



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13896.721889/2019-95
ACÓRDÃO	3302-015.431 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de dezembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	CLESS COMERCIO DE COSMÉTICOS

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Presentes os requisitos legais da notificação e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a determinação de nulidade do feito.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

Para que se tenha por configurada a industrialização por encomenda, é fundamental que o autor da encomenda, remeta ao estabelecimento industrial executor, matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos, sobre os quais se exercerá alguma das operações de industrialização.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

PIS. SIMILITUDE DOS MOTIVOS DE AUTUAÇÃO E DE RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO.

Aplicam-se à contribuição ao Programa de Integração Social - PIS, as mesmas razões de decidir relativas à COFINS, em face da similitude dos motivos de autuação e das razões de impugnação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao Recurso de Ofício.

Assinado Digitalmente

Mario Sergio Martinez Piccini – Relator

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Marco Unaian Neves de Miranda(substituto[a] integral), Francisca das Chagas Lemos, Louise Lerina Fialho e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se da análise da impugnação aos Autos de Infração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e do Programa de Integração Social - PIS.

Por trazer uma síntese da autuação, desde a interposição da Impugnação Administrativa até o Acórdão nos presentes autos, peço vênica para adotar parcialmente o relatório/voto do Acórdão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal, bem como sua ementa.

1. DO PROCEDIMENTO FISCAL

A Autoridade Lançadora identificou as seguintes eventuais infrações:

- *Conforme já mencionado anteriormente, a Lei nº 10.147/2000 instituiu regime especial de tributação do PIS e da COFINS com alíquota concentrada na industrialização e importação de medicamentos e cosméticos, desonerando as etapas seguintes.*
- *A fiscalizada, ao longo do ano – calendário 2014, adquiriu produtos de perfumaria, de higiene pessoal e de toucador exclusivamente junto à empresa com a qual mantém relação de interdependência, a ÀKUA. Tais aquisições se fizeram a preços favorecidos, bem inferiores aos praticados pela CLESS em suas vendas no mercado nacional, como já demonstrado em item anterior.*
- *Registre-se ainda que o sujeito passivo agiu intencionalmente no sentido de ocultar a relação de independência entre as empresas, ao alegar, em*

resposta prestada em 04/06/2018, “que a relação mantida entre as empresas é estritamente comercial, independente, sendo a ÁKUA uma empresa voltada exclusivamente a industrialização e comércio de produtos de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos; e esta peticionária uma empresa voltada exclusivamente ao comércio/distribuição de produtos de higiene pessoal, perfumaria, cosméticos, toucadores, eletroeletrônicos, produtos alimentícios, complementos nutricionais, bebidas, artigos de vestuário e acessórios, livros, jornais, revistas e papelaria”.

- *Note-se que, como amplamente demonstrado em item anterior, a vinculação entre estas empresas (ÁKUA e CLESS) não permite a existência entre elas de uma relação típica entre produtor e distribuidor, como a que surgiria entre pessoas jurídicas efetivamente autônomas e independentes.*
- *Além disso, como também já demonstrado no item anterior, as aquisições pela fiscalizada de produtos fabricados pela ÁKUA para posterior revenda não constituíam simples operações de compra, mas, ao contrário, caracterizavam-se como operações de industrialização por encomenda, em que a executora da encomenda, a ÁKUA, fornecia os produtos nas especificações, condições, linhas, marcas, quantidades, formas e prazos definidos pela CLESS, como encomendante.*
- *Desta forma, em clara e deliberada desobediência ao disposto no artigo 25 da Lei nº 10.833/2003, que determina que as alíquotas diferenciadas do PIS e da COFINS devem incidir sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica encomendante, no caso de industrialização por encomenda, o contribuinte informou em sua EFD-Contribuições tais receitas como sujeitas à alíquota zero.*
- *No caso em tela, as alíquotas majoradas do PIS e da COFINS incidiram sobre as vendas efetuadas pela empresa industrial (ÁKUA), ou seja, sobre uma base de cálculo reduzida, tendo em vista os preços subfaturados praticados pela fabricante (ÁKUA) em suas vendas para a comercial (CLESS). Este procedimento implicou na apuração de valores de PIS e de COFINS bem inferiores aos devidos.*
- *...*
- *Em face do exposto, verifica-se que as empresas CLESS e ÁKUA, atuando conjuntamente e de forma intencional, manipularam as bases de cálculo das contribuições para o PIS, da COFINS e do IPI, reduzindo artificialmente os valores a serem recolhidos.*
- *Verifica-se, portanto, a ocorrência de planejamento tributário abusivo com o objetivo de reduzir tanto a tributação do PIS e da COFINS, que incidem de forma monofásica sobre produtos de perfumaria, de toucador*

e de higiene pessoal, como do IPI, que incide sobre as saídas do estabelecimento industrial

- *Sobre os montantes devidos, o Fisco aplicou a multa de ofício de 150%, entendendo terem ocorrido as "práticas de sonegação, fraude e conluio, nos termos estabelecidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, evidenciadas pela conduta do sujeito passivo, atuando em conjunto com empresa interdependente, a ÁKUA INDÚSTRIA, COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE COSMÉTICOS LTDA, no sentido de manipular a sua estrutura de negócios societários e mercantis com o objetivo de reduzir artificialmente a base de cálculo e, consequentemente, o valor a recolher a título das Contribuições para o PIS e a COFINS".*
- *Traz também toda uma cronologia das alterações contratuais da empresa, com o fito de demonstrar de responsabilização pessoal do Sr. Luiz Antenor Piccoli, CPF 129.856.728-99, pelos atos cometidos, considerando-o como sujeito passivo solidário, para responder pelos créditos apurados, nos termos do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional - CTN.*
- *Entende também ter se configurado as condições para a responsabilização solidária da empresa ÁKUA INDÚSTRIA, COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE COSMÉTICOS S/A, CNPJ 07.295.591/0001-10, em relação ao crédito tributário constituído, tendo em vista a sua participação, em conjunto, na hipótese de incidência do fato gerador e pela vantagem e/ou benefício obtido em razão da sonegação, nos termos do art. 124, inciso I do CTN.*

2. DA IMPUGNAÇÃO

A empresa, após discorrer sobre a nulidade do lançamento por vício material pautado em erro de direito, pontua no mérito:

- *Discorda da conclusão da Fiscalização de que a operação realizada entre a empresa ÁKUA e CLESS se referem a industrialização por encomenda. Traz seu entendimento da legislação do IPI sobre o assunto, adotando o posicionamento de que a industrialização por encomenda é aquela onde há remessa de materiais por parte do encomendante para o executor.*
- *Traz manifestações do fisco de São Paulo, consubstanciada na Resposta à Consulta Tributária nº 18.825/2018 e nº 55 de 04/07/2013, que, em seu entender, reforçam seu posicionamento.*
- *Traz também vários posicionamentos da RFB, inclusive da COSIT, que supostamente, através de manifestações em processos de consulta, elencaram seu entendimento. A interessada alega a inexistência de norma jurídica que fundamente a autuação perpetrada, trazendo à baila o*

conteúdo da MP 427/210, através do qual a União tinha a intenção de incluir no ordenamento jurídico o fundamento para a tributação de forma concentrada para comerciais atacadistas que adquirissem produtos fabricados ou importados por pessoa a ela ligada:

- *A impugnante não nega a interdependência entre as empresas Ákua e Cless, afirmando serem empresas do mesmo grupo econômico:*
- *Alega que, apesar de não destacado expressamente pela fiscalização nesta autuação, que ÁKUA e CLESS constituem-se como entidades de fato e de direito, com sedes próprias, demonstrações financeiras individualizadas, recursos próprios, sem qualquer tipo de confusão patrimonial entre elas*
- *Traz julgados do CARF que, em seu entendimento, possuem cenários semelhantes ao vivenciado por ela, onde se reconhece "a possibilidade de o contribuinte segregar suas atividades industrial e comercial, ainda que existam motivações de cunho tributário dentre os elementos considerados para a tomada de decisão",*
- *Finaliza esclarecendo que não há qualquer tipo de planejamento tributário abusivo na relação entre a Ákua e a Cless:*
- *Contesta o lançamento da multa qualificada de 150% e do agravamento;*
- *Elenca a impossibilidade de aplicação de responsabilidade solidária ao presente caso;*
- *Pugna a defesa seja conhecida e integralmente provida, com o cancelamento do Auto de Infração e também elenca teses subsidiárias, como a redução da multa para o patamar de 75% e afastamento da responsabilidade solidária.*

3. IMPUGNAÇÃO DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS

A empresa Ákua Ind Como Imp e Exp discorda da responsabilização, trazendo entendimentos doutrinários que criticam o artigo 121, I do CTN.

O Sr. Luiz Antenor Piccoli, responsabilizado pelo artigo 135, III, CTN alega não ter sido demonstrado nos autos qualquer ocorrência de atos de gestão praticados que possam denotar excesso passível de responsabilização tributária.

4. DO VOTO DA DELEGACIA DE JULGAMENTO

A DRJ aponta em sua ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Presentes os requisitos legais da notificação e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a determinação de nulidade do feito.

INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.

Para que se tenha por configurada a industrialização por encomenda, é fundamental que o autor da encomenda, remeta ao estabelecimento industrial executor, matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos, sobre os quais se exercerá alguma das operações de industrialização.

MULTA DE OFÍCIO.

Ocorrida a infração, correta a aplicação da multa de ofício de 75% ou 150% estabelecidas em Lei. Princípios, inclusive constitucionais, são endereçados ao legislador e não ao aplicador da Lei, que a ela deve obediência.

PIS. SIMILITUDE DOS MOTIVOS DE AUTUAÇÃO E DE RAZÕES DE IMPUGNAÇÃO.

Aplicam-se à contribuição ao Programa de Integração Social - PIS, as mesmas razões de decidir relativas à COFINS, em face da similitude dos motivos de autuação e das razões de impugnação.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Inicialmente a DRJ rebate as alegações de Nulidade da empresa, constatando que todas as condições prevista no Decreto nº 70,235/72 (PAF) estariam presentes no Auto de Infração, concluindo que a descrição dos fatos feita pelo autuante foi clara, com enquadramento e demais exigências corretamente descritas, elencando que não ocorreu a mencionada Nulidade apontada na defesa.

Quanto ao Mérito aponta, após descrição de arcabouço jurídico:

Ressalta-se que, no entendimento do Fisco, não há a necessidade de remessa de insumos pelo atacadista/varejista encomendante dos produtos, para caracterizar-se a “industrialização por encomenda”.

Ao fim do procedimento fiscal, o Fisco lançou contra a encomendante, através dos autos de infração ora analisados, o PIS e a COFINS às alíquotas respectivas de 2,2% e 10,3%, por entender que as transações realizadas entre as empresas

consubstanciaram-se em operações de industrialização por encomenda, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.147/2000.

A impugnante, de sua parte, discorda desse entendimento, alegando que a equiparação à industrial "limita-se claramente às situações em que o estabelecimento comercial contratante remete ao industrializador contratado materiais (MP, PI ou ME, entre outros itens) em maior ou menor extensão, para que este execute o serviço de industrialização contratado". Por ser apenas revendedora dos produtos adquiridos da indústria, está sujeita à alíquota zero, nos termos do art. 2º da referida Lei nº 10.147/2000.

Conclui-se que, para que se tenha por configurada a industrialização por encomenda, seria fundamental que o encomendante remetesse à indústria, conforme art. 9º do RIPI/2010, as "matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos", sobre os quais exercerá alguma das operações de industrialização, a fim de que se produza o bem encomendado, que deverá retornar ao encomendante.

Tais requisitos têm sido confirmados pela jurisprudência do CARF e em Soluções de Consulta da RFB, conforme, inclusive, naquelas trazidas pela impugnante, fls. 692 a 695.

Constata-se que há uma lógica a justificar tal entendimento adotado pelo legislador. Ao remeter as matérias primas, o encomendante provoca uma redução acentuada dos custos do industrial, gerando, conseqüentemente, uma drástica redução no preço de venda do produto, o que, por fim, reduziria artificialmente a base de cálculo das contribuições monofásicas.

Mesmos as cláusulas contratuais que, entre outras garantias, permitem à CLESS o acesso às dependências da fornecedora, não modificam a conclusão sobre a inadequação do entendimento da existência de industrialização por encomenda no presente caso.

Entende-se, com base em todo o descrito, que ao contrário do posicionamento do Fisco, a empresa Cless se enquadra nas condições que lhe possibilita a utilização da alíquota zero na apuração do PIS e da COFINS, pois, como ficou claro nos autos, não houve a remessa à indústria, dos elementos que caracterizariam a industrialização por encomenda.

O Fisco demonstra também, de forma bastante consistente, a relação de interdependência entre as empresas Cless e Ákua, tendo, inclusive, utilizado esta interdependência como uma das evidências indutoras da qualificação da multa de ofício, além da sujeição passiva da empresa Ákua.

Entretanto, a despeito do consistente apontamento a respeito da relação de interdependência entre as empresas, a infração objeto da análise refere-se à sujeição da interessada às alíquotas previstas nas alíneas a ou b do inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000 (tributação monofásica), nos termos descritos pelo próprio Fisco nº item 9.1 do TVF:

9.1.1. Como já visto nos itens anteriores, no caso de industrialização por encomenda, a pessoa jurídica encomendante fica sujeita às alíquotas diferenciadas de PIS e da COFINS previstas na alínea “b” do inciso I do artigo 1º da Lei nº 10.147/2000, e alterações posteriores, incidentes sobre a receita bruta auferida na revenda de produtos de perfumaria, toucador e higiene pessoal, nos termos do disposto no art. 25 da Lei nº 10.833/2003.

9.1.2. No caso em tela, como demonstrado no item 7 acima, o contribuinte efetivamente encomendava à ÁKUA, como executora da encomenda, a fabricação dos produtos por ele revendidos, nas especificações e padrões por ele definidos, ficando caracterizada a operação de industrialização por encomenda, com o sujeito passivo como encomendante.

Assim, qualquer alteração relativa às infrações objetos dos autos de infração, tais como a manutenção do lançamento com base na referida relação de interdependência, seria uma inovação inadmissível através do presente julgamento.

Conclui que embora o enquadramento legal da multa de ofício estar correto, conforme artigo 44 da Lei nº 9.430/96, com apresentação de diversas jurisprudência do CARF, como ocorreu a inadequação do lançamento, entendendo-se inexistir a simulação apontada pelo Fisco, exonerou-se a integral do Crédito Tributário lançado.

Em sequência, quanto a Sujeição Passiva, ante da inexistência de Industrialização por encomenda e inexistindo o planejamento tributário abusivo alegado pelo Fisco, que levou a exoneração apontada nos termos descritos, excluiu do polo passivo a empresa AKUA INDUSTRIA, COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO DE COSMETICOS LTDA, CNPJ 07.295.591/0001-10, além do administrador da fiscalizada, Sr. LUIZ ANTENOR PICCOLI, CPF nº 129.856.728-99

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Mário Sérgio Martinez Piccini, Relator.

I – ADMISSIBILIDADE

O Recurso de Ofício da DRJ foi apresentado atendendo o rito previsto na Portaria MF nº 2/2023, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, deles tomo conhecimento e passo a apreciar.

Não foram apresentados Recursos Voluntários das Responsáveis Solidárias e da Autuada.

A DRJ apresentou Recurso de Ofício referente a exclusão das Responsáveis Solidárias, bem como da exoneração total do Auto de Infração, conforme disposto na Portaria MF nº 2/2023.

II - MÉRITO

Percorrendo as informações apontadas no processo e no relatório acima, extrai-se:

A Lei se utiliza do conceito de Industrialização previsto na legislação do IPI, Decreto nº 7.212/2010 (RIPI):

DOS ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS E EQUIPARADOS A INDUSTRIAL

Estabelecimento Industrial

Art. 8º Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no art. 4º, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º).

Estabelecimentos Equiparados a Industrial

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

...

IV - os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização tenha sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiros, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso III, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 33 a) ;

Como bem pontuado pela Delegacia de Julgamento, para que seja configurada a Industrialização por Encomenda é fundamental que o encomendante (a Autuada) remetesse à indústria (Akua), conforme descrito no Decreto, as matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos, sobre os quais exercerá alguma das operações de industrialização previstas no RIPI:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único) :

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Em seu Termo de Verificação Fiscal a Autoridade Lançadora aponta que a “*lei dispôs expressamente que é o encomendante quem fica sujeito às alíquotas de 2,2% para a Contribuição para o PIS e de 10,3% para a COFINS*”.

Complementa apontando:

Continua o Fisco, analisando a situação específica verificada na empresa fiscalizada, apresentando diversos elementos que, em seu entendimento, “indicam que as transações realizadas entre a fornecedora (ÁKUA) e a compradora (CLESS) tratavam-se efetivamente de operações de industrialização por encomenda, sem remessa de insumos, em que a pessoa jurídica industrializadora, executora da encomenda (ÁKUA), obrigava-se a fornecer os produtos de perfumaria, toucador e higiene pessoal, com as características qualitativas e atendendo aos padrões especificados pela encomendante (CLESS), nas quantidades, forma, locais e prazos também definidos pela encomendante (CLESS)”.

No entanto, como bem apontado pela Decisão de Piso “**a empresa Cless se enquadra nas condições que lhe possibilita a utilização da alíquota zero na apuração do PIS e da COFINS, pois, como ficou claro nos autos, não houve a remessa à indústria, dos elementos que caracterizariam a industrialização por encomenda**”.

Diante do apresentado, correta a exoneração integral do Crédito Tributário combatido, tendo como corolário o afastamento da Responsabilidade Solidária apontada.

III - DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício, **exonerando o Crédito Tributário consubstanciado no Auto de Infração** e excluindo da Sujeição Passiva a empresa **AKUA INDUSTRIA, COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO DE COSMETICOS LTDA, CNPJ 07.295.591/0001-10**, além do administrador da fiscalizada, Sr. **LUIZ ANTENOR PICCOLI, CPF nº 129.856.728-99**.

Assinado Digitalmente

Mario Sergio Martinez Piccini