ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11080.721714/2012-71
CÓPIA

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

Processo nº	11080.721714/2012-71
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1103-001.206 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de	25 de março de 2015
Matéria	IPI
Recorrente	ÁGUAS MINERAIS SARANDI LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

SIMULAÇÃO - SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO - MAJORAÇÃO INDEVIDA DO CUSTO AO SÓCIO OCULTO - CRÉDITOS INDEVIDOS DE IPI

O investimento da recorrente, para se tornar sócio oculto, *i.e.*, para fortalecer o empreendimento do sócio ostensivo, é de valor simbólico. O único sócio oculto (recorrente), sobre ser o único cliente da Sociedade em Conta de Participação (SCP), recebia 65% do faturamento bruto da SCP, a título de distribuição de resultados dessa - receita não tributável. Conflito de interesses. Incompatibilidade entre causa típica de uma SCP e o fim prático pretendido pelas partes, a configurar simulação da SCP. Diante da simulação da SCP, fica caracterizada a majoração indevida de 65% dos custos dos kits para produção de refrigerantes, e, por conseguinte, de créditos indevidos de IPI em 65% dos custos os referidos kits. Como a SCP é simulada, o recebido pela recorrente não é distribuição de lucros, mas redução de 65% dos custos dos kits, para direito de créditos de IPI.

MULTA QUALIFICADA

No quadro exposto, não há elementos que concorram para uma simulação "inocente". Ou ainda, não se está diante de fenômeno simulatório que se ponha numa linha divisória tênue ao olhar natural ou sob as lentes defasadas. No caso vertente, não se afigura factível mesmo um erro de proibição.

ILEGALIDADE DA TAXA SELIC E INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA

A Súmula CARF nº 4 reconhece ser devida a taxa Selic. A constitucionalidade da multa é matéria cujo enfrentamento é defeso a este órgão julgador, conforme a Súmula CARF nº 2.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/03/2015 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 31/03/201
5 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 01/04/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Impresso em 02/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, negar provimento por unanimidade.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva- Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Eduardo Martins Neiva Monteiro, Carlos Mozart Barreto Vianna, Fábio Nieves Barreira, Breno Ferreira Martins Vasconcelos e Aloysio José Percínio da Silva.

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/03/2015 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 31/03/201
5 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 01/04/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Impresso em 02/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

DO LANÇAMENTO

Conforme o relatório de ação fiscal, lavraram-se autos de infração de IRPJ, de CSL, de PIS, de Cofins e de IPI, relativos ao superfaturamento de compras de insumos utilizados na produção, à dedução como despesas de PIS e Cofins-Importação e à utilização indevida de créditos, realizada entre março de 2007 e dezembro de 2010.

De início, insta relevar que este feito tem por objeto as questões atinentes à glosa de créditos de IPI (auto de infração de fls. 203-216 do e-processo), com a exigência de crédito tributário no valor de R$ 13.469.659,41 (atualizado até fevereiro de 2012, incluindo juros e multa qualificada). As exigências de IRPJ e de CSL foram incorporados no processo administrativo nº 11080.721713/2012-26, e as de PIS e de Cofins no processo administrativo nº 11080.721712/2012-81.

Fundamentalmente, os autos de infração decorreram de suposta simulação na participação da fiscalizada como sócia oculta e na constituição de uma Sociedade em Conta de Participação (SCP). A simulação seria quanto à validade da própria SCP, em que a fiscalizada atua como cliente e sócia oculta daquela, gerando aumento ficto do custo dos insumos adquiridos da SCP, a fim de reduzir o pagamento de tributos, conforme trecho do relatório de ação fiscal infratranscrito, de fl. 349 (e-processo):

> *"Com todos os dados e fatos apresentados até o momento fica claro que houve uma simulação com o intuito exclusivo de reduzir ou suprir tributos mediante o aumento ficto dos custos dos insumos, via compras realizadas pela figura societária criada entre a fiscalizada e a POLYAROMAS, SCP, desta forma diminuindo o lucro real e aumentando os créditos de PIS, Cofins, e IPI com a compra superfaturada no montante exato de 65% sobre todos os valores adquiridos pela fiscalizada da Polyaromas, sócia ostensiva dessa SCP."*

Toda a receita bruta da SCP deriva das vendas efetuadas para a própria sócia oculta (recorrente), sendo-lhe creditados 65% dos valores arrecadados pela SCP, a título de participação nos resultados de tal sociedade. Essa exigiu da sócia oculta apenas dois mil reais, mas recebeu, na forma de distribuição de resultados, quase vinte milhões de reais no período de março de 2007 a dezembro de 2010.

Ainda, por determinação legal, a sócia oculta não pode participar da atividade objeto do negócio de sociedade em conta de participação, devendo apenas contribuir com a entrega de recursos à sociedade.

Constata, pois, que a SCP é simulada, sendo artifício empregado pela recorrente para inflar seus custos dos insumos adquiridos da suposta SCP, com o retorno imediato da parcela inflada dos custos por suposta distribuição de lucros à recorrente como sócia oculta da SCP simulada (cujo sócio ostensivo é a Polyaromas, o fornecedor dos insumos).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/03/2015 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 31/03/201
5 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 01/04/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Impresso em 02/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Afirmou que a recorrente apurou o seu lucro tributável no regime do lucro real anual e, com relação aos valores pagos a titulo de PIS/Cofins-Importação, alegou que esses não podem ser deduzidos na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSL, de acordo com o trecho do relatório de ação fiscal de fl. 351 (e-processo):

CÓPIA

> *"Ora os valores recolhidos a titulo de PIS e Cofins Importação quando passível de creditamento na sistemática da não cumulatividade das contribuições não se traduz em custo dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que não foi contabilizado no custo de aquisição conforme declaração do contribuinte (fl. 102). Sendo assim, não há possibilidade dessa dedução; além disso o contribuinte utilizou tais valores para a apuração de créditos, esse sim com previsão legal; logo, é como se o contribuinte se beneficiasse em duplicidade. Assim, os valores informados na Demonstração de Resultados da DIPJ a titulo de PIS e Cofins (fls. 155, 202, 253, 298) como dedutíveis do resultado tributável dos anos-calendários 2007 a 2010 também foram acrescidos ao resultado apurado pelo contribuinte.*
>
> *A forma de apuração do lucro escolhida pelo contribuinte, Águas Minerais Sarandi Ltda, é o Lucro Real Anual. Para a fiscalização apurar os tributos IRPJ e CSLL devidos pelas infrações aqui apontadas foram usadas como valores iniciais os apurados como resultado tributável pelo contribuinte e informado em seu Lalur (fls. 105/150) e DIPJ (fls. 151/343), conforme quando abaixo.*
>
> *As leis acima informadas (11941/2009 e 12249/2010) permitem que em determinadas situações e para determinados débitos junto a Fazenda Nacional os saldos de prejuízo acumulado e o saldo negativo de base de cálculo da CSLL fossem utilizados para liquidação desses débitos. O contribuinte solicitou essa forma especial de pagamento nos processos 13026.000434/2009-18 e 12026.000063/2011-81 os valores de R$12.058.388,01 e R$12.187.959,19, de prejuízo fiscal acumulado e de base negativa de CSLL acumulada, respectivamente."*

Acerca disso, colacionou quadros demonstrativos.

Com relação ao PIS e à Cofins, a empresa recorrente, prestando esclarecimentos à fiscalização, afirmou que o controle destes é feito através das informações do Dacon, não tendo escrituração relativa a esses.

Afirmou também que os valores de aquisição dos extratos de refrigerante da Polyaromas foram incluídos na base de cálculo desses créditos a alíquotas de 1,65% e 7,60%. Isso, de acordo com a legislação vigente, está incorreto, pois ela estabelece que quando uma empresa fora da Zona Franca de Manaus, o que é o caso da Sarandi, adquire insumos de empresas sediadas na ZFM com projeto aprovado pela Suframa, o que é o caso da Polyaromas, e não possui receitas excluídas da não cumulatividade, a alíquota de crédito apurado para PIS e Cofins deve-se limitar a 1% e a 4,6%.

Desse modo, a recorrente além de retirar 65% das aquisições da base de cálculo dos créditos, incluiu nessa base alíquotas indevidas. A fim de demonstrar esses valores

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/03/2015 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 31/03/201
5 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 01/04/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Impresso em 02/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

de crédito apurados indevidamente e o cálculo de como deveria ter sido feito o recolhimento, colacionou quadros demonstrativos.

Intimou a recorrente a reduzir de ofício o saldo de créditos de PIS e Cofins a zero, conforme o artigo 9°, § 4°, do Decreto 70.235/1972.

Acerca do IPI, afirmou que estes créditos são apurados indevidamente pela recorrente, de acordo com o trecho do relatório de fls. 360 (e-processo):

> *"A empresa fiscalizada é uma industrial do ramo de bebidas frias que produz, entre outros, águas minerais e refrigerantes. Tais produtos estão sujeitos a tributação do IPI – Imposto de Produtos Industrializados. Ao adquirente de insumos utilizados na produção de tais produtos, a legislação admite o uso de crédito do mesmo imposto pago pelo fornecedor destacado em nota fiscal.*
>
> *A Sarandi adquire um produto da Polyaromas (sócia ostensiva da SCP de fachada) denominado "kit p/refrigerantes", extrato e/ou concentrado, que é usado como insumo na produção de bebidas frias do tipo refrigerantes. Como a empresa Polyaromas é sediada na ZFM e tem projeto aprovado pelo Suframa (fl.169), como já dito anteriormente, essa empresa industrial se beneficia do não pagamento de IPI sobre os produtos por ela produzidos, em conformidade com os artigos 69, I e II e artigo 82, III do Decreto 4.544/2002, logo, em suas notas fiscais não há destaque do IPI.*
>
> *No entanto, em condições especiais, a aquisição de alguns insumos em que não houve destaque do IPI em nota pode vir a ter permissão legal de creditamento como se tributados esse insumo tivesse sido, no caso em tela, a fiscalizada se utiliza do artigo 175 do Decreto 4.544/2002 para a escrituração de um crédito de IPI sobre as aquisições da Polyaromas a uma alíquota de 27% no Livro de Apuração do IPI a título de "outros créditos"."*

Acrescentou que, devido ao fato de o custo de aquisição dos insumos retromencionados estarem indevidamente majorados em 65%, os créditos "presumidos" de IPI na parcela "vitaminada" em 65% são indevidos. Promoveu a correção dos valores de IPI devidos mensalmente, levando em conta o total de créditos e débitos apurados no Livro de Apuração de IPI pela recorrente, considerando-se a sistemática de débito de IPI contra crédito. Nesse sentido, colacionou quadros demonstrativos de créditos de IPI apurados pela recorrente coluna de créditos indevidos e de ajuste de créditos e de apuração de IPI a pagar, confeccionados pelo autuante.

Concluiu que o que ocorreu foi uma simulação com a intenção de reduzir tributos, com efeito de aumento do custo dos insumos, via compras realizadas da SCP, diminuindo o lucro real e a base de cálculo da CSL, e aumentando créditos de PIS, Cofins e IPI com a compra superfaturada no montante de 65% sobre os valores adquiridos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/03/2015 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 31/03/201
5 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 01/04/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Impresso em 02/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por fim, embasada nas Leis 9.430/96 e 4.502/1964, e no fato de a recorrente ter a intenção dolosa de reduzir tributos com a simulação retro mencionada, estabeleceu que a multa de ofício a ser aplicada aos tributos em questão deve ser de 150%.

CÓPIA

DA IMPUGNAÇÃO

Irresignada, a recorrente apresentou impugnação de fls. 223 a 258 (e-processo).

Primeiramente, afirmou que é licita a associação empresarial realizada entre a recorrente e a SCP, pois isto foi feito com o fim de facilitar a fabricação, aquisição, comercialização, distribuição, logística e redução dos custos dos extratos de refrigerante, o que torna possível a competição com as grandes e internacionais fabricantes. Além disso, afirmou que essa associação recebe o nome de parcerias empresariais. Nesse sentido, colacionou doutrina.

Alegou que a SCP em questão realizou o recolhimento de todos os tributos devidos à União.

Contestou a afirmativa da fiscalização de que as ações da recorrente são vedadas pelo artigo 991 do Código Civil, pois ele interdita a participação dela nas atividades ligadas ao objeto social da SCP.

Sobre isso, afirmou que não praticou atos ligados ao objeto social da SCP, pois o que ela realizou foi a aquisição de extrato de refrigerante, o que não é o objeto social da sociedade e, mesmo que fosse, isso apenas faria com que a recorrente passasse a ter responsabilidade perante terceiros.

Além disso, atestou que o fornecimento de extratos de refrigerante não é feito exclusivamente para a recorrente, que a lei não proíbe que ela adquira produtos da SCP da qual faz parte, e que isso está autorizado no contrato de constituição da SCP.

Esclareceu que a fiscalização não questionou, em nenhum momento, a efetiva existência fática e jurídica da SCP, a ocorrência da fabricação e venda de extratos de refrigerante pela SCP à recorrente.

Alegou que o lançamento realizado deve ser considerado nulo, devido ao fato de esse apresentar uma fundamentação legal e fática equivocada, genérica e desconexa, o que prejudica o direito de defesa da recorrente. Além disso, baseou a nulidade no arbitramento realizado pela fiscalização ao desconsiderar quase a totalidade das operações ligadas à SCP, sob a alegação de não ter tido acesso à escrituração desta. Quanto a isso, juntou decisão do antigo Conselho de Contribuintes.

Acrescentou que a principal alegação da fiscalização, que se refere ao fato de a constituição da SCP ter sido feita com o intuito de reduzir tributos, mediante o aumento ficto dos extratos de refrigerante, é deficiente devido à falta de provas.

Sendo assim, afirmou que essa alegação deve ser comprovada: pela demonstração de que o valor do insumo é incompatível com o valor do mercado; por meio da

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/03/2015 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 31/03/201
5 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 01/04/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Impresso em 02/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

análise da contabilidade da Polyaromas. Isso porque a fiscalização não pode se basear apenas em presunções e indícios por prevalecer no direito a presunção de boa-fé do contribuinte e devido ao fato do ônus da prova caber ao poder público. Além disso, afirmou que alegar e não provar é o mesmo que não alegar, e colacionou entendimento do CARF e doutrina nesse sentido.

Consignou que não houve nenhuma pesquisa e diligência nos órgãos do Governo Federal, assim como não foi feita a análise da contabilidade da Polyaromas a fim de avaliar qual é o preço de mercado dos insumos em questão.

Portanto, a fiscalização não pode afirmar que houve o aumento ficto do preço deles. Além disso, afirmou que esse aumento ficto não ocorreu e, para tanto, apresentou dados oficiais comprovando que o custo de aquisição é compatível com o praticado no mercado.

Afirmou que a recorrente não constituiu a SCP com o objetivo de ocultar a vontade efetivamente querida que, segundo a fiscalização, é a de reduzir os tributos. A SCP foi formal e materialmente constituída, tendo sido declarada e escriturada a distribuição dos seus resultados. Nesse sentido, alegou que o único erro realizado pelo contador da recorrente foi a contabilização equivocada dos resultados da SCP como ganho de capital.

Ressaltou que a recorrente apenas não apresentou os documentos que estavam na posse da sócia ostensiva, sob os quais tomará as medidas cabíveis.

Acentuou que o ônus probatório da fiscalização só daria suporte a alegação de que houve aumento fictício do valor do insumo, se ela provasse o conluio entre a recorrente e a Polyaromas. Não provando, caberia a fiscalização realizar questionamentos e exigências tributárias em face dessa empresa e não da recorrente.

Colacionou entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que estabelece que se deve reconhecer a legitimidade de um planejamento tributário no qual foi feita a incorporação às avessas, para se poderem aproveitar prejuízos fiscais da empresa incorporadora, e que não se devem desconsiderar atos jurídicos quando houver motivo extra tributário.

Com relação à taxa Selic, afirmou que, de acordo com o artigo 161, § 1°, do CTN, os juros são devidos a razão de 1%, sendo esse o limite máximo para a sua fixação. Por conseguinte, ressaltou que seria um grande equívoco igualar os juros à taxa do mercado financeiro, pois isso significaria retirar do Poder Legislativo a fixação do valor final da obrigação, deixando-a a cargo do ente tributante que controla tal mercado.

Alegou que está incorreta a aplicação, por parte da fiscalização, da multa qualificada no percentual de 225%. Isso porque ela não comprovou que a recorrente agiu de forma fraudulenta, pois essa última não pode ser penalizada pela não entrega dos documentos por parte da sócia ostensiva da SCP, e porque essa multa fere os princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade e da proibição do confisco. Quanto a isso, juntou jurisprudência.

Tendo em vista o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos, requereu que a multa fosse reduzida ao percentual de 75%.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/03/2015 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 31/03/201
5 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 01/04/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Impresso em 02/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Afirmou que não é possível incidir juros sobre a multa de ofício exigida conjuntamente com o tributo supostamente devido, em razão da ausência de previsão legal nesse sentido.

Acrescentou que as questões referentes ao parcelamento da Lei 11.941/2009, não foram impugnadas, pois há rito próprio para a discussão do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa.

Por fim, requereu que seja julgada procedente a impugnação, a autorização da juntada de documentos, a realização de diligências para se verificarem os preços dos insumos das demais empresas na ZFM no período de 2007 a 2010, e a declaração da total improcedência do lançamento e dos autos de infração.

CÓPIA

DA DECISÃO DA DRJ

Em 22/5/2012, acordaram os membros da 1ª Turma de Julgamento da DRJ de Porto Alegre, por unanimidade de votos, negar provimento à impugnação, de forma a manter o crédito tributário impugnado, conforme o entendimento que se segue.

Inicialmente, entendeu que não houve o cerceamento de defesa alegado pela recorrente, uma vez que a fiscalização centralizou o lançamento no apontamento dos custos e esse fator foi abordado na impugnação, o que faz com que fique claro que a recorrente sabia o teor da acusação que lhe foi imputada.

Afirmou que não está correta a alegação da recorrente, no sentido de que o lançamento deve ser nulo devido ao fato de ele ter como fundamento a glosa das despesas e a ausência de escrituração fiscal da SCP, pois o relatório de ação fiscal não faz referência a isso.

Apontou que a fiscalização não baseou a simulação no fato de ela não ter acesso aos livros, mas sim nas operações com insumo, e que o não acesso àqueles não poderia causar arbitramento dos lucros da recorrente, mas sim da SCP.

Acrescentou que a glosa parcial não é capaz de tornar a contabilidade do contribuinte imprestável para a apuração do lucro real, pois esta pode ser apurada através da desconsideração de poucos lançamentos contábeis.

Com relação ao conceito e à prova de simulação, colacionou entendimentos doutrinários e ressaltou que, devido ao fato de a prova da simulação ser de difícil obtenção, é permitida a sua comprovação por todos os meios admitidos em direito, inclusive por indícios e presunções. Acerca disso abordou o entendimento de Francisco Ferrara sobre os elementos capazes de provar a simulação, como a falta de execução material do contrato, a conduta das partes e a existência de motivo para a simulação.

Concluiu que não há provas de que a SCP tenha existência fática. O fato de o sócio ostensivo receber uma remuneração insignificante perto da que é recebida pelo sócio oculto (recorrente) indica que para eles não havia SCP. Que a recorrente não pagou nos insumos mais do que 35% do valor para eles declarados, e que os argumentos presentes na própria impugnação caracterizam a simulação.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/03/2015 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 31/03/201
5 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 01/04/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Impresso em 02/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Com relação à multa de ofício, ressaltou que, diferentemente do que foi alegado pela recorrente, a multa fixada foi de 150%, em razão da simulação retromencionada, e que isso foi fundamentado de forma correta pela fiscalização, que indicou os artigos 72 e 73, da Lei 4.502/64. Além disso, afirmou que esse percentual está previsto na legislação em vigor e sendo a atividade administrativa vinculada.

Afirmou que devem ser desconsideradas as alegações acerca da taxa Selic, pois não deve ser aplicado o artigo 161, § 1°, do CTN, devendo ser observado o que dispõe o artigo 61, § 3°, da Lei 9.430/96.

Por fim, consignou que não pode ser apreciado pela Turma julgadora o questionamento da recorrente acerca da futura aplicação de juros sobre a multa de ofício, pois não há neste processo, até o presente momento, essa aplicação.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Inconformada com a decisão, a recorrente interpôs, tempestivamente, recurso voluntário de fls. 319 a 351 (e-processo), reiterando integralmente o alegado em sede de impugnação.

DO ACÓRDÃO DO CARF

O Acórdão nº 3101-001.302, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção do CARF declinou competência para a 1ª Seção de Julgamento, por se entender tratar-se de tributação reflexa à de IRPJ.

DA RESOLUÇÃO DO CARF

A Resolução nº 1102-000.183, da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, encaminhou o feito a esta 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção, por conexão ao feito de IRPJ e por se entender que a 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara se encontrava preventa.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/03/2015 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 31/03/201
5 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 01/04/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Impresso em 02/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

CÓPIA

Conselheiro Marcos Shigueo Takata

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade (fls. 315 e 318). Dele, pois, conheço.

Fui o relator do julgamento do recurso no processo administrativo nº 11080.721713/2012-26, de exigência de IRPJ e de CSL, decorrentes do mesmo Relatório de Ação Fiscal, e que resultou no Acórdão nº 1103-001.004.

A exigência de que trata os autos deste feito é de IPI.

O problema de competência para julgamento do recurso é semelhante ao do processo administrativo nº 11080.721712/2012-81, de lançamentos de PIS e de Cofins, também decorrente do citado Relatório de Ação Fiscal, enfrentado por esta Turma. Nesse julgamento, sob relatoria do ilustre Conselheiro André Mendes de Moura, e que resultou no Acórdão nº 1103-001.064, concluiu-se ser competente para apreciação do recurso a 3ª Seção de Julgamento, em que pese ter havido acórdão com declinação de competência da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento. O caso, portanto, foi de encaminhamento do feito ao Presidente do CARF, por conflito negativo de competência.

O caso aqui é de glosa de 65% do valor dos créditos de IPI decorrentes da aquisição dos kits para produção de refrigerantes da sociedade em conta de participação considerada simulada, com recomposição dos valores devidos mensalmente, por conta do regime de débito contra crédito, com a correção dos valores devidos considerando-se o total de créditos e débitos apurados pela recorrente.

Não há discussão da alíquota de IPI, seja para os créditos glosados, seja para a apuração do valor de IPI exigido.

As mesmas razões que levaram o ilustre Relator do Acórdão nº 1103-001.064 à declinação de competência, conduzem à conclusão oposta na situação em jogo, conquanto entenda que, aqui, não cabe o raciocínio a *contrario sensu* (*i.e.*, caso a decisão final para o recurso sobre a exigência de PIS e Cofins venha a ser de que a competência para julgamento é da 1ª Seção). Transcrevo excertos do voto do referido acórdão, que deixam claro o que disse:

> *Determinados fatos no mundo real podem ser amoldar não apenas à hipótese de incidência do IRPJ, mas também de outros tributos. Isso porque o fato que provoca a incidência do imposto de renda não é isolado e nem estanque, pelo contrário, pode ter desdobramentos e provocar repercussão em outros fatos que se constituem em hipótese de incidência de outros impostos ou contribuições sociais. Nesse sentido, considerando que o IRPJ incide sobre a renda, há que se considerar duas hipóteses, primeiro, se existem outros tributos cuja hipótese de incidência também seja sobre a renda (no caso, a CSLL e o IRRF), e segundo, se há alguma grandeza que guarde relação com a*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/03/2015 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 31/03/201
5 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 01/04/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Impresso em 02/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

> *apuração da renda, como, por exemplo, a receita bruta ou faturamento (no qual se aplica da tributação do PIS e da Cofins). Trata-se de precisamente a situação no qual o lançamento de IRPJ tem desdobramento em autuações de CSLL, PIS e Cofins.*
>
> *Contudo, não se pode olvidar da aplicação de legislação para cada um dos tributos. Isso porque há se analisar a hipótese de incidência prevista, que autoriza a subsunção do fato à norma tributária. Quando se fala em lançamento conexo, decorrente ou reflexo, o fato X amolda-se, **plenamente**, à hipótese de incidência do tributo A, B, C e D. Por outro lado, caso o fato X, por si só, não se mostre suficiente para a subsunção da norma tributária, sendo necessário a ocorrência de eventos complementares, não há que se falar em procedimento conexo, decorrente ou reflexo.*
>
> *Trata-se precisamente do caso em análise.*
>
> *Isso porque constatou a Fiscalização que, além da glosa de 65% da **base de cálculo** utilizada pela contribuinte para a apuração dos créditos da não-cumulatividade, caberia também uma redução **na alíquota** aplicada pela contribuinte (para o PIS, de 1,65% para 0,65%, e para a Cofins, de 7,60% para 3,60%).*
>
> *No que concerne á glosa da base de cálculo, não há dúvidas, trata-se decorrência clara dos fatos apurados para a autuação do IRPJ. Os custos da empresa foram aumentados artificialmente em razão da aquisição dos produtos da Polyaromas, que é uma sócia ostensiva da SCP fictícia. Tal majoração dos custos teve desdobramentos, portanto, na base de cálculo do IRPJ, e na base de cálculo para a apuração dos créditos da não-cumulatividade, atinentes ao PIS e a Cofins.*
>
> *Por outro lado, a alteração da alíquota envolve aspectos estranhos ao suporte fático do IRPJ. Isso porque, para se **aplicar a legislação** que justifique a mudança da alíquota dos créditos da não-cumulatividade, há que se considerar que a Polyaromas, empresa que revende as mercadorias para a contribuinte, encontra-se sediada na **Zona Franca de Manaus (ZFM),** e tem projeto aprovado pela Suframa – Superintendência da Zona Franca de Manaus. Tal situação tem o condão de alterar a alíquota para apuração dos créditos não-cumulativos de 1,65% para 0,65% (PIS), e 7,60% para 3,60% (Cofins), conforme legislação específica disposta nos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. (destaques do original)*

Ou seja, entendo ser competente para julgamento do presente recurso a 1ª Seção, conforme o Acórdão nº 3101-001.302, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção do CARF.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/03/2015 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 31/03/201
5 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 01/04/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Impresso em 02/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Posto isso, passo ao exame do feito.

Antecipa-se que a insurgência da recorrente se reserva à glosa dos créditos de IPI e, somente por decorrência, da exigência do IPI lançado. Quero com isso dizer que não há controvérsia sobre a forma de recomposição dos valores devidos, mas sobre a glosa dos créditos que levou a tal recomposição. Aliás, essa é a questão central da autuação.

Pois bem. Como visto no relatório, a glosa de 65% dos créditos de IPI obtidos pela aquisição de insumos da sociedade em conta de participação (SCP) se deu por considerar o autuante que a SCP de que a recorrente é sócia oculta, é simulada.

Para tanto, a constatação feita pelo autuante foi a seguinte.

A SCP tem como sócia ostensiva a Polyaromas, sociedade instalada na Zona Franca de Manaus, e como sócia oculta a recorrente. A contribuição da recorrente para aquisição do *status* de sócia oculta foi de R$ 2.000,00. O objeto da SCP é a organização e fornecimento de kits para produção de refrigerantes. O único cliente da SCP é a sócia oculta, a recorrente.

O parágrafo único da cláusula quarta do contrato de constituição da SCP prevê a distribuição de lucros desproporcional com a participação dos sócios.

No caso, verificou-se que a recorrente, sobre ser o único cliente da SCP, recebia 65% do faturamento bruto da SCP, a título de distribuição de resultados dessa. Recebimento esse que se dava no primeiro dia útil seguinte ao pagamento feito pela recorrente à SCP pela aquisição dos kits para produção de refrigerantes. Ou seja, a cada pagamento do preço pela aquisição dos kits pela recorrente se operava seu recebimento de 65% desse preço.

O autuante reputou ser simulada a SCP, glosando 65% do custo dos insumos (kits para produção de refrigerantes) adquiridos da SCP, por constituir majoração indevida de custo.

A recorrente alega que a fiscalização deveria ter aprofundado sua investigação fiscal, para demonstrar que o custo de produção dos kits em questão na fábrica da Polyaramas não é real. Não verificou a fiscalização os preços praticados pelo mercado pelas empresas situadas na Zona Franca de Manaus, para buscar a comprovação da artificialidade dos preços praticados entre a SCP e a recorrente.

Também, não houve desconsideração da escrituração contábil da Polyaramas nem da SCP. Justamente porque não se aprofundou a investigação para demonstração da majoração artificial dos custos. E que, sem tal desconsideração, a contabilidade faz prova a favor do contribuinte.

Mais. A evidência da precariedade e da insustentabilidade do entendimento fiscal está na aferição dos preços praticados pelo mercado pelas produtoras localizadas na Zona Franca de Manaus. A recorrente mostra que o preço de mercado praticado ao tempo dos negócios combatidos variava entre R$ 100,00 a R$ 130,00 o quilograma dos kits em apreço, segundo dados oficiais da Suframa, por meio do Sistema de Indicadores Industriais – Coise/Cgpro/SAP do Pólo Industrial de Manaus. E a recorrente adquiriu os kits ao preço médio de R$ 100,00 por quilograma.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/03/2015 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 31/03/201
5 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 01/04/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Impresso em 02/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Pois bem.

Como ensina Emílio Betti, se a discrepância entre a causa típica do negócio e a causa intentada ou o fim prático pretendido relevar uma simples *incongruência* ou *discordância*, o fenômeno é de *negócio indireto* ou de negócio fiduciário. Se a discrepância entre a causa típica e a causa intentada ou fim prático pretendido no negócio revelar uma *incompatibilidade* entre elas, o que é o fenômeno da *simulação*[1].

Ou seja, a insinceridade de causa (típica) ou a *incompatibilidade* entre a causa (típica) e o fim prático pretendido pelas partes configura a simulação do negócio.

Essa incompatibilidade decorre de uma avaliação *contingente*, não sendo algo conceituável, ao menos em termos absolutos.

Na causa típica de uma SCP estão presentes o fortalecimento do empreendimento do sócio ostensivo, enquanto tal, com os investimentos feitos pelos sócios ocultos, e a repartição dos resultados entre ambas as categorias de sócios.

No caso vertente, foram detectados os seguintes elementos objetivamente verificáveis quanto à *posição*, *atuação* e *atribuição* à recorrente: é a única sócia oculta da SCP, e, para tanto, fez um aporte de R$ 2.000,00; a SCP só vendeu produtos (kits para produção de refrigerantes) para a recorrente, que é a única cliente da SCP; das vendas da SCP à recorrente, 65% do preço dessas vendas são distribuídos à recorrente a título de distribuição de lucros.

A causa buscada com a SCP, na presença dos elementos objetivos descritos na situação em jogo, é a não redução de preços pagos pelo sócio oculto à SCP, para atribuição de significativos resultados ao sócio oculto, e para atribuição de lucros ao sócio empreendedor ou ostensivo.

Há franca incompatibilidade entre essa causa ou fim concreto buscado pelas partes com a causa típica das partes com uma SCP.

O investimento do sócio oculto é de apenas R$ 2.000,00, para *fortalecer* o empreendimento do sócio ostensivo. Se não, há de se considerar como "investimento" do sócio oculto a *aquisição* dos kits produzidos pelo sócio ostensivo *somente por ele*. E o sócio oculto recebe 65% do preço dos produtos que *ela mesma adquire*. A incompatibilidade de causas se desnuda, com um *conflito de interesses* "genético" numa sociedade nesses termos: o comprador busca o menor preço e o vendedor o maior, mas o comprador, aqui, sob o "chapéu" da SCP, tem o *interesse do vendedor*, pois tem direito a 65% do preço como "lucro" seu. Comprador que é o *único cliente* do vendedor, para que o "chapéu" da SPC *dê o lucro* que o *comprador* espera obter.

Como se dizer que a reunião da recorrente com a Polyaromas numa SCP foi para *redução* de custos daquela, se são *desses custos* que ela recebe a título de distribuição de lucros *65% deles* (custos)?

[1] Cf. seu "Teoria geral do negócio jurídico – tomo II". Tradução de Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: LZN, 2003, pp. 278, 279, 285 a 287.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/03/2015 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 31/03/201
5 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 01/04/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Impresso em 02/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A redução de custos é possível sem a "participação nos lucros" sobre a aquisição que a própria recorrente faz do sócio ostensivo, até porque ela é a única cliente dessa SCP.

Por isso, de nada adiantam os indicativos de preços médios praticados pelos fabricantes instalados na Zona Franca de Manaus.

Também, a lição de Pontes de Miranda é precisa ao caso, ao dizer *que "o acordo sobre a causa não basta a que a causa se estabeleça, se não há o elemento objetivo da adequação da atribuição à causa."* (*Tratado de Direito Privado – tomo III*. Rio: Borsoi, 1954, p. 94).

Do que ficou deduzido, a conclusão inevitável é a de que a SCP em questão é simulada.

Por conseguinte, fica evidenciada a majoração dos custos dos kits para produção de refrigerantes, encoberta sob a capa de lucros distribuídos pela SCP à recorrente, correspondentes a 65% do preço de aquisição dos kits para produção de refrigerantes.

Ou seja, a majoração (indevida) dos custos pela recorrente corresponde exatamente a 65% dos "preços" de aquisição dos kits para produção de refrigerantes da Polyaromas – o aparente "sócio ostensivo da SCP". Isso significa que houve majoração indevida em 65% dos créditos de IPI decorrentes da aquisição dos kits para produção de refrigerantes da Polyaromas.

Se a SCP é simulada, é óbvio que o recebido pela recorrente não foi a título de distribuição de lucros, mas representativo da redução dos custos de aquisição dos kits para produção de refrigerantes em 65% do preço. O custo real, pois, é de 35% dos custos majorados.

Por outro lado, é evidente que, sendo simulada a SCP, por princípio de identidade, a receita auferida pelo sócio ostensivo, não mais nessa qualidade, mas como Polyaromas, é justamente de 35% dos "preços" de venda praticados sob a "capa" da SCP à recorrente (dos kits para produção de refrigerantes). O resto é efeito da simulação da SCP.

Nessa ordem de considerações, nego provimento sobre o mérito da exigência do IPI.

Invoca a recorrente, ainda, ilegalidade da taxa Selic para os juros moratórios e inconstitucionalidade da multa por ofensa à razoabilidade e à vedação ao confisco.

A questão da taxa Selic para juros moratórios é objeto da Súmula CARF nº 4:

> ***Súmula CARF nº 4:*** *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Sobre a constitucionalidade da multa, trata-se de matéria cujo enfrentamento é defeso a este órgão julgador, conforme o art. 26-A do Decreto 70.235/72 c/ a redação da Lei 11.941/09, o art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, e a Súmula CARF nº 2.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/03/2015 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 31/03/201
5 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 01/04/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Impresso em 02/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Outrossim, nego provimento sobre ambas as questões.

Prossigo, com a apreciação da questão da multa qualificada.

Como se vê dos instrumentos específicos dos autos de infração, a multa qualificada foi infligida sobre o IPI, decorrente da majoração indevida dos custos (créditos) – fls. 205 a 207, 214 a 216.

Diante do quadro exposto, não há elementos que acusem ou concorram para a consecução de uma simulação "inocente". Ou melhor, que concorram a uma simulação "não legível" àquele que não passou por correção das lentes pelo oftalmologista.

Ou ainda, não se está diante de fenômeno simulatório que se coloque numa linha divisória *tênue* ao olhar natural ou sob as lentes defasadas.

Não se afigura factível mesmo um erro de proibição.

Como se dizer que a construção em jogo, com os caracteres apresentados, não ostenta o elemento subjetivo do tipo, o dolo?

Não vejo como se possa afastar a qualificação da multa no caso vertente, de modo que sobre a questão nego provimento ao recurso.

Sob essa ordem de considerações e juízo, nego provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 25 de março de 2015

(assinado digitalmente)

Marcos Takata – Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/03/2015 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 31/03/201
5 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 01/04/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Impresso em 02/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 31/03/2015 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 31/03/201
5 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 01/04/2015 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA
Impresso em 02/04/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA