



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16349.000419/2009-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-011.847 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de junho de 2023
Recorrente PROJETOS ESPECIAIS E INVESTIMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

CONTRATO DE EMPREITADA GLOBAL. *TURN KEY*. ILHAS DE PROCESSO. PACOTES DE EPC (ENGINEERING PROCUREMENT AND CONSTRUCTION). REGIME DE APURAÇÃO. CUMULATIVO.

O fornecimento de ilhas de processo e pacotes de EPC, no âmbito de um contrato de empreitada global (*turn key*), enquadra-se no conceito de "Obras de Construção Civil" ou de "Serviços Auxiliares da Construção Civil", devendo as receitas daí advindas sujeitarem-se ao regime cumulativo das Contribuições, nos termos do disposto no inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

SOLIDARIEDADE. ART. 124 CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA. ART. 121 CTN.

O art. 124 do CTN, que trata da solidariedade em matéria tributária, nada mais é do que uma das formas de distribuição da responsabilidade pelo pagamento do tributo (ou da penalidade pecuniária) entre os sujeitos passivos da obrigação principal, não se prestando, por si só, para a determinação de qualquer sujeição passiva. Para que alguém possa ser responsabilizado solidariamente pelo pagamento de um tributo (ou de uma penalidade pecuniária), é preciso que, antes, esse alguém seja legitimado como sujeito passivo da obrigação tributária, o que deve ser feito à luz do art. 121 do CTN.

RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. DÉBITO OFERECIDO À COMPENSAÇÃO. ART. 124 CTN. SOLIDARIEDADE. IMPOSSIBILIDADE.

A responsabilidade solidária de que trata o art. 124 do CTN se refere à obrigação principal (pagamento de um tributo ou de uma penalidade pecuniária). Nos casos dos processos que tratam de ressarcimento e de compensação, a obrigação principal que se encontra presente é o débito oferecido à compensação, débito esse que não faz parte da lide nesse tipo de processo. Por isso não é possível a discussão envolvendo a responsabilidade solidária em processos que tratam de ressarcimento e de compensação.

DIRETORES, GERENTES OU REPRESENTANTES DE PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO. RESPONSABILIDADE. ART. 134 CTN. IMPOSSIBILIDADE.

Administrador de empresa não se confunde com administrador de bens de terceiros, de tal forma que não se pode estabelecer a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação principal para os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado com base no inciso III do art. 134 do CTN.

DIRETORES, GERENTES OU REPRESENTANTES DE PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO. RESPONSABILIDADE. ART. 135 CTN. ATO COMISSIVO. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA RESULTANTE. NEXO CAUSAL. REQUISITOS.

A responsabilização nos termos do art. 135 do CTN pressupõe que o agente tenha praticado um ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos e que esse ato resulte no nascimento de uma obrigação tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, (1) em negar provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela Projetos Especiais e Investimentos Ltda. (atual denominação de Projetos Especiais e Investimentos S/A), (2) em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela Suzano S/A para afastar a responsabilidade solidária da Fibria Celulose S.A. e da Fibria-MS Celulose Sul Matogrossense Ltda. (antes VCP-MS, e antes Chamflora) e (3) em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado pelo Sr. Maris Ansis Tomsons para afastar a sua responsabilidade pelo pagamento dos débitos declarados em DCTF e cujas compensações não foram homologadas.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcos Roberto da Silva, Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado) e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausente o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, substituído pelo conselheiro Ricardo Piza di Giovanni.

Relatório

Os fatos iniciais constam do relatório do Acórdão 14-56.010 – 14ª Turma da DRJ/RPO, de 16 de janeiro de 2015 (e-fls. 3297 a 3348), que reproduzo a seguir:

Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada contra despacho decisório que indeferiu Pedidos de Ressarcimentos apresentados pela contribuinte e não homologou as compensações vinculadas ao crédito pleiteado.

No detalhe, cuida-se de Pedido de Ressarcimento de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurados no 4º trimestre de 2008, registrado por meio da PER/DCOMP n.º 08617.21427.250309.1.1.11-8301, no valor de R\$ 9.984.672,76. Em Declarações de Compensação, os valores foram utilizados para compensar débitos próprios da contribuinte.

O crédito objeto dos pedidos de ressarcimento tem origem no regime não cumulativo da contribuição e refere-se à contribuição incidente na importação de bens. Posteriormente, os bens importados foram revendidos no mercado interno em operações consideradas pela contribuinte como não sujeitas à incidência das contribuições. Isso porque a empresa adquirente seria beneficiária do RECAP (Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras). Assim, os créditos apurados na importação foram mantidos nos termos do art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, e não tendo sido aproveitados como desconto da contribuição devida, foram demandados em Pedido de Ressarcimento e aproveitados em declarações de compensação.

Pedidos de ressarcimento de créditos de mesma natureza também foram apresentados em relação a outros trimestres e vinculados a outras declarações de compensação. Os procedimentos deram origem a processos administrativos específicos.

O quadro abaixo resume os documentos PER/DCOMP apresentados pela contribuinte relacionados ao crédito da não cumulatividade:

POYRY EMPREENDIMENTOS INDUSTRIAIS S/A		Ano cal. 2008		
Processo	Per/Decomp	Crédito (R\$)	Origem crédito	Per. Apur.
16349.000327/2009-27	09064.96884.201008.1.1.10-1110	2.908.446,54	Pis/Pasep-MI	1º trim.
	18478.65557.050908.1.1.10-0914	3.354.769,85	Pis/Pasep-MI	1º trim.
		6.263.216,39		
Processo	Per/Decomp	Crédito (R\$)	Origem crédito	Per. Apur.
16349.000328/2009-71	12999.39269.191108.1.1.10-1218	2.302.175,34	Pis/Pasep-MI	2º trim.
Processo	Per/Decomp	Crédito (R\$)	Origem crédito	Per. Apur.
16349.000329/2009-16	04718.07370.210109.1.1.10-7297	1.715.583,88	Pis/Pasep-MI	3º trim.
Processo	Per/Decomp	Crédito (R\$)	Origem crédito	Per. Apur.
16349.000330/2009-41	15368.59397.250309.1.1.10-4986	2.159.137,32	Pis/Pasep-MI	4º trim.
Processo	Per/Decomp	Crédito (R\$)	Origem crédito	Per. Apur.
16349.000416/2009-73	28432.64041.050908.1.1.11-0023	15.452.274,06	Cofins-MI	1º trim.
	27628.92728.201008.1.1.11-5261	13.396.481,11	Cofins-MI	1º trim.
		28.848.755,17		
Processo	Per/Decomp	Crédito (R\$)	Origem crédito	Per. Apur.
16349.000417/2009-18	07247.44493.191108.1.1.11-4220	10.603.961,08	Cofins-MI	2º trim.
Processo	Per/Decomp	Crédito (R\$)	Origem crédito	Per. Apur.
16349.000418/2009-62	18884.13764.210109.1.1.11-7835	7.902.083,85	Cofins-MI	3º trim.
Processo	Per/Decomp	Crédito (R\$)	Origem crédito	Per. Apur.
16349.000419/2009-15	08617.21427.250309.1.1.11-8301	9.984.672,76	Cofins-MI	4º trim.

A fim de aferir o direito de crédito, abriu-se procedimento de auditoria, que abrangeu todo o ano de 2008, período de formação do direito creditório pleiteado nos processos administrativos. As conclusões da investigação foram descritas no despacho decisório de fls. 1.008/1016 (a numeração refere-se à da versão digital dos autos).

No documento, a Equipe Especial de Auditoria da Derat-SP relata que, de acordo com as informações presentes na Ata da Assembléia Geral Extraordinária de 22/12/2006, a empresa interessada, Pöyry Empreendimentos Industriais SA (antiga denominação de Projetos Especiais e Investimentos SA), estava sediada à Rua Alexandre Dumas, 2100, 6º e 7º andares, no município de São Paulo- SP e funcionava com prazo determinado de duração com dissolução prevista até quando fosse atingido seu objeto social que, à época, constituía na construção em regime de empreitada global (turn-key) de uma fábrica de celulose no município de Três Lagoas-MS, com início de construção no ano de 2007 e término previsto em 2009, podendo a empresa promover a importação e a venda de equipamentos, materiais e sistemas mas não executando serviços técnicos de engenharia e obras e similares.

No documentos, são apresentados o histórico do quadro societário da fiscalizada, a composição da diretoria e a eventual vinculação dos diretores a outras pessoas jurídicas.

Dados extraídos dos Dacon transmitidos pela empresa são postos em destaque no relato como segue:

Os valores informados como créditos das contribuições ao Pis e Cofins nos Pedidos de ressarcimento/compensação (R\$ 12.440.112,93 e R\$57.339.472,86, respectivamente) se referem a importações de máquinas e equipamentos-[...] e correspondem a uma base de cálculo de aproximadamente 754 milhões de reais.

Embora o contribuinte tenha apurado e esteja pleiteando, no ano-calendário de 2008, créditos de Pis e Cofins no montante de 69,78 milhões de reais referentes às Importações de máquinas e equipamentos, os Dacon apresentados nesse período, informam R\$ 0,00 de Créditos Apurados no Mês (Fichas 06B e 16B na versão PGD 1.3 e linha 06 das Fichas 14 e 24 – Créditos de Importação Vinculados a Receitas Não Tributadas no Mercado Interno nas versões PGD 1.3 e 2.1). Nas Fichas 07B e 17B – Cálculo da Contribuição para o Pis/Pasep e Cálculo da Cofins nos Regimes Cumulativo e Não Cumulativo- o contribuinte informou à linha 8 ter obtido Receitas Tributadas à Alíquota Zero no montante de R\$ 59.651.102,62, embora isto não tenha se confirmado nas demonstrações contábeis e notas Fiscais apresentadas em meio magnético pela empresa [...].

Já a receita da venda de bens e serviços feitas no regime cumulativo foi de R\$ 2.229.799.410,00 – valor bem próximo ao da receita de prestação de serviços declarada na DIPJ/2009, de R\$ 2.225.774.533,62. Não há valores de receitas apuradas no regime não cumulativo.

Dacon/2008

Quadro 2 – Resumo Dacon

Dacon/2008	Receita Tributada à alíquota zero	%	Receita Venda bens/serviços Reg. Cumulativo	%	Pis/Pasep devida (regime cumulativo)	Cofins devida (regime cumulativo)
Janeiro	9.752.556,86		89.701.746,24		583.061,35	2.691.052,39
fevereiro	13.200.527,04		101.500.401,10		659.752,61	3.045.012,03
março	16.667.617,44		132.438.891,39		860.852,79	3.973.166,74
abril	1.030.818,57		168.586.471,49		1.095.812,06	5.057.594,14
maio	5.821.615,98		172.450.057,27		1.120.925,37	5.173.501,72
junho	13.177.966,73		243.885.718,11		1.585.257,17	7.316.571,54
julho	0,00		385.202.138,41		2.503.813,90	11.556.064,15
agosto	0,00		241.406.048,76		1.569.139,32	7.242.181,46
setembro	0,00		209.213.169,00		1.359.885,60	6.276.395,07
outubro	0,00		214.094.116,81		1.391.611,76	6.422.823,50
novembro	0,00		149.225.702,34		969.967,07	4.476.771,07
dezembro	0,00		122.094.949,08		793.617,17	3.662.848,47
	59.651.102,62	2,61	2.229.799.410,00	97,39	14.493.696,17	66.893.982,28

Verifica-se, portanto, nos Dacons do ano-calendário 2008 que 97,39% das Receitas foram apuradas no regime cumulativo do Pis/Pasep e da Cofins, com alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente.

O relatório do despacho decisório destaca, na sequência, informações extraídas das DIPJ examinadas, relativas aos anos de 2007 a 2010. Também organiza em ordem cronológica dados históricos da pessoa jurídica apresentando as alterações cadastrais, a evolução do quadro societário, a composição do capital e o escopo do objeto social ao longo do tempo. Depois, a equipe de auditoria comenta os esclarecimentos prestados pela contribuinte com relação à origem dos créditos de PIS e Cofins.

Intimada, sobre tais créditos, teria informado a contribuinte que:

"os créditos tiveram sua origem nas Declarações de Importações, quando da importação dos bens, os quais tiveram embarques fracionados suportados por uma única DI (Declaração de Importação), com a realização dos respectivos pagamentos dos impostos. Desse modo, os créditos foram aproveitados com base no efetivo pagamento das contribuições em questão, tendo sido objeto de emissão de PER/DCOMP (Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação), ocasionando assim as divergências entre as compensações realizadas e os valores apurados através do Dacon."

Por sua vez, as autoridades fiscais ponderam que:

No entanto, o que se verifica é que nos Dacons não são informados créditos; as saídas (receitas) informadas no Dacon são quase que em sua totalidade feitas no regime cumulativo de apuração onde não se apura crédito; ademais, o desembaraço aduaneiro nem sempre se dá na data em que é informado na solicitação do Crédito (PER/DCOMPS), conforme se verifica no relatório DW [...]

Breve apresentação do regime de empreitada global, conhecido também pelo nome de contrato de *turn-key*, dá continuidade ao relato fiscal. Essa modalidade de contratação responde por mais de 90% das receitas auferidas pela interessada, tendo a fiscalizada figurado como responsável por construir uma fábrica de celulose no município de Três Lagoas, no estado do Mato Grosso do Sul.

Em resumo, pontua a auditoria que o regime de empreitada global (*turn-key*) é um tipo de operação no qual a empresa contratada fica obrigada a entregar uma obra em pleno funcionamento. Tanto o preço do serviço quanto o prazo para entrega da obra são definidos no contrato. Normalmente, a modalidade de contratação aplica-se a obras de grande porte na esfera pública ou privada.

Na forma tradicional de empreendimento, o interessado no empreendimento teria o ônus de manter um quadro próprio de profissionais responsáveis pelas contratações, pela seleção dos fornecedores de bens e serviços, a administração dos contratos, fiscalização da execução dos projetos e obras, etc., tornando necessária a contratação de técnicos especializados em atividades sem vínculo com o objeto social da empresa.

No regime de contratação por empreitada global, uma empresa de consultoria de engenharia assume o gerenciamento integral da implantação do empreendimento.

Atualmente, torna-se mais comum o tipo de solução que tem como objeto o empreendimento por pacotes. O interessado contrata uma única organização capaz de desenvolver os projetos executivos, fornecer os materiais e equipamentos, executar as obras e montagens, por em marcha o empreendimento executado, preparar pessoal para a operação e outras possíveis tarefas que podem incluir a própria operação e manutenção da obra.

Normalmente, destaca o relato, as organizações capazes de atender a esse tipo de demanda de empreitada por pacotes (EPC) são consórcios de grande porte, ou seja, um pool de empresas com patrimônio compatível com a envergadura do empreendimento.

O contrato de empreitada global para a construção de uma fábrica de celulose celebrado entre a interessada Pöyry Empreendimentos Industriais S/A (CNPJ n.º 08.318.365/0001-70) e a pessoa jurídica Chamflora Três Lagoas Agroflorestal Ltda (CNPJ n.º 36.785.418/0001-07), empresa com sede no município de Três Lagoas, estado do Mato Grosso do Sul passa a receber a atenção do documento.

Informa o relatório que o acordo foi assinado em 20 de dezembro de 2006. Pelo contrato, a Chamflora Três Lagoas se compromete a pagar (e efetivamente paga) adiantadamente até 29/12/2006 – à Pöyry Empreendimentos Industriais o valor de R\$ 2.489.700.714,28 (posteriormente houve uma majoração no preço original) pelo fornecimento de uma Fábrica de Celulose completa.

O preço de fornecimento é baseado nas especificações das denominadas *Process Islands*, unidades fabris que correspondem, de acordo com o contrato, a cada um dos fornecimentos separados individualmente. Ao fim, a implantação e interligação de todas as *Process Islands* vão compor, juntas, o objeto do empreendimento, isto é, no caso, a Fábrica de Celulose.

Destaca a auditoria que o fornecedor eleito pela Chamflora para o contrato de empreitada global é uma empresa, a interessada, com capital de apenas R\$ 100,00. Esse o porte da pessoa jurídica que ficou responsável pela implantação da fábrica, desde as instalações civis, os pacotes de tecnologia até o comissionamento.

Como condição essencial para o cumprimento das obrigações da Fornecedora, o contrato determina a contratação da pessoa jurídica Pöyry Tecnologia Ltda, CNPJ n.º 50.648.468/0001-65, empresa pertencente ao Grupo Pöyry – multinacional de origem finlandesa. Anota o relatório que a empresa em foco tem presença em mais de cinquenta países, atuante em diversas áreas, dentre as quais a prestação de serviços de consultoria e engenharia em obras de grande porte. Mencionada empresa é contratada como prestadora de serviços EPC (os serviços de engenharia, compra e gerenciamento de construção) durante o prazo de execução do contrato.

Com base nas Demonstrações do Resultado do Exercício extraídas do Livro Diário de 2008, verificou a auditoria que 99,93% das receitas da empresa referem-se a receitas de prestação de serviços, e apenas 0,07% referem-se a receitas de revenda de mercadorias. Do montante do Custo dos Produtos e Serviços vendidos (Custo de Empreitada Global) de R\$ 2.145.656.846,49, R\$ 974 milhões (aproximadamente 45,4% do total) referem-se a Serviços Prestados por Pessoas Jurídicas, e R\$ 971 milhões (aproximadamente 45,2%), à Aquisição de Equipamentos e Peças.

Mais à frente no relato, a auditoria colhe alguns dados informativos sobre a pessoa jurídica Chamflora Três Lagoas Agroflorestal Ltda/VCP-MS Celulose Sul Matogrossense Ltda (atual Fibria-MS Celulose Sul Matogrossense Ltda) e depois assinala o que segue:

Os dirigentes da Chamflora Três Lagoas (atual Fibria - MS Celulose Sul Matogrossense Ltda), são todos ligados à Aracruz Celulose, que por sua vez fundiu-se com a VCP - Votorantim Celulose e Papel para formação da Fibria, conforme é visto em pesquisa da internet [...]

A Chamflora Três Lagoas, que posteriormente alterou a denominação para VCP-MS Celulose Sul Mato Grossense Ltda (e atualmente denomina-se Fibria-MS Celulose Sul Matogrossense Ltda) era habilitada no Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras (RECAP), previsto nos artigos 12 a 16 da Lei n.º 11.196 de 21/11/2005 e na Instrução Normativa n.º

605, de 4 de janeiro de 2006. A Habilitação deu-se através do Ato Declaratório Executivo n.º 0038, de 04/12/2006. A empresa estava, portanto, autorizada a adquirir bens de capital novos, com suspensão da incidência do Pis/Pasep e da Cofins, desde que estes bens estivessem classificados nos códigos da Tabela TIPI constantes do anexo do Decreto n.º 5.789, de 25/05/2006, com redação dada pelo Decreto n.º 6.581, de 26/09/2008.

Em tópico que agrupa a análise da auditoria acerca da resposta dada pela contribuinte a intimação fiscal, assinala o relatório que:

o contribuinte informou que havia subcontratado com mais de 1.200 empresas, que tinha dificuldades no atendimento integral da intimação, e que apresentava aproximadamente 10% (dez por cento) dos contratos realizados, tendo por parâmetro os de valores mais relevantes.

[...]

Numa análise breve [...] verifica-se que os contratos tratam do fornecimento de unidades fabris (Cooking/Cozimento, Caldeira de Força, Caldeira de Recuperação, Linha de Fibras, etc) que englobam inclusive os equipamentos/maquinários importados, a exemplo dos contratos feitos entre a Pöyry Empreendimentos Industriais e a Andritz Brasil/Andritz Oy (empresa finlandesa, e que consta como exportadora em diversas Declarações de Importação [...], ou a Metso Power.

Verificou-se também que os contratos encontram-se assinados não só por representantes da Pöyry Empreendimentos Industriais S/A, como também pelos representantes da VCP-MS Celulose Sul Matogrossense Ltda (Francisco Fernandes Campos Valério e José Guilherme F. de Oliveira Gomes).

Na sequência, o relato reproduz os dados das Declarações de Importação apresentadas, referentes ao quarto trimestre de 2008:

Descrição detalhada n.º 1 (DI 08/1577820-6) - Linha de picagem (picador-pátio de madeiras) de madeiras em cavacos, para produção de celulose, composta de:
- Sistema Gentlefeed - unidade hidráulica para o Gentlefeed – Tambor equalizador - comporta do tambor - transportador de descarga do tambor - transportador de rolos - transportador de alimentação do picador - picador - sistema de lubrificação com graxa - unidade de acionamento do picador - transportador de descarga do picador - transportador de cascas – transportador desaguador.

88. Descrição detalhada n.º 2 (DI 08/1639833-4) - Centrifuga tipo decanter para sistema de eliminação de cloreto de potássio em cinzas, com duplo comando de engrenagem, capacidade de produção de 230 toneladas por dia de cinzas, bomba interna para descarga da fase líquida pressurizada, diâmetro do rolo r de 750 mm, velocidade máxima de 2700 rpm.

89. Descrição detalhada N.º 3 (D.I. 08/1729311-0) - Reator DO, tag number , 3024- 20-51-0-10-62, P/N C-02-801705-025-2554 conforme desenho BS-A07-14-00-2. Segue abaixo explicação da função do reator na planta: reator é um vaso de pressão de fluxo ascendente com fundo cônico, fabricado em material cladeado de aço carbono + titânio. Todo as partes internas que entram em contato com a polpa de matéria fibrosa são de titânio para evitar a corrosão devido a presença de resíduos de dióxido de cloro na polpa, o qual é injetado na tubulação antes do misturador químico do estágio AD0 instalado na linha de polpa que alimenta o reator. As dimensões do reator são: volume = 303 M3, altura= 43,8 metros e diâmetro = 3,2 metros. A temperatura no reator é de 85 a 90 °C, e a pressão é de 400 a 500 KPA no topo. Dentro do reator DO, os

residuais de dióxido de cloro reagem com a lignina presente dentro e no exterior das fibras celulósicas, com a presença de pressão e calor, e determinado tempo de retenção, dissolvendo a lignina, a qual dá uma cor escura à polpa, a qual será removida através do processo de lavagem no lavador de tambor rotativo do estágio AD0 instalado logo após o reator DO. O processo de branqueamento tem 4 estágios sendo na seqüência: estágio AD0, estágio EOP, estágio DI e estágio P. O reator DO está instalado no primeiro estágio de branqueamento da fábrica de celulose do Projeto Horizonte. A análise das Declarações de Importação em conjunto com o exame do contrato de empreitada global levou a auditoria a assinalar o que segue:

Como se vê, as empresas exportadoras das máquinas e equipamentos, que serviram como base de apuração dos créditos de Pis e Cofins (incidentes na importação), são as mesmas empresas subcontratadas (Subfornecedores) dos pacotes EPC, responsáveis pelo fornecimento das ilhas de processamento que posteriormente foram vendidas pela Pöyry/Projetos Especiais na forma de prestação de serviços à Chamflora/VCP-MS Celulose Sul Matogrossense.

Dos arquivos apresentados, elaboramos [...] a planilha Notas Fiscais Segregadas e Consolidadas por CFOP. Nela se verifica a emissão de grande número de notas fiscais para a VCP- MS Celulose Sul Matogrossense, no código 5949 (outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado). Esse código não se refere a vendas, para efeito de incidência do Pis/Pasep e Cofins.

Algumas dessas notas fiscais foram apresentadas em resposta ao item II-4 do Termo de Constatação e Intimação Fiscal. Na análise dessas notas, verifica-se que se trata de saída de mercadorias e equipamentos (com incidência de ICMS). A descrição dos produtos encontra-se feita de forma resumida, porém nela identificamos as etapas de fornecimento (unidades de fabricação) anteriormente discriminadas: Materiais e Equipamentos - Linha Fibras, Forno de Cal, Transportadores Pátio de Madeira, Material de Secagem, Tambor Descascador, Sistema de Tratamento de Água da Caldeira, Subestações Unitárias CCM, Elevador da Cremalheira, etc.

Os dados dos arquivos das notas fiscais de saídas correspondentes às vendas (prestação de serviços) feitas à VCP-MS Celulose Sul Matogrossense (Empreitada Global MT e Empreitada Global SV) foram apresentados sem a informação do código do CFOP e do código NCM. Os valores estão consolidados por trimestre, e resultam no montante de R\$ 2.223.338.973,21 no ano de 2008.

Os relatórios de validação dos arquivos fiscais (SVA) encontram-se anexados [...].

Foi também apresentada a nota fiscal nº 011362, emitida em 25/09/2008, no código 5102 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), para a VCP-MS Celulose Sul Matogrossense, no valor de R\$ 1.520.782,03. Nela não consta qualquer informação de que a venda está sendo efetuada com a suspensão da exigência do Pis/Pasep e da Cofins, conforme previsto no parágrafo 7º do artigo 14 da Lei nº 11.196/2005.

[...]

No item "F", o contribuinte alegou que seu objeto social é: (i) a realização de obras em regime de empreitada global, para a construção de unidades fabris, podendo promover a importação e posterior venda de equipamentos, materiais e sistemas, não executando serviços técnicos de engenharia, supervisão de engenharia e obras similares, e (ii) a participação em outras sociedades, seja

exercendo o controle ou participando em caráter permanente com investimento em seu capital."

Disse ainda que a construção em regime de empreitada global se sujeita à incidência das contribuições ao Pis/Pasep e da Cofins no regime cumulativo, conforme disposto no inciso XX do artigo 10 da Lei n.º 10.833/03, cuja vigência foi prorrogada até 31/12/2010, pela Lei 11.945/2009.

O contribuinte alegou ainda que a revenda de equipamentos se sujeitava ao regime não cumulativo, pois não estava expressamente descrita nas exclusões do artigo 10 da Lei n.º 10.833/2003, que o adquirente encontrava-se habilitado no RECAP, e que, desta forma, todas as saídas foram beneficiadas com a suspensão das contribuições ao Pis e à Cofins. Desse modo, ele se creditou das contribuições, porém não gerou o respectivo débito na saída (em função da habilitação do adquirente no RECAP).

Documentação complementar apresentada

Em 27/09/2010, após reiteradas solicitações desta Auditoria, a empresa apresentou cópia do Anexo 1 e de parte dos Anexos 2 a 18 traduzidos para o idioma nacional. Foi também apresentada cópia do Mandado de Segurança n.º 2008.61.00.001735- 8, Decisão, Apelação e Certidão de Objeto e Pé de 23 de setembro de 2010, referente a pedido de exclusão da base de cálculo do Pis e da Cofins dos valores repassados pela impetrante aos subempreiteiros de construção civil subcontratados para execução de parte do Contrato de Construção da Fábrica de Celulose, bem como para que lhe seja assegurado o direito à restituição ou compensação do indébito tributário decorrente do recolhimento indevido das contribuições ao Pis e à Cofins sobre os ingressos que não acarretam impacto patrimonial referentes aos aludidos valores repassados. A liminar foi indeferida e, na sentença, foi julgado improcedente o pedido e denegada a segurança requerida. A Apelação foi recebida apenas em seu efeito devolutivo.

Em 30/09/2010, a empresa apresentou descrição dos produtos componentes da nota fiscal n.º 11362, de 25/09/2008, planilhas com o cálculo do Pis não cumulativo em 2008 e 2009 e cópia da DIPJ/2010.

Com base nas informações colhidas, a autoridade fiscal conclui:

Pöyry Empreendimentos Industriais S/A, atual Projetos Especiais e Investimentos S/A, foi constituída em setembro de 2006, com prazo indeterminado de duração, e com um capital de apenas R\$ 100,00.

Inicialmente seu objeto social era a participação em outras sociedades, com investimento relevante em seu capital social (o que seria impossível com um capital de apenas R\$ 100,00). Posteriormente foram incluídas as atividades de compra e venda de equipamentos, materiais e sistemas, consultoria e prestação de serviços de empreendimentos industriais, projetos e gestão industrial.

Em dezembro de 2006, a empresa passou a ter prazo determinado de duração (devendo ser dissolvida de pleno direito quando atingido seu objeto social), e como finalidade específica, a construção em regime de empreitada global (entregar o empreendimento totalmente acabado e em plena condição de funcionamento) de uma fábrica de celulose - considerada atualmente a maior fábrica de celulose do mundo - de mais de 2,5 bilhões de reais, com previsão de término em 2009.

Em todo esse período não foi realizado nenhum aporte de capital na empresa, ou seja, seu capital social continuou sendo de apenas R\$ 100,00. Para alcance

de seu objeto social, a empresa realizou importações de mais de 750 milhões de reais em máquinas e equipamentos, contratou - segundo suas próprias informações - com mais de mil e duzentas empresas e efetuou pagamentos com retenção de imposto de renda na fonte a vinte e duas pessoas físicas e duzentos e dezenove pessoas jurídicas no montante de mais de 492 milhões de reais (só em 2008).

Só à Pöyry Tecnologia Ltda, foram feitos pagamentos de R\$ 154.100.089,42.

Os recursos foram fornecidos pela própria encomendante da obra - a Chamflora Três Lagoas/VCP-MS Celulose Sul Matogrossense Ltda.

Os diretores da empresa à época de sua constituição eram Roberto Figueiredo Mello, e Ricardo Campos Caiuby Arani, ambos advogados, e que logo deram lugar a Maris Ansis Tamsons, Carlos Alberto Farinha e Silva, e Cláudio César Bertran, todos ligados ao grupo Pöyry.

Terminado o empreendimento, os diretores vinculados à Projetos Especiais e Investimentos S/A - deram lugar a outros vinculados à Aracruz Celulose (atual Fibria), ou à VCP (também pertencente ao grupo Fibria), e a empresa passou a pertencer à Fibria

O contrato de construção da fábrica é composto de uma parte geral e mais dezoito anexos (que não foram apresentados em sua totalidade), nos quais estão inseridos os pontos mais importantes deste.

A Projetos Especiais e Investimentos S/A, realizou as importações de máquinas e equipamentos, formalizou os contratos com os subfornecedores para fornecimento dos pacotes EPC - que juntos formam a fábrica de celulose - e entregou a fábrica à encomendante na forma de prestação de serviço.

Seu quadro de funcionários fixos é de apenas dez empregados, sendo duas assistentes de secretaria, um assistente de contratos, um analista de importação sênior, uma auxiliar de limpeza, um diretor financeiro (ligado ao grupo Pöyry), um gerente e um consultor de projetos, um auxiliar de serviços gerais, e um consultor financeiro.

Obviamente este quadro de funcionários não seria suficiente para dar suporte a um empreendimento de tamanha monta.

Verifica-se que, embora a função da Projetos Especiais e Investimentos S/A (FORNECEDORA) tenha sido a de contratar os SUBFORNECEDORES para, de acordo com as Especificações Técnicas estabelecidas no Anexo 1 do contrato, obter e fornecer as chamadas "PROCESS ISLANDS" e os PACOTES EPC", as interconexões necessárias e os sistemas auxiliares, e outros sistemas, materiais e serviços e, desta forma, entregar a FÁBRICA DE CELULOSE à PROPRIETÁRIA (Chamflora/VCP-MS Celulose), e embora tenha contratado, segundo suas próprias palavras, mais de 1.200 (um mil e duzentos) fornecedores, ela não dispunha em seu quadro de funcionários, de sequer um advogado para elaboração/análise e acompanhamento desses contratos.

No contrato consta que a Fornecedora - Projetos Especiais e Investimentos S/A - estava condicionada a contratar a Pöyry Tecnologia Ltda para prestação dos serviços de engenharia, compras e gerenciamento da construção, definição das especificações técnicas dos materiais e serviços prestados pelos subfornecedores, acompanhamento da obra no seu todo, o que na prática, significa que a responsabilidade pela entrega da obra era desta última empresa.

A empresa que efetivamente gerenciou a obra, realizando os serviços EPCM, e a efetiva entrega da fábrica de celulose, foi a Pöyry Tecnologia Ltda CNPJ 50.648.468/0001-65, empresa pertencente ao grupo Pöyry com vasto histórico na realização de obras/projetos de grande envergadura. Esta empresa tinha como responsável legal o Sr. Maris Ansis Tamsons, o mesmo responsável legal pela Pöyry Empreendimentos Industriais S/A.

