



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

Processo nº	15586.720635/2013-93
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1201-002.320 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	27 de julho de 2018
Matéria	IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Recorrente	RECREIO VITÓRIA VEÍCULOS S.A.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade do lançamento, quando formalizado com a observância do contraditório e do amplo direito de defesa da contribuinte, inexistindo as hipóteses dos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. REVENDA DE VEÍCULOS. FINANCIAMENTO DE CLIENTES. COMISSÕES PAGAS POR INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS.

Os valores das comissões pela intermediação de financiamentos devidas por instituições financeiras, decorrentes de veículos comercializados pela pessoa jurídica, integram a receita tributável dessa mesma pessoa jurídica.

OUTROS TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES. DECORRÊNCIA

O decidido para o lançamento de IRPJ se estende aos lançamentos dos demais tributos com os quais compartilha o mesmo fundamento de fato e para o qual não há outras razões de ordem jurídica que lhes recomenda tratamento diverso.

MULTA QUALIFICADA

A omissão de receita, isoladamente, não proporciona a imposição da multa de ofício qualificada, exigindo a demonstração do evidente intuito de fraude.

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA

Deve ser indeferido o pedido de perícia/diligência, quando tais providências se revelam prescindíveis para instrução e julgamento do processo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, apenas para afastar a qualificação da multa, vencido o conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que lhe negou provimento.

(assinado digitalmente)

EVA MARIA LOS - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

RAFAEL GASparello LIMA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los (presidente em exercício), José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Gisele Barra Bossa, Lizandro Rodrigues de Sousa (suplente convocado) e Breno do Carmo Moreira Vieira (suplente convocado). Ausentes, justificadamente, Ester Marques Lins de Sousa e Luis Fabiano Alves Penteado, substituídos, respectivamente, pelos conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Breno do Carmo Moreira Vieira.

Relatório

Trata-se de lançamento de ofício do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e tributos reflexos sobre a receita omitida, conforme relatório do acórdão nº 02-55.843, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG (DRJ/BH), que adoto e reproduzo a seguir:

I - DO AUTO DE INFRAÇÃO E TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

Mediante o processo em epígrafe foram lavrados os autos de infração IRPJ e tributos reflexos, relativos aos ano-calendário de 2008, sob a fundamentação de omissão de receita operacional, para exigência de crédito tributário no total de R\$ 22.035.912,25 (fls. 2.300 a 2.338). O Termo de Verificação Fiscal, de fls. 2.283 a 2.299, afirma que:

- o contribuinte, tributado pelo Lucro Real, concessionária de veículos, criou sociedades de conta de participação (SCP) para tributar as receitas decorrentes de comissões pela intermediação de financiamento de venda de veículos;*
- a fiscalizada é uma das empresas componentes do conglomerado Grupo Empresarial Líder, cujo controle é exercido pela Líder Comércio e Participações Ltda.;*
- existem três tipos de SCP, perfazendo um total de 13 SCP's, tendo como sócia ostensiva a fiscalizada e como sócio oculto José Braz Neto,*
- o Fundo Social é de R\$1.000,00, sendo 99% pertencentes à fiscalizada e 1% à pessoa física, José Braz Neto, também participante do Grupo Recreio;*

- nas operações de financiamento dos veículos vendidos, tem-se um valor pago pela instituição financeira interveniente, a título de comissão pela intermediação no financiamento;
- este valor é destacado da operação e apropriado separadamente como receita de intermediação de negócio das SCP;
- no entanto, a venda financiada está diretamente vinculada e condicionada à existência prévia do fato gerador da venda do veículo pela fiscalizada e remuneração pela intermediação não pode ser tratada tributariamente por outra sociedade que não seja aquela realizadora da venda;
- por desconsiderar a existência de fatos das SCPs, a fiscalização trouxe de volta as receitas de comissões por vendas diretas e intermediação financeira para a receita bruta da fiscalizada e procedeu ao lançamento do crédito tributário correspondente;
- qualificação da multa de ofício, sob o entendimento de que a fiscalizada tinha clara intenção de fugir da oneração tributária, transferindo parte da receita para as sociedades em conta de participação, em detrimento da real tributação das receitas auferidas.

II – DA IMPUGNAÇÃO - fls. 2.341 a 2.385

- apresenta a sua estrutura societária e objeto social de concessionária para venda de veículos automotores e a constituição das Sociedades em Conta de Participação, das quais é sócia ostensiva, e que exercem atividades distintas/secundárias ao seu objeto social;
- afirma que as SCP em questão foram devidamente constituídas conforme legislação em vigor, ressaltando que, apesar da ausência de personalidade jurídica, para fins tributários, a SCP é equiparada à pessoa jurídica devendo assim todos os resultados serem apurados e oferecidos à tributação, sendo todas as suas operações registradas em nome do sócio ostensivo, no caso a Recreio Veículos;
- assinala que é evidente a legalidade da constituição das 13 SCP citadas, que possuem um contrato padrão, exercendo, no entanto, atividades independentes da venda de veículos pelas quais recebem comissões,
- apresenta definição das atividades exercidas pelas SCP, a saber, mediação e intermediação de vendas diretas pela Internet, para frotistas e de captação de financiamentos;
- conclui que as SCP exercem essencialmente a atividade de mediação e/ou intermediação de negócios, nas modalidades de vendas citadas, atividade essa diversa/secundária à atividade-fim da impugnante;
- afirma ter havido ilegalidade na desconstituição das SCP;

- entende que houve incorreta vinculação da receita por comissão à venda, pois a autoridade fiscal equivocou-se diante de vários conceitos, não havendo que se falar em realização de consignação de carros da VW, uma vez que os veículos são por ela adquiridos e pagos ainda que não sejam revendidos ao consumidor final e que a operação de financiamento é executada por um agente pertencente a uma instituição financeira, portanto, nem a Recreio nem quaisquer das SCP possuem competência para execução de tal atividade, que, de certa maneira é vinculada à ocorrência da venda de veículos, porém não podendo afirmar-se o contrário, já que a venda por ocorrer mesmo sem o financiamento, ou então com um financiamento próprio do consumidor final;

- conclui que neste contexto, o papel desempenhado pela Recreio é a realização da venda/comercialização do veículo, porém, a forma de pagamento desse veículo, seja financiado ou à vista, será escolhida pelo consumidor, sendo que as opções para pagamento serão informadas por um funcionário específico, vinculado às SCP's, uma vez que deixou-se, nesse momento, de tratar da venda do carro e passou-se a discutir a forma de pagamento;

- discorda da afirmativa da fiscalização de ter havido desconsideração do conceito de sociedade em conta de participação ao criar tais sociedades em lugar de departamentos;

- entende que a aplicação da multa majorada não se aplica por não constar dos autos qualquer elemento que comprove sua materialidade além de se caracterizar como confiscatória e violar os princípios constitucionais da razoabilidade e proporcionalidade;

- clama pela redução do juros de mora, por considerá-los exorbitantes, também configurando o efeito confiscatório, em violação ao artigo 150, inciso IV, da Constituição da República.

- requer conversão do julgamento em diligência; e

- protesta pela juntada de novos documentos, caso entenda necessário, ante o grande volume de documentos envolvidos no procedimento fiscalizatório.

A impugnação foi julgada improcedente, com acórdão nº 02-55.843
ementado nos seguintes termos:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.
INCONSTITUCIONALIDADE**

Ano-calendário: 2008, 2009

O questionamento quanto a inconstitucionalidade de lei ultrapassa os limites da competência administrativa, consoante orientação do Parecer Normativo no 329, de 1970, da Coordenação do Sistema de Tributação.

MULTA QUALIFICADA

A ação consciente caracterizadora de infringência à legislação de regência apontada nas peças fiscais, determina a qualificação da multa.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto no 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de ocorrência de nulidade do lançamento.

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA

Deve ser indeferido o pedido de perícia/diligência, quando tais providências se revelam prescindíveis para instrução e julgamento do processo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010 OMISSÃO DE RECEITAS. REVENDA DE VEÍCULOS. FINANCIAMENTO DE CLIENTES. COMISSÕES PAGAS POR INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS.

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

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2008, 2009

DECORRÊNCIA

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos dos demais tributos com os quais compartilha o mesmo fundamento de fato e para o qual não há outras razões de ordem jurídica que lhes recomenda tratamento diverso.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em 26 de maio de 2014, o contribuinte foi intimado do referido acórdão nº 02-55.843 e interpôs seu Recurso Voluntário em 24 de junho de 2014, reiterando sua exposição fática e jurídica mencionada no relatório acima, por fim, requerendo a improcedência do lançamento de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Gasparello Lima, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo, havendo os demais pressupostos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Preliminarmente – Nulidade do lançamento de ofício

A nulidade no ato de constituição do crédito tributário, segundo a Recorrente, sobrevém do erro de motivação, quando não reconhecida a validade da Sociedade em Conta de Participação (SCP) e, consequentemente, com sua receita imputada diretamente à autuada.

Divergindo do posicionamento da Recorrente, não vislumbro nos autos quaisquer das hipóteses dos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influirem na solução do litígio”

A inexistência de nulidade foi devidamente explanada pelo acórdão recorrido, convergindo com meu posicionamento, *in verbis*:

De plano destaque-se que tais argumentos não oferecem qualquer subsídio para deslinde da questão e não interferem, sob qualquer ótica, na dinâmica dos fatos apresentados. A fiscalização não pretendeu atingir os objetivos que a impugnante se refere, tanto que a autoridade fiscal não registrou qualquer ressalva à distribuição de lucros efetuada por estas sociedades. Simplesmente entendeu que as receitas de comissões que foram atribuídas às SCP deveriam ser alocadas à impugnante, sob a fundamentação de que a intermediação fora efetivamente prestada pela impugnante e não pelas sociedades em conta de participação.

Logo, insubstancial a nulidade do lançamento de ofício, prevalecendo a validade da constituição do crédito tributário, tal como formalizado.

Omissão de receitas das comissões sobre serviços financeiros

A Recorrente é pessoa jurídica de direito privado, que comercializa veículos novos e usados, suas peças e acessórios, prestando ainda serviços de oficinas mecânicas para reparos e manutenção de veículos em geral, revenda de aditivos e lubrificantes, de pneus e câmaras e mediações de negócios.

Não obstante, a Recorrente é concessionária da Volkswagen, autorizada a comercializar seus produtos e prestar assistência técnica em seu nome, consoante a Lei nº 6.729/1979. Adicionalmente, a Recorrente é sócia ostensiva de Sociedades em Conta de Participação (SCP), argumentando que exerce atividades distintas e secundárias, como mediação e intermediação de vendas diretas pela internet, mediação e intermediação de vendas diretas para frotistas e mediação e intermediação de captação de financiamentos.

Esclarece a Recorrente que a Sociedade em Conta de Participação (SCP) é uma espécie de sociedade empresarial não personificada, conforme previsão legal e sua natureza, não ostentando personalidade jurídica, porém, equiparada à pessoa jurídica para fins tributários. Assim sendo, todas operações das Sociedades em Conta de Participação (SCP) foram “*registradas em nome do sócio ostensivo*”, Recreio Veículos, como afirma a Recorrente. Em seu Recurso Voluntário, a autuada ressalva que a Sociedade em Conta de Participação (SCP) é “*totalmente compatível com qualquer operação mercantil, a contabilização de suas operações, incluindo a apuração do seu resultado, é feita de forma simples não requerendo maiores controles por parte de quem opera a contabilidade do sócio ostensivo*”.

Novamente, importante transcrever o acórdão recorrido, delimitando o principal fundamento para exigência tributária:

A fiscalização registra que o contribuinte, tributado pelo Lucro Real, concessionária de veículos, criou sociedades de conta de participação (SCP) para tributar as receitas decorrentes de comissão pela intermediação de financiamento de venda de veículos. Por considerar que os serviços foram prestados pela própria concessionário e não pelas SCPs, a fiscalização alocou as receitas de comissão por vendas diretas e intermediação financeira para a receita bruta da fiscalizada e procedeu ao lançamento do crédito tributário correspondente.

Este, portanto, é o aspecto a ser analisado. Para dirimir o litígio, é suficiente ater-se aos argumentos apresentados pela impugnante, quando afirma que foram constituídas 13 SCP, que possuem um contrato padrão, exercendo, no entanto, atividades independentes da venda de veículos pelas quais recebem comissão, divididas em três tipos, conforme trecho fielmente transcrito da própria defesa:

(i) Vendas Direta VDI

26. Nessa modalidade, que nada mais é que uma venda direta entre fábrica e consumidor, há um serviço de intermediação prestado pela concessionária.

27. Configura-se essa modalidade de venda quando a concessionária não tem o veículo desejado pelo consumidor em estoque próprio sendo, portanto, autorizada a solicitar o veículo diretamente na fábrica. Dessa forma, o veículo é faturado pela fábrica, mas entregue ao consumidor por meio da concessionária, nos prazos estipulados por aquela.

28. Da mesma forma, ocorre venda direta quando o consumidor escolhe o veículo através do site da montadora, que ao faturar o veículo indica a concessionária mais próxima à localização do comprador para retirada do mesmo.

29. Tais atividades de intermediação são um negócio jurídico independente, prestado pela SCP resultando assim em uma remuneração pelo negócio intermediado sob a forma de comissão.

30. Insta salientar que a constituição de uma sociedade autônoma para o desenvolvimento dessa atividade, se deu por razões operacionais da empresa, que ao mesmo tempo em que viu no mercado uma possibilidade de empreender em uma atividade diversa/secundária da sua atividade preponderante, viu a necessidade de montar uma estrutura operacional/contábil/financeira, diversa daquela que já possuía, a fim da consecução dessa nova atividade.

(ii) Vendas a Frotistas

31. A venda de veículos à Frotistas pelas SCP, que também é uma venda direta, acontece entre fábrica e consumidor pessoa jurídica, sendo realizada, também, através da mediação e/ou intermediação de consumidores desse ramo, já que a venda direta a Frotistas² é reservada apenas à Concedente, conforme previsto no contrato de concessão firmado entre elas (DOC. 4). A cláusula mencionada prevê ainda à Concessionária uma participação habitual na venda sob essa forma específica. Porém, no caso específico tal participação é direcionada à SCP de venda à Frotista por ser essa responsável pelo atendimento desses clientes e intermediação dessas vendas, uma vez que atividade distinta/secundária à atividade fim da Impugnante.

