



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10830.016515/2010-92  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9101-006.093 – CSRF / 1ª Turma  
**Sessão de** 10 de maio de 2022  
**Recorrentes** TEMPO AUTOMÓVEIS E PEÇAS LTDA.  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL DEMONSTRADA.

É de se conhecer do recurso especial quando os acórdãos comparados tenham analisado acusações fiscais baseadas nos mesmos elementos fáticos e jurídicos, e decidido de forma oposta quanto à mesma questão, qual seja, a definição da sujeição passiva no modelo de negócio adotado pelas partes.

Ambos os precedentes comparados analisaram contratos de prestação de serviços de intermediação financeira na venda de veículos em que, na prática, os serviços eram desempenhados por funcionários das próprias instituições financeiras contratantes, avaliando se seria admissível que, em tal modelo de negócios, se considere para fins fiscais como prestadora de serviços a pessoa que apenas figura nos contratos como tal.

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA E/OU JURÍDICA. NÃO CARACTERIZAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

A similitude fática e jurídica é requisito inerente à demonstração da divergência jurisprudencial. Não há que se falar em interpretação divergente da legislação tributária, quando as situações fáticas tratadas em cada um dos casos paragonados são diversas, mormente quando o próprio acórdão recorrido ressalta que determinada circunstância específica do caso se mostra relevante e determinante para o alcance das suas conclusões, e se verifica que tal circunstância não se faz presente no caso paradigmático.

RECURSO ESPECIAL. ACÓRDÃO QUE SE ASSENTA EM MAIS DE UMA RAZÃO. INEFICÁCIA DO RECURSO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do Recurso Especial de divergência, quando a decisão recorrida se assenta em mais de uma razão e o Recurso Especial só confronta uma delas.

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

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. REVENDA DE VEÍCULOS.  
FINANCIAMENTO DE CLIENTES. COMISSÕES PAGAS POR  
INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS A CONTROLADORA.

A receita deve ser imputada à pessoa que efetivamente prestou o serviço a ela relacionada, ainda que o contrato de prestação de serviços tenha sido firmado com outra empresa do mesmo grupo. Não há como se aceitar que a receita de um contrato seja alocada em uma empresa e os custos decorrentes da execução do mesmo contrato sejam alocados em outra empresa. Prevalece, nesse caso, a realidade negocial, ainda que a forma adotada entre as partes contratantes seja diversa.

TRANSFERÊNCIA ILEGAL DE RECEITAS ENTRE EMPRESAS DO  
GRUPO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO. MULTA  
QUALIFICADA.

A prática de transferir ilegalmente receitas, entre empresas do mesmo grupo empresarial, a empresa que não comprovou a prestação dos serviços que alegadamente teria realizado, caracteriza simulação e fraude, e justifica a aplicação da multa qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Em relação ao Recurso Especial do Contribuinte, acordam em: (i) por maioria de votos, conhecer do recurso, vencidas as conselheiras Andréa Duek Simantob (relatora) e Edeli Pereira Bessa que votaram pelo não conhecimento; e (ii) no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Alexandre Evaristo Pinto que votaram por dar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca (suplente convocado(a)), Andrea Duek Simantob (Presidente).

Fl. 3 do Acórdão n.º 9101-006.093 - CSRF/1ª Turma  
Processo nº 10830.016515/2010-92

## Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto por TEMPO AUTOMÓVEIS E PEÇAS LTDA (fls. 1464 e seguintes), bem assim pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PFN (fls. 1179 e seguintes) em face do acórdão nº 1401-000.765 (fls. 1139 e seguintes), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por meio do qual foi dado parcial provimento ao recurso voluntário para – naquilo que importa ao presente recurso – “*desqualificar a multa de ofício para 75%*” (foi também cancelada a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, mas, quanto a esta parte, não foi interposto recurso).

O acórdão recorrido restou assim ementado, nas partes que se afiguram relevantes para o presente recurso:

### “ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

OMISSÃO DE RECEITAS. REVENDA DE VEÍCULOS. FINANCIAMENTO DE CLIENTES. COMISSÕES PAGAS POR INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS A CONTROLADORA.

A receita deve ser imputada à pessoa que efetivamente prestou o serviço a ela relacionada, ainda que o contrato de prestação de serviços tenha sido firmado com outra empresa do mesmo grupo. Não há como se aceitar que a receita de um contrato seja alocada em uma empresa e os custos decorrentes da execução do mesmo contrato sejam alocados em outra empresa. Prevalece, nesse caso, a realidade negocial, ainda que a forma adotada entre as partes contratantes seja diversa.

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS.

Tratando-se de lançamentos reflexos, decorrentes dos mesmos fatos que ensejaram a autuação de IRPJ, mantém-se a mesma orientação decisória do lançamento principal.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Apesar da omissão reiterada de receitas, como decorre de planejamento tributário em que se identifica a ausência de comprovação de dolo específico para sonegação, simulação ou fraude, impossível a aplicação da multa de ofício qualificada. A penalidade deve ser reduzida para 75%.”

As exigências fiscais em exame nos autos decorrem de fiscalização que resultou no lançamento de ofício por alegada omissão de receitas por parte da contribuinte em epígrafe.

Em apertada síntese, a fiscalização concluiu que as receitas de comissões pagas pelas instituições financeiras à controladora da fiscalizada (ARCEL), e nela contabilizadas, a título de remuneração da intermediação sobre contratos de financiamentos vinculados diretamente às operações de revenda de veículos efetuadas pela fiscalizada, pertenceriam de fato à fiscalizada (TEMPO AUTOMÓVEIS). E, por entender que neste “*planejamento tributário*” engendrado pelo Grupo, a fiscalizada teria demonstrado a clara intenção de “*fugir a oneração [sic] tributária, caminhando para o lado da evasão tributária [...] busca[ndo] tributação mais*

*benéfica (Lucro Presumido) na Controladora ARCEL S/A, em detrimento da real tributação (Lucro Real) pelas empresas do Grupo Tempo (Tempo Distribuidora, Tempo Comercial, Tempo Automóveis e Tempo Mercantil)”, aplicou a multa qualificada à omissão de receitas. No Termo de Verificação Fiscal, a qualificação da multa de ofício foi justificada com base em “dois fatores determinantes (i) simulação do negócio jurídico e (ii) a prática reiterada de omissão de receitas”.*

A DRJ manteve, no mérito, a acusação fiscal, apenas reconhecendo a existência de um erro material na apuração do IRPJ relativo ao ano-calendário de 2008, que resultou na redução do valor exigido a este título.

A decisão recorrida, por sua vez, também manteve o lançamento por omissão de receitas, contudo, reduziu a penalidade aplicada ao percentual de 75%, sendo sobre esta parte da decisão que a PFN interpôs o seu recurso especial.

Nele, a Procuradoria alega divergência do recorrido com relação ao acórdão nº 108-09.612, cuja ementa está assim redigida no que toca ao ponto (com os destaques da própria recorrente):

“MULTA QUALIFICADA - DIFERENÇAS RELEVANTES ENTRE OS VALORES ESCRITURADOS E DECLARADOS - REPETIÇÃO NA CONDUTA - **A conduta repetida do contribuinte ao declarar ao fisco federal valores de receita muito inferiores àqueles escriturados em livro fiscal estadual demonstra o evidente intuito de fraude do contribuinte na prática da infração detectada.** O descumprimento consciente da quase totalidade da obrigação tributária do contribuinte justifica o cabimento da aplicação da multa qualificada de 150%.”

O recurso foi admitido por meio do despacho de fls. 1193 e seguintes.

A respeito do recurso fazendário, a contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 1322 e seguintes), aduzindo, *preliminarmente*, que o recurso não deveria ser conhecido, em face dos seguintes e sucessivos argumentos: **(i)** não indicação das peças processuais em que se deu o prequestionamento; **(ii)** ausência de demonstração analítica da divergência; **(iii)** inexistência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o apontado como paradigma.

E, no mérito, a contribuinte pugna pela manutenção da decisão recorrida, neste aspecto, tendo em vista não haver, nos autos, a “*comprovação de qualquer conduta fraudulenta ou dolosa da recorrente*”, nem tampouco “*qualquer elemento que evidencie o dolo específico da Recorrida necessário à qualificação da multa*”.

A contribuinte também apresentou recurso especial contra a decisão recorrida, na parte que lhe foi desfavorável, nele apontando duas matérias.

Com relação à primeira matéria (identificada no despacho de admissibilidade do recurso como “*comissões sobre financiamentos na venda de veículos pagas por instituições financeiras a controladora*”), o recurso fundamenta-se na existência de divergência com relação ao acórdão nº 1801-01.114, no qual discutia-se a autuação fiscal lavrada contra a empresa TEMPO MERCANTIL DE VEÍCULOS LTDA (outra empresa do Grupo), que fora autuada com base na mesma imputação de omissão de receitas em razão, essencialmente, de fatos

substancialmente idênticos aos tratados no presente processo, no bojo de um mesmo procedimento de fiscalização.

No caso paradigmático, foi dado provimento integral ao recurso voluntário lá interposto, estando a decisão assim ementada, *verbis*:

“RECEITAS DE COMISSÕES SOBRE FINANCIAMENTOS NA VENDA DE VEÍCULOS Provado nos autos, por contratos celebrados com diversas instituições financeiras, que as receitas obtidas com a prestação de serviços de obtenção de financiamentos de veículos foram auferidas, escrituradas e oferecidas à tributação pela empresa controladora ‘holding’ do grupo empresarial, deve ser cancelada a autuação na empresa controlada concessionária de veículos.”

O recurso especial foi admitido, com relação a esta matéria, por meio do despacho de fls. 1571 e seguintes.

Contudo, com relação à segunda matéria, (identificada no despacho de admissibilidade do recurso como “*possibilidade de compensação de tributos decorrentes de desconsideração de operações: erro de apuração na base de cálculo*”) — e da qual o acórdão recorrido, registre-se, não conhecera — o recurso especial do contribuinte não foi admitido. Contra essa decisão o contribuinte apresentou agravo (fls. 1608 e seguintes), mas este, contudo, foi rejeitado pelo despacho de fls. 1635 e seguintes, de sorte que esta matéria não se encontra em julgamento.

A Procuradoria apresentou contrarrazões ao recurso (fls. 1654 e seguintes), na parte em que admitido, pugnando, em síntese, pela manutenção da decisão recorrida por seus próprios fundamentos, pois “*não se pode aceitar, com relação ao resultado da mesma atividade, que uma empresa receba a receita (tributada pelo lucro presumido) e a outra empresa incorra nas despesas (a serem deduzidas na apuração do lucro real)*”.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

Fiquei vencida apenas no conhecimento do recurso especial do contribuinte, prevalecendo o meu voto quanto ao mais.

Por tratar o recurso do contribuinte da matéria principal, e o da Fazenda da multa de ofício, principio a análise pelo recurso do contribuinte.

## 1. Conhecimento

### Recurso Especial do Contribuinte

O recurso é tempestivo e interposto por parte legítima. Não houve oposição ao seu conhecimento, por parte da Procuradoria.

Além disso, registro não haver dúvidas quanto à similitude fática entre o recorrido e o paradigma, já que resultantes de um mesmo procedimento de fiscalização, instaurado contra empresas do mesmo grupo, em face de contratos muito semelhantes e/ou substancialmente idênticos, celebrados entre a controladora do Grupo (a *holding* ARCEL S/A e instituições financeiras), e relativos à intermediação financeira na venda de veículos.

Em face dessas circunstâncias, assentou o despacho de admissibilidade de fls. 1571 e seguintes que “*em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas*”.

Contudo, uma análise um pouco mais detida dos casos comparados — nem sempre passível de ser feita em sede de juízo prévio de admissibilidade — evidencia que as conclusões distintas a que chegaram os colegiados ***não repousa em efetiva divergência jurisprudencial***, ou seja, em divergência acerca da ***interpretação da legislação tributária aplicável ao caso*** — única hipótese em que cabível o recurso especial — mas sim em ***divergência na análise das provas***.

É o que se demonstra a seguir.

No mérito, a questão controversa no presente recurso especial consistiria em determinar ***qual pessoa jurídica, de fato***, auferiu as receitas de comissão pela intermediação de financiamentos bancários na venda, efetuada pela contribuinte fiscalizada, de veículos.

Formalmente, os contratos de intermediação de financiamentos foram todos celebrados entre as instituições financeiras, na qualidade de contratantes, e a *holding* ARCEL S/A, na qualidade de contratada.

Para a decisão recorrida, que neste aspecto referendou o trabalho da fiscalização e a decisão de primeira instância, a prestadora dos serviços de intermediação financeira na venda foi a própria fiscalizada, motivo pelo qual ela é quem deveria ter reconhecido a correspondente receita.

A conclusão neste sentido restou embasada, sucintamente, nos seguintes fundamentos:

- (i) a prestação de serviços de intermediação financeira demanda a incorrência em determinados custos e despesas correlatos, tais como mão de obra qualificada, material de escritório, e estrutura física condizente, entre outros;
- (ii) a autoridade fiscal demonstrou que a *holding* ARCEL S/A sequer possuía mão de obra para realizar esse serviço, possuindo na relação de empregados “*apenas duas pessoas que eram vinculadas aos serviços gerais e à consultoria de folha de pagamento*”;

(iii) não restou comprovado nos autos, pelo sujeito passivo, que a *holding* ARCEL S/A possuísse qualquer custo ou despesa relacionados aos serviços que alegava prestar;

(iv) em análise aos contratos celebrados entre a *holding* ARCEL S/A e as instituições financeiras, e às respectivas obrigações da contratada neles constantes, verificou que quem de fato assumiu a responsabilidade pela execução do contrato teria sido a fiscalizada, e não a controladora.

Já a decisão paradigmática, contudo, analisando a autuação fiscal contra outra empresa do Grupo (no caso, a TEMPO MERCANTIL DE VEÍCULOS LTDA), e sensibilizada pelos argumentos recursais de que *“todas as negociações envolvendo as diversas instituições financeiras tendo por objetivo a concessão de financiamentos para aquisição de veículos pelos clientes das diversas concessionárias do grupo foram efetuadas pela holding”*, a ARCEL S/A, a qual utilizou o seu *“poderio econômico”* para viabilizar a obtenção de financiamentos com as *“melhores taxas de mercado”*, concluiu que a prestadora dos serviços de intermediação financeira teria sido efetivamente a *holding* ARCEL S/A, que foi também quem reconheceu contabilmente a correspondente receita.

A conclusão neste sentido restou embasada, naquele caso, sucintamente, nos seguintes fundamentos:

(i) o fato de que a *holding* ARCEL S/A *“não possuía ou possuía pouquíssimos funcionários em sua estrutura para fazer as negociações com as instituições financeiras [...] nada prova contra as empresas do grupo, pois as tratativas teriam sido feitas diretamente entre os diretores da holding e as instituições financeiras sem a necessidade da intervenção de funcionários subalternos”*;

(ii) o fato de a *holding* ARCEL S/A *“não possuir funcionários suficientes para atuar, nos estabelecimentos das concessionárias, no momento das vendas dos veículos [...] nada prova a favor da tese da auditoria”*, pois **“já demonstrou e provou a defesa** que os serviços de preenchimento de ficha cadastral e outros inerentes à concessão de financiamentos eram desempenhados pessoalmente pelos funcionários das instituições financeiras que atuavam nas dependências das concessionárias”;

(iii) *“diante dos documentos analisados não há como negar que a controladora ARCEL S/A, na condição de holding do grupo tenha sido a responsável pelas tratativas, junto às instituições financeiras, a respeito das condições das concessões de financiamentos aos clientes de suas concessionárias”*;

(iv) a fiscalização não demonstrou, dentre as despesas incorridas pela concessionária (fiscalizada), quais estariam relacionadas à venda dos veículos e quais estariam relacionadas à geração das receitas de intermediação, sendo que, *“matematicamente, a conta, na concessionária, seria a mesma”*, pois as despesas apropriadas pela concessionária, tais como *“salário e/ou comissão do vendedor, luz, água, telefone, internet, espaço físico, imposto predial, dentre outros*

*existiriam mesmo caso todos os veículos da concessionária fossem vendidos diretamente ao consumidor, sem financiamentos concedidos pelas instituições financeiras ou no caso de financiamento obtido pelo próprio cliente junto a uma instituição financeira não parceira do grupo”;*

(v) por outro lado, as despesas incorridas pela *holding* na obtenção das receitas de prestação de serviços de obtenção de financiamentos aos clientes da concessionária, *“muito provavelmente [...] são de pequena monta, como gastos com telefone, internet, reuniões, cafezinho, e similares, irrelevantes, portanto, mas incorridas pela controladora ARCEL S/A e, por tal motivo, não escrituradas na concessionária recorrente”;*

(vi) finalizando, concluiu a decisão paradigmática que, *“portanto, é a controladora ARCEL S/A a titular das receitas obtidas com a prestação de serviços de intermediação de concessão de financiamentos [e que] não há provas nos autos em outro sentido”.*

A exposição acima feita, dos principais *fundamentos* utilizados para respaldar as conclusões alcançadas em cada uma das decisões confrontadas, evidencia, de forma clara, que a divergência entre as decisões está calcada na divergência quanto à ***análise do conjunto probatório de cada caso*** (ainda que estes sejam idênticos ou muito semelhantes).

De fato.

De um lado, vemos que a decisão recorrida ressaltou o fato de que: (1) a fiscalização **comprovou** que a holding ARCOR S/A não possuía mão de obra qualificada para realizar os serviços que alegava prestar; (2) a fiscalizada **não comprovou**, nos autos, que a holding ARCEL S/A possuísse qualquer custo ou despesa relacionados aos serviços que alegava prestar; e que, (3) **em análise aos contratos celebrados entre a holding ARCEL S/A e as instituições financeiras**, verificou o relator que quem de fato assumiu a responsabilidade pela execução do contrato teria sido a fiscalizada, e não a controladora.

De outro, vemos que a decisão paradigmática, por sua vez, ressaltou que: (4) o fato de a *holding* ARCEL S/A não possuir ou possuir pouquíssimos funcionários **nada prova** contra as empresas do grupo; (5) a defesa **“demonstrou e provou”** que os serviços de preenchimento de ficha cadastral e outros inerentes à concessão de financiamentos eram desempenhados pessoalmente pelos funcionários das instituições financeiras; (6) a fiscalização **não demonstrou**, dentre as despesas incorridas pela concessionária fiscalizada, quais estariam relacionadas à venda dos veículos e quais estariam relacionadas à geração das receitas de intermediação; e que (7) **“diante dos documentos analisados”** não haveria como negar que a controladora ARCEL S/A tenha sido a responsável pelas tratativas, junto às instituições financeiras, pois (8) **não há provas nos autos** em sentido diverso.

Realmente, em sendo a questão controversa no presente recurso especial *determinar qual pessoa jurídica, de fato, auferiu as receitas de comissão pela intermediação de financiamentos bancários na venda, efetuada pela fiscalizada, de veículos*, a análise conduzida em cada julgado dirigiu-se essencialmente, conforme visto, à avaliação e sopesamento do conjunto probatório contido em cada caso.

Não há nenhuma divergência quanto à interpretação da legislação tributária.

Tanto a decisão recorrida quanto a paradigmática **convergem** em reconhecer que o simples fato de a fiscalizada ter efetuado as vendas dos veículos financiados não é suficiente, por si só, para imputar também a ela a receita de comissão pela intermediação dos financiamentos obtidos.

Ambas as decisões entendem ser perfeitamente **possível** que as duas atividades (revenda dos veículos e intermediação de financiamentos bancários) possam ser **legitimamente exercidas por pessoas jurídicas distintas**, pois “*são atividades relacionadas, mas não são interdependentes*” (nos dizeres do acórdão recorrido).

Contudo, em face das **diferentes análises aplicadas aos elementos de prova dos autos**, os colegiados concluíram em sentido diverso: o recorrido afirmando que a fiscalizada realizou os serviços de intermediação, e o paradigma afirmando que a *holding* realizou os serviços de intermediação.

Não há, portanto, divergência jurisprudencial passível de solução pela CSRF.

Nesses termos, **não conheço do recurso especial do contribuinte.**

#### **Recurso Especial da Fazenda Nacional**

O recurso é tempestivo e interposto por parte legítima, devendo ser analisado.

O contribuinte, em sede de contrarrazões ao recurso, opõe diversos óbices ao seu conhecimento.

Aduz o contribuinte que a Fazenda Nacional não teria indicado com precisão as peças processuais em que se deu o prequestionamento da matéria (qualificação da multa).

O argumento não procede, pois, em sendo a matéria divergente a qualificação da multa de ofício, a mera transcrição da ementa do julgado recorrido já se mostra suficiente para comprovar que a matéria foi tratada pelo acórdão recorrido. E a recorrente, no caso, transcreveu a respectiva ementa.

Aduz também o contribuinte que a Fazenda Nacional não teria feito a demonstração analítica da divergência.

O argumento igualmente não procede, pois o recurso especial fazendário, não obstante sucinto (apenas 3 páginas) cuidou de transcrever excerto específico do voto condutor do acórdão recorrido em que o relator sustenta que “*quanto à prática reiterada de omissão de receitas, utilizada como outro fundamento para a qualificação da multa, tenho, a princípio, entendimento de que a mera omissão de rendimento, não acompanhada de outras condutas gravosas que denotem o evidente intuito de fraude, deva ser apenada com a multa de 75%*”, o que evidencia, *a priori*, divergência específica, no ponto, com relação ao acórdão paradigmático, cuja ementa, já aqui ao norte transcrita, afirma que a conduta reiterada de omitir receitas “*justifica o cabimento da aplicação da multa qualificada de 150%*”.

Neste aspecto, portanto, não há como sustentar que a recorrente não se teria desincumbido do seu ônus, contido no § 8º do art. 67 do Regimento Interno do CARF, de demonstrar a divergência *“analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido”*.

Por fim, aduz ainda o contribuinte que não haveria similitude fática entre o acórdão recorrido e o apontado como paradigma.

Neste aspecto, entendo que assista razão à contribuinte.

De fato.

O caso tratado nos presentes autos já foi aqui exposto. Envolveu a questão de definir, em primeiro lugar, qual pessoa jurídica teria efetivamente prestado os serviços de intermediação financeira que justificariam o recebimento das comissões avençadas. Na justificativa da multa qualificada, a fiscalização fundamentou a sua exigência com base em dois fatores: **(i)** a simulação do negócio jurídico e **(ii)** a prática reiterada de omissão de receitas. A decisão recorrida rejeitou ambos.

Já o caso paradigmático, por sua vez, envolveu a conduta reiterada de *“declarar, ao fisco federal, [...] valores de receita muito inferiores àqueles escriturados em livro fiscal estadual”*.

Ainda que em ambos os casos esteja configurada uma *omissão de receitas*, e em ambos os casos tenha havido *reiteração na omissão*, não há dúvidas de que as específicas circunstâncias de cada caso são muito distintas entre si.

A ementa do julgado paradigmático assevera que houve, naquele caso, o *“descumprimento consciente da quase totalidade da obrigação tributária do contribuinte”*. Já a leitura do inteiro teor daquela decisão evidencia que o contribuinte declarara ao fisco federal *“apenas 10% de seu faturamento registrado no livro de ICMS”*, sem apresentar qualquer justificativa plausível para tal procedimento.

Esses fatos, à toda evidência, não guardam nenhuma similitude com relação ao caso dos presentes autos.

Não se trata, nos presentes autos, de declarações dadas com valores divergentes a dois órgãos arrecadadores (um federal e outro estadual). Tampouco se trata de omissão correspondente a 90% da receita realmente obtida.

Ademais, ainda que não tenham sido aceitas as razões alegadas pelo sujeito passivo, e que o levaram a reconhecer a receita de intermediação financeira na empresa *holding* do Grupo (gerando a omissão de receita na fiscalizada, objeto da autuação), fato é que foram apresentadas *justificativas* para o seu procedimento, *embasadas em documentação e considerações acerca da legislação aplicável*, as quais, ao menos *em tese*, poderiam respaldar o procedimento adotado. O caso paradigmático, por sua vez, é de omissão *“pura e simples”*, sem qualquer embasamento que, *mesmo em tese*, pudesse respaldar a prática em questão.

E estas específicas circunstâncias distintivas, de cada caso, efetivamente impedem, a meu modo de ver, que se configure a divergência alegada.

Isto está ressaltado, aliás, na própria ementa do acórdão recorrido, quando ali se afirma que, “apesar da omissão reiterada de receitas, **como decorre de planejamento tributário em que se identifica a ausência de comprovação de dolo específico para sonegação, simulação ou fraude**, impossível a aplicação da multa de ofício qualificada”.

O próprio acórdão recorrido destaca, portanto, que há uma circunstância específica e determinante para a conclusão alcançada, qual seja, o fato de que a omissão reiterada de receitas, no caso, ***decorre de planejamento tributário***.

Não é possível afirmar, portanto, *a priori*, como o colegiado recorrido se comportaria acaso estivesse diante de um caso de omissão reiterada de receitas **que não decorresse de planejamento tributário** (como vem a ser o caso paradigmático).

Tampouco é possível afirmar, *a priori*, como o colegiado paradigmático se comportaria acaso estivesse diante de um caso de omissão reiterada de receitas **que decorresse de planejamento tributário** (como vem a ser o caso recorrido).

Assim, diante da dissimilitude fática entre os casos, não é possível extrair, de seu confronto, a divergência alegada.

Não fosse isto o bastante, cabe ainda lembrar que a qualificação da multa de ofício foi justificada pela fiscalização com base em dois fatores: **(i)** a simulação do negócio jurídico e **(ii)** a prática reiterada de omissão de receitas — e que *a decisão recorrida afastou ambos*.

Contudo, o recurso especial fazendário volta-se apenas contra o segundo fundamento (prática reiterada de omissão de receitas), sendo que o primeiro fundamento da decisão recorrida (ausência de simulação) é, por si só, suficiente para desconstituir a majoração da multa — e não foi combatido no recurso especial interposto.

Por todo o exposto, **não conheço do recurso especial da Fazenda Nacional**.

## 2. Mérito

### Recurso Especial do Contribuinte

Fiquei vencida no exame do conhecimento do recurso especial do Contribuinte, portanto, passo ao seu exame do mérito.

Conforme exposto linhas acima, a questão controversa no presente recurso especial consiste em determinar ***qual pessoa jurídica, de fato***, auferiu as receitas de comissão pela intermediação de financiamentos bancários na venda, efetuada pela contribuinte fiscalizada, de veículos.

Dito isto, afirmo que, inequivocamente, a razão encontra-se, a meu sentir, com a decisão recorrida.

Antes de transcrever, parcialmente, os excertos do bem lançado voto do seu relator, cujos fundamentos adoto e subscrevo, chamo a especial atenção para o trecho do voto em que o relator transcreve uma das cláusulas de um dos contratos celebrados entre a *holding* ARCEL S/A e uma das instituições financeiras (no caso, com o Banco Alfa), em que — *ainda que, possivelmente, de forma inadvertida* — se reconhece, no próprio contrato, que **o efetivo ônus da prestação do serviço caberia não à holding ARCEL S/A, mas sim à própria concessionária.**

Na transcrição que faço a seguir do voto do relator da decisão recorrida, além de destacar outros trechos que julgo relevantes, dou também o devido destaque a essa cláusula acima mencionada:

“[...] a atividade de intermediação e a atividade de venda dos veículos são atividades relacionadas, mas não são interdependentes. É dizer: *em tese*, uma pessoa jurídica distinta da vendedora pode prestar os serviços de intermediação financeira.

Ocorre que a empresa prestadora de serviços de intermediação financeira deve possuir a devida estrutura organizacional incluindo áreas administrativas e operacional que viabilizem a prestação de serviços.

No caso em análise, **a Autoridade Fiscal demonstrou que no processo de financiamento não há envolvimento algum de funcionário/colaborador da ‘holding’ ARCEL S.A. (por sinal, como descrito no parágrafo 8, não possui funcionários para tal fim).** Confira-se o disposto no item 8 do Termo de Verificação Fiscal:

[...]

Apesar de a ARCEL S.A não possuir estrutura que viabilizasse a prestação de serviços, alega a Recorrente que *com seu poderio econômico a ARCEL tinha ‘cacife’ para negociar com as instituições financeiras o financiamento dos veículos a serem vendidos pelas concessionárias do Grupo TEMPO conforme atestam os contratos anexos (fls.).*

Entendo que o poderio econômico de quem realiza a intermediação não tem o condão de influenciar o financiamento das instituições financeiras para os adquirentes dos veículos. Isso porque a empresa intermediária não figurará como coobrigada dos contratos, portanto não reduzirá os riscos de inadimplência do seu cliente. [...]

Além dos argumentos elencados acima, entendo que, **na estruturação do negócio desenvolvido pela Recorrente, encontra-se ausente a vinculação entre receitas e despesas, pois não restou demonstrado que a empresa que registrava as receitas (ARCEL S.A) possuía qualquer despesa que estivesse associada às receitas auferidas.**

A prestação de serviços de intermediação financeira requer a fruição de determinados custos e despesas relativos aqueles serviços – seja de mão de obra qualificada, material de escritório, estrutura física condizente etc.

Todavia, **não restou comprovado que a empresa que auferia as receitas (ARCEL S.A.) possuía qualquer custo ou despesa relacionados aos serviços que alegava prestar. Ao contrário, a Autoridade Fiscal levantou que a ARCEL S.A. sequer possuía mão de obra para realizar esse serviço, possuindo na relação de empregados apenas duas pessoas que eram vinculadas aos serviços gerais e à consultoria de folha de pagamento.**

Por outro lado, **verifico dos contratos de intermediação financeira em questão, que a Recorrente, na condição de subsidiária da Holding Arcel S.A. foi quem assumiu a responsabilidade pela execução do contrato.**

De fato, v.g., segundo o contrato celebrado com o Banco ABN AMRO as fls. 620 e seguintes, ao contratado foram imputadas as seguintes obrigações, a saber:

- a) encaminhar com a proposta, cópias legíveis e em bom estados da documentação referida na cláusula anterior;
- b) vistoriar o bem que será financiado e/ou arrendado e assegurar que o bem se encontre em perfeito estado de conservação e com a respectiva documentação atualizada, se responsabilizando por qualquer multa existente;
- c) acompanhar e fiscalizar, sob sua inteira responsabilidade, o trabalho do profissional que, devidamente habilitado, tenha sido contratado para adotar todas as providências para a regularização, perante o órgão de trânsito competente, do Certificado de Registro e Licenciamento do Veículo, em nome do financiado, devendo constar o gravame de alienação fiduciária em favor do Banco ABN AMRO Real S.A. ou da Aymoré Crédito, Financiamento e Investimento S.A. e na hipótese de arrendamento mercantil, para que conste do Certificado de Registro e Licenciamento do Veículo o nome da ABN AMRO Arrendamento Mercantil S.A. ou Sudameris Arrendamento Mercantil S.A. como proprietária e o endereço do domicílio do arrendatário para o recebimento de IPVA e notificações de infração de trânsito e o nome do arrendatário para o recebimento do IPVA e notificações de infração de trânsito e o nome do arrendatário e o número do contrato no campo “observações”.

E, v.g., **o contrato celebrado com o Banco Alfa** também prevê obrigações no mesmo sentido. Veja-se às fls. 624:

1. *Este CONTRATO tem por objeto a prestação, pelas CONTRATADAS, de serviços de:*
  - a) *preenchimento de cadastro e conferência de dados e documentos comprobatórios necessários à verificação dos dados cadastrais dos seus clientes que desejarem obter financiamento ou contratar arrendamento mercantil ("CLIENTES") para aquisição de bens e ou serviços;*
  - b) *apresentação às CONTRATANTES de propostas de CLIENTES para a concessão de financiamentos e/ou realização de operações de arrendamento mercantil de veículos*

**Neste caso, a separação entre o ônus da prestação do serviço e o recebimento da receita em empresas diversas fica claro na cláusula terceira. Leia-se:**

3. **Pelos serviços prestados pelas CONCESSIONÁRIAS, relativamente a cada contrato que resultar na concessão de financiamento ou de arrendamento mercantil, as CONTRATANTES pagarão à CONTRATADA quantia a ser fixada com base em critérios informados às CONCESSIONARIAS**

E o contrato com o Banco Finasa também previa obrigações do mesmo importe (fls. 624): [...]

**Da análise das provas trazidas aos autos, não identifiquei qualquer elemento de prova de as referidas obrigações foram, de fato, desenvolvidas pela holding Arcel S.A., signatária de referidos contratos, como alegado pela Recorrente em sua impugnação e razões de recurso, o que conduz à conclusão de que a obrigação pela execução do contrato ficou com a Recorrente, e a receita decorrente de referida obrigação foi contabilizado na Holding do Grupo Arcel.**

[...]

Nesse contexto, **não se pode aceitar, com relação ao resultado da mesma atividade, que uma empresa receba a receita (tributada pelo lucro presumido) e a outra empresa incorra nas despesas (a serem deduzidas na apuração do lucro real).** E essa verificação é feita no intuito de reforçar o entendimento de que a atividade de intermediação era realizada pela Recorrente, e não pela Holding do Grupo ARCEL.”

Com base no exposto, concluo que os elementos constantes nos autos evidenciam que houve efetivamente a montagem de um “planejamento tributário”, por meio do qual **o ônus da prestação dos serviços** “relativamente a cada contrato que resultar na concessão de financiamento ou de arrendamento mercantil” **ficou a cargo da fiscalizada**, mas **o recebimento da correspondente receita foi atribuído à empresa diversa, no caso, à holding ARCEL S/A**, signatária dos contratos de intermediação financeira com as instituições financeiras.

Nesses termos, portanto, **nego provimento ao recurso especial do contribuinte.**

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

## Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano, Redatora Designada.

### ***Admissibilidade Recursal - Recurso Especial do Contribuinte***

Na sessão de julgamento fui designada para redigir o voto vencedor e esclarecer as razões pelas quais a maioria da Turma decidiu por conhecer do recurso especial do sujeito passivo, na parte admitida pelo despacho de admissibilidade.

O despacho de admissibilidade deu seguimento à matéria que denominou “*comissões sobre financiamentos na venda de veículos pagas por instituições financeiras a controladora*”.

Nessa parte, o recurso especial do sujeito passivo alega divergência entre a decisão recorrida (acórdão 1401-000.765) e o acórdão 1801-01.114, indicado como paradigma, no qual se discutiu autuação fiscal lavrada contra empresa do mesmo grupo, com base na mesma imputação de omissão de receitas em razão, essencialmente, de fatos substancialmente idênticos aos tratados no presente processo, no bojo de um mesmo procedimento de fiscalização.

O despacho de admissibilidade deu seguimento ao recurso quanto a este paradigma após consignar que “*em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas*”.

A i. Relatora não negou a similitude fática entre os casos -- pelo contrário, afirma em seu voto: “*registro não haver dúvidas quanto à similitude fática entre o recorrido e o paradigma, já que resultantes de um mesmo procedimento de fiscalização, instaurado contra empresas do mesmo grupo, em face de contratos muito semelhantes e/ou substancialmente idênticos, celebrados entre a controladora do Grupo (a holding ARCEL S/A e instituições financeiras), e relativos à intermediação financeira na venda de veículos.*”

Não obstante, a i. Relatora orientou seu voto por não conhecer do recurso por entender que as conclusões distintas a que chegaram os colegiados não correu em função de divergência quanto à interpretação da legislação tributária, mas por divergência quanto à análise do conjunto probatório de cada caso. Daí porque concluiu (grifo do original):

Realmente, em sendo a questão controversa no presente recurso especial determinar qual pessoa jurídica, de fato, auferiu as receitas de comissão pela intermediação de financiamentos bancários na venda, efetuada pela fiscalizada, de veículos, a análise conduzida em cada julgado dirigiu-se essencialmente, conforme visto, à avaliação e sopesamento do conjunto probatório contido em cada caso.

É uma forma possível de se interpretar a relação comparativa entre as decisões em questão, mas a enxergo sob outra perspectiva.

Nesse ponto, compreendo o dissídio jurisprudencial na forma como cogitada (mas não adotada) pela Conselheira Edeli Pereira Bessa em sua declaração de voto *infra*, constatando

que ele está presente na definição dos requisitos para a determinação da sujeição passiva dos tributos incidentes sobre receitas de prestação de serviços de intermediação financeira na venda de veículos.

É que, da análise comparativa entre tais precedentes, verifico que a questão jurídica que se coloca consiste em definir se, em termos tributários, seria admissível (ou não) que, em tal modelo de negócios (prestação de serviços de intermediação financeira na venda de veículos), seja considerado como “titular das receitas” aquele que figura como prestador nos contratos firmados com as instituições financeiras, não obstante se verifique que, na prática, os serviços são realizados por funcionários das próprias instituições financeiras, presentes no estabelecimento das concessionárias, de modo que o dito prestador dos serviços efetivamente não precise comprovar ter qualquer estrutura física ou empregados compatível com o auferimento de tais receitas.

Sobre o tema, o Colegiado *a quo* afirmou como necessária a estrutura de prestação de serviços na pessoa que se diz a prestadora, ao passo que o Colegiado que proferiu o paradigma, analisando o mesmo modelo de negócios, entendeu em sentido contrário.

Especificamente, para a decisão recorrida, “*a empresa prestadora de serviços de intermediação financeira deve possuir a devida estrutura organizacional incluindo áreas administrativas e operacional que viabilizem a prestação de serviços.*” Já o paradigma afirmou que tal empresa não precisaria ter estrutura, e não viu maiores consequências quanto ao fato de que o esforço humano era desempenhado por funcionários da instituição financeira:

Da mesma forma nada prova a favor da tese da auditoria o fato de a *holding* não possuir funcionários suficientes para atuar, nos estabelecimentos das concessionárias, no momento das vendas dos veículos. Já demonstrou e provou a defesa que os serviços de preenchimento de ficha cadastral e outros inerentes à concessão de financiamentos eram desempenhados pessoalmente pelos funcionários das instituições financeiras que atuavam nas dependências das concessionárias.

E foi diante de tais premissas jurídicas diferentes quanto Pa sujeição passiva em um mesmo modelo de negócios que a decisão recorrida analisou os contratos e concluiu que “*a Recorrente, na condição de subsidiária da Holding Arcel S.A. foi quem assumiu a responsabilidade pela execução do contrato*”, enquanto que o paradigma, analisando a mesma forma de contratação, deixou de requalificar os atos praticados por concordar com a interpretação do sujeito passivo de que teria sido a *holding* ARCEL a responsável pelas tratativas (e, consequentemente, a titular das receitas), afirmando:

Diante dos documentos analisados não há como negar que a controladora ARCEL S/A, na condição de *holding* do grupo tenha sido a responsável pelas tratativas, junto às instituições financeiras, a respeito das condições das concessões de financiamentos aos clientes de suas concessionárias.

A divergência se deu, portanto, não em matéria de provas, mas quanto à interpretação jurídica acerca da sujeição passiva em um mesmo modelo de negócios. Dito de outra forma, a questão jurídica que se colocou, em ambos os casos, foi definir, quanto ao modelo de negócios de prestação de serviços de intermediação financeira na venda de veículos em que, na prática, a realização dos serviços é desempenhada por funcionários das instituições financeiras presentes no estabelecimento das concessionárias, se seria (ou não) admissível tratar, para fins fiscais, como prestadora de serviços, a pessoa que apenas figura nos contratos como tal.

Nesse ponto, é importante observar que considerou-se como menos relevante o fato de que, no paradigma, o voto condutor de fato trouxe argumentação adicional para o cancelamento da autuação -- em parágrafo inclusive iniciado pela preposição “ademais” -- no sentido de que também não teria havido lesão aos cofres públicos, eis que as receitas foram efetivamente tributadas na controladora ARCEL S/A, *“que é optante pelo lucro presumido e escriturou e ofereceu à tributação tais recebimentos ao percentual de presunção de 32%”*, enquanto que, naquele caso, *“Os autos de infração de IRPJ e de CSLL se resumiram a ajustar os saldos de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, uma vez que a concessionária apura seus resultados com base no lucro real anual e experimentou enormes somas de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL nos anos-calendário auditados e nos subsequentes”*.

A afirmação em questão foi feita pelo voto condutor do paradigma após ele já ter concluído pelo cancelamento da autuação, veja-se:

Entendo, assim, que a correlação entre as atividades de venda e concessão de financiamentos foi estabelecida pela controladora ARCEL S/A, que foi quem permitiu que essas instituições financeiras desenvolvessem tais atividades nos estabelecimentos das concessionárias e só foi possível por conta da celebração de contratos de prestação de serviços de intermediação entre as instituições financeiras e a controladora. Portanto, é a controladora ARCEL S/A a titular das receitas obtidas com a prestação de serviços de intermediação de concessão de financiamentos. Não há provas nos autos em outro sentido.

Ademais, é bem verdade que a auditoria fiscal não negou que as receitas provenientes das comissões sobre financiamentos foram escrituradas e oferecidas à tributação na controladora ARCEL S/A. Cumpre assinalar, inclusive, a título meramente argumentativo, que se as receitas de prestação de serviços de intermediação de financiamentos tivessem sido apropriadas na concessionária recorrente, como entende por correto a auditoria fiscal, nem um único centavo de IRPJ ou de CSLL teria sido recolhido aos cofres públicos sobre tais receitas.

Todo o faturamento obtido com tais recebimentos teria sido absorvido pelos prejuízos obtidos nos períodos autuados. Esse foi, inclusive, o resultado alcançado pela auditoria. Os autos de infração de IRPJ e de CSLL se resumiram a ajustar os saldos de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, uma vez que a concessionária apura seus resultados com base no lucro real anual e experimentou enormes somas de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL nos anos-calendário auditados e nos subsequentes.

Uma vez que as receitas foram efetivamente tributadas na controladora ARCEL S/A que é optante pelo lucro presumido e escriturou e ofereceu à tributação tais recebimentos ao percentual de presunção de 32%, também sob o ponto de vista econômico-tributário, não houve qualquer lesão aos cofres públicos nem economia de imposto por parte da contribuinte.

Portanto, diante da inexistência de procedimento simulatório e das provas constantes dos autos, que me levam a concluir que as receitas de prestação de serviços de intermediação de financiamentos são, de fato, de titularidade da controladora ARCEL S/A, encaminho meu voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Não se nega, quanto a esse ponto, que nos presentes autos não se verificam tais circunstâncias especificamente, como bem observou a i. Conselheira Edeli Pereira Bessa em sua declaração de voto *infra*:

Esta circunstância não se verificou no caso presente. Aqui a exigência montou o total de R\$ 20.220.912,79 de tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento que, acrescidos de multa qualificada e multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, deixaram de ser recolhidos em razão do deslocamento das receitas de prestação de serviços para a *holding* Arcel S/A. Os demonstrativos de apuração dos autos de infração às e-fls. 5/9 evidenciam que as receitas omitidas em muito superaram a apuração negativa original apurados nos anos-calendário 2005, 2006 e 2008, ao passo que no ano-calendário 2007 a apuração original fora positiva.

Ocorre que, para além de se tratar de uma argumentação adicional do paradigma – e, portanto, é no mínimo indefinido se, ou em que medida, influenciou a decisão *do colegiado* --, é fato que o colegiado *a quo* avaliou o modelo de negócios adotado, observando, de maneira geral (isto é, sem citar valores efetivos) que este permitiria, sim, que a prestadora de serviços optante pelo lucro presumido registrasse as receitas enquanto a empresa no lucro real ficava a cargo das respectivas despesas. Veja-se respectivo trecho do voto condutor do acórdão recorrido:

Assim, quem incorria nos custos e nas despesas necessários à prestação do serviços de intermediação era a Recorrente. Todavia, quem auferia as receitas era a ARCEL S.A. Neste contexto, a Recorrente, cujo regime de tributação era o Lucro Real, deduzia os custos e despesas relativos à atividade de prestação de serviços de intermediação (materiais diversos, custo do espaço físico que era ocupado pelos empregados das instituições financeiras, etc.), lado outro, a ARCEL S.A, tributada pelo Lucro Presumido, reconhecia as receitas advindas da prestação de serviços de intermediação, sem arcar com qualquer custo ou despesa.

O fato de o voto condutor do acórdão recorrido ter feito tal observação de forma genérica, isto é, sem mencionar os valores envolvidos ou o resultado efetivo proporcionado pelos contratos que estavam sob análise é um indicativo de que a *turma prolatora* do acórdão recorrido condenou, de forma geral, o modelo de negócios adotado, enquanto a *turma prolatora* do paradigma considerou legítimo este mesmo modelo. Também nesse aspecto, portanto, é possível verificar divergência na interpretação da legislação tributária entre os precedentes comparados.

Daí porque, igualmente, compreendo que não se está diante de um mero cotejamento entre *argumentos* das decisões comparadas, mas de efetiva divergência entre as próprias *decisões* dos diferentes Colegiados do CARF.

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial do sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

## Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A I. Relatora votou por não conhecer dos recursos especiais da PGFN e da Contribuinte.

Recursos especiais semelhantes foram conhecidos de forma unânime por este Colegiado no Acórdão n.º 9101-003.308<sup>1</sup>, que teve por objeto exigência contra outra pessoa jurídica do grupo (Tempo Distribuidora de Veículos Ltda), apreciada no Acórdão n.º 1401-000.766, proferido na mesma sessão de julgamento do acórdão aqui recorrido (n.º 1401-000.765). O recurso especial da PGFN foi conhecido com base no paradigma n.º 103-23.495 na matéria “prática reiterada – multa qualificada” (afastando-se o paradigma n.º 101-95.282 e infirmando-se o seguimento dado em exame de admissibilidade à matéria “simulação – multa qualificada”, em face dos paradigmas n.º 1301-001.220 e 1302-001.331, bem como na matéria multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, com exceção das exonerações até o ano-calendário 2006, porque o acórdão recorrido estava em conformidade com a Súmula CARF n.º 105). Já o recurso especial da Contribuinte foi conhecido com base no mesmo paradigma aqui indicado (n.º 1801-01.114), proferido em face de outra pessoa jurídica do grupo (Tempo Mercantil de Veículos Ltda), apesar da objeção da PGFN quanto à inexistência de dissídio jurisprudencial, mas mera *questão de avaliação probatória*.

Nestes autos, a PGFN apresentou outro paradigma para questionar o afastamento da qualificação da penalidade (n.º 108-09.612), e não recorreu da exoneração das multas isoladas exigidas concomitantemente com a multa proporcional aplicada sobre o IRPJ e CSLL nos ajustes anuais de 2005 a 2008. Já a Contribuinte indicou o mesmo paradigma n.º 1801-001.114 para questionar o crédito tributário mantido no acórdão recorrido.

Iniciando pelo recurso especial da Contribuinte, tem-se que a PGFN, diversamente do verificado no precedente referido, não questionou a admissibilidade do recurso especial. A I. Relatora, porém, entende pelo não conhecimento do recurso em linha próxima à argumentação antes deduzida pela PGFN, no sentido de que a divergência decorreria de mera *questão de avaliação probatória*. No voto condutor do Acórdão n.º 9101-003.308, a Conselheira Adriana Gomes Rêgo assim se posicionou acerca do conhecimento do recurso especial da Contribuinte:

Compulsando-se o Termo de Verificação Fiscal (TVF, efls. 87 e ss.) bem como outras peças dos autos, verifica-se que a Recorrente (TEMPO Distribuidora de Veículos Ltda.) é concessionária de veículos que faz parte de grupo empresarial (Grupo Tempo) no qual se incluem diversas outras empresas igualmente concessionárias de veículos. A *holding* controladora da Recorrente e de outras empresas do grupo é a ARCEL S/A.

<sup>1</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

A origem da presente autuação fiscal está na intermediação junto a agentes financeiros (cite-se, por exemplo, Banco Alfa, Finasa e BV Financeira) do financiamento concedido a compradores de veículos da Recorrente. Os agentes financeiros comissionam a intermediação em questão, prática corrente no mercado, sendo que no presente caso as receitas das comissões foram contabilizadas e tributadas na *holding* do grupo, a ARCEL.

A Fiscalização entendeu que as receitas em questão (de comissão de intermediação financeira) eram *"oriundas/vinculadas às operações comerciais praticadas pela fiscalizada, em seu estabelecimento, sob a tutela de seus custos (veículos) e despesas operacionais/vendas, portanto, omitidas indevidamente de sua escrita contábil"*. E, por consequência, constituiu os créditos tributários (de IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins) correspondentes às receitas consideradas omitidas. Considerou que se tratava de planejamento tributário em que as receitas escapavam da tributação no regime do lucro real (na Recorrente), para serem tributadas no regime do lucro presumido (na holding), mais favorável. E aplicou multa qualificada de 150%, sob dois fundamentos *"(i) simulação do negócio jurídico e (ii) a prática reiterada de omissão de receitas"*.

Enquanto a Turma ora recorrida manteve a autuação de omissão de receitas (tendo, no entanto, afastado a qualificação da multa de ofício), autuação similar de outra concessionária do mesmo grupo empresarial foi afastada no julgamento do primeiro paradigma trazido pela Contribuinte em seu recurso especial (acórdão nº 1801-01.114).

Por questão de lógica, iniciar-se-á a apreciação pelo recurso da Contribuinte, eis que o da Fazenda trata de questões decorrentes do principal, quais sejam qualificação da multa e multa isolada sobre estimativas não recolhidas.

Recurso Especial da Contribuinte

Preliminar de inadmissibilidade

Conforme relatado, nas contrarrazões da Fazenda em face do recurso da Contribuinte é alegado que o recurso não deve ser conhecido uma vez que não houve demonstração de que, discutindo casos similares, foi dada interpretação jurídica diversa, porquanto o paradigma se baseia puramente em questão de avaliação probatória.

Sem razão a Fazenda Nacional.

Como bem assinalou o Despacho que apreciou agravo interposto pela Contribuinte, nos acórdãos comparados os lançamentos analisados decorrem de infração descrita em idênticos termos: *"Omissão de receitas relativas às comissões, bonificações e prêmios pagos pelas instituições financeiras/crédito, a título de remuneração da intermediação sobre contratos de financiamentos vinculados diretamente às operações de revenda de veículos efetuadas pela fiscalizada, cujas receitas foram indevidamente apartadas da operação de venda financiada como um todo e contabilizadas em sujeito passivo diverso (controladora do Grupo Tempo Arcel S/A)"*.

Nesse quadro, a divergência exsurge do fato de que *"enquanto no paradigma acolheu-se os contratos celebrados com as instituições financeiras como prova de que a pessoa jurídica Arcel S/A seria sujeito passivo dos tributos decorrentes das receitas de comissões, firmando-se a ausência de prova suficiente no sentido de a autuada ter arcado com as despesas para obtenção de tais receitas, no acórdão recorrido as receitas foram atribuídas à autuada com suporte na acusação fiscal de que Arcel S/A não teria estrutura organizacional para prestação dos serviços"*.

Rejeita-se, portanto, a preliminar da Fazenda, devendo ser conhecido o recurso da Contribuinte.

Nestes autos o recurso especial da Contribuinte teve seguimento, no ponto em questão, em exame de admissibilidade pela Presidência da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, onde se concluiu que:

Enquanto a decisão recorrida entendeu que *a receita* [de comissões sobre financiamentos na venda de veículos pagas por instituições financeiras] *deve ser imputada à pessoa que efetivamente prestou o serviço a ela relacionada* [concessionária de veículos], *ainda que o contrato de prestação de serviços tenha sido firmado com outra empresa do mesmo grupo* [controladora do grupo empresarial], o acórdão paradigma apontado (Acórdão nº 1801-01.114, de 2012) decidiu, de modo diametralmente oposto, que, *provado nos autos, por contratos celebrados com diversas instituições financeiras, que as receitas obtidas com a prestação de serviços de obtenção de financiamentos de veículos foram auferidas, escrituradas e oferecidas à tributação pela empresa controladora “holding” do grupo empresarial, deve ser cancelada a autuação na empresa controlada concessionária de veículos.*

Confirma-se, nestas análises comparativas dos casos, que as soluções divergentes se deram em razão da análise do acervo probatório que sustenta a acusação fiscal. Contudo, no entender desta Conselheira, tal não exclui a possibilidade de dissídio jurisprudencial, que pode se caracterizar na hipótese de diferentes Colegiados do CARF analisarem acervo probatório semelhante e concluírem, de forma divergente, ser ele suficiente ou insuficiente para a imputação fiscal. Isto sob a concepção de que, como a decisão administrativa é um ato administrativo vinculado, haverá, necessariamente, legislação tributária interpretada de forma divergente quando se afirma necessário ou desnecessário determinado requisito para a operação ser classificada desta ou daquela forma, aqui, no caso, para ser atribuída à sujeição passiva tributária de uma ou de outra pessoa jurídica. .

Em contextos de tal similitude, porém, é possível que o dissídio jurisprudencial não se verifique se, por exemplo, *as acusações fiscais examinadas nos acórdãos comparados se distinguem em elementos determinantes para o convencimento dos Colegiados que os apreciarem* – como apontado por esta Conselheira no voto vencido do Acórdão nº 9101-005.751<sup>2</sup> - ou se, embora semelhantes ou mesmo idênticas as acusações, algum dos Colegiados ignorar aspecto relevante para interpretação da legislação tributária de regência – omissão que deveria ser saneada mediante oposição dos competentes embargos -, ou mesmo suscitar como determinante para a decisão aspecto que foi ignorado ou tido por irrelevante para o outro Colegiado do CARF.

Assim, para decidir se há ou não divergência entre os casos aqui comparados, importa analisar detidamente os aspectos da operação enfrentados nos votos condutores do acórdão recorrido e do paradigma, inclusive tendo em conta que a Contribuinte opôs embargos de declaração ao acórdão recorrido, que restaram rejeitados em exame de admissibilidade conforme e-fls. 1399/1402.

No acórdão recorrido, sob a premissa de que a *prestação de serviços de intermediação financeira não está necessariamente vinculada à venda*, dado as atividades

---

<sup>2</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente) e acompanharam o voto vencido desta Conselheira as Conselheiras Livia De Carli Germano e Andréa Duek Simantob.

envolvidas na prestação destes serviços<sup>3</sup>, admitiu-se que esta se desse por *pessoa jurídica distinta da vendedora*, desde que possuindo a *devida estrutura organizacional incluindo áreas administrativas e operacional que viabilizem a prestação de serviços*. Para concluir que a *holding ARCEL S.A.* não apresentava esta estrutura, o Colegiado a quo considerou os seguintes pontos da acusação fiscal e da defesa:

- No processo de financiamento não há envolvimento algum de *funcionário/colaborador da 'holding' ARCEL S.A. (por sinal, como descrito no parágrafo 8, não possui funcionários para tal fim)*;
- O alegado *poderio econômico* da *holding* para *negociar com as instituições financeiras o financiamento dos veículos a serem vendidos pelas concessionárias do Grupo TEMPO* não teria o condão de *influenciar o financiamento das instituições financeiras para os adquirentes dos veículos* porque a *empresa intermediária não figurará como co-obrigada dos contratos para reduzir os riscos de inadimplência de seu cliente*, e apenas favoreceria eventualmente a *aquisição de financiamentos, para si ou para as demais empresas do grupo*; e
- Estaria *ausente a vinculação entre receitas e despesas*, pois não restou demonstrado que a *empresa que registrava as receitas (ARCEL S.A.) possuía qualquer despesa que estivesse associada às receitas auferidas*, e tal atividade demandaria *mão de obra qualificada, material de escritório, estrutura física condizente, etc.*, tendo sido apurado que *ARCEL S.A. possuiria apenas duas pessoas que eram vinculadas aos serviços gerais e à consultoria de folha de pagamento*.

Na análise dos *contratos de intermediação financeira*, o Colegiado a quo constatou que a *Contribuinte, na condição de subsidiária da Holding Arcel S.A foi quem assumiu a responsabilidade pela execução do contrato*. Referindo as obrigações imputadas aos contratados nos contratos celebrados com os Bancos ABN AMRO, Alfa e Finasa, o voto condutor do acórdão recorrido destaca:

- Que a cláusula terceira do contrato com o Banco Alfa consta que *pelos serviços prestados pelas CONCESSIONÁRIAS, relativamente a cada contrato que resultar na concessão de financiamento ou de arrendamento mercantil, as CONTRATANTES pagarão à CONTRATADA quantia a ser fixada com base em critérios informados às CONCESSIONARIAS*;
- Nas provas trazidas aos autos não há *qualquer elemento de prova de as referidas obrigações foram, de fato, desenvolvidas pela holding Arcel S.A., signatária de referidos contratos, como alegado pela Recorrente em sua impugnação e razões e recurso, o que conduz à conclusão de que a obrigação pela execução do contrato ficou com a Recorrente, e a receita*

<sup>3</sup> Cadastramento do cliente, conferência de dados e documentos comprobatórios necessários à verificação dos dados cadastrais dos clientes (sejam eles a confirmação da propriedade de bens que sejam dados em garantia, verificação de eventuais gravames, confirmação da originalidade dos documentos de identificação, verificação da documentação comprobatória da renda), explanação da proposta de financiamento, enfim a confecção de um dossiê que permita a aprovação do financiamento por parte da instituição financeira.

*decorrente de referida obrigação foi contabilizado na Holding do Grupo Arcel;*

- *Quanto à alegação trazida em memoriais e sustentação oral no sentido de que as atividades seriam exercidas pelas próprias instituições financeiras, anotou-se que, sob esta hipótese, a única obrigação da contratada seria a indicação do cliente (comprador do veículo) para oferecimento do financiamento, aproximando-se do contrato de comissão. E, se entendido que não havia a atividade de intermediação financeira, mas sim, contrato de comissão, não seria possível atrelá-lo a pessoa diversa daquela que vendeu o automóvel, no caso em análise, a Recorrente;*
- *De toda a sorte: i) não seria crível que a remuneração prevista nos contratos fosse acordada sem imputação de ônus e responsabilidades à prestadora dos serviços; e ii) ainda que o serviço fosse prestado pelas instituições financeiras, não se identifica a forma de segregação de custos inerentes e essenciais ao exercício da atividade de intermediação financeira, tais como os relacionados à cessão de espaço, consumo de energia e outros materiais necessários ao desenvolvimento da atividade contratada.*

*A conclusão do Colegiado a quo, assim, foi no sentido de que não se pode aceitar, com relação ao resultado da mesma atividade, que uma empresa receba a receita (tributada pelo lucro presumido) e a outra empresa incorra nas despesas (a serem deduzidas na apuração do lucro real). E essa verificação é feita no intuito de reforçar o entendimento de que a atividade de intermediação era realizada pela Recorrente, e não pela Holding do Grupo ARCEL. Sob o pressuposto da efetiva ocorrência de prestação de serviços de intermediação, inexistiria nos autos nenhuma comprovação que tal serviço fora efetivamente prestado pela ARCEL S.A. Ao contrário, há um conjunto probatório convergente demonstrando a ausência de custos e despesas incorridos pela ARCEL S.A. para a prestação desses serviços, pelo que entendo que tais receitas são de titularidade da Recorrente, e que, portanto, deveriam ter sido vinculadas às despesas incorridas pela Recorrente.*

*Registre-se, por oportuno, que os embargos de declaração opostos pela Contribuinte nestes autos referiram: a) contradição com relação à desvinculação do contrato de venda de veículo e financiamento; b) omissão com relação à pessoa e à forma do serviço de intermediação financeira; e c) contradição e/ou omissão quanto à vinculação das receitas e despesas. A rejeição em exame de admissibilidade, porém, se limitou a transcrever os excertos do voto condutor do acórdão recorrido que abordaram aqueles pontos, nada havendo a acrescentar nesta aferição dos conteúdos decisórios dos acórdãos comparados.*

*O exame do voto condutor do paradigma, por sua vez, permite constatar que lá também se analisou a alegação de que as negociações envolvendo as diversas instituições financeiras tendo por objetivo a concessão de financiamentos para aquisição de veículos pelos clientes das diversas concessionárias do grupo foram efetuadas pela holding, a ARCEL S/A, que possuía tal atribuição dentro da estrutura organizacional do conglomerado, considerando também que todo o poderio econômico da controladora teria sido um dos fatores determinantes para o sucesso na obtenção de financiamentos com melhores taxas de mercado.*

No exame de um dos contratos firmados com o Banco Finasa, são referidas as mesmas cláusulas iniciais transcritas no voto condutor do acórdão recorrido, mas também as regras de remuneração, destacando-se que ao seu final *consta um número de conta-corrente bancária de titularidade da CONCESSIONÁRIA para fins de “recebimento do valor principal” e uma conta-corrente bancária titulada pela ARCEL S/A para fins de “recebimento da remuneração pelos serviços prestados”*.

A partir destes acordos, e firmada a similitude com os demais contratos, concluiu-se que *todos os contratos foram celebrados entre a ARCEL S/A e as instituições financeiras e, claramente, constam direitos e obrigações específicos para cada uma das partes contratantes*. Com base nesta análise fática aos aspectos contratuais, o voto condutor do paradigma entende que não há prova de simulação:

É fato que antes de celebrar um contrato escrito as partes envolvidas entabulem conversas, diálogos nos quais são definidas as condições da contratação. Nesse contexto considero pouco factível e difícil admitir que instituições financeiras de sólida reputação tenham compactuado em participar de atos e procedimentos simulatórios com a ARCEL S/A e suas concessionárias, pois estariam diretamente envolvidas em tais procedimentos.

Diante dos documentos analisados não há como negar que a controladora ARCEL S/A, na condição de holding do grupo tenha sido a responsável pelas tratativas, junto às instituições financeiras, a respeito das condições das concessões de financiamentos aos clientes de suas concessionárias. Nos mesmos moldes foi celebrado, por exemplo, o “Convênio de Cooperação Técnica” entre a ARCEL S/A e o Banco Itaú, que assumiu a responsabilidade pela realização de todas as atividades relacionadas à folha de pagamento de todos os funcionários e empregados das diversas empresas do grupo, que somam por volta de 4.000 (quatro mil) pessoas.

Não basta qualificar de simulatórios os atos praticados. É necessário que seja apresentada farta e robusta prova demonstrando a conduta dolosa e fraudulenta punível com penalidade qualificada e passível de responsabilidade criminal. E não há provas nos autos de que as empresas envolvidas tenham praticado atos simulatórios.

Em verdade tanto a empresa recorrente quanto a controladora ARCEL S/A agiram com pura convicção de que seus procedimentos estão corretos e ao amparo da legislação de regência. Nesse sentido parece não haver dúvidas de que o titular das receitas de comissões sobre financiamentos de veículos é a holding controladora e, portanto, apenas com base nos elementos constantes dos autos não se prova que a recorrente, em seu desiderato, agiu com dolo e/ou simulação.

Depois de explorar o conceito de simulação, referindo diversos excertos doutrinários, o voto condutor do paradigma traz consignado que *nada foi ocultado. De fato, tanto a empresa recorrente – controlada – quanto a controladora agiram às claras e praticaram efetivamente os atos narrados pela auditoria fiscal. A controlada registrou em sua escrituração e ofereceu à tributação as receitas obtidas com as vendas dos veículos composta pela parcela relativa ao valor financiado mais o valor à vista, e a controladora – ARCEL S/A – registrou em sua escrituração e ofereceu à tributação as receitas de comissões de prestação de serviços de obtenção de financiamentos. Tudo de acordo com os contatos pactuados com as instituições financeiras e tudo registrado na escrituração contábil e fiscal de cada uma das empresas – controlada e controladora. Não se verifica um ato simulado ou um ato dissimulado. Para haver simulação há que haver um negócio jurídico aparente e um negócio jurídico dissimulado. Entretanto, no presente caso, não há aparência de realidade, há realidade pura*.

Até este ponto, não há propriamente divergência interpretativa em face do acórdão recorrido. Ambas análises reconhecem que contratualmente há obrigações imputadas a ARCEL S/A, muito embora no paradigma tenha sido dado relevo às estipulações quanto à forma de remuneração da *holding*, inclusive quanto à forma de pagamento dissociada do pagamento devido à concessionária, enquanto no recorrido fez-se destaque à cláusula terceira do contrato com o Banco Alfa, mas também para destacar a *separação entre o ônus da prestação do serviço e o recebimento da receita em empresas diversas*.

O voto condutor do paradigma passa a se apresentar efetivamente divergente do recorrido quando assim analisa a acusação fiscal no ponto em que afirma a incapacidade de Arcel S/A para prestação dos serviços:

Para a auditoria fiscal o titular de tais receitas seria a empresa recorrente, concessionária do grupo Tempo. Nesse sentido seu raciocínio, adotado pela Turma Julgadora de 1ª instância, estaria amparado na tese de que as despesas e custos incorridos na obtenção das receitas de intermediação teriam sido suportados pela concessionária e que a holding, controladora do grupo – ARCEL – não teria estrutura operacional, retratada na ausência de quadro de funcionários em sua organização, necessária a desempenhar a atividade de intermediação.

Divirjo do entendimento. Entendo que a correlação entre a venda dos veículos e a obtenção de financiamentos foi estabelecida pela controladora ARCEL S/A, e só foi possível por conta da celebração de contratos de prestação de serviços de intermediação entre as instituições financeiras e a controladora, que foi quem permitiu que essas instituições financeiras desenvolvessem tais atividades nos estabelecimentos das concessionárias. O fato gerador aqui discutido é a obtenção de receitas de prestação de serviços de intermediação e o sujeito passivo é a ARCEL S/A. Portanto, é a controladora ARCEL S/A a titular das receitas obtidas com a prestação de serviços de intermediação de concessão de financiamentos.

Quanto ao argumento de que as despesas e custos necessários a geração da receita de intermediação foram arcados pela concessionária saliento que a auditoria fiscal não logrou apontar, na escrituração contábil e fiscal da recorrente, nem tampouco indicar no termo de verificação fiscal, quais despesas e valores estariam relacionados à obtenção dessas receitas. Obviamente porque não foi possível identifica-las. E não foi possível identifica-las porque tais despesas não foram apropriadas pela empresa recorrente. As despesas apropriadas pela recorrente se referem especificamente aquelas pertinentes à obtenção de receitas de venda de veículos. Tais despesas – salário e/ou comissão do vendedor, luz, água, telefone, internet, espaço físico, imposto predial, dentre outros existiriam mesmo caso todos os veículos da concessionária fossem vendidos diretamente ao consumidor, sem financiamentos concedidos pelas instituições financeiras ou no caso de financiamento obtido pelo próprio cliente junto a uma instituição financeira não parceira do grupo. Matematicamente, a conta, na concessionária, seria a mesma.

Nos moldes em que concebido o negócio muito provavelmente as despesas incorridas pela holding na obtenção das receitas de prestação de serviços de obtenção de financiamentos são de pequena monta, como gastos com telefone, internet, reuniões, cafezinho, e similares, irrelevantes, portanto, mas incorridas pela controladora ARCEL S/A e, por tal motivo, não escrituradas na concessionária recorrente.

A auditoria afirma como fato relevante em seu raciocínio que a holding não possuía ou possuía pouquíssimos funcionários em sua estrutura para fazer as negociações com as instituições financeiras, o que comprometeria a tese de que seria a holding a titular das receitas de intermediação de financiamentos. Considero, contudo, que tal assertiva nada prova contra as empresas do grupo, pois as tratativas teriam sido feitas diretamente entre

os diretores da holding e as instituições financeiras sem a necessidade da intervenção de funcionários subalternos. Na verdade, nesse tipo de negociação, quem detém a última palavra é justamente o corpo diretivo sendo prescindível e até mesmo um risco, a participação de subalternos.

Da mesma forma nada prova a favor da tese da auditoria o fato de a holding não possuir funcionários suficientes para atuar, nos estabelecimentos das concessionárias, no momento das vendas dos veículos. Já demonstrou e provou a defesa que os serviços de preenchimento de ficha cadastral e outros inerentes à concessão de financiamentos eram desempenhados pessoalmente pelos funcionários das instituições financeiras que atuavam nas dependências das concessionárias.

Entendo, assim, que a correlação entre as atividades de venda e concessão de financiamentos foi estabelecida pela controladora ARCEL S/A, que foi quem permitiu que essas instituições financeiras desenvolvessem tais atividades nos estabelecimentos das concessionárias e só foi possível por conta da celebração de contratos de prestação de serviços de intermediação entre as instituições financeiras e a controladora. Portanto, é a controladora ARCEL S/A a titular das receitas obtidas com a prestação de serviços de intermediação de concessão de financiamentos. Não há provas nos autos em outro sentido.

É possível constatar, nestes termos, que aspectos acusatórios determinantes para a decisão do Colegiado *a quo* – como a inexistência de empregados na *holding* destinados à prestação de serviços que lhe foi remunerada, além de estrutura física condizente – foram considerados insuficientes no paradigma para suportar a imputação fiscal, e isto especialmente pelo acolhimento da alegação da Contribuinte de que os serviços eram realizados pelas funcionários das instituições financeiras presentes nas concessionárias, limitando-se a *holding*, basicamente, à contratação dos serviços com as instituições financeiras, o que não demandaria a *intervenção de funcionários subalternos*. No recorrido, recorde-se, argumenta-se subsidiariamente que *se não havia a atividade de intermediação financeira, mas sim, contrato de comissão, não seria possível atrelá-lo a pessoa diversa daquela que vendeu o automóvel, no caso em análise, a Recorrente*. Para além disso, o voto condutor do paradigma ainda demandou da acusação fiscal a demonstração das despesas que, destinadas à prestação dos serviços remunerados à *holding*, teriam sido apropriadas pela concessionária.

Assim, o dissídio jurisprudencial poderia estar presente na definição dos requisitos para caracterização da sujeição passiva dos tributos incidentes sobre receitas de prestação de serviços de intermediação financeira na venda de veículos: seria admissível que o titular das receitas fosse quem apenas figura nos contratos com as instituições financeiras, admitindo-se a prática de realização dos serviços por funcionários das instituições financeiras presentes no estabelecimento das concessionárias, de modo que a prestadora de serviços não precisasse manter qualquer estrutura física ou empregados para auferir tais receitas? O Colegiado *a quo* afirmou necessária esta estrutura de prestação de serviços, e subsidiariamente acrescentou que se não havia intermediação financeira, então a remuneração decorreria de comissão por apresentação dos clientes à instituição financeira, atribuível à concessionária, ao passo que o Colegiado que proferiu o paradigma entendeu em sentido contrário, inclusive demandando provas, pela acusação fiscal, de que foram incorridas despesas nesta execução, despesas estas apropriadas na escrituração da concessionária.

Ocorre que o dissídio jurisprudencial não se estabelece entre argumentos das decisões comparadas, mas sim entre as decisões dos diferentes Colegiados do CARF.

Esta Conselheira tem dirigido seu entendimento em afirmar a existência de dissídios jurisprudenciais a partir da análise de **decisão** de diferentes Colegiados do CARF, e não necessariamente dos votos condutores dos julgados comparados. Assim, se os casos comparados apresentam dessemelhanças fáticas que poderiam afetar a decisão da matéria, não basta a constatação de que algum aspecto do voto condutor do paradigma, isoladamente, reformaria o entendimento expresso no acórdão recorrido. A **decisão** do Colegiado que proferiu o paradigma é aferida a partir do **contexto fático** analisado em conjunto com os **fundamentos do voto condutor** do julgado.

E, sob esta ótica, releva notar que o paradigma traz a seguinte consideração adicional para desmerecer a acusação fiscal:

Ademais, é bem verdade que a auditoria fiscal não negou que as receitas provenientes das comissões sobre financiamentos foram escrituradas e oferecidas à tributação na controladora ARCEL S/A. Cumpre assinalar, inclusive, a título meramente argumentativo, que se as receitas de prestação de serviços de intermediação de financiamentos tivessem sido apropriadas na concessionária recorrente, como entende por correto a auditoria fiscal, nem um único centavo de IRPJ ou de CSLL teria sido recolhido aos cofres públicos sobre tais receitas.

Todo o faturamento obtido com tais recebimentos teria sido absorvido pelos prejuízos obtidos nos períodos autuados. Esse foi, inclusive, o resultado alcançado pela auditoria. Os autos de infração de IRPJ e de CSLL se resumiram a ajustar os saldos de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, uma vez que a concessionária apura seus resultados com base no lucro real anual e experimentou enormes somas de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL nos anos-calendário auditados e nos subseqüentes.

Uma vez que as receitas foram efetivamente tributadas na controladora ARCEL S/A que é optante pelo lucro presumido e escriturou e ofereceu à tributação tais recebimentos ao percentual de presunção de 32%, também sob o ponto de vista econômico-tributário, não houve qualquer lesão aos cofres públicos nem economia de imposto por parte da contribuinte.

Esta circunstância não se verificou no caso presente. Aqui a exigência montou o total de R\$ 20.220.912,79 de tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento que, acrescidos de multa qualificada e multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, deixaram de ser recolhidos em razão do deslocamento das receitas de prestação de serviços para a *holding* Arcel S/A. Os demonstrativos de apuração dos autos de infração às e-fls. 5/9 evidenciam que as receitas omitidas em muito superaram a apuração negativa original aferidos nos anos-calendário 2005, 2006 e 2008, ao passo que no ano-calendário 2007 a apuração original fora positiva.

Tal cenário certamente influenciou a decisão do Colegiado *a quo*, como se nota no seguinte excerto do voto condutor do acórdão recorrido:

Assim, quem incorria nos custos e nas despesas necessários à prestação dos serviços de intermediação era a Recorrente. Todavia, quem auferia as receitas era a ARCEL S.A. Neste contexto, a Recorrente, cujo regime de tributação era o Lucro Real, deduzia os custos e despesas relativos à atividade de prestação de serviços de intermediação (materiais diversos, custo do espaço físico que era ocupado pelos empregados das instituições financeiras, etc.), lado outro, a ARCEL S.A, tributada pelo Lucro Presumido, reconhecia as receitas advindas da prestação de serviços de intermediação, sem arcar com qualquer custo ou despesa.

Nota-se, ainda, que esta demonstração da diferenciação entre as concessionárias do grupo foi situada, pela autoridade lançadora, na qualificação da penalidade, onde se consignou, conforme descrito no relatório de ambos acórdãos comparados, que:

110. A fiscalizada ao participar da operação tal como descrita nos parágrafos anteriores, tinha clara a intenção de fugir a oneração tributária, caminhando para o lado da evasão tributária;

111. Este 'planejamento tributário' tal como concebido, em princípio, busca tributação mais benéfica (Lucro Presumido) na Controladora ARCEL S/A, em detrimento da real tributação (Lucro Real) pelas empresas do Grupo Tempo (Tempo Distribuidora, Tempo Comercial, Tempo Automóveis e Tempo Mercantil);

112. Do ponto de vista estritamente comercial, as empresas do Grupo Tempo "parecem" inviáveis, pois durante todos os anos calendários investigados (2005 até 2008) apresentaram prejuízo contábil e fiscal. Abaixo, tem-se a demonstração dos lucros/prejuízos nos anos 2005, 2006, 2007 e 2008 das empresas do Grupo de Concessionárias Tempo:

...

113. Qual a razão de se investir em um negócio de venda de veículos em que nos últimos 4 anos suas concessionárias acumularam um prejuízo contábil de mais de R\$ 21 milhões ?

114. A resposta é encontrada esmiuçando o 'planejamento tributário' adotado pelo Grupo Empresarial ARCEL. Como está desenhado, o Conglomerado ARCEL, como um todo, busca máximo lucro em detrimento da legalidade do ato. Isto por que parte da receita das empresas do Grupo Tempo é transferida (de forma ilegal, é importante salientar) para a 'holding' do Conglomerado, onde se tem uma tributação bem mais favorecida. As empresas do Grupo Tempo funcionam, desta forma, como instrumentos de transferência de renda, de sua atividade mercantil, para a Controladora. Isto faz com que se tenha a maximização do lucro do Conglomerado como um todo, apesar das empresas em si "serem" deficitárias;

115. Portanto, através do esquema desenhado, que transfere ilegalmente receita de uma empresa para outra dentro do Conglomerado, faz-se com que esta parcela substancial da receita seja tributada de forma bem mais favorecida;

116. Para que as empresas do Grupo Tempo possam operar comercialmente, tendo fluxo financeiro e capital de giro, a 'holding' ARCEL S/A, mensalmente, injeta numerário nas controladas, via operação contábil de Subscrição e Integralização de Capital. A prática reiterada desta operação, do ponto de vista da contabilidade, olhada isoladamente, é estranha ao cotidiano das empresas em geral;

117. A qualificação da multa de ofício está calcada basicamente em dois fatores determinantes (i) simulação do negócio jurídico e (ii) a prática reiterada de omissão de receitas. Estes tópicos estão discutidos em parágrafos seguintes;

Por estar assim localizado, tal aspecto deixou de ser considerado no voto condutor do paradigma em razão de a exigência principal ter sido considerada improcedente. Veja-se, porém, que o quadro suprimido na descrição acima bem demonstra a menor expressividade das atividades de Tempo Mercantil de Veículos Ltda em relação às demais concessionárias do grupo.

Tabela 2 – Lucros/Prejuízos Contábeis e Fiscais das Concessionárias Grupo Tempo

| Ano Calendário | Empresa             | Receita Líquida    | Lucro/Prejuízo Contábil | Lucro/Prejuízo Fiscal |
|----------------|---------------------|--------------------|-------------------------|-----------------------|
| 2005           | Tempo Distribuidora | 191.073.809        | -1.183.906              | -1.589.141            |
|                | Tempo Comercial     | 29.653.694         | -261.900                | -260.400              |
|                | Tempo Automóveis    | 93.382.674         | -312.705                | -332.264              |
|                | <b>Total</b>        | <b>314.110.177</b> | <b>-1.758.511</b>       | <b>-2.181.805</b>     |
| 2006           | Tempo Distribuidora | 187.580.244        | -383.147                | -834.777              |
|                | Tempo Comercial     | 104.798.891        | -557.132                | -550.245              |
|                | Tempo Automóveis    | 107.569.207        | -391.708                | -448.352              |
|                | <b>Total</b>        | <b>399.948.342</b> | <b>-1.331.987</b>       | <b>-1.833.374</b>     |
| 2007           | Tempo Distribuidora | 226.042.985        | -5.688.345              | -4.524.947            |
|                | Tempo Comercial     | 169.006.646        | -922.634                | -115.034              |
|                | Tempo Automóveis    | 135.788.548        | 78.965                  | 98.715                |
|                | Tempo Mercantil     | 13.772.890         |                         | -366.867              |
|                | <b>Total</b>        | <b>544.611.029</b> | <b>-5.532.014</b>       | <b>-4.803.133</b>     |
| 2008           | Tempo Distribuidora | 206.963.469        | -6.797.728              | -8.075.782            |
|                | Tempo Comercial     | 188.704.216        | -1.366.490              | -451.028              |
|                | Tempo Automóveis    | 142.771.217        | -1.363.771              | -1.110.279            |
|                | Tempo Mercantil     | 63.836.626         | -1.922.090              | -1.877.553            |
|                | <b>Total</b>        | <b>599.275.528</b> | <b>-11.450.079</b>      | <b>-11.514.642</b>    |

É sob esta ótica que se identifica, entre os casos comparados, dessemelhança em aspecto determinante para a decisão dos diferentes Colegiados do CARF. Diversamente da acusação fiscal analisada pelo Colegiado *a quo*, no paradigma a circunstância de a apropriação das receitas na *holding* Arcel S/A ter resultado em recolhimento de tributos superior ao que seria devido pela autuada, em razão dos prejuízos por ela experimentados serem superiores às receitas questionadas, foi argumento apresentado ao outro Colegiado do CARF para decisão em favor da improcedência dos autos de infração lá lavrados.

Já no recorrido, diante das vantagens tributárias evidenciadas na análise comparativa das apurações dos sujeitos passivos, vez que Arcel S/A era optante pelo lucro presumido, a constatação de que eventuais encargos pela prestação de serviços de intermediação somente poderiam caber à concessionária resultou na validação da acusação fiscal e atribuição das receitas de intermediação financeira à autuada.

Presente tal dessemelhança fática entre os acórdãos comparados, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Estas as razões, portanto, para acompanhar a I. Relatora em suas conclusões e NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Quanto ao recurso especial da PGFN, esta Conselheira acompanha a I. Relatora em seus fundamentos e conclusões, para NEGAR-LHE CONHECIMENTO.

De fato, o paradigma nº 108-09.612 analisou a conduta de sujeito passivo que, ao longo dos anos-calendário 2001 a 2003, ofereceu, na sistemática simplificada de recolhimentos, cerca de 10% das receitas escrituradas em livro fiscal estadual, enquanto no presente caso o Colegiado *a quo* apreciou acusação de simulação como veículo da *prática reiterada de omissão e receitas*. Afastada a simulação, a atribuição das receitas de intermediação financeira à Arcel S/A, ainda que reiterada, passa a ter contornos substancialmente distintos da omissão de receitas sabidamente tributáveis e reconhecidas nos livros fiscais, razão pela qual não é possível inferir se o Colegiado que proferiu o paradigma também manteria a qualificação da penalidade aqui imputada à Contribuinte apenas em razão da reiteração da infração.

No mérito da parte conhecida, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte, com base nos fundamentos expostos pela I. Relatora.

De fato, como bem referido nos contratos firmados, a contratada tinha obrigações materiais a cumprir para ser remunerada na forma aí fixada. Indispensável, assim, a existência de uma estrutura física e de pessoas para prestação destes serviços. Ainda que se admita, como alegado pela Contribuinte, que tais serviços lhe foram remunerados, mas prestados pelas contratantes, ainda assim as despesas cogitáveis para esta realização estariam a cargo da autuada, como bem expresso no voto condutor do acórdão recorrido:

Demais disso, não é crível supor que as instituições financeiras tenham celebrado contratos delegando obrigações e responsabilidades à contratada e, sem qualquer formalização, tenham assumido referidos ônus e responsabilidades, sem qualquer alteração nas cláusulas de remuneração previstas nos mesmo contratos.

E mais: apesar de os contratos terem sido firmados pela Holding, ainda que supostamente executados pelas próprias instituições financeiras, não se identifica a forma de segregação de custos inerentes e essenciais ao exercício da atividade de intermediação financeiras, tais como os relacionados à cessão de especo, consumo de energia e outros materiais necessários ao desenvolvimento da atividade contratada.

Adicione-se, ainda, argumentos da Conselheira Adriana Gomes Rêgo no voto condutor do Acórdão nº 9101-003.308, no qual este Colegiado, em antiga composição, assim decidiu:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento (i) por maioria de votos, em relação à multa qualificada, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento nessa matéria; e (ii) por maioria de votos, em relação à multa isolada, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe negaram provimento.

Assim firmou-se no voto condutor de referido julgado:

No mérito, a Contribuinte alega primeiramente que é equivocada a vinculação entre venda do veículo e financiamento estabelecida na autuação, sendo que o acórdão recorrido *"reconheceu a improcedência da motivação que fundamentou a lavratura do auto de infração"*. E, assim, seguiu a "mesma linha do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.106.462/SP" (o qual foi julgado sob o rito de recursos repetitivos art. 543-C do CPC, vinculando o CARF a teor do art. 62, § 2º, do RICARF), que *"assentou entendimento no sentido de que vendas financiadas são diferentes de vendas a prazo"*.

Assim, e em virtude desse entendimento consolidado do STJ, assevera a Contribuinte, *"este colegiado não pode dispor de modo diverso, ficando obrigado a pronunciar o erro de motivação do AI, que o torna nulo"*.

Não assiste razão à Contribuinte, na medida em que a autuação fiscal não faz tal equiparação entre vendas financiadas e vendas a prazo, mas sim atribui à Recorrente as receitas de comissões de intermediação de operações de financiamento registradas pela *holding* do grupo, ARCEL. Não há qualquer desqualificação da natureza das receitas, mas sim a **identificação do sujeito passivo** que, na ótica da Fiscalização, as aufere de fato. Não há que se falar, assim, em nulidade do auto de infração por erro de motivação.

Em seguida a Recorrente ataca a imputação das receitas em questão a si, alegando, em apertada síntese, que a Fiscalização promoveu reinterpretação (requalificação) dos fatos *"baseada em meras ilações, desprovidas de respaldo factual e normativo"*. Aduz que foi a ARCEL que realizou a prestação de serviços de intermediação de financiamento, auferindo, em contrapartida, as receitas. *Ressalta que "a ARCEL emitiu as notas fiscais, fez os respectivos registros contábeis e procedeu à tributação dos mesmos"* e aduz que é a ARCEL quem contrata as financeiras e se obriga, sendo, portanto, remunerada. E alega que *"provou que o serviço de financiamento era executado pelos funcionários das instituições financeiras, não eram da ARCEL nem de TEMPO"*.

Pois bem, tomando-se um dos contratos celebrados pela ARCEL com agente financeiro, contrato com a FINANCEIRA ALFA S.A. CRÉDITO FINANCIAMENTO E

INVESTIMENTOS e com a ALFA ARRENDAMENTO MERCANTIL S.A (trazido pela própria Contribuinte em sua Impugnação, e-fls. 758 a 760), tem-se:

[...]

Da leitura desse contrato vê-se que, embora a ARCEL figure como "CONTRATADA" e a Contribuinte figure como "CONCESSIONÁRIA", já na especificação dos serviços consta que o contrato *"tem por objeto a prestação pelas CONTRATADAS, de serviços de: a) preenchimento de cadastro e conferência de dados e documentos comprobatórios (...); b) apresentação às CONTRATANTES de propostas de CLIENTES para a concessão de financiamentos (...)"* (destacou-se o plural).

Logo adiante, no item 3, resta ainda mais evidente que os serviços ali contratados são prestados pela Contribuinte, quando se vê que ali se pactua que *"pelos serviços **prestados pelas CONCESSIONÁRIAS**, relativamente a cada contrato que resultar na concessão de financiamento ou de arrendamento mercantil, as CONTRATANTES pagarão à CONTRATADA quantia a ser fixada com base em critérios informados às CONCESSIONÁRIAS"* (destacou-se). É dizer, o serviço é prestado pelas concessionárias de veículos do grupo mas quem é remunerada é a *holding* ARCEL.

No item 5, consta que as CONCESSIONÁRIAS e a instituição financeira CONTRATADA concordam a forma de pagamento do objeto do contrato. Ou seja, quem contrata, na verdade, são as CONCESSIONÁRIAS, pois são elas que "concordam" com a forma de pagamento.

E não é só isso. Consta na cláusula 7 do contrato que *"a CONTRATADA e as **CONCESSIONÁRIAS** arcarão com todos os tributos incidentes sobre os valores devidos pela prestação dos serviços ora contratados"*. Veja-se aqui que o próprio contrato coloca as concessionárias como sujeitos passivos das obrigações tributárias surgidas pela ocorrência dos fatos geradores que exsurgem da prestação dos serviços ali contratados (de preenchimento de cadastro e conferência de dados e documentos comprobatórios e de apresentação de propostas de clientes para a concessão de financiamentos e/ ou realização de operações de arrendamento mercantil de veículos), antecipando as conclusões a que chegou a Fiscalização no procedimento fiscal!

Mais, a cláusula 11 indica que *"as **CONCESSIONÁRIAS** não poderão ceder ou subestabelecer, total ou parcialmente, os direitos e obrigações decorrentes deste Contrato sem a prévia aprovação por escrito das CONTRATANTES"* e a cláusula 14 que *"entre os empregados **das CONCESSIONÁRIAS** e as CONTRATANTES não haverá qualquer vínculo empregatício"*.

Ora, o contrato antes destacado, o qual, repise-se foi trazido pela própria Contribuinte em sua impugnação, é prova material da condição da Recorrente de prestadora dos serviços que aqui se discute e, conseqüentemente, titular da receita advinda de sua prestação.

E, ainda que haja outros contratos em que as concessionárias não figuram expressamente como as prestadoras dos serviços, constando somente a ARCEL como contratada, não se consegue vislumbrar situação de fato diferente da estampada no contrato antes transcrito. Por exemplo, em contrato firmado entre a ARCEL e a FINASA (e-fls. 761 a 763), a ARCEL (contratada) se obriga a *"prestar ao BANCO" os serviços de "encaminhamento ao BANCO pedidos de Financiamento/Arrendamento para aquisição de bens e/ou serviços", sendo que "no encaminhamento de pedidos a CONTRATADA: a) Utilizará os formulários próprios do BANCO; b) Cumprirá as instruções de preenchimento de acordo com as indicações nos formulários e normas operacionais comunicadas pelo Banco"*.

Entretanto, após o item 13 do contrato, a Contratada indica que o recebimento do principal deveria ser feito à conta da TEMPO DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS

LTDA, enquanto que para a conta do recebimento da remuneração pelos serviços prestados, não houve qualquer indicação, o que infirma a tese da recorrente já que, a prevalecer a sua versão, o contrato deveria ter consignado que os serviços de remuneração seriam creditados na conta da ARCEL:

A CONTRATADA indica para fins de recebimento do valor principal as seguintes contas correntes:

|                                      |            |             |                    |                |
|--------------------------------------|------------|-------------|--------------------|----------------|
| Favorecido                           |            |             | CPF/CNPJ           |                |
| TEMPO DISTRIBUIDORA DE VEICULOS LTDA |            |             | 46.991.782/0006-83 |                |
| Banco n.º                            | Nome Banco | N.º Agência | Nome Agência       | Conta Corrente |
| 341                                  | ITAU       | 2976        |                    | 985-8          |

A CONTRATADA indica para fins de recebimento da remuneração pelos serviços prestados, as seguintes contas correntes:

CAMPINAS DRF

Fl. 806

|                              |                               |       |             |              |                |
|------------------------------|-------------------------------|-------|-------------|--------------|----------------|
| Favorecido                   |                               |       | CPF/CNPJ    |              |                |
| <input type="checkbox"/> PIS | <input type="checkbox"/> INSS | Banco | N.º Agência | Nome Agência | Conta Corrente |
| N.º                          |                               |       |             |              |                |

[...]

Além disso, indaga-se, como poderia a ARCEL prestar esse serviço para o conjunto de suas concessionárias controladas se, como destaca o acórdão recorrido, não possui estrutura que viabilizasse a prestação de serviços (conta com 3 Diretores, 1 funcionário de serviços gerais e 1 consultor de folha de pagamento)?

Afirma a Recorrente que a ARCEL auferir as receitas em razão da intermediação que faz a intermediação de financiamentos. Mas novamente cabe questionar: se as comissões pagas pelos agentes financeiros decorrem da prestação de serviços de intermediação de financiamento, como pode a ARCEL fazer intermediação sem ter qualquer recurso seu alocado para esse fim? Não há recurso humano alocado, uma vez que, como admite a Recorrente, não dispõe de funcionários nas concessionárias, contando tão somente com três diretores, um funcionário de serviços gerais e um consultor de folha de pagamento. Também não há recursos materiais (móveis, prédio, etc.), uma vez que a intermediação se dá nas instalações das concessionárias de veículos.

Ou seja, ela auferir uma receita para um serviço prestado, sem ter qualquer despesa correspondente. Este aspecto foi muito bem destacado no acórdão recorrido, que assim registrou:

[...]

Conforme o Dicionário Eletrônico Houaiss, intermediar significa "existir de permeio, situar-se entre" ou "servir de intermediário ou mediador em; interceder, intervir". De que forma poderia a ARCEL se colocar entre o cliente da concessionária em processo de aquisição de veículo e o agente financeiro sem mobilizar recursos para tal?

A Recorrente alega que a ARCEL que não possui funcionários para atuar nas concessionárias uma vez que os funcionários encarregados de fechar os contratos de financiamento entre clientes e instituições financeiras eram das próprias instituições financeiras. Traz fotografias e declarações de instituições financeiras dando conta de que eram elas que se desincumbiam do preenchimento e encaminhamento de propostas de financiamento.

Ainda que assim seja (em contrariedade ao que evidencia o contrato antes analisado), não se veria a atuação da ARCEL. Se a remuneração pelo financiamento contratado é (repise-se, em desacordo com o que dizem os contratos) pelo mero encaminhamento do cliente ao funcionário da financeira, esta ação só poderia ser executada pelo vendedor da concessionária, durante o processo de venda. Aqui o raciocínio construído no acórdão recorrido é perfeito:

[...]

Alega também a Recorrente que a ARCEL, sendo controladora do grupo, procurou *"negociar uma melhor e mais vantajosa política de financiamento para as vendas efetuadas nas concessionárias que controla"*.

Ainda que pareça lógica a afirmação, o fato de a controladora entabular negociações junto a agentes financeiros que beneficiariam suas controladas não é suficiente para caracterizá-la como prestadora dos serviços aqui discutidos, muito menos lhe conferir a posição de titular da renda decorrente. Outra não foi a conclusão vertida no acórdão da DRJ Campinas, como se vê a seguir:

O auferimento da receita de comissão paga por instituições financeiras vincula-se à atividade de venda da empresa controlada e não a qualquer atividade que tivesse sido realizada pela controladora. Em que pese toda a influência que a controladora possa exercer junto a instituições financeiras, comissão alguma seria paga por instituições financeiras se a empresa controlada não lograsse êxito na sua atividade de concretizar as vendas de veículos.

E, nesse ponto, importa registrar que, tendo sido as receitas de comissões transferidas para a controladora, certamente deixaram de ser contrapostas às despesas com as quais se relacionam e que estão contabilizadas na autuada, empresa responsável pela revenda de veículos novos e usados.

Vale trazer aqui o princípio basilar da contabilidade "da entidade" (insculpido no art. 4º da Resolução nº 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade) e o instituto da autonomia patrimonial, abraçado pela lei civil brasileira (art. 1.022 do Código Civil) como elementos definidores do imperativo de tratar o patrimônio de cada pessoa jurídica de forma autônoma em relação às demais pessoas, sejam elas pessoas físicas ou outras pessoas jurídicas, incluindo aí as receitas originadas das atividades por ela desempenhadas. E assinalar, também, a repulsa que a legislação consagra à chamada confusão patrimonial, como se vê nas disposições dos arts. 50 e 51 do Código Civil, os quais se transcreve a seguir:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Art. 51. Nos casos de dissolução da pessoa jurídica ou cassada a autorização para seu funcionamento, ela subsistirá para os fins de liquidação, até que esta se conclua.

Conclui-se, assim, que os fatos descritos no TVF convergem para indicar que os serviços de encaminhamento aos agentes financeiros de pedidos de financiamento de clientes em processo de aquisição de veículos eram prestados pela Recorrente, e não pela empresa *holding* a qual pertence, sendo a Recorrente, e não a holding, o sujeito passivo das obrigações tributárias surgidas pela ocorrência dos fatos geradores que exsurtem de tal prestação.

Como bem consigna o TVF, *"os efeitos tributários dos fatos e atos jurídicos praticados pelos contribuintes são aqueles previstos na legislação tributária"*, sendo que *"estes fatos devem ser interpretados abstraindo-se a validade jurídica e considerando-se a sua expressividade econômica, ou seja, pode o intérprete abstrair-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados, para considerar os verdadeiros efeitos econômicos subjacentes nesses atos ou negócios, e que se procuram mascarar"*, louvando-se nos arts. 109 e 118 do Código Tributário Nacional, os quais cumpre transcrever:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

(...)

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Descabe, portanto, a reforma decisão recorrida, devendo-se manter a autuação por omissão de receitas aqui discutida, inclusive os lançamentos reflexos. *(destaques do original)*

Estas as razões, portanto, para, prevalecendo o conhecimento do recurso especial da Contribuinte, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA