



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10380.900006/2014-19  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-007.460 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de março de 2020  
**Recorrente** CALÇADOS ANIGER NORDESTE LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO - NECESSÁRIA VINCULAÇÃO À DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO.

As decisões proferidas pelo Poder Judiciário tem prevalência sobre as proferidas pelas autoridades Administrativas, devendo estas cumprirem as determinações judiciais nos exatos termos em que foram proferidas.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVA EMPRESTADA. REQUISITOS. ADMISSIBILIDADE. Conceitua-se prova emprestada como aquela prova produzida no âmbito de outra relação jurídica processual, sendo apresentada para formar a convicção do julgador quanto à veracidade do fato que se pretende provar. Tal forma de prova é tradicionalmente aceita âmbito do processo administrativo. Contudo, para resguardar os direitos fundamentais dos contribuintes, somente é admitida a prova emprestada se cumpridos dois requisitos de admissibilidade cumulativamente, quais sejam: i) que a prova tenha sido originalmente produzida sob o crivo do contraditório; e ii) que o sujeito passivo da obrigação tributária, cujos interesses são postos em análise pela prova emprestada no processo administrativo, tenha participado do referido contraditório original, ou seja, seja do parte no processo do qual a prova foi transladada. Não obstante, sua utilização deve ser realizada de forma imparcial e com vistas a apurar os fatos comuns entre o processo de origem e o de destino, não devendo a fiscalização se utilizar de passagens selecionadas ou tirar os fatos do contexto em que estavam inicialmente inseridos sob pena de macular sua validade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Tom Pierre Fernandes da Silva – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Luis Felipe de Barros Reche (suplente convocado), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Fernanda Vieira Kotzias, Tom Pierre Fernandes da Silva (Presidente). Ausentes os conselheiros Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, João Paulo Mendes Neto e Mara Cristina Sifuentes, substituída pelo Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche.

## Relatório

A recorrente pleiteia, por meio de PER, crédito relativo à COFINS não cumulativa exportação, apurada em conformidade com o art. 3º da Lei 10.833/2003, que após a dedução com a referida contribuição devida, nos termos do art. 6º, §1º, Inciso I da mesma Lei, resultou, segundo entendimento da empresa, em crédito remanescente a ser ressarcido.

O Serviço de Fiscalização, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo procedeu à fiscalização nos termos constantes do Relatório Fiscal, tendo concluído pela improcedência dos créditos pleiteados diante da conclusão de que *“os pagamentos efetuados por serviços prestados por empresa que foi artificialmente segmentada e que na realidade é parte da empresa contratante, caracterizam valor de mão-de-obra paga a pessoa física e, portanto, não dão direito a crédito”*.

Ainda que tenham sido glosados créditos referentes a serviços e frete prestados por pessoas físicas de fato, conforme avaliação das NFs apresentadas, a maior parte da glosa se refere a serviços de industrialização por encomenda, realizada pela Cooperativa de Trabalho da Indústria de Calçados de Quixeramobim Ltda (Cocalqui) à recorrente sob a justificativa de que se tratava de falsa relação de prestação de serviço, estando configurada relação de subordinação e trabalho entre a recorrente e os trabalhadores da cooperativa.

Diante do indeferimento do crédito, a empresa apresentou Manifestação de Inconformidade argumentado que:

(a) A metodologia de análise utilizada pelo relatório fiscal adotado como razão de decidir do despacho decisório é equivocada, uma vez que pauta-se unicamente em provas emprestadas retiradas de Ação Civil Pública julgada na Justiça do Trabalho e em Auto de Infração lavrado pela Superintendência Regional do Emprego e do Trabalho (SRTE), sem qualquer intimação à empresa para prestar esclarecimentos e que em ambos os casos o desfecho foi favorável à empresa, havendo decisões judiciais declarando a atividade regular da cooperativa e inexistência de relação de emprego frente à recorrente; e

(b) Existem diferenças claras entre a relação de emprego e a realidade da cooperativa, motivo pelo qual traz explicações sobre a remuneração dos cooperados da Cocalqui,

a negociação de preços dos serviços prestados por pedido; a administração da cooperativa e seus responsáveis à época dos fatos e a existência de instalações próprias da cooperativa.

Sobreveio, então, acórdão da DRJ/RPO retificando os termos do despacho decisório e, conseqüentemente, julgando improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos da ementa abaixo colacionada:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

*Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008*

**CRÉDITOS. MÃO DE OBRA. IMPOSSIBILIDADE.**

*Não dá direito a crédito para descontar/compensar o valor apurado das Contribuições para o PIS/COFINS, o valor de mão-de-obra paga a pessoa física.*

**DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.**

*A autoridade administrativa possui a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos eivados de vícios, sendo tal poder da própria essência da atividade fiscalizadora, consagrando o princípio da substância sobre a forma.*

**DILAÇÃO PROBATÓRIA. NECESSIDADE.**

*A produção de provas desenvolver-se-á de acordo com a necessidade à formação da convicção da autoridade julgadora, a quem cabe indeferir-las quando se mostrarem desnecessárias.*

**DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA**

*A doutrina e a jurisprudência, com as ressalvas da lei, não gozam do status de legislação tributária e esta última, como regra geral, não tem vigor erga omnes.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Para melhor compreensão, reproduz-se abaixo trechos relevantes do voto do relator, os quais apresentam suas razões de decidir:

*“Além disso, a autoridade administrativa trouxe à colação que, no direito previdenciário, o conceito de segurado empregado abrange um leque maior de situações e arranjos negociais do que para fins trabalhistas. Há, portanto, diferenças conceituais legais a serem consideradas ao analisar-se a questão do ponto de vista previdenciário e tributário. [...]*

*Desta feita, não ocorreu qualquer afronta ou desconsideração quanto aos julgados citados na peça recursal pelo Auditor-fiscal.[...]*

*Mesmo que a matéria tributária fosse alcançada pelo resultado obtido na Ação Civil Pública, não existe um tipo erga omnes de coisa julgada, tendo em vista que o efeito erga omnes não diz com a qualidade desta.*

*O efeito erga omnes é simples construção jurídica mediante o qual se obtém a extensão dos limites subjetivos decorrentes da coisa julgada e de outras hipóteses de preclusão. Ela não atinge indefinidamente a "todos", senão àqueles que se devem estender os limites objetivos da decisão.*

*A coisa julgada (conforme alegado) trazida nos autos pela contribuinte não contém matéria tributária. [...]*

*Relativamente ao item "Da matéria de fato - Réplica Remuneração de cooperados e segurança do trabalho", que a interessada argumentou sobre a crítica de que cooperados recebem menos que os trabalhadores sob contrato em CLT, que exercem a mesma atividade e a precarização das condições de trabalho, é um argumento que contém defesa em ambiente do Direito do Trabalho.*

*A análise levada à efeito na auditoria fiscal abrangeu tão somente a busca da realidade para a autoridade administrativa exercer a sua atividade, que é vinculada, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional. [...]*

*No Relatório Fiscal, a autoridade administrativa demonstrou que não existiam suportes para funcionamento da cooperativa, mas esta dependia inteiramente daquela, que supostamente prestava serviços, veja-se:*

*1 - Todos estes galpões utilizados pela Cocalqui estão localizados ao lado do galpão da Aniger Nordeste, dentro de uma mesma área comum cercada e cuja entrada é controlada pela Aniger Nordeste, na época, por meio de única portaria. Anexo a este Relatório, fotos e imagens da planta industrial. [...]*

*2 - Constatou-se que, em realidade, a Aniger Nordeste ganhou em comodato do Estado do Ceará o imóvel onde instalou seus galpões, e subcomodou parte deles para a Cocalqui. Inclusive o Relatório Fiscal assevera que apenas um galpão foi objeto de subcomodato em contrato, fls. 206-207 do IC nº 38/2009, nada informando a respeito dos outros galpões utilizados pela Cocalqui que não estão incluídos no contrato.*

*3 - A manutenção das máquinas é efetuada pela tomadora, Aniger Nordeste, por meio de mecânicos da própria empresa que transitam livremente pelas dependências da Cooperativa. Para utilizarem as máquinas, os cooperados recebem treinamento de responsabilidade da tomadora. Inclusive tal situação está descrita em contrato. [...]*

*Desta feita, os argumentos e provas trazidas pelo Auditor-fiscal compõem um quadro indicativo de total dependência, descaracterizando a formalidade exibida nos documentos em detrimento da realidade encontrada, perfazendo a subsunção estabelecida em lei para efeitos tributários.*

*O argumento trazido sob o título "Da matéria de fato - Réplica - Da atividade administrativa da cooperativa", na qual refuta a afirmação da autoridade fiscal sobre a presunção distante de que inexistiria atividade administrativa da Cocalqui, não se sustenta.*

*Nenhuma prova foi apresentada para desconstituir as conclusões da fiscalização que trouxe e juntou elementos suficientes para confirmar a total dependência da cooperativa dos serviços da Aniger, como se esta fosse a detentora de toda a administração da cooperativa. [...]*

*Isso porque cada um dos elementos trazidos no Relatório Fiscal, tomado isoladamente, poderia não ser suficiente para fundamentar a glosa. Mas é certo que cada um deles, com maior ou menor importância, deve ser considerado em um contexto amplo, ao lado dos outros indicativos da situação analisada, contribuindo, em grau variável, na construção da certeza indispensável à decisão.*

*Conclui-se que, pelo quadro probatório, a constatação de condutas que visem a elidir as contribuições devidas, a fiscalização está legitimada a buscar a verdade material em observância ao princípio da primazia da realidade.*

*Diante do exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA da manifestação de inconformidade."*

Irresignada, a empresa apresentou Recurso Voluntário repisando os termos da manifestação de inconformidade, trazendo jurisprudência do CARF para embasar seus argumentos e fazendo referência ao conjunto probatório apresentado e que, segunda ela, teria sido desconsiderado pela DRJ em sua decisão. Além disso, apresentou tabela apontando as supostas inconsistências entre os fatos dos autos e a decisão da DRJ, conforme se verifica abaixo:

| Tema                                                                                                                  | DRFB NHO <sup>3</sup>                                                                                                                                                                | Contribuinte <sup>4</sup>                                                                                                                                                                                                        |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| A cooperativa tem administração atuante, própria, ou é administrada pela recorrente?                                  | Afirma que não tem. Baseia-se em relatório fiscal da SRTE de 2004, o qual foi anulado judicialmente, e dados de GFIP.                                                                | Afirma que tem. Baseia-se em a) a cooperativa ter diretoria, b) provas documentais de várias atividades administrativas, c) indica quem são as pessoas da cooperativa que cuidam de atos de administração.                       |
| Os preços dos serviços realizados pela cooperativa são determinados pela recorrente, ou negociados?                   | Afirma que não há negociação. Baseia-se em relatório fiscal da SRTE de 2004, o qual foi anulado judicialmente.                                                                       | Afirma que há negociação. Baseia-se em provas documentais de a) revisões de preços solicitadas pela cooperativa com base em análise de tempo de execução de serviço e b) controles de análise de tempo para execução do serviço. |
| Há subordinação dos cooperados aos empregados da contribuinte?                                                        | Afirma que há. Baseia-se em relatório fiscal da SRTE de 2004, o qual foi anulado judicialmente. E pelo fato da GFIP da cooperativa não identificar a função de cooperado supervisor. | Afirma que não há. Baseia-se na informação de que a cooperativa tem seus supervisores que tem remuneração diferenciada em razão da função, fato inclusive citados nos Relatórios da SRTE.                                        |
| Em comparação com empregados de mesma atividade, os cooperados tem desvantagem remuneratória?                         | Afirma que há. Baseia-se em relatório fiscal da SRTE de 2004, o qual foi anulado judicialmente.                                                                                      | Afirma que não há, e prova com a folha de pagamento dos cooperados e a distribuição anual de resultados.                                                                                                                         |
| Os cooperados recebem conforme uma remuneração baseada num trabalho coletivo de equipe, ou seu ganho independe disso? | Afirma que os cooperados trabalham tal como empregados.                                                                                                                              | Afirma que os cooperados tem consciência de que a remuneração varia conforme uma produção coletiva, em trabalho de equipe. Prova com as folhas de pagamento em valor bem superior ao piso da categoria.                          |

| Tema                                                                                                | DRFB NHO <sup>5</sup> | Contribuinte <sup>6</sup>                                                                                                              |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| A cooperativa tem uma atividade que permita um acúmulo financeiro a ser distribuído aos cooperados? | Não trata do assunto. | Afirma que tem, já que as leis afirmam essa necessidade. Prova com as atas de assembleia geral distribuindo resultados aos associados. |
| A cooperativa presta assistência aos cooperados?                                                    | Não trata do assunto. | Afirma que tem, já que as leis afirmam essa necessidade. Prova com contratos de atendimento de saúde aos associados.                   |

O processo foi então encaminhado ao CARF, sendo a mim distribuído para análise.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, Relatora.

O Recurso é tempestivo, e reúne todos os requisitos de admissibilidade constantes na legislação, de modo que admito seu conhecimento.

Tal qual destacado no relatório, verifica-se que a presente lide versa sobre a não homologação de pedido de crédito relativo à COFINS devido à desqualificação, pela fiscalização, de serviço de industrialização por encomenda, sendo o mesmo tratado como serviços prestados por pessoa física, em relação de emprego, motivo pelo qual não seria passível de creditamento.

Ainda que se deva reconhecer a autoridade da fiscalização em apontar irregularidades nas relações contratuais do contribuinte e, diante de provas, afastar o direito ao creditamento, tal decisão não pode ser tomada ao arrepio dos princípios e regras do processo administrativo, tampouco com base em mera presunção.

No caso em apreço, verifica-se que existem alguns pontos que merecem atenção no deslinde do caso, quais sejam: (a) a fiscalização pautou-se em provas emprestadas para concluir que a relação contratual de industrialização por encomenda era falaciosa, não tendo intimado a recorrente para esclarecer nenhum dos fatos analisados; (b) as provas emprestadas advêm de processos transitados em julgado cujos resultados foram favoráveis à contribuinte e vinculantes à União, os quais foram sumariamente ignorados pelo Fisco sob o entendimento de que a coisa julgada estaria fora da seara tributária e, portanto, não vincula a atividade da fiscalização; (c) os documentos utilizados como base para a análise da fiscalização foram elaborados pelo Ministério Público do Trabalho e referem-se a fiscalizações e análises de períodos anteriores ao período de apuração do crédito pleiteado; e (d) a fiscalização utiliza-se de normas e conceitos do Direito do Trabalho para fim de justificar sua conclusão sobre a natureza jurídica da relação entre a recorrente e a cooperativa de trabalho, mas a DRJ exclui a possibilidade da recorrente utilizar-se das normas e princípios da mesma natureza para desconstruir as conclusões do relatório fiscal.

No que concerne os primeiros dois pontos, verificou-se que as provas e fatos utilizados pela fiscalização para pautar sua análise foram retirados de documentos solicitados ao Ministério Público do Trabalho (MPT) e referem-se à Ação Civil Pública – movida contra a recorrente em janeiro de 1999 e cuja decisão de última instância concluiu pela improcedência do pedido, entendendo que as atividades de prestação de serviço da cooperativa eram regulares – e o Auto de Infração lavrado pela Superintendência Regional do Emprego e do Trabalho (SRTE) – que foi declarado nulo pelo Poder Judiciário.

A este respeito, deve-se salientar ainda que após o transito em julgado da Ação Civil Pública contra a União, foi proposta ação rescisória na tentativa de reverter o resultado.

Todavia, a mesma ainda encontra-se em curso e como é sabido, por ser recebida apenas com efeito devolutivo e não sendo impeditivo para o cumprimento da decisão rescindenda, a decisão transita em julgada encontra-se válida e deve ser respeitada. Portanto, ainda que tais provas emprestadas possam ser utilizadas, visto que preenchem os requisitos formais (realização de contraditório no processo original e participação direta do interessado), não poderia a autoridade ter realizado análise parcial das mesmas e descartado os fatos e fundamentos que iam contra os interesses do Fisco.

No que tange à extensão da coisa julgada, cabe lembrar que nos casos citados acima esteve-se diante de processos movidos por repartições da União contra a ora recorrente, tendo em ambas as oportunidades o Poder Judiciário reconhecido que não se tratava de relação de subordinação dos cooperados da Cocalqui em relação à empresa Calçados Aniger Nordeste LTDA. Assim, considerando que as decisões judiciais em questão versam sobre a natureza da relação jurídica entre as empresas Aniger e Cocalqui – não se restringindo aos efeitos trabalhistas ou tributários da mesma – e que possuem as mesmas partes envolvidas – a recorrente de um lado e o Estado (União) no outro –, não se pode concordar com a conclusão da decisão de piso de que as mesmas não vinculariam o Fisco.

Ora, o Fisco é parte da União, funcionando a serviço desta, dentro de regras e limites previamente estabelecidos pelo legislador, sendo o mesmo raciocínio válido para as demais autoridades e repartições, como o caso do MPT. Estes órgãos são braços especializados do Estado e que visam regular as relações jurídicas do direito público, fiscalizando e regulando a atividade das pessoas físicas e jurídicas que estão inseridas dentro de sua jurisdição. Concordar que as decisões judiciais sobre a natureza de determinada relação jurídica vincula apenas algumas partes da União é permitir que um mesmo sujeito passivo (empresa) sofra diferentes tratamentos quando submetido à autoridade do Estado, o que contraria princípios basilares do processo administrativo e da própria constituição.

Além das questões levantadas acima, cabe destacar que tais provas foram solicitadas pela fiscalização diretamente ao MPT, mas não há registro nos autos de qualquer intimação da recorrente para prestar esclarecimentos a cerca das NFs e/ou do contrato de industrialização por encomenda, o que reforça a tese de que o despacho decisório foi pautado em elementos parciais e em meras presunções. Nesse sentido, chama atenção uma passagem do voto da DRJ em que o próprio relator afirma que “[...] cada um dos elementos trazidos no Relatório Fiscal, tomado isoladamente, poderia não ser suficiente para fundamentar a glosa. Mas é certo que cada um deles, com maior ou menor importância, deve ser considerado em um contexto amplo, ao lado dos outros indicativos da situação analisada, contribuindo, em grau variável, na construção da certeza indispensável à decisão”.

Outro fator relevante diz respeito ao fato de que, mesmo que os processos fossem favoráveis à tese da fiscalização e trouxessem elementos claros para desconstituição do contrato de prestação de serviços da cooperativa, as provas e relatórios elaborados pelo MPT se referem a período anterior ao analisado nos presentes autos. Isto porque a Ação Civil Pública foi proposta em janeiro de 1999 ao passo que o período sob análise do PER é 2007, ou seja, quase uma década depois.

Assim, considerando as condutas da fiscalização na apuração dos fatos, os esclarecimentos trazidos pela recorrente em sede de manifestação de inconformidade e recurso voluntário no sentido de esclarecer que a cooperativa Cocalqui possuía os requisitos mínimos para ser considerada como empresa independente prestadora de serviços, bem como as decisões judiciais que reconhecem a atividade regular da mesma, entendo que a decisão de piso merece ser reformada.

Diante do exposto, voto por conhecer o recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento para reconhecer o direito ao crédito referente às prestações de serviço de industrialização por encomenda realizadas pela cooperativa Cocalqui, cabendo à unidade de origem apurar o quantum creditório.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias