



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

Processo nº	11065.101113/2006-97
Recurso nº	1 Especial do Procurador
Acórdão nº	9303-006.082 – 3ª Turma
Sessão de	12 de dezembro de 2017
Matéria	CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. DIREITO DE CRÉDITO.
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	IMS BRAZIL LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

SERVIÇOS PRESTADOS POR PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO PAÍS. DIREITO AO CRÉDITO. NÃO CARACTERIZADO NO CASO DOS AUTOS.

A legislação tributária permite o aproveitamento de créditos das contribuições não-cumulativas decorrentes da prestação de serviços de industrialização por terceiros, expressamente autorizada pelo disposto no art. 3º, §3º, inciso I da Lei nº 10.833/2003, desde que haja independência entre as pessoas jurídicas da relação negocial.

No entanto, esta não é a hipótese dos autos, porque não há independência gerencial e econômica entre contratante e contratada, constituindo-se, em verdade, na mesma pessoa jurídica. Verificou-se, assim, não ser a pessoa jurídica contratada independente, mas sim, tratarem-se contratante (IMS BRAZIL LTDA) e contratada (PUPPIES TIME) da mesma empresa, impossibilitando o creditamento das contribuições não-cumulativas.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire (suplente convocado), Valcir Gassen (suplente convocado em substituição à Conselheira Érika Costa Camargos Autran), Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Carlos Alberto Freitas Barreto e Érika Costa Camargos Autran.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL com fulcro nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, buscando a reforma do **Acórdão nº 3201-000.776**, de 11/08/2011, que possui a seguinte ementa, transcrita na parte de interesse:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

PIS 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.

Em face da referida decisão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial alegando divergência jurisprudencial quanto ao reconhecimento do direito ao crédito de COFINS não-cumulativa decorrente de "serviços prestados na industrialização por terceiros, ante a constatação de que a empresa que prestava tais serviços (*Puppies Time*) era, na verdade, estabelecimento da própria interessada". Colacionou como paradigma o acórdão nº 202-19.139, da mesma empresa (IMS BRAZIL LTDA).

Nas razões recursais, a Fazenda Nacional sustenta, em síntese, que:

(a) restou comprovada a divergência jurisprudencial na medida em que os acórdãos confrontados analisam a mesma situação fática, atinente à possibilidade de creditamento de insumos de COFINS correspondentes a serviços prestados na industrialização por terceiros, atribuindo-lhes soluções jurídicas diversas;

(b) conforme a legislação de regência das contribuições para o PIS e COFINS não-cumulativos, os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, geram direito ao crédito de PIS e COFINS não-cumulativos. No entanto, é requisito que a prestadora de serviço tenha independência formal e econômica em relação à contribuinte interessada no resarcimento do insumo. Já no caso dos autos, ficou caracterizada a dependência econômica da prestadora de serviços (*Puppies Time Ltda.*) em relação à IMS Brazil Ltda., afastando o direito ao crédito;

(c) a análise do conjunto de situações descritas no Relatório Fiscal revela que a prestadora de serviços (*Puppies Time*) era, de fato, um estabelecimento industrial da Contribuinte exportadora, e não uma pessoa jurídica independente como seria necessário. Para ilustrar a assertiva, a Fazenda Nacional colacionou em seu recurso as seguintes constatações: “*a*

empresa Puppies Time foi a principal fornecedora de serviços de industrialização da IMS Brazil.; a empresa Puppies Time trabalhou exclusivamente para a IMS Brazil; a empresa Puppies Time desenvolveu suas atividades com máquinas, equipamentos e em prédio pertencente à IMS Brazil; a empresa Puppies Time foi gerenciada por pessoa contratada pela IMS Brazil, que inclusive utilizava cartões de visita em nome das duas empresas; a empresa Puppies Time tinha como sócia-administradora uma ex-funcionária da IMS Brazil, que ainda assinava em nome desta e pouco participava da administração daquela; e a empresa Puppies Time possuía passivo a descoberto em mais de 800% (oitocentos por cento) do valor total do seu Ativo, em decorrência de vultosos adiantamentos recebidos da IMS Brazil”.

(d) requer seja dado provimento ao recurso especial e mantida a glosa realizada pela Fiscalização.

Foi admitido o recurso especial da Fazenda Nacional por meio de despacho proferido pelo Presidente da Segunda Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em exercício à época.

A IMS BRASIL LTDA. apresentou contrarrazões postulando a negativa de provimento ao recurso especial.

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 9303-006.070, de 12/12/2017, proferido no julgamento do processo 11065.101125/2006-11, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão 9303-006.070):

"Admissibilidade"

O recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09 e reproduzido na Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

Mérito

No mérito, cinge-se a discussão à possibilidade de aproveitamento de créditos COFINS não-cumulativa decorrente da prestação de serviços de industrialização por terceiros, expressamente autorizada pelo disposto no art. 3º, §3º, inciso I da Lei nº 10.833/2003.

Ocorre que, no caso dos autos, verifica-se não ser a pessoa jurídica contratada independente, mas sim, tratarem-se contratante (IMS BRAZIL LTDA) e contratada (PUPPIES TIME) da mesma empresa, impossibilitando o creditamento de COFINS não-cumulativo. Adota-se como fundamentos da presente decisão, aqueles expostos no Acórdão nº 202-19.139, de lavra da Ilustre então Conselheira Maria Tereza Martínez López, *in verbis*:

(II) DOS CRÉDITOS RELATIVOS À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PELA EMPRESA PUPPIES TIME LTDA.

A decisão recorrida reitera o relatório da Ação Fiscal ao explicitar que a prestadora de serviços (sic) "nada mais é o de que um braço da exportadora, constituindo um estabelecimento industrial da autuada, e não uma pessoa jurídica independente." E mais (fl. 229):

"Sua criação formal serve aos interesses da fiscalizada, inclusive no que tange a folha de pagamentos com empregados, pretendendo, também, levar vantagem no que concerne à tributação, visto a empresa Puppies Time, ser optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Imposto e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) sofrendo tributação diferenciada como tal. Ademais, os créditos de PIS e da Cofins sequer existiriam se o serviço fosse prestado pelos próprios empregados da interessada ou por pessoas físicas."

Consta do Relatório da Ação Fiscal — Cofins (fl. 88) o que segue:

"Os fatos relatados nos itens 3.2.2 e 3.2.3 do presente relatório revelaram, em suma, que no período sob fiscalização a empresa Puppies Time: foi a principal fornecedora de serviços de industrialização da IMS Brazil; trabalhou exclusivamente para a IMS Brazil; desenvolveu suas atividades com máquinas, equipamentos e em prédio pertencente à IMS Brazil; foi gerenciada por pessoa contratada pela IMS Brazil, que inclusive utilizava cartões de visita em nome das duas empresas; tinha como sócia-administradora uma ex-funcionária da IMS Brazil, que ainda assinava em nome desta e pouco participava da administração daquela; e possuía passivo a descoberto em mais de 800% (oitocentos por cento) do valor total do seu Ativo, em decorrência de vultosos adiantamentos recebidos da IMS Brasil; Diante desses fatos, portanto, não restou dúvida que, embora regularmente constituída, esta fornecedora de serviços não era, de fato, uma pessoa jurídica independente, mas sim um estabelecimento industrial da própria fiscalizada, dissimulado como outra pessoa jurídica."

Considerando que, pelo exposto neste relatório, a verdadeira atividade da Puppies Time consistiu em fornecer mão-de-obra para o embalamento de produtos e que a fiscalizada controlava informalmente esta empresa, ficou claro que este artifício foi por ela utilizado para deixar de alocar esses empregados em sua folha de pagamentos.

Com isso, por conta das notas fiscais emitidas pela Puppies Time, ela criou condições de tomar créditos sobre a mão-de-obra de mais de 140 (cento e quarenta) empregados no período de 2003 e 2004, o que não teria ocorrido sem esta simulação.

Concluímos assim que, por este motivo, as atividades desenvolvidas neste estabelecimento não configuravam, para a fiscalizada, serviços de industrialização de terceiros, mas sim custos com mão-de-obra própria, de pessoas físicas.

Assim sendo, por quanto o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, estabelece claramente que 'não dará direito a crédito (...) o valor de mão-de-obra paga a pessoa física', os créditos calculados sobre estas operações foram considerados indevidos.

Ademais, por terem sido calculados sobre operações em que a fiscalizada se fez passar por terceiro, concluímos que, além e indevidos, esses créditos haviam sido por ela apurados com o evidente intuito de fraude." (destaques do original)

Cabe registrar que não se trata de se proceder à desconsideração da personalidade jurídica, matéria que diz respeito ao Poder Judiciário. Nesse sentido, oportuno transcrever o disposto no art. 50 do Código Civil:

"Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações selam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica."

Este dispositivo legal estatui norma que prevê a desconsideração tanto na hipótese de desvio de finalidade (teoria subjetiva),

quanto na de confusão patrimonial (teoria objetiva).

No caso dos autos, importa em saber se havia ou não independência ou autonomia de estabelecimento de forma a justificar o procedimento adotado pela contribuinte. Se de fato ocorreu suposta fraude ou simulação do ponto de vista fiscal.

Com efeito, ainda que se possa invocar a aplicação da chamada Lei Antielisão (Lei Complementar nº 104, de 10 de Janeiro de 2001 — LC nº 104/2001), a maior parte da doutrina, assim como a jurisprudência, ainda admite a possibilidade de os contribuintes optarem por estruturas que lhes sejam menos onerosas do ponto de vista fiscal, contanto que tais estruturas não sejam implementadas com dolo, fraude ou simulação.

Claro que os serviços prestados por PJ domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto geram créditos. Assim, dão direito ao crédito (IN SRF Nº 404/2004 (Regulamenta o art. 3º, II, das Leis nºs 10.637 e 10.833) os Insumos para a Prestação de Serviços: bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

No caso, importa, no meu sentir, reconhecer se quem fazia a prestação de serviços era de fato a mesma quem contratava.

Pelo descrito pela autoridade autuante, há sim, nos autos, uma caracterização de dependência econômica, gerencial entre a Puppies Time e a autuada. Em outras palavras, era a própria autuada que administrava e providenciava a execução do serviço. Erra a contribuinte ao não demonstrar a independência da empresa com a prestadora de serviço.

Portanto, fiscalmente, assiste razão à decisão recorrida ao manter a autuação e, dessa forma, convalidar a exclusão dos créditos relativos aos valores da contribuição que incidiram sobre a prestação de serviços.

[...]Com efeito, a fraude e a simulação sempre foram expressamente proibidas pela legislação tributária, sendo que o próprio Código Tributário Nacional prevê o lançamento de ofício nas hipóteses em que se comprovar que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício dele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

Nos termos da Lei nº 4.502, de 30 de Novembro de 1.964, a fraude é definida como toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Já a simulação, por sua vez, corresponde a uma declaração enganosa da verdade.

Pode-se dizer que simular é fingir o que não é, ao passo que dissimular é fingir aquilo que é.

Ambas as formas têm em comum o fato de que algo verdadeiro está sendo disfarçado, de modo que a verdade fica coberta por um ato falso, sendo assim inerente, tanto no caso da simulação quanto da dissimulação, a existência de uma declaração falsa que não corresponde à realidade.

No caso dos autos, no exame detalhado das provas apresentadas pela fiscalização, provado está que a empresa constituída não era de fato uma pessoa jurídica independente e sim um estabelecimento industrial da autuada, dissimulado com outra pessoa jurídica.[...] (grifou-se)

Diante do exposto, dá-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional."

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.

assinado digitalmente
Rodrigo da Costa Pôssas