



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

Processo nº 11065.100419/2009-79
Recurso nº 1 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-007.658 – 3ª Turma
Sessão de 21 de novembro de 2018
Matéria NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. CERCEAMENTO.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LÓTUS CALÇADOS LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL COMPROVADA. CONHECIMENTO.

O recurso especial deve ser conhecido quando comprovada a divergência jurisprudencial e a similitude fática entre os acórdãos recorrido e aqueles indicados como paradigma. Restando bem caracterizado o dissenso com relação ao mérito - reconhecimento da nulidade de ato administrativo e cerceamento do direito de defesa - deve ter prosseguimento o apelo especial.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

DESPACHO DECISÓRIO. DESCRIÇÃO COMPLETA DOS FATOS E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. AUSÊNCIA DE NULIDADE E DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não há nulidade do despacho decisório proferido em pedido de compensação quando descreve detalhadamente os fatos e a motivação da glosa do crédito tributário pleiteado, além de indicar a fundamentação legal para o indeferimento do pleito. Satisfazendo os requisitos da legislação que rege os atos administrativos e ausente o prejuízo de defesa às partes, razão pela qual cumpriu o ato com a sua finalidade, não há de se falar em nulidade.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Tatiana Midori Migiyama, que não conheceu do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencida a conselheira Tatiana Midori Migiyama, que lhe negou provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº 3401-002.264, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que deu provimento para anular o processo a partir do despacho decisório, consignando a seguinte ementa:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

DESPACHO DECISÓRIO QUE DESCONSIDEROU NEGÓCIO JURÍDICO PRATICADO PELO CONTRIBUINTE. FALTA DE FUNDAMENTO LEGAL. NULIDADE.

É nulo o despacho decisório que desconsidera negócio jurídico praticado pelo contribuinte sem apontar o fundamento legal.”

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs o Recurso Especial contra o r. acórdão, apresentando, em síntese, as seguintes alegações:

- Segundo Despacho Decisório (por mera irregularidade denominado de “Auto de Infração”), a Fiscalização glosou o crédito tributário relativo à mão de obra fornecida pelas empresas Adão Acker e Solange Regia Moraes Matte, por entender que os segurados empregados registrados nas empresas Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte, ambas optantes pelo SIMPLES, na realidade deveriam estar registrados na Lotus Calçados Ltda.;
- Nos termos do Despacho Decisório, os fatos apurados fundamentaram o entendimento de que a Lotus Calçados Ltda e os “fornecedores” Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte integram o mesmo grupo econômico, tendo sido a contratação das empresas na verdade simulada pela Lotus;
- A capitulação errônea ou imprecisa do auto de infração, bem como a ausência de enquadramento legal (citação de norma jurídica), não são causas suficientes para provocar a nulidade do lançamento, ainda mais

quando o direito à ampla defesa foi exercido em sua plenitude, conforme previsão dos arts. 11, 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72;

- A copiosa jurisprudência desta Câmara Superior tem firmado o entendimento que se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas ou, no caso, as razões do indeferimento do pedido de compensação, rebatendo-as mediante extensa e substanciosa defesa, abrangendo não somente preliminares, mas também razões de mérito, mostra-se incabível a declaração de nulidade de lançamento por cerceamento de defesa, devendo prevalecer os princípios da instrumentalidade e economia processual em lugar do rigor das formas;
- Não há nulidade se o fato (simulação) é descrito no Despacho Decisório e posteriormente confirmado pela DRJ, bem como se o contribuinte demonstrar ter compreendido as razões do indeferimento.

Em despacho de admissibilidade, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrazões ao recurso foram apresentadas pelo sujeito passivo, que apresentou, dentre outros, os seguintes argumentos:

- Em conformidade com a legislação vigente, o sujeito passivo fez jus a PIS e Cofins não cumulativos, resultantes de incentivo à exportação, razão pela qual formulou vários pedidos administrativos de ressarcimento relativos aos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2008 e 1º e 2º trimestre de 2009;
- Não há como se comparar casos totalmente desconexos, considerando o recurso interposto;
- O contribuinte tinha prazo para se defender e o fez com o que tinha em mãos;
- A discussão travada nas defesas do contribuinte tinha por objetivo esclarecer a forma, a licitude e a idoneidade dos atos praticados, pois o contribuinte desconhece que tenha praticado qualquer ilegalidade;
- Faltou no recurso apontar de forma clara e precisa em que parte do despacho decisório da glosa foi feita a capitulação legal – hoje preclusa por decadência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão 9303-007.655, de 21/11/2018, proferido no julgamento do processo 11065.001696/2009-08, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se como solução deste litígio, nos termos regimentais, os entendimentos que prevaleceram naquela decisão, quanto à admissibilidade do recurso e quanto ao mérito (Acórdão 9303-007.655):

"Admissibilidade

A Fazenda Nacional, por meio do recurso especial, suscitou divergência jurisprudencial com relação à (a) nulidade do despacho decisório por falta de indicação de base legal quando a fundamentação é a simulação constatada pela Autoridade Fiscal; e (b) nulidade do ato fiscal por cerceamento do direito de defesa por falta de capitulação legal, quando o contribuinte demonstra em seus atos posteriores ter entendido os termos da acusação fiscal. Para comprovar o dissenso interpretativo, indicou como paradigmas os acórdãos n.º 3302-002.094 e 1401-00.329.

Nos termos do despacho de admissibilidade s/n.º, de 25 de junho de 2015 (e-fls. 188 a 196), foi dado seguimento ao apelo especial, pois devidamente comprovada a divergência com relação às duas matérias. A fundamentação do ato decisório, com o qual concordou este E. Colegiado e que passa a integrar o presente voto, deu-se nos seguintes termos, *in verbis*:

[...]

Trata este processo de pedido de ressarcimento do PIS não-cumulativa do 2º trimestre de 2009, com fundamento no §1º, do art. 5º, da Lei nº 10.637/02. A autoridade de jurisdição glosou o crédito relativo à mão-de-obra fornecida pelas empresas Adão Acker e Solange Regia Moraes Matte por entender que essas empresas, apesar de serem formalmente empresas independentes, na verdade são do mesmo grupo econômico da Lótus Calçados Ltda (pleiteante do crédito) e que a separação dessas empresa é simulada. A DRJ em Porto Alegre/RS, após apreciar a contestação da contribuinte, manteve as glosas e o entendimento com a seguinte ementa:

"PRESTAÇÃO DE SERVIÇO - INEXISTÊNCIA MATERIAL E FACTUAL DE SEPARAÇÃO ENTRE A ENCOMENDANTE E A PRESTADORA DE SERVIÇOS. SIMULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO DA OPERAÇÃO - GLOSA DOS CRÉDITOS FAVORÁVEIS À CONTRIBUINTE.

A realização de prestação de serviços quando a empresa encomendante e as empresas prestadoras de serviços são separadas formalmente, no papel, mas na realidade, de fato, inexistente separação, pois, materialmente, são e atuam como uma única entidade, caracteriza simulação de atos visando benefícios tributários, acarretando a ilegalidade da operação. Por conseguinte, a simulação gera a descaracterização da prestação de serviços por encomenda e a consequente glosa dos créditos favoráveis ao contribuinte gerados pela operação realizada de forma ilegal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente
Direito Creditório Não Reconhecido".

[...]

O Colegiado do CARF que apreciou o recurso voluntário decidiu pela preliminar de nulidade do despacho decisório, pois entendeu que, "no despacho decisório propriamente dito, a autoridade fiscal apontou somente o fundamento legal que dispõe que o pagamento de mão-de-obra à pessoa física não gera crédito do PIS (art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 10.637/02). Todavia, os pagamentos pela mão-de-obra foram realizados às terceirizadas. Esse negócio jurídico a autoridade fiscal desconsiderou, por entender ser simulado, mas não apontou qual o fundamento legal que autoriza essa desconsideração. Nesse caso, a falta de indicação do fundamento legal gera o cerceamento de defesa, haja vista que a Recorrente não sabe de qual norma a autoridade fiscal estava se apoiando para desconsiderar o negócio jurídico."

[...]

1º) Sobre a nulidade do despacho decisório por falta de indicação de base legal quando a fundamentação é a simulação constatada pela autoridade fiscal:

Para comprovar o dissenso foram colacionados, como paradigmas, os Acórdãos nº 3302-002.094 e 1401-00.329. Vejamos suas ementas, transcritas na parte de interesse ao presente exame:

Processo nº 11065.722835/201147

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 3302-002.094 - 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 21 de maio de 2013

Matéria AUTO DE INFRAÇÃO PIS E COFINS

Recorrente FAZENDA TRADIÇÃO ALIMENTOS LTDA Recorrida
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Exercício: 2008, 2009

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. INEXISTÊNCIA

MATERIAL DE SEPARAÇÃO ENTRE A ENCOMENDANTE E A
PRESTADORA DE SERVIÇOS. SIMULAÇÃO. LANÇAMENTO.
POSSIBILIDADE.

Quando a empresa que industrializa "por encomenda" e a encomendante são formalmente distintas e, de fato, inexistente tal separação, atuando como uma única entidade, caracteriza simulação de atos visando benefícios tributários e enseja o lançamento do crédito tributário não recolhido.

MULTA DE OFÍCIO. MAJORAÇÃO.

Cobra-se a multa de ofício majorada se estiverem presentes as circunstâncias qualificativas, nos termos da legislação tributária. MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa de ofício, nos moldes da legislação que a instituiu.

Acórdão 1401-00.329

Processo nº 19515.000937/200445

Recurso nº 174.370 Voluntário

Acórdão nº 140100.329 - 4a Câmara / 1a Turma Ordinária

Sessão de 02.09.2010

Matéria IRPJ

Recorrente UNIVERSAL COMÉRCIO DE DROGAS LTDA.

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -IRPJ

Ano calendário: 1999

OMISSÃO DE RECEITAS. OMISSÃO DE COMPRAS

Caracteriza omissão de receitas a falta de registro de pagamento de compras, por presumir a existência prévia de omissão de vendas, gerando recursos para a aquisição de mercadorias sem seu registro contábil.

OMISSÃO DE RECEITA. PASSIVO FICTÍCIO.

A falta de comprovação de valores mantidos no passivo enseja à presunção de que houve omissão das receitas correspondentes.

COFINS 1/3. COMPENSAÇÃO COM A CSLL

A compensação de 1/3 da COFINS com a CSLL somente era admitida quando houvesse o efetivo pagamento daquela contribuição social.

ENQUADRAMENTO LEGAL INCORRETO

O erro na capitulação legal ou mesmo a sua ausência não acarreta a nulidade do auto de infração quando a descrição dos fatos nele contida é exata, possibilitando ao sujeito passivo defender-se de forma ampla das imputações que lhe foram feitas. Recurso Voluntário Negado.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, afastar a preliminar de nulidade e negar provimento ao recurso."

(Grifos no recurso)

O Acórdão recorrido decidiu pela nulidade do despacho decisório por entender que faltou-lhe fundamento legal para ele desconsiderar os negócios realizados entre a contribuinte as terceirizadas.

É nulo o despacho decisório que desconsidera negócio jurídico praticado pelo contribuinte sem apontar o fundamento legal.

A esse respeito, ele trouxe o seguinte argumento:

"...no despacho decisório propriamente dito , a autoridade fiscal apontou somente o fundamento legal que dispõe que o pagamento de mão-de-obra à pessoa física não gera crédito do PIS (art. 3o, § 2o, inciso I, da Lei nº 10.637/02)."

"Todavia, os pagamentos pela mão-de-obra foram realizados às terceirizadas. Esse negócio jurídico a autoridade fiscal desconsiderou, por entender ser simulado, mas não apontou qual o fundamento legal que autoriza essa desconsideração."

"Nesse caso, a falta de indicação do fundamento legal gera o cerceamento de defesa, haja vista que a Recorrente não sabe de qual norma a autoridade fiscal estava se apoiando para desconsiderar o negócio jurídico."

"O cerceamento de defesa ficou ainda mais evidenciado, quando a Recorrente optou por se defender do Parágrafo Único, do art. 116, do CTN, que autoriza a desconsideração dos negócios jurídicos praticados com intuito de dissimulação, mas a DRJ considerou que no caso não se aplica o Parágrafo Único, do art. 116, do CTN, mas sim o art. 149, inciso VII, também do CTN. Esse fato demonstra

claramente que a falta de fundamento para a desconconsideração do negócio jurídico entre a Recorrente e a terceirizada prejudicou na defesa da Recorrente."

"Além disso, a falta de fundamentação no despacho decisório e no relatório fiscal faz com que qualquer fundamentação legal utilizada nos julgamentos posteriores (DRJ e CARF) configurem inovação de fundamento, por utilização de norma não ventilada pela delegacia de origem, como ocorreu, no presente caso, quando a DRJ utilizou o art. 149, inciso VII, do CTN, para fundamentar a desconconsideração do negócio jurídico."

"Com isso, por estar presente o cerceamento de defesa, devem ser declarados nulos os atos praticados desde o relatório fiscal, para que os autos retornem à delegacia de origem, para retificação da fundamentação da delegacia de origem, para que ela aponte em qual norma se apóia para descaracterizar os negócios jurídicos praticados entre a Recorrente e as empresas Adão Acker e Solange Regia Moraes Matte." (GRIFOS NOSSOS)

Por sua vez, o Acórdão paradigma, para sua decisão, se fundamenta em entendimento divergente. Ele afirma que a fundamentação jurídica conforme art. 3º, § 2º, inciso I das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 somada a descrição fática da simulação é suficiente para afastar a preliminar de nulidade por falta de capitulação legal da desconconsideração dos negócios.

Quando a empresa que industrializa "por encomenda" e a encomendante são formalmente distintas e, de fato, inexistente tal separação, atuando como uma única entidade, caracteriza simulação de atos visando benefícios tributários e enseja o lançamento do crédito tributário não recolhido.

Para demonstrar sua alegação a recorrente traz excerto do Acórdão paradigma em que essa correspondência e conclusão ficariam evidentes:

"Conforme consta do Relatório Fiscal, a empresa recorrente e as empresas Skippi Alimentos e Sagma Participações pertencem à família Sérgio Luiz Kehl (pai, filhos e esposa), cujas participações societárias foram ajustadas de acordo com os interesses do Sr. Sérgio Luiz Kehl, o verdadeiro proprietário dessas empresas, com o fito de manter a Skippi (encarregada da produção) no SIMPLES e a recorrente (encarregada da comercialização) no regime não cumulativo do PIS e da Cofins, tomando crédito das exações em alíquota superior a efetivamente paga pela Skippi nas receitas faturadas contra a Fazenda Tradição."

"Em sede de preliminar, a recorrente alega que no auto de infração não existe fundamentação legal e, também, inexistente pressupostos da relação empregatícia, o que enseja a nulidade do lançamento."

"Engana-se a recorrente porque tanto no corpo do Auto de Infração como no Relatório Fiscal consta a fundamentação legal a que se refere o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e, também, ficou sobejamente provado a transferência de empregados da recorrente para empresa Skippi, conforme muito bem fundamentou a decisão recorrida."

"Isto posto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e do lançamento e ratifico a decisão do acórdão recorrido que rejeitou as preliminares suscitadas pela empresa interessada em sua impugnação."

Quanto ao mérito, melhor sorte não tem a recorrente. (...)"

(Grifos no recurso)

Com essas considerações, concluo que a divergência jurisprudencial foi comprovada.

2º) Sobre a nulidade do ato fiscal por cerceamento do direito de defesa por falta de capitulação legal, quando o contribuinte demonstra em seus atos posteriores ter entendido os termos da acusação fiscal.

Para comprovar o dissenso foram colacionados os mesmos Acórdãos paradigmas analisados na matéria anterior neste despacho, razão por que deixo de duplicar a reprodução de suas ementas, uma vez que já transcritos acima.

O Acórdão recorrido defende a tese que há cerceamento de defesa com a falta de indicação da fundamentação legal do fato imputado pela acusação fiscal.

Nesse caso, a falta de indicação do fundamento legal gera o cerceamento de defesa, haja vista que a Recorrente não sabe de qual norma a autoridade fiscal estava se apoiando para desconsiderar o negócio jurídico.

A esse respeito, ele trouxe o seguinte argumento:

"... no despacho decisório propriamente dito , a autoridade fiscal apontou somente o fundamento legal que dispõe que o pagamento de mão-de-obra à pessoa física não gera crédito do PIS (art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 10.637/02).

Todavia, os pagamentos pela mão-de-obra foram realizados às terceirizadas. Esse negócio jurídico a autoridade fiscal desconsiderou, por entender ser simulado, mas não apontou qual o fundamento legal que autoriza essa desconsideração.

Nesse caso, a falta de indicação do fundamento legal gera o cerceamento de defesa, haja vista que a Recorrente não sabe de qual norma a autoridade fiscal estava se apoiando para desconsiderar o negócio jurídico.

O cerceamento de defesa ficou ainda mais evidenciado, quando a Recorrente optou por se defender do Parágrafo Único, do art. 116, do CTN, que autoriza a desconsideração dos negócios jurídicos praticados com intuito de dissimulação, mas a DRJ considerou que no caso não se aplica o Parágrafo Único, do art. 116, do CTN, mas sim o art. 149, inciso VII, também do CTN. Esse fato demonstra claramente que a falta de fundamento para a desconsideração do negócio jurídico entre a Recorrente e a terceirizada prejudicou na defesa da Recorrente.

Além disso, a falta de fundamentação no despacho decisório e no relatório fiscal faz com que qualquer fundamentação legal utilizada nos julgamentos posteriores (DRJ e CARF) configurem inovação de fundamento, por utilização de norma não ventilada pela delegacia de origem, como ocorreu, no presente caso, quando a DRJ utilizou o art. 149, inciso VII, do CTN, para fundamentar a desconsideração do negócio jurídico.

Com isso, por estar presente o cerceamento de defesa, devem ser declarados nulos os atos praticados desde o relatório fiscal, para que os autos retornem à delegacia de origem, para retificação da fundamentação da delegacia de origem, para que ela aponte em qual norma se apóia para descaracterizar os negócios jurídicos praticados entre a Recorrente e as empresas Adão Acker e Solange Regia Moraes Matte. (GRIFOS NOSSOS)

Mas o Acórdão paradigma n.º 1401-00.329 traz tese divergente, ao desenvolver o raciocínio e concluir que a falta de fundamentação legal da acusação fiscal não deve ser causa de nulidade por cerceamento de defesa quando o contribuinte demonstra entender o fato que lhe é imputado. O Acórdão paradigma afirma: a ausência de capitulação legal não é motivo para nulidade do auto de infração, caso o contribuinte tenha entendido os termos da acusação fiscal ou, no caso, do indeferimento do direito creditório.

[...]

Portanto, restou devidamente comprovada a divergência jurisprudencial com relação aos dois itens contra os quais se insurgiu a Fazenda Nacional, merecendo prosseguimento o recurso especial.

Mérito

No mérito, não obstante os bem lançados argumentos trazidos pela Nobre Conselheira Relatora, entendeu este Colegiado por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, afastando-se a declaração de nulidade do despacho decisório com base na falta de indicação de base legal e cerceamento do direito de defesa por falta de capitulação legal.

O presente processo tem origem em pedido de compensação de COFINS do regime não-cumulativo efetuado pela Contribuinte, com fulcro no art. 6º, §1º, da Lei nº 10.833/2003, transmitido em 23/07/2009, buscando compensar-se do crédito relativo aos serviços de industrialização por encomenda contratados com pessoa jurídica, caracterizando-se como insumos que geram direito a crédito das contribuições do PIS e da COFINS não-cumulativas.

Nos termos do Despacho Decisório (e-fls. 61 a 69), em verificação fiscal efetuada junto à empresa foi constatado pela Fiscalização serem indevidos os créditos tributários dos quais pretendia a mesma ver-se compensada, pois eram relativos à mão-de-obra fornecida pelas pessoas jurídicas ADÃO ACKER e SOLANGE REGIA MORAES MATTE, ambas no regime do Simples Nacional, cujos empregados, segundo entendimento da Autoridade Fiscal, deveriam estar registrados na LOTUS CALÇADOS LTDA.

A Autoridade Fiscal afirmou ter havido a ocorrência de simulação na contratação das pessoas jurídicas, a partir da conclusão de que as empresas fornecedoras de mão-de-obra integram o mesmo grupo econômico da Lotus Calçados Ltda, por isso foi efetuada a glosa dos valores pretendidos compensar pelo Sujeito Passivo. Na elaboração do despacho decisório, houve a descrição suficiente dos fatos e fundamentos que levaram à glosa, dos quais são transcritos os principais excertos, *in verbis*:

[...]

3.1. Glosa de Créditos Relativos à Mão-de-Obra: Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte

Constatamos, no decorrer da ação fiscal, que no período de janeiro de 2008 a junho de 2009 o contribuinte teve como maiores fornecedores de mão-de-obra as empresas Adão Acker, CNPJ nº 04.321.383/0001-50 e Solange Regina Moraes Matte, CNPJ nº 07.334.298/0001-15, conforme demonstrado no quadro a seguir:

[...]

Em tese, por terem sido prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no país, esses insumos e serviços de industrialização configuram operação com direito ao crédito das contribuições na sistemática da não-cumulatividade. No entanto, examinando mais detalhadamente essas operações, verificamos que, embora regularmente constituídas, estas fornecedoras não são, de fato, pessoas jurídicas independentes. Vários indícios nos levaram à conclusão de que estas, juntamente com a Lotus Calçados, formam o mesmo grupo econômico, conforme demonstraremos no decorrer do presente relatório.

Faz-se necessário informar que, recentemente, o estabelecimento do contribuinte esteve sob ação fiscal da RFB relativamente às contribuições previdenciárias (período: janeiro de 2004 a dezembro de 2008), da qual resultou na emissão do Auto de Infração (parte Patronal) constante do processo administrativo nº

11065.001415/2009-17. Conforme relatório do Auto de Infração, o AFRFB concluiu que os segurados empregados registrados nas empresas Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte, ambas optantes pelo SIMPLES, na realidade deveriam estar registrados na Lotus Calçados Ltda. Deste modo, o auditor caracterizou os empregados das empresas optantes pelo SIMPLES como segurados vinculados à Lotus Calçados. O fato desses empregados não estarem informados nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia Por tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP da Lotus originou a emissão pelo o auditor de Representação Fiscal Para Fins Penais, constante dos processos administrativos nº 11065.001426/2009-99 e nº 11065.001427/2009-33, tendo em vista que a conduta do contribuinte, em tese, configura a prática de ilícito previsto nas legislações previdenciária e penal.

A seguir faremos a exposição dos fatos observados na presente ação fiscal e que fundamentaram o entendimento de que a Lotus Calçados Ltda juntamente com os seus "fornecedores" Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte na verdade formam o mesmo grupo econômico.

a) Mesma Localização - Visitando os endereços dessas empresas, chegamos a conclusão que a Lotus Calçados Ltda e Adão Acker funcionam no mesmo local, apesar dos diferentes logradouros informados em seus cadastros junto à RFB, e que o endereço da empresa Solange Regina Moraes Matte trata-se de uma residência, conforme demonstraremos a seguir:

. Lotus Calçados Ltda e Adão Acker - Apesar de estabelecidas em endereços distintos, a primeira na Av. Senador Alberto Pasqualini, 90 (A) e a outra na Rua Saldanha da Gama, 511 (B), na realidade elas têm comunicação pelos fundos. A Lotus é a única que demonstra através de sua fachada ser um estabelecimento comercial, no entanto não apresenta nenhuma placa de identificação. Está localizada numa avenida de movimento, por tratar-se de uma saída da RS-239. Já a Adão Acker está estabelecida numa rua bem tranqüila. Também não havia identificação com placas da empresa Adão Acker e no número constante havia uma propriedade que parecia ser um galpão, estoque ou até mesmo acesso para a empresa Lotus. Essa ligação entre as empresas pode ser evidenciada através do mapa abaixo extraído do site <http://maps.google.com.br/>.

[...]

. Solange Regina Moraes Matte, Rua Américo Vespúcio, 59 Bairro Santa Fé em Sapiranga - chegando nesse endereço constatamos tratar-se de uma grande residência. Abordamos uma moradora de uma casa de frente que declarou o seguinte: "...é uma residência e o dono pelo que eu saiba é proprietário de empresa no Centro de Sapiranga...". Obtivemos, através de dados constantes nos sistemas informatizados da RFB, a informação de que a propriedade constante no endereço acima, apontada como sendo o domicílio da empresa Solange Regina Moraes Matte, na realidade é uma residência e de propriedade do Sr. Ethevaldo Arthur Konrath, CPF nº 022.763.640-68, sócio-administrador da Lotus Calçados Ltda, informação esta que vem corroborar a prestada por aquela moradora.

Vale esclarecermos, que a Sr^a Solange Regina Moraes Matte, CPF nº 478.949.030-00 figura como empresária da referida empresa, cuja razão social é o seu próprio nome e além disso é esposa do Sr. Lauro Henrique Matte, CPF nº 211.995.310-49, administrador e preposto da Lotus Calçados Ltda.

b) Mesmo Contador - Consta nas DIPJ entregues à RFB no exercício de 2008, o Sr. Fabrício Ardi Werb, CPF nº 751.694.600-15, como contador das empresas Lotus, Adão Acker e Solange.

c) Migração de Funcionários da Lotus Para a Recém-Constituída Adão Acker - Analisando a GFIP declarada pela Lotus na competência mar/2001 e a declarada pela Adão Acker na competência abr/2001, percebemos que ocorreu uma migração

dos funcionários da Lotus para a recém-constituída Adão Acker. O quadro abaixo demonstra que quando da criação da Adão Acker, dos 26 novos empregados contratados por ela, 15 eram oriundos da Lotus.

[...]

d) Empresário da Adão Acker é Ex-funcionário da Lotus - O Sr. Adão Acker, CPF nº 269.109.180-53, figura como empresário desta recém-criada empresa (do item anterior), cuja razão social é o seu próprio nome. Curiosamente, o Sr. Adão Acker foi funcionário da Lotus Calçados, tendo sido demitido em 30/03/2001. Na competência seguinte ao seu desligamento, a sua nova empresa declarou fato gerador para Previdência Social, através da GFIP, na qual, além de seu nome, constavam os dos 15 ex-funcionários da Lotus.

e) Rodízio de Empregados nas Empresas Optantes Pelo SIMPLES - Outro fato que também nos chamou atenção e vem corroborar nossa convicção de tratar-se de grupo econômico, foi que os segurados relacionados abaixo, pertenceram, em momentos distintos, ao quadro de empregados da empresa Adão Acker e ao da Solange Regina Moraes Matte:

[...]

f) Emissão de Notas Fiscais Sequenciais - No período analisado as empresa Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte emitiram notas fiscais em ordem sequencial e exclusivamente para a Lotus, conforme quadros ilustrativos abaixo, extraídos das informações constantes no livro Registro de Entradas entregue em meio digital pelo contribuinte à fiscalização;

g) Ausência de Patrimônio das Terceirizadas - Através de Intimação, a auditoria anterior obteve declaração das empresas Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte de que as mesmas não possuíam bens de sua propriedade, o que confirmamos ao analisar a contabilidade dessas empresas. Não há registro de qualquer ativo permanente nas empresas em questão, o que vem a ser bastante incomum para uma empresa que presta um serviço para terceiros de industrialização por encomenda.

Adicionalmente, analisando as informações constantes no livro Razão dessas empresas não constatamos nenhum lançamento que denotasse custos com a produção e/ou manutenção do parque fabril, somente valores pagos à mão de obra.

h) Movimentação Financeira Baixa e Dependência de Aportes Financeiros - A auditoria anterior constatou no exame da contabilidade das empresas Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte diversas operações com o Sr. Ethevaldo Arthur Konrath, CPF nº 022.763.640-68, sócio-administrador da Lotus Calçados. Segundo relato do auditor, essas operações ocorriam "através de empréstimos com notas promissórias tentando viabilizar o Caixa das empresas". A seguir demonstraremos tais lançamentos, os quais foram extraídos do livro Razão das respectivas empresas:

[...]

Apesar de a empresa Adão Acker ter fornecido serviços para a Lotus Calçados num total de R\$ 592.477,00 em 2008 e de R\$ 393.690,00 no 1º semestre de 2009, em consulta aos sistemas informatizados da RFB verificamos que não consta movimentação financeira para a empresa Adão Acker no ano-calendário 2008 e 1º semestre de 2009. Já em relação a empresa Solange Regina Moraes Matte constatamos que no período fiscalizado só ocorreu movimentação financeira no 2º semestre de 2008, num total de apenas R\$ 10.432,42. Valores não compatíveis com o montante de R\$ 1.249.110,00 de fornecimento de serviços para Lotus Calçados no ano-calendário 2008 e de R\$ 972.914,40 no 1º semestre de 2009.

i) Pagamento em Dinheiro dos Serviços Prestados Pelas Empresas Adão e Solange - Atendendo a solicitação do Termo de Intimação nº 001, a empresa Lotus apresentou as seguintes notas fiscais:

[....]

A Lotus não conseguiu efetivamente comprovar o pagamento de cada uma dessas notas fiscais, informando apenas que tais pagamentos, em valores bastante expressivos, se deram através de dinheiro. Juntou simples recibos desses pagamentos e apresentou extratos bancários da conta corrente 5240-X da Agência 653-X do Banco do Brasil, onde identificou os valores sacados em espécie para o pagamento dessas notas. Curiosamente, no histórico do lançamento desses saques consta a informação "Folha de Pagamento". Tal fato fortalece a tese de que essas "prestações de serviços" nada mais eram do que a folha de pagamento da Lotus disfarçada. Não há nenhuma informação no histórico de tratar-se de pagamento de prestação de serviços.

4. Conclusão

Fica evidente que ao longo de suas existências, tanto a empresa Adão Acker, quanto a Solange Regina Moraes Matte receberam aportes financeiros da Lotus Calçados, demonstrando sua dependência econômica e reforçando os indícios de que juntas formam um grupo econômico.

Do acima exposto, fica evidente que ocorreu apenas uma "contratação" simulada pela Lotus das empresas Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte em lugar dos seus próprios funcionários. Desta forma, a Lotus vem obtendo o benefício do ingresso de sua mão-de-obra no sistema de tributação SIMPLES, reduzindo por conseguinte sua carga tributária previdenciária e ainda usufruindo do benefício do creditamento das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS relativamente aos serviços de industrialização por encomenda, os quais são insumos que geram direito a crédito quando contratados com pessoa jurídica.

Cabe lembrar que o benefício do crédito das contribuições para o PIS/Pasep e COFINS não contempla mão-de-obra paga à pessoa física (folha de salários), conforme disposição expressa constante no artigo 3º, §2º, inciso I, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, vedação essa que não ocorre com serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país (artigo 3º, § 3º, inciso I, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03).

Tendo em vista todos os fatos e provas acima relatados, concluímos que os supostos serviços de industrialização por encomenda prestados pela Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte são na realidade os custos relativos à própria folha de pagamento da Lotus Calçados Ltda. Restou claro que as duas constituem-se em parte da Lotus, formando uma única empresa. Sendo assim, o contribuinte não pode se creditar das contribuições em relação aos serviços de mão-de-obra, por expressa vedação legal ao creditamento sobre a folha de salários (mão-de-obra paga a pessoa física). Base Legal: Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, artigo 3º, § 2º;

[...]

Concluindo a análise, faz-se necessário desconsiderar os serviços de industrialização por encomenda prestados pelas empresas Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte para efeito de cálculo de créditos das contribuições.

Abaixo, listamos os totais mensais, agrupados por trimestre e ano-calendário, da aquisição desses serviços e a respectiva glosa efetuada (em R\$):

[...]

Depreende-se do relato dos fatos e da fundamentação do despacho decisório os motivos determinantes para a glosa dos créditos tributários pretendidos compensar pela Contribuinte, assim como o fato de as empresas Adão Acker e Solange Regina Moraes dependerem economicamente da Lótus Calçados, fizeram com que a Autoridade Fiscal entendesse pela ocorrência de simulação na contratação da prestação de serviço de mão-de-

obra, e pela impossibilidade de lhe serem conferidos os créditos de PIS e COFINS não-cumulativos.

No decorrer do processo administrativo, a empresa requereu a reversão da glosa por meio da apresentação de manifestação de inconformidade e de recurso voluntário, sendo que na primeira restou claro ter compreendido a motivação do indeferimento do pedido de compensação, conforme se verifica do relato dos fatos empreendido na peça (e-fls. 88 a 91) e no próprio pedido de reforma do ato administrativo, *in verbis*: "[...] Diante de todo o exposto, demonstrada a insubsistência do Despacho Decisório DRF/NHO/2010, requer seja acolhida a presente Manifestação de Inconformidade e reformada a Decisão, reconhecendo a procedência do pedido em relação ao item acima relacionado, **mantendo-se a terceirização da mão de obra**, por medida de inteira Justiça" (grifou-se).

Ao apreciar a manifestação de inconformidade da Contribuinte, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre (RS) afastou as preliminares de falta de fundamentação legal do despacho decisório e cerceamento do direito de defesa, julgando procedente o lançamento, consoante Acórdão n.º 10-31.495, da 2ª Turma da DRJ/POA, de 20 de maio de 2011 (e-fls. 129 a 139). Pela clareza da abordagem do tema, entende-se pertinente a transcrição dos argumentos do *decisum* em referência para afastar as alegações de nulidade do despacho decisório, *in verbis*:

[...]

Partindo dos pressupostos acima, vamos analisar o litígio que glosou os créditos fiscais da contribuição decorrente das notas fiscais de venda de serviços das empresas Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte, amplas optantes do SIMPLES, do período em apreço nos autos, pois estas seriam uma forma simulada da contribuinte (Lótus Calçados Ltda) de se beneficiar de mão-de-obra como geradora de créditos fiscais, haja vista que os empregados destas (Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte) deveriam ser registrados como empregados da contribuinte, contrariando a legislação que proíbe o crédito sobre mão-de- obra.

Para tanto, a DRF de origem partiu dos seguintes fatos/indícios para chegar a conclusão/presunção, conforme documento fiscal de fls.57/65, da simulação cometida em benefício da contribuinte:

1) a empresa Adão Acker tinha localização no mesmo local da contribuinte, pois os imóveis tem comunicação pelos fundos dos terrenos em que estão situadas, enquanto que a empresa Solange Regina Moraes Matte tem como local uma residência num imóvel de propriedade do sócio-administrador da contribuinte, sendo que está última tem como empresária, de mesmo nome da empresa, a esposa do administrador e preposto da contribuinte;

2) todas as empresas (Lótus Calçados Ltda, Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte) tem o mesmo contador;

3) a empresa Adão Acker, tem como empresário e fundador o sr. Adão Acker, que foi ex-empregado da contribuinte, tendo sido demitido em 30 de março de 2001 e iniciado as atividade da empresa em abril de 2001;

4) houve a migração de 15, do total de 26 empregados contratados, empregados demitidos da contribuinte, em 30/03/2001, para a, recém constituída, empresa Adão Acker, em 02/04/2001;

5) houve rodízio de vários empregados da empresa Adão Acker para a empresa Solange Regina Moraes Matte, demonstrando a conexão entre elas;

6) ocorreu a emissão seqüencial de notas fiscais de prestação de serviço das empresas Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte, abordando vários meses, para a contribuinte, demonstrando que a contribuinte, em alguns meses, foi a única cliente das empresas;

7) inexistência de patrimônio das empresas Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte, nem apresentação, no livro Razão, de custos com a produção ou manutenção, tendo somente valores pagos de mão-de-obra;

8) as empresas Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte tem baixa movimentação financeira e dependência de aportes financeiros, através de empréstimos do sócio-administrador da contribuinte, sendo que apesar de prestar os supostos serviços para a contribuinte em valores elevados, não consta nos sistemas de controle da RFB movimentação financeira para o ano-calendário de 2008 e I o trimestre de 2009, no caso da empresa Adão Acker, e somente no 2º semestre de 2008 e em baixo valor para a empresa Solange Regina Moraes Matte;

9) os pagamentos de notas fiscais de serviços das empresas Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte pela contribuinte foram em dinheiro, apesar de serem de alto valor, sendo que o lançamento na contabilidade da contribuinte deste pagamentos (saques bancários) constava a informação "folha de pagamento", demonstrando que os pagamentos não eram dos serviços, mas da folha de pagamento destas empresas realizadas pela contribuinte.

Além disso, os serviços das duas empresas somadas eram, na maior parte dos meses, a maioria dos serviços utilizados como insumo pela contribuinte no período de janeiro de 2008 a junho de 2009.

Enfim, um conjunto robusto de fatos/indícios apontados pela DRF de origem para a conclusão/presunção da contratação simulada pela empresa Lótus Calçados Ltda das empresas Adão Acker e Solange Regina Moraes Matte, em lugar de seus próprios funcionários, de modo a gerar benefícios tributários das contribuições de PIS e Cofins não-cumulativas.

Em sua defesa, a contribuinte começa apresentando a preliminar de falta de fundamentação do Despacho Decisório, acarretando cerceamento do direito de defesa.

O documento fiscal de fls. 57/65 indica a fundamentação legal que impede a utilização da mão-de-obra como insumo para gerar créditos da contribuição (art.3º,§2º, inciso I das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), que fundamentou o Despacho Fiscal, sendo que este também cita a norma que regula a contribuição para fundamentar o deferimento parcial do pedido devido a glosa realizada.

Logo, não houve falta de fundamentação da glosa, muito menos cerceamento de defesa, pois a contribuinte apresenta defesa de mérito, contestando as conclusões da DRF, de forma a demonstrar perfeito entendimento dos fatos que lhe foram imputados.

[...]

De outro lado, as nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal são tratadas nos artigos 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72, segundo os quais somente serão declarados nulos os atos na ocorrência de (a) ato ou decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente ou do qual (b) resulte inequívoco cerceamento do direito de defesa à parte, *in verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

(grifou-se)

A declaração de nulidade dos atos administrativos encontra-se relacionada com o princípio do prejuízo. Se não houver prejuízo às partes pela prática de determinado ato no qual se tenha considerado haver suposta irregularidade ou não observância da forma, não há de se falar na sua invalidação, ainda mais quando cumprida a sua finalidade.

No caso dos autos, houve a completa descrição dos fatos que levaram à Fiscalização a concluir pela ocorrência de simulação e a indicação da capitulação legal para a glosa dos créditos pretendidos compensar pela Contribuinte. A assertiva resta evidenciada nas defesas apresentadas pela empresa, que demonstrou ter plena compreensão dos fatos que lhe estavam sendo imputados.

Além disso, houve a indicação da motivação pela qual a autoridade fiscal desconsiderou o negócio jurídico relativo aos pagamentos de mão-de-obra terceirizada, qual seja, a ocorrência de simulação, e, além disso, apontou o dispositivo que impede a tomada de créditos tributários de COFINS decorrentes de pagamentos efetuados a pessoas físicas.

Portanto, presente a fundamentação legal do despacho decisório e inexistente o cerceamento do direito de defesa da Contribuinte, pertinente a reforma do acórdão ora recorrido para se declarar a validade do despacho decisório. Tendo em vista que o mérito do crédito tributário pleiteado não foi analisado pelo Colegiado *a quo*, impõe-se o retorno dos autos para apreciação das matérias de mérito.

Dispositivo

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para declarar válido o despacho decisório e determinar o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para análise das alegações de mérito do recurso voluntário."

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do RICARF, o recurso especial da Fazenda Nacional foi conhecido e, no mérito, o colegiado deu-lhe provimento, para declarar válido o despacho decisório e determinar o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para análise das alegações de mérito do recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas