



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.720787/2013-96
Recurso De Ofício
Acórdão nº **1401-006.788 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 17 de outubro de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VENAC VEICULOS NACIONAIS LIMITADA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009, 2010

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA. NORMA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. ENUNCIADO Nº 103 DA SÚMULA CARF.

A norma que fixa o limite de alçada para fins de recurso de ofício tem natureza processual, razão pela qual deve ser aplicada imediatamente aos processos pendentes de julgamento.

Não deve ser conhecido o recurso de ofício de decisão que exonerou o contribuinte do pagamento de tributo e/ou multa de valor inferior ao limite de alçada em vigor na data do exame de sua admissibilidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício, nos termos do voto do Relator

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Andre Severo Chaves, Andre Luis Ulrich Pinto, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente)

Fl. 2 do Acórdão n.º 1401-006.788 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 15586.720787/2013-96

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pelo Presidente da 3ª Turma da DRJ/FNS contra a decisão (Acórdão 07-37.680, fls. 1204 e ss.) que julgou procedente a impugnação apresentada pela contribuinte, exonerando o crédito tributário em montante superior ao limite fixado no art. 1º da Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

Somando o valor de tributo e multa resultou num total de R\$ 2.808.773,97, conforme DCCT (e-fl. 464).

Transcrevo abaixo o relatório e o voto da decisão recorrida.

Do Relatório

Trata o presente processo de impugnação apresentada pela Contribuinte acima identificada contra o lançamento fiscal formalizado por meio dos Autos de Infração de fls. 552 a 618, dos quais é parte integrante o Termo de Verificação de Infração de fls. 535 a 551.

A Contribuinte é uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada, e tem como objeto social a representação e o comércio de veículos, peças, acessórios, motores em geral, bem como oficina mecânica e intermediação sobre vendas de caminhões novos e usados.

O lançamento se refere aos anos-calendário de 2009 e 2010. Em 2009, a Contribuinte apurou o IRPJ com base no regime de Lucro Real Trimestral, e em 2010 optou pela apuração anual do Lucro Real.

Exceto quanto aos juros de mora, que devem ser calculados à época do pagamento, os valores lançados encontram-se abaixo discriminados

EXAÇÃO	PRINCIPAL	Valores em Reais
		MULTA PROPORCIONAL*
Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)	1.082.089,79	811.567,35
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	308.285,33	231.214,01
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)	482.488,09	361.866,10
Contribuição para o PIS/Pasep	104.888,70	78.666,56

* Multa de ofício proporcional de 75%, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Do Termo de Verificação de Infração depreende-se que o lançamento decorreu, basicamente, da desconsideração de uma Sociedade em Conta de Participação (SCP) em que a Contribuinte autuada figura como sócia ostensiva. Desse modo, todas as receitas e despesas que se encontravam registradas em nome da SCP foram atribuídas à Autuada.

Como resultado, o IRPJ e a CSLL, que originalmente haviam sido **apurados na SCP segundo as regras do Lucro Presumido**, foram recalculados de acordo com a disciplina do Lucro Real. Da mesma forma, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, originalmente **apuradas na SCP segundo o regime cumulativo**, foram recalculadas aplicando-se o regramento do regime não-cumulativo.

No tópico do Termo de Verificação de Infração dedicado à fundamentação da desconsideração da SCP, a Autoridade Fiscal informa que, no Contrato de Constituição da sociedade, datado de 01/08/2007, a Autuada (VENAC) consta como sócia ostensiva e, como sócio participante, consta o Sr. LAEL VIEIRA VARELLA (CPF 003.037.206-20), quotista da LAEL VARELLA ADMINISTRAÇÃO E ASSESSORIA LTDA (CNPJ 19.011.816/0001-49), sendo esta última a pessoa jurídica que controla a VENAC.

A Autoridade Fiscal acrescenta, ainda, que a SCP foi constituída por tempo indeterminado para explorar idêntico objeto social exercido pela sócia ostensiva, VENAC. Além disso, informa que a SCP se encontra sediada no próprio estabelecimento da sócia ostensiva. Sobre esses aspectos, a Autoridade Fiscal conclui o seguinte (fl. 538):

Tanto pela ligação entre sócio ostensivo e participante, como pelos objetivos sociais coincidentes, o que se vislumbra é que a VENAC constituiu uma SCP com ela mesma.

Mais adiante, a Autoridade Fiscal afirma que, no período fiscalizado, a sócia ostensiva registrou na SCP receitas decorrentes de atividades desempenhadas no seu estabelecimento, e que antes da constituição da SCP eram auferidas pela própria sócia ostensiva. Nesse sentido, destacam-se os seguintes excertos do referido Termo de Verificação de Infração (fls. 538 a 543):

*Constatou-se ainda que as atividades exercidas através da SCP eram, antes da criação desta, realizadas na própria empresa do Sócio Ostensivo (VENAC). De efeito, a VENAC já praticava seu objeto social auferindo receitas mediante vendas diretas e serviços de intermediação nos financiamentos de veículos, que eram tributadas pelo **Lucro Real**.*

*A partir da criação da SCP, a ela foram atribuídas todas as receitas decorrentes de comissões pela intermediação de financiamento na venda direta de veículos, que passaram a ser tributadas pelo **Lucro Presumido**.*

[...]

*Na maior parte das vendas, o pagamento do veículo adquirido pelo consumidor é realizado por um financiamento, executado por uma Instituição Financeira. Esta instituição pode financiar o todo ou uma parte do valor do veículo adquirido. Este **financiamento é consequência direta da comercialização do veículo**, isto é, ele está diretamente relacionado com a venda do veículo ao consumidor final.*

Nas operações de financiamento ocorridas no estabelecimento da VENAC, para cada valor financiado tem-se um valor de remuneração pago a título de comissão pela intermediação no financiamento (prática comum no mercado automotivo, entre as concessionárias e as instituições financeiras).

Trata-se de uma remuneração pelo serviço de intermediação dos contratos de venda financiada, sendo tal remuneração balizada da seguinte forma:

VALOR FINANCIADO = PARCELA PARA PAGAMENTO DO VEÍCULO + COMISSÃO PELA INTERMEDIAÇÃO FINANCEIRA

*Existe total vinculação, inter-relação, dependência mútua entre a venda do veículo e o financiamento, o que ocorre, porém, no caso em tela é **que o valor da comissão por intermediação é destacado da operação e apropriado separadamente como receita de intermediação de negócios da SCP.***

*Para que exista esta remuneração, é necessário que exista o bem a ser financiado, de onde se conclui que a **venda financiada está diretamente vinculada, agregada e condicionada à existência prévia do fato gerador da venda do veículo** pelas concessionárias.*

Dada a vinculação do bem e a necessidade do financiamento, a remuneração pela intermediação não pode ser tratada tributariamente por outra sociedade que não seja aquela realizadora da venda. Este é o sujeito passivo titular da ação, do serviço, e assim sendo, o que gera o nascimento do fato gerador da obrigação tributária (aquisição de receita de serviços de intermediação).

Não há, portanto, a possibilidade de se dissociar uma coisa da outra, uma vez que todo o operacional do processo que faz nascer o contrato de financiamento ocorre quase que concomitantemente à realização da venda do veículo, sendo este um meio de viabilização do negócio, visando a complementar os recursos dos clientes da concessionária. As receitas de intermediação de contratos de financiamento ocorrem a partir da concomitância da venda de um objeto: o veículo.

[...]

*No caso da VENAC, verifica-se **uma desconfiguração do conceito jurídico de Sociedade em Conta de Participação (SCP)**. Para o mundo externo quem se obriga é a VENAC, na condição de Sócia Ostensiva detentora da marca, das instalações, do estoque e dos vendedores.*

Já a SCP foi criada por tempo indeterminado e a ela foi atribuída uma função permanente dentro da estrutura administrativa da VENAC: explorar a intermediação de vendas diretas de veículos.

*Pode-se afirmar que esta função, totalmente acessória e subsidiária a de vendas, seria satisfatoriamente desempenhada por um departamento da VENAC, e que **não há fundamentação econômica na constituição de uma outra sociedade** para dela se ocupar.*

[...]

Dada a falta de personalidade jurídica da SCP, está criada a total confusão entre as duas sociedades em termos de visibilidade dos atos de uma e de outra. Em que pese a contabilidade da VENAC lançar em títulos próprios e de forma individualizada as receitas e as despesas atribuídas à SCP, os empregados estão registrados no mesmo CNPJ, as notas fiscais são emitidas em nome da VENAC e quem se obriga junto às instituições financeiras é a própria, na condição de sócia ostensiva. Como pode então todo o resultado pela intermediação de negócios ser destinado à SCP?

*Ao se dirigir a uma concessionária da VENAC o cliente que adquire um veículo a prazo, o faz numa operação casada (compra = entrada + financiamento) nas instalações e com vendedores da VENAC e certamente nem toma conhecimento da existência de uma outra sociedade ali existente, uma vez que os negócios que são praticados pela SCP externamente são assumidos pela pessoa jurídica do Sócio Ostensivo. **É este quem aparece para o mercado, pois é em seu nome que as transações são realizadas.***

[...]

*A fiscalização entende que a empresa VENAC, provocadora da ocorrência do fato gerador da venda mercantil financiada **deve se apropriar de todos os custos e, desta forma, de todas as receitas que tenham relação direta com esta ocorrência.***

Desta feita, todo o valor da remuneração pela intermediação do financiamento (comissão pela intermediação na venda de veículos) para a aquisição do veículo pelo consumidor, deve ser apropriada corretamente na conta de Receitas da empresa concessionária, no caso a VENAC.

[...]

Por todo o exposto, não restam dúvidas e está convicta esta fiscalização de que os valores das comissões apropriados à SCP, referem-se a receitas oriundas / vinculadas às operações comerciais praticadas pela VENAC, em seu estabelecimento, sob a tutela de seus custos (veículos) e despesas operacionais; sendo tais comissões, portanto, subtraídas indevidamente do cômputo da sua Receita Bruta.

Resta evidente que se está diante de um caso de planejamento tributário abusivo, no qual a SCP, destituída de personalidade jurídica, foi criada apenas no intuito de economizar tributos, ou seja, não houve um propósito negocial claro quando das operações realizadas e nem houve uma finalidade econômica com a sua constituição.

Por desconsiderar a existência de fato da SCP para fins tributários, a fiscalização trouxe de volta as receitas de comissões pela intermediação de vendas diretas de veículos para a receita bruta da VENAC e procedeu ao lançamento do crédito tributário correspondente, na forma a ser explicada nos próximos tópicos deste Termo.

No lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a fiscalização observou que “a desconsideração da SCP efetuada neste Auto de Infração tem como principal efeito, no caso das contribuições, o aumento da alíquota de 3% para 7,6% (COFINS) e de 0,65% para 1,65% (PIS)”.

Para fins de lançamento do IRPJ e da CSLL, conforme explica a

Autoridade Fiscal, “fez-se necessário recompor o Lucro Líquido da SCP nos anos-calendário 2009 e 2010 com a adição de todas as receitas a ela atribuídas, devidamente diminuídas das deduções admitidas na Legislação e das suas despesas operacionais”. Sobre essa apuração, a Autoridade Fiscal ainda esclareceu o seguinte:

Com exceção das contribuições para o PIS e o COFINS, os demais valores computados para o cálculo do Lucro Líquido desses exercícios foram extraídos da contabilidade da VENAC e encontram-se individualizados em contas de títulos próprios para a SCP.

Os valores do PIS e da COFINS deduzidos da receita bruta são os mesmos lançados neste Auto de Infração, apurados sobre as comissões por intermediação nas vendas, conforme demonstrado nos quadros de apuração do PIS e COFINS supramencionados.

Cumprida ainda registrar que, em cada um dos Autos de Infração, a Autoridade Fiscal deduziu o valor dos tributos que foram espontaneamente declarados em DCTF.

Do Lançamento e do Termo de Verificação de Infração a Contribuinte foi cientificada em 15 de outubro de 2013. Irresignada, em 13 de novembro de 2013 apresentou a impugnação de fls. 623 a 660, mais anexos.

Depois de requerer o reconhecimento da tempestividade de sua impugnação (item I), e de narrar os fatos (item II), a Contribuinte discorre, no item III, sobre as atividades exercidas por ela própria e pela Sociedade em Conta de Participação (SCP).

No referido item III, a Contribuinte esclarece que o objeto social da SCP é a intermediação de vendas diretas de veículos, peças, motores, peças, serviços e acessórios correlatos comissionados, bem como de cotas de consórcios. Ou seja, a SCP realiza a intermediação do consumidor com a fábrica, sendo remunerada através de comissões pagas pela montadora, independentemente da forma de pagamento escolhida pelo consumidor, seja à vista ou mediante financiamento.

Em seguida, **no item IV** a Impugnante apresenta as questões preliminares. No item IV.1, alega “nulidade material por vício de motivo do auto de infração”. Segundo a Impugnante, a narrativa dos fatos expendida pela Autoridade Fiscal não corresponde com a realidade, o que prejudica as conclusões do Auto de Infração, bem como acarreta cerceamento do seu direito de defesa. Nesse sentido, são as seguintes as palavras na Impugnante:

*28. Pois bem, nessa descrição da atividade de venda da Impugnante a autoridade fiscal equivocou-se diante de vários conceitos, pois conforme irá se demonstrar a seguir, apesar da autoridade fiscalizadora ter pautado toda a argumentação de sua atuação com base em operação de intermediação de financiamento supostamente realizada pela Impugnante, comprovar-se-á que **NÃO HÁ QUALQUER OPERAÇÃO DE RECEBIMENTO DE COMISSÃO POR INTERMEDIÇÃO DE FINANCIAMENTO NA ATIVIDADE DA IMPUGNANTE. Senão vejamos.***

29. Com relação à suposta operação de intermediação de financiamento, como a própria autoridade fiscalizadora citou, sua execução é realizada por um agente pertencente a uma instituição financeira, portanto nem a VENAC LTDA nem a SCP em questão executam tais atividades.

30. Ou seja, não existe nenhuma hipótese que a SCP em questão, ou mesmo a VENAC LTDA., receba comissão pelo financiamento de veículos sendo a equação abaixo, ilustrada pelo fiscal, totalmente desarrazoada e desconexa do caso em comento:

VALOR FINANCIADO = PARCELA PARA PAGAMENTO DO VEÍCULO + COMISSÃO PELA INTERMEDIÇÃO FINANCEIRA

31. Isso porque, como dito, nem a VENAC LTDA., nem a SCP, recebem comissões de instituições financeiras por intermediação de financiamento. ESSA ALUDIDA COMISSÃO PELA INTERMEDIÇÃO FINANCEIRA NÃO EXISTE, NEM NUNCA EXISTIU NO CASO EM ANÁLISE!

Em outro item de questões preliminares (item IV.2), a Impugnante menciona “demais imperícias do I. Fiscal” na descrição da realidade fática, e que também conduziriam a “nulidade material por vício de motivo do auto de infração”. Trata-se de aspectos relativos à atuação e à constituição da SCP, com bastante ênfase a inconsciências do Termo Fiscal decorrentes da premissa de que suas receitas seriam decorrentes de intermediação de operações de financiamento, inexistentes no caso concreto, segundo a Contribuinte.

No mérito (**item V**), a Impugnante primeiramente sustenta a ilegalidade da desconsideração da SCP, em vista da ausência de previsão legal. Na sequência, defende a existência de propósito negocial na constituição da SCP, e contesta o efeito confiscatório da multa aplicada.

Por fim, **no item VI** apresenta seus pedidos, nos seguintes termos:

VI - DOS PEDIDOS

Ante o exposto, requer seja conhecida e admitida a presente Impugnação, por ser própria e tempestiva.

Preliminarmente, requer seja anulado o presente Auto de Infração, nos termos do artigo 12, inciso II, do Decreto 7.574/2011, e da mais abalizada jurisprudência e doutrina pátria, por ser medida do mais lícito direito e justiça fiscal.

*No mérito, requer seja julgada totalmente improcedente a presente autuação fiscal, **cancelando-se o Auto de Infração n.º. 0720100-2013-00800-5**, consoante restou demonstrado nas razões expostas alhures, por ser medida de inteira e reta justiça.*

*Se acaso assim não entenda por esta Douta Junta julgadora, seja **reduzido o percentual da multa aplicada** e os juros de mora, uma vez que exorbitantes, configurando o efeito confiscatório, em violação ao artigo 150, inciso IV, da Constituição da República.*

Na oportunidade manifesta que provará o alegado por todas as provas em

*Direito admitidas, notadamente, prova **documental e pericial**.*

Requer ainda, a juntada dos quesitos periciais e indicação do assistente técnico, apresentados, oportunamente, nos termos do art. 36, do Decreto 7.574/2011.

Destaca-se que a necessidade da produção da prova pericial encontra-se destacada no tópico IV.2 da presente impugnação.

A Impugnante protesta, ainda, pela juntada de novos documentos, caso entenda necessário; ante o grande volume de documentos envolvidos no procedimento fiscalizatório.

Depois de uma primeira apreciação do presente caso, este Órgão Julgador **baixou o processo em diligência** para que fosse esclarecida a natureza das receitas auferidas pela SCP. Do despacho que requereu a diligência destacam-se os seguintes excertos (fls. 1121 a 1125):

No Termo de Início de Ação Fiscal, no item 11 (fl. 3), referindo-se aos “Resultados Positivos em SCP” informados nas DIPJ dos anos-base 2009 e 2010, a autoridade autuante intimou a Contribuinte a “demonstrar a natureza e a origem destes valores e indicar o seu lançamento contábil”. Em resposta (fl. 8), a Contribuinte afirmou que “a natureza e origem destes valores se deu pelo levantamento dos Balanços Patrimoniais apurados trimestralmente na SCP conforme verificação do resultado nos trimestres dos anos 2009 e 2010 que estão anexos”.

Por sua vez, nos balancetes anexos, as receitas da SCP são evidenciadas segundo o plano de contas informado pela Contribuinte (fls. 207 e 208), abaixo reproduzido na parte relativa às receitas:

Identificação das Contas de Receitas SCP - ano 2009	Identificação das Contas de Receitas SCP - ano 2010
RECEITAS 3.1.1.20.001-0 VENDA COMISSÃO – VEÍCULOS 3.1.1.20.002-8 VENDA COMISSÃO – CONSÓRCIOS 3.1.1.20.005-2 VENDA COMISSÃO – MOTORES 3.1.1.20.007-9 VENDA COMISSÃO – OUTROS 3.1.1.10.004-5 RENDAS FINANCEIRAS 3.1.1.10.007-0 JUROS RECEBIDOS	RECEITAS 3.1.1.20.001-0 VENDA COMISSÃO – VEÍCULOS 3.1.1.20.002-8 VENDA COMISSÃO – CONSÓRCIOS 3.1.1.20.007-9 VENDA COMISSÃO – OUTROS 3.1.1.10.004-5 RENDAS FINANCEIRAS

No item 12 do Termo de Início (fl. 3), a autoridade autuante intimou a Contribuinte a “esclarecer como foram mensuradas as comissões por intermediação de negócios nas vendas de veículos financiados e pagos à vista”. Em resposta (fl. 8), a Contribuinte afirmou que “as comissões por intermediação de negócios nas vendas diretas de veículos variam entre 5% (cinco por cento) e 7% (sete por cento) e obedecem basicamente a dois critérios predominantes do fabricante: 1º - Para grandes volumes onde os preços de vendas são mais sacrificados, em regra, aplica-

se o percentual de 5% (cinco por cento); 2º - Para as vendas realizadas no varejo, em regra, o percentual aplicado é de 7% (sete por cento)”.

Vale registrar, ainda, que no Contrato Social da SCP (fl. 175) consta que “as Partes desejam unir esforços visando a constituição de uma sociedade em conta de participação com o intuito de explorar a intermediação de vendas diretas de veículos pesados, motores, peças, serviços e acessórios correlatos comissionados, bem como cota de consórcios”.

No Termo de Verificação de Infração, a autoridade autuante afirma que, no período fiscalizado, a Contribuinte registrou na SCP as receitas decorrentes da intermediação nas operações de financiamento ocorridas no seu estabelecimento. Nesse sentido, destacam-se os seguintes excertos do referido Termo (fls. 539 e 540):

Nas operações de financiamento ocorridas no estabelecimento da VENAC, para cada valor financiado tem-se um valor de remuneração pago a título de comissão pela intermediação no financiamento (prática comum no mercado automotivo, entre as concessionárias e as instituições financeiras).

Trata-se de uma remuneração pelo serviço de intermediação dos contratos de venda financiada, sendo tal remuneração balizada da seguinte forma:

VALOR FINANCIADO = PARCELA PARA PAGAMENTO DO VEÍCULO + COMISSÃO PELA INTERMEDIÇÃO FINANCEIRA

*Existe total vinculação, inter-relação, dependência mútua entre a venda do veículo e o financiamento, o que ocorre, porém, no caso em tela é que **o valor da comissão por intermediação é destacado da operação e apropriado separadamente como receita de intermediação de negócios da SCP.***

Para que exista esta remuneração, é necessário que exista o bem a ser financiado, de onde se conclui que a venda financiada está diretamente vinculada, agregada e condicionada à existência prévia do fato gerador da venda do veículo pelas concessionárias.

Dada a vinculação do bem e a necessidade do financiamento, a remuneração pela intermediação não pode ser tratada tributariamente por outra sociedade que não seja aquela realizadora da venda. Este é o sujeito passivo titular da ação, do serviço, e assim sendo, o que gera o nascimento do fato gerador da obrigação tributária (aquisição de receita de serviços de intermediação).

Não há, portanto, a possibilidade de se dissociar uma coisa da outra, uma vez que todo o operacional do processo que faz nascer o contrato de financiamento ocorre quase que concomitantemente à realização da venda do veículo, sendo este um meio de viabilização do negócio, visando a complementar os recursos dos clientes da concessionária. As receitas de intermediação de contratos de financiamento ocorrem a partir da concomitância da venda de um objeto: o veículo.

[...]

Como se nota na transcrição acima, a autoridade fiscal entende que à SCP foram atribuídas as receitas decorrentes de comissões pela intermediação de financiamento na venda direta de veículos. Chega, inclusive, a mencionar “contratos de financiamento”. Nesse caso, tratando-se de comissões pela intermediação de contratos de financiamento, naturalmente a fonte dessas receitas seriam instituições financeiras. Nesse sentido, a autoridade afirma que se trata de uma “prática comum no mercado automotivo, entre as concessionárias e as instituições financeiras”.

Por outro lado, em sua impugnação, a Contribuinte afirma que nenhuma receita de intermediação em contratos de financiamento foi registrada na SCP, nos seguintes termos:

27. Pois bem, no relatório do presente Auto de Infração descreve-se que a VENAC LTDA., atua em primeiro plano no ramo de vendas de veículos pesados, peças e motores novos ou usados da montadora SCANIA, enfatizando que na maioria das vezes esses veículos são comprados pelo consumidor através de financiamento operado por um agente financeiro. E ainda, que a venda desses veículos ocorre no estabelecimento comercial da VENAC LTDA, e que, por isso, as instituições financeiras pagam pelo financiamento que fecha com os clientes (fls. 4/5 do auto de infração).

28. Pois bem, nessa descrição da atividade de venda da Impugnante a autoridade fiscal equivocou-se diante de vários conceitos, pois conforme irá se demonstrar a seguir, apesar da autoridade fiscalizadora ter pautado toda a argumentação de sua autuação com base em operação de intermediação de financiamento supostamente realizada pela Impugnante, comprovar-se-á que **NÃO HÁ QUALQUER OPERAÇÃO DE RECEBIMENTO DE COMISSÃO POR INTERMEDIAÇÃO DE FINANCIAMENTO NA ATIVIDADE DA IMPUGNANTE**. Senão vejamos:

29. Com relação à suposta operação de intermediação de financiamento, como a própria autoridade fiscalizadora citou, sua execução é realizada por um agente pertencente a uma instituição financeira, **portanto nem a VENAC LTDA nem a SCP em questão executam tais atividades**.

[...]

Como se nota, em sua impugnação, a Contribuinte afirma que “nem a VENAC LTDA., nem a SCP, recebem comissões de instituições financeiras por intermediação de financiamento”. Inclusive, no DOC 11 (fls. 1067 a 1080), a Impugnante demonstra um exemplo de venda direta da montadora para uma transportadora, e o faturamento da comissão correspondente, com nota fiscal da VENAC contra a montadora.

Desse modo, configura-se divergência relevante. De um lado, a autoridade fiscal afirma que as receitas registradas na SCP decorrem de comissões pela intermediação de financiamentos. De outro lado, a Impugnante afirma que nem ela e nem a SCP recebem comissões de instituições financeiras por intermediação de financiamento.

O esclarecimento desta dúvida é relevante, pois a autoridade fiscal pautou a desconsideração da SCP na vinculação do contrato de financiamento à operação de venda de veículos.

[...]

Objetivamente, pergunta-se qual a verdadeira origem destas receitas? São comissões pela intermediação de contratos de financiamento, pagas por instituições financeiras, ou são comissões pela intermediação de operações mercantis, pagas pela fabricante de caminhões?

Em atendimento à diligência requerida por este Órgão Julgador, a Autoridade Autuante intimou a Contribuinte a (fls. 1128 e 1129):

1. Apresentar planilha demonstrativa em meio magnético (excel) com a indicação dos seguintes elementos:

- a origem das receitas auferidas (se comissões por venda direta ou por intermediação de financiamento);
- a discriminação dos documentos comprobatórios dos lançamentos contábeis (tais como: notas fiscais e/ou notas de crédito) contendo no mínimo: data, número e valor das notas, com o objetivo de identificar e comprovar a origem das receitas registradas nas contas supracitadas.

Em resposta à intimação, a Contribuinte apresentou as planilhas de fls. 1140 a 1147, reafirmando que as receitas registradas pela SCP correspondem a “comissões por vendas diretas de veículos, peças, motores e cotas de consórcio”, bem como “rendas financeiras”.

De posse da resposta apresentada pela Contribuinte, a Autoridade Fiscal expediu o Termo de Esclarecimento de fls. 1155 a 1161, do qual se destaca o seguinte:

A DRJ/FNS solicitou esclarecimentos quanto à origem das receitas auferidas pela VENAC SCP (sociedade em conta de participação), mais especificamente, se foram provenientes de comissão por venda direta de veículos ou por intermediação de financiamentos.

Efetuamos diligência na VENAC, através de Termo de Intimação Fiscal emitido em 15/01/2015, solicitando à mesma esclarecer a origem das receitas auferidas pela VENAC SCP nos anos calendário 2009 e 2010.

Em resposta à intimação, emitida em 23/01/2015, a VENAC apresentou planilha demonstrativa das receitas auferidas, afirmando que se tratam de comissões por vendas diretas de veículos, peças, motores e cotas de consórcio.

Concluimos, portanto, que se tratam de receitas auferidas através de comissões obtidas nas vendas diretas, ou seja, vendas em que o faturamento do veículo era efetuado diretamente da fábrica para o cliente comprador; entendimento este que passa a prevalecer no item 3, do Termo de Verificação de Infração, anexo aos autos de infração.

Diante desta conclusão, fica sem efeito tudo que se refere à comissão por intermediação de financiamentos, constante no referido Termo

Cabe ressaltar, entretanto, que a conclusão supra em nada modifica o teor das argumentações desta auditoria-fiscal, relativas ao fato de que a SCP foi criada apenas no intuito de economizar tributos, ou seja, de que não houve um propósito comercial claro quando das operações realizadas e nem houve uma finalidade econômica com a sua constituição, conforme se demonstra a seguir.

[...]

De imediato, configura-se uma situação na qual o Sócio Participante (LAEL) tem estreita ligação com o Sócio Ostensivo (VENAC), já que o Sr. LAEL sempre participou da composição societária da VENAC, diretamente durante o período de 04/1973 a 08/2004 e indiretamente, através da LAEL VARELLA ADMINISTRAÇÃO E ASSESSORIA LTDA, de 09/2004 em diante.

[...]

Segundo o contrato de SCP, o Sócio Ostensivo VENAC tem como objeto social a representação e comércio de veículos, peças, acessórios, motores em geral, oficina mecânica e a intermediação sobre vendas de caminhões novos e usados.

Por outro lado, as partes (Sócio Ostensivo e Sócio Participante) desejam unir seus esforços visando a constituição de uma SCP com o intuito de explorar a

intermediação de vendas diretas de veículos pesados, motores, peças, serviços e acessórios correlatos comissionados, bem como cota de consórcios.

Nota-se então que os objetos sociais da SCP e do Sócio Ostensivo são similares, em que o objeto deste último abrange o objeto do primeiro, ou seja, a VENAC representa e comercializa veículos, podendo fazer a "intermediação sobre vendas de caminhões novos e usados", enquanto que a SCP só pode praticar a "intermediação de vendas diretas".

Cabe observar que a VENAC possui a atribuição de intermediar vendas no sentido amplo, não sendo limitada a intermediar apenas vendas diretas, como é o caso da SCP.

Desta forma, de acordo com seu objeto social, nada impede que a VENAC se beneficie da intermediação de vendas, seja a venda feita na própria VENAC (representante) ou feita diretamente na montadora (representada).

Tanto pela ligação entre sócio ostensivo e participante, como pelos objetivos sociais similares, o que se vislumbra é que a VENAC constituiu uma SCP com ela mesma.

Diante de tal fato, não houve motivo negocial coerente e nem fundamento econômico em criar uma SCP com uma pessoa física que já fazia parte da VENAC. A possível argumentação de que o nome da pessoa física (sócio participante) era altamente reconhecido no mercado trazendo credibilidade ao negócio, não se justifica pelo simples fato de que a VENAC e o Sr. LAEL já estavam intimamente associados há muito tempo.

As atividades exercidas através da SCP eram, antes da criação desta, realizadas na própria empresa do Sócio Ostensivo (VENAC), como ela mesma indica em sua impugnação constante do processo, através da seguinte tabela demonstrativa das comissões recebidas sobre intermediação de vendas diretas:

ANO	FATURAMENTO COMISSÃO VENDA DIRETA	PORCENTAGEM DE AUMENTO DE VENDAS DIRETAS COM CRIAÇÃO SCP	QUANTIDADE NFs COMISSÃO	PORCENTAGEM DE AUMENTO DE NFs DE COMISSÃO DE VENDAS DIRETAS
2006	RS 1.630.068,09	100%	138	100%
2007	RS 2.236.740,57	137%	143	104%
2008	RS 4.752.475,70	292%	222	161%
2009	RS 2.667.290,92	164%	156	113%
2010	RS 7.706.249,83	473%	432	313%

Nota-se que a constituição da SCP ocorreu em 01/08/2007, ao passo que as comissões sobre vendas diretas já ocorriam desde o ano de 2006, sendo recebidas pelo VENAC.

[...]

Logo, as vendas e intermediações de vendas ocorriam no estabelecimento comercial da VENAC, realizadas por seus funcionários vendedores, registrados no seu CNPJ, mediante emissão de suas notas fiscais; não havendo motivo para criar uma SCP para se ocupar apenas da intermediação de vendas diretas.

A SCP foi criada por tempo indeterminado e a ela foi atribuída uma função permanente dentro da estrutura da VENAC: explorar a intermediação de vendas diretas de veículos.

Pode-se afirmar que esta função seria satisfatoriamente desempenhada por um departamento da VENAC, e que não há fundamentação econômica na constituição de uma outra sociedade para dela se ocupar.

[...]

Resta evidente que se está diante de um caso de planejamento tributário abusivo, no qual a SCP foi criada apenas no intuito de economizar tributos, ou seja, não houve um propósito negocial coerente quando das operações realizadas e nem houve uma finalidade econômica com a sua constituição.

Por desconsiderar a existência da SCP para fins tributários, a fiscalização trouxe de volta as receitas de comissões de vendas diretas para a receita bruta da VENAC, e procedeu ao lançamento do crédito tributário correspondente.

Permanecem os mesmos valores relativos a base de cálculo dos tributos lançados, constante no item 4, do Termo de Verificação de Infração.

Para constar e surtir os efeitos legais lavramos o presente termo, em 2 (duas) vias de igual forma e teor, assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, sendo que uma das vias será entregue à VENAC por via postal mediante aviso de recebimento (AR).

Fica facultado à VENAC a apresentação de nova impugnação no prazo de 30 (trinta) dias a partir do recebimento deste termo.

Uma vez cientificada de seu teor, a Contribuinte aditou sua impugnação, por meio da petição de fls. 1165 a 1180 em que, primeiramente, alega ter havido erro de direito e, por consequência, restar configurada a nulidade insanável do lançamento. Mais adiante, alega que o erro, reconhecido pela própria Autoridade Fiscal, provocou prejuízo a sua defesa, nos seguintes termos:

26. É de se verificar que toda a motivação do lançamento em questão se deu com base em operação de recebimento de comissão por financiamento, que não existe no presente processo, conforme acaba de reconhecer a autoridade fiscal.

[...]

31. Ora, houve claro erro na caracterização e descrição das atividades da manifestante, ensejadoras da medida fiscal, levando à clara imprecisão do lançamento, e por consequência, inviabilizando a devida defesa da Impugnante, devendo ser o auto DECLARADO NULO, visto que a inobservância das formalidades legais na constituição do crédito tributário acarreta vedação ao direito de defesa do contribuinte. A violação dessas regras é vício insanável, configurando a sua nulidade, conforme já demonstrado.

[...]

33. Ora, como se vê do caso em tela, ao fundamentar o Auto de Infração impugnado com fatos que não condizem com a realidade, ou seja, as alegações de que a manifestante receberia comissões a título de intermediação de financiamento, o Sr. Fiscal cerceou o direito de defesa da empresa, uma vez que inviável a apresentação de qualquer tese de defesa em cima de fatos que jamais existiram.

34. Houve no caso flagrante vício de motivo, ensejador de nulidade material, pois claramente os motivos de fato invocados pelo i. fiscal, qual seja, o recebimento de comissão de financiamento pela venda de veículos, como fato gerador da suposta ilegalidade praticada pelo Impugnante, são inexistentes, inviabilizando qualquer manifestação e defesa nesse sentido; tudo isto reconhecido agora pela autoridade fiscal.

No mais, a Contribuinte “reafirma e reforça expressamente todos os argumentos, documentos, pedidos e quesitos já explanados na primeira Impugnação”.

É o relatório.

Do Voto

A impugnação é tempestiva, preenche os demais requisitos de admissibilidade e, portanto, pode-se dela conhecer.

Basicamente, o lançamento foi motivado pela desconsideração de uma Sociedade em Conta de Participação (SCP) em que a Contribuinte atuada figura como sócia ostensiva.

Antes de analisar as razões da impugnação, cumpre apreciar os pedidos de juntada posterior de documentos e de realização de perícia.

REQUERIMENTO DE JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS

Conforme relatado, ao final de sua petição, a Contribuinte requer a juntada posterior de documentos comprobatórios dos fatos e do direito alegado, nos seguintes termos:

A Impugnante protesta, ainda, pela juntada de novos documentos, caso entenda necessário; ante o grande volume de documentos envolvidos no procedimento fiscalizatório.

Quanto a esse pedido, de se ressaltar que diferentemente do rito comum ordinário previsto pelo Código de Processo Civil, no Processo Administrativo Fiscal federal não há uma fase de instrução probatória, autônoma, posterior à fase postulatória. Nesse aspecto, há que se observar a disciplina do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal na esfera federal, abaixo reproduzido com destaques:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Portanto, como regra, à luz do dispositivo acima reproduzido, as provas devem ser apresentadas na impugnação, precluindo o direito de a Impugnante apresentá-las em outro momento processual.

Excepcionalmente, para que seja admitida a juntada de documentos comprobatórios do direito alegado após a apresentação da impugnação, devem ser atendidos os requisitos previstos no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, quais sejam, deve ser demonstrada a impossibilidade de sua apresentação no momento da impugnação, ou a prova posteriormente juntada deve se referir a fato ou direito superveniente.

De se dizer ainda que, no presente caso, além do aditamento da impugnação, motivado pelo resultado da diligência requerida por este Órgão Julgador, não consta que a Contribuinte tenha pleiteado a juntada de outros documentos.

Ante o exposto, a menos que sejam atendidos os requisitos do Decreto nº 70.235, de 1972, de se indeferir o requerimento da Impugnante.

REQUERIMENTO DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA

A Contribuinte “requer ainda, a juntada dos quesitos periciais e indicação do assistente técnico, apresentados, oportunamente, nos termos do art. 36, do Decreto 7.574/2011”. Alega, ainda, que “a necessidade da produção da prova pericial encontra-se destacada no tópico IV.2 da presente impugnação”. Quanto a esse pedido, mais uma vez há que se observar a disciplina do art. 16 do Decreto nº 70.235, 1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito;

[...]

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

[...]

Portanto, considerando o caráter genérico do requerimento de realização de perícia formulado pela Contribuinte, há que ser indeferido o referido pedido, à luz do dispositivo acima reproduzido.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO

No item IV de sua petição, a Impugnante apresenta as questões preliminares. Primeiramente, alega “nulidade material por vício de motivo do auto de infração”. No entendimento da Impugnante, a narrativa dos fatos expendida pela Autoridade Fiscal não corresponde com a realidade, o que prejudica as conclusões do Auto de Infração, bem como acarreta cerceamento do seu direito de defesa.

Neste ponto, a Contribuinte se refere à imprecisão da Autoridade Fiscal em identificar a origem e a causa das receitas registradas na SCP.

De fato, há que se reconhecer que a Contribuinte tem razão. Conforme relatado, no Termo de Verificação de Infração, ao identificar as receitas que teriam sido indevidamente registradas em nome da SCP, a Autoridade Fiscal afirmou que se tratava

de comissões pela intermediação de financiamentos, pagas à Contribuinte por instituições financeiras. Nesse sentido, destacam-se os seguintes excertos:

*A partir da criação da SCP, a ela foram atribuídas todas as receitas decorrentes de comissões pela intermediação de financiamento na venda direta de veículos, que passaram a ser tributadas pelo **Lucro Presumido**.*

[...]

*Na maior parte das vendas, o pagamento do veículo adquirido pelo consumidor é realizado por um financiamento, executado por uma Instituição Financeira. Esta instituição pode financiar o todo ou uma parte do valor do veículo adquirido. Este **financiamento é consequência direta da comercialização do veículo**, isto é, ele está diretamente relacionado com a venda do veículo ao consumidor final.*

[...]

*Existe total vinculação, inter-relação, dependência mútua entre a venda do veículo e o financiamento, o que ocorre, porém, no caso em tela é que o valor da comissão por intermediação é destacado da operação e apropriado **separadamente como receita de intermediação de negócios da SCP**.*

*Para que exista esta remuneração, é necessário que exista o bem a ser financiado, de onde se conclui que a **venda financiada está diretamente vinculada, agregada e condicionada à existência prévia do fato gerador da venda do veículo pelas concessionárias**.*

*Dada a vinculação do bem e a necessidade do financiamento, **a remuneração pela intermediação não pode ser tratada tributariamente por outra sociedade que não seja aquela realizadora da vendab**. Este é o sujeito passivo titular da ação, do serviço, e assim sendo, o que gera o nascimento do fato gerador da obrigação tributária (aquisição de receita de serviços de intermediação).*

No entanto, depois de a Contribuinte afirmar em sua impugnação que nem ela e nem a SCP auferem comissões pela intermediação de contratos de financiamento, este Órgão Julgador requereu a realização de diligência para que fosse esclarecida a real natureza das receitas que foram registradas na SCP ao longo dos anos de 2009 e 2010.

Realizada a diligência, a Autoridade Fiscal reconheceu que se equivocou na identificação da origem e da causa das receitas que foram registradas em nome da SCP. Convenceu-se, portanto, que as receitas registradas em nome da SCP têm como origem a montadora e correspondem a comissões pela intermediação de vendas diretas da montadora para os consumidores finais.

Em razão desse fato, a Autoridade Fiscal afirmou em seu Termo de Esclarecimento que “fica sem efeito tudo que se refere à comissão por intermediação de financiamentos”. Mas, ainda assim, entende que tal circunstância “em nada modifica o teor das argumentações desta auditoria-fiscal, relativas ao fato de que a SCP foi criada apenas no intuito de economizar tributos, ou seja, de que não houve um propósito negocial claro quando das operações realizadas e nem houve uma finalidade econômica com a sua constituição”.

Com essa afirmação a Contribuinte não concorda. Segundo seu entendimento, “houve flagrante vício de motivo, ensejador de nulidade material, pois claramente os motivos de fato invocados pelo i. fiscal, qual seja, o recebimento de comissão de financiamento pela venda de veículos, como fato gerador da suposta ilegalidade praticada pelo Impugnante, são inexistentes”.

Esta portanto, é a situação ora apresentada a este Órgão Julgador. Na fundamentação do lançamento fiscal, houve um erro na descrição da realidade fática reconhecido, inclusive, pela própria Autoridade Fiscal depois de ter sido instada a se manifestar em diligência requerida por este Órgão Julgador.

A grande questão que se coloca neste momento é: até que ponto a imprecisa descrição da realidade prejudicou as conclusões apresentadas no Termo de Verificação de Infração ou acarretou cerceamento do direito de defesa da Contribuinte? Em outros termos, em que medida a incorreta identificação da origem e da causa das receitas registradas em nome da SCP teria maculado o lançamento?

No meu modo de ver, esse equívoco foi fatal ao lançamento pelas razões que passo a expor.

Primeiramente, é bom que se registre que a Contribuinte não induziu a Autoridade Fiscal ao erro. Vale dizer, no curso da fiscalização, em nenhum momento a Contribuinte afirmou que teria recebido valores de instituições financeiras em decorrência de intermediação de contratos de financiamento. Nem mesmo há referência nesse sentido nos elementos da contabilidade e demais documentos reunidos pela fiscalização.

Em verdade, a Autoridade Fiscal simplesmente supôs que a Contribuinte teria se comportado conforme procedimento habitual do mercado de veículos. No entanto, não havia nenhum elemento concreto que lhe permitisse concluir que a Contribuinte teria registrado na SCP receitas de intermediação de contratos de financiamento.

Trata-se, portanto, de um erro de fato: a Autoridade Fiscal captou a realidade de uma forma diversa daquela que de fato se apresentava. Houve a incorreta identificação da origem e da causa das receitas registradas na SCP.

Diferente seria a situação caso a fiscalização tivesse captado a realidade corretamente, mas adotado um critério jurídico que se revelasse impróprio, uma interpretação de norma legal que não se revelasse a mais adequada. Não é o caso. Portanto, não se trata de erro de direito.

Essa constatação é importante, haja vista que o erro de fato, ao contrário do erro de direito, comporta a revisão do lançamento, nos termos do art. 149 do CTN. No entanto, ainda que estejamos diante de um lançamento viciado por erro de fato, ele não pode ser saneado pelo Órgão Julgador, pois lhe falta competência para atuar ativamente nesse sentido. Tampouco pode fazê-lo a Autoridade Lançadora nesta etapa do processo, depois de iniciada a apreciação da impugnação apresentada tempestivamente pela Contribuinte. Isso porque, como regra, o início da apreciação da impugnação retira da Autoridade Lançadora a possibilidade de alterar o lançamento, inclusive por meio de diligência.

Diligências se prestam a esclarecer dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica. Nesse sentido, o art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, não deixa dúvidas quanto à necessidade da devida comprovação dos ilícitos que ensejam o lançamento fiscal:

*Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, **os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.***

(destaques acrescidos)

A diligência requerida por este Órgão Julgador foi motivada por dúvida relevante acerca de elemento essencial do lançamento, originada a partir de questionamento formulado pela Impugnante e sustentado em elementos de prova. Em sua impugnação, a Contribuinte afirma que “nem a VENAC LTDA., nem a SCP, recebem comissões de instituições financeiras por intermediação de financiamento”. Inclusive, no DOC 11 (fls. 1067 a 1080), a Impugnante demonstra um exemplo de venda direta da montadora para uma transportadora, e o faturamento da comissão correspondente, com nota fiscal da VENAC contra a montadora, sem envolver instituições financeiras. Portanto, depois de realizada, a diligência mostrou-se não só necessária como também fundamental para revelar o erro na descrição fática que serviu para sustentar a desconsideração da SCP.

Neste momento cabe ainda registrar que a situação revelada pela diligência requerida neste processo não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas no § 1º do art. 41 do Decreto nº 7.574, de 2011, que autorizam a lavratura de lançamento complementar no curso do litígio inaugurado pela apresentação tempestiva da impugnação:

Art. 41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

§ 1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou

b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou

II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§ 2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:

I - complementar o lançamento original; ou

II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

[...]

(destaques acrescidos)

Até este ponto, restou evidenciado o erro incorrido pela Autoridade Fiscal. Também restou esclarecida a natureza do erro, bem como a impossibilidade de seu saneamento na presente etapa do processo. Cumpre, agora, perquirir qual a repercussão desse erro sobre a higidez do lançamento.

Conforme já adiantei, no presente caso, entendo que o erro na identificação da origem e da causa das receitas registradas na SCP foi fatal para o lançamento. E apesar de afirmar

no Termo de Esclarecimento resultante da diligência que as conclusões de seu Termo de Verificação de Infração restaram incólumes, parece que a própria Autoridade Fiscal também entendeu que o lançamento restou maculado e que outro deveria ser efetuado, afinal, ao invés de intimar a Contribuinte a aditar sua impugnação, intimou a Contribuinte a apresentar nova impugnação.

Como se sabe, o lançamento foi motivado pela desconsideração da SCP. Nesse contexto, para explicitar o caráter essencial da correta identificação da origem e da causa das receitas registradas na SCP, inicio com uma pergunta: qual seria o problema de a Contribuinte, uma concessionária de caminhões, constituir uma SCP juntamente com pessoa física vinculada? A rigor, problema nenhum, ainda que houvesse algum compartilhamento de estrutura operacional. Suponha que os agentes decidam explorar uma atividade diversa da já exercida pelo sócio ostensivo. Imaginemos que os mesmos agentes envolvidos no presente caso tivessem decidido explorar uma atividade completamente diferente daquela exercida pela sócia ostensiva (a Contribuinte autuada), por exemplo, o desenvolvimento de sistemas automatizados de segurança dedicados ao transporte de cargas. Na fase de experimentação desse novo projeto, qual seria o problema caso adotassem a forma de sociedade em conta de participação? Nesse caso, problema nenhum.

Ou seja, o simples fato de uma concessionária de caminhões constituir uma SCP juntamente com pessoa física vinculada não é motivo suficiente para desconsideração dessa SCP.

No entanto, há situações em que realmente a constituição de uma SCP por esses mesmos agentes pode se revelar abusiva. Que situações seriam essas? Aquelas em que houver alguma identidade entre os objetos sociais perseguidos pelo sócio ostensivo e pela SCP. Ou, em outras palavras, nas situações em que a atividade da SCP se enquadrar no campo natural de atuação do sócio ostensivo pode ser sustentada a abusividade da estrutura empresarial empregada, fundamentada na evidência de que o único objetivo dos agentes seria a segregação artificial das receitas próprias do sócio ostensivo, e a eventual vantagem tributária dela decorrente.

Portanto, para os efeitos da tributação, o que determina a legitimidade ou a ilegitimidade da constituição de uma SCP é, justamente, a natureza das receitas registradas na SCP. Sob o ponto de vista fiscal, esse é o elemento essencial na fundamentação da abusividade da estrutura comercial que emprega a forma de sociedade em conta de participação. Se receitas que são próprias da atividade do sócio ostensivo forem desviadas para registro na SCP, haverá forte indício do caráter abusivo da estrutura empresarial adotada.

Desse modo, no presente caso, considerando toda a narrativa desenvolvida no Termo de Verificação de Infração, a natureza da receita que foi registrada na SCP constituía a parte essencial do fundamento da desconsideração da SCP e, por consequência, do próprio lançamento. Os demais aspectos eram apenas subsidiários. E a Autoridade Fiscal se equivocou justamente em relação à parte essencial do fundamento da desconsideração.

Por esse motivo, ainda que no presente caso tenham sido registradas na SCP receitas que são próprias da atividade da sócia ostensiva, o lançamento não pode ser referendado em razão do erro essencial cometido na lavratura do Auto de Infração, e que somente foi percebido em sede de julgamento da impugnação, devido a provocação da Autuada.

O caráter essencial da correta identificação da origem e da causa das receitas registradas na SCP é tão evidente, que no Termo de Esclarecimento resultante da diligência a Autoridade Fiscal teve que, de maneira expressa, desprezar o núcleo de sua fundamentação original (relativa a receitas reconhecidamente inexistentes, auferidas contra instituições financeiras). Teve, ainda, que reformular sua argumentação, passando a se referir a negócios completamente diversos (vendas diretas) e a demonstrar

que as receitas consideradas omitidas decorrem do exercício de atividade desempenhada pela própria Autuada antes da constituição da SCP.

Embora a base de cálculo e o enquadramento legal do lançamento tenham permanecido inalterados, a fundamentação do lançamento foi severamente alterada, pois, como tentei demonstrar neste voto, só é possível concluir que a constituição da SCP foi abusiva e que houve omissão de receita depois de bem caracterizar a natureza dessa mesma receita. Isso porque, conforme já assentei anteriormente, a depender da natureza da receita, nenhum problema há em ser auferida por SCP.

Por isso reitero, ainda que no presente caso, no meu modo de ver, tenham sido registradas na SCP receitas que são próprias da atividade da sócia ostensiva, o lançamento não pode ser referendado da forma como foi lavrado, em razão do erro essencial cometido na lavratura do Auto de Infração, a bem do papel que deve representar o contencioso administrativo.

Ademais, em síntese, não se pode olvidar que estamos diante de um lançamento fiscal por omissão de receitas, em que a Autoridade Fiscal se equivocou justamente na identificação da origem e da causa das receitas consideradas omitidas.

Isso posto, considerando que a natureza da receita registrada na SCP é o fator determinante para a desconsideração dessa sociedade, o erro incorrido pela Autoridade Fiscal maculou o cerne do lançamento, razão pela qual entendo que a impugnação deve ser considerada procedente e o lançamento deve ser cancelado, restando prejudicada a apreciação dos demais argumentos apresentados pela Impugnante.

LANÇAMENTOS DECORRENTES

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, estende-se ao lançamento decorrente (CSLL, PIS/Pasep e Cofins) a decisão proferida em relação ao lançamento principal (IRPJ).

É como voto.

Florianópolis – SC, 20 de agosto de 2015.

Murillo Lo Visco – Relator

É o relatório.

Voto

Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator.

Apresento abaixo o demonstrativo do crédito tributário constituído no presente processo.

DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO



ES VITORIA DRE
MINISTÉRIO DA FAZENDA
Secretaria da Receita Federal do Brasil

Fl. 464
Folha: _____

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO

SUJEITO PASSIVO

CNPJ
27.227.982/0001-05
Nome Empresarial
VENAC VEICULOS NACIONAIS LIMITADA

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

Imposto	805.932,24
Juros	210.650,29
Multa	604.449,19
Valor do Crédito Apurado	1.621.031,72

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Contribuição	211.704,62
Juros	53.730,67
Multa	158.778,47
Valor do Crédito Apurado	424.213,76

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

Contribuição	482.488,09
Juros	153.062,77
Multa	361.866,10
Valor do Crédito Apurado	997.416,96

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Contribuição	104.888,70
Juros	33.274,48
Multa	78.666,56
Valor do Crédito Apurado	216.829,74

ENQUADRAMENTO LEGAL DO DEMONSTRATIVO CONSOLIDADO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO

Artigo 9º, parágrafo 1º do Decreto 70.235/72, com redação dada pelo art. 113 da Lei nº 11.196/05

TOTAL

Crédito tributário do processo em R\$ 3.259.492,18

Este demonstrativo deverá ser a primeira folha do processo.

O(s) Auto(s) de Infração encontra(m)-se às folhas:

00877433 AFRFB: NABIL JEAN MOUSSALLEM

Documento de 68 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx> pelo código de localização EP23.0522.10546.VP7C. Consulte a página de autenticação no final deste documento.
Documento nato-digital

000.006.000

Do Recurso de Ofício (e-fls. 1218)

Houve a exoneração de parte do crédito tributário no valor total de R\$ 2.323.255,11 (infração 01 - IRPJ) e de R\$ 5.021.518,65 (infração 02 - multa isolada), conforme abaixo reproduzido, o que motivou a interposição do Recurso de Ofício.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos e no uso da competência atribuída pelo artigo 25, inciso I, do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 (Processo Administrativo Fiscal – PAF), c/c a Portaria do MF n.º 587, de 21 de dezembro de 2010:

Acordam os membros da 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, tomar conhecimento da impugnação e considerá-la procedente em parte, para manter lançamento da multa isolada no valor original de R\$ 456.838,68 e exonerar o valor de R\$ 5.021.518,65; e exonerar integralmente o lançamento de IRPJ, nos termos do Relatório e Voto que acompanham este julgado.

Quanto ao crédito exonerado, submeta-se a apreciação do Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, de acordo com o art. 34 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972 (PAF) e Portaria MF n.º 3, de 3 de janeiro de 2008, por força de recurso necessário.

Encaminhe-se ao órgão de origem para cientificar a contribuinte, intimando-a para o cumprimento desta decisão, salvo a interposição de recurso voluntário, no prazo de 30 (trinta) dias, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme facultado pelo art. 33 do PAF e alterações, observando-se, ainda, quanto ao crédito exonerado, que este acórdão só será definitivo após o julgamento em segunda instância.

À época da interposição do recurso vigia a PORTARIA MF Nº 3, DE 03 DE JANEIRO DE 2008, posteriormente revogada pela Portaria MF nº 63, de 09/02/2017, que estabelecia o valor limítrofe para interposição de Recurso de Ofício para R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais)

Entretanto, em 17 de janeiro de 2023 foi publicada a Portaria MF Nº 2 que alterou o valor de alçada para interposição de Recurso de Ofício a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

PORTARIA MF Nº 2, DE 17 DE JANEIRO DE 2023

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.

Aplica-se, portanto, a Súmula CARF no. 103 abaixo transcrita.

Súmula CARF nº 103

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Acórdãos Precedentes:

9202-002.930, de 05/11/2013; 9202-003.129, de 27/03/2014; 9202-003.027, de 11/02/2014; 9303-002.165, de 18/10/2012; 1101-000.627, de 24/11/2011; 1301-00.899, de 08/05/2012; 1802-01.087, de 17/01/2012; 2202-002.528, de 19/11/2013; 2401-003.347, de 22/01/2014; e 3101-001.174, de 17/07/2012

Desse modo, não conheço do recurso de ofício.

Conclusão

Desta forma, VOTO por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator