



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13805.010354/96-37
Recurso nº 9999 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-01.137 – 1ª Turma
Sessão de 2 de agosto de 2011
Matéria Omissão de receitas
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BRASINCA INDUSTRIAL S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1993, 1994

OMISSÃO DE RECEITAS. CUSTOS DE PRODUÇÃO DE VEÍCULO VENDIDO DE FORMA SIMULADA. EMPRESAS FABRICANTE E VENDEDORA DE FATO PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. APROVEITAMENTO.

Desconsiderada pela fiscalização a operação de venda simulada, os custos de produção de veículos fabricados por empresa do mesmo grupo econômico vinculados à receita omitida pela vendedora de fato e não aproveitados anteriormente devem ser computados na apuração do lucro real.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 1993, 1994

OMISSÃO DE RECEITAS. CUSTOS DE PRODUÇÃO DE VEÍCULO VENDIDO DE FORMA SIMULADA. EMPRESAS FABRICANTE E VENDEDORA DE FATO PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. APROVEITAMENTO.

Desconsiderada pela fiscalização a operação de venda simulada, os custos de produção de veículos fabricados por empresa do mesmo grupo econômico vinculados à receita omitida pela vendedora de fato e não aproveitados anteriormente devem ser computados na apuração da base de cálculo da CSLL.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Exercício: 1993, 1994

OMISSÃO DE RECEITAS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. DEDUÇÃO DE CUSTOS DE PRODUÇÃO OU AQUISIÇÃO. NÃO CABIMENTO.

No lançamento por omissão de receitas, a falta de reconhecimento dos custos de produção ou aquisição dos bens vinculados à omissão não afeta a apuração da base de cálculo da Cofins, a qual corresponde ao faturamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para restabelecer o lançamento da Cofins, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. O conselheiro Alberto Pinto Souza Junior acompanhou a relatora pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo, Valmar Fonseca de Menezes, João Carlos de Lima Júnior, Alberto Pinto Souza Júnior, Karem Jureidini Dias, Claudemir Rodrigues Malaquias, Antônio Carlos Guidoni Filho, Viviane Vidal Wagner, Valmir Sandri e Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

Trata-se de recurso especial da Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 105.15-454, que deu provimento parcial ao recurso voluntário quanto aos itens I e II do Termo de Verificação Fiscal, referentes a omissão de receitas, por vício insanável quanto à quantificação do crédito tributário.

A autuação decorreu da constatação, pela fiscalização, de operação em que uma empresa fabricante de veículos (Brasinc Veículos Especiais da Amazônia) localizada na Zona Franca de Manaus, gozando de isenção de IRPJ e benefícios de ICMS, dava saída para a atuada (Brasinc Industrial S/A), através de notas fiscais de “simples remessa”, enviando os veículos a título de “demonstração”. Quando concluída a venda pela atuada, esta emitia nota fiscal de “Retorno de Mercadoria/Simples Remessa” para a fabricante (BVEA), que, por sua vez, emitia a nota fiscal de venda do veículo, com isenção de IPI e ICMS. A contabilidade da atuada não registrava nenhum custo nessa operação e a fiscalização considerou que houve simulação. À vista disso e com base em elementos emprestados de autuações de ICMS pela Secretaria de Estado da Fazenda de São Paulo, foram lavrados autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins referentes aos fatos geradores ocorridos nos períodos de dezembro de 1991 a março de 1993.

A Câmara *a quo* considerou que o respectivo custo de produção dos produtos (veículos) fabricados pela Brasinc Veículos Especiais da Amazônia deveria entrar no cômputo do valor das vendas realizadas pela atuada. O acórdão contestado, nessa parte, teve a seguinte ementa:

OMISSÃO DE RECEITAS: O valor tributável nos casos de omissão de receitas deve levar em consideração o custo quando mensurável e se tem certeza que não fora utilizado pela atuada. No caso de veículos, com perfeita identificação e ainda sabendo a fiscalização que outra empresa do grupo industrializou e faturou os veículos, deveria levar em conta os custos. (ART. 43 e 142 do CTN).

Inconformada com a decisão prolatada pela 5ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional interpôs o presente recurso, com fulcro no art. 7º, inciso I, do Regimento Interno da CSRF aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25.06.2007.

A recorrente afirma que inexiste lançamento contábil da atuada correspondente ao custo relativo à aquisição dos veículos e que os custos de produção da fabricante não podem ser contabilizados na entidade vendedora (atuada) para fins de apuração do lucro real, pois, embora empresas do mesmo grupo, são entidades com direitos, obrigações e patrimônios distintos, devendo o custo da produção ser apropriado somente por quem fabricou.

Processo nº 13805.010354/96-37
Acórdão n.º 9101-01.137

CSRF-T1
Fl. 4

1994
c

Dessa forma, segundo a PGFN, para que fossem considerados os custos de aquisição de mercadoria na apuração do lucro real da autuada estes deveriam constar da sua contabilidade ou ser comprovados por pagamento ou apresentação das notas fiscais. Além de não existirem esses elementos nos autos, o próprio sujeito passivo admite em sua defesa que os veículos eram por ele recebidos a custo zero, através de notas fiscais de “simples remessa”.

Quanto ao lançamento da Cofins, pede que seja mantida a tributação, a qual não depende do cômputo dos custos para apuração da base de cálculo. Apresenta acórdão paradigma para comprovar a divergência, caso se entenda que a matéria foi julgada à unanimidade.

O presidente da Câmara *a quo* admitiu o recurso por verificar que a recorrente cumpriu os requisitos de admissibilidade ao discorrer sobre a questão dos custos e se referir diretamente a provas que, no seu entender, justificariam a não consideração dos referidos custos e sua pretensão de correção da base de cálculo elaborada pela fiscalização, tendo fundamentado na contrariedade às provas e eventual contrariedade à lei.

Cientificado do despacho referido, o contribuinte apresenta contrarrazões em que, inicialmente, questiona a admissibilidade do recurso por ausência dos requisitos. Alega que a decisão *a quo* afastou a mera presunção legal de que teria ocorrido omissão de receita e que a recorrente não logrou demonstrar a efetiva contrariedade à lei ou à prova dos autos para fins de admissibilidade do especial, tendo se baseado unicamente numa premissa equivocada da fiscalização de que ela teria adquirido os veículos da fabricante e os revendido a terceiros.

Quanto ao mérito recursal, apresenta longo arrazoado fático para sustentar a correção do acórdão recorrido e pedir sua manutenção.

Ao recurso especial apresentado pelo contribuinte foi negado seguimento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

O recurso especial trazido pela Fazenda Nacional por contrariedade às provas dos autos é tempestivo, porém, em relação aos demais requisitos, caberá uma análise minuciosa, tendo em conta o disposto no art. 7º, inciso I, do Regimento Interno aprovado pela Portaria MF nº 147/07, vigente à época da decisão.

O direito intertemporal determina que os recursos interpostos com fulcro no referido dispositivo provoquem a revisão das provas na instância especial, muito embora esse tenha deixado de ser o escopo da Câmara Superior de Recursos Fiscais sob a égide do atual regimento interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 246, de 22.06.2009, que a define como instância uniformizadora da jurisprudência do CARF.

Embora o despacho de admissibilidade dado pelo presidente da Câmara *a quo* tenha se referido a eventual contrariedade à lei, não foi localizada menção a qualquer dispositivo legal no recurso fazendário. Assim, o conhecimento desse recurso dependerá unicamente da caracterização da contrariedade às provas constantes dos autos.

No recurso especial, a recorrente aponta que os custos de aquisição das mercadorias (veículos), considerados pela decisão *a quo*, não foram demonstrados nos autos através de registros contábeis ou notas fiscais, embora tenha a decisão reconhecido que os custos de fabricação não pertenciam à autuada, mas a outra empresa do grupo (Brasinca Veículos Especiais da Amazônia). Aduz que a própria autuada reconheceu a inexistência de custo ao admitir a entrada dos veículos através de notas fiscais de “simples remessa”.

Compulsando os autos, verifico, pelo descrito nos termos de constatação nºs 1 e 11, que a fiscalização apurou que a autuada transportou mercadoria (veículos) desacompanhada de documentação fiscal, bem como simulou operações tributadas como se fossem isentas. Foram considerados como omissão de receitas da autuada os valores das notas fiscais emitidas pela fabricante (BVEA), situada na Zona Franca de Manaus, em favor de terceiros.

Em sua defesa, alegou a autuada, ora recorrida, que não fabricava os veículos, mas apenas intermediava sua demonstração aos clientes, que os adquiriam da fabricante, esta responsável efetiva pela venda e tributação respectiva.

Do acórdão recorrido dessume-se que foram afastadas as exigências descritas nos termos de constatação nºs 1 e 11, porque se entendeu que a fiscalização, mesmo sabendo que os veículos não foram fabricados pela autuada, deixou de considerar os custos de fabricação e sequer diligenciou junto à fabricante para apurá-los.

Pelo enquadramento legal dado às infrações, concluíram os julgadores da segunda instância que a fiscalização considerou ter havido prova direta da omissão de receitas e não mera presunção. No acórdão, foram ainda apontados os elementos dos autos que demonstram que os valores lançados não consideraram os custos e se basearam unicamente nos valores constantes dos autos de infração de ICMS.

Nesse sentido, a decisão recorrida reconheceu que o lançamento por omissão de receita deveria levar em consideração o custo respectivo.

Em outras palavras, para decidir que “a autuação está eivada de vício insanável quanto à quantificação do crédito tributário”, a decisão recorrida entendeu que teria sido necessária a realização de diligência por parte da autoridade autuante em busca dos custos de fabricação correspondentes à omissão de receita apurada.

Num primeiro momento, manifestei-me pelo não conhecimento do recurso, considerando que a recorrente estaria se insurgindo contra a tese adotada no acórdão recorrido. Após ouvir as ponderações de meus pares na última sessão, refleti melhor e passei a analisar o caso sob outro ângulo, exposto logo a seguir.

No presente caso, os custos foram, de fato, identificados pela fiscalização como sendo equivalentes a zero pela entrada de notas fiscais de “simples remessa” e falta de registro na contabilidade da autuada.

Assim, em que pese ter sido definido que os custos deveriam ter sido apurados pela fiscalização, não foram considerados os elementos constantes dos autos, referentes às notas fiscais de “simples remessa”, que traziam o custo de “aquisição” da mercadoria e a falta de contabilização desses custos pela autuada.

Na decisão recorrida ficou caracterizado que nesse tipo de operação não deveriam prevalecer os aspectos formais traduzidos pelas notas fiscais de “simples remessa” para se desconsiderar qualquer custo quando se autua por omissão de receitas de vendas, sendo que os custos poderiam ser identificados.

Em face disso, existe uma contrariedade da decisão em relação às provas constantes dos autos, diante da opção do colegiado *a quo* de desconsiderar as notas fiscais de “simples remessa” emitidas na transferência dos veículos da fabricante para a autuada, as quais provariam o “custo zerado”, segundo a recorrente.

Quanto à Cofins, a recorrente apresenta paradigma divergente.

Considero, assim, atendidos os requisitos de admissibilidade do recurso Fazenda Nacional. Passo ao mérito.

Como relatado, o recurso especial fazendário questiona o aproveitamento dos custos dos produtos vendidos na apuração do montante da omissão de receitas detectada pela fiscalização, conforme descrito nos termos de constatação nºs I e II.

Em procedimento de identificação do sujeito passivo, compreendido, nos termos do art. 142 do CTN, como aquele que efetivamente realizou o fato gerador, a autoridade fiscal concluiu que não foi a Brasinca Veículos Especiais da Amazonia S/A (BVEA) quem, de fato, efetuou a venda e adquiriu a receita, mas a própria autuada. Sob acusação de simulação, afastou-se a operação meramente formal de devolução simbólica de mercadoria enviada para demonstração, e se considerou a venda direta pela autuada.

A operação simulada foi bem relatada na decisão de primeira instância, valendo a pena transcrever o respectivo trecho, *in verbis*:

O Termo de Constatação nº 11, lavrado em 30/08/1996 e acostado às fls. 474/476 informa o seguinte:

A interessada teria realizado diversas operações simuladas entre 19/12/1991 e 31/03/1993 com o propósito de eximir-se da carga fiscal de impostos, principalmente IPI e ICMS;

A simulação foi apurada através de estudo realizado em notas fiscais da empresa Brasinca Veículos Especiais S.A. (BVE) – incorporada pela interessada –, que em conluio com a Brasinca Veículos Especiais da Amazônia S.A. (BVEA), procurou evadir-se ao pagamento de tributos incidentes sobre o faturamento;

A BVEA enviava veículos para a BVE a título de demonstração, operação essa isenta de IPI e ICMS. A BVE expunha os veículos para seus clientes ou os enviava a revendedores, também a título de demonstração. Havendo cliente interessado na aquisição do veículo, era emitida nota fiscal de “Retorno de Mercadoria/Simples Remessa” contra a BVEA, que por sua vez emitia a nota fiscal de venda do veículo, com isenção de IPI e ICMS, tendo em vista estar sediada no Estado do Amazonas;

Diante dos documentos acostados, constatou-se que a BVE realizou trabalhos de exposição, contato e venda, inerentes à sua atividade, e que as operações realizadas de conformidade com o exposto acima teria apenas a finalidade de burlar o recolhimento de alguns tributos;

A título de exemplificação, cita duas operações de venda, sendo uma delas com Conhecimento de Transporte em que fica evidenciado o transporte da BVE diretamente para terceiros;

Tendo em vista que as operações visavam apenas não configurar a BVE como contribuinte e considerando que elas excluíram da base de cálculo do IRPJ e reflexos os valores decorrentes das vendas, as operações foram consideradas simuladas, pois se assentam em fingimento manifesto da vontade para realizar ato jurídico diverso daquele que realmente pretende realizar;

Com fundamento nos artigos 154, 155, 157, parágrafo 1º, 175, 176, 177, 178, 179 e 387, inciso II, do RIR/80 e artigos 43 e 44 da Lei nº 8.541/1992, é devido o IRPJ, Finsocial, Cofins, PIS e IPI. Aplicou-se a multa agravada de 300%, conforme previsão do artigo 743, inciso II, do RIR/80, aplicando-se ao caso o disposto no artigo 1º, alínea "b", da Lei nº 8.137/1990; (destaquei)

Vê-se que o lançamento foi efetuado em conformidade com o disposto no art. 149, inciso VII do Código Tributário Nacional, que estabelece que o lançamento será efetuado e revisto de ofício quando se comprovar a presença, entre outros, de simulação.

Sem adentrar na questão da simulação, a Câmara *a quo* considerou que, de toda a sorte, os custos seriam perfeitamente identificáveis e deveriam ter sido considerados nos cálculos do valor tributável.

É cediço que, para fins de tributação do IRPJ, na apuração do lucro real devem ser considerados todos os custos e receitas incorridos, devidamente comprovados.

Esse procedimento se coaduna com o conceito de renda previsto no art. 43 do CTN, o qual compreende a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. Logo, na apuração do imposto de renda devido, devem ser deduzidos da receita bruta todos os custos de fabricação ou de aquisição comprovados, para que não se tribute indevidamente a parcela não correspondente à renda disponível.

A omissão ora verificada refere-se à falta de oferecimento à tributação das receitas das vendas de determinados produtos em operação considerada ilícita. Trata-se de objeto identificável (veículos) e diretamente relacionado à infração de omissão de receita (de vendas) apurada pela fiscalização.

A particularidade do presente caso está no fato de que quem efetivamente fabricou os produtos e formalmente registrou a venda, além de se situar em zona territorial incentivada, pertence ao mesmo grupo econômico da autuada, o que teria propiciado a efetivação da operação simulada.

Na prática, houve a desconsideração, pela fiscalização, da venda formalmente realizada por quem fazia jus a benefícios fiscais, para se considerar a venda realizada por quem efetivamente procedeu à transação.

Restou evidenciada a tentativa de transferir, indevidamente, para a fabricante, situada na Zona Franca de Manaus, a obrigação tributária decorrente das vendas de veículos quando, na realidade, quem transacionava diretamente com os clientes era a autuada, situada em São Paulo. Caracteriza-se a simulação, no caso, pela demonstração de que a vontade manifestada era dissonante da realidade, pois quem negociava o bem não era quem emitia a nota fiscal de venda.

A princípio, os custos e despesas devem estar escriturados nos livros contábeis e fiscais do contribuinte. Apenas em hipóteses excepcionais admite-se o aproveitamento de outros custos não contabilizados, desde que relacionados diretamente com a apuração da omissão de receitas detectada e comprovado que não influenciaram o resultado anterior.

No presente caso, buscando enquadrar devidamente os fatos à legislação tributária, a autoridade fiscal afastou a operação de venda simulada, a qual fora formalmente registrada pela fabricante, e tributou a operação de venda efetivada pela autuada.

Uma vez desconsiderada a operação de venda formal pela fabricante, a operação de transferência dos veículos para a autuada (vendedora de fato) foi validada. Na contabilidade da autuada, todavia, não houve o reconhecimento de qualquer custo de aquisição, haja vista que os produtos entraram a “custo zero”, mediante notas fiscais de simples remessa, deixando, assim, de integrar a apuração do resultado do período, diferentemente do que ocorre na maioria dos casos de omissão de receitas.

Constatado que os custos de fabricação ou aquisição dos produtos vinculados à receita omitida não foram aproveitados pela autuada e sendo possível a apuração desses através do levantamento da escrituração contábil da fabricante, a qual pertence ao mesmo grupo econômico da autuada, tais custos devem ser considerados.

Em razão do exposto, entendo que os custos de fabricação dos produtos devidamente identificados (veículos), cuja receita de venda foi apontada pela fiscalização como omitida, devem ser considerados na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, sob pena de se estar tributando o faturamento decorrente da operação descortinada, e não a renda efetivamente auferida na operação. A falta de aproveitamento desses custos no presente caso, em razão de suas particularidades, distorce a base de cálculo do tributo incidente sobre a renda, contaminando os lançamentos de IRPJ e CSLL respectivos.

Quanto à Cofins, a recorrente aduz que a apuração de sua base de cálculo não depende do cômputo dos custos.

De fato, tem razão a recorrente. O acórdão recorrido, ao tratar dos itens I e II do TVF, analisou-os apenas sob o aspecto do imposto de renda (IRPJ), fazendo, inclusive, referência expressa à definição de renda contida no art. 43 do CTN. Ao final, estendeu-se a decisão aos demais tributos sem que se atentasse para a peculiaridade da Cofins. Vale mencionar que o PIS já havia sido afastado por outro motivo.

A Contribuição para o financiamento da Seguridade Social – Cofins, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal incide sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias ou prestação de serviços de qualquer natureza (art. 2º da Lei Complementar nº 70, de 30.12.1991).

À vista disso, não há que se aplicar a mesma tese adotada no acórdão recorrido para o cancelamento do lançamento por falta de inclusão dos custos incorridos. Tendo sido este, por extensão, o único motivo para o cancelamento dos lançamentos de Cofins pelo colegiado *a quo*, isso deve ser revisto.

Considerando que a autoridade autuante apurou a omissão de receitas e efetuou o lançamento da Cofins devida sobre o faturamento, nos termos da legislação vigente, quanto aos fatos geradores ocorridos em junho de 1992, dezembro de 1992 e janeiro a dezembro de 1993, impõe-se o restabelecimento do lançamento corretamente realizado.

Processo nº 13805.010354/96-37
Acórdão n.º 9101-01.137

CSRF-T1
Fl. 10

200

Isto posto, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional e dou-lhe provimento parcial para restabelecer o lançamento da Cofins.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

CÓPIA