóveis e peças vendidos pela Florença. Acrescentam, ainda, que se a margem de comercialização não integra a base de cálculo do PIS/Cofins, “*então parece evidente que a parcela da margem de comercialização chamada ‘holdback’ deve ter o mesmo tratamento jurídico-contábil-tributário.*” Ora pugnam pelo tratamento da receita como um desconto, ora como receita financeira, pois os valores retidos pela distribuidora rendem juros.

A Fiscalização, conforme se extrai dos autos, reconhece como rendimentos financeiros os juros obtidos com tais aplicações, e como tal foram tratados pela Fiscalização, já que a própria escrituração mantida pelo sujeito passivo já diferenciava tais receitas (fl. 932).

A controvérsia reside justamente na natureza dos valores nominais dos recursos retidos pela montadora. Destaque-se que as comissões de que se trata não se deram por vendas diretas dos fabricantes aos consumidores finais, nos moldes em que previsto no art. 2º da Lei nº 10.485, de 2002, mas a vendas de veículos adquiridos pelas próprias concessionárias.

Ficou demonstrado nos autos que os valores retidos pela montadora, mais tarde disponibilizados à autuada, são, na verdade, uma espécie de comissão paga a ela pelas vendas de veículos. No caso, o valor da aquisição é pago integralmente, e a montadora deposita um percentual da transação diretamente em uma conta aberta para a concessionária na instituição financeira. A intenção de comissionamento é evidente.

¹ Consta do RAF que se trata de sistema comum aos membros do grupo Fiasa (montadora FIAT e concessionárias) no qual se faz o controle das contas a receber da Fiasa perante as concessionárias. Basicamente, controla a conta movimento entre as concessionárias e a Fiasa; as comissões retidas no sistema *hold-back*; bem assim, as contribuições para o “Fundão de Novos e Usados”.

Observa-se ademais que o preço pago pelos veículos, em absoluto, não é alterado. O valor de aquisição é o valor pago à montadora e é este valor que é contabilizado como custo da mercadoria vendida. A Fiscalização é categórica a respeito desse ponto (fls. 518). Nesse contexto, não prospera tampouco a insinuação de que os valores dessas comissões devem ser interpretados como descontos financeiros, um desconto condicional, já que vinculado a certas condições comerciais ou de cumprimento de prazos. Se disso se tratasse, tais valores deveriam ser deduzidos no momento do pagamento do compromisso assumido com a montadora, o que jamais aconteceu.

Enquanto comissão, esses valores compõem a receita bruta do contribuinte e integram a base de cálculo das contribuições.

Agravamento da penalidade

A Fiscalização detectou circunstâncias que qualificaria a infração e ensejariam o agravamento da penalidade aplicada. Transcrevo essas considerações da fl. 940:

(...)

Assim, ao longo de 48 períodos de apuração consecutivos, nos anos-calendário 2007 a 2010, a empresa fiscalizada eximiu-se de levar à tributação das contribuições sociais sobre o faturamento uma base de cálculo de R\$ 89.490.792,07 (R\$ 16.798.220,43, em 2007; R\$ 21.699.776,72, em 2008; R\$ 24.063.186,47, em 2009; e R\$ 26.938.608,45, em 2010). Ou seja, ocorreu a reiteração da infração e a dita significância de valores que servem à conformação de um padrão de conduta intencional que resulta num proveito irregular amplamente significativo.

Porém, os motivos para a qualificação da multa não se encontram só na composição de elementos acima. Conforme descrito pormenorizadamente neste capítulo, na leitura da escrituração contábil da empresa pode ser observada claramente a precedência da intenção de tributar a alíquota à condição de ser a receita classificável como receita financeira. Ou seja, já em 2007, enquanto as receitas sob discussão ainda não tinham sido classificadas pela contabilidade da Florença Veículos como receitas financeiras (portanto, classificadas contabilmente ainda como parcela da receita de vendas), elas já eram computadas para efeito da tributação das contribuições sociais como sujeitas a alíquota zero.

De sorte que, tornou-se evidente para estes auditores que tanto a classificação tributária das receitas em questão a alíquota zero realizada no período fiscalizado, quanto a reclassificação contábil das receitas como financeiras operada a partir de janeiro/2008, quanto a própria mudança do plano de contas da empresa (no ano-calendário de 2010), e, ainda, quanto a reiteração da infração e a significância dos valores envolvidos são compatíveis com um padrão de conduta dolosa de cometimento do ilícito e dissimulação que, constatado no curso de ação fiscal, dá ensejo à qualificação da multa na forma prevista no inciso I do art. 44 c/c § 1º do mesmo artigo.

A Fiscalização, como se vê, centrou-se na reiteração das condutas e na significância dos valores para delas extrair um “...padrão de conduta dolosa de cometimento de

ilícito e dissimulação...”. Nada obstante, não precisou se esse padrão de conduta caracterizaria sonegação, fraude ou conluio, conforme tipificados nos arts. 72 a 74 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Tal tipificação, no art. 72, só foi feita na decisão recorrida, em franco agravamento da autuação, que aqui se repudia.

No caso concreto, não vislumbrei, no RAF, a prova do artifício doloso que engendrou a sonegação imputada pela decisão recorrida. Nem qualquer outra das qualificadoras. A mera repetição do erro no critério de classificação das contas, ao longo do período fiscalizado, neste caso concreto, não me parece suficiente para o agravamento. Muito embora improvável, há de se admitir a possibilidade de sua ocorrência, sobretudo quando a Fiscalização deixa de demonstrar de forma cabal a intenção de suprimir ou reduzir os valores das contribuições devidas.

Cancele-se o agravamento da penalidade.

Responsabilização solidária

A Fiscalização julgou que as infrações detectadas se subsumem nas hipóteses de sujeição passiva solidária por interesse comum (art. 124, I, do CTN) e por prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei de administradores ou representantes de pessoas jurídicas (art. 135, III, do CTN) e, ato contínuo, sujeitou as pessoas físicas Marcelo Pizani, Sérgio Pizzani, Maria Cristina Pizzani, Maria Fernanda Pisani Geara, acionistas do Grupo Florença, no pólo passivo da obrigação tributária, em responsabilidade solidária:

Quanto à pessoa jurídica Florença Caminhões S/A, estendeu-se a sujeição passiva em razão do que dispõe o inciso I, do art. 124, do CTN, na medida em que “...*havia complementaridade na atividade das empresas, confusão patrimonial, vinculação gerencial, coincidência de sócios e administradores, enfim, todos os elementos que caracterizaram a Florença Caminhões S/A como a principal beneficiária das infrações cometidas na Florença Veículos S/A.*” (fls. 941)

Como é de sabença, o CTN admite duas modalidades de solidariedade passiva: a de direito (art. 124, inc. II), quando resulta de expressa determinação legal; e a de fato (art. 124, inc. I), quando há uma “*pluralidade de pessoas com interesse comum na situação de constitua o fato gerador da obrigação principal*”. Bernardo Ribeiro de Moraes²:

Seria o caso, v.g., de três pessoas importarem determinada mercadoria estrangeira ou de cinco pessoas co-proprietárias de um bem imóvel. Todas elas ficarão responsáveis, solidariamente, perante a Fazenda Pública respectiva, pelo pagamento do imposto sobre a importação ou do imposto sobre a propriedade predial. A solidariedade nasce em razão da própria natureza do imposto em causa. Se várias pessoas participam do fato de determinada obrigação tributária, os efeitos jurídicos abrangerão todas elas...”

² Compêndio de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense. 1994, 2ª ed. revista, aumentada e atualizada até 1994.
v. 2, p. 304-5

Nesse contexto, não concebo como se possa sujeitar solidariamente as pessoas acima nominadas, com base no dispositivo referido, pois, é evidente, os sujeitos não participaram do fato gerador do PIS e da Cofins. A aquisição do faturamento foi obra exclusiva da Florença Veículos.

Tampouco há, nos autos, qualquer prova de que os administradores da pessoa jurídica tenham agido *ultra vires*, de modo que não há como responsabilizá-los pessoalmente pelo crédito tributário.

Dito isso, deve-se excluí-los do pólo passivo.

Conclusão

Com essas considerações, voto por dar provimento parcial ao recurso, para cancelar o agravamento da penalidade aplicada, que deverá ser reduzida ao percentual básico de 75%, e para excluir do polo passivo as pessoas físicas Marcelo Pizani, Maria Cristina Pizzani, Sérgio Pizzani, Maria Fernanda Pisani Geara e a pessoa jurídica Florença Caminhões S/A.

Sala de sessões, em 22 de outubro de 2010



Alexandre Kern