32. Importante ressaltar que a venda nessa modalidade é faturada pelo Concedente, que oferece preço e condições diferenciadas ao consumidor, incumbindo às SCP apenas a comissão pela intermediação do negócio.

(iii) Captação Financiamento de Clientes Referenciados

² O pagamento da comissão nessa modalidade é o mais comum existente no

34. O recebimento de comissões nessa modalidade é o mais comum existente no ramo de concessionárias, pois nesse caso, a remuneração é recebida pela atividade de mediação e intermediação de vendas que captem financiamentos para clientes referenciados. Isso significa que, em virtude do interesse de clientes da concessionária em realizar financiamento para compra do veículo, a SCP realiza o encaminhamento desses clientes às instituições financeiras que prestam tal serviço.

35. Sendo assim, pelo serviço prestado de encaminhamento desses clientes a tais instituições financeiras, cujo produto de venda é o “financiamento” do veículo, e realizado o negócio pelo consumidor, ou seja a compra do “financiamento” como produto oferecido por essas instituições, a SCP recebe uma comissão que é variável de acordo com o financiamento vendido.

36. Ressaltamos que para as SCP de venda a Frotistas e Captação de Financiamento há um funcionário específico da SCP's, alocado na própria concessionária, que atende ao consumidor e efetiva as providências relacionadas à intermediação do negócio.

37. Conforme podemos notar as SCP mencionadas exercem essencialmente a **atividade de mediação e/ou intermediação de negócios**, nas modalidades de venda citadas. Atividade essa diversa/secundária à atividade-fim da Impugnante.

38. Conceituando a função do Intermediário de Negócios de acordo com De Plácido e Silva na sua obra “*Vocabulário Jurídico*”, temos que :

39. Sendo assim é hialino o exercício da atividade de Intermediário de Negocios

SCP é a modalidade em que intercedem, seja o encaminhamento do consumidor para negociação de financiamento, seja pela venda direta a consumidor para negociação de financiamento, seja pela venda direta a Frotistas ou por VDI. Dessa forma, é por esses serviços prestados que a sociedade tem por remuneração um percentual que podemos classificar por comissão.

O destaque do item 30, produzido pela própria impugnante, se repete nos 33 e 40. Ressalte-se mais uma vez que não se questiona a forma como a impugnante se organiza. No entanto, há de se afirmar que esta organização não pode servir de anteparo para se furtar às obrigações tributárias. Ainda que se admita, como quer a impugnante, que as sociedades em conta de participação exercem atividades diversa/secundária, tal fato não serve para validar o recebimento das comissões por parte delas. Pela propria descrição apresentada na defesa, pode-se constatar que não se trata de nova atividade, mas sim de uma atividade inerente ao próprio negócio da impugnante. Como se isto não bastasse, pode ser também verificado que as atividades descritas como realizadas pelas sociedades em conta de participação se caracterizam como exercidas pela própria impugnante.

Onde está a participação de alguma delas nas operações descritas?

No tipo (i), Vendas Diretas VDI, a própria impugnante registra:

“26. Nessa modalidade, que nada mais é que uma venda direta entre a fábrica e consumidor, há um serviço de intermediação prestado pela concessionária.”

Ora, se o serviço de intermediação é prestado pela concessionária, a consequência é que qualquer valor que se tenha recebido a este título a ela deve ser alocado.

No tipo (ii) Venda a Frotistas, a própria impugnante reconhece que a venda direta a frotistas é reservada apenas à concedente, cabendo à concessionária, isto é, à impugnante, uma participação habitual na venda sob esta forma.

Qual, então, o motivo de se apropriar estas receitas a algumas das sociedades em conta de participação?

Para o tipo (iii), Captação Financiamento de Clientes Referenciados, a impugnante esclarece que “em virtude do interesse de clientes da concessionária em realizar financiamento para compra do veículo, a SCP realiza o encaminhamento desses clientes às instituições financeiras que prestam tal serviço.” Este encaminhamento, ainda segundo a impugnante, é feito por um funcionário da SCP, alocado em sua dependência, que atende ao consumidor e efetiva as providências relacionadas à intermediação do negócio. Isto significa que o comprador do veículo escolhe o veículo, com um vendedor da impugnante, e encaminha os documentos para a financeira mediante a intervenção de outra pessoa, funcionário da SCP. Por isto, conclui a impugnante que a comissão por esta suposta intermediação não lhe pertence, mas sim a uma das SCP. Nada mais inverossímil. Há de se lembrar que o financiamento somente existe por decorrência da venda do veículo. Logo, não há qualquer sentido em se dar um tratamento à comissão recebida da instituição financeira e o outro pelo resultado da venda.

Desta forma, não há nem mesmo necessidade de se recorrer às constatações fiscais para se concluir pela manutenção da exigência constante no presente processo.

A principal controvérsia é sobre a segregação da prestação de serviços financeiros entre a Recorrente e suas Sociedades em Conta de Participação (SCP), com influência direta no Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e outros tributos reflexos sobre a receita dessa atividade.

Recentemente, esta Colenda 1^a Turma Ordinária apreciou caso análogo ao presente, prolatando o acórdão nº 1201-001.825 a seguir ementado, relatado pelo ilustre conselheiro, Luis Henrique Marotti Toselli:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

PEDIDO DE PERÍCIA.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, a produção de prova pericial só deve ser deferida quando imprescindível à solução da lide e desde que motivada com a formulação de quesitos expressamente indicados.

CORRESPONDENTE BANCÁRIO. TITULARIDADE DAS RECEITAS.

O correspondente bancário contratado pelas instituições financeiras é o titular das receitas provenientes da prestação dos serviços financeiros, sendo vedada a cessão do contrato sem a observância dos requisitos previstos em norma regulamentar específica (Resolução Bacen nº 3.954/2011).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FALTA DE MOTIVAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

A aplicação de multa qualificada deve ser motivada de forma explícita e clara, de modo a permitir a devida compreensão dos fatos e o pleno exercício do direito de defesa, sob pena de improcedência.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE. DOLO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. ERRO DE PROIBIÇÃO.

O erro de proibição, que decorre de mero contraste interpretativo, não deve ser confundido com o dolo. Uma vez ausente a figura do dolo, no seu aspecto subjetivo (intenção) ou objetivo (prática de um ato ilícito), a multa qualificada deve ser afastada.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. ART. 135, III DO CTN. MOTIVAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA. IMPROCEDÊNCIA.

A simples qualificação de sócio administrador, por si só, é insuficiente para a aplicação do artigo 135, III, do CTN. Inexistindo motivação ou prova de que a pessoa praticou conduta dolosa que caracterize excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos, não há que se falar em responsabilidade tributária pessoal.

IRPJ. ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. MULTA OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

É inaplicável a cobrança de multa isolada quando há concomitância com a multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA SELIC. INCIDÊNCIA.

Sobre a multa de ofício lançada incidem juros de mora à taxa SELIC. Precedentes do STJ e da CSRF.

IRPJ. REFLEXOS.

O decidido quanto ao IRPJ deve ser aplicado à tributação reflexa (CSLL, PIS e COFINS) decorrente dos mesmos elementos e fatos.

O negócio jurídico de correspondente financeiro é regulamentado pela Resolução Bacen nº 3.954/2011, havendo requisitos específicos, inclusive quanto à cessão da atividade, como assinalado pelo ilustre conselheiro, Luis Henrique Marotti Toselli, naquele acórdão nº 1201-001.825 sobre omissão de receitas, idênticas ao presente litígio:

As receitas consideradas omitidas correspondem às comissões incidentes sobre a intermediação de financiamentos bancários destinados à aquisição de veículos vendidos pela Recorrente. Tratam-se de serviços “paralelos” à atividade de comercialização em questão e que estão diretamente relacionadas aos contratos de correspondente firmados entre a Recorrente e algumas instituições financeiras.

A possibilidade de contratação de correspondentes no País por instituições financeiras não é algo novo no ordenamento jurídico brasileiro. Foi autorizada inicialmente em 1973, estando a matéria regulamentada atualmente pela Resolução Bacen nº 3.954/2011.

Os correspondentes bancários são empresas contratadas por instituições financeiras e autorizadas a funcionar pelo Banco Central para prestar serviços bancários à população, representando-as. Como exemplo de correspondentes bancários temos, dentre outras sociedades, as lotéricas, os bancos postais, farmácias e as concessionárias de veículos (caso da Recorrente).

A regra geral é a de que os direitos e as obrigações inerentes aos contratos de correspondente são intransferíveis. Dizemos como regra geral porque a própria norma estabelece, no seu artigo 7º (sétimo), que:

Art. 7º - Admite-se o substabelecimento do contrato de correspondente, em um único nível, desde que o contrato inicial preveja essa possibilidade e as condições para sua efetivação, entre as quais a anuência da instituição contratante.

§ 1º - A instituição contratante, para anuir ao substabelecimento, deve assegurar o cumprimento das disposições desta resolução, inclusive quanto às entidades passíveis de contratação na forma do art. 3º.

§ 2º - É vedado o substabelecimento do contrato no tocante às atividades de atendimento em operações de câmbio.

Como se percebe, existe regra expressa que permite o substabelecimento (parcial ou total) do contrato de correspondente, mas desde que (i) o contrato inicial possua cláusula expressa nesse sentido; e (ii) haja anuência da instituição financeira contratante, a quem compete assegurar o cumprimento das demais disposições previstas na mencionada Resolução.

Nesse caso concreto, após a Recorrente e as instituições financeiras contratantes terem sido intimadas, foram trazidos aos autos vários documentos, dos quais merecem atenção as

cópias de contratos firmados entre a Recorrente e o Itaú Unibanco (fls. 2.967/2.972), Banco Volkswagen (fls. 3.312/3.316) e Banco Panamericano (fls. 3.337/3.345).

Da leitura de tais contratos, percebe-se que a Recorrente faz jus ao recebimento de comissões pela prestação de serviços de correspondente bancário, bem como que existem cláusulas que permitiriam o substabelecimento das atividades contempladas no contrato, mas desde que com expressa anuência do Banco, na linha do que determina a norma regulamentadora apontada.

Após várias vezes intimada, a Recorrente não logrou êxito em comprovar a celebração de contrato de substabelecimento com os referidos Bancos contratantes, o que levou a autoridade fiscal a questionar o procedimento de alocação das receitas.

(...)

A DRJ, porém, entendeu que esses documentos seriam insuficientes para permitir a segregação das receitas. Desta forma, considerou que o titular das receitas de fato seria a Recorrente (e não a empresa Siga Pollo). Veja, a propósito, o seguinte trecho da decisão de piso:

As instituições financeiras foram intimadas. Elas trouxeram cópia dos contratos que pactuaram com a Pollo, segundo os quais esta sociedade faria jus a comissões pela prestação de serviços, na qualidade de correspondente (fls. 2967/2972, 3095/3097, 3191/3193, 3312/3316 e 3337/3345). Apesar disso, por orientação da Pollo, os pagamentos das comissões baseadas nos financiamentos de veículos vendidos por ela eram realizados à Siga Pollo.

As relações de pagamentos efetuados pelas financeiras à Siga Pollo, as notas fiscais emitidas pela Siga Pollo e os registros contábeis e fiscais das vendas da Pollo constituem provas inexoráveis de que as notas fiscais da Siga Pollo e os pagamentos das comissões pelas instituições financeiras estavam respaldados nas vendas de veículos realizados pela Pollo.

Os impugnantes não veem problemas em serem segregadas as atividades de intermediação de financiamentos e de revenda de veículos em duas empresas. A análise desse argumento, contudo, não é essencial para o deslinde da questão. O importante é identificar quem é o titular da receita bruta e da renda; ou seja, o contribuinte - aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, do CTN).

A exigência de vinculação direta do capital social da concessionária para a liberação dos financiamentos ou alienação fiduciária em arrendamento mercantil por parte das instituições financeira não é premissa básica para que os contratos de prestação de serviços de correspondente fossem realizados com a Pollo e não com a Siga Pollo. Ao contrário,

poderia ser um requisito para que a instituição financeira contratante somente aceitasse a Pollo como prestadora de serviços de correspondente.

A atividade de correspondente mereceu atenção do Estado, em virtude de seu comprometimento com a fé e com a economia popular. Por isso, o Banco Central regulou a contratação de correspondentes nos País pelas instituições financeiras, editando a Resolução Bacen 3.954/11.

Contrato de correspondente é o negócio jurídico em que sociedades, empresários, associações, prestadores de serviços notariais e de registro ou empresas públicas prestam serviços de atendimento a clientes e usuários de uma instituição financeira, mediante remuneração (arts. 1º, 3º, 4º, 4º-A e 11, V, da Resolução Bacen 3.954/11).

A recepção e o encaminhamento de propostas de operações de crédito e de arrendamento mercantil, concedidos pela instituição financeira, constituíam-se nos principais objetos dos contratos de correspondente constantes dos autos (ar. 8º, V, da Resolução Bacen 3.954/11), nos quais também era agregada a obrigação de prestar serviços complementares de coleta de informações cadastrais e de documentação, bem como o controle e processamento de dados (art. 8º, parágrafo único, da Resolução Bacen 3.954/11).

As instituições financeiras assumem inteira responsabilidade pelo atendimento prestado pelos seus correspondentes, pois estes atuam por conta e sob as diretrizes delas, mediante garantia de integridade, confiabilidade, segurança e sigilo das transações, bem como cumprimento das normas aplicáveis (art. 2º da Resolução Bacen 3.954/11). Em razão disso, verificam-se cláusulas nos acordos com o Banco Volkswagen (10.3, fl. 3315), com o grupo Itaú-Unibanco (20, fl. 2972) e com o Banco Panamericano (8.1.e, fl. 3342) que vedam a sub-rogação ou substabelecimento dos direitos e obrigações do correspondente sem a prévia e expressa anuência da instituição financeira.

A norma reguladora estabelece uma série de obrigações para os correspondentes. Entre elas, destacam-se: a exigência de relação formal de vínculo empregatício ou contratual com as pessoas naturais integrantes da sua equipe, envolvidas no atendimento aos clientes e usuários da instituição financeira (art. 10, I, da Resolução Bacen 3.954/11); a identificação dessas pessoas para o público mediante crachás (art. 11, II, da Resolução Bacen 3.954/11) e para o envio da documentação à instituição contratante (art. 11, III, da Resolução Bacen 3.954/11); e a submissão dos correspondentes e operações ao controle do Banco Central (art. 10, X e XI, 12-A e 14, § 3º, da Resolução Bacen 3.954/11).

Como se vê, o conteúdo do contrato de correspondente prevê uma obrigação, em princípio, intransferível. Caberia à autuada comprovar que a Pollo, contratante com as instituições financeiras na condição de correspondente, teria transferido seus direitos e obrigações para a Siga Pollo, com a anuência

expressa das entidades contratantes. Contudo, isso não foi realizado.

Os três grupos de instituições financeiras citados no processo como contratantes dos serviços da Pollo (Volkswagen, Itaú-Unibanco e BV Financeira) não revelam a Siga Pollo como correspondente, mas sim a Pollo, entre as relações de correspondentes divulgadas na internet exigidas pelo Banco Central (art. 15 da Resolução Bacen 3.954/11), apenas a Pollo (fls. 5018/5031).

A decisão de primeira instância, nesse particular, não merece reforma.

Isso porque a anuência expressa das instituições financeiras contratantes em contrato específico de substabelecimento é pressuposto essencial para a cessão (parcial ou integral) das atividades de correspondente bancário, como prescreve o artigo 7º da Resolução do Bacen nº 3.954/2011.

A norma admite o substabelecimento do contrato de correspondente, mas impõe requisitos jurídicos essenciais para que isso ocorra. É justamente para esse “detalhe” que a Recorrente parece não ter se atentado.

As instituições financeiras contratantes devem assegurar o cumprimento das disposições daquela resolução, inclusive quanto às entidades passíveis de “subcontratação”, razão pela qual a sua vinculação solene e formal é pressuposto de validade e eficácia da cessão contratual.

O correspondente atua pessoalmente nesse tipo de relação jurídica, afinal atua por conta e sob as diretrizes da instituição contratante, que assume inteira responsabilidade pelo atendimento prestado aos clientes e usuários por meio do contratado, à qual cabe garantir a integridade, a confiabilidade, a segurança e o sigilo das transações realizadas por meio do contratado, bem como o cumprimento da legislação e da regulamentação relativa a essas transações.

Ora, a ausência do cumprimento dos aspectos “formais” para a correta cessão de contrato de correspondente enseja a invalidade da correspondente declaração de vontade apresentada pelas partes. A solenidade requerida pelo artigo 7º da Resolução, segundo penso, integra a própria substância do ato.

Segundo o artigo 167, IV, do Código Civil, é nulo o negócio jurídico quando não revestir a forma prescrita em lei.

(...)

O não cumprimento desse requisito – como é o caso – enseja a nulidade da cessão contratual oposta pela Recorrente e, mais ainda, enseja a tributação das receitas indevidamente alocadas a terceiro pelo seu verdadeiro titular, ou seja, a Recorrente.

Não se trata aqui, repita-se, de medida contrária à legalidade de segregar atividades empresariais entre mais de uma sociedade do mesmo grupo econômico, mas sim de uma tentativa equivocada do contribuinte de transferir receita própria, tributável sob a sistemática do lucro real, a outra empresa do grupo, sujeita ao lucro presumido.

Entendo correta, portanto, a caracterização da infração por omissão de receita.

Da equiparação com a sistemática aplicável à SCP

Aduz os Recorrentes que a empresa Siga Pollo (empresa que reconheceu as receitas na sistemática do lucro presumido) poderia ter sido equiparada a uma Sociedade em Conta de Participação (SCP), fato este que comprometeria a acusação fiscal.

A decisão de primeiro grau afastou tal alegação, sob a seguinte justificativa:

(...)

As comissões pela prestação de serviços de correspondente devem integrar a receita bruta e a renda da Pollo.

Também nesse ponto a decisão da DRJ merece ser acolhida.

Além do fato da Siga Polo não ser qualificada como uma verdadeira SCP, a analogia em questão sequer é cabível. As receitas consideradas omitidas, conforme visto, de fato deveriam ter sido registradas e tributadas pela Recorrente, que é a sua verdadeira titular.

Igualmente, os contratos de correspondente financeiro, existentes entre a Recorrente e as instituições financeiras, estabelecem a possibilidade de substabelecimento e cessão do seu escopo, desde que a anuído pela contratante, instituição financeira. Todavia, não foi substabelecido ou cedido tal vínculo contratual, com a imprescindível anuência.

Em suma, conclui-se que as receitas omitidas são de titularidade da Recorrente e, nesse sentido, ratifico o acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

Multa qualificada de 150% e a representação para fins penais

O Termo de Verificação Fiscal (TVF), às fls. 2296 a 2298, motivou a imposição da penalidade agravada, consoante abaixo:

A fiscalizada ao participar da operação descrita nos tópicos anteriores, tinha clara a intenção de fugir da oneração tributária, caminhando para a evasão tributária. Este ‘planejamento tributário’ tal como concebido, em princípio, busca tributação mais benéfica (Lucro Presumido) em sociedades em conta de participação, em detrimento da real tributação (Lucro Real) das receitas auferidas pela empresa.

Da forma como foi arquitetado, este “planejamento tributário” busca máximo lucro em detrimento da legalidade do ato. Isto porque parte da receita da empresa é transferida (de forma abusiva, é importante salientar) para sociedades em conta de participação, onde se

tem uma tributação bem mais favorecida. As SCPs funcionam, desta forma, como instrumentos de transferência de renda, de sua atividade mercantil. Ressalte-se que essas sociedades não desempenham qualquer outra função na estrutura da empresa.

Portanto, através do esquema desenhado, que transfere abusivamente receita de uma empresa para outra, existente apenas formalmente, faz-se com que esta parcela substancial da receita seja tributada de forma bem mais favorecida. Esta ação tem como pano de fundo a obtenção da redução do ônus tributário e também, o que é de suma importância, aumento substancial, e em princípio injusta, da vantagem competitiva neste mercado, onde a competição comercial é muito acirrada.

Com esta estratégia contábil/tributária, a empresa concessionária do Grupo RECREIO que tem custos e despesas elevados e condições mais onerosas de tributação minimiza as suas receitas de tal modo a gerar lucros fiscais reduzidos. De modo inverso, as SCPs, que não possuem custos e despesas de vulto, e dispõem de condições bem mais vantajosas de opção tributária, maximizam suas receitas, que sofrerão tributação bem mais favorecida. Com esta simulação dos fatos, o contribuinte buscou esquivar-se, de forma ardilosa, ao real encargo tributário.

Toda essa engenharia foi engedrada apenas para se criar instrumentos que as partes envolvidas utilizaram para encobrir (dissimular) o negócio efetivamente realizado, e assim permitir que se esquivassem de pagar os tributos incidentes pelo negócio efetivamente realizado.

O acórdão recorrido nº 02-55.843 convalidou a multa qualificada, com os seguintes fundamentos:

Foram constituídas 3 sociedades em conta de participação, atuando em três atividades distintas, todas optantes pelo Lucro Presumido. É patente a intenção de se evadir das obrigações tributárias. Não se trata, sob nenhuma ótica, de elisão, como quer a impugnante. O sócio oculto participa da composição societária do grupo econômico, as atividades são fragmentadas, permitindo a opção pelo lucro presumido de cada uma das SCP e a consequente distribuição de lucros. Repita-se que não se questiona os motivos da constituição das SCP. No entanto, ressalte-se à exaustão, nenhum motivo pode servir de anteparo para se furtar às obrigações tributárias. Constata-se, pois, a elaboração de mecanismos com o objetivo claro de subtrair ao erário, valores que são efetivamente devidos. Por consequência, cabível a qualificação da multa.

A qualificação da multa de ofício pressupõe a observância do artigo 10, incisos III e IV, do Decreto nº 70.235/1972 e do artigo 50, inciso II, parágrafo primeiro, da Lei nº 9.784/1999:

Decreto nº 70.235/1972

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

(...)

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

Lei nº 9.784/1999

Artigo. 50 - Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

II – imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Este Egrégio Conselho de Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) uniformizou sua jurisprudência, considerando que a simples apuração da omissão de receita não viabiliza a qualificação da multa de ofício, quando não evidente o intuito de fraude, necessitando da comprovação das hipóteses dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, como se extrai das Súmulas nºs 14 e 25:

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25: A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

A estrutura societária da Recorrente para o exercício das atividades de correspondente financeiro, isoladamente, não é suficiente para a imposição da multa qualificada, semelhante ao decidido no precedente desta Colenda 1ª Turma Ordinária (acórdão nº1201-001.825). A Sociedade em Conta de Participação (SCP) é um modelo admitido pela legislação nacional, equiparado à pessoa jurídica para fins tributários.

Outrossim, não há impedimento para **efetiva** cessão ou substabelecimento do serviço de correspondente financeiro para outra sociedade do mesmo grupo empresarial, conforme especificado na Resolução Bacen nº 3.954/2011, que institui requisitos essenciais ao negócio jurídico, dentre os quais, a anuênciia da instituição financeira (contratante).

Perícia

As considerações acima são bastante para meu convencimento, prescindindo de qualquer perícia ou outra diligência, como preconizado no artigo 29 do Decreto nº 70.235/1972.

A análise jurídica dos fatos e dos demais documentos nos autos endossam a procedência do Auto de Infração, exaustivamente, impugnado pela Recorrente no exercício do contraditório e da ampla defesa.

Isto posto, voto pelo conhecimento do Recurso Voluntário e, no mérito, **DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, reduzindo a multa qualificada de 150% para 75%.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rafael Gasparello Lima - Relator.