A Chamflora/VCP MS Celulose Sul Matogrossense Ltda encontrava-se habilitada no regime especial de aquisição de bens de capital para empresas exportadoras - RECAP, obtida por meio do Ato Declaratório n.º 38 de 4 de dezembro de 2006, que lhe dava o direito de adquirir máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos novos com suspensão das contribuições para o Pis/Pasep e Cofins. O preceito está contido no inciso I do artigo 14 da Lei n.º 11.196/2005. A suspensão converte-se em alíquota zero depois de cumprido o compromisso de exportação (parágrafo 8º do artigo 14 da Lei n.º 11.196/2005, e artigo 10 do Decreto n.º 5.649/2005).

máquinas/equipamentos. Ela prestou serviços que foram entregues em pacotes/unidades de processamento ou fabricação e o conjunto desses pacotes constituía a fábrica de celulose, constante do contrato feito com a Chamflora/VCP MS Celulose Sul Matogrossense Ltda.

Os créditos de Pis/Pasep e Cofins que a Projetos Especiais pleiteia, se referem a recolhimentos dessas contribuições feitos por ela na importação de máquinas e equipamentos - cujos principais exportadores foram a Andritz Oy Fiberline Division, e a Metso Power AB. Essas mesmas empresas são fornecedoras de pacotes (EPC) referentes a unidades de fabricação (caldeira de recuperação completa, linha de fibras, secagem, etc.) que irão compor a fábrica de celulose, conforme se depreende da leitura dos contratos dos subfornecedores e dos demais documentos apresentados.

A lei que instituiu o Recap, não prevê a suspensão do Pis e da Cofins nas aquisições de serviços (pacotes), nos quais as máquinas/equipamentos relacionados no Decreto estejam incluídos, sendo condição essencial para que a venda seja feita com suspensão das contribuições, que constem nas notas fiscais de venda a expressão "Venda efetuada com suspensão da exigência da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins", com especificação do dispositivo legal correspondente, conforme consta no parágrafo 7º do artigo 14 da Lei n.º 11.196/2005. Estas disposições legais não foram atendidas.

As vendas de mercadorias da Projetos Especiais (Revenda Mercadorias MI - código conta 41101100) foram feitas em número de duas e ambas realizadas em 25/09/2008. O valor total dessas vendas foi de R\$ 1.588.767,19.

Na nota fiscal n.º 011362, no valor de R\$ 1.520.782,03, não consta a informação de que a venda estava sendo efetuada com suspensão da exigência do Pis/Pasep e da Cofins, ou seja, não foi obedecido o preceito legal constante do parágrafo 7º do artigo 14º da Lei n.º 11.196/2005. Portanto, aqui também a disposição legal não foi atendida.

Nos arquivos contábeis e de notas fiscais apresentados, as vendas de mercadorias, correspondem a menos de 1% do total de vendas, o restante (99,93%), corresponde a venda de serviços. Ou seja, a Projetos Especiais não realizou vendas de produtos (máquinas/equipamentos) com suspensão do Pis/Pasep e da Cofins - ao contrário do que foi informado no Dacon -, que pudessem gerar os créditos pleiteados.

O contribuinte adquiriu serviços e produtos, e apurou receitas de prestação de serviço de R\$ 2,22 bilhões de reais que correspondem a mais de 99% (noventa e

nove por cento) do valor total das receitas auferidas. Na prestação dos serviços subcontratados, estão incluídas diversas atividades: planejamento, projetos, compras de máquinas, equipamentos e peças nos mercados interno e externo, construções civis, montagens, vistorias, acompanhamentos, treinamentos, etc.

Na tributação das contribuições (Pis/Pasep e Cofins) referentes à receita de prestação de serviço, o contribuinte utilizou-se de disposição contida no inciso XX do artigo n.º 10 da Lei n.º 10.833/2003 (redação dada pela Lei n.º 10.865/2004, e alterada pela Lei n.º 11.434/2006), e considerou toda essa receita sujeita ao regime cumulativo de apuração.

Embora o fornecimento da fábrica englobasse uma série muito grande de atividades, conforme já visto anteriormente, o contribuinte considerou toda ela como sendo uma obra de construção civil, (inciso XX do artigo 10 da Lei 10.833/2003 c/c inciso V do artigo 15 da mesma lei, com redação dada pelas leis 10.865/2004 e 11.051/2004), e apurou as contribuições ao Pis/Pasep e à Cofins pelo regime cumulativo (alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente).

De acordo com as disposições contidas nos parágrafos 7º e 8º do artigo 3º da Lei n.º 10.637/2002, na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não cumulativa do Pis/Pasep e da Cofins em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado exclusivamente em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas

No caso em análise, 99,93% (noventa e nove inteiros e noventa e três centésimos por cento), das receitas foram apuradas no regime cumulativo.

Com relação aos restantes 0,07% (sete centésimos por cento) decorrentes da saída no regime não cumulativo, as vendas não obedeceram ao disposto no parágrafo 7º do artigo 14 da Lei n.º 11.196/2005.

No contrato da fábrica de celulose, a Projetos Especiais e Investimentos S/A se obrigou a entregar a fábrica em plenas condições de funcionamento (regime de empreitada global).

O regime de empreitada global envolve a realização de uma série de atividades/processos, tais como a realização de estudos preliminares de viabilidade, projetos básicos, projetos executivos, aquisição de materiais e equipamentos, execução de obras e montagens, acompanhamento, treinamento de equipes de operação e manutenção, etc, que a Projetos Especiais não teria condições de realizar (em condições normais, o empreendimento seria realizado por um consórcio de empresas, ou uma sociedade de propósito específico constituída por sócios e/ou interessados no empreendimento, com capital financeiro que desse suporte ao empreendimento).

No contrato de fornecimento da fábrica a Projetos Especiais foi autorizada a realizar contratos com "subfornecedores" para entrega das ilhas de processamento (Pacotes EPC), que se tratavam de verdadeiras unidades fabris, cujos (sub)fornecedores eram muitas vezes os próprios exportadores dos equipamentos.

As receitas auferidas pela Projetos Especiais no fornecimento da fábrica de celulose foram praticamente em sua totalidade obtidas na forma de prestação de serviços, nos quais se encontram incluídas as máquinas e equipamentos importados pela Pöyry Empreendimentos/Projetos Especiais e Investimentos S/A.

Na realidade, a Projetos Especiais e Investimentos S/A é uma empresa com capital de apenas R\$ 100,00, criada a partir de combinação entre a VCP-MS

Celulose Sul Matogrossense Ltda e dirigentes do grupo Pöyry, que se apropriou - irregularmente - de créditos do Pis/Pasep e Cofins a que não tem direito, ao arrepio de variadas disposições legais.

Em suas operações, a Projetos Especiais e Investimentos S/A realizou compras, importações, fechamentos de contratos, etc, em valores muito superiores ao que seu capital, estrutura física e de pessoal permitiriam, para entrega de uma fábrica de celulose no valor de mais de R\$ 2,5 bilhões de reais, a qual é considerada a maior fábrica de celulose do mundo.

Nessas operações, ainda que dispusesse de um capital muito pequeno, gerou, em 2008, débitos de Pis e Cofins de R\$ 81,38 milhões. Esses débitos, assim como outras obrigações tributárias assumidas (substituição tributária) como recolhimentos de IRRF, ou de Contribuições Sociais Retidas na Fonte decorrentes de pagamentos a P. Jurídicas de Direito Privado, foram compensados com os créditos - irregularmente apurados - de Pis e Cofins, nas Importações de máquinas/equipamentos, bem como com créditos decorrentes de recolhimentos (a maior) de IRPJ e Saldos Negativos de IRPJ de períodos anteriores, sendo que a empresa apurou prejuízo em quase todos os períodos.

Não há, portanto que se falar em ressarcimento/compensação créditos do Pis/Pasep e Cofins no quarto trimestre de 2008, visto que não se encontram presentes os requisitos previstos em lei para o seu atendimento.

Em contrapartida a VCP-MS Celulose Sul Matogrossense, atual Fibria – MS Celulose Sul Matogrossense Ltda, CNPJ: 36.785.418/0001-07, adquiriu equipamentos e máquinas com benefício INDEVIDO da suspensão das contribuições ao Pis e à Cofins, conforme declaração prestada no item "F" da resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal.

Ao fim, o despacho decisório atribui responsabilidade solidária pelo cumprimento dos débitos indevidamente compensados:

Da Imputação de responsabilidade à VCP-MS Celulose Sul Matogrossense, atual Fibria - MS Celulose Sul Matogrossense Ltda, CNPJ: 36.785.418/0001-07 e às demais empresas

São solidariamente obrigadas - com base no artigo n.º 124 da Lei n.º 5.172/66 (CTN) - as empresas VCP-MS Celulose Sul Matogrossense, atual Fibria – MS Celulose Sul Matogrossense Ltda, CNPJ: 36.785.418/0001-07, e Fibria Celulose S/A, CNPJ: 60.643.228/0001-21, em razão de todo o exposto, dos documentos e pesquisas anexadas a este processo, que deixam à mostra a montagem de operação entre as empresas, com o objetivo de reduzir o recolhimento de tributos, e de deixar a responsabilidade pelo recolhimento dos débitos gerados pelas operações realizadas à empresa sem patrimônio para responder por tais débitos.

É também obrigado pelo cumprimento da obrigação principal decorrente dos fatos acima relatados - com base nos artigos n.º 134 e 135 da Lei n.º 5.172/66 (CTN) -, Maris Ansis Tamsons, CPF: 348.398.527-15.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE – PESSOA JURÍDICA PROJETOS ESPECIAIS

Cientificada do teor do despacho decisório em 05/05/2011/2011, em 06/06/2011 a contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 2.970/3.009, contestando a decisão que indeferiu o pedido de ressarcimento e não homologou as compensações vinculadas com base no que segue.

Abrem a defesa alguns esclarecimentos sobre as operações que originaram os pleiteados créditos do regime da não cumulatividade apurados sobre as importações. Diz a interessada:

Em 20.12.2006, a Requerente celebrou contrato com a Chamflora - Três Lagoas Agroflorestal Ltda., depois denominada VCP-MS Celulose Sul Mato-Grossense Ltda. ("VCP-MS"), por meio do qual a Requerente se comprometeu a construir uma Fábrica de Celulose no Município de Três Lagoas (MS), mediante empreitada global.

Para construção da referida Fábrica, a VCP-MS se comprometeu a antecipar à Requerente o valor de R\$ 2.489.700.714,28 (dois bilhões, quatrocentos e oitenta e nove, setecentos mil e setecentos e catorze reais e vinte e oito centavos), de modo que a mesma pudesse fortalecer sua posição de negociação junto aos Subfornecedores, tal como explicitado no referido contrato. Este valor foi depositado em uma conta bancária para que gerasse rendimentos financeiros, os quais, por sua vez, haveriam de ser também revertidos para a construção da fábrica.

Tendo em vista que, durante a construção, se constatou que a Fábrica de Celulose deveria ter uma capacidade maior de produção do que a prevista inicialmente, a VCP-MS e a Requerente optaram, em 30.11.2007, por aumentar o preço de fornecimento para R\$ 2.924.752.388,94 (dois bilhões e novecentos e vinte e quatro milhões e setecentos e cinquenta e dois mil e trezentos e oitenta e oito reais e noventa e quatro centavos), conforme o Terceiro Aditivo de Fornecimento de Fábrica de Celulose [...]

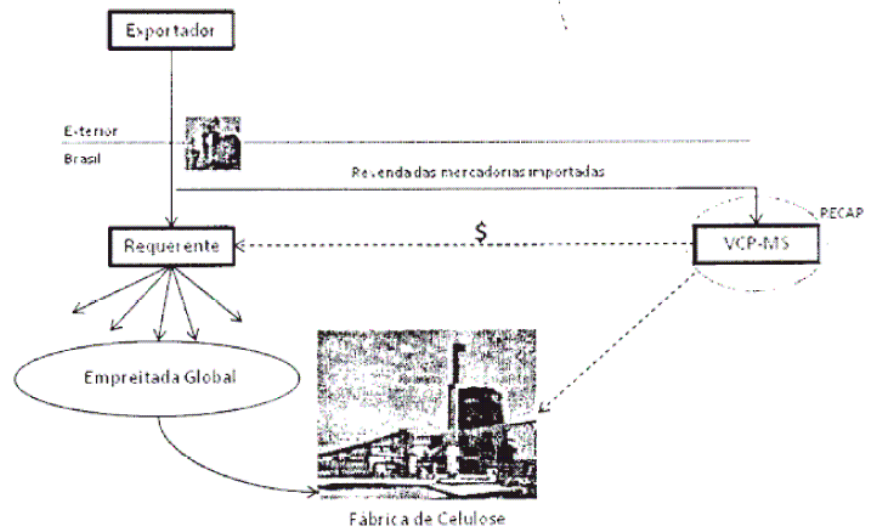
Por fim, as partes acordaram em majorar novamente o preço de fornecimento para R\$ 3.750.000.000,00 (três bilhões e setecentos e cinquenta milhões de reais), segundo dispõe o Quarto Aditivo ao Contrato de Fornecimento datado de 31.10.2008 [...] cuja diferença - de R\$ 825.247.611,0 - constituiria um "Preço Adicional" a ser fornecido na medida em que a Requerente apresentasse as faturas correspondentes aos custos incorridos.

O início da construção do empreendimento em Três Lagoas-MS se deu em Setembro de 2006, tendo sido finalizado em Novembro de 2009.

Para a construção da Fábrica de Celulose, a Requerente, no decorrer do ano-calendário de 2008, realizou diversas importações de máquinas destinadas a revenda no mercado interno à VCP-MS. Por sua vez, quando das referidas importações, a Requerente efetuou o recolhimento dos respectivos tributos devidos [...]

Ato contínuo, como previsto em contrato, depois de realizadas as referidas importações, as mercadorias foram revendidas à VCP-MS, pessoa jurídica beneficiária do Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras ("RECAP"), conforme atesta o Ato Declaratório Executivo n° 0038/2006 [...]

A manifestação inclui figura que esquematiza as operações da contribuinte:



Tendo em vista a complexidade de todo o processo de instalação da fábrica, a Requerente abrirá adiante capítulo exclusivo para detalhar o modo como ocorreram as importações e posteriores revendas das mercadorias, para, então, evidenciar a legitimidade dos créditos [...]

DAS IMPORTAÇÕES E SUBSEQÜENTES REVENDAS DAS MERCADORIAS NO MERCADO INTERNO

Conforme exposto, a Requerente realizou diversas importações durante o ano-calendário de 2008, para posterior revenda à VCP-MS. Em razão do tamanho e da complexidade das máquinas importadas, o desembarque era feito de forma fracionada.

Estes fracionamentos se mostravam necessários ante a impossibilidade de os bens importados serem transportados em um único veículo, motivo pelo qual eram desembarçados em diversas etapas, restando terminado o processo de importação apenas quando do desembarço do último componente do bem.

Assim, as importações de diversas mercadorias foram suportadas por Declarações de Importação Únicas ("DI-Única"), de acordo com o artigo 61, da Instrução Normativa n.º 680/2006, [...]

Não de outro modo, tendo em vista que o processo de importação terminava apenas quando do desembarço do último componente do bem, somente nesse momento é que se tornava possível a emissão da nota fiscal de entrada do equipamento importado.

Depois de realizadas as importações, as mercadorias eram então desembarçadas nos portos brasileiros e seguiam mediante Regime Especial de Trânsito Aduaneiro ("DTA") até a Fábrica de Celulose em Três Lagoas-MS. Conforme dispõe o artigo 267 do Decreto n.º 4.542/2002 (Regulamento Aduaneiro aplicável à época), as mercadorias eram transportadas com a suspensão dos tributos.

Já no local da construção da Fábrica de Celulose, os equipamentos importados eram então vistoriados por um Fiscal da Receita Federal do Brasil e abertos, um a um, para descarregamento das partes dos equipamentos na fábrica. Em seqüência, era realizado o processo de montagem de todas as partes para se constituir em um equipamento final em condições de ser revendido.

Como já se percebe, havia um lapso temporal significativo (cerca de um ano) entre o desembaraço dos bens importados - de forma fracionada - e a conclusão da montagem dos equipamentos. Por conta disso, todas as notas fiscais de revenda só puderam ser emitidas em 2009, quando da conclusão da montagem dos equipamentos.

Feitas essas considerações, a Requerente procura demonstrar a legitimidade dos créditos.

Inicialmente, identifica-se como contribuinte sujeita ao recolhimento das contribuições ao PIS e COFINS, parte no regime cumulativo, parte no sistema não-cumulativo:

Isto porque, conforme dispõe o artigo 10, inciso XX, da Lei n.º 10.833/03, todas as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, deverão permanecer sujeitas ao regime cumulativo.

Nesse sentido, todas as receitas auferidas pela Requerente decorrentes de prestação de serviço de empreitada foram submetidas ao regime cumulativo de PIS e COFINS, como atestam as Declarações de Apuração das Contribuições Sociais ("DACON") [...]

A própria Autoridade Fiscal, no Despacho Decisório, reconheceu esta circunstância.

*Entretanto, parece ter passado despercebido à Fiscalização o fato de que a Requerente não possui apenas receitas decorrentes de prestação de serviço; diversamente, **aufere também receitas de revenda no mercado interno de mercadorias importadas** - como já exposto no tópico anterior -, estas sim sujeitas ao regime da **não-cumulatividade** do PIS/COFINS, conforme dispõe o artigo 15, da Lei n.º 10.865/2004, in verbis:*

*"Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **poderão descontar crédito**, para fins de determinação dessas contribuições, **em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:***

I - bens adquiridos para revenda; (...)

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei. (...)" (grifou-se)

E, como se depreende da leitura do dispositivo legal acima reproduzido, as pessoas jurídicas que importam bens para posterior revenda podem se creditar do valor devidamente pago a título de COFINS-Importação na importação das mercadorias a serem revendidas.

E é exatamente esta a situação em análise nestes autos. Os créditos pleiteados pela Requerente são oriundos do pagamento de COFINS-Importação quando das importações de máquinas realizadas durante o ano-calendário de 2008, a serem posteriormente revendidas à VCP-MS.

Ocorre que, sendo a VCP-MS pessoa jurídica beneficiária do RECAP, a exigência dos valores de PIS e de COFINS estava suspensa quando da saída das mercadorias para revenda, por força do artigo 14, I, da Lei n.º 11.196/05. Dessa

forma, a Requerente ficou impossibilitada de aproveitar os créditos oriundos do recolhimento de COFINS-Importação gerados a partir das importações dos bens revendidos. Veja-se o que dispõe o dispositivo:

"Art. 14. No caso de venda ou de importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, fica suspensa a exigência:

I - da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda no mercado interno, quando os referidos bens forem adquiridos por pessoa jurídica beneficiária do Recap para incorporação ao seu ativo imobilizado;

(...)" (grifou-se)

Assim, diante da impossibilidade de a Requerente compensar os valores efetivamente pagos a título de COFINS-Importação com os tributos devidos quando da revenda das mercadorias - uma vez que, por força do dispositivo legal acima reproduzido, os mesmos encontravam-se suspensos -, a Requerente acumulou os créditos de COFINS-Importação que deram origem às PER/DCOMP's em questão.

A este propósito, confirmam-se os dados da seguinte tabela, que demonstram os valores que foram pagos pela Requerente a título de COFINS-Importação, relativos ao 4º trimestre de 2008, quando das importações das mercadorias para posterior revenda:

[segue-se tabela de fl. 1.0411/1.412]

Portanto, conforme comprovam as Declarações de Importação, a Requerente efetuou o recolhimento de COFINS-Importação devido quando das importações realizadas para posterior revenda.

Outrossim, conforme exposto acima, todas as mercadorias foram efetivamente revendidas à VCP-MS, sendo certo, portanto, o seu direito ao crédito de COFINS-Importação atinente ao 4º trimestre de 2008.

Continuando, contrapõe-se a empresa às alegações expostas pela Administração Fiscal, primeiramente no que diz respeito à ausência de indicação dos créditos em foco no DACON:

[...] tais créditos não puderam ser escriturados em DACON, pelos simples motivo de que, como visto, as importações foram suportadas por DI's Únicas, haja vista que a importação dos bens se deu por meio de desembarques fracionados.

Como é de orientação da própria Receita Federal do Brasil, como se pode extrair de seu sítio na internet, a DACON deve ser preenchida mensalmente, sendo que a gravação final somente será processada caso todos os meses estejam preenchidos, in verbis:

"O programa Dacon Semestral permite o preenchimento de forma mensal, porém a gravação só é feita após todos os meses necessários dentro de um semestre estarem preenchidos e sem erros. A consolidação semestral agrupa todos os demonstrativos cujas características permitam montar apenas um documento a ser transmitido à RFB. A retificação, caso seja necessária, deverá ser feita nos demonstrativos mensais, porém a transmissão englobará todos que compõem o semestre, mesmo daqueles meses em que não houve

alteração, não sendo admitida a transmissão de forma isolada (mensal).

Com o advento do programa Dacon Mensal-Semestral, o preenchimento, a gravação e a transmissão dos Demonstrativos com periodicidade semestral ocorrem de forma isolada em relação a cada um dos meses que compõem o semestre, sendo, conseqüentemente, emitidos recibos distintos para cada mês." (grifou-se)

Por conta disso, a Requerente, diante de um sistema da Receita Federal que se mostrava incapaz de refletir as DI únicas, se viu - operacionalmente - impedida de declarar os créditos de COFINS-Importação, uma vez que as importações se davam por desembarque fracionado, sendo que, somente quando do desembaraço do último componente, é que se mostrava possível a emissão da respectiva nota fiscal e finalização da Declaração de Importação.

Contudo, como é evidente, a impossibilidade prática de inclusão dos créditos oriundos das importações com desembarque fracionado em DACON não pode ser invocada pelo Fisco como óbice ao reconhecimento dos créditos de COFINS-Importação a que faz jus a Requerente.

[...]

Ademais, faz-se imperativo aplicar ao caso concreto o Princípio da Verdade Material, que é um dos alicerces formadores do processo administrativo fiscal e que impede os julgadores de omitirem-se de investigar ou mesmo aprofundar o exame da realidade dos fatos.

[...]

Sob este prisma, resta claro que, sob as luzes do princípio da verdade material e tendo em vista as peculiaridades do presente caso, a ausência de escrituração dos créditos de COFINS-Importação em DACON não deve - e não pode - ser considerado óbice ao aproveitamento do crédito a que tem direito a Requerente, por força de expressa previsão legal.

[...]

Diante do exposto, é de se concluir que os créditos de COFINS-Importação, mesmo que não tenham sido escriturados em DACON por força de uma fragilidade dos sistemas informatizados da Receita Federal, não podem ser recusados se forem assegurados - tal como são - pela legislação de regência. O crédito existe de fato e não pode ser ignorado pelas Autoridades Administrativas.

Em relação ao auferimento das receitas pela revenda dos equipamentos importados, esclarece a interessada que todas as receitas, tanto de prestação de serviços quanto de revenda de mercadorias internas foram recebidas antecipadamente quando do pagamento da VCP-MS para a execução do Contrato de Fábrica de Celulose. E prossegue:

Ou seja, sendo previamente acordado que a Requerente importaria mercadorias para posterior revenda, a VCP-MS antecipou, no final do ano-calendário de 2006, o pagamento no valor total de R\$ 2.544.475.523,34 [...]

Além disso, mesmo durante a construção da fábrica, na medida em que os recursos financeiros eram necessários, a VCP-MS realizava aportes financeiros em favor da Requerente - sempre limitados o Preço de Fornecimento, no valor de R\$ 3.750.000.000,00 [...]

Em resumo, é de se afirmar que, no ano de 2008, a Requerente já havia recebido da VCP-MS o valor de R\$ 3.020.464.383,34 (incluindo os rendimentos financeiros) [...]

Em contrapartida, na medida em que a Requerente incorria nos custos de importação dos bens, creditava-se do passivo na conta 22901115 - "Obras a Entregar" como "Aporte VCP" [...]. Assim, o efetivo pagamento pela VCP-MS, no que tange às compras dos bens importados pela Requerente, se deu ao longo dos anos de 2006, 2007 e 2008.

Em suma, tem-se o seguinte cenário: no final do ano-calendário de 2008, após a realização de todas as importações, a Requerente era detentora de um caixa de R\$ 3.020.464.383,34, sendo que:

(i) R\$ 656.034.392,72 referiam-se às receitas de revenda das mercadorias e equipamentos importados; e

(ii) R\$ 2.225.774.533,62 referiam-se receitas de prestação de serviços (empreitada global).

As receitas de prestação de serviço, como bem apontado no Despacho Decisório atacado, foram refletidas no Balanço Patrimonial encerrado em 31.12.2008 [...]; as receitas de revenda dos bens importados, por sua vez, foram devidamente demonstradas no Balanço Patrimonial encerrado em 31.12.2009 [...], ao passo que as vendas físicas efetivamente só se deram em 2009 [...].

Em novo item, o documento de defesa afirma que os bens importados teriam sido efetivamente revendidos à VCP-MS - o que lhe gerou uma receita de revenda no mercado interno no importe de R\$ 656.034.392,72 - combatendo a tese fiscal de que todas as receitas auferidas seriam decorrentes de prestação de serviços de empreitada global, atividade sujeita ao regime cumulativo das contribuições sociais e, dessa forma, não geradoras de créditos no regime da não cumulatividade. Diz a requerente:

[...] todas as notas fiscais de revenda dos bens importados, cujas saídas estavam beneficiadas pela suspensão de PIS/COFINS por conta do RECAP, somente puderam ser emitidas pela Requerente no ano-calendário de 2009, em razão do longo tempo necessário para montagem dos bens cuja importação - e desembaraço - se dera de forma fracionada.

Por isso, a revenda "efetiva" das mercadorias somente se aperfeiçoou em 2009, quando finalizado o processo de desembaraço, remessa das partes e montagem das máquinas já na Fábrica de Celulose. Só então as notas fiscais de revenda puderam ser emitidas.

Dada essa peculiaridade da operação em análise, e exclusivamente por conta disto, a Autoridade Fiscal terminou por entender, erradamente, que os bens importados não teriam sido revendidos, o que a levou a concluir que a Requerente não teria direito ao aproveitamento dos créditos de COFINS-Importação. No entanto, frente às explicações e comprovações que tomam lugar nestes autos, não há como se sustentar o equivocado entendimento fiscal.

Mesmo porque, conforme se pode depreender da DIPJ/2010 [...] e do Balanço Patrimonial encerrado em 31.12.2009 [...], as vendas dos equipamentos importados, diferentemente do quanto alegado no Despacho Decisório vergastado, propiciaram à Requerente uma receita de R\$ 656.034.392,72.

[...]

Para comprovar documentalmente a efetiva revenda dos bens importados, a Requerente traz aos autos a seguinte tabela demonstrativa, contemplando as DIs, as Notas Fiscais de Entrada e de Saída e o Livro Registro de Saída, de forma a demonstrar (i) as importações dos equipamentos e o destaque do Cofins-Importação (DI's e Notas Fiscais de Entrada) e (ii) a posterior revenda das mercadorias (Notas Fiscais de Saída e Livro Registro de Saída)

Da análise da tabela acima reproduzida conclui-se com facilidade que, diversamente do quanto sustentado pela Autoridade Fiscal, a Requerente efetivamente revendeu as mercadorias importadas à VCP-MS e, portanto, faz jus à apropriação do crédito de Cofins-Importação relativo ao 4º trimestre de 2008.

[segue-se tabela com DI e notas de entrada e saída]

[...]

É de se destacar, também, que o próprio Fiscal confirmou que as vendas dos equipamentos importados efetivamente ocorreram:

"Em contrapartida a VCP-MS Celulose Sul Matrogrossense, atual Fibria - MS Celulose Sul Matrogrossense Ltda, CNPJ 36.785.418/0001-0.7, adquiriu equipamentos e máquinas com benefício INDEVIDO da suspensão das contribuições ao Pis e à Cofins, conforme declaração prestada no item "F" da resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal."

[...]

Ou seja, ao sugerir que a VCP-MS teria se beneficiado indevidamente do RECAP (o que também não procede), a Autoridade Fiscal terminou por reconhecer e confirmar a efetividade da compra dos bens que haviam sido importados pela Requerente. Tal contradição só vem enfraquecer - ainda mais - a falaciosa acusação fiscal e, pois, confirmar toda a tese defendida pela Requerente.

Portanto, o crédito de COFINS-Importação pleiteado pela Requerente deve ser integralmente reconhecido.

Havendo considerado comprovados tanto o recolhimento da contribuição incidente sobre a importação dos bens, assim como a efetiva revenda dos bens, discorre a contribuinte sobre a legitimidade do crédito pleiteado em ressarcimento e aproveitado nas compensações:

Como já esclarecido nos tópicos anteriores, a Requerente, de fato, se viu impossibilitada de utilizar os créditos de COFINS-Importação quando da revenda das mercadorias importadas à VCP-MS, uma vez que a compradora era pessoa jurídica beneficiária do RECAP e, portanto, a exigência do PIS e da COFINS incidente sobre as respectivas receitas encontrava-se suspensa.

Diante disso, para aproveitar os créditos a que fazia jus, a Requerente utilizou-os em diversos procedimentos de compensação. E assim o fez autorizada, inclusive, pela Instrução Normativa nº 600/2005 (aplicável à época), que assim dispunha no artigo 21:

"Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios,

vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de: (...)

II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência; ou (...)

§ 4º O disposto no inciso II aplica-se aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep- Importação e à Cofins-Importação apurados na forma do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004. (...)

§ 6º A compensação dos créditos de que tratam os incisos II e III e o § 4º o somente poderá ser efetuada após o encerramento do trimestre-calendário.

(...)" (grifou-se)

E a base legal da autorização regulamentar recai sobre o artigo 17, da Lei n.º 11.033/2004:

"Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações."

Por fim, apenas para que não restem dúvidas acerca da possibilidade de compensação dos créditos de COFINS-Importação em hipóteses como a destes autos, invoca-se o artigo 16 da Lei n.º 11.116/05:

"Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei n.º 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou (...)" (grifou-se)

[...]

Desta feita, reconhecido o direito creditório da Requerente e a possibilidade de o mesmo ser utilizado para compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, impõe-se a homologação de todas as compensações.

A distância temporal entre as importações e a apropriação do crédito, por conta da forma fracionada da internação dos bens, é próximo tema da manifestação. Alega a contribuinte que o pagamento da Cofins-Importação quando do desembaraço das mercadorias importadas para posterior revenda por si só, já seria fato constitutivo do direito de tomada do crédito. Reforça que das Declarações de Importação constam a informação de que os equipamentos foram importados com o propósito de revenda.

Assim, pondera:

[...] é necessário reconhecer a correção do procedimento adotado pela Requerente quando da apropriação dos créditos de Cofins-Importação e sua utilização para compensação com débitos de outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

Mesmo porque não se pode perder de vista que os valores que viriam a fazer frente à compra das mercadorias no mercado interno já haviam sido creditados pela VCP-MS em favor da Requerente nos anos de 2007 e 2008, quando dos aportes dos pagamentos antecipados. Somente a revenda "efetiva" ocorreu em 2009.

Afinal, também não se pode esquecer que, ao tratar de PIS e COFINS, se fica diante de contribuições que incidem sobre a "receita" do contribuinte; considerando-se que as receitas de revenda estão estritamente ligadas às importações dos equipamentos, de todo desnecessário que a revenda se dê no mesmo período.

[...]

Portanto, a revenda "física" não tem, no caso em análise, a relevância que pretendeu lhe imprimir a i. Autoridade Fiscal, pois se mostra plenamente suficiente à apropriação e compensação dos créditos que concorram os requisitos legalmente exigidos: pagamento do Cofins-Importação quando das importações e posterior revenda dos bens importados no mercado interno. Nada além disso.

Assim, tendo em vista que, in casu, a Requerente efetivamente efetuou a revenda das mercadorias importadas no mercado nacional, não há motivo para que seja glosado o crédito decorrente do pagamento de Cofins-Importação. Como dito, a finalidade da norma (revenda física das mercadorias importadas) foi cumprida.

Ainda que não se considere a argumentação sobre a correção do procedimento, entendendo-se que à contribuinte não cabiam os créditos calculados sobre as importações antes da emissão das notas fiscais de venda, agrega que o fato apenas consistiria na antecipação da utilização dos créditos a que faria jus em 2009, efeito similar ao da postergação do pagamento de IRPJ, situação bastante conhecida pela jurisprudência administrativa.

Abrindo nova frente, a defesa vê fragilidade nas acusações fiscais quanto à afirmação de que a contribuinte não teria operações próprias, havendo elaborado a montagem de operações com a contratante da empreitada *com o objetivo de reduzir o recolhimento de tributos, e de deixar a responsabilidade pelo recolhimento dos débitos gerados pelas operações realizadas à empresa sem patrimônio para responder.*

Assinala a requerente que:

A atuação da Requerente em todas as etapas do processo se deu, integralmente, com observância aos preceitos societários, civis e fiscais, não caracterizando nenhum ato ilícito.

Já de início, é preciso lembrar que o regime de empreitada global é muito comum nas construções de engenharia de grande porte, sendo regido pelos artigos 610 e seguintes do Código Civil de 2002.

[...]

Assim, os contratos de construção por regime de empreitada global são de livre iniciativa privada, resultantes da vontade das partes.

In casu, vê-se que a Requerente, logo que celebrou o Contrato de Fornecimento de Fábrica de Celulose em 20.12.2006 com a VCP-MS, alterou seu objeto social para "construção, em regime de empreitada global, de uma fábrica de celulose a ser instalada no município de Três Lagoas, Estado do Mato Grosso do Sul, com início de construção no ano de 2007 e término previsto em 2009, podendo

promover a importação e posterior venda de equipamentos, materiais e sistemas, não executando serviços técnicos de engenharia, supervisão de engenharia de obras e similares."

Isto porque, ante a magnitude do projeto encomendado pela VCP-MS, a Requerente passou a dedicar-se exclusivamente à Construção da Fábrica de Celulose, de modo a oferecer um tratamento diferenciado, específico e exclusivo à VCP-MS. E foi exatamente por esse motivo que a VCP-MS optou por contratar a Requerente.

Tal conclusão é facilmente extraída do próprio Contrato de Fornecimento de Fábrica de Celulose: "CONSIDERANDO QUE a FORNECEDORA está preparada para fornecer a FÁBRICA DE CELULOSE à PROPRIETÁRIA, nos termos e condições deste CONTRATO" [...].

Sendo assim, verifica-se que a contratação da Requerente, bem como a construção da Fábrica de Celulose por regime de empreitada, não infringiu qualquer dispositivo legal.

Além disso, é de se destacar que a Autoridade Fiscal, a despeito do longo Despacho Decisório que lavrou, não foi capaz de citar um único dispositivo legal que teria sido infringido pela Requerente.

Ademais, as seguintes questões levaram a Autoridade Administrativa a concluir que, "na realidade, a Projetos Especiais e Investimentos S/A é uma empresa com capital de apenas R\$ 100,00, criada a partir de combinação entre a VCP-MS Celulose Sul Matogrossense Ltda e dirigentes do grupo Pöyry, que se apropriou - irregularmente - de créditos de Pis/Pasep e Cofins a que não tem direito, no arrepio de variadas disposições legais" [...].

Focando-se na conclusão transcrita, o texto da manifestação de inconformidade passa combatê-la pontualmente, conforme segue:

(i) Capital Social de R\$ 100,00 [...]

No que tange a essa alegação, a Autoridade Fiscal parece ter abstraído o fato de que a VCP-MS, como previamente contratado, adiantou o valor de aproximadamente R\$ 3.000.000.000/00 (três bilhões de reais) à Requerente para a construção da Fábrica de Celulose. Portanto, o montante do capital social é, evidentemente, absolutamente irrelevante, pois a antecipação do pagamento tornou desnecessário que os acionistas da Requerente fizessem quaisquer aportes de capital. Portanto, revela-se totalmente desarrazoada a afirmação da Autoridade Fiscal, talvez decorrente de uma pouca sensibilidade em relação às atividades empresariais, em especial as mais complexas.

(ii) Estrutura e de pessoal insuficiente [...]

Segundo a Autoridade Fiscal, a Requerente, por possuir um quadro de funcionários fixos de apenas dez empregados, não estaria apta a construir a Fábrica de Celulose. Uma vez mais, a Autoridade Fiscal parece não ter atentado para o fato de que a contratação para a construção da Fábrica de Celulose foi feita por regime de empreitada global, isto é, a Requerente foi contratada, exatamente, para subcontratar e administrar outros fornecedores de serviço e/ou de materiais (pacotes).

E foi exatamente isto o que ocorreu. A Requerente, como bem reconheceu o Fiscal, contratou mais de 1.200 subfornecedores para a efetivação da construção da Fábrica de Celulose. Portanto, o seu quadro próprio de funcionários se mostra igualmente irrelevante para o presente caso.

(iii) A Pöyry Tecnologia Ltda. seria quem efetivamente gerenciou a obra [...]

No que tange a essa alegação, tem-se que a Autoridade Fiscal desconsiderou totalmente o Contrato de Fornecimento de Fábrica de Celulose que previu a contratação da Pöyry Tecnologia Ltda. como prestadora de serviços de EPCM (Process Islands). Como já dito em tópico específico, a contratação por regime de empreitada global é regida pelo Direito Privado, sendo de livre iniciativa privada os termos da contratação. Este fato não pode ser levado em consideração a ponto de descaracterizar todas as operações de construção por regime de empreitada global realizadas. Em se tratando de regime de empreitada global, não há norma alguma que disponha sobre a impossibilidade de contratação de empresa para prestação de serviços de EPC. Ademais, o fato de ambas as empresas possuírem o mesmo representante legal, em nada altera esta conclusão, pois não há nada no Contrato, nem na legislação, que impeça que os representantes legais das partes sejam os mesmos. Portanto, essas alegações da Autoridade Fiscal não têm fundamento legal algum que as sustentem.

E mais: não se nega a evidente relação existente entre a Requerente e o Grupo Finlandês Pöyry (inclusive porque a Pöyry Projects Ltd Oy era sua acionista minoritária), mas este fato deve ser compreendido sob a ótica de que as atividades de empreitada global (subcontratação de pacotes) e serviços técnicos de engenharia, essencialmente distintos, seriam desempenhados por diferentes empresas, inclusive para não haver confusão entre o Preço de Fornecimento da Fábrica e a contraprestação devida à Pöyry Tecnologia Ltda. pela prestação de serviço técnico de engenharia (serviço este, inclusive, subcontratado pela Requerente, tal como ajustado em contrato).

(iv) Todos os diretores da Requerente eram ligados ao grupo Pöyry [...]

A Autoridade Fiscal lança uma acusação totalmente genérica e ainda de cunho extremamente subjetivo, sem, contudo, lograr apontar qualquer irregularidade a eles atinente. Não há no mundo jurídico a proibição de troca de diretores após a contratação, por empreitada global, para a construção de empreendimentos. Portanto, não deve prosperar essa alegação da Autoridade Fiscal.

Ademais, como visto, a Pöyry Projects Ltd Oy era inclusive acionista minoritária da Requerente durante as obras da Fábrica de Celulose, sendo absolutamente natural que houvesse em seu grupo de direção pessoas ligadas ao Grupo Pöyry.

(v) Após o empreendimento, a Requerente passou a pertencer à Fibria Celulose S/A [...]

De fato, quando da entrega da Fábrica de Celulose (momento a partir do qual a Requerente perderia seu objeto e, a priori, seria extinta), a Fibria Celulose S.A. interessou-se por adquirir a Empresa.

Isso porque, a Requerente pleiteia judicialmente a exclusão, da base de cálculo do PIS/COFINS, dos valores recebidos e repassados aos subempreiteiros de construção civil contratados para execução da construção da Fábrica de Celulose e, especialmente, a compensação dos créditos decorrentes dos pagamentos realizados de forma indevida a este título.

Dessa forma, absolutamente natural o interesse então manifestado pela Fibria de ter a Empresa sob seu controle ante a expectativa real de ver esses créditos reconhecidos em favor da Requerente quando do trânsito em julgado da decisão judicial favorável, não podendo ser invocada tal operação, por obra de pura criatividade, como indício de qualquer irregularidade.

Não há como se confundir, para fim nenhum, os dois momentos inteiramente distintos: o primeiro, quando a Construção da Fábrica estava ainda em curso e a Requerente estava sob o controle do Grupo Pöyry (período em relação ao qual se instaura o presente litígio); o segundo, já depois de encerrada a execução da obra, quando a Requerente foi adquirida pela Fibria Celulose S.A. por conta da expectativa de direito creditório devido pela Empresa (ação judicial).

Portanto, que não se confundam esses diferentes momentos, absolutamente estanques e independentes. A aquisição da Requerente pela Fibria Celulose S.A. é posterior e absolutamente estranha ao objeto deste processo, sendo verdadeiramente alheia às operações que deram origem aos créditos de Cofins-Importação discutidos nestes autos, executadas ainda sob o controle do Grupo Pöyry.

Em verdade, da análise do Despacho Decisório o que se percebe é que, não obstante seja incapaz de apontar um único dispositivo legal violado, a Autoridade Fiscal esforça-se, sem sucesso, para imprimir um contexto de ilicitude às operações perfeitamente lícitas e com efetivo substrato econômico

Assim, conclui, não pode a autoridade fiscal desconsiderar os atos praticados pela empresa:

[...] não há provas quaisquer de que a Requerente não promovia importações, revendia mercadorias e executava serviços de empreitada global (mediante subcontratação de fornecedores), de modo que as acusações fiscais se revelam obra de mera e inaceitável arbitrariedade por parte da Autoridade Fiscal.

Como último tema, a defesa contesta a imputação de responsabilidade fiscal solidárias às pessoas jurídicas VCP-MS, atual Fibria - MS Celulose Sul Matogrossense Ltda., Fibria Celulose S.A e à pessoa física de Maris Ansis Tamsons.

Abre a discussão afirmando que não há previsão legal para atribuição de responsabilidade por solidariedade em relação à utilização indevida de créditos, que é o objeto da presente demanda:

A solidariedade se aplica à constituição do crédito tributário, não à cobrança do débito decorrente da não homologação de compensação, por absoluta ausência de amparo legal.

Destarte, inexistindo previsão legal para responsabilização por solidariedade decorrente da glosa de créditos utilizados em compensação, não há como se admitir a aplicação do instituto no caso destes autos, sob pena de violação frontal ao disposto no artigo 128 do Código Tributário Nacional.

Adicionalmente, não haveria, na situação dos autos, o interesse comum das na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal com relação às pessoas jurídicas arroladas como responsáveis solidárias, nos termos do dispositivo invocado, o art. 124 do CTN.

Pontua a interessada:

[...] vê-se que a Autoridade Fiscal pretendeu incluir aquelas empresas como solidariamente obrigadas por ostentarem suposto interesse comum na situação constitutiva da obrigação. Ou seja, desconsiderou toda a operação realizada pela Requerente, bem como a sua personalidade jurídica, concluindo que a VCPMS e a Fibria Celulose S/A teriam interesse comum no fato gerador.

Em primeiro lugar, tenha-se que, tanto a VCP-MS quanto a Fibria Celulose S/A, não tinham e nem poderiam ter interesse comum na ocorrência do fato gerador,

*porquanto os **débitos compensados** pela Requerente (e, é bom lembrar, a solidariedade se dá em relação ao débito, não em relação ao crédito) com os créditos de **Cofins-Importação** eram débitos tributários de diversas naturezas, decorrentes das operações próprias da Requerente - ou seja, sem que tenham propiciado, por ausência absoluta de vinculação, qualquer redução de carga tributária para as Empresas indicadas como responsáveis solidárias.*

Não há quaisquer provas e - sequer indícios plausíveis - de que haveria confusão entre as Empresas ou prática conjunta de quaisquer operações ou atividades.

Diversamente, o que se verifica nos autos e no próprio Despacho atacado é que as Empresas eram absolutamente distintas e independentes entre si, com capitais próprios e objetos sociais específicos.

Em segundo lugar, como é ainda mais evidente, o interesse comum na situação de que decorre a obrigação tributária, numa operação em que as partes não têm vinculação societária - como se dá in casu -, não pode ser sequer cogitado no que se refere aos tributos diretos, como o são o PIS e a COFINS, que não têm qualquer repercussão econômica sobre o comprador.

E, vindo reforçar essa constatação, tenha-se ainda que a solidariedade torna-se verdadeiramente inconcebível se considerada a hipótese - aventada erradamente pelo Fiscal - de que a Requerente não teria revendido as mercadorias importadas à VCP-MS (este, que não se esqueça, foi o motivo da glosa dos créditos de Cofins-Importação), pois, se assim fosse, a Requerente nem sequer poderia ter revendido as máquinas com a suspensão indevida do PIS/COFINS e, conseqüentemente, não teria como propiciar nenhum ganho tributário para o encomendante da Fábrica de Celulose (VCP-MS). Ou seja, as alegações fiscais a este respeito se mostram uma vez mais contraditórias. [...]

Ora se diz que as máquinas não foram revendidas pela Requerente à VCP-MS, ora que as máquinas foram revendidas com uso indevido do benefício de suspensão do PIS e da COFINS (RECAP).

Evidentemente, as alegações não podem coexistir, pois são nitidamente excludentes entre si, o que só reforça a patente fragilidade de que padece o procedimento acusatório fiscal, que pretende se valer de alegações tendenciosas e desconexas para criar uma realidade inexistente, sem se preocupar em manter uma mesma linha de raciocínio e valoração dos fatos para amparar suas ilações.

Ademais, para colocar uma pá de cal sobre a questão, ressalte-se que a VCP-MS era pessoa jurídica beneficiária do RECAP (e este fato é absolutamente incontroverso, não tendo sido objeto de questionamento em qualquer passagem do Despacho Decisório), de forma que, em qualquer hipótese, mesmo se a VCPMS tivesse importado as mercadorias por conta própria ou mesmo comprado de outro importador, as compras estariam de todo modo beneficiadas pela suspensão do COFINS-Importação e da COFINS-Importação, conforme dispõe o artigo 14, II, da Lei nº 11.196/05.

Os autos foram encaminhados para julgamento e ato contínuo retornaram à unidade a preparadora para que as pessoas física e jurídicas arroladas como solidariamente responsáveis pela satisfação do crédito tributário tomassem ciência do despacho decisório e da responsabilidade que lhes fora atribuída e para que, se assim o quisessem, apresentassem suas razões de defesa.

Notificadas em 18/04/2014 as pessoas jurídicas Fibria – MS Celulose Sul Matogrossense Ltda. e Fibria Celulose SA apresentaram, em conjunto, em 20/03/2014,

manifestação de inconformidade de fls. 3.219/3.256, contestando a alocação das empresas no polo passivo da obrigação tributária como responsáveis solidárias. De forma geral, a linha de argumentação desenvolvida pelas citadas pessoas jurídicas coincide com aquela apresentada pela empresa interessada, Projetos Especiais e Investimentos SA, já anteriormente exposta, tanto no que se refere à legitimidade dos créditos objeto dos pedidos de ressarcimento, como em relação à inexistência de base jurídica ou elementos de fato que levem à responsabilização de terceiros pela satisfação do débito.

A manifestação reitera que não há previsão legal para atribuição de responsabilidade por solidariedade em relação à utilização indevida de créditos, objeto a que se resume a presente demanda. Também ressalta a inaplicabilidade do art. 124, por ausência da necessária condição legal do interesse comum na situação que constitua a obrigação tributária. No mais, as pessoas jurídicas implicadas procuram destacar a legalidade das operações que deram origem ao direito de crédito em tela, renovando os esclarecimentos prestados pela pessoa jurídica Projetos Especiais e Investimentos SA.

Por sua vez, Maris Ansis Tamsons, presidente da então Pöyry Empreendimentos Industriais SA no período de 05/12/2006 a 15/12/2009, cientificado em 18/02/2014 da responsabilidade que lhe foi imputada no despacho decisório, apresentou defesa em 20/03/2014 (fls. 3.027/3050), alegando o que segue.

A seu ver, no despacho decisório que o responsabiliza, a autoridade tributária apresenta fatos estranhos à análise da compensação, assentados em premissas sem embasamento técnico e teórico sobre o assunto, visando não homologar as PER/DCOMPs transmitidas pela empresa Projetos Especiais.

E avança:

Verifica-se que a autoridade tributária, na análise manual das compensações, não atentou à complexa operação de importação, montagem e venda das mercadorias, efetuada pela Projetos Especiais, situação esta que a levou a adotar posição simplista e cômoda para rejeitar os legítimos créditos da Projetos Especiais.

Especificamente, observa-se que a fiscalização somente analisou as aquisições (importações ocorridas em 2008), sem se atentar que tais importações se referiam a partes e componentes de complexas máquinas que necessitavam ter seu desembaraço completo e posterior montagem para que pudessem ser finalmente vendidas (em 2009) à VCP.

As importações realizadas ao longo do ano de 2008 somente deram origem aos equipamentos, em condições de (re)venda durante o ano de 2009, quando já havia se completa o desembaraço de todos os componentes e as máquinas puderam ser finalmente montadas.

Assim, as aquisições efetuadas ao longo do ano de 2008 foram revendidas no ano de 2009 à VCP, motivo pelo qual a Projetos Especiais teve no ano de 2009, receitas de revenda sujeitas à apuração do PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa, ao contrário do que alega, de forma simplista, o despacho decisório. Mas a fiscalização e a autoridade tributária somente se limitaram a analisar as aquisições em 2008, desconsiderando as operações de revenda dos equipamentos ocorridas em 2009, as quais se submetiam ao regime não cumulativo do PIS/COFINS.

A existência de receitas de revenda de bens sujeitas à apuração não cumulativa do PIS e da COFINS é evidenciada por meio da DIPJ 2010, referente ao ano-calendário 2009 (Doc. 04), mas totalmente desconsiderada pela fiscalização e pelo despacho decisório ora combatido.

Observe-se na linha 04 da Ficha 6A, a receita de R\$ 655.993.690,81 relativa à revenda de mercadoria no mercado interno no ano de 2009, correspondendo exatamente ao valor auferido na venda dos equipamentos à VCP. Isso vai de encontro ao que alega a fiscalização, de que a Projetos Especiais não auferira receita sob o regime não cumulativo.

De igual forma, a existência do crédito é evidenciada por meio de parecer de especialistas, elaborado pela Ernst & Young (Doc. 05). O mesmo parece atesta, baseado em análise de toda documentação da Projetos Especiais, que os adiantamentos recebidos por esta foram utilizados também para a aquisição de equipamentos para revenda. Tal parecer é embasado em documentos que já foram apresentados neste processo [...]

Tais evidências tornam inconteste o direito à apropriação do crédito relativo às importações de equipamentos posteriormente revendidos pela Projetos Especiais.

Por se tratar de operação complexa, com desembaraço fracionado dos componentes que fazem parte das máquinas, o mínimo que se deveria ter feito, para compreensão da operação, era a análise multi ano-calendário das aquisições e vendas. A limitação da análise apenas ao ano de 2008 falseia a verdade dos fatos e resulta em limitação ao legítimo direito à compensação pleiteado pela Projetos Especiais.

Apesar de afirmar que a Projetos Especiais não auferiu receitas de revenda de mercadoria - sujeita à não cumulatividade - a própria autoridade tributária se contradiz e afirma que a Chamflora adquiriu mercadorias se valendo, de forma supostamente indevida, dos benefícios do RECAP.

[...]

Basta breve análise global da operação para que a afirmação da autoridade tributária de que a companhia em questão somente teria receitas de prestação de serviço, sujeitas ao PIS e à COFINS cumulativas, caia por terra.

Caso a autoridade tributária tivesse analisado a operação da Projetos Especiais em seu conjunto, vale dizer, anos 2008 e 2009, teria conseguido verificar a existência de receita de revenda de mercadorias no ano de 2009, o que certamente legitima a apropriação de crédito de PIS e COFINS pagos na importação de tais bens posteriormente revendidos.

A análise integral da operação da Projetos Especiais invalida O ÚNICO argumento que "sustenta" a glosa de crédito: se houve importação com pagamento do PIS e da COFINS e ocorreu a respectiva revenda de tais equipamentos importados (com a correspondente entrada de receitas sujeitas ao PIS/COFINS na sistemática não cumulativa), é inconteste o direito da Projetos Especiais ao crédito utilizado nas compensações não homologadas.

Conclui-se assim que a Projetos Especiais não possuía somente receitas de prestação de serviço, sujeitas à apuração do PIS/COFINS no regime cumulativo, como pretendeu fazer crer a fiscalização e o despacho decisório.

Antes, verifica-se claramente que a companhia auferiu receitas de revenda de mercadorias em 2009, relativas à venda para Chamflora das máquinas importadas ao longo do ano de 2008, sujeitas ao PIS/COFINS no regime não cumulativo.

Nem se alegue que o suposto descasamento entre a data das aquisições dos equipamentos e a data da formalização da venda seria óbice para a apropriação

de créditos, já que a importação, com o respectivo pagamento do PIS/COFINS incidentes, seriam suficientes para a tomada de créditos.

A pessoa física arrolada como responsável solidária retoma a questão da temporalidade entre as importações e as vendas dos bens já apresentada na manifestação da pessoa jurídica Projetos Especiais e Investimentos SA, e reafirma que desde o desembaraço das partes do equipamento fazia jus ao creditamento relativo à contribuição incidente na importação.

O documento defende a legalidade da estrutura adotada, afirmando que a autoridade fiscal não teria apontado nenhum dispositivo legal que tivesse sido desrespeitado, tendo se valido o Fisco apenas do sentimento de estranheza para por em dúvida a licitude dos negócios praticados pela empresa.

Nas palavras do implicado:

A autoridade tributária questiona o capital social da Projetos Especiais argumentando que este seria consideravelmente diminuto em face do porte da obra a ser entregue para a VCP.

No entanto, a autoridade tributária ignora o fato de que a Projetos Especiais recebeu adiantamento significativo do preço contratado (cerca de R\$ 3 bilhões) para fortalecer sua posição frente aos fornecedores, bem como para suportar as vultosas despesas necessárias prévias ao efetivo pagamento do preço pela contratante.

Ao questionar o capital social da Projetos Especiais, a fiscalização e o despacho decisório ignoram que a estrutura de capital de uma sociedade pode ser composta por capital próprio e/ou capital de terceiros.

De igual forma, parecem desconhecer que a definição a estrutura de capital de uma empresa é uma decisão operacional que leva diversos fatores em consideração, tais como custo de capital, grau de aversão ao risco, possibilidade de endividamento e o equilíbrio entre liquidez e rentabilidade.

[...]

Ao optar por estrutura de capital composta basicamente por capitais de terceiros, a Projetos Especiais tomou decisão baseada em fatores que somente cabem a ela ponderar, jamais ao fisco.

E, ao contrário do que alega a fiscalização de que o contrato entre Projetos Especiais e Chamflora somente teria "o objetivo de reduzir o recolhimento de tributos e de deixar a responsabilidade pelo recolhimento dos débitos erados pelas operações realizadas à empresa sem patrimônio para responder", tem-se que a Projetos Especiais não possui qualquer débito em aberto em razão de falta de caixa ou patrimônio.

A Projetos Especiais recebeu mais de R\$ 3 bilhões para arcar com suas atividades operacionais. Como ela poderia não ter patrimônio para responder com dívidas ínsitas à sua atividade operacional, tais como tributos?

Adicionalmente, deve ser considerado que não há qualquer débito em aberto. A compensação é forma de extinção do crédito tributário plenamente legítima prevista no art. 156, inciso II do CTN e o fato de ter contra si um despacho decisório de não homologação de compensações - descabido e improcedente, vale salientar - não significa que a Projetos Especiais tenha débitos em aberto em razão de falta de patrimônio.

Questiona-se, ainda, qual teria sido a redução no recolhimento de tributos, alegada pela autoridade tributária?

A apropriação de créditos de PIS/COFINS decorre de lei e é direito conferido a qualquer empresa que se subsuma à respectiva norma tributária. A tributação da empreitada é a mesma para qualquer empresa, independente da forma ou do montante de sua capital social.

São muitos devaneios da fiscalização e do despacho decisório para atribuir a pecha de "ilegal" ao negócio jurídico entabulado entre a Projetos Especiais e a Chamflora.

Ainda na tentativa de julgar como ilícita a operação da Projetos Especiais, a autoridade tributária questiona, também sem base legal, a razão de uma estrutura enxuta, supostamente insuficiente para uma obra de tamanho vulto. Na mesma linha, insinua que a empresa Pöyry Tecnologia Ltda. teria efetivamente gerenciado as obras.

As ilações da autoridade tributária demonstram falta de familiaridade com contratos de empreitada, bem como evidenciam negligência em relação a todo um conjunto de documentos, fatos e circunstâncias que demonstram inegavelmente as atividades desempenhadas pela empresa Projetos Especiais.

O contrato de empreitada é uma figura jurídica complexa que enfeixa inúmeras relações jurídicas, tais como construção, fornecimento, montagem, projetos, gerenciamento, entre outros. Nada mais natural que seja necessário subcontratar empresas com expertise em cada atividade requerida por tal contrato.

Imaginar que uma empresa que celebre contratos de empreitada seja obrigada a manter estrutura colossal para desempenhar pessoalmente toda e qualquer atividade necessária para o cumprimento do contrato é simplesmente ilógico, contraproducente e irrazoável, para não dizer simplista e até mesmo ingênuo.

Adicionalmente, assumir que a empresa seja obrigada a manter dentro de sua estrutura todas as práticas e funções necessárias para cumprir com um contrato de empreitada põe em xeque questões que dizem respeito unicamente à livre iniciativa, constitucionalmente assegurada.

De igual forma, tal questionamento "fiscal" representa afronta à autonomia da vontade das partes, já que a possibilidade de subcontratação foi pactuada e acordada em contrato legitimamente celebrado entre a Projetos Especiais e a Chamflora.

Se a Projetos Especiais não fosse, de fato e de direito, a entidade que efetivamente prestava os serviços e efetuava os fornecimentos de equipamentos, por qual razão contrataria seguros para a obra, tais como "D&O" (directors and officers) (Doc. 06)?

Se a Projetos Especiais não estivesse conduzindo o contrato ao qual se obrigou, por qual razão a autoridade fiscal teria textualmente afirmado que a sociedade em questão "efetuou importações de equipamentos" que compõem a fábrica, objeto do contrato?

[...]

Não está nos limites da função da autoridade tributária a possibilidade de questionar aspectos comerciais e vantagens competitivas no mercado, tais como a aquisição da Chamflora pela VCP.

Vale ainda salientar que tais questionamentos, além de somente dizer respeito à conveniência das partes, de modo algum infirmam o crédito a que a Projetos Especiais.

E mais, tais ilações não tem o condão de demonstrar que houve redução indevida no pagamento de tributos por parte da Projetos Especiais. Todas as supostas dúvidas lançadas pela fiscalização não levam à conclusão de que, se a estrutura da Projetos Especiais tivesse sido diferente, teria havido maior ingresso de tributos nos cofres públicos.

De forma alguma as "desconfianças" da autoridade tributária podem obstar o crédito legalmente garantido, na forma do art. 15, Lei nº 10.865/04.

Ainda mais importante: as "suspeitas" da autoridade tributária, guiadas por seus valores e parâmetros, não são aptas a responsabilizar pessoalmente o Requerente.

Aproximando-se do fim, a pessoa física opõe-se à sua alocação no pólo passivo da obrigação tributária como responsável solidária. São inexistentes, a seu ver, os pressupostos elencados nos art. 134 e 135 do CTN.

Diz o texto:

Conforme mencionado acima, a autoridade tributária imputa ao Requerente responsabilidade pessoal pelos débitos cujas compensações não foram homologadas, se limitando a um parágrafo, a seguir transcrito:

É também obrigado pelo cumprimento da obrigação principal decorrente dos fatos acima relatados - com base nos artigos 134 e 135 da Lei nº 5.172/66 (CTN) - Maris Ansis Tamsons, CPF: 348.398.527-15.

Sem provas, sem explicações, ao arrepio da lei, da doutrina e da jurisprudência nacional consolidada, o Requerente foi indevidamente responsabilizado pessoalmente pelos débitos da Projetos Especiais cuja compensação não foi homologada.

Os fatos narrados ao longo de todo o despacho decisório se limitam a elucubrar e questionar a estrutura societária, bem como a forma pela qual os negócios da Projetos Especiais foram levados a termo, sem, em momento algum, demonstrar as circunstâncias que poderiam levar à responsabilização pessoal do Requerente.

[...]

A imputação de responsabilidade a terceiros, na forma do art. 135 do CTN, depende da (a) identificação dos terceiros potencialmente responsáveis, e (b) da definição de pressupostos fáticos que autorizem a aplicação do dispositivo em questão, nomeadamente "(i) o que seriam as obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos; e (ii) o que seriam os próprios atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos .

Na definição das obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder, infração à lei ou contrato social, para responsabilização pessoal dos administradores na forma do art. 135, III, do CTN, faz-se mister a comprovação da existência de (i) prática de ato ilícito pelo sócio, gerente ou administrador; (ii) fato gerador de tributo; e (iii) relação de causalidade entre ambos.

[..]

*Analisando detidamente o despacho decisório ora guerreado, verifica-se que em **nenhum momento** se demonstra a prática de ato ilícito pelo Requerente, apesar de a autoridade tributária se valer do disposto no art. 135 do CTN para tentar responsabilizá-lo solidariamente.*

*Em verdade, o despacho decisório atacado se limita a demonstrar a existência de débitos em aberto em razão da não homologação das compensações transmitidas pela Projetos Especiais, **sem comprovar (1) a existência de ato ilícito praticado pelo Requerente**, e tampouco (2) a relação de causalidade entre suposto ilícito e o fato gerador dos tributos (cuja satisfação dos respectivos débitos é reivindicada pela autoridade fazendária em razão da não homologação das compensações).*

*A responsabilização pessoal de diretores, gerentes e administradores, nos moldes do art. 135, III do CTN, somente pode ocorrer **quando comprovada a prática de ato ilícito que tenha resultado na ocorrência de fato gerador de tributo ou na hipótese de ocorrência de ato ilícito que tenha impossibilitado a sociedade de adimplir com a obrigação tributária.***

[...]

Repisa-se: no despacho decisório ora guerreado nenhuma linha sequer é escrita sobre a atuação do Requerente. Logo, não é possível admitir sua responsabilização pessoal pelos débitos não compensados se a autoridade tributária nem ao menos faz qualquer menção a ato ilícito passível de se transferir a responsabilidade tributária, na forma do art. 135, II, do CTN, ao Requerente.

[...]

Como consentir que o Requerente tenha agido com excesso de poder se a autoridade tributária sequer perquiriu quais eram os poderes e atribuições do Requerente?

Conforme se verifica pela simples leitura do despacho decisório, a responsabilização pessoal do Requerente pelos supostos débitos da Projetos Especiais é uma tentativa leviana e desesperada da administração tributária de ver sua pretensão creditória satisfeita.

A conclusão lógica decorrente de tudo quanto fora exposto é que não se pode imputar responsabilidade pessoal alguma ao Requerente pelos supostos débitos da Projetos Especiais, uma vez que não há comprovação de qualquer ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Se não há comprovação da prática de ato ilícito não há por consequência lógica, relação de causalidade com qualquer fato gerador de tributo.

O Requerente também é responsabilizado pessoalmente pelos débitos não compensados da empresa Projetos Especiais com esteio no art. 134 do CTN.

No entanto, não logra melhor sorte a autoridade tributária ao tentar imputar responsabilidade pessoal ao Requerente com base no art. 134, CTN.

A responsabilidade subsidiária do art. 134 do CTN somente pode ser imputada quando restar comprovado que a impossibilidade de cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte decorre de atos ou omissões praticados pelos

administradores de bens (pais, tutores, curadores, administradores de bens de terceiros, inventariante, síndico ou comissário).

[...]

Pela simples análise do despacho decisório recorrido, verifica-se que em momento algum a autoridade tributária comprova a impossibilidade de a empresa Projetos Especiais cumprir com as supostas obrigações tributárias decorrentes das compensações não homologadas, muito menos comprova que eventual impossibilidade decorreria de ato ou omissão praticado pelo Requerente.

Aliás, mesmo que a autoridade tributária se esmerasse na tentativa de demonstrar eventual impossibilidade de a Projetos Especiais cumprir com suas obrigações tributárias, não lograria êxito. Isso porque não há obrigação tributária não cumprida: a Projetos Especiais simplesmente procedeu à compensação de débitos, legítima forma de extinção do crédito tributário, conforme art. 156 do CTN.

As hipóteses de responsabilidade previstas no art. 134, do CTN diferem e daquelas elencadas pelo art. 135, do CTN, uma vez que este cuida de atos dolosos, enquanto o art. 134, CTN se refere à responsabilidade subsidiária culposa.

[...]

A autoridade tributária não comprovou a existência de dolo, tampouco culpa, porque sequer demonstrou a prática dos atos que poderiam ser caracterizados como dolosos ou culposos.

Deve ainda ser ressaltado que não há qualquer descumprimento de obrigação tributária por parte da empresa Projetos Especiais. Esta somente se valeu de seu legítimo direito ao crédito tributário para compensar, por meio de PER/DCOMPs, com outros débitos federais administrados pela Receita Federal do Brasil. Em momento algum a Projetos Especiais descumpriu qualquer obrigação tributária, e tampouco deu sinais de impossibilidade de arcar com seu eventual passivo tributário.

A atribuição de responsabilidade pessoal ao Requerente pelos débitos da Projetos Especiais cujas compensações não foram homologadas é descabida, sem fundamento jurídico e representa afronta à legislação em vigor, bem como à jurisprudência pacificada e à doutrina nacional, razão pela qual não pode prevalecer.

A DRJ, de forma unânime, julgou improcedente as Manifestações de Inconformidade, tendo se ancorado nos seguintes fundamentos:

- (a) que o deslinde da questão demanda que se aproxime o foco sobre o objeto do contrato firmado entre a Pöyry Empreendimentos Industriais SA (PEI) e a Chamflora/VCP-MS Sul Matogrossense Ltda.;
- (b) que o fornecimento contratado da fábrica de celulose englobava, nas palavras do acordo “*todo equipamento, material e trabalho necessário para a conclusão de cada respectiva ILHA DE PROCESSO ou PACOTE EPC.*”;
- (c) que o contrato especifica as denominadas ilhas de processamento (process islands) e os pacotes EPC que deveriam ser fornecidos pela contratada;

- (d) que cabia à Pöyry Empreendimentos Industriais SA fornecer, por meio de empresas subcontratadas, todas as ilhas fabris e todos os pacotes EPC componentes da fábrica de celulose encomendada pela Chamflora/VCP;
- (e) que estão compreendidos no conceito de ilhas de processamento e dos pacotes EPC entres outros, as obras civis, a tecnologia, os equipamentos de transformação da matéria prima e dos produtos intermediários, os sistemas de interligação entre os núcleos fabris;
- (f) que pela análise comparativa entre as Declarações de Importação e os termos do contrato de empreitada global é possível identificar um vínculo bastante estreito, para não dizer coincidência, entre os equipamentos importados e que, segundo a contribuinte, teriam sido revendidos à Chamflora, e o fornecimento das unidades de processamento que compõem a fábrica de celulose a que estava a interessada obrigada a entregar;
- (g) que é sintomático que os fornecedores dos equipamentos tratados nas Declarações de Importação sejam os mesmos que foram subcontratados pela interessada para o fornecimento das process islands e dos EPC correspondentes;
- (h) que o conjunto probatório só aponta para uma única conclusão: os equipamentos entregues pela Pöyry/Projetos Especiais à Chamflora/VCP integram o cumprimento do contrato de prestação do serviço de empreitada global da construção e instalação da fábrica de celulose encomendada pela Chamflora/VCP à Pöyry, não se tratando, portanto, de revenda;
- (i) que a operação de revenda dos bens importados, no caso estudado, não existe, já que a transferência dos equipamentos se deu no âmbito de outro negócio: a prestação do serviço de empreitada global;
- (j) que, não se configurando a operação de revenda, como se conclui, não existe a possibilidade de apuração, apropriação ou aproveitamento de créditos não cumulativos sobre o PIS e a Cofins incidentes na operação de importação;
- (k) que o repasse dos equipamentos importados à Chamflora VCP se deu no âmbito de prestação de serviços cujas receitas correspondentes foram consideradas como sujeitas ao regime cumulativo de incidência de PIS e de Cofins, não gerando créditos não cumulativos por ocasião da importação;
- (l) que frente a natureza jurídica sob a qual os equipamentos importados foram transferidos ao patrimônio da encomendante da fábrica de celulose” (prestação dos serviços de construção da fábrica e não objeto de revenda”, é “irrelevante a discussão que gira em torno da documentação que teria dado suporte à operação de compra e venda;
- (m) que o princípio da verdade material, invocado pela interessada algumas vezes em sua defesa, foi respeitado pela auditoria;

- (n) que os fatos como ocorreram se deram de forma a não autorizar a apropriação de créditos não cumulativos;
- (o) que está correta a glosa dos créditos calculados sobre a operação de importação dos equipamentos” e “a não homologação das compensações vinculadas;
- (p) que, segundo determina o art. 202, inciso I, do CTN, o termo de inscrição da dívida ativa deve indicar obrigatoriamente o nome do devedor e, sendo o caso, os dos co-responsáveis”, de tal forma que, “para a exigência do crédito tributário atingir terceiros que não a pessoa jurídica autuada na condição de contribuinte, é importante que estes sejam indicados no procedimento fiscal, subsidiando o trabalho da Procuradoria da Fazenda Nacional quando necessária a execução fiscal;
- (q) que não há óbice a que a solidariedade prevista no art. 124 do CTN se estenda a terceiros cujo interesse comum, como é o caso, se verifique em relação à situação pela qual a obrigação principal tenha se extinto, ou seja, a compensação indevida, pelo aproveitamento de créditos inexistentes;
- (r) que o art. 124 do CTN reflete, em seu inciso I, a responsabilidade solidária de fato, quando há interesse comum, em paralelo àquela de direito, disposta no inciso II, que não exige a presença do interesse comum, mas está condicionada a previsão específica em lei;
- (s) que não se sustenta a tese defendida pelos implicados de que o interesse comum apenas se verifica em relação a pessoas alocadas no mesmo lado da relação obrigacional;
- (t) que tratando-se de situação que teria sido desenhada pelos atores com interesse comum na situação que constituiu o fato gerador com o fim deliberado de expor à Administração Tributária um contribuinte sem qualquer capacidade financeira e ocultar os verdadeiros responsáveis pela obrigação, impossibilitando a Fazenda de receber a dívida, a análise do caso não se deve voltar exclusivamente ao varejo de cada um dos fatos relacionados pela auditoria, mas ao quadro que se forma quando esses aspectos são vistos globalmente;
- (u) que a aplicação do art. 124 do CTN na alocação de responsáveis solidários pela obrigação tributária independe de comprovação do eventual benefício financeiro que o fato gerador que tenha sido objeto de interesse comum traga para os sujeitos passivos solidários”, bastando “a identificação do interesse comum”;
- (v) que “bno caso em tela é tão evidente a coincidência de interesses entre a interessada Projetos Especiais e Investimentos SA, que esta, já no seu documento de inconformidade, defendeu os interesses das pessoas jurídicas arroladas como responsáveis solidárias FIBRIA CELULOSE SA e FIBRIA -

MS CELULOSE SUL MATOGROSSENSE LTDA contestando a responsabilização das citadas empresas;

- (w) que a comunhão interesses entre a pessoa jurídica implicada e a Pöyry Empreendimentos Industriais SA (Projetos Especiais e Investimentos SA) na situação que deu origem aos valores dos créditos pleiteados em ressarcimento e que serviram à indevida compensação dos débitos sobressai primeiramente da análise da relação que o contrato de fornecimento da fábrica de celulose estabeleceu entre as empresas;
- (x) que a contratada, empresa com quadro de funcionários em torno de uma dezena e com capital social de exatos cem reais, evidenciou não possuir capacidade financeira, técnica e gerencial para tocar a obra da instalação da fábrica;
- (y) que a Pöyry Empreendimentos Industriais SA (Projetos Especiais e Investimentos SA) possuía quadro insuficiente para a monta do empreendimento e capital social incompatível com a envergadura do projeto”, mas, “mesmo assim, foi contratada pela pessoa jurídica Chamflora Três Lagoas/VCP-MS Celulose Sul Matogrossense Ltda, atual Fibria – MS Celulose Sul Matogrossense Ltda, o que aponta uma relação extra comercial unindo as duas pessoas jurídicas;
- (z) que em uma relação estrita de mercado, entre fornecedor e contratante independentes, não há aquisições avulsas de equipamentos cujo fornecimento já está previsto em contrato de fornecimento”, o que caracteriza “mais um fato do interesse comum entre a Chamflora Três Lagoas/VCP-MS Celulose Sul Matogrossense Ltda, atual Fibria – MS Celulose Sul Matogrossense Ltda e a Projetos Especiais e Investimentos SA;
- (aa) que o interesse da pessoa jurídica Chamflora Três Lagoas/VCPMS Celulose Sul Matogrossense Ltda (atual Fibria - MS Celulose Sul Matogrossense Ltda) na situação tratada nos autos se confundia com os próprios interesses da pessoa jurídica Fibria Celulose SA que lhe detinha 99,9% do capital social;
- (bb) que a citada pessoa jurídica Fibria Celulose SA assumiu, após a entrega da fábrica de celulose à Chamflora Três Lagoas, o controle do capital da própria empresa contratada Pöyry Empreendimentos Industriais SA;
- (cc) que a comunhão de interesses entre as três pessoas jurídicas revela-se, assim, incontornável e justifica a imputação da responsabilidade solidária nos termos do art. 124 do CTN;
- (dd) que a pessoa física de Maris Ansis Tamsons exerceu a presidência da empresa Projetos e Empreendimentos Industriais S/A, atualmente Projetos Especiais e Investimentos SA, no período de 24/11/06 a 15/12/09;
- (ee) que o presidente da pessoa jurídica, nos termos do inciso III do art. 134 do CTN, se figura como executivo que, entre outras prerrogativas relacionadas

à operação da empresa, também administra bens que não lhe pertencem, e que, não sendo dotada de vontade própria, as pessoas jurídicas têm suas ações pautadas pelas intervenções de seus administradores o que se estende com relação ao cumprimento ou descumprimento da legislação tributária pela pessoa jurídica, sendo, portanto, imediata a subsunção da situação posta nos autos ao dispositivo de lei;

- (ff) que o ato ilícito que dá motivo à responsabilidade tributária do administrador pode ser tanto culposo quanto doloso, mas tanto um quanto outro satisfaz a hipótese do artigo 135 do CTN;
- (gg) que nem mesmo é imprescindível que o administrador, para fins de responsabilização tributária, tenha praticado diretamente o ato ilícito, sendo suficiente que apenas o tenha tolerado, quando em condição de interferir para evitar a sua ocorrência, o que é o caso, dada a função de presidente exercida pelo implicado; e
- (hh) que o ato ilícito apontado pela auditoria foi a montagem de relação entre pessoas jurídicas de molde a alocar a responsabilidade pelo cumprimento de obrigação tributária não satisfeita por compensação em razão da compensação com aproveitamento de créditos inexistentes.

Cientificada da decisão da DRJ em 29/07/2015 (ver Termo de Ciência por Abertura de Mensagem na e-fl. 3351), a empresa interpôs Recurso Voluntário em 28/08/2015 (ver carimbo de recebimento do CAC/PAULISTA na e-fl. 3357), o qual pode ser visto nas e-fls. 3357 a 3393, argumentando, em síntese:

- (a) que o Recurso é tempestivo;
- (b) que a DRJ reconheceu a impossibilidade de entraves sistêmicos (impossibilidade de declarar em DACON os créditos relativos a DI únicas – embarques fracionados) se tornarem causa impeditiva para apuração de créditos;
- (c) que as operações que deram azo à apuração dos créditos glosados são, em essência, de revenda;
- (d) que havia um lapso temporal significativo (cerca de um ano) entre o desembaraço dos bens importados – de forma fracionada – e a conclusão da montagem dos equipamentos, razão pela qual todas as notas fiscais de revenda só puderam ser emitidas em 2009;
- (e) que é contribuinte sujeita ao recolhimento das Contribuições, parte no regime cumulativo (receitas decorrentes de prestação de serviço de empreitada), parte no regime não cumulativo (receitas decorrentes de revenda no mercado interno de mercadorias importadas);

- (f) que os créditos pleiteados são oriundos do pagamento de COFINS-Importação quando das importações de máquinas realizadas durante o ano-calendário de 2008, a serem posteriormente revendidas à VCP-MS;
- (g) que sendo a VCP-MS pessoa jurídica beneficiária do RECAP, a exigência dos valores de PIS e COFINS estava suspensa quando da saída das mercadorias para revenda, por força do art. 14, inciso I, da Lei nº 11.196, de 2005, de tal forma que ficou impossibilitada de aproveitar os créditos oriundos do recolhimento das mencionadas Contribuições, gerados a partir das importações dos bens revendidos;
- (h) que, conforme comprovam as Declarações de Importação, efetuou o recolhimento da Contribuição devida quando das importações realizadas para posterior revenda;
- (i) que todas as mercadorias foram efetivamente revendidas à VCP-MS, sendo certo seu direito ao crédito de COFINS-Importação atinente ao 4º trimestre de 2008;
- (j) que a averiguação da existência de revenda de máquinas deve ser feita de acordo com uma interpretação conjunta dos termos pactuados no contrato firmado com a VCP-MS e dos documentos que instruíram as mencionadas operações;
- (k) que a natureza jurídica do contrato é de empreitada global e a revenda das máquinas importadas faz parte do objeto das obrigações pactuadas;
- (l) que a revenda das mercadorias importadas lhe gerou uma receita no mercado interno no importe de R\$ 656.034.392,72, que já fora previamente creditada quando da antecipação do Preço no Fornecimento;
- (m) que, para comprovar documentalmente a efetiva revenda dos bens importados, apresentou junto com a Manifestação de Inconformidade uma tabela demonstrativa (vide Doc. 06 anexado à Manifestação de Inconformidade) em que contempla as Declarações de Importação, as Notas Fiscais de Entrada e de Saída e o Livro Registro de Saída, de forma a demonstrar: (i) as importações dos equipamentos e o destaque de COFINS-Importação (DI e Notas Fiscais de Entrada) e (ii) a posterior revenda das mercadorias (Notas Fiscais de Saída e Livro Registro de Saída); e uma tabela contendo o “Razão contábil – Revendas de Mercadorias”;
- (n) que o fato de ter recebido receitas antecipadas para dar seguimento às obrigações pactuadas com a VCP-MS não representa confissão de que o contrato estaria circunscrito exclusivamente à prestação de serviços;
- (o) que, dada a peculiaridade do caso, todas as receitas, tanto de prestação de serviços quanto de revenda de mercadorias internas, foram recebidas antecipadamente quando do pagamento da VCP-MS à recorrente para a execução do Contrato de Fábrica de Celulose em 2008;

- (p) que, na medida em que incorria nos custos de importação de bens, creditava-se do passivo na conta 22901115 – “Obras a Entregar” como “Aporte VCP”, conforme comprova a planilha anexa e a respectiva conta extraída do SAP, de tal forma que, no que tange às compras dos bens importados pela recorrente, o efetivo pagamento feito pela VCP-MS se deu ao longo dos anos de 2006, 2007 e 2008;
- (q) que são esclarecedoras as conclusões lançadas pela Ernst & Young no Relatório de Especialista (e-fls. 2269 a 2286), quando diz que “os adiantamentos de valores efetuados pela VCP-MS à PEI foram efetivamente utilizados para o pagamento dos custos das obras para construção fabril e dos custos de importação de máquinas e equipamentos para revenda”;
- (r) que as receitas de prestação de serviço foram refletidas no Balanço Patrimonial encerrado em 31/12/2008 e que as receitas de revenda dos bens importados foram demonstradas no Balanço Patrimonial encerrado em 31/12/2009, ao passo que as vendas físicas efetivamente só se deram em 2009;
- (s) que, para aproveitar os créditos a que fazia jus, utilizou-os em diversos procedimentos de compensação, autorizada, inclusive, pela IN SRF n.º 600, de 2015, pelo art. 17 da Lei n.º 11.033, de 2004, e pelo art. 16 da Lei n.º 11.116, de 2005;
- (t) que o próprio pagamento da contribuição quando do desembaraço das mercadorias importadas para posterior revenda, por si só, já é fato constitutivo do direito de tomada do crédito que milita em favor do importador;
- (u) que, no 4º trimestre de 2008, quando foram realizadas as importações e, conseqüentemente, quando foi recolhida a COFINS-Importação, pelo fato de as mercadorias estarem previamente destinadas à revenda, a recorrente já passava a gozar o direito de apropriar o crédito concedido pela legislação;
- (v) que, na hipótese de o Colegiado não reconhecer o direito de a recorrente utilizar os créditos de COFINS-Importação porque apropriados antes da emissão das respectivas notas fiscais de revenda, ainda assim haverá de se homologar ao menos em sua grande parte as compensações em questão, pois terá havido uma mera utilização antecipada dos créditos a que faria jus no ano de 2009 e, por conseguinte, uma postergação de pagamento dos tributos que foram contrapostos aos créditos de COFINS-Importação;
- (w) que a atuação da recorrente em todas as etapas do processo se deu, integralmente, com observância aos preceitos societários, civis e fiscais, não caracterizando nenhum ato ilícito;
- (x) que os contratos de construção por regime de empreitada global são de livre iniciativa privada, resultantes da vontade das partes;

- (y) que, ante a magnitude do projeto encomendado pela VCP-MS, passou a dedicar-se exclusivamente à Construção da Fábrica de Celulose, de modo a oferecer um tratamento diferenciado, específico e exclusivo à VCP-MS, sendo essa a razão que levou a VCP-MS a contratar a recorrente;
- (z) que o montante do capital social (R\$ 100,00) é irrelevante, uma vez que a VCP-MS antecipou o pagamento de aproximadamente R\$ 3.000.000.000,00 para a construção da Fábrica de Celulose, o que tornou desnecessário que os acionistas da recorrente fizessem quaisquer aportes de capital;
- (aa) que o quadro de funcionários (10) é irrelevante, uma vez que a contratação para a construção da Fábrica de Celulose foi feita por regime de empreitada global, isto é, a recorrente foi contratada, exatamente, para subcontratar e administrar outros fornecedores de serviço e/ou de materiais (pacotes);
- (bb) que as Alegações da Autoridade Fiscal, baseadas no fato de que a recorrente e a Pöyry Tecnologia Ltda. possuíam o mesmo representante legal, de que o gerenciamento da obra teria sido feito, efetivamente, pela Pöyry Tecnologia Ltda. não possui qualquer fundamento legal que o sustente; e
- (cc) que a aquisição da recorrente pela Fibria Celulose S.A. é posterior e absolutamente estranha ao objeto do presente processo, sendo verdadeiramente alheia às operações que deram origem aos créditos de COFINS-Importação discutidos nestes autos, executadas ainda sob o controle do Grupo Pöyry.

A pessoa física de Maris Ansis Tomsons, chamado à responsabilidade solidária no presente processo, mesmo sem ter sido cientificado da decisão da DRJ, solicitou cópia do processo (ver pedido às e-fls. 3403 e 3404) e apresentou Recurso Voluntário em 15/01/2016 (ver carimbo de recebimento do MF/RFB/SRRF 8ª RF/DERAT/SP na e-fl. 3411), o qual pode ser visto nas e-fls. 3411 a 3449, onde apresentou os seguintes argumentos de defesa:

- (a) que o Recurso é tempestivo;
- (b) que diversos bens e equipamentos foram importados pela PEI e revendidos à Chamflora, sendo que, embora parte deles possa ter sido incorporada na prestação de serviços de instalação, a sua grande maioria foi alienada de forma individualizada e desvinculada de qualquer prestação de serviço por parte da PEI;
- (c) que tanto a fiscalização como a decisão recorrida insistem em ignorar as dezenas de argumentos e documentos trazidos à baila que comprovam que bens importados em 2008 foram revendidos em 2009, legitimando a tomada de créditos e, conseqüentemente, a compensação pleiteada;
- (d) que, para a correta caracterização da natureza jurídica dos contratos de empreitada global, é preciso levar em conta o contexto negocial das operações, ou seja, quais os objetivos das partes indicadas no instrumento contratual;

- (e) que é preciso identificar no contrato se, em conjunto com a prestação de serviço, há o fornecimento de “mercadorias” e “materiais”, sendo isso extremamente importante, pois, no fornecimento de ambos, o primeiro relaciona-se com o conceito de venda (“mercancia”) e o segundo com o conceito de prestação de serviço, não havendo qualquer conflito legal para a existência desse fornecimento misto no mesmo contrato, precisamente por conta da sua atipicidade;
- (f) que o Fisco adota a posição simplista de que o contrato celebrado entre a PEI e a Chamflora somente possui um objeto, qual seja, a prestação de serviço, e nega e ignora, sem qualquer fundamento ou justificativa, que o complexo contrato em questão possa contemplar venda de equipamentos, como aliás já foi devidamente comprovado por meio de notas fiscais e declarações fiscais de 2009;
- (g) que o contrato celebrado entre a PEI e a Chamflora é o de empreitada global com fornecimento de mercadorias, que se distingue dos contratos de empreitada comum;
- (h) que os equipamentos, não obstante estarem atrelados ao contrato, são objeto de revenda, pois não são modificados ou transformados durante a execução do contrato, o que quer dizer que tais bens são mercadorias e a transferência delas constituiu uma obrigação de dar;
- (i) que os subfornecedores dos equipamentos revendidos (Metso Power AB e Andritz Ou Fiberline Division) não estão inseridos em qualquer parte do contrato como empresas que necessariamente deveriam ser subcontratadas, de tal forma que qualquer outra poderia ser subcontratada no lugar delas, em razão da fungibilidade do resultado da venda;
- (j) que é inevitável a conclusão de que o fornecimento dos equipamentos constitui uma obrigação de dar;
- (k) que tendo a DRJ concluído erroneamente sobre a natureza jurídica do contrato celebrado entre a PEI e a Chamflora, também é equivocada a conclusão de que é “irrelevante a discussão que gira em torno da documentação que teria dado suporte à operação de compra e venda”;
- (l) que todas as notas fiscais, DI etc. foram apresentadas justamente para demonstrar a existência de revenda de equipamentos que não integravam o contrato de empreitada;
- (m) que a PEI efetivamente revendeu as mercadorias importadas à Chamflora, o que lhe gerou uma receita de revenda no mercado interno no importe de R\$ 655.993.690,81 no ano de 2009, sendo que os créditos relativos a essa revenda já haviam sido apropriados;
- (n) que todas as notas fiscais de revenda, cujas saídas se beneficiavam de suspensão das Contribuições por causa do RECAP, somente puderam ser

- emitidas pela PEI após o encerramento dos desembarques e desembaraços dos equipamentos em 2009 – uma vez que foram necessários desembarques fracionados;
- (o) que o fato de ter havido revenda de equipamentos em 2009, como atestam as notas fiscais e declarações fiscais já apresentadas no curso do processo, de maneira alguma poderia alterar a natureza jurídica de revenda para prestação de serviços;
 - (p) que somente após o término do procedimento de importação e respectivos desembarques e desembaraços (fracionados), em 2009, a PEI esteve apta a formalizar a venda dos equipamentos para a Chamflora e emitir as correspondentes notas fiscais;
 - (q) que a PEI é contribuinte que aufere receitas sujeitas à apuração das Contribuições tanto na sistemática cumulativa quanto na forma não cumulativa, onde estão englobadas as operações de revenda;
 - (r) que a existência dos créditos na importação (bens adquiridos para revenda, como previsto no art. 15, inciso I, da Lei nº 10.865, de 2004) deve ser investigada pela autoridade tributária a partir de um critério temporal que leve em consideração todo o ciclo da mercadora, com especial atenção ao momento em que se dá a revenda, mesmo que essa seja efetivamente realizada em exercícios fiscais posteriores – pois a lei não restringe a revenda para o mesmo exercício da importação dos bens;
 - (s) que, conforme se verifica da DIPJ/2010 juntada ao processo (e-fls 3062 e ss.), as vendas dos equipamentos importados foram realizadas em 2009;
 - (t) que a atuação da PEI em todas as etapas da execução do contrato se deu com observância da legislação societária, civil e fiscal em vigor, não caracterizando qualquer ato ilícito;
 - (u) que nenhum dispositivo legal sequer é apontado para que a operação da empresa PEI pudesse ser considerada como ilícita ou inválida;
 - (v) que a autoridade tributária, ao afirmar que o capital social da PEI seria consideravelmente diminuto frente ao porte da obra a ser entregue para a Chamflora, ignorou o fato de que a PEI recebeu adiantamento significativo do preço contratado (cerca de R\$ 3 bilhões) para fortalecer sua posição em relação aos fornecedores, bem como para suportar as vultosas despesas necessárias prévias ao efetivo pagamento do preço pela contratante;
 - (w) que a autoridade tributária, ao afirmar que o capital social da PEI seria insuficiente para uma obra da dimensão apresentada, ignorou que a estrutura de capital de uma sociedade pode ser composta por capital próprio e/ou capital de terceiro, sendo que tais alegações, além de não terem base legal, violam o princípio constitucional da livre iniciativa;

- (x) que, sem apontar nenhum dispositivo legal violado pela PEI, a autoridade tributária questionou aspectos atinentes às subcontratações, concluindo que a adoção de tais providências tiveram como fim reduzir o pagamento de tributos, ferindo, com isso, o princípio da autonomia das partes;
- (y) que as alegações da autoridade tributária foram guiadas sem qualquer amparo legal que pudesse demonstrar quais ilícitos foram cometidos pela PEI, de tal forma que é inválida a conclusão de que a formalização da estrutura negocial para a execução da empreitada global tenha ocasionado a apropriação ilegal de créditos das Contribuições, ainda mais porque restou comprovada a regularidade da operação;
- (z) que, considerando que nenhuma norma societária, civil ou fiscal foi violada pela PEI, e nem qualquer obrigação tributária foi ilegalmente evadida, resta evidente a ilicitude da responsabilização pessoal em nome da recorrente, seja em razão do art. 135, seja do art. 134 do CTN, o que resulta na conclusão de que ele deve ser excluído urgentemente do polo passivo do presente processo;
- (aa) que a afirmação feita pela DRJ de que a recorrente tenha tolerado supostos atos ilícitos significa mera presunção de conduta ilícita, uma vez que o Acórdão recorrido não cita quais as provas e/ou explicações para tanto, ao arrepio da lei, da doutrina e da jurisprudência nacional consolidada;
- (bb) que, na definição das obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder, infração à lei ou contrato social, para responsabilização pessoal dos administradores na forma do art. 135, inciso III, do CTN, faze-se mister a comprovação da existência de (i) prática de ato ilícito pelo sócio, gerente ou administrador; (ii) fato gerador de tributo; e (iii) relação de causalidade entre ambos;
- (cc) que a jurisprudência do CARF tem entendimento pacífico no sentido de que é inaplicável o art. 135 do CTN quando a autoridade fiscal não comprova o ato ilícito praticado pelos sócios, administradores, diretores, representantes da pessoa jurídica;
- (dd) que a jurisprudência do CARF tem entendimento unânime no sentido de que a norma prevista no art. 135 do CTN só alcança as condutas dolosas;
- (ee) que não se pode imputar responsabilidade pessoal alguma à recorrente pelos supostos débitos da PEI, uma vez que não há comprovação de qualquer ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos;
- (ff) que a responsabilidade subsidiária do art. 134, inciso III, do CTN somente pode ser imputada quando restar comprovado que a impossibilidade de cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte decorre de atos ou omissões praticados pelos administradores de seus bens;

- (gg) que em momento algum a autoridade tributária comprova a impossibilidade de a empresa PEI cumprir com as supostas obrigações tributárias decorrentes das compensações não homologadas, muito menos comprova que eventual impossibilidade decorreria de ato ou omissão praticada pela recorrente;
- (hh) que nenhum requisito legal é atendido pela autoridade tributária, concluindo-se pela indevida responsabilização tributária em nome da recorrente;
- (ii) que é obrigação da autoridade fiscal verificar a existência de bens do contribuinte que possam adimplir com a obrigação tributária exigida, antes de providenciar com a transferência de responsabilidade tributária a terceiros, o que não foi feito no presente caso; e
- (jj) que a autoridade fiscal não observou os requisitos exigidos para aplicação do art. 134 do CTN, pois não há qualquer descrição de fatos que possam indicar condutas da recorrente que permitissem sua responsabilização pessoal, sendo que tal transgressão foi completamente negligenciada pela DRJ.

Vindo os autos para julgamento neste Conselho, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção identificou a falta de ciência da decisão da DRJ em relação aos sujeitos passivos solidários VCP-MS Celulose Sul Matogrossense, Fibria Celulose S/A e Maris Ansis Tomsons, e decidiu pelo retorno dos autos à Unidade de Origem para que fossem providenciadas as intimações dos sujeitos passivos solidários, a fim de possibilitar a apresentação de recurso voluntário no prazo legal.

Tendo sido dado ciência do Acórdão da DRJ para a Suzano S/A, incorporadora das empresas VCP-MS Celulose Sul Matogrossense e Fibria Celulose S/A, em 15/07/2021 (Termo de Ciência pr Abertura de Mensagem de e-fl. 3507), os autos retornaram para julgamento neste CARF acrescido do Recurso Voluntário (e-fls. 3511 a 3551) apresentado em 12/08/2021 (Termo de Solicitação de Juntada de e-fl. 3509), onde foram aduzidas as seguintes razões recursais:

- (a) que o Recurso é tempestivo;
- (b) que não há previsão legal para atribuição de responsabilidade por solidariedade em relação à utilização indevida de créditos;
- (c) que só é admissível a responsabilidade solidária quando da constituição do crédito tributário, o que definitivamente não se tem *in casu*, onde a discussão gira em torno da legitimidade dos créditos de COFINS-Importação e nem se discorre acerca da natureza e procedência dos débitos compensados, os quais, em verdade, nem sequer foram constituídos pela Administração Fazendária, mas sim confessados em DCTF pela Projetos Especiais e Investimentos Ltda.;
- (d) que a apresentação da Declaração de Compensação constitui natureza jurídica de confissão automática de dívida tributária em desfavor da sociedade empresária declarante, conforme definido pelo §4º do art. 26 da Instrução Normativa SRF nº 600, de 2005 (vigente à época);

- (e) que os contratos de construção por regime de empreitada global são de livre iniciativa privada, resultantes da vontade das partes;
- (f) que, ante a magnitude do projeto encomendado pela VCP-MS, a PEI passou a dedicar-se exclusivamente à Construção da Fábrica de Celulose, de modo a oferecer um tratamento diferenciado, específico e exclusivo à VCP-MS, sendo essa a razão que levou a VCP-MS a contratar a recorrente;
- (g) que o montante do capital social da PEI (R\$ 100,00) é irrelevante, uma vez que a VCP-MS antecipou o pagamento de aproximadamente R\$ 3.000.000.000,00 para a construção da Fábrica de Celulose, o que tornou desnecessário que os acionistas da recorrente fizessem quaisquer aportes de capital;
- (h) que o quadro de funcionários (10) é irrelevante, uma vez que a contratação para a construção da Fábrica de Celulose foi feita por regime de empreitada global, isto é, a PEI foi contratada, exatamente, para subcontratar e administrar outros fornecedores de serviço e/ou de materiais (pacotes);
- (i) que as Alegações da Autoridade Fiscal, baseadas no fato de que a PEI e a Pöyry Tecnologia Ltda. possuíam o mesmo representante legal, de que o gerenciamento da obra teria sido feito, efetivamente, pela Pöyry Tecnologia Ltda. não possui qualquer fundamento legal que o sustente;
- (j) que a aquisição da PEI pela Fibria Celulose S.A. é posterior e absolutamente estranha ao objeto do presente processo, sendo verdadeiramente alheia às operações que deram origem aos créditos de COFINS-Importação discutidos nestes autos, executadas ainda sob o controle do Grupo Pöyry;
- (k) que tanto a VCP-MS quanto a FIBRIA CELULOSE S.A, não tinham e nem poderiam ter interesse comum na ocorrência do fato gerador, porquanto os débitos compensados com os créditos de COFINS-Importação eram débitos tributários de diversas naturezas, decorrentes das operações próprias da Projetos Especiais e Investimentos Ltda. – PEI – ou seja, sem que tenham propiciado, por ausência absoluta de vinculação, qualquer redução de carga tributária para as Empresas indicadas como responsáveis solidárias;
- (l) que não há quaisquer provas, e sequer indícios plausíveis, de que haveria confusão entre as empresas ou prática conjunta de quaisquer operações ou atividades;
- (m) que o que se verifica nos autos e no próprio Acórdão atacado é que as empresas eram absolutamente distintas e independentes entre si, com capitais próprios e objetos sociais específicos;
- (n) que o art. 124 do CTN não pode servir de fundamento para, por si só, justificar a responsabilidade tributária da ora Recorrente, especificamente porque, como é assente na doutrina e jurisprudência, tal dispositivo só estende

seus efeitos às situações econômicas em que mais de uma pessoa ocupa uma mesma posição econômica em relação a outras;

- (o) que o interesse comum na situação de que decorre a obrigação tributária não pode ser sequer cogitado no que se refere aos tributos diretos, como o são o PIS e a COFINS, que não têm qualquer repercussão econômica sobre o comprador;
- (p) que a solidariedade torna-se verdadeiramente inconcebível se considerada a hipótese de que a PEI não teria revendido as mercadorias importadas à VCP-MS, pois, se assim fosse, a PEI, sociedade empresária responsável por gerir o negócio jurídico de empreitada global (*turn-key*), nem sequer poderia ter revendido as máquinas com a suspensão indevida do PIS/COFINS e, conseqüentemente, não teria como propiciar nenhum ganho tributário para o encomendante da Fábrica de Celulose (VCP-MS); e
- (q) que os argumentos de mérito contrários à autuação foram exaustivamente explicitados pela PEI em seu Recurso Voluntário, anexados às e-fls. 3357 a 3393 (motivo pelo qual os reitera, na sequência, exatamente nos mesmos termos que constam no Recurso Voluntário da PEI).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Relator.

O processo chega para julgamento neste Colegiado com três Recursos Voluntários, os quais foram apresentados por Projetos Especiais e Investimentos Ltda. (atual denominação de Projetos Especiais e Investimentos S/A), Maris Ansis Tamsons (pessoa física) e Suzano S.A. (sucessora por incorporação de Fibria Celulose S.A. e Fibria-MS Celulose Sul Matogrossense Ltda.), todos eles tempestivos e todos eles preenchendo os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual deles se toma conhecimento.

Do objeto da lide

Conforme se observa da leitura atenta do presente processo, a principal matéria a ser analisada e decidida por este Colegiado diz respeito ao direito creditório da Projetos Especiais e Investimentos Ltda. (daqui em diante referida tão somente como PEI) relativo à COFINS-Importação recolhida por ocasião do registro de Declarações de Importação no 4º trimestre de 2008, as quais foram utilizadas para submeter a controle aduaneiro máquinas e equipamentos que estavam destinados ao cumprimento do contrato de empreitada global firmado com a VCP-MS.

Enquanto a Fiscalização sustenta, e a DRJ corrobora, que "as receitas auferidas pela Projetos Especiais no fornecimento da fábrica de celulose foram praticamente em sua totalidade obtidas na forma de prestação de serviços, nos quais se encontram incluídas as máquinas e equipamentos importados pela Pöyry Empreendimentos/Projetos Especiais e

Investimentos S/A” (no regime de empreitada global), devendo as Contribuições ser apuradas, portanto, pelo regime cumulativo, sistemática essa que não admite a formação e o desconto de créditos, as recorrentes defendem que “as operações que deram azo à apuração dos créditos glosados são, em sua essência, de revenda”, sendo certo o direito da PEI ao crédito da COFINS-Importação atinente ao 4º trimestre de 2008.

Para além disso, se o Colegiado confirmar a ausência do direito creditório da PEI, há que se decidir, ainda, a respeito da responsabilidade das sociedades empresárias Fibria Celulose S.A. e Fibria-MS Celulose Sul Matogrossense Ltda. (ambas incorporadas pela Suzano S.A.) e da pessoa física Maris Ansis Tamsons (Diretor Presidente, à época, da PEI) frente aos débitos cujas compensações não foram homologadas.

Esse é o roteiro a ser seguido no presente voto.

Do direito ao crédito sobre a COFINS-Importação

Já vimos que o crédito vindicado pela PEI tem sua origem na COFINS-Importação recolhida quando do registro de diversas Declarações de Importação no 4º trimestre de 2008, relativas a máquinas e equipamentos que estavam destinados ao cumprimento do contrato de empreitada global firmado com a VCP-MS (antes Chamflora), não havendo litígio e nem dúvidas que envolva esse recolhimento.

A PEI alega que, quando da revenda dessas máquinas e desses equipamentos, ocorreu a suspensão da COFINS que seria devida nessas operações (por força do art. 14, inciso I, da Lei nº 11.196, de 2005¹), uma vez que a VCP-MS era empresa beneficiária do RECAP, razão pela qual não pôde utilizar os créditos provenientes da COFINS incidente sobre as importações, e razão pela qual solicitou o seu ressarcimento (no presente processo) e os utilizou na compensação com tributos por ela já declarados.

Já vimos, também, que a motivação para o indeferimento do pedido de ressarcimento, e para a não homologação das compensações declaradas, está fundamentalmente centrada no fato de que, segundo a Fiscalização (ver Relatório Fiscal de e-fls. 1008 a 1039), a PEI “não realizou vendas de produtos (máquinas/equipamentos) com suspensão do Pis/Pasep e da Cofins – ao contrário do que foi informado no Dacon –, que pudessem gerar os crédito pleiteados”.

Para a Fiscalização, “as receitas auferidas pela Projetos Especiais no fornecimento da fábrica de celulose foram praticamente em sua totalidade obtidas na forma de prestação de serviços, nos quais se encontram incluídas as máquinas e equipamentos importados pela Pöyry Empreendimentos/Projetos Especiais e Investimentos S/A” (no regime de empreitada global), devendo as Contribuições serem apuradas, portanto, pelo regime cumulativo, sistemática essa que não admite a formação e o desconto de créditos.

¹ Art. 14. No caso de venda ou de importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, fica suspensa a exigência: I - da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda no mercado interno, quando os referidos bens forem adquiridos por pessoa jurídica beneficiária do Recap para incorporação ao seu ativo imobilizado;

O mesmo entendimento teve a DRJ, que deixou consignado em seu Acórdão que os equipamentos entregues pela PEI à VCP-MS “integram o cumprimento do contrato de prestação do serviço de empreitada global da construção e instalação da fábrica de celulose” encomendada pela VCP-MS, não se tratando, portanto, de revenda, razão pela qual a DRJ manteve a Decisão prolatada pelo Chefe da DIORT da DERAT/SP de não reconhecimento do direito creditório e de não homologação das declarações de compensação.

Irresignadas com o resultado do julgamento em primeira instância, a PEI e a Suzano S.A. (sucessora por incorporação de Fibria Celulose S.A. e Fibria-MS Celulose Sul Matogrossense Ltda.) apresentaram Recursos Voluntários que, no mérito (no que diz respeito ao direito creditório da PEI), invocam, fundamentalmente, as mesmas razões recursais, enquanto que o Sr. Maris apresentou Recurso Voluntário com alguns argumentos adicionais.

Juntando os três Recursos Voluntários, os principais argumentos de defesa submetidos à apreciação deste Colegiado vão no sentido de tentar demonstrar e convencer, especialmente, sobre a efetividade da revenda (da PEI para a VCP-MS) dos bens importados, o que, segundo as recorrentes, legitimaria a manutenção e o aproveitamento dos créditos pleiteados pela PEI, nos termos do art. 15, caput e § 1º, da Lei nº 10.865, de 2004:

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nº s 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

I - bens adquiridos para revenda;

.....

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

Para a PEI, e também para a Suzano, “a averiguação da existência de revenda de máquinas deve ser feita de acordo com uma interpretação conjunta dos termos pactuados no contrato firmado com a VCP-MS e dos documentos que instruíram as mencionadas operações”.

Sustentam elas que “a natureza jurídica do contrato é de empreitada global e a revenda das máquinas importadas faz parte do objeto das obrigações pactuadas; todas as operações realizadas, seja a prestação de serviços, ou, ainda, a importação de máquinas e sua posterior revenda, são autônomos ao processo evolutivo das obrigações contratuais”.

Acrescentam, ainda, que a PEI “efetivamente revendeu as mercadorias importadas à VCP-MS, o que lhe gerou uma receita de revenda no mercado interno no importe de R\$ 656.034.392,72, que já fora previamente creditada quando da antecipação do Preço do Fornecimento”.

Defendem que a tabela demonstrativa juntada na Manifestação de Inconformidade da PEI (vide Doc. 06 da MI da PEI), “em que contempla as DIs, as Notas Fiscais de Entrada e de Saída e o Livro Registro de Saída, de forma a demonstrar (i) as importações dos equipamentos e o destaque da COFINS-Importação (DI's e Notas Fiscais de Entrada) e (ii) a posterior revenda

das mercadorias (Notas Fiscais de Saída e Livro Registro de Saída)” comprovariam documentalmente a efetiva revenda dos bens importados.

O Recurso Voluntário apresentado pelo Sr. Maris também vai na mesma linha dos Recursos da PEI e da Suzano quando afirma que “a PEI apresentou diversos documentos demonstrando a regularidade de suas operações consubstanciadas em contrato de “empreitada global” (ou *turn key*), celebrado entre a PEI e a Chamflora, que estipula o fornecimento de mercadorias (equipamentos) e a prestação de serviços (construção da fábrica de celulose”.

Explica o Sr. Maris que, “uma vez celebrado o contrato, diversos bens e equipamentos foram importados e revendidos à Chamflora, sendo que, embora parte deles possa ter sido incorporada na prestação de serviços de instalação, a sua grande maioria foi alienada de forma individualizada e desvinculada de qualquer prestação de serviço por parte da PEI”.

Utilizando-se de doutrina do professor José Maria Arruda de Andrade, que analisa o conflito de competência relativo ao ICMS e ao ISS nos contratos de empreitada (*turn key*), o Sr. Maris traz uma distinção entre mercadoria e material, nos seguintes termos: “mercadoria será considerada como tal quando realizada no contexto de uma mercancia, ou seja, o fornecimento de um bem em operação comercial para incorporação ao solo”; “material será o bem utilizado na construção civil (incorporado ou não) e que foi obtido em outra operação comercial, anterior”; para concluir que “o fornecimento de bem móvel, em operação mercantil, para ser incorporado ao imóvel, corresponde à operação com mercadoria, determinando a incidência do ICMS sobre o valor da mercadoria”, mesmo que ainda se trate “de uma operação submetida ao negócio jurídico da empreitada da construção civil”.

Da doutrina de Rafael Balanin, o Sr. Maris traz a observação de que, na aquisição de maquinário para determinada planta industrial, “o adquirente não deseja contratar a instalação da máquina (diversamente do que ocorre quando se contrata a construção da obra), mas sim pretende comprar a máquina pronta para sua operação”.

Por isso sustenta que a correta caracterização jurídica dos contratos de empreitada global deve levar em conta o contexto negocial das operações, ou seja, os objetivos das partes indicadas no instrumento contratual. Sustenta ainda que “é preciso identificar no contrato se, em conjunto com a prestação de serviço, há o fornecimento de “mercadorias” e “materiais””, sendo isso “extremamente importante, pois, no fornecimento de ambos, o primeiro relaciona-se com o conceito de venda (“mercancia”) e o segundo com o conceito de prestação de serviço, não havendo qualquer conflito legal para a existência desse fornecimento misto no mesmo contrato”.

O Sr. Maris traz ainda trecho de artigo escrito pelo Procurador David Bittencourt Ludovice Neto (A Tributação dos Contratos EPC nos Empreendimentos Industriais), onde o autor defende que o objeto de um contrato de EPC vai muito além do que a lei define como empreitada:

O contrato EPC caracteriza-se por compreender, em um só instrumento de avença, as diversas relações jurídicas obrigacionais necessárias para a realização de um empreendimento de grande porte (cadeias contratuais distintas, porém relacionadas), bem como por concentrar, em apenas uma empresa contratada, a responsabilidade pelos vários escopos (objetivos) daquela contratação, desde estudos de viabilidade e os serviços tecnologicamente mais especializados, passando pela construção civil, até o fornecimento de bens (equipamentos), além da tarefa de coordenar e integrar essas diversas frentes de execução do empreendimento.

.....

Não obstante o contrato EPC apresente pontos de convergência com o contrato de empreitada tipificado no Código Civil (art. 610 e sgs.), com ele não se confunde, haja vista que o espectro do seu objeto contratual (escopo) vai muito além do que a lei define como empreitada, diga-se, elaboração de projeto de construção civil e sua execução, com ou sem fornecimento de materiais inerentes à própria obra de arte.

Em um contrato EPC destinado a implantar um empreendimento industrial de grande porte, a construção civil (e todas as atividades a ela pertinentes) se apresenta como apenas um dos objetivos contratuais sob responsabilidade da empresa contratada, uma vez que a consecução do objeto final do contrato – planta industrial em plena operação – passa pela fase “construção civil”, mas nela não se exaure, muito pelo contrário, demanda o percurso de outras fases absolutamente distintas e tecnicamente independentes, compostas de serviços e do fornecimento de equipamentos industriais.

Cita Acórdão deste Conselho (processo 10980.009425/2003-01), onde restou consignado que a execução de obras de construção civil por empreitada global com fornecimento de material, para efeitos do IRPJ, é equiparada a venda de mercadorias:

*“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL. ANO-CALENDÁRIO: 1999. **EXECUÇÃO DE OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL POR EMPREITADA GLOBAL. FORNECIMENTO DE MATERIAL E MÃO-DE-OBRA. TRANSFERÊNCIA DE MATERIAL PARA O CANTEIRO DE OBRAS. A OPERAÇÃO DE EXECUÇÃO DE SERVIÇOS CONTRATADOS POR EMPREITADA GLOBAL (FORNECIMENTO DE MATERIAL E MÃO-DE-OBRA) É EQUIPARADA A VENDA DE MERCADORIAS, APLICANDO-SE O COEFICIENTE DE PRESUNÇÃO DE LUCRO DE 8% (COMÉRCIO), PARA EFEITO DO IRPJ. (...)**” (CARF. Processo Administrativo nº 10980.009425/2003-01. Rel. Cons. Nelso Kichel. Decisão de 29/03/2011 – grifos e destaques nossos).*

Refere como importante para a verificação da correta natureza jurídica dos contratos por empreitada global os conceitos de “obrigação de fazer” e “obrigação de dar”, e conclui dizendo que “o contrato celebrado entre a PEI e a Chamflora é o de empreitada global com fornecimento de mercadorias, que se distingue dos contratos de empreitada comuns”, e que, “por meio desse contrato atípico, a PEI se comprometeu a fornecer dois negócios jurídicos distintos: o da prestação de serviços de engenharia e o da revenda de mercadorias”.

Postos os principais argumentos trazidos pelas recorrentes, passemos a analisá-los.

Antes, porém, é importante que se diga que, para que possamos chegar a uma conclusão a respeito da natureza das operações que envolveram as máquinas e os equipamentos cujas Declarações de Importação foram registradas pela PEI, e que foram entregues para a VCP-MS, **se revenda ou prestação de serviço de empreitada global para construção e instalação de fábrica de celulose**, é preciso que, como propõem as recorrentes, levemos em consideração o contexto negocial das operações, sendo necessário, para isso, que analisemos não só o contrato firmado entre a PEI e a VCP-MS (antes Chamflora), mas também os documentos que estão associados a essas operações.

O contrato celebrado entre a PEI (Fornecedora) e a VCP-MS (antes Chamflora – Proprietária), que leva o nome “Contrato Fábrica de Celulose”, foi formado por um corpo principal (e-fls. 562 a 583) e por 18 Anexos (e-fls. 1357 e ss.), e trazia como obrigação para a PEI a entrega, à VCP-MS, de uma “**Fábrica de Celulose**” de acordo com as especificações

técnicas estabelecidas no Anexo 1, com os limites de fornecimento estabelecidos no Anexo 2 e com o cronograma de fornecimento (cláusula 2.1 do corpo principal – e-fl. 569).

A cláusula 1 do Anexo 1A (e-fl. 1358), por sua vez, nos mostra, com clareza, que o objeto do contrato era “uma fábrica de celulose alvejada com capacidade para 1.000.000 ADt/a, localizada no município de Três Lagoas, Mato Grosso do Sul, às margens do Rio Paraná”, que deveria ser implementada a partir das **ilhas de processo** e dos **pacotes de EPC**, que, por sua vez, deveriam ser **contratados pela PEI como pacotes de fornecimento total junto a subfornecedores**, conforme os respectivos contratos de subfornecimento (cláusula 2 do Anexo 1A – e-fl. 1359).

A cláusula 2.2 do corpo principal (e-fl. 569) esclarece que o escopo do fornecimento se limita, basicamente, àquilo que foi incluído nos Anexos 1 e 2, e explicita alguns itens que não eram de responsabilidade da PEI (Fornecedora):

2.2 Para evitar quaisquer dúvidas, o escopo do FORNECIMENTO não inclui: (i) nada que não esteja incluído nos Anexos 1 e 2; (ii) nenhuma obra, equipamento, material, ferramentas e qualquer outro não expressamente especificada no Anexo 1 e/ou serviços não incluídos no Anexo 1; (iii) nenhum envolvimento com assuntos relativos a terrenos e/ou questões ambientais; (iv) a obtenção de qualquer licença ambiental, alvará de operação e/ou construção e correlates nem nenhuma outra licença, autorização ou alvará para e com relação à FÁBRICA DE CELULOSE; (v) investigações sobre o solo e sobre qualquer risco relacionado às investigações geológicas da FÁBRICA DE CELULOSE; (vi) fornecimento de todos e quaisquer serviços de utilidade pública exigidos para o FORNECIMENTO, tais como eletricidade, gás e água; (vii) exigências específicas relativas a um determinado município; (viii) serviços de utilidade pública para início das operações; e (ix) tratamento de resíduos fora dos limites da propriedade da FÁBRICA DE CELULOSE, conforme descrito no Anexo 2.

O Anexo 1A (e-fl. 1357 e ss.), que trata do objeto e do escopo do fornecimento, traz, em sua cláusula 4 (e-fl. 1359 e ss.), uma descrição detalhada do que estaria inserido nas ilhas de processo e pacotes de EPC, que, repise-se, seriam fornecidos pelos subfornecedores, conforme os respectivos contratos de subfornecimento:

4 ILHAS DE PROCESSO E PACOTES DE EPC

As ILHAS DE PROCESSO e os PACOTES DE EPC incluídos no FORNECIMENTO estão listados abaixo:

4.1 Instalações de tratamento de madeira

Com capacidade para processamento de cavacos de 760 m³sub/h de toras de madeira de seis metros, consistindo em um pátio para madeira, três linhas de descascamento e picagem, peneiras, áreas de armazenamento de cavacos e biomassa, com roscas de extração e transportadoras.

4.1 Instalações de cozimento

Com capacidade para 3.350 ADt/d de celulose, consiste em vaso de impregnação, digestor, bombas, tanques de descarga, válvulas e equipamentos auxiliares.

4.3 Instalações da linha de fibra

Lavagem, seleção, deslignificação com oxigênio e alvejamento, com torres de reação, lavadoras e torres de armazenamento com capacidade para 3.150 ADt/d. A sequência de alvejamento é A/D-Eop-D-P.

4.4 Instalações de evaporação

Com seis unidade, com capacidade de evaporação de 1.100 t/h de água e concentração final do licor a 80%.

4.5 Caldeira de recuperação

Com capacidade para processar 4.550 tDS/d gerando vapor a 87 bar (a) e 487 °C, incluindo tubulações forno, ventoinhas de combustão, tanques de licor negro,

precipitadores eletrostáticos, ventiladores DI, bombas de água de alimentação da caldeira e sistema NCG (coleta, transporte e queima).

4.6 Caustificação e instalações do forno de cal

Com uma capacidade de processamento de 11.000 m³/d de licor branco e 900 cal/d, conta com um sistema que inclui filtros de licor verde, apagador de cal, caustificadores, filtro de licor branco, filtro de lama de cal, forno de cal, depósitos de licor e precipitador eletrostático.

4.7 Instalações de secagem

Com capacidade de secagem de 3250 ADt/d de celulose e consistindo em torre de armazenamento, bombas, tanques de celulose, caixa coletora, sistema de vácuo, sistema de vapor e condensado, ventilação, instalações de processos úmidos, prensas secadora, escaneadora, cortadora, enfardadeira, depósito e despacho de fardos, armazenamento e

4.8 Instalações de tratamento de água doce

O sistema inclui admissão e bombeamento de água bruta do rio com bombas, filtragem prévia sistema de dosagem de produtos químicos e floculação, tanques de sedimentação, filtragem de areia, desidratação de sedimentos e armazenamento de água da fábrica com capacidade para 5.850 m³/h.

4.9 Instalações de tratamento de efluentes

O sistema inclui um tratamento mecânico com peneiras, bacia de emergência, clarificadores primários, processo de sedimentos ativados, clarificadores secundários, desidratação de sedimentos e descarga de efluentes via difusores.

O sistema tem capacidade para 5.300 m³/h de efluentes com BOD 19 kg/ADt e COD 36 kg/ADt.

4.10 Linha de alimentação elétrica de 138 kV

Essa linha será contratada como um fornecimento completo de EPC, sendo sua extensão de aproximadamente 20 km, com capacidade de transmissão de 70/95 MVA. O PROPRIETÁRIO providenciará a licença ambiental necessária.

4.11 Subestação de 138 kV

A subestação será contratada como um fornecimento completo de EPC com obras de construção civil, incluindo transformador de 138-34,5 kV, com capacidade nominal de 70/95 MVA. Todo o equipamento necessário está incluído no pacote, bem como proteção e medidas de acordo com as exigências da concessionária de serviços públicos local.

4.12 Turbogeneradores

Haverá dois turbogeradores, de 82 MW cada. O primeiro é uma turbina de extração-condensação e o segundo é uma turbina de dupla extração-contrapressão. Na área do turbogerador, haverá dois transformadores de 13,8 – 34,5 kV, com capacidade unitária de 70/95 MVA, além das conexões necessárias para o comando elétrico principal de 34,5 kW. O comando elétrico principal será instalado na sala de equipamentos elétricos principal dos turbogeradores.

Os sistemas de ventilação e ar condicionado das salas de equipamentos elétricos serão contratados como um pacote separado.

4.13 Sistema de distribuição de média tensão e sistema de gerenciamento de energia (EMS)

O sistema de distribuição elétrica incluirá:

- cabo de alimentação principal proveniente da subestação para o comando elétrico principal
- comando elétrico principal de 34,5 kV
- comandos elétricos de distribuição nas áreas de processo
- cabos entre o comando elétrico principal e os comandos elétricos de distribuição nas áreas de processo

O sistema de gerenciamento de energia inclui o gerenciamento e a operação de todos os disjuntores e dos painéis de distribuição de 138 kV a 0,69 kV. Além disso, a interface entre os relés de proteção, bem como o sistema de produção de carga do sistema, estão incluídos.

4.14 Caldeira de biomassa

Caldeira fluidizada com leito borbulhante, com precipitador eletrostático produzindo 190 t/h de vapor a 87 bar (a) e 487 °C.

4.15 Sistema de água alimentação de da caldeira

Sistema com capacidade para 7 x 60 m³/h, incluindo:

- sistema de água desmineralizada como osmose reversa
- vedação de tratamento de condensado
- sistema de vedação de água

4.16 DCS

Sistema de controle digital (“Digital Control System”) que desempenha o controle regulamentar básico da fábrica, com estações com admissões e descargas locais, cabos de fibra óptica, controladores microprocessados, rede e acessórios de comunicações e estações de interface para operações, sistemas ininterruptos de alimentação elétrica – UPS (Uninterrupted Power Supply).

4.17 PIMS

Sistema de informação com coleta e geração dos dados de funcionamento e operação, além de gerenciamento das informações de processo.

4.18 Simulador

Simulador dinâmico de processos com base em modelos matemáticos, usado para treinamento de operadores e testes do DCS.

4.19 SAP

Gerenciamento da implementação do sistema SAP na FÁBRICA DE CELULOSE, a ser uma extensão do mesmo sistema na fábrica de Jacareí.

Os critérios de projeto, com os dados do projeto básico e descrições de sistemas para cada ilha de processo e pacote de EPC, podem ser observados nos Anexos 1B a 1N (e-fl. 1371 e ss.).

A cláusula 6 do corpo principal do contrato (e-fl. 573) revela o preço inicialmente avençado (R\$ 2.489.700.714,28 – dois bilhões, quatrocentos e oitenta e nove milhões, setecentos mil, setecentos e catorze reais e vinte e oito centavos), que foi pago, de forma antecipada, pela VCP-MS à PEI pelo fornecimento de uma fábrica de celulose:

6. PREÇO DE FORNECIMENTO, PAGAMENTOS E PROCEDIMENTOS CORRELATOS

6.1 Pelo fornecimento da FÁBRICA DE CELULOSE, a PROPRIETÁRIA pagará à FORNECEDORA o valor de R\$2.489.700.714,28 (dois bilhões, quatrocentos e oitenta e nove milhões, setecentos mil, setecentos e catorze reais e vinte e oito centavos) (o PREÇO DE FORNECIMENTO) em, ou antes de 29 de dezembro de 2006.

6.2 O PREÇO DE FORNECIMENTO está baseado nas especificações das chamadas "PROCESS ISLANDS" disponíveis na DATA DE VIGÊNCIA.

Conforme se percebe, não há nada no contrato que possa indicar que tenha havido uma negociação específica de (re)venda de máquinas e equipamentos da PEI para a VCP-MS. Pelo contrário, o contrato revela, de forma absolutamente cristalina, que a obrigação da PEI era de fornecer à VCP-MS (antes Chamflora) uma fábrica de celulose, com todas as máquinas e equipamentos necessários para sua plena e imediata operação. Tratava-se, sem qualquer sombra dúvida, de um contrato de empreitada global (*turn key*), cujo cumprimento dependia, é bem verdade, do fornecimento de máquinas e equipamentos necessários para a operação da fábrica de celulose.

Tanto isso é verdade que não há um preço estabelecido em contrato que deveria ser pago pela VCP-MS à PEI pela aquisição das máquinas e equipamentos que foram incorporados às ilhas de processo e pacotes PCD, mas tão somente um preço global pela fábrica de celulose como um todo.

As recorrentes não discordam fundamentalmente dessa conclusão de que estamos diante de um contrato de empreitada global. Aliás, elas reconhecem isso de forma expressa em seus Recursos Voluntários. A divergência que podemos ter frente ao que sustentam as recorrentes diz respeito à autonomia das operações em relação “ao processo evolutivo das obrigações contratuais”. Não há essa alegada autonomia. A obrigação contratual nunca foi a de entregar máquinas e equipamentos, mas sim a de entregar uma fábrica de celulose pronta para entrar em operação. De nada serviriam as máquinas e equipamentos para a VCP-MS, que, inclusive, foram projetadas especificamente para essa fábrica de celulose, se eles não estivessem instalados e integrados dentro da planta industrial.

Mudando o foco de análise, se olharmos do ponto de vista dos documentos juntados aos autos (especialmente as Declarações de Importação, as Notas Fiscais de Entrada e as Notas Fiscais de Saída), chegaremos à conclusão inevitável de que eles não refletem operações de compra e venda de mercadorias, ou, ao menos, que essas operações não se deram nos termos que ali estão retratadas.

Sobre esse ponto, o primeiro aspecto que chama a atenção é a afirmação da PEI de que as mercadorias importadas teriam lhe gerado “uma receita de revenda no mercado interno no importe de R\$ 656.034.392,72”.

Ora, esse valor, salvo prova em sentido contrário, é inferior aos custos de importação das mercadorias apresentados nas Declarações de Importação, que, por óbvio, não traz os custos incorridos após a chegada das mercadorias em território nacional.

Na tabela apresentada a seguir compilamos todas as informações constantes no processo a respeito das Declarações de Importação, das Notas Fiscais de Entrada e das Notas Fiscais de Saída referentes às mercadorias importadas no quarto trimestre de 2008. O custo total das mercadorias, obtido a partir das informações registradas nas Declarações de Importação referentes ao quarto trimestre de 2008, alcança um montante de R\$ 116.508.855,30, tendo sido recolhido um total de R\$ 9.984.672,76 a título de COFINS-Importação. Considerando que o total de crédito de COFINS-Importação pleiteado pela PEI, referente a todas as importações realizadas, alcança o valor de R\$ 57.339.472,86 (ver Relatório Fiscal na e-fl. 1011), uma simples regra de três nos aponta para um valor aproximado de importação total na ordem de pouco mais de R\$ 669 M (lembrando, mais uma vez, que aqui estão considerados apenas os custos registrados nas Declarações de Importação, não alcançando os custos incorridos após a chegada da mercadoria ao País), valor esse que é superior ao que a recorrente informa ter obtido a título de receita de revenda das mercadorias (R\$ 656 M).

DI	e-fl.	VMLD (R\$)	II	IPI	PIS	COFINS	Tx Siscomex	Custo Mercadoria	NF-E	e-fl.	Valor	NF-S	e-fl.	Valor	IPI
08/1564161-8	1080	R\$395.358,35	R\$55.350,17	R\$22.535,43	R\$8.950,08	R\$41.227,40	R\$40,00	R\$523.461,43	000239	2290	R\$262.559,21	019261	2294	R\$259.609,57	R\$11.268,48
08/1564418-8	1087	R\$329.938,05	R\$46.191,33	R\$18.806,47	R\$7.469,60	R\$34.405,47	R\$40,00	R\$436.850,92	000240	2303	R\$436.850,92	019228	2307	R\$394.975,88	R\$18.806,47
08/1564417-0	1091	R\$379.307,04	R\$53.102,99	R\$21.620,50	R\$8.587,29	R\$39.553,60	R\$40,00	R\$502.211,42	000635	2305	R\$24.132,65	019982	2309	R\$26.592,45	R\$0,00
08/1577842-7	1095	R\$5.013.439,47	R\$701.881,53	R\$0,00	R\$112.437,22	R\$517.892,67	R\$40,00	R\$6.345.690,89	000411	2331	R\$6.347.738,16	018237	2337	R\$5.717.204,90	R\$0,00
08/1577820-6	1100	R\$12.478.946,19	R\$1.747.052,47	R\$0,00	R\$279.867,36	R\$1.289.086,02	R\$40,00	R\$15.794.992,04	000361	2340	R\$15.803.854,83	017734	2346	R\$14.234.021,13	R\$0,00
08/1604418-4	1105	R\$16.366,10	R\$2.291,25	R\$2.238,88	R\$375,38	R\$1.729,03	R\$40,00	R\$23.040,64	000243	2353	R\$31.246,49	019395	2360	R\$26.775,08	R\$2.238,88
08/1616156-3	1110	R\$47.786,50	R\$6.690,11	R\$2.723,83	R\$1.081,85	R\$4.983,11	R\$40,00	R\$63.305,40	000244	2369	R\$63.305,43	019232	2371	R\$57.240,46	R\$2.723,83
08/1639833-4	1114	R\$8.178.014,99	R\$163.560,30	R\$0,00	R\$179.755,08	R\$827.962,83	R\$40,00	R\$9.349.333,20	000251	2373	R\$9.349.333,31	018926	2379	R\$8.341.615,40	R\$0,00
08/1637742-6	1119	R\$5.684,07	R\$795,77	R\$518,39	R\$129,40	R\$596,06	R\$40,00	R\$7.763,69	000807	2375	R\$5.860,99	019379	2377	R\$5.860,99	R\$0,00
08/1648126-6	1122	R\$3.497,12	R\$489,60	R\$398,67	R\$79,91	R\$368,09	R\$40,00	R\$4.873,39	000865	2389	R\$836,36	019671	2394	R\$836,36	R\$0,00
08/1667818-3	1126	R\$597.577,96	R\$83.660,92	R\$34.061,94	R\$13.528,82	R\$62.314,58	R\$40,00	R\$791.184,22	000255	2432	R\$791.184,26	018151	2440	R\$715.342,87	R\$34.061,94
08/1667795-0	1131	R\$597.577,96	R\$83.660,92	R\$34.061,94	R\$13.528,82	R\$62.314,58	R\$40,00	R\$791.184,22	000254	2456	R\$791.184,26	018023	2462	R\$715.342,87	R\$34.061,94
08/1667849-3	1136	R\$693.392,81	R\$97.075,00	R\$39.523,39	R\$15.698,01	R\$72.306,01	R\$40,00	R\$918.035,22	000646	2460	R\$11.004,75	019842	2464	R\$12.126,45	R\$0,00
08/1682958-0	1141	R\$68.257,95	R\$9.556,11	R\$3.890,70	R\$1.545,32	R\$7.117,84	R\$40,00	R\$90.407,92	000652	2484	R\$13.473,22	019850	2486	R\$14.846,52	R\$0,00
08/1691642-4	1146	R\$93.699,72	R\$13.117,96	R\$10.681,77	R\$2.141,19	R\$9.862,48	R\$40,00	R\$129.543,12	000574	2501	R\$15.310,73		2511	R\$1.584,20	R\$0,00
08/1691561-4	1150	R\$218.072,23	R\$30.562,05	R\$12.524,34	R\$4.937,48	R\$22.742,41	R\$58,00	R\$288.896,51	000718	2526	R\$5.406,57	019711	2528	R\$5.957,65	R\$0,00
08/1691343-3	1157	R\$138.751,40	R\$19.425,20	R\$7.908,83	R\$3.141,25	R\$14.468,80	R\$40,00	R\$183.735,48	000261	2533	R\$192.396,65	019398	2535	R\$189.461,08	R\$7.908,83
08/1691623-8	1162	R\$53.346,95	R\$8.535,52	R\$9.282,38	R\$1.234,96	R\$5.688,30	R\$40,00	R\$78.128,11	000262	2565	R\$78.128,15	019335	2567	R\$77.516,54	R\$9.282,38
08/1690864-2	1167	R\$8.824,83	R\$1.235,48	R\$1.207,34	R\$202,41	R\$932,32	R\$40,00	R\$12.442,28	000259	2570	R\$14.990,22	019396	2576	R\$11.307,57	R\$1.207,34
08/1695238-2	1171	R\$23.220,63	R\$2.704,76	R\$3.405,96	R\$531,41	R\$2.447,76	R\$50,00	R\$32.360,52	000609	2575	R\$4.729,17		2586	R\$29.198,82	R\$3.057,80
08/1729017-0	1177	R\$35.548,71	R\$5.687,80	R\$6.185,48	R\$822,93	R\$3.790,50	R\$40,00	R\$52.075,42	000267	2591	R\$52.075,47	019237	2594	R\$51.669,23	R\$6.185,48
08/1728237-2	1182	R\$208.658,65	R\$29.212,21	R\$11.893,54	R\$4.723,91	R\$21.758,62	R\$40,00	R\$276.286,93	000266	2597	R\$276.286,94	019236	2602	R\$249.804,40	R\$11.893,54
08/1729311-0	1187	R\$4.463.858,11	R\$624.940,14	R\$0,00	R\$100.111,67	R\$461.120,43	R\$40,00	R\$5.650.070,35	000268	2618	R\$10.761,43	019625	2604	R\$5.088.838,27	R\$0,00
08/1745132-8	1193	R\$1.190,77	R\$166,71	R\$52,31	R\$26,89	R\$123,90	R\$50,00	R\$1.610,58	000600	1960	R\$126.963,34	019813	1964	R\$139.904,51	R\$0,00
08/1745435-1	1199	R\$191.383,21	R\$26.793,65	R\$26.181,22	R\$4.389,68	R\$20.219,13	R\$40,00	R\$269.006,89	000269	1967	R\$1.940,55		1969	R\$3.950,95	R\$0,00
08/1746302-4	1203	R\$45.695.908,66	R\$913.918,17	R\$0,00	R\$1.004.409,02	R\$4.626.368,86	R\$50,00	R\$52.240.654,71	000743	1987	R\$3.585,49	019716	1969	R\$3.950,95	R\$0,00
08/1745436-0	1209	R\$191.542,45	R\$26.815,94	R\$26.203,01	R\$4.393,33	R\$20.235,95	R\$40,00	R\$269.230,68	000455	1978	R\$242.279,09	018224	1982	R\$218.216,86	R\$0,00
08/1749602-0	1213	R\$216.779,56	R\$30.349,14	R\$13.313,91	R\$4.911,32	R\$22.621,88	R\$50,00	R\$288.025,81	000871	1980	R\$4.437,37	019986	1984	R\$4.889,66	R\$0,00
08/1746323-7	1218	R\$11.646.815,85	R\$232.936,32	R\$0,00	R\$256.000,31	R\$1.179.152,96	R\$40,00	R\$13.314.945,44	000535	1987	R\$52.270.547,96	018240	1991	R\$46.636.544,74	R\$0,00
08/1792747-0	1223	R\$122.760,31	R\$17.186,44	R\$0,00	R\$2.753,16	R\$12.681,24	R\$40,00	R\$155.421,15	000818	1989	R\$3.154.225,31	019592	1993	R\$3.154.225,30	R\$0,00
08/1829977-5	1228	R\$42.106,83	R\$7.398,22	R\$7.253,80	R\$976,94	R\$4.499,87	R\$58,00	R\$62.293,66	000317	2005	R\$276.055,89		2012	R\$218.398,37	R\$0,00
08/1839668-1	1235	R\$58.064,21	R\$8.128,99	R\$0,00	R\$1.302,21	R\$5.998,08	R\$40,00	R\$73.533,49	000870	2010	R\$3.692,68	019619	2014	R\$3.692,68	R\$0,00
08/1839849-8	1239	R\$1.217.578,89	R\$171.844,26	R\$67.611,71	R\$2.563,76	R\$12.966,40	R\$66,00	R\$1.611.625,02	000716	2140	R\$47.170,92		2142	R\$42.341,53	R\$0,00
08/1842455-3	1247	R\$30.483,69	R\$6.096,74	R\$7.316,09	R\$717,71	R\$3.305,85	R\$40,00	R\$47.960,08	000279	2203	R\$47.960,12	018213	2209	R\$43.936,56	R\$7.316,09
08/1853709-9	1252	R\$30.080,72	R\$4.211,30	R\$1.714,60	R\$681,01	R\$3.136,77	R\$40,00	R\$39.864,40	000862	2200	R\$2.390,72	019700	2205	R\$2.634,46	R\$0,00
08/1881551-0	1256	R\$2.304.747,88	R\$323.349,61	R\$139.754,29	R\$52.211,84	R\$240.491,32	R\$152,00	R\$3.060.706,94	000280	2216	R\$39.864,42	019240	2218	R\$36.046,63	R\$1.714,60
08/1895999-2	1287	R\$361.775,31	R\$50.648,56	R\$20.621,20	R\$8.190,38	R\$37.725,41	R\$40,00	R\$479.000,86	000281	2223	R\$40.252,71	018806	2248	R\$39.906,61	R\$3.315,07
08/1898836-8	1293	R\$46.193,88	R\$1.487,71	R\$3.462,68	R\$1.030,34	R\$4.745,84	R\$58,00	R\$56.978,45	000282	2224	R\$622,59	018807	2250	R\$618,21	R\$41,84
08/1919099-6	1757	R\$223.348,38	R\$31.268,77	R\$12.730,86	R\$5.056,47	R\$23.290,45	R\$40,00	R\$295.734,93	000283	2225	R\$1.329,74	019808	2252	R\$1.330,38	R\$89,36
08/1917711-8	1300	R\$272.731,28	R\$38.182,39	R\$839,44	R\$6.119,70	R\$28.187,77	R\$50,00	R\$346.110,58	000284	2226	R\$2.113,64	018809	2254	R\$2.098,35	R\$142,04
08/1968248-3	1306	R\$34.310,16	R\$4.803,42	R\$0,00	R\$769,47	R\$5.544,27	R\$40,00	R\$43.467,32	000285	2227	R\$363,63	018810	2256	R\$361,05	R\$24,44
08/1999497-3	1310	R\$25.066,82	R\$3.866,88	R\$3.068,81	R\$574,91	R\$2.648,18	R\$80,00	R\$35.305,60	000287	2228	R\$1.122.191,65	018811	2258	R\$1.113.112,64	R\$48.353,11
08/1999618-6	1320	R\$4.055,43	R\$567,76	R\$231,16	R\$91,81	R\$422,89	R\$40,00	R\$5.409,05	000288	2229	R\$409.532,40	018773	2240	R\$326.635,63	R\$15.587,12
08/2011537-6	1324	R\$132.787,33	R\$18.590,23	R\$7.568,88	R\$3.006,22	R\$13.846,87	R\$40,00	R\$175.839,53	000289	2230	R\$897.672,79	018774	2244	R\$811.621,26	R\$38.646,50
08/2011745-0	1329	R\$12.805,80	R\$1.792,81	R\$729,93	R\$289,91	R\$1.335,37	R\$40,00	R\$16.993,82	000290	2231	R\$381.392,72	018775	2242	R\$344.832,13	R\$16.419,67
08/2015085-6	1333	R\$939.027,30	R\$136.714,11	R\$79.766,74	R\$21.376,27	R\$98.460,59	R\$98,00	R\$1.275.443,01	000291	2232	R\$49.323,58	018851	2246	R\$16.269,57	R\$815,91
08/1895999-2	1287	R\$361.775,31	R\$50.648,56	R\$20.621,20	R\$8.190,38	R\$37.725,41	R\$40,00	R\$479.000,86	000292	2233	R\$104.238,65	018813	2262	R\$103.349,62	R\$9.000,26
08/1898836-8	1293	R\$46.193,88	R\$1.487,71	R\$3.462,68	R\$1.030,34	R\$4.745,84	R\$58,00	R\$56.978,45	000293	2234	R\$51.675,46		2268	R\$17.552,34	R\$0,00
08/1919099-6	1757	R\$223.348,38	R\$31.268,77	R\$12.730,86	R\$5.056,47	R\$23.290,45	R\$40,00	R\$295.734,93	000294	2235	R\$1.329,74	019808	2252	R\$1.330,38	R\$89,36
08/1917711-8	1300	R\$272.731,28	R\$38.182,39	R\$839,44	R\$6.119,70	R\$28.187,77	R\$50,00	R\$346.110,58	000295	2236	R\$363,63	018810	2256	R\$361,05	R\$24,44
08/1968248-3	1306	R\$34.310,16	R\$4.803,42	R\$0,00	R\$769,47	R\$5.544,27	R\$40,00	R\$43.467,32	000296	2237	R\$1.122.191,65	018811	2258	R\$1.113.112,64	R\$48.353,11
08/1999497-3	1310	R\$25.066,82	R\$3.866,88	R\$3.068,81	R\$574,91	R\$2.648,18	R\$80,00	R\$35.305,60	000297	2238	R\$409.532,40	018773	2240	R\$326.635,63	R\$15.587,12
08/1999618-6	1320	R\$4.055,43	R\$567,76	R\$231,16	R\$91,81										

Olhando apenas para o quarto trimestre do ano de 2008, o qual está retratado na tabela apresentada acima, veremos que as Notas Fiscais de Saída apresentam, em grande parte das vezes, valores muito próximos (ou até mesmo inferiores) àqueles constantes nas Notas Fiscais de Entrada às quais elas estão associadas. Aliás, o que é visível na tabela é que as Notas Fiscais de Saída refletem valores que, s.m.j., buscam equilibrar o IPI devido pela saída das mercadorias importadas com o IPI pago na importação, de tal forma a gerar um saldo zero. Em outras palavras, o IPI constante nas Notas Fiscais de Saída, via de regra, equivale ao IPI pago na importação.

Então, se fosse verdade que a PEI tivesse (re)vendido as mercadorias importadas para a VCP-MS naqueles preços constantes nas Notas Fiscais de Saída apresentadas, ela o teria feito com prejuízo, o que certamente não foi o que ocorreu.

Diante disso, tenho a convicção de que estamos diante de um contrato de empreitada global (*turn key*), cuja obrigação da fornecedora (PEI) era a entrega de uma fábrica de celulose à VCP-MS, com todas as máquinas e com todos os equipamentos necessários ao seu funcionamento. Não há, no contrato, qualquer evidência que nos permita tratar a entrega de máquinas e equipamentos à VCP-MS de forma autônoma, como se a revenda dessas máquinas e equipamentos fosse um dos objeto do contrato.

Não obstante, é inegável que, com o cumprimento integral do contrato, houve a aquisição pela VCP-MS das máquinas e dos equipamentos que foram incorporados às ilhas de processo e pacotes de EPC, de tal sorte que é preciso analisar e responder se essa aquisição pode ser interpretada como se tivesse ocorrido uma “revenda” de mercadorias e de equipamentos da PEI para a VCP-MS.

Essa parece ter sido uma das linhas de defesa trilhada pelo Sr. Maris, quando trouxe as doutrinas de José Maria Arruda de Andrade, de Rafael Balanin e de David Bittencourt Ludovice Neto, bem como a decisão deste CARF no processo 10980.009425/2003-01, onde restou consignado que a execução de obras de construção civil por empreitada global com fornecimento de material, para efeitos do IRPJ, é equiparada a venda de mercadorias.

Mas já adianto que a resposta a essa potencial pergunta é não. Não há qualquer possibilidade de se interpretar que houve uma revenda de máquinas e equipamentos da PEI para a VCP-MS.

Isso porque o fornecimento das ilhas de processo e dos pacotes de EPC não foi feito diretamente pela PEI à VCP-MS, mas sim foi contratado pela PEI junto a subfornecedores, que, contratualmente, são os responsáveis por tudo o que diz respeito às ilhas de processo e pacotes de EPC, inclusive o fornecimento das máquinas e equipamentos necessários para os seus funcionamentos.

A cláusula 2 do Anexo 1A (e-fl. 1359) deixa claro que o fornecimento das ilhas de processo e pacotes de EPC seria feito por subfornecedores, e não pela PEI:

2 MÉTODO DE IMPLEMENTAÇÃO

As ILHAS DE PROCESSO e os PACOTES DE EPC serão contratados pelo FORNECEDOR como pacotes de fornecimento total, com todas as garantias de projeto, engenharia, aquisição, construção, comissionamento, partida, testes e técnicas, além de

outras garantias, bem como todo equipamento, material e trabalho necessário para a conclusão de cada ILHA DE PROCESSO ou PACOTE DE EPC.

Todas as ILHAS DE PROCESSO e os PACOTES DE EPC serão fornecidos pelos SUBFORNECEDORES conforme os respectivos CONTRATOS DE SUBFORNECIMENTO.

Antes de analisarmos o Contrato de Subfornecimento, cujo modelo pode ser visto no Anexo 17 (e-fls. 1640 a 1681), é preciso esclarecer, para que não haja qualquer confusão, a forma como os contratantes são nele referidos. No Contrato de Subfornecimento a PEI é referida como COMPRADORA, o subfornecedor como FORNECEDOR e a VCP-MS (antes Chamflora) como PROPRIETÁRIA.

No preâmbulo desse Contrato de Subfornecimento já podemos verificar que responsabilidade do fornecedor (subfornecedor) incluía a engenharia (o projeto era de responsabilidade do subfornecedor), a aquisição e o transporte dos equipamentos necessários para a implementação da ilha de processo contratada:

CONSIDERANDO QUE a COMPRADORA deseja contratar o FORNECEDOR no que tange a determinados aspectos da FÁBRICA DE POLPA DE CELULOSE, incluindo a engenharia, aquisição, transporte de equipamentos necessários, construção, instalação, vistoria final, comissionamento, inicialização e treinamento referente à parte da FÁBRICA DE POLPA DE CELULOSE (...)

A cláusula 7.1 do modelo de Contrato de Subfornecimento fala que o objeto do contrato compreende a ilha do processo e a cláusula 7.2 fala das três classes de equipamentos que fazem parte do fornecimento do contrato:

7.1 O FORNECIMENTO DO CONTRATO nos termos deste instrumento deverá compreender a ILHA DO PROCESSO contratada conforme já descrito de forma diversa neste ato e outros equipamentos e materiais referidos neste CONTRATO e em seus APÊNDICES.

7.2 O FORNECIMENTO DO CONTRATO deverá ser constituído de três classes de equipamentos, conforme estabelecido abaixo:

7.2.1 Classe A.

Os equipamentos projetados deverão ser os equipamentos para os quais, segundo o Know-How do FORNECEDOR, o fabricante, tipo, características, projeto e especificações foram projetados pelo FORNECEDOR.

7.2.2 Classe B.

Os equipamentos para os quais, segundo o Know-How do FORNECEDOR, as características, o projeto e especificações foram projetados pelo FORNECEDOR e o fabricante e o tipo de componentes ou aparelhos podem ser identificados pelo FORNECEDOR.

7.2.3 Classe C.

Os equipamentos que não são designados pelo Know-How, fabricante, tipo, características, projeto e especificações do FORNECEDOR, mas em relação aos quais deverá haver a exclusiva responsabilidade do FORNECEDOR em conformidade com as Especificações Técnicas.

A cláusula 7.5 fala da responsabilidade do fornecedor (subfornecedor) em caso de defeito de qualquer item contratado:

7.5 Se for verificado, durante o procedimento de Comissionamento, que qualquer item do FORNECIMENTO DO CONTATO está com defeito, o FORNECEDOR deverá ser obrigado a reparar esse(s) defeito(s) sem custo à COMPRADORA. Sem prejuízo a outras reparações da COMPRADORA nos termos deste instrumento, se o FORNECEDOR não conseguir prestar esse serviço de remediação segundo as Especificações Técnicas, a COMPRADORA poderá exigir que o FORNECEDOR remova da UNIDADE esses equipamentos e forneça uma substituição adequada e o FORNECEDOR deverá arcar com todos os custos a esse respeito.

A cláusula 4.6 mostra que o fornecedor (subfornecedor) deveria fornecer à proprietária (VCP-MS) peças de reposição básicas e ferramentas especiais por um prazo de 10 anos:

4.6 Peças de Reposição

As Peças de Reposição a serem fornecidas nos termos deste instrumento serão catalogadas e numeradas de acordo com o sistema de indicação de catálogo do FORNECEDOR. Quaisquer informações do fornecedor original e de fornecedores alternativos disponíveis também deverão ser fornecidas e conferidas.

O FORNECEDOR deverá fornecer à PROPRIETÁRIA Peças de Reposição básicas e Ferramentas Especiais segundo a Cláusula 2.2.1 e o Apêndice 2 por um prazo de 10 (dez) anos a contar da data da emissão do CERTIFICADO DE ACEITAÇÃO FINAL (FA).

A cláusula 4.12 mostra a responsabilidade do fornecedor (subfornecedor) pela entrega dos equipamentos, inclusive dos manuais de operação e de manutenção (cláusula 4.12.2):

4.12 Entrega dos Equipamentos

4.12.1 O FORNECEDOR garante que a entrega do FORNECIMENTO DO CONTRATO deverá manter a conformidade com o CRONOGRAMA DE ENTREGA apenso ao presente instrumento na forma do Apêndice 4.

4.12.2 O FORNECEDOR garante a entrega de todos os manuais necessários de operação e manutenção em português.

4.12.3 Com relação aos itens de consumo que possuem limitada vida de armazenamento, por exemplo, telas de máquinas, o FORNECEDOR deverá providenciar entregas parciais a fim de garantir uma vida útil máxima desses itens de consumo.

4.12.4 O FORNECEDOR deverá ser responsável pelo recebimento, armazenamento e proteção apropriados na UNIDADE de todas as peças e materiais contidos no FORNECIMENTO DO CONTRATO. Se um fabricante especificar quaisquer exigências especiais de armazenamento, o FORNECEDOR deverá providenciar o armazenamento especial com seu custo arcado pelo FORNECEDOR.

A cláusula 8.1 fala da garantia a ser dada pelo fornecedor (subfornecedor) em relação à engenharia e manufatura dos equipamentos:

8.1 O FORNECEDOR deverá garantir que a engenharia e manufatura do FORNECIMENTO DO CONTRATO ocorra em conformidade com as Especificações Técnicas, as atuais normas da respectiva indústria de manufatura e outras normas

aplicáveis no país de origem ou no Brasil, tais como as regulamentações predominantes da ABNT (ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS), ASME (AMERICAN ASSOCIATION OF MECHANICAL ENGINEERING [ASSOCIAÇÃO AMERICANA DE ENGENHARIA MECÂNICA]).

A cláusula 10, por sua vez, fala da garantia do fornecimento do contrato, estando assim previsto em sua cláusula 10.2:

10.2 Cabe ao FORNECEDOR ceder todas as garantias e avais dos fabricantes do FORNECIMENTO DO CONTRATO à COMPRADORA. Qualquer cessão dessa natureza não deverá dispensar o FORNECEDOR de suas obrigações e o FORNECEDOR deverá apresentar garantias independentes se a cessão de garantias e avais não puder ser efetuada. Neste caso, o FORNECEDOR deverá manter todas essas garantias e avais sob custódia e em nome da COMPRADORA e o FORNECEDOR deverá cumprir as garantias e avais. O FORNECEDOR deverá verificar se essas garantias e avais dos fabricantes do FORNECIMENTO DO CONTRATO não possuem nenhuma disposição incomum que atue de forma a restringir ou invalidar essa garantia ou aval.

10.2.1 O FORNECEDOR deverá deter a principal responsabilidade por quaisquer garantias e avais referentes a qualquer parcela do FORNECIMENTO DO CONTRATO, independente da o FORNECEDOR ter dirigido, manufaturado a parcela do FORNECIMENTO DO CONTRATO ou de ela ter sido manufaturada por um subfornecedor do FORNECEDOR.

A cláusula 11.2.2 fala do período de garantia nos seguintes termos:

11.2.2 Período de Garantia.

O FORNECEDOR garante o FORNECIMENTO DO CONTRATO por um período de 24 (vinte e quatro) meses a contar da DATA DA ACEITAÇÃO PROVISÓRIA (PA).

A garantia deverá incluir o reparo ou reposição, se aprovado pela COMPRADORA, do FORNECIMENTO DO CONTRATO defeituoso ou quaisquer de suas partes em 2 (duas) semanas da descoberta e sem custo à COMPRADORA.

Tal garantia deverá cobrir o projeto inadequado, vícios redibitórios de materiais e manufatura, mas excluirá o desgaste normal, a manutenção inadequada e o uso indevido da COMPRADORA.

O período de garantia referente a qualquer peça substituída ou reparada nos termos deste instrumento deverá ser prorrogado pelo período de garantia original a contar da data em que for feita essa substituição ou reparo.

Se o FORNECEDOR se eximir de cumprir ou não conseguir cumprir suas obrigações de garantia, a COMPRADORA está autorizada a fazer esse serviço de substituição ou reparo e o FORNECEDOR deverá reembolsar a COMPRADORA pelos respectivos custos contraídos.

Como se percebe da análise do modelo de Contrato de Subfornecimento, as máquina e os equipamentos incorporados às ilhas de processo e pacotes de EPC foram trazidos ao País sob a responsabilidade dos subfornecedores, que fizeram todo o trabalho de engenharia, de aquisição, de transporte, de montagem e de operacionalização.

Alguém poderia, nesse ponto, objetar que as Declarações de Importação desmentem essa afirmação, uma vez que todas elas foram registradas em nome da PEI. Mas isso seria precipitado. A cláusula 4.11 do modelo de Contrato de Subfornecimento, abstraindo

qualquer questão legal/normativa relacionada às modalidades de importação, deixa muito clara a possibilidade contratual de a PEI ou a VCP-MS registrarem as Declarações de Importação dos equipamentos importados pelos subfornecedores:

4.11 Documentação de Embarque.

Se a COMPRADORA/PROPRIETÁRIA aceitar responder pela importação de qualquer FORNECIMENTO DO CONTRATO, o FORNECEDOR deverá apresentar à COMPRADORA/PROPRIETÁRIA os seguintes documentos originais de embarque imediatamente após cada embarque:

- Dois conjuntos de Conhecimento de Embarque de frete marítimo negociáveis de mercadoria posta a bordo ou recebida para embarque consignados à COMPRADORA/PROPRIETÁRIA, marcados como “Frete Pré-Pago” ou “Via original ao Consignatário” do Conhecimento Aéreo, também marcados como Frete Pré-Pago.
- Fatura comercial com Incoterms, indicando a alocação de riscos, o custo de frete e valor total do embarque.

Romaneio indicando o peso bruto em toneladas métricas, o volume em metros cúbicos e as medidas exatas da caixa de empacotamento.

- Certificado de origem.

Outros documentos que possam ser exigidos pelas regulamentações brasileiras.

Ou seja, segundo o modelo de Contrato de Subfornecimento, as importações registradas pela PEI foram, na verdade, importações realizadas por empresas subcontratadas para o fornecimento de ilhas de processo e pacotes de EPC.

Corroborando essa afirmação as observações feitas no Relatório Fiscal (e-fl. 1032) de que “as empresas exportadoras das máquinas e equipamentos, que serviram como base de apuração dos créditos de Pis e Cofins (incidentes na importação), são as mesmas empresas subcontratadas (Subfornecedores) dos pacotes EPC, responsáveis pelo fornecimento das ilhas de processamento”.

Nova objeção poderia ser feita nesse ponto. Poder-se-ia entender, assim como parece ter entendido a Fiscalização, de forma equivocada, que a PEI teria importado os equipamentos e, após, os teria revendido à VCP-MS (a Fiscalização entendeu que essa “revenda” teria se dado na forma de prestação de serviços).

Mas isso também não se sustenta à luz da minuta do Contrato de Subfornecimento. A obrigação dos fornecedores (subfornecedores) era de entregar uma ilha de processo e pacote de EPC em funcionamento, com todos os equipamentos instalados e testados. Além disso, os fornecedores (subfornecedores) assumiam, também, todos os riscos e todos os custos até a chegada dos equipamentos importados na unidade da ilha do processo, conforme podemos ver na cláusula 4.4.5.1, a seguir reproduzida:

4.4.5.1 Salvo se acertado de forma diversa, pelas PARTES, quando qualquer parte do FORNECIMENTO DO CONTRATO for importada, o FORNECEDOR deverá garantir a entrega porta a porta do FORNECIMENTO DO CONTRATO até a unidade do PACOTE DE EPC/ILHA DO PROCESSO.

O FORNECEDOR deverá arcar com o risco de perda e custos de transporte, incluindo tributos, impostos e outros encargos associados à entrega do FORNECIMENTO DO

CONTRATO, desembaraçado através da alfândega brasileira. O FORNECEDOR deverá pagar o frete e prêmio de seguro do FORNECIMENTO DO CONTRATO até a unidade da ILHA DO PROCESSO, incluindo quaisquer tarifas alfandegárias e de permissões especiais de transporte.

Isso posto, é de se concluir que não houve revenda de máquinas e equipamentos da PEI para a VCP-MS. O que houve foi uma prestação de serviço (gerenciamento do projeto como um todo) em que a PEI, sob um contrato de empreitada global (*turn key*), assumiu o compromisso de entregar uma fábrica de celulose para a VCP-MS, tendo se utilizado, para isso, da subcontratação de fornecedores das diversas ilhas de processo e pacotes de EPC que compuseram essa fábrica.

Chegando à conclusão de que estamos diante de uma prestação de serviço de empreitada global para a construção e instalação de uma fábrica de celulose, onde não é possível se cogitar que houve revenda de máquinas e equipamentos da PEI para a VCP-MS, vamos dar um passo atrás e buscar entender por que razão acabamos enveredando nessa análise.

E a resposta é relativamente simples. Entramos nessa discussão porque a lide acabou se estabelecendo, fundamentalmente, em torno da natureza das operações que envolveram as máquinas e os equipamentos importados, se revenda ou prestação de serviço de empreitada global para construção e instalação de fábrica de celulose. Para as recorrentes, uma vez caracterizada a revenda das máquinas e dos equipamentos, legitimada estaria a manutenção e o aproveitamento dos créditos pleiteados pela PEI, nos termos do art. 15, caput e § 1º, da Lei nº 10.865, de 2004, a seguir reproduzido:

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nº s 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

I - bens adquiridos para revenda;

.....

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

Mas a questão não é tão simples assim. Observe-se que, nos termos desse art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, não basta, para ter direito ao crédito das Contribuições efetivamente pagas na importação, que o importador revenda as mercadorias importadas. Antes de mais nada, é preciso que as operações envolvendo essas mercadorias após a importação estejam submetidas ao regime não cumulativo das Contribuições. É isso que a lei dispôs quando estabeleceu, no início do caput do art. 15, que o desconto de créditos estava direcionado para “as pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nº s 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito (...)”.

Então, mais importante do que concluir a respeito da natureza das operações que envolveram as máquinas e os equipamentos importados (se revenda ou prestação de serviço de empreitada global para construção e instalação de fábrica de celulose), ou tanto quanto, é definir

se essas operações estão sujeitas ao regime cumulativo ou ao regime não cumulativo das Contribuições.

Aproveitando a conclusão a que chegamos a partir da análise do contrato, qual seja, de que estamos diante de um contrato de empreitada global (*turn key*), cuja obrigação da fornecedora (PEI) era a entrega de uma fábrica de celulose à VCP-MS, com todas as máquinas e com todos os equipamentos necessários ao seu funcionamento, passemos a investigar a respeito do regime das Contribuições a que essas operações estão sujeitas, se regime cumulativo ou regime não cumulativo.

Essa matéria já foi enfrentada por este Conselho no processo 10830.720152/2015-06, onde foi analisado o regime das Contribuições (se cumulativo ou não cumulativo) a que estão sujeitos os contratos de empreitada global (*turn key*). Nesse processo, foram analisados diversos contratos celebrados com a PETROBRAS para a construção de diversas unidades industriais, nos mesmos moldes das ilhas de processo e pacotes de EPC de que trata o presente processo. Observe-se excerto do Acórdão 3402-007.048, de relatoria do i. Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes:

No mérito, a questão devolvida a este colegiado cinge-se sobre a enquadramento de ressarcimentos feitos à Recorrente como sendo receitas tributáveis, e o enquadramento das atividades da Recorrente como operação de “obras de construção civil”, sujeitas ao regime da cumulatividade, de acordo com o disposto no inciso XX, do art. 10, da Lei nº 10.833/03. Alega a fiscalização que nem todos os serviços prestados se caracterizariam dentro do conceito de obras de construção civil, e dessa forma estaria a Recorrente sujeita à não-cumulatividade em boa parte dos serviços relativos aos contratos analisados.

Os autos de infração lavrados referem-se às contribuições de 2010 de PIS e COFINS pelo regime não cumulativo, relativo ao recebimento dos seguintes valores:

1. Receitas decorrentes de atividades vinculadas a contratos de construção civil pelo regime de empreitada, turn-key;
 - a) contrato **0800.0043403.08.2**, com a PETROBRAS: construção de Unidades de Coqueamento Retardado, Manuseio de Coque, Recuperação de Enxofre, Tratamento de Gás Residual, Águas Residuais e Subestações da Refinaria Presidente Getúlio Vargas (COQUE REPAR – Anexo 1);
 - b) contrato **CIU 4057/09** com a FOSFERTIL: implantação da Fase III da Ampliação do Complexo Industrial de Uberaba (FOSFERTIL FASE 3 – Anexo 2);
 - c) contrato **0800.0037911.07.2**, com a PETROBRAS, a construção das Unidades de Hidrodessulfurização de Nafta Craqueada, Reforma Catalítica; Subestação e Interligações da Refinaria Henrique Lage (HDS REVAP – Anexo 3);
 - d) O contrato **0800.0000790.08.2**, com a PETROBRAS, a construção das Unidades de Hidrodessulfurização de Nafta Craqueada, Dietanolamina, Águas Residuais, Subestação e Casa de Controle e Interligações da Refinaria Alberto Pasqualini (HDS REFAP – Anexo 4);
 - e) O contrato **0800.0045546.08.2**, com a PETROBRAS, a construção das Unidades de Recuperação de Enxofre e Tratamento de Gás Residual da Refinaria de Capuava (URE RECAP – Anexo 5);

f) O contrato **0800.0056801.10.2**, com a PETROBRAS, a construção da Unidade de Destilação Atmosférica e a Vácuo e a Subestação para o Complexo Petroquímico do Rio de Janeiro (UDAV COMPERJ – Anexo 6);

g) O contrato **0800.0029655.07.2**, com a PETROBRAS, a construção das Unidades de Hidrotratamento de Diesel, Geração de Hidrogênio, Retificação de Águas Ácidas e Interligações da Refinaria Henrique Lage (HDT REVAP EPC 1);

h) O contrato **0800.0029656.07.2**, com a PETROBRAS, a construção da Ampliação do Sistema de Ar Comprimido e Interligações da Refinaria Henrique Lage (HDT REVAP EPC 4).

Para formar sua convicção a respeito do enquadramento, ou do não enquadramento, do contrato de empreitada global no conceito de “obra de construção civil”, cujas receitas, nos termos do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, estão sujeitas ao regime cumulativo das Contribuições, o Colegiado converteu o julgamento em diligência (Resolução 3402-001.459) para que a unidade de origem providenciasse, junto à recorrente, a elaboração de Laudo Técnico subscrito por profissional habilitado.

O Laudo Técnico foi elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas (IPT) e suas conclusões, que foram extraídas do Acórdão 3402-007.048, podem, s.m.j., ser aproveitadas ao caso analisado no presente processo, uma vez que o contrato que aqui se encontra em discussão é do mesmo tipo dos contratos analisados nos autos do processo 10830.720152/2015-06.

Em atendimento à intimação derivada da diligência fiscal determinada por este Colegiado, a Recorrente apresentou um Laudo Técnico de engenharia, do Instituto de Pesquisas Tecnológicas (IPT) (fls. 4030 a 4054), com as seguintes considerações:

“[...]”

QUESITO 1 - "Queira o Sr. Perito informar se contratos de construção civil de plantas industriais (incluindo unidades de refinarias), celebrados pelo regime de empreitada, turn-key, envolvem uma série de etapas indissociáveis, necessárias à entrega da planta industrial contratada em operação."

Resposta: Sim.

Uma das características de contratos de construção civil de plantas industriais em regime de empreitada é a entrega de obras em condições plenas de funcionamento ("Turn Key"). Desta forma, a empresa ou consórcio construtor deve fornecer todas as atividades e condições para a consecução dessa demanda. Revisar ou elaborar projetos básicos ou executivos, fornecer materiais e equipamentos, construir, operacionalizar a infraestrutura com treinamento e apoio aos futuros usuários entre outros, estão no contexto global da entrega do empreendimento em condições de pronta funcionalidade.

Todas as demandas supracitadas integram atividades de construção civil em seu modo de entendimento difuso, em particular de refinarias, as quais exigem, para o atendimento do contratante, a realização de todas as partes do processo construtivo.

Mesmo que as atividades contratadas sejam executadas em concomitância ou em tempo dissociado, a entrega do produto final, que é agregado ao solo, as faz indissociáveis quando concebidas em contratos em regime de empreitada, pois tais atividades são essenciais no processo de edificação da planta industrial.

Ainda no que tange ao entendimento amplo da terminologia "construção civil", a Lista de Serviços anexa à Lei Complementar no 116, de 31/07/2003, aponta no item 7.02 tal conceito: "Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e instalação de montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS)", reforçando a extensividade da terminologia e toda sua gama de atividades inerentes.

Segundo CARMO, 2012 "A indivisibilidade tem também outro sentido. Em obras de infraestrutura, fala-se em indivisibilidade com o significado de o projeto "não poder ser quebrado em partes para reduzir a exposição". Um projeto pode ser segregado em grandes fases, como de desenvolvimento estratégico e de construção. Mas cada uma dessas fases, por sua vez dificilmente é segregável em etapas ou fases menores, pois a natureza do ativo raramente permite sua utilização em partes. Os ativos dessa natureza tomam-se utilizáveis, via de regra, quando integralmente prontos".

QUESITO 2 - "Considerando que os CONTRATOS tem por objeto a construção de plantas industriais, incluindo unidades de refinarias, queira o Sr. Perito descrever pormenorizadamente quais são as atividades exercidas pelos consórcios para cumprimento de cada um dos CONTRA TOS, classificando-as em relação à Discriminação de Obras e Serviços de Construção Civil, constante no Anexo VII da Instrução Normativa RFB 97112009, e/ou à Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE, levando em conta a contratação em regime de empreitada, turn-key, das citadas atividades e não a contratação individual de cada uma delas, bem como que no conceito de obras de construção civil se incluem as "obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil".

Resposta: Na Classificação Nacional de Atividades - CNAE está estabelecida a padronização nacional dos códigos de atividade econômica e dos critérios de enquadramento utilizados pelos órgãos administrativos tributários brasileiros, com aplicação a empresas privadas ou públicas e demais entes postos no seu corpo normativo.

Os contratos 0800.0043403.08.2, CIU 4057/09, 0800.0037911.07.2, 0800.0000790.08.2, 0800.0045546.08.2, 0800.0056801 .10.2, 0800.0029655.07.2 e 0800.0029656.07.2, contam com as atividades discriminadas no Item 2 e resumidas a seguir: análise e/ou execução de projeto básico e executivo, fornecimento de materiais e equipamentos, construção, montagem eletromecânica, comissionamento (condicionamento, testes, apoio à pré-operação e operação assistida).

Com relação à classificação de tais atividades na CNAE, as mesmas se enquadram tanto na "Subclasse 4120-4100 Construção de edifícios" (ver Figura 1), derivada da "Seção F Construção", onde consta, entre outros, as obras e serviços necessários à "construção de edifícios industriais (fábricas, oficinas, galpões industriais, etc)", como também na "Seção F Construção", "Subclasse 4292-8102 Obras de montagem industrial" (ver Figura 2) a qual compreende as "obras de montagem de instalações industriais (tubulações, redes de facilidades), tais como: refinarias e plantas de indústrias químicas.", serviços complementares de construção civil.

[...]

Tal como exposto no QUESITO 1, todas as atividades explicitadas nas subclasses da CNAE referidas, contratadas em regime de empreitada (que é o caso dos contratos supracitados), perseguem o objetivo principal de entrega do produto final em plena utilização e estão abrangidas no contexto de construção civil.

[...]

QUESITO 4 - "Queira o Sr. Perito informar se há alguma atividade incluída no escopo dos CONTRATOS de empreitada global que não seja classificada como execução de "obras da construção civil", nelas incluídas as "obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil", listando-as, se for o caso."

Resposta: As atividades compreendidas no escopo dos CONTRATOS ensejam o objetivo único de entrega da obra, em condições plenas de operacionalidade ao contratante. Conforme exposto nos quesitos anteriores, os quais explicitam a abrangência da terminologia "construção civil", e considerando os itens pertinentes do CNAE e NBS, entende-se que todas as atividades contratadas, devem ser classificadas como obras de construção civil, incluindo-se nesta as obras e execução de serviços diretos ou auxiliares e complementares da construção civil.

Não há, portanto, nos contratos atividades que não se classifiquem como "obras da construção civil", nelas incluídas as "obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil".

QUESITO 5 - "Queira o Sr. Perito esclarecer se a montagem industrial ou eletromecânica, o condicionamento, comissionamento, gerenciamento do contrato, mobilização de equipe, pré-operação e operação assistida, consistem em etapas e/ou atividades indissociáveis para a construção, conclusão e entrega, em operação, das plantas industriais objeto dos CONTRATOS, contratadas em regime de empreitada."

Resposta: Sim.

Utilizemos como exemplo a compra de um imóvel residencial de alto padrão (maior complexidade) por seu futuro morador (contratante), com contrato de empreitada firmado com o construtor (contratado).

Para início da construção, haverá necessidade da definição do local, tamanho e características do imóvel, estudos como, por exemplo, de solo para definição das fundações, elaboração de projetos específicos e entre outros para atendimento das necessidades e expectativas do contratante. Tal imóvel exige muitas disciplinas envolvidas, com funcionários ou prestadores de serviço com experiências e capacitações distintas, havendo necessidade, por parte do contratado, de gerenciamento do contrato para as contratações necessárias e finalização do empreendimento nos prazos e conforme obrigações acordadas.

Destarte é chegado o momento de mobilizar e manter as equipes, mesmo que eventos da natureza gerem interrupção de atividades, para efetivamente construir o imóvel. Movimentações de terra deverão acontecer para execução das fundações com posterior soerguimento das estruturas, paredes e cobertura. Este imóvel, por ser de alto padrão, conta com piscina, monta carga e elevador, os quais necessitam da compra e instalação de equipamentos eletromecânicos (bombas, motores, etc.) para o seu adequado funcionamento. Há necessidade também da realização de testes de funcionamento (pré-operação) e de treinamentos de como operar (operação assistida), para que futuro morador saiba, além de adequadamente utilizar, solicitar ou realizar as manutenções preventivas e corretivas cabíveis.

Conforme CARMO, 2012, "O EPC usualmente tem um objeto bastante amplo, que engloba a elaboração dos projetos de engenharia e arquitetura do empreendimento, a aquisição dos materiais e equipamentos necessários, a construção de edifícios e estruturas e a montagem eletromecânica. No modelo turnkey, o EPC compreende também a realização de testes e o comissionamento."

Esse breve exemplo é aplicável em casos extremamente mais complexos, como por exemplo, a construção de plantas industriais em regime de empreitada. Nessa modalidade, a contratada assume a responsabilidade do "todo", inclusive do comissionamento (realizar os testes e dar a partida - "start up") e muitas vezes executar a operação assistida, até que o processo produtivo e a planta estejam operando dentro das especificações técnicas e contratuais estabelecidas. Mesmo que as atividades contratadas sejam executadas em concomitância ou em tempo dissociado, a entrega do produto final as faz indissociáveis quando concebidas em contratos em regime de empreitada.

QUESITO 6- "Queira o Sr. Perito esclarecer, com base na resposta ao quesito acima, se os serviços e as atividades nele citadas estão englobadas nos serviços de construção civil, incluindo os serviços auxiliares e/ou complementares da construção civil das plantas industriais cuja classificação foi indicada na resposta ao quesito 2, para cada planta industrial objeto dos CONTRATOS."

Resposta: Sim.

Tendo-se como base as considerações elegidas nas respostas aos quesitos anteriores, nos quais foram elaboradas considerações acerca da abrangência da construção civil e respectivos enquadramentos do CNAE e NBS, é possível relacionar as atividades desenvolvidas nos contratos em epígrafe como necessários à consecução das obras de construção civil, contratadas em regime de empreitada.

QUESITO 7 - "Queira o Sr. Perito tecer considerações sobre em que consistiu a montagem industrial e eletromecânica, decorrente dos CONTRA TOS, esclarecendo se a aludida montagem refere-se a estrutura integrante de obra agregada ao solo e se a planta industrial poderia ser concluída e entregue em operação sem tal montagem."

Resposta: As montagens industriais e eletromecânicas dos contratos supracitados estão atreladas a obra agregada ao solo e contemplam a utilização de recursos materiais e humanos, havendo, em suma, a necessidade de movimentação e elevação de cargas, montagem dos equipamentos e estruturas auxiliares no local da obra, com o seu recebimento, armazenamento e instalação.

Previamente são executadas as fundações, com posterior nivelamento e alinhamento dos equipamentos e tubulações, os quais também requerem montagem com soldagem, pintura, entre outros. Instala-se também as estruturas de suporte ao funcionamento dos equipamentos como energia, lógica e instrumentos de medição e controle, de modo a permitir o desempenho satisfatório do sistema (equipamentos e tubulações). Toda a estrutura resultante da montagem eletromecânica (sistema) passa a integrar a planta industrial, permitindo ao contratante produzir parte ou o produto final de sua atividade fim, sendo, portanto, necessário para a conclusão e entrega da obra em plenas condições operacionais.

QUESITO 8 - "Queira o Sr. Perito esclarecer se a montagem industrial e eletromecânica de plantas industriais e de unidades de refinarias se enquadra na classificação 4292-8102 do Anexo VII, da IN SRF 971/2009:

ANEXO VI/DISCRIMINAÇÃO DE OBRAS E SERVIÇOS DE
CONSTRUÇÃO CIVIL

4292-8102 OBRAS DE MONTAGEM INDUSTRIAL (SERVIÇO)

Esta Subclasse compreende:

- as obras de montagem de instalações industriais (tubulações, redes de facilidades), tais como: -refinarias e plantas de indústrias químicas."

Resposta: Sim.

A montagem industrial e eletromecânica é atividade que faz parte e é essencial na construção de plantas industriais e de unidades de refinarias, como aquelas objeto dos CONTRATOS, se enquadrando, portanto no Anexo VII da IN SRF 971/2009, que discrimina obras e serviços de construção civil, na "Subc/asse 4292-8102 Obras de montagem industrial (Serviço)" a qual compreende as "obras de montagem de instalações industriais (tubulações, redes de facilidades), tais como: refinarias; plantas de indústrias químicas."

[...]"

Diante desse Laudo Técnico, o voto condutor do Acórdão 3402-007.048 observou que, "segundo tal laudo, as montagens eletromecânicas se referem a bens que são agregados ao solo, configurando-se como construção civil; as atividades de comissionamento/condicionamento, gerenciamento de contrato, mobilização de equipe, pré-operação e operação assistida estariam vinculadas à agregação de benfeitoria ao solo e à aferição de seu funcionamento, sendo indissociáveis à construção, abrangidas pelo conceito de obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil".

Passando a análise do enquadramento das operações, o Colegiado entendeu que "enquadram-se dentro do conceito de "Obras de Construção Civil" ou como "Serviços Auxiliares da Construção Civil", os serviços de montagem industrial e eletromecânica, serviços de condicionamento e outros serviços a eles semelhantes, a serem executados juntamente com os serviços de construção civil", cabendo a aplicação do inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, o que remete a situação para a apuração cumulativa das Contribuições.

Reproduzo, a seguir, as razões de decidir do Acórdão 3402-007.048, as quais adoto como se minhas fossem:

Este colegiado já apreciou tal matéria no Acórdão 3402-004.984, de 21 de março de 2018, e decidiu de forma unânime que a prestação de um serviço de execução de obra de construção civil e de atividades auxiliares ou complementares da construção civil, enquadrariam no disposto no inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003. Transcrevo o voto do referido acórdão, da lavra do i. Conselheiro Jorge Freire, cujos fundamentos adoto como minhas razões de decidir:

"A leitura combinada do inc. XX do art. 10 com o inc. V do art. 15, ambos da Lei nº 10.833, de 2003, permite entendamos que, no que tange à apuração do PIS/Pasep e da Cofins, as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil permanecem sujeitas à apuração cumulativa, não se lhes aplicando os comandos legais pertinentes à apuração não cumulativa dessas duas contribuições sociais.

Acontece que a exata delimitação do que pode ser compreendido como obra de construção civil não é encontrada nas normas que regulam o exercício da

profissão, tampouco na legislação tributária, o que tem gerado insegurança no meio jurídico, em especial na seara tributária, resultando em entendimentos divergentes para uma mesma situação.

Foi o que ocorreu, por exemplo, com uma empresa dedicada às atividades de instalações elétricas, hidráulicas, de sistemas de ar condicionado, ventilação, refrigeração e de prevenção contra incêndio, que formulou consulta sobre o enquadramento dessas atividades como obras de construção civil e cuja resposta foi pela impossibilidade de assim proceder, como verificado na ementa abaixo reproduzida:

Solução de Consulta SRRF08 nº 248, de 2012

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
Cofins

OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. REGIME DE APURAÇÃO. As atividades de instalações elétricas, hidráulicas, de sistemas de ar condicionado, ventilação, refrigeração e de prevenção contra incêndio não se enquadram no conceito de “obras de construção civil” e, portanto, as receitas decorrentes de seu exercício estão sujeitas ao regime não cumulativo da Cofins. Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, XX; Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, art. 322, I e X, e anexo VII.

Diferente, contudo, foi o entendimento manifestado pela SRRF da 7ª Região Fiscal para uma situação semelhante à anterior:

Solução de Consulta SRRF07 nº 06, de 2011

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
Cofins

Obras de Construção Civil. Alcance da expressão na legislação relativa à sistemática não cumulativa. As atividades de construção, ampliação e reformas prediais preventivas e corretivas em sistemas elétricos, hidráulicos, hidrossanitários e de refrigeração, por estarem expressamente citadas no ADN Cosit nº 30, de 1999 ou por terem a mesma natureza daquelas nele incluídas, enquadram-se na expressão “obras de construção civil”, estando, portanto, até 31/12/2010, as receitas auferidas com sua exploração sujeitas a apuração da Cofins no regime cumulativo. Dispositivos Legais: Lei no 10.833, de 2003, inciso XX do art. 10; Ato Declaratório Normativo Cosit no 30, de 1999.

Enquanto a Divisão de Tributação da SRRF da 8ª Região Fiscal, situada em São Paulo, entendeu que as atividades de “instalações elétricas, hidráulicas, de sistemas de ar condicionado, ventilação, refrigeração e de prevenção contra incêndio” não se enquadravam no conceito de obras de construção civil, a Divisão de Tributação da SRRF da 7ª Região Fiscal, localizada no Rio de Janeiro, deliberou que atividades relacionadas com “sistemas elétricos, hidráulicos, hidrossanitários e de refrigeração” dizem respeito a obras de construção civil.

A decisão favorável à pretensão da consulente, formulada pela SRRF da 7ª RF, teve por substrato o disposto em Ato Declaratório Normativo editado pela Coordenação do Sistema de Tributação (Cosit), a seguir transcrito:

Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30, de 1999

O COORDENADOR-GERAL DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o art. 199, inciso IV, do Regimento Interno aprovado pela Portaria MF Nº 227, de 3 de setembro de 1998, e tendo em vista as disposições do inciso V do art. 9º da Lei Nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, com as alterações promovidas pelo art. 4º da Lei Nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997.

Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que a vedação ao exercício da opção pelo SIMPLES, aplicável à atividade de construção de imóveis, abrange as obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil, tais como:

1. a construção, demolição, reforma e ampliação de edificações;
2. sondagens, fundações e escavações;
3. construção de estradas e logradouros públicos;
4. construção de pontes, viadutos e monumentos;
5. terraplenagem e pavimentação;
6. pintura, carpintaria, instalações elétricas e hidráulicas, aplicação de tacos e azulejos, colocação de vidros e esquadrias; e
7. quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo.

Não obstante o dispositivo legal apresentado haver sido emitido em razão do Simples Federal, Lei nº 9.137, de 1996, o certo é que foi utilizado com balizamento para que se estabeleça o que pode ser considerado como obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil e, em assim sendo, as receitas das obras e serviços decorrentes serem tributados na forma cumulativa de apuração do PIS/Pasep e da Cofins.

O mencionado ADE, convém registrar, mencionou de forma expressa algumas atividades que podem ser consideradas como obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil, ou seja, as atividades de “sondagens, fundações e escavações”; de “construção de estradas e logradouros públicos”; de “construção de pontes, viadutos e monumentos”; de “terraplenagem e pavimentação”; e de “pintura, carpintaria, instalações elétricas e hidráulicas, aplicação de tacos e azulejos, colocação de vidros e esquadrias”. Todavia, referidas atividades não estão relacionadas de forma exaustiva, em números clausus, ou de forma fechada. Ao contrário disso, seu último item contém a afirmação de que “quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo” também podem ser consideradas obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil.

Assim, algumas regiões fiscais vinham dando uma interpretação mais restritiva para o que pode ser considerado como obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil, como verificado na Solução de Consulta SRRF08 nº 248, de 2012. Outras, atentas à forma abrangente como foi redigido o Ato Declaratório Executivo nº 30, de 1999, acharam por bem adotar uma conceituação acentuadamente ampliada para a temática em abordagem, como foi o caso da Solução de Consulta SRRF07 nº 06, de 2011.

A questão foi levada à apreciação do órgão central da RFB, o que resultou na edição da Solução de Divergência Cosit nº 11, de 2014.

Solução de Divergência Cosit nº 11, de 27 de agosto de 2014

EXPRESSÃO "OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL". SIGNIFICADO NA LEGISLAÇÃO REFERENTE AO REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA DA COFINS.

Para efeito de aplicação do disposto no inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, enquadram-se, no conceito de obras de construção civil, as obras e os serviços auxiliares e complementares, tais como aqueles exemplificados no Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30, de 14 de outubro de 1999.

Após o responsável pela elaboração da Solução de Divergência em análise fazer constar inexistir na legislação do PIS/Pasep e da Cofins a delimitação do conceito do que deva ser entendido como obra de construção civil, teceu comentários relacionados à motivação do tratamento dado à matéria pelo Decreto nº 3.048, de 1999, e pela Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

O Decreto nº 3.048, de 1999, é bastante restritivo quanto ao tema em questão, o que é justificável por razões práticas, pois as regras relativas à construção civil culminam em responsabilidade tributária para os sócios das empresas responsáveis pelas obras, cominação que é necessária para dar mais efetividade ao crédito tributário mas que demanda intensa atividade da Administração Tributária em sua fiscalização. Evitando expandir por demais as hipóteses de responsabilidade tributária, o legislador optou por restringir, para esse fim, o conceito de obra de construção civil à determinadas atividades estritamente relacionadas a este ramo econômico, sem prejuízo da existência de diversas outras atividades a ele afetas.

Como não poderia deixar de ser, o conceito de obra de construção civil constante do inciso I do art. 322 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, é exatamente igual ao constante do § 13 do art. 257 do Decreto nº 3.048, de 1999. Adicionalmente, a Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, diferenciou os conceitos de "obra de construção civil" e de "serviço de construção civil". Para as pessoas jurídicas que executam "obra de construção civil" foi determinada a responsabilidade tributária sobre as contribuições previdenciárias devidas, enquanto para aquelas que realizam "serviço de construção civil" seguem as prescrições previstas para os contribuintes em geral.

Concluiu o representante do órgão central que a classificação de atividades de construção civil que emerge da legislação previdenciária é meramente instrumental, com alcance adstrito ao campo das contribuições previdenciárias, não dando azo a qualquer aplicabilidade no cálculo do PIS/Pasep e da Cofins.

O dispositivo legal observado na sequência foi a Lei Complementar nº 116, de 2003, que trata do Imposto sobre Serviços (ISS), e que descreveu no item 7.02 de seu Anexo Único o alcance a ser dado às obras de construção civil:

Lei Complementar nº 116, de 2003 – Anexo Único Lista de Serviços

7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos;

Prosseguindo, apresentou a norma que instituiu a Nomenclatura Brasileira de Serviços (NBS), que especificou os serviços de construção nos seguintes moldes:

Decreto nº 7.708, de 2012

Seção I – Serviços de Construção

NBS – Descrição do Serviço

1.0101 – Serviços de construção de edificações residenciais

1.0126 – Serviços de instalação elétrica

1.0127 – Serviços de tubulação para fornecimento e escoamento de águas

1.0128 – Serviços de instalação de aquecimento, ventilação e ar condicionado

A partir das normas apresentadas, inferiu a autoridade responsável pela Solução de Divergência ora comentada ser notória a tendência da adoção de um conceito ampliativo para a construção civil, muito provavelmente em razão da enorme diversidade de atividades e funcionalidades que se encontram atreladas às modernas construções humanas sobre o solo.

Por se encontrar alinhada com essa tendência é que o órgão central da RFB adotou a interpretação constante do já transcrito Ato Declaratório Interpretativo Cosit nº 30, de 1999, que, como visto, estatuiu que a atividade de construção civil abrange os seus serviços auxiliares e complementares, tais como a construção, demolição, reforma e ampliação de edificações; sondagens, fundações e escavações; construção de estradas e logradouros públicos; construção de pontes, viadutos e monumentos; terraplenagem e pavimentação; pintura, carpintaria, instalações elétricas e hidráulicas, aplicação de tacos e azulejos, colocação de vidros e esquadrias; e quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo.

E na referida Solução de Divergência restou assentado que:

42. Assim, mantendo-se o entendimento desta Cosit acerca da matéria, conclui-se que as atividades da consultante de instalação de redes hidráulicas e elétricas, de instalação de sistemas centrais de ar condicionado, de refrigeração, de ventilação e de prevenção contra incêndio enquadram-se como serviços prestados no âmbito da execução de obras de construção civil. Consequentemente, as receitas advindas dessas prestações submetem-se à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sob a sistemática de apuração cumulativa dessas exações, por aplicação do citado inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

Assinalou, ademais, que “tal preceptivo alcança apenas as receitas decorrentes das prestações dos serviços que menciona, e, como não estabelece ressalva, alcança também as receitas decorrentes de eventual fornecimento de bens na prestação de tais serviços”. Por outro lado, “não alcança a venda de bens, ainda que haja alguma prestação de serviços acessória, bem como a prestação de serviços diversos dos arrolados por ele”.

Quanto à preliminar de nulidade do lançamento e da r. decisão, não de ser rechaçadas. O minudente Termo de Verificação Fiscal (TVF) deixa perfeitamente delimitada a matéria tributável, quer quanto ao mérito quer quanto à sua liquidez.

Com o objetivo de melhor esclarecer seu ponto de vista, efetuou a seguinte comparação:

a) contratação de uma pessoa jurídica para preparação da estrutura e instalação de ar-condicionado central em um edifício. Nessa hipótese, o contrato é preponderantemente de prestação de serviço auxiliar em obra de construção, sendo o fornecimento de bens etapa necessária para a prestação. Destarte, aplicável às receitas auferidas com a prestação de tal serviço o regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003;

b) aquisição de ar-condicionado a ser entregue instalado na parede do edifício. Nessa hipótese, o contrato é preponderantemente de compra e venda de bens, sendo o serviço de instalação apenas acessório. Assim, não são aplicáveis à espécie as disposições do mencionado dispositivo legal, sendo o regime de apuração das contribuições relativas à receita de venda estabelecido conforme as regras gerais.

Do exposto até aqui concluo que será necessário, portanto, que seja verificada a preponderância da relação econômica estabelecida caso a caso, sem podermos fazer uma análise linear da matéria, pois tratando-se de uma prestação de serviço de “execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil”, com acessório fornecimento de bens, mostra-se aplicável o inc. XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, o que remete o caso para a apuração cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins. Esse é o entendimento da Administração.

Ao revés, tratando-se de fornecimento de bens com acessória prestação de serviços de construção civil, não há como se aplicar a regra do inc. XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, devendo o PIS/Pasep e a Cofins serem calculados pelo regime não cumulativo.

Como observação final, destacou a referida Solução de Divergência que “na hipótese de a pessoa jurídica apresentar tanto receitas sujeitas ao regime de apuração cumulativa, como receitas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devem ser observadas as disposições constantes dos §§ 7º a 9º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e dos §§ 7º a 9º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que, em síntese, somente permitem a apuração de créditos da não cumulatividade das aludidas contribuições em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa”.

E conclui:

48. Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência respondendo ao autor do recurso que as receitas decorrentes de instalações hidráulicas, elétricas, de sistemas centrais de ar condicionado, de refrigeração, de ventilação e de prevenção contra incêndio se subsumem ao conceito de execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil de que trata o inciso XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.

Sintetizando, tratando-se de prestação de serviços de construção civil, ainda que auxiliares e complementares desta atividade, com acessório fornecimento de materiais, será o caso de aplicação do inc. XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, remetendo a situação para a apuração cumulativa. Caso tenhamos uma operação comercial de venda de produtos, acoplada a uma prestação acessória de serviços de construção civil, a apuração das contribuições sociais se dará na forma não cumulativa.

E com base nesse raciocínio, a bem lançada decisão recorrida analisou minuciosamente um a um dos contratos, chegando a conclusão, em síntese, que a

prestação de um serviço de execução de obra de construção civil e de atividades auxiliares ou complementares da construção civil, com acessório fornecimento de equipamentos, cabendo a aplicação do inc. XX do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003.”

Diante de todo o exposto, é de se concluir que, mesmo que fosse possível admitir que tivesse havido uma revenda dos bens importados da PEI para a VCP-MS, o que, em absoluto, não me parece ser o caso, ainda assim não seria possível o aproveitamento do crédito da COFINS recolhida nas importações, uma vez que as receitas decorrentes do contrato de empreitada global (*turn key*) firmado entre a PEI e a VCP-MS estavam sujeitas ao regime cumulativo das Contribuições, não gerando, portanto, direito a crédito.

Assim, nego provimento na matéria e mantenho o decidido no Acórdão recorrido, no sentido de não reconhecer o direito ao crédito pleiteado e de não homologar as compensações declaradas.

Por fim, esclareço que os demais argumentos trazidos nos Recursos Voluntários, como, por exemplo, a alegação de que os embarques eram feitos de forma fracionada, as alegações a respeito da legalidade das compensações, as alegações a respeito do aspecto temporal da apropriação dos créditos, as alegações a respeito da suposta utilização antecipada dos créditos e o mero diferimento, as alegações a respeito da capacidade operacional e financeira da PEI, entre outros, não serão sequer abordados no presente voto, uma vez que não são capazes de infirmar as conclusões aqui alcançadas.

Da responsabilidade solidária da Fibria Celulose S/A e da Fibria - MS Celulose Sul Matogrossense Ltda.

A Fiscalização, com base no art. 124 do CTN, trouxe para os autos, como responsáveis solidárias pelo pagamento dos tributos, a Fibria Celulose S.A. e a Fibria-MS Celulose Sul Matogrossense Ltda. (antes VCP-MS, e antes Chamflora), ambas atualmente incorporadas pela Suzano S/A.

As razões da Fiscalização, expressas de forma singela ao final do Relatório Fiscal de e-fls. 1008 a 1039, estariam no fato de que, diante do exposto e dos documentos e pesquisas anexadas ao processo, estaria clara “a montagem de operação entre as empresas, com o objetivo de reduzir o recolhimento de tributos, e de deixar a responsabilidade pelo recolhimento dos débitos gerados pelas operações realizadas à empresa sem patrimônio para responder por tais débitos”.

A DRJ invocou o inciso I do art. 202 do CTN, que determina que o termo de inscrição da dívida ativa deve indicar, obrigatoriamente, o nome do devedor e, sendo o caso, os dos corresponsáveis, para justificar a importância de se indicar todos os responsáveis tributários no procedimento fiscal, subsidiando, assim, o trabalho da Procuradoria da Fazenda Nacional quando necessária a execução fiscal.

A DRJ buscou esclarecer, ainda, que “os débitos não satisfeitos foram objeto de DCOMP, instrumento de confissão de dívida e as pessoas que vieram a integrar o polo passivo da obrigação tributária foram intimadas dessa condição, tendo sido ofertada a possibilidade de se manifestarem contra a atribuição de responsabilidade”.

Defendeu que não há óbice a que a solidariedade prevista no art. 124 do CTN “se estenda a terceiros cujo interesse comum, como é o caso, se verifique em relação à situação pela qual a obrigação principal tenha se extinto, ou seja, a compensação indevida, pelo aproveitamento de créditos inexistentes”.

Expôs seu entendimento a respeito do art. 124 do CTN no sentido de que, “ao distinguir as pessoas solidariamente obrigadas em duas espécies, e apenas no caso do inciso II fazer referência à previsão em lei, restou evidenciada no CTN o surgimento de responsabilidade solidária decorrente do interesse comum – termo que, independentemente de definição diversa do significado expresso pela linguagem, foi considerado suficiente pelo legislador para definição do vínculo da solidariedade”.

E continuou dizendo que “o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação e que, se constatado, faz nascer a solidariedade, revela-se não somente por um interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas também e sobretudo pelo interesse jurídico, traduzido na ação de realizar conjuntamente a situação que constitui o fato gerador”, sendo “responsável solidária a pessoa que atua de forma direta, realiza individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, ou que, em comum com outras, esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação”.

Para a DRJ, “não se sustenta a tese defendida pelos implicados de que o interesse comum apenas se verifica em relação a pessoas alocadas no mesmo lado da relação obrigacional (os proprietários em condomínio em relação ao IPTU ou os cônjuges de uma união celebrada em comunhão de bens em relação ao IRPF)”. Para ela, “o interesse comum, por exemplo, se verifica entre comprador e vendedor em uma transação comercial em que ambos os lados desejem, por suas próprias razões, que o preço estampado nos documentos que registrem a operação seja o mais baixo ou mais elevado do que o valor efetivo da compra e venda (para não acusar indícios de riqueza de um lado e a de auferimento de ganho de capital de outro, por exemplo)”, situação onde, “embora os dois lados intervenientes ocupem lugares opostos na operação comercial, o interesse comum na ocultação da verdadeira dimensão da situação que constitua o fato gerador da obrigação os liga solidariamente como responsáveis pelos tributos não satisfeitos pela redução ou elevação artificiosa do valor da operação”.

Ponderou a DRJ que, “tratando-se, como disse a auditoria, de situação que teria sido desenhada pelos atores com interesse comum na situação que constituiu o fato gerador com o fim deliberado de expor à Administração Tributária um contribuinte sem qualquer capacidade financeira e ocultar os verdadeiros responsáveis pela obrigação, impossibilitando a Fazenda de receber a dívida, a análise do caso não se deve voltar exclusivamente ao varejo de cada um dos fatos relacionados pela auditoria, mas ao quadro que se forma quando esses aspectos são vistos globalmente”.

E concluiu que “a comunhão interesses entre a pessoa jurídica implicada e a Pöyry Empreendimentos Industriais SA (Projetos Especiais e Investimentos SA) na situação que deu origem aos valores dos créditos pleiteados em ressarcimento e que serviram à indevida compensação dos débitos sobressai primeiramente da análise da relação que o contrato de fornecimento da fábrica de celulose estabeleceu entre as empresas”, e termina por se revelar no quadro insuficiente da PEI para a monta do empreendimento e no capital social incompatível com a envergadura do projeto.

Destacou, por fim, “que o interesse da pessoa jurídica Chamflora Três Lagoas/VCP-MS Celulose Sul Matogrossense Ltda (atual Fibria - MS Celulose Sul Matogrossense Ltda) na situação tratada nos autos se confundia com os próprios interesses da pessoa jurídica Fibria Celulose SA que lhe detinha 99,9% do capital social”, e “que a citada pessoa jurídica Fibria Celulose SA assumiu, após a entrega da fábrica de celulose à Chamflora Três Lagoas, o controle do capital da própria empresa contratada Pöyry Empreendimentos Industriais SA”.

A Suzano, incorporadora da Fibria Celulose S.A. e da Fibria-MS Celulose Sul Matogrossense Ltda. (antes VCP-MS, e antes Chamflora), argumenta em seu Recurso Voluntário que “não há previsão legal para atribuição de responsabilidade por solidariedade em relação à utilização indevida de créditos, que, não se pode perder de vista, é o restrito objeto da presente demanda”.

Para ela, “só é admissível a responsabilidade solidária quando da constituição do crédito tributário, o que definitivamente não se tem *in casu*, onde a discussão gira em torno da legitimidade dos créditos de COFINS-Importação e nem se discorre acerca da natureza e procedência dos débitos compensados, os quais, em verdade, nem sequer foram constituídos pela Administração Fazendária, mas sim confessados em DCTF pela Projetos Especiais e Investimentos Ltda.”.

Sustenta que são insubsistentes os fundamentos decisórios proferidos pela DRJ, uma vez que nem a PEI e nem as empresas por ela incorporadas incorreram “em ilegalidade alguma no desenvolvimento de suas operações, sendo certo que as alegações invocadas pelo i. Fiscal e chanceladas pela DRJ de origem carecem de um propósito específico”.

Busca afastar o alegado “interesse comum” da VCP-MS e da Fibria Celulose S.A. argumentando que “os débitos compensados com os créditos de COFINS-Importação eram débitos tributários de diversas naturezas, decorrentes das operações próprias da Projetos Especiais e Investimentos Ltda. – PEI – ou seja, sem que tenham propiciado, por ausência absoluta de vinculação, qualquer redução de carga tributária para as Empresas indicadas como responsáveis solidárias”.

Diz não haver “quaisquer provas e - sequer indícios plausíveis - de que haveria confusão entre as Empresas ou prática conjunta de quaisquer operações ou atividades. Diversamente, o que se verifica nos autos e no próprio Acórdão atacado é que as Empresas eram absolutamente distintas e independentes entre si, com capitais próprios e objetos sociais específicos”.

Defende que “o art. 124 do Código Tributário Nacional não pode servir de fundamento para, por si só, justificar a responsabilidade tributária da ora Recorrente, especificamente porque, como é assente na doutrina e jurisprudência, tal dispositivo só estende seus efeitos às situações econômicas em que mais de uma pessoa ocupa uma mesma posição econômica em relação a outras”, que “é o que ocorre, por exemplo, na copropriedade”.

Acrescenta que “o interesse comum na situação de que decorre a obrigação tributária não pode ser sequer cogitado no que se refere aos tributos diretos, como o são o PIS e a COFINS, que não têm qualquer repercussão econômica sobre o comprador”.

Com razão a recorrente (Suzano S/A).

A **uma**, porque, de fato, como afirma a Suzano, “o art. 124 do Código Tributário Nacional não pode servir de fundamento para, por si só, justificar a responsabilidade tributária da ora Recorrente”.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

A solidariedade de que trata o art. 124 do CTN nada mais é do que a possibilidade de o ente tributante cobrar o tributo (ou a penalidade pecuniária) de todos os sujeitos passivos (contribuintes e responsáveis), ou de apenas um deles, sem qualquer benefício de ordem. Em outras palavras, é uma das formas de distribuição da responsabilidade pelo pagamento do tributo (ou da penalidade pecuniária) entre os sujeitos passivos da obrigação principal.

Mas observe-se que, para que alguém possa ser responsabilizado solidariamente pelo pagamento de um tributo, é preciso que, antes, esse alguém seja legitimado como sujeito passivo da obrigação tributária, o que deve ser feito à luz do art. 121 do CTN, a seguir reproduzido:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

No presente caso, o que pretenderam a Fiscalização, de forma confusa, e a DRJ, de forma mais explícita, foi estabelecer a **solidariedade** da Fibria Celulose S.A. e da Fibria-MS Celulose Sul Matogrossense Ltda. (antes VCP-MS, e antes Chamflora) **pelo pagamento dos débitos** (inclusive do IRRF) **declarados em DCTF pela PEI**.

No entanto, para alcançar esse objetivo, deveria a Fiscalização (e após a DRJ), em primeiro lugar, ter demonstrado que a Fibria Celulose S.A. e a Fibria-MS possuíam sujeição passiva (contribuintes ou responsáveis) em relação a esses débitos declarados em DCTF pela PEI e que foram objeto de declarações de compensação.

Não obstante, não houve, em qualquer momento, um mínimo de esforço, seja por parte da Fiscalização, seja por parte da DRJ, em fazer essa demonstração.

De forma equivocada, o que vemos nos autos é que a linha de argumentação construída pela DRJ claramente busca demonstrar um interesse comum em relação à utilização do crédito pleiteado, sem qualquer referência aos débitos objeto de compensação, e, muito menos, ao fato gerador da obrigação tributária para a qual se pretendeu estabelecer a solidariedade. Observe-se os excertos a seguir reproduzidos, extraídos do Acórdão da DRJ:

Como admitem as pessoas jurídicas, a responsabilização que pesa sobre elas diz respeito à satisfação dos débitos que foram indevidamente compensados pela interessada. Isto

porque, entendeu a auditoria, **havia interesses comuns das pessoas jurídicas nas situações relatadas nos autos, que levaram à utilização de crédito inexistente na indevida compensação de débitos por via de DCOMP**. Cabe assim avaliar se a comunhão de interesses é fato e se esses interesses comuns referem-se à situação que constitua a obrigação principal.

.....

Importante destacar que **não há óbice a que a solidariedade prevista no dispositivo se estenda a terceiros cujo interesse comum, como é o caso, se verifique em relação à situação pela qual a obrigação principal tenha se extinto, ou seja, a compensação indevida, pelo aproveitamento de créditos inexistentes**.

.....

A comunhão interesses entre a pessoa jurídica implicada e a Pöyry Empreendimentos Industriais SA (Projetos Especiais e Investimentos SA) **na situação que deu origem aos valores dos créditos pleiteados em ressarcimento e que serviram à indevida compensação dos débitos** sobressai primeiramente da análise da relação que o contrato de fornecimento da fábrica de celulose estabeleceu entre as empresas. (grifos meus)

Assim, não se prestando o art. 124 do CTN, por si só, para estabelecer a responsabilidade pelo pagamento de tributo, e não tendo sido demonstrada a sujeição passiva da Fibria Celulose S.A. e da Fibria-MS em relação aos débitos oferecidos à compensação, não há como estabelecer uma responsabilidade solidária para elas no presente processo.

A duas, porque, como defendido pela Suzano, “não há previsão legal para atribuição de responsabilidade por solidariedade em relação à utilização indevida de créditos”.

De fato, a responsabilidade solidária de que trata o art. 124 do CTN se refere à obrigação principal, que, nos termos do art. 121 do mesmo diploma legal, pode tanto ser o pagamento de um tributo quanto o pagamento de uma penalidade pecuniária (no caso estamos falando dos débitos declarados em DCTF que foram objeto das declarações de compensação).

Diz o inciso I desse art. 124 do CTN que o interesse comum atrai a responsabilidade solidária dos “interessados”. Abstraindo o fato de que esses “interessados”, para serem solidariamente responsabilizados pelo pagamento do tributo (ou da multa pecuniária), precisam, antes, ser legitimados como sujeitos passivos, conforme visto nos parágrafos anteriores, é preciso ainda observar que esse interesse comum deve se dar em relação à situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, conforme expressamente destacado no CTN.

Ou seja, no presente caso, para que se pudesse estabelecer a solidariedade da Fibria Celulose S.A. e da Fibria-MS pelo pagamento dos débitos oferecidos à compensação, deveria ter sido demonstrado o interesse comum dessas empresas em relação aos fatos que fizeram surgir esses débitos.

Por isso não faz sentido o argumento da DRJ de que a solidariedade poderia ser estendida “a terceiros cujo interesse comum, como é o caso, se verifique em relação à situação pela qual a obrigação principal tenha se extinto, ou seja, a compensação indevida, pelo aproveitamento de créditos inexistentes”.

Sob outro ponto de vista, é preciso ainda destacar que, quando estamos diante de processos que tratam de ressarcimento e de compensação, como é o caso aqui analisado, a

discussão se concentra, especialmente, no direito creditório pleiteado, sem que haja qualquer análise em relação aos débitos oferecidos à compensação. Aliás, esses débitos, que por vezes incluem tributos de competência de outra Seção deste CARF (no presente caso os créditos pleiteados pretendiam compensar, entre outros, débitos do IRRF), sequer fazem parte da lide estabelecida nesse tipo processo.

Dessa forma, mesmo que tivesse havido um esforço por parte da Fiscalização para demonstrar a sujeição passiva da Fibria Celulose S.A. e da Fibria-MS em relação aos débitos oferecido à compensação, a matéria, por se referir a tributo que não se encontra sob lide no presente processo, não poderia ser enfrentada por este colegiado.

Nesse sentido, reafirma-se a impossibilidade de se discutir a responsabilidade solidária pelos débitos declarados em DCTF e oferecidos à compensação em processos que tratam de ressarcimento e de compensação.

A três, porque a Fiscalização estabeleceu a solidariedade da Fibria Celulose S.A. e da Fibria-MS a partir de uma presunção de que haveria um interesse comum entre essas empresas e a PEI, sem apresentar qualquer prova concreta de que teria havido uma “montagem de operação entre as empresas, com o objetivo de reduzir o recolhimento de tributos, e de deixar a responsabilidade pelo recolhimento dos débitos gerados pelas operações realizadas à empresa sem patrimônio para responder por tais débitos”.

A DRJ, por sua vez, tendo identificado que a PEI “possuía quadro insuficiente para a monta do empreendimento e capital social incompatível com a envergadura do projeto”, concluiu haver “uma relação extra comercial unindo as duas pessoas jurídicas” (PEI e Fibria-MS Celulose - antes VCP-MS, e antes Chamflora). Concluiu ainda que o interesse da Fibria-MS Celulose (antes VCP-MS, e antes Chamflora) “na situação tratada nos autos se confundia com os próprios interesses da pessoa jurídica Fibria Celulose SA que lhe detinha 99,9% do capital social”. Mas também essas conclusões carecem de provas, estando baseadas tão somente em presunções.

Aliás, chama a atenção que a DRJ tenha trazido em desfavor das recorrentes o argumento de que a determinação feita em contrato pela Fibria-MS Celulose (antes VCP-MS, e antes Chamflora) para que a PEI subcontratasse a Pöyry Tecnologia Ltda. evidenciaria que a PEI “não possuía capacidade financeira, técnica e gerencial para tocar a obra da instalação da fábrica”.

Ora, considerando que a Fiscalização concluiu que o gerenciamento da obra foi efetivamente feito pela Pöyry Tecnologia Ltda. e que essa empresa tinha como responsável legal o Sr. Maris Ansis Tamsons, o mesmo responsável legal pela PEI, por que a Fiscalização não considerou haver interesse comum entre a PEI e a Pöyry Tecnologia Ltda.?

118. A empresa que efetivamente gerenciou a obra, realizando os serviços EPCM, e a efetiva entrega da fábrica de celulose, foi a Pöyry Tecnologia Ltda CNPJ 50.648.468/0001-65, empresa pertencente ao grupo Pöyry com vasto histórico na realização de obras/projetos de grande envergadura. Esta empresa tinha como responsável legal o Sr. Maris Ansis Tamsons, o mesmo responsável legal pela Pöyry Empreendimentos Industriais S/A.

É de se destacar, por fim, que a Suzano trouxe em seu Recurso Voluntário explicações sobre o que foi assumido pela Fiscalização e pela DRJ em relação ao “interesse comum” das empresas envolvidas que, se não servem para afastar, sem qualquer sombra de dúvidas, o alegado “interesse comum”, ao menos servem para afastar as presunções assumidas pela Fiscalização e pela DRJ:

36. Para rechaçar de forma definitiva a conclusão lançada no Acórdão, a Recorrente passa a combatê-la, demonstrando a improcedência manifesta das alegações invocadas pela 14ª Turma Julgadora da DRJ de Ribeirão Preto – SP. Veja-se:

(i) **Capital Social de R\$ 100,00**

No que tange a essa alegação, o Acórdão parece ter abstraído o fato de que a VCP-MS, como previamente contratado, adiantou o valor de aproximadamente R\$ 3.000.000.000,00 (três bilhões de reais) à PEI para a construção da Fábrica de Celulose. Portanto, o montante do capital social é, evidentemente, absolutamente irrelevante, pois a antecipação do pagamento tornou desnecessário que os acionistas da PEI fizessem quaisquer aportes de capital.

(ii) **Estrutura e de pessoal insuficiente**

Segundo consta no Acórdão Recorrido, a PEI, por possuir um quadro de funcionários fixos de apenas dez empregados, não estaria apta a construir a Fábrica de Celulose. Uma vez mais, a Autoridade Julgadora parece não ter atentado para o fato de que a contratação para a construção da Fábrica de Celulose foi feita por regime de empreitada global, isto é, a PEI foi contratada, exatamente, para subcontratar e administrar outros fornecedores de serviço e/ou de materiais (pacotes).

E foi exatamente isto o que ocorreu. A PEI contratou mais de 1.200 subfornecedores para a efetivação da construção da Fábrica de Celulose. Portanto, o seu quadro próprio de funcionários se mostra igualmente irrelevante para o presente caso.

(iii) **A Pöyry Tecnologia Ltda. seria quem efetivamente gerenciou a obra**

O Contrato de Fornecimento de Fábrica de Celulose previa a contratação da Pöyry Tecnologia Ltda. como prestadora de serviços de EPCM (Process Islands). Como já dito em tópico específico, a contratação por regime de empreitada global é regida pelo Direito Privado, sendo de livre iniciativa privada os termos da contratação. Este fato não pode ser levado em consideração a ponto de descaracterizar todas as operações de construção por regime de empreitada global realizadas. Em se tratando de regime de empreitada global, não há norma alguma que disponha sobre a impossibilidade de contratação de empresa para prestação de serviços de EPC. Ademais, o fato de ambas as empresas possuírem o mesmo representante legal, em nada altera esta conclusão, pois não há nada no Contrato, nem na legislação, que impeça que os representantes legais das partes sejam os mesmos. Portanto, essas alegações da Autoridade Fiscal não têm fundamento legal algum que as sustentem.

Outrossim, se a PEI não fosse, de fato e de direito a entidade que efetivamente prestava serviços e efetuava os fornecimentos de equipamento, por qual razão contrataria seguros para a obra, tais como “D&O” (directors and officers)?

E mais: não se nega a evidente relação existente entre a PEI e o Grupo Finlandês Pöyry (inclusive porque a Pöyry Projects Ltd Oy era sua acionista minoritária), mas este fato deve ser compreendido sob a ótica de que as atividades de empreitada global (subcontratação de pacotes) e serviços técnicos

de engenharia, essencialmente distintos, seriam desempenhados por diferentes empresas, inclusive para não haver confusão entre o Preço de Fornecimento da Fábrica e a contraprestação devida à Pöyry Tecnologia Ltda. pela prestação de serviço técnico de engenharia (serviço este, inclusive, subcontratado pela Recorrente, tal como ajustado em contrato).

(iv) **Após o empreendimento, a PEI passou a pertencer à Fibria Celulose S/A**

De fato, quando da entrega da Fábrica de Celulose (momento a partir do qual a PEI perderia seu objeto e, a priori, seria extinta), a Fibria Celulose S.A. interessou-se por adquirir a Empresa. Isso porque, a PEI pleiteia judicialmente a exclusão, da base de cálculo do PIS/COFINS, dos valores recebidos e repassados aos subempreiteiros de construção civil contratados para execução da construção da Fábrica de Celulose e, *especialmente, a compensação dos créditos decorrentes dos pagamentos realizados de forma indevida a este título.*

Dessa forma, absolutamente natural o interesse então manifestado pela Fibria de ter a Empresa sob seu controle ante a expectativa real de ver esses créditos reconhecidos em favor da PEI quando do trânsito em julgado da decisão judicial favorável, não podendo ser invocada tal operação, por obra de pura criatividade, como indício de qualquer irregularidade.

Ao contrário do que restou confirmado no Acórdão, não há como se confundir, para fim nenhum, os dois momentos inteiramente distintos: o primeiro, quando a Construção da Fábrica estava ainda em curso e a PEI estava sob o controle do Grupo Pöyry (período em relação ao qual se instaura o presente litígio); o segundo, já depois de encerrada a execução da obra, quando a PEI foi adquirida pela Fibria Celulose S.A. por conta da expectativa de direito creditório detido pela Empresa (ação judicial).

Portanto, que não se confundam esses diferentes momentos, absolutamente estanques e independentes. **A aquisição da PEI pela Fibria Celulose S.A. é posterior e absolutamente estranha ao objeto deste processo, sendo verdadeiramente alheia às operações que deram origem aos créditos de COFINS-Importação discutidos nestes autos, executadas ainda sob o controle do Grupo Pöyry.**

Destarte, também a falta de provas de que haveria o alegado “interesse comum” entre as empresas chamadas ao processo para responder pelos débitos declarados em DCTF e oferecidos à compensação é razão suficiente para que se exclua do polo passivo as empresas elencadas pela Fiscalização como responsáveis solidárias.

Assim, por todas as razões expostas acima, é de afastar a solidariedade da Fibria Celulose S.A. e da Fibria-MS Celulose Sul Matogrossense Ltda. no presente processo.

Da responsabilidade solidária do Sr. Maris Ansis Tomsons

Sem aprofundar suas razões, a Fiscalização também trouxe para os autos, como obrigado pelo cumprimento da obrigação principal decorrente dos fatos relatados no Relatório Fiscal de e-fls. 1008 a 1039, o Sr. Maris Ansis Tomsons. A base legal apontada pela Fiscalização seria os arts. 134 e 135 do CTN, a seguir reproduzidos na parte em que interessa:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

.....

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

.....

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A DRJ destacou que o Sr. Maris exerceu a presidência da PEI no período de 24/11/06 a 15/12/09, e entendeu que a situação prevista no caput do art. 134 do CTN “se amolda aos fatos narrados nos autos já que, ao contrário do que defende o interessado, o diminuto patrimônio da empresa impossibilita que a obrigação seja cumprida pela contribuinte”.

Defendeu que “o presidente da pessoa jurídica, nos termos do inciso III, se afigura como executivo que, entre outras prerrogativas relacionadas à operação da empresa, também administra bens que não lhe pertencem”, e acrescentou que, “não sendo dotada de vontade própria, as pessoas jurídicas tem suas ações pautadas pelas intervenções de seus administradores o que se estende com relação ao cumprimento ou descumprimento da legislação tributária pela pessoa jurídica”.

Diante disso, concluiu que “é imediata a subsunção da situação posta nos autos ao dispositivo de lei”.

Quanto ao enquadramento no art. 135 do CTN, a DRJ arguiu que “o ato ilícito que dá motivo à responsabilidade tributária do administrador pode ser tanto culposo quanto doloso”, de tal forma “que basta a culpa em sentido estrito para satisfazer a hipótese do artigo 135 do CTN para trazer o administrador para povoar o polo passivo responsabilizando-o pelos atos por ele praticados”.

Sustentou que “nem mesmo é imprescindível que o administrador, para fins de responsabilização tributária, tenha praticado diretamente o ato ilícito, sendo suficiente que apenas o tenha tolerado, quando em condição de interferir para evitar a sua ocorrência, o que é o caso, dada a função de presidente exercida pelo implicado”.

E esclareceu que “o ato ilícito apontado pela auditoria foi a montagem de relação entre pessoas jurídicas de molde a alocar a responsabilidade pelo cumprimento de obrigação tributária não satisfeita por compensação em razão da compensação com aproveitamento de créditos inexistentes como se viu”.

O Sr. Maris, em seu Recurso Voluntário, sustenta que “nenhuma norma societária, civil ou fiscal foi violada pela PEI e nem qualquer obrigação tributária foi ilegalmente evadida”, de tal forma que “resta evidente a ilicitude da responsabilização pessoal em nome do Recorrente, seja em razão do art. 135, seja do art. 134 do CTN, o que resulta na conclusão de que ele deve ser excluído urgentemente do polo passivo do presente processo”.

Se insurge contra a posição assumida pela DRJ de “que a responsabilização do art. 135 abarcaria tanto a conduta dolosa quanto a culposa”, de “que basta a tolerância do administrador diante da prática de um ato ilícito para que se configure a sua responsabilização pessoal” e de “que o ato ilícito tolerado pelo Recorrente foi a montagem de estrutura societária e negocial que resultou na compensação fiscal pela utilização de crédito inexistente de PIS e COFINS na importação dos bens pela PEI”.

Questiona “como é possível apontar que o Recorrente foi tolerante acerca de eventuais atos ilícitos na execução do contrato firmado pela PEI se nada foi descrito acerca de sua conduta? Como pode ser caracterizada essa tolerância, se nada foi apresentado como prova? E mais: como pode ele ser considerado responsável diante de atos legítimos?”.

Acusa que “a afirmação de que o Recorrente tenha tolerado supostos atos ilícitos significa mera presunção de conduta ilícita, uma vez que o Acórdão não indica quais as provas e/ou explicações para tanto, ao arrepio da lei, da doutrina e da jurisprudência nacional consolidada”.

Defende que, “para responsabilização pessoal dos administradores na forma do art. 135, III, do CTN, faz-se mister a comprovação da existência de (i) prática de ato ilícito pelo sócio, gerente ou administrador; (ii) fato gerador de tributo; e (iii) relação de causalidade entre ambos”.

Argumenta que a jurisprudência do CARF é unânime no sentido de que o art. 135 do CTN só alcança as condutas dolosas, e transcreve as ementas dos Acórdãos proferidos nos processos 19515.722109/2012-71 e 10680.013568/2006-36.

Diz ser pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de exigir o dolo como conduta caracterizadora do art. 135 do CTN, e transcreve ementa do REsp 578.069.

Sustenta “que a responsabilidade subsidiária do art. 134, III, do CTN somente pode ser imputada quando restar comprovado que a impossibilidade de cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte decorre de atos ou omissões praticados pelos administradores dos seus bens”, e que “em momento algum a autoridade tributária comprova a impossibilidade de a empresa PEI cumprir com as supostas obrigações tributárias decorrentes das compensações não homologadas, muito menos comprova que eventual impossibilidade decorreria de ato ou omissão praticada pelo Recorrente”.

Com razão a recorrente (Sr. Maris, pessoa física).

A uma, porque, conforme visto no tópico anterior, não é possível que se estabeleça a responsabilidade tributária tão somente pela utilização indevida de créditos, assim como não é possível a discussão, em processos do tipo aqui analisado (que tratam de ressarcimento e de compensação), a respeito da responsabilidade pelos débitos declarados em DCTF e oferecidos à compensação, uma vez que esses débitos não se encontram sob a lide.

A duas, porque o art. 134 do CTN não se aplica aos diretores, gerentes e administradores de pessoas jurídicas de direito privado, como sustentam a Fiscalização e a DRJ.

A construção feita pela DRJ é de que aquele que administra uma empresa também administra bens que não lhe pertencem, sendo enquadrado, portanto, no inciso III do art. 134 do CTN, que assim dispõe:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

.....

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

Mas administrador de empresa não se confunde com administrador de bens de terceiros. E há fortes evidências disso na própria construção do CTN.

A primeira delas está no fato de que o projeto de lei que deu origem ao CTN trazia, inicialmente, a responsabilidade atualmente prevista no art. 134 do CTN também para os diretores, gerentes e administradores de pessoas jurídicas de direito privado (inciso VI do art. 170 do projeto de lei do CTN), responsabilidade essa que o legislador preferiu não confirmar quando da publicação do CTN.

Art. 170. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação tributária principal por parte do obrigado direto, respondem solidariamente com este:

- I. Os pais, em relação aos tributos devidos por seus filhos menores;
- II. Os tutores e curadores, em relação aos tributos devidos tutelados ou curatelados;
- III. Os administradores de bens de terceiros, em relação aos tributos devidos por seus administrados;
- IV. O inventariante, em relação aos tributos devidos pelo espólio;
- V. O síndico e o comissário, em relação aos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI. Os diretores, gerentes e administradores de pessoas jurídicas de direito privado, em relação aos tributos devidos por estas;

VII. Os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, em relação aos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão de seu ofício.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica em matéria de penalidades. (grifo meu)

Ou seja, o legislador, conscientemente, decidiu não estabelecer uma responsabilidade (subsidiária, no meu entender) pelo cumprimento da obrigação principal para os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado que fosse decorrente de mera culpa, como é a hipótese prevista no art. 134 do CTN.

Além disso, o art. 135 do CTN, quando trata da responsabilidade pessoal pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, elenca, entre os eleitos, tanto as pessoas referidas no art. 134 (inciso I) quanto os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (inciso III).

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

- I - as pessoas referidas no artigo anterior;
- II - os mandatários, prepostos e empregados;
- III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Ora, estivessem os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado incluídos entre os eleitos pelo inciso III do art. 134, letra morta seria o inciso III do art. 135.

Da mesma forma, o art. 137 do CTN, quando trata da responsabilidade pessoal do agente, traz, na alínea “a” do inciso III, as pessoas referidas no art. 134, e, na alínea “c” do mesmo inciso III, a figura dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Diante disso, entendo não ser possível que se invoque o inciso III do art. 134 do CTN para se estabelecer a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação principal para os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A três, porque a responsabilidade do art. 135 pressupõe (i) que o agente tenha praticado um ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos e (ii) que esse ato resulte no nascimento de uma obrigação tributária. E não há nada no processo que aponte para o cumprimento desses requisitos.

Aliás, as razões de decidir da DRJ deixam claro que esses requisitos sequer foram considerados.

Isso porque, conforme visto, a DRJ construiu uma tese de que o ato ilícito que atrairia a responsabilidade tributária do administrador poderia ser culposo ou doloso, sendo possível a responsabilização até mesmo em razão de omissão (tolerância de ato praticado por outrem, quando em condição de interferir para evitar a sua ocorrência).

E foi justamente na omissão que a DRJ firmou suas razões de decidir. Para ela, dada a função de presidente exercida pelo Sr. Maris, ele teria a obrigação de impedir a ocorrência do “ato ilícito”. E que ato ilícito seria esse? Segundo a DRJ, “o ato ilícito apontado pela auditoria foi a montagem de relação entre pessoas jurídicas de molde a alocar a responsabilidade pelo cumprimento de obrigação tributária não satisfeita por compensação em razão da compensação com aproveitamento de créditos inexistentes como se viu”.

Mas essa tese construída pela DRJ não se sustenta. Quando o legislador quis responsabilizar alguém pela omissão, o fez expressamente, como, por exemplo, no art. 134, que trata da responsabilidade de pessoas em razão dos “atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis”. O art. 135 do CTN, por sua vez, expressamente fala em “atos praticados”, não deixando margem para que se considere, também, a omissão.

Diante disso, como não foi apontado no processo qualquer ato praticado diretamente pelo Sr. Maris, não há nem que se falar em obrigação tributária resultante. Restam, pois, não preenchidos os requisitos para a aplicação do art. 135 do CTN, razão pela qual não há como se referendar a responsabilidade tributária do Sr. Maris apontada pela Fiscalização e mantida pela DRJ.

Assim, por todas essas razões, afasto a responsabilidade do Sr. Maris no presente processo.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela Projetos Especiais e Investimentos Ltda. (atual denominação de Projetos Especiais e Investimentos S/A), por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela Suzano S/A para afastar a responsabilidade solidária da Fibria Celulose S.A. e da Fibria-MS Celulose Sul Matogrossense Ltda. (antes VCP-MS, e antes Chamflora) e por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado pelo Sr. Maris Ansis Tomsons para afastar a sua responsabilidade pelo pagamento dos débitos declarados em DCTF e cujas compensações não foram homologadas.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles