



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 11065.004173/2004-09  
**Recurso nº** 255.839 Voluntário  
**Acórdão nº** **3201-00.0764 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 11 de agosto de 2011  
**Matéria** RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO COFINS - 2º Trimestre de 2004  
**Recorrente** IMS BRAZIL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004

CONCOMITÂNCIA — A existência de demanda judicial em que se pleiteia o afastamento da glosa de créditos de PIS e COFINS decorrente da tributação das receitas oriundas da transferência de crédito de ICMS a terceiros importa em renúncia às instâncias administrativas. Aplicação direta da Súmula CARF nº 1.

COFINS NÃO CUMULATIVA — É lícito o aproveitamento de crédito na hipótese de contratação de empresa para a realização de embalagem e acondicionamento de produtos exportados pelo contribuinte, ainda que haja indícios de que a empresa contratada tenha a ingerência da empresa contratante. Inexistência de vedação legal e insuficiência de indícios para caracterizar a ausência de substância econômica nos atos e negócios jurídicos praticados, de forma a deflagrar simulação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente o recurso, e nessa parte, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencido o Conselheiro Luiz Eduardo Garrossino Barbieri.

JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente.

DANIEL MARIZ GUDIÑO - Relator.

EDITADO EM: 13/08/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Judith do Amaral Marcondes Armando (presidente da turma), Robson José Bayerl, Luciano Lopes de Almeida Moraes (vice-presidente), Luiz Eduardo Garrossino Barbieri, Marcelo Ribeiro Nogueira e Daniel Mariz Gudiño. Ausente justificadamente a Conselheira Mércia Helena Trajano D'Amorim.

## Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até a data da prolação do acórdão recorrido, transcrevo abaixo o relatório do órgão julgador de 1ª instância, incluindo, em seguida, as razões de recurso voluntário apresentado pela Recorrente:

*Trata o presente do ressarcimento pleiteado pela interessada, relativo aos créditos de Cofins do segundo trimestre de 2004, no valor de R\$ 1.710.775,58, mas cujo reconhecimento foi na ordem de R\$ 883.380,64 já que foram glosados os créditos decorrentes de serviços prestados na industrialização por terceiros, ante constatação de que a empresa que prestava tais serviços (PUPPIES TIME) na verdade era estabelecimento da própria interessada, e por terem sido incluídos na base de cálculo os valores de ICMS transferidos a terceiros, além de ter se aproveitado indevidamente de parte do valor do crédito relativo ao estoque inicial. As infrações totalizaram R\$ 827.394,94. As verificações foram realizadas pela DRF em Novo Hamburgo conforme o Relatório da Ação Fiscal de fls. 150/204 e Despacho Decisório de fl. 206. O Relatório esclarece detalhadamente todas as infrações, inclusive os pontos em que se baseou para descaracterizar a empresa PUPPIES TIME como estabelecimento independente da empresa fiscalizada.*

*A contribuinte tempestivamente apresenta sua manifestação de inconformidade (fls. 210/230), através de representante devidamente habilitado pelo instrumento de fl. 232, esclarecendo que não se insurge quanto ao valor do estoque inicial, mas apenas em relação à , inclusão na base de cálculo dos créditos de ICMS transferidos a terceiros e à glosa dos créditos , decorrentes dos serviços que outra pessoa jurídica ter-lhe-ia prestado. Argumenta que a transferência do ICMS para terceiros não pode ser considerada receita tributável, mas sim receita decorrente de exportação e sobre a qual não incide a Cofins. Também considera que incluir na base de cálculo os valores do ICMS transferido a terceiros constituiria bitributação, pois tais valores já teriam sido tributados pelo fornecedor de insumos. Pronuncia-se acerca do que considera inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo da contribuição pela Lei nº 9.718, de 1998. Raciocina que a legislação não exclui da base de cálculo a contribuição mas também não a inclui. Já quanto à glosa relativa aos créditos dos serviços prestados pela empresa PUPPIES TIME aborda todos os aspectos levantados pela fiscalização e que levaram à conclusão da estreita vinculação entre as duas a ponto de concluir pela inexistência de créditos,*

*com o objetivo de comprovar serem empresas diferentes e poder se creditar da Cofins sobre os serviços que aquela empresa teria prestado. Requer seja reformada a Decisão para reconhecer a procedência do pedido em relação aos itens abordados.*

*Verifica-se que a contribuinte impetrou Ação Judicial — Mandado de Segurança com pedido de Liminar, que tomou o nº 2006.71.08.016972-2, visando afastar da base de cálculo do PIS e da Cofins os valores recebidos em remuneração à transferência para terceiros de saldo credor de ICMS, suspender a exigibilidade de lançamentos das contribuições que tiveram por base a exigência da inclusão expressos nos processos que nomeia, e o ressarcimento dos valores objeto dos pedidos de ressarcimento nos processos administrativos que menciona, inclusive do que ora se analisa. Também pretendeu a extensão dos efeitos da liminar para todos os futuros processos e o afastamento das exigências da Instrução Normativa Conjunta SRF/SRP 629/2006. A liminar foi deferida parcialmente para suspender a exigibilidade dos créditos lançados através dos autos de infração constantes dos processos, administrativos arrolados, afastar as glosas dos pedidos de ressarcimento constantes dos processos que elenca, dentre os quais o presente, determinando que não fosse exigida a contribuição incidente sobre aquelas receitas decorrentes da transferência do ICMS para terceiros. Ante pedido de reconsideração da interessada também foi concedido o pedido em relação às exigências de Certidão Negativa e de Certidão Positiva com efeitos de Negativa.*

*Ante tal ordenamento, a DRF em Novo Hamburgo autorizou o ressarcimento dos valores originados da inclusão na base de cálculo do crédito de ICMS transferido a terceiros de todos os processos de ressarcimento/compensação nomeados na ação judicial (fls. 350/352).*

Na decisão de primeira instância, proferida na Sessão de Julgamento de 28/02/2008, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) indeferiu a solicitação da ora Recorrente, conforme Acórdão nº 10-15.290 (fls. 354/355):

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004*

*Ementa: COFINS NÃO CUMULATIVA — Corretas as glosas relativas aos créditos que a interessada se utilizou provenientes de serviços de industrialização prestados por estabelecimento industrial da própria fiscalizada, dissimulado como outra pessoa jurídica. Mantidas as glosas não contestadas pela interessada.*

*AÇÃO JUDICIAL — CONCOMITÂNCIA — Crédito de ICMS transferido a terceiros. Em obediência à Liminar em Mandado*

*de Segurança foram ressarcidos à interessada os valores relativos à inclusão na base de cálculo dos créditos de ICMS transferidos para terceiros.*

*Solicitação Indeferida*

A Recorrente foi cientificada do teor do referido acórdão em 18/03/2008 (fl.359), tendo protocolado seu recurso voluntário em 17/04/2008 (fls. 361/375), que, em síntese, reitera os argumentos da sua manifestação de inconformidade.

Na forma regimental, o processo digitalizado foi distribuído e, posteriormente, encaminhado a este Conselheiro Relator em 27/08/2010.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Daniel Mariz Gudiño

Por atender aos pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 1972, CONHEÇO PARCIALMENTE o recurso voluntário e passo a analisá-lo.

O referido recurso ataca a inclusão, na base de cálculo da COFINS, das receitas decorrentes da transferência de créditos de ICMS para terceiros, bem como a glosa do crédito de COFINS decorrente da contratação de mão-de-obra terceirizada para processo de industrialização.

No tocante ao seu primeiro aspecto, voto por não conhecer o recurso, uma vez que, após a formalização do pedido de restituição/compensação de crédito de PIS e COFINS, a Recorrente ajuizou medida judicial para afastar a glosa de créditos em razão das receitas decorrentes da transferência de créditos de ICMS (Mandado de Segurança nº 2006.71.08.016972-2, que tramitou na 1ª Vara Federal de Novo Hamburgo, RS). Motivo meu voto na aplicação da Súmula CARF nº 01, a seguir transcrita:

*Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.*

Embora o crédito tributário discutido no caso concreto não seja oriundo de lançamento de ofício, entendo que a súmula é plenamente aplicável, uma vez que a decisão judicial necessariamente prevalecerá sobre qualquer deslinde que se possa dar à questão na via administrativa.

Quanto ao segundo aspecto abordado pela Recorrente em sua peça recursal, entendo que a questão merece muita cautela. Com efeito, a glosa dos créditos oriundos das despesas de contratação de mão-de-obra terceirizada teve por base a premissa de que a

Recorrente agiu dissimuladamente para reduzir a sua carga tributária. Tal premissa, segundo o juízo *a quo*, foi devidamente comprovada pela fiscalização, e, portanto, a glosa foi mantida.

Inicialmente, é importante consignar que o emprego de dolo, fraude ou simulação em matéria tributária configura hipótese de evasão fiscal, e não de elisão fiscal. A distinção básica entre esses dois institutos é que a evasão é empreendida por meios ilícitos, enquanto a elisão é empreendida por meios lícitos.

Configurada hipótese de evasão, a autoridade fiscalizadora deve proceder à lavratura de auto de infração, acrescida de multa qualificada e acompanhada de representação fiscal para fins penais, uma vez que evasão é crime contra ordem tributária capitulado na Lei nº 8.137 de 1990.

Já a elisão, se empreendida com abuso de forma, abuso de direito, negócio jurídico indireto, entre outras figuras afins, permitiria à autoridade fiscalizadora desqualificar o negócio jurídico praticado pelo contribuinte para alcançar os efeitos tributários do negócio jurídico dissimulado. Entretanto, o fundamento legal para essa desqualificação é o art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, que é norma de eficácia limitada, ou seja, a sua aplicação é condicionada à regulamentação posterior (fato que, nesse particular, ainda não há).

Segundo a autoridade fiscalizadora, a Recorrente teria forjado a contratação de uma pessoa jurídica independente, que, em verdade, seria um estabelecimento próprio, o que inviabilizaria a tomada de créditos de COFINS na sistemática não-cumulativa dessas contribuições. Desse modo, desconsiderou a personalidade jurídica da empresa Puppies Time Ltda., glosando os referidos créditos.

Na minha visão, a questão central em discussão é a seguinte: a Recorrente empreendeu evasão por ter simulado a contratação da empresa Puppies Time Ltda. ou elisão por ter reestruturado as suas atividades com o propósito de reduzir o seu custo de produção?

Simular é mentir sobre algo, fazendo-o parecer algo que não é. No caso concreto, a Recorrente realmente contratou uma empresa regularmente constituída para realizar uma etapa do processo de industrialização dos seus produtos, sendo que em momento algum a Recorrente alegou fazer outra coisa. Desse modo, não há mentira, e, portanto, simulação. Haveria simulação se a Recorrente emitisse notas fiscais de prestação de serviço de uma empresa fantasma para gerar créditos de COFINS. Também haveria simulação se os serviços que foram contratados não fossem efetivamente prestados, caso em que não poderia haver o creditamento de COFINS. Nenhuma dessas hipóteses se verificou, entretanto.

Convém consignar que a jurisprudência deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais evoluiu no trato do assunto, pois até bem pouco tempo atrás a verificação da licitude do planejamento tributário limitava-se ao aspecto formal dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, sendo certo que atualmente é necessário ir além, analisando-se a substância econômica dos atos e negócios jurídicos efetivamente praticados pelo contribuinte. Vejamos:

*SIMULAÇÃO - A simulação se caracteriza pela divergência entre a exteriorização e a vontade, isto é, são praticados determinados atos formalmente, enquanto subjetivamente, os que se praticam são outros. Assim, na simulação, os atos*

**exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas no aspecto formal, pois, na realidade, o ato praticado é outro.**

(Acórdão nº 104-23.129, Rel. Cons. Heloisa Guarita Souza, Sessão de 23.04.2008)

.....

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ  
Exercício: 2005 Ementa: DESPESAS COM ÁGIO. CARACTERIZADA SIMULAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. PROVAS. É indedutível as despesas com ágio quando provado nos autos que as mesmas foram levadas a efeito a partir da prática de simulação através de negócio jurídico que aparenta transferir direitos a pessoa diversa daquela à qual realmente se transmite. **SIMULAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. O fato dos atos societários terem sido formalmente praticados, com registro nos órgãos competentes, escrituração contábil, etc. não retira a possibilidade da operação em causa se enquadrar como simulação, isso porque faz parte da natureza da simulação o envolvimento de atos jurídicos lícitos. Afinal, simulação é a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizam determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais (lícitos) de declaração de vontade. Não é razoável esperar que alguém tente dissimular um negócio jurídico dando-lhe a aparência de um outro ilícito.** GLOSA DE DESPESAS FINANCEIRAS - **DESNECESSIDADE. A tão só coexistência, com aplicações financeiras remuneradas a taxas inferiores, de empréstimos tomados a pessoas relacionadas não autoriza a inferência de serem desnecessárias as despesas havidas com estes empréstimos.** RESERVA DE REAVALIAÇÃO. REALIZAÇÃO. INEXISTÊNCIA. A entrega de bens em pagamento do valor do capital subscrito, fato permutativo que é, não implica em realização da reserva de reavaliação. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - SIMULAÇÃO - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - A prática da simulação com o propósito de dissimular, no todo ou em parte, a ocorrência do fato gerador do imposto caracteriza a hipótese de qualificação da multa de ofício, nos termos do art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996. Publicado no D.O.U. nº 141 de 24/07/2008.

(Acórdão nº 103-23.441, Redator Designado Cons. Antonio Bezerra Neto, Sessão de 17.04.2008)

.....

NULIDADE DO LANÇAMENTO - INCOMPETÊNCIA DA AUTORIDADE LANÇADORA - INOCORRÊNCIA - O Auditor Fiscal da Receita Federal é servidor competente para proceder a lançamento de ofício de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF, em nome desta. Não há falar em nulidade do lançamento quando a autuação foi feita por servidor competente e com a estrita observância da legislação tributária. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - NULIDADE - INOCORRÊNCIA. Não há falar em nulidade da decisão de primeira instância quando esta atende aos requisitos formais previstos no art. 31 do Decreto nº. 70.235, de 1972.

**SIMULAÇÃO - SUBSTÂNCIA DOS ATOS - Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as consequências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto.** **SIMULAÇÃO - NEXO DE CAUSALIDADE - A caracterização da simulação demanda demonstração de nexo de causalidade entre o intuito simulatório e a subtração de imposto dele decorrente.** **SIMULAÇÃO - EFEITOS DA DESCONSIDERAÇÃO - O lançamento, na hipótese de simulação relativa, deve considerar a realidade subjacente em todos os seus aspectos, com adequada consideração do sujeito passivo que praticou os atos que a conformam. Preliminares rejeitadas. Recurso provido.**

(Acórdão nº104-21.729, Redator Designado Cons. Gustavo Lian Haddad, Sessão de 26.07.2006)

Ora, a Recorrente reconhece que reestruturou suas atividades de forma a reduzir custos, passando a contratar empresa cuja sócia era sua ex-funcionária e que efetivamente lhe prestava serviços. Além disso, como era a principal cliente da Puppies Time Ltda. (a Recorrente não era sua cliente exclusiva), reconhece que possuía ingerência sobre as atividades dessa empresa.

Ocorre que isso, por si só, ainda não permite que a autoridade fiscalizadora desqualifique o negócio jurídico realizado entre as empresas, de modo a glosar as despesas incorridas pela Recorrente que originaram os seus créditos de COFINS. Para tanto, deveria provar que a relação entre a Recorrente e a Puppies Time Ltda. era meramente formal, sem substância econômica. Em outras palavras, a circunstância de que a Recorrente possuir ingerência sobre a Puppies Time Ltda. é totalmente irrelevante para revelar a falta de substância econômica nessa relação comercial.

Impõe-se ressaltar que o critério da ingerência administrativa é totalmente alheio à legislação de regência da COFINS não cumulativa, uma vez que o art. 3º, II, da Lei nº 10.833 de 2003, não faz qualquer restrição relacionada à qualidade do prestador dos serviços ou da sua relação comercial com o tomador. Tanto é assim que uma matriz pode contratar a sua subsidiária para prestar serviços, e vice-versa, sem que isso lhes impeça de tomarem crédito de COFINS, nos termos da legislação citada. A questão que se faz pertinente nesse caso é a adequação dos preços praticados aos padrões de mercado, mas a legislação de regência é omissa nesse aspecto.

Convém mencionar, por fim, que se o legislador ordinário tivesse a intenção de evitar esse tipo de reestruturação operacional, ele deveria ter estabelecido vedação similar ao creditamento da locação ou arrendamento de bens que já tenham integrado o ativo permanente da empresa locatária ou arrendatária. Vejamos:

Lei nº 10.833 de 2003

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

*V - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*(...)*

*Lei nº 10.865 de 2004*

*Art. 31. (...)*

*§ 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.*

Ante a falta de indícios suficientes que respaldem a desconsideração da personalidade da Puppies Time Ltda. e a inexistência de vedação legal ao planejamento tributário empreendido pela Recorrente, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao presente recurso voluntário, de modo a afastar a glosa dos créditos decorrentes da contratação da empresa Puppies Time Ltda. para o processo de embalagem dos produtos da Recorrente.

É como voto.

Daniel Mariz Gudiño - Relator