



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10925.001451/2010-76
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.439 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de junho de 2016
Matéria IRPJ, CSL, PIS e COFINS
Recorrente MASTER AGROPECUÁRIA LTDA; CARLOS ALBERTO GRADIN;
CÉLIA REGINA BRAGA FACCIN e MÁRIO FACCIN
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

Quando a Fiscalização imputa a Contribuinte a simulação com pessoas físicas para o fim de recolher menos tributo na pessoa jurídica, correta é a autuação da pessoa jurídica e das pessoas físicas como responsáveis solidários.

DECADÊNCIA - SIMULAÇÃO - ARTIGO 173, I, DO CTN

A jurisprudência do CARF, por meio da Súmula n° 72, pacificou que “Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.”

SIMULAÇÃO

A relação entre a empresa e as pessoas físicas era muito estrita e próxima, a ponto de configurar uma única empresa e evidenciar a simulação criada com o intuito de diminuir a carga tributária.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA

Em virtude do reconhecimento da ocorrência de simulação no presente caso, deve ser mantida a qualificação da multa.

REFLEXOS: CSLL, COFINS E PIS

Aplicam-se aos lançamentos da CSLL, da COFINS e do PIS, no que couber, a mesma solução que foi dada ao IRPJ.

PIS E COFINS - RECEITAS FINANCEIRAS

Há decisão do Poder Judiciário para a Contribuinte no sentido de que o alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS era inconstitucional até a edição das Leis n°s 10.637/02 e 10.833/03, mas apenas se ela estivesse sujeita à sistemática do regime não-cumulativo. Deve ser afastada a incidência sobre as receitas financeiras.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário tão-somente para determinar a exclusão da incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras. Fez nova sustentação oral, por parte do sujeito, o Dr. Silvio Luiz da Costa, OAB 5218/SC, haja vista a alteração na composição dos membros da Turma em relação a composição verificada na Reunião anterior.

(assinado digitalmente)

MARCELO CUBA NETTO - Presidente.

(assinado digitalmente)

JOÃO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Otávio Opperman Thomé, Luiz Fabiano Alves Penteado, Roberto Caparroz de Almeida, João Carlos de Figueiredo Neto, Ester Marques Lins de Sousa, Ronaldo Apelbaum e Marcelo Cuba Netto.

Relatório

Em apertada síntese, a Fiscalização entendeu que a parceria rural entre a pessoa jurídica Master Agropecuária Ltda. e as pessoas físicas Mário Faccin, Célia Faccin e Carlos Alberto Gradin (que são, direta ou indiretamente, sócios da empresa) seria uma simulação, de modo a permitir que a maior parte das receitas fossem imputadas às pessoas físicas, reduzindo a tributação que recaía sobre a pessoa jurídica.

Em face disso, a Fiscalização lavrou autos de infração, para cobrança de IRPJ, CSL, PIS e COFINS, no ano-calendário de 2005, acrescido de multa de 150%. Ao apreciar a impugnação, em 19/02/2014, a 1ª Turma da DRJ/SP1, por meio do acórdão nº 16-55.522 (fls. 4073/4104), julgou-a, por unanimidade, improcedente. Inconformada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 4112/4186 e docs. anexos - fls. 4187/4372).

Tendo contextualizado a lide, passamos ao relatório pormenorizado dos autos.

Em 16/02/2009, foi formalizado Termo de Início de Ação Fiscal - Intimação Fiscal SAFIS/DRF/JOA-SC nº 054/2009 (fls. 146/147), em face de Mário Faccin, o qual foi cientificado em 17/02/2009 (fl. 147), para apresentar certidão de casamento e, no que tange aos anos-calendários de 2005 a 2007, relação de suas contas bancárias, extratos bancários, livro caixa e seus documentos de suporte.

Após ter sido solicitada (fls. 148/184) e deferida a dilação de prazo pelo Termo de Constatação e Reintimação Fiscal SAFIS/DRF/JOA-SC nº 074/2009 (fls. 185/187), em 30/03/2009, Mário apresentou a relação de suas contas bancárias e a certidão de casamento, bem como informou que os extratos não haviam sido disponibilizados pelos bancos (fls. 189/190 e docs. anexos – fls. 191/196).

Na sequência, foram formalizados diversos Termos de Intimação e de Constatação, os quais foram todos cumpridos pelo Sr. Mário, intimando-o para apresentar (i) livro caixa ou livros contábeis; (ii) os contratos e seus aditivos que formalizavam a parceria rural entre o Sr. Mário, a Sra. Célia, o Sr. Carlos e Master; (iii) apuração e distribuição do resultado da parceria; (iv) as procurações outorgando ao Sr. Mário poderes para firmar, em nome da parceria, contratos de subparceria; (v) a discriminação dos suínos pertencentes a cada um dos membros da parceria; e (vi) informações se havia sido constituída sociedade ou havia algum estatuto vinculando as pessoas participantes da parceria e em nome de quem foram emitidas as notas fiscais de vendas (fls. 197/2646).

No meio dos diversos Termos de Intimação e de Constatação acima mencionados, em 18/09/2009, foi formalizado Termo de Retenção de Livros e Documentos do Sr. Mário e da Sra. Célia (fls. 2279/2280).

Em 10/05/2010, foi formalizado Termo de Início de Ação Fiscal – Intimação Fiscal SAFIS/DRF/JOA-SC nº 227/2010 (fls. 2647/2650), em face da Sra. Célia Faccin, para o fim de confirmar as informações prestadas pelo Sr. Mário e explicar quais eram as funções por ela exercidas na atividade. Cientificada em 07/06/2010 (fl. 2651), a Sra. Célia confirmou parcialmente as informações prestadas, apresentando os esclarecimentos que julgou necessários em 29/06/2010 (fls. 2652/2657 e docs. anexos – fls. 2658/2778) e em 15/07/2010 (fls. 2779/2780 e docs. anexos – fls. 2781/2966).

Em 01/06/2010, pelo mesmo motivo exposto acima, foi formalizado Termo de Início de Diligência Fiscal – Intimação Fiscal SAFIS/DRF/JOA-SC nº 228/2010 (fls. 2967/2969), em face do Sr. Carlos Alberto Grandin. Cientificado em 07/06/2010 (fl. 2970), o

Sr. Carlos, em 29/06/2010, também confirmou parcialmente as informações prestadas (fls. 2971/2975 e docs. anexos. – fls. 2976/2978).

Em 04/06/2010, foi formalizado Termo de Início de Ação Fiscal – Intimação Fiscal SAFIS/DRF/JOA-SC nº 289/2010 (fls. 3016/3018), em face da Master Agropecuária Ltda, para o fim de que, em relação aos anos-calendário de 2005 a 2007, fossem apresentados diversos documentos e demonstrativo que informasse para cada conta de resultado em que houve relacionamento com a parceria, o respectivo montante de débitos e créditos efetuados. Cientificada em 09/06/2010 (fl. 3019), a Master, em 30/06/2010, apresentou parte dos documentos solicitados e requereu a dilação de prazo daqueles que ficaram pendentes (fls. 3020/3022 e docs. anexos – fls. 3023/3033).

Em 15/06/2010, foi formalizado Termo de Início de Diligência Fiscal – Intimação Fiscal SAFIS/DRF/JOA-SC nº 305/2010 (fls. 3409/3411), em face do Banco ABN AMRO Real S/A, para colher informações sobre financiamentos ou empréstimos, firmados entre janeiro de 2005 a dezembro de 2007, na qual a Master constasse como avalista de terceiros. Após a apresentação de resposta por parte do Banco (fl. 3412), solicitando o CNPJ da Master para que facilitasse a busca, em 09/07/2010, foi formalizado o Termo de Início de Diligência Fiscal – Intimação Fiscal SAFIS/DRF/JOA-SC nº 354/2010 (fls. 3413/3415), informando-o. Nada obstante, não consta nos autos o cumprimento desta intimação pelo banco.

Em 23/06/2010 e em 08/07/2010, foram, respectivamente, formalizados Termos de Constatação e de Intimação Fiscal nºs 323/2010 (fls. 2979/2982) e 349/2010 (fls. 2997/2999), intimando o Sr. Mário para apresentar (i) contratos de subparceria que não tivessem sido anteriormente trazidos, (ii) certos contratos de mútuo e (iii) demonstrativo que informasse, para cada conta contábil de resultado, o montante mensal do movimento entre a parceria, o que foi devidamente cumprido em 23/06/2010 (fls. 2983/2984), em 01/07/2010 (fls. 2985/2988 e docs. anexos – fls. 2989/2996) e em 04/08/2010 (fl. 3002 e docs. anexos – fls. 3003/3011).

Em 08/07/2010, foi formalizado Termo de Intimação Fiscal SAFIS/DRF/JOA-SC nº 348/2010 (fls. 3034/3036), admitindo a dilação do prazo solicitado pela Master e intimando-a para apresentar os LALUR's em planilhas excel.

A Master cumpriu esta e a outra intimação, juntando os documentos que foram solicitados em 23/07/2010 (fls. 3037/3398), em 04/08/2010 (fls. 3402/3408) e em 11/08/2010 (fls. 3434/3637).

Em 29/07/2010, foi formalizado Termo de Retenção de Livros e Intimação Fiscal SAFIS/DRF/JOA-SC nº 348-A/2010 (fls. 3416/3417), em face da Master, para reter os LALUR's de 2006 e 2007 e intimá-la para justificar procedimentos relacionados a depreciação

acelerada. Em 05/08/2010, a Master justificou esses procedimentos (fls. 3418/3421 e docs. anexos – fls. 3522/3433).

Em 17/08/2010 e em 18/08/2010, foram formalizados Termos de Devolução de Livros e Documentos, para devolver, respectivamente, os documentos anteriormente apreendidos da Master (fl. 3640) e do Mário e da Célia (fls. 3638/3639).

Sintetizando as conclusões obtidas, em 15/08/2010, a Fiscalização elaborou Relatório da Atividade Fiscal (fls. 41/130 e docs. anexos fls. – 131/145), cujos principais pontos podemos resumir assim:

DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

“(…) os exames fiscais trouxeram à luz um esquema de planejamento tributário baseado na simulação de contratos de parceria rural forjados com vistas a encobrir parte da atividade rural da pessoa jurídica acima mencionada e a iludir a tributação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e dos demais tributos e contribuições sobre as pessoas jurídicas” – fl. 47.

“E, também, enfatizar que para os anos-calendário sucessivos ao início desta fiscalização, corroborando as conclusões do presente trabalho, o contribuinte reconheceu em suas declarações efetuadas à RFB que a atividade rural realizada no âmbito da suposta parceria rural realmente era praticada pela Master Agropecuária Ltda., de forma que passou a renovar os contratos de subparceria fazendo constar exclusivamente o nome da pessoa jurídica no pólo parceiro outorgante (conforme descrito no ANEXO II), bem como, passou a computar contabilmente e a tributar toda a atividade rural anteriormente contabilizada pela suposta parceria rural como sendo da Master Agropecuária Ltda.” – fl. 49.

EM QUE CONSISTIA O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

“No esquema planejado, a maior parte do lucro (algo em torno de 20% do faturamento total, que restava quase que exclusivamente ao parceiro-proprietário, pessoa jurídica) era geralmente tributado pelo regime do lucro presumido. Isso só não acontecia quando era possível, pelo regime do lucro real, efetuar a depreciação acelerada de equipamentos utilizados na Atividade Rural e com isso livrar-se completamente da tributação do Imposto de Renda.

Na outra ponta deste mesmo esquema, o faturamento ocorre mormente por conta dos parceiros-criadores (algo em torno de 80% do faturamento total), que fazem a movimentação de suínos em nome de um deles, portanto sob o regime de tributação do

Produtor Rural Pessoa Física e são tributados com base no Resultado da Atividade Rural (regime de caixa). Como os rebanhos de suínos estão sempre crescendo (isto é lucro também!), os recursos de caixa são sempre reinvestidos na produção de forma que não há resultados positivos, só prejuízos, não havendo portanto fundamento para incidência do IRPF.” – fls. 62/63.

PROVA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO

“Se o contrato de parceria pecuária é a pedra fundamental do planejamento tributário levado a efeito pela organização liberada pelo Sr. Mário Faccin, é ele também (o contrato), nas condições em que foi elaborado, o ponto fraco deste planejamento” – fl. 63.

(...)

“De forma resumida são apresentados abaixo os fatos relativos à desnaturação e às atipicidades encontradas no contrato de parceria rural básico e seus aditivos que fazem-no desenquadrar-se dessa espécie de contratos prevista na Lei nº 4.504/64” – fl. 76

| | |
|--------------|--|
| Desnaturação | As pessoas que participam dos dois pólos do Aditivo nº 03 e 04 do CONTRATO DE PARCERIA BÁSICO são, direta ou indiretamente, as mesmas. Uma contratação de parceria rural como este desvirtua a natureza jurídica do contrato agrário de parceria rural. Isso porque o contrato típico de parceria rural é um contrato regido pelo direito agrário, ramo do Direito que, diferentemente do direito civil, regula relações entre pessoas em condições sociais reconhecidamente desiguais visando proteger o pólo mais fraco da relação. |
| Atipicidades | <p>O contrato típico de parceria rural é composto por dois pólos, sendo que, obrigatoriamente, cada um dos pólos é formado por uma única pessoa (física ou jurídica) [o que se extrai do artigo 4º do Decreto nº 59.566/66 e do art. 96, § 1º, da Lei nº 4.504/66];</p> <p>Não é relação de parceria rural aquela havida entre duas pessoas que estejam colocadas num mesmo pólo em um instrumento de contrato de parceria rural [A atipicidade decorre do fato de que (i) o Sr. Carlos Alberto Gradin adentrou à parceria comprando sua participação e assumindo o pagamento de uma dívida; (ii) de que foi formado um patrimônio comum entre os parceiros colaterais; e (iii) de que tais parceiros dividiam os riscos e os resultados, ao invés de assumirem os riscos e responsabilidades referentes à parcela da propriedade que usou e receberem os benefícios de acordo com a produtividade individual de cada um no trato da atividade rural. Concluiu a Fiscalização, então, que o contrato celebrado entre as pessoas físicas se amoldaria, na verdade, àquele previsto no artigo 14, § 1º, da Lei nº 4.504/66 – entidade societária por cotas];</p> |

DA REPRODUÇÃO DA MASTER NA PARCERIA

“(…) alguns dos aspectos da suposta parceria revelam a intenção de reproduzir a situação social existente na Master Agropecuária Ltda para viabilizar a exploração

pelo grupo da atividade virtualmente desenvolvida pela suposta parceria rural, aspectos esses tais como:

a) formação de patrimônio comum destinado a atingir um fim econômico comum [o que foi alcançado por meio da aquisição de 50% pelo Sr. Carlos da participação na parceria, que passou, então, a reproduzir “a condição existente na pessoa jurídica Master Agropecuária Ltda, pela qual tanto o casal Faccin quanto o Sr. Gradin possuíam metade dos direitos e das obrigações” – fl. 87];

b) compartilhamento de riscos e resultados (inclusive não operacionais – aplicações Financeiras) [na proporção de 50% para cada uma das famílias, o que é comprovado pela obrigação de participação em conjunto nas subparcerias feitas];

c) movimentação bancária (inclusive financeira) em nome do pólo Faccin, sob responsabilidade comum [A Fiscalização destacou que “a obtenção de resultados financeiros como os descritos na contabilidade excedem(sic) bastante aos objetivos típicos de uma parceira rural” – fl. 91. A Fiscalização salientou que também eram feitos “(...) empréstimos junto a instituições financeiras em nome do casal Faccin, cuja responsabilidade era compartilhada no âmbito da suposta parceria rural” – fl. 94];

d) administração da suposta parceria concentrada em nome do mesmo sócio-administrador da Master Agropecuária Ltda;

e) escrituração contábil em comum [que era “completa e informatizada, contando com os livros contábeis diário e razão, além dos livros auxiliares como contas a pagar, contas a receber, estoques, etc.” – fl. 97. A Fiscalização destacou ainda que “A sistemática para a apuração desse resultado é a seguinte. Primeiramente, os registros dos fatos contábeis são efetuados sob o regime de competência numa contabilidade comum existente entre os três parceiros que sofreu algumas alterações no período. Num segundo momento, com base nesta escrituração em comum são gerados informativos de resultados agregados para a suposta parceria rural. Num terceiro momento, esses resultados são apurados segundo o regime de caixa, uma vez que a suposta parceria pretende tributar os seus resultados como Resultado da Atividade Rural de Produtores Rurais Pessoas Físicas. E, por fim, há a distribuição das duas metades do Resultado da Atividade Rural pelo Regime de Caixa para Srs. Mário Faccin e Carlos Alberto Gradin”- fl. 99. A Fiscalização concluiu ao final que a contabilidade “escrevia fatos econômicos reproduzindo a realidade societária existente na Master Agropecuária Ltda.” – fl. 100]” – fls. 111/112.

NECESSIDADE DA MASTER NA ATIVIDADE

“(…) outros aspectos, claramente revelam a ubiquidade e a necessidade da Master Agropecuária Ltda na operacionalização da atividade, tais como:

a) constância dos parceiros no mesmo pólo em contratos com terceiros [A Fiscalização ressaltou que o nome da Master foi incluído “em conjunto com o da Sra. Célia R. B. Faccin ou da pseudo-firma ‘Célia Regina Braga Faccin e Outros’ no pólo dos parceiros criadores nos contratos de subparceria” – fl. 100. A Fiscalização asseverou que “aplicando-se as regras do subarrendamento à subparceria, o contrato de subparceria rural deveria ser, numa interpretação que considerasse o disposto no art. 96, inciso VII, da Lei nº 4.504/64 c/c art. 3º, § 1º, do Decreto nº 59.566/66, aquele contrato pelo qual o parceiro outorgado transferisse a outrem, no todo ou em parte, os direitos e obrigações do seu contrato de parceria. Portanto, no polo parceiro-outorgante do contrato de subparceria deveria estar presente apenas o parceiro outorgado do contrato de parceria rural original. Neste diapasão, o parceiro outorgante do contrato de parceria rural original deveria apenas autorizar a subparceria” – fl. 102. Contudo, a Fiscalização aduziu que “a presença da Master nos contratos de subparceria é considerada condição *sine qua non* do negócio. Isto porque, na quase totalidade das subparcerias (...), há o fechamento de uma operação financeira com vistas à geração de infra-estrutura adequada à criação de suínos nas propriedades dos subparceiros” – fl. 103, sendo que “estas operações financeiras têm sua aceitação efetuada pela instituição financeira somente se houver a fiança da pessoa jurídica Master Agropecuária Ltda” – fl. 103];

b) existência na contabilidade de expressiva movimentação em contas contábeis representativas de contas correntes entre a suposta parceria e a Master Agropecuária Ltda [Sobre esse ponto, a Fiscalização fez quatro considerações: (i) quanto aos instrumentos de mútuo apresentados pelo sujeito passivo – “A primeira ordem de considerações inicia-se mencionando que os contratos de mútuo vigentes para o período ocorrem em número de dois, ou seja, mútuo da Master Agropecuária Ltda para Célia R. B. Faccin e Outros e, ao mesmo tempo, mútuo de Célia R. B. Faccin e Outros para Master Agropecuária Ltda” – fl. 108 e “Em segundo lugar, deve-se mencionar que os contratos de mútuo têm seus valores em aberto” – fl. 108; (ii) quanto às funções das contas contábeis entre a parceria e a Master – a conta 1245 tinha como intuito possibilitar a aquisição das matérias-primas pelas pessoas físicas (parceiros), por meio da interposição de uma pessoa jurídica (Master), já que, em virtude da grande quantidade adquirida, os vendedores se negavam a vender diretamente para as pessoas físicas; (iii) quanto aos tipos de operações registrados nessas contas contábeis – “(...) os lançamentos contábeis referentes à movimentação da conta contábil código 221401 (Mútuo Master Agropecuária Ltda), o qual traz a informação de vários pagamentos efetuados pela Master Agropecuária Ltda

de despesas realizadas pela suposta parceria, tais como, energia elétrica, serviços prestados por terceiros, Provisão para 13º salário, FGTS, entre outros” - fl. 109; e (iv) quanto à representatividade dos valores envolvidos – “(...) a Master Agropecuária Ltda teria emprestado à suposta parceria no ano-calendário de 2006 o equivalente à 109,86% da sua Receita Bruta Anual” – fl. 110];

c) promiscuidade de recursos entre a Master Agropecuária Ltda e a suposta parceria;

d) fiança concedida pela Master Agropecuária Ltda em contratos de financiamento de infra-estrutura vinculados às subparcerias realizadas no âmbito da suposta parceria ‘Célia Regina Braga Faccin e Outros’- fl. 112.

DAS CONCLUSÕES

“Os procedimentos fiscais realizados trouxeram a conclusão de que toda a atividade realizada no âmbito da suposta parceria ‘Célia Regina Braga Faccin e Outros’ era, na verdade, um desdobramento dissimulado da atividade da Master Agropecuária Ltda. Por isso, ao fim da fiscalização cumpre a apuração da base de cálculo do IRPJ considerando o valor total consolidado da atividade” – fl. 116.

“No ano-calendário 2005 o regime de tributação adotado pela Master Agropecuária Ltda era o do lucro presumido, de forma que para a apuração consolidada da base de cálculo do IRPJ devem ser expurgadas as receitas de vendas, de juros, de comissões, etc, geradas em operações entre as duas partes da atividade que se quer consolidar” – fl. 116. Refazendo os cálculos, “A apuração do imposto de Renda para o ano-calendário 2005 resultou em saldo de Imposto de Renda a Lançar para todos os trimestres do ano” – fl. 117.

“Para os anos-calendários 2006 e 2007, pelo contrário, a apuração consolidada da base de cálculo do Lucro Real aumentou os prejuízos já existentes. (...) A parcela da atividade da Master Agropecuária Ltda desenvolvida no âmbito da suposta parceria, obteve prejuízos contábeis em todos os períodos dos anos-calendário 2006 e 2007. Somente em dezembro do ano-calendário 2007, o resultado contábil consolidado seria positivo, contudo, as exclusões do lucro real computadas fizeram com que a base de cálculo do IRPJ ficasse, ainda, bastante negativa” – fl. 120.

DAS PENALIDADES

“(...) a imposição da multa qualificada é aplicada em função de terem sido identificados, nas infrações cometidas pela contribuinte (conforme descrição dos fatos no

capítulo anterior), os padrões de conduta tipificados no art. 72 da Lei nº 4.502/64, como fraude” – fl. 123.

DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

“Os fatos descritos no capítulo 2 do presente Relatório, versando sobre as infrações cometidas pelo sujeito passivo, tornaram evidentes (para efeito das cominações tributárias) a autoria e o grau de responsabilidade das pessoas físicas Mário Faccin, Carlos Alberto Gradi e Célia Regina Braga Faccin na realização dos ilícitos tributários praticados” – fl. 127, nos termos do artigo 124 do CTN.

No Relatório da Atividade Fiscal, destacou-se que foi elaborada Representação Fiscal para Fins Penais, sob o nº 10925.001462/2010-56 (fl. 128), e foram elaboradas Representações Fiscais para a apuração de possíveis irregularidades da mesma natureza em períodos posteriores para a Master e para apuração de uso de prejuízos de atividade rural erroneamente nas DIRPF do Sr. Mário, da Sra. Célia e do Sr. Carlos, sob os nºs 10925.001464/2010-45 e 10925.001463/2010-09 (fl. 128).

Em 17/08/2010, a autoridade lançadora lavrou Autos de Infração, para constituição de IRPJ, CSL, PIS e COFINS (fls. 9/40), acrescidos de multa de 150%, referente ao ano-calendário de 2005, nos seguintes valores:

| | IRPJ | CSL | PIS | COFINS |
|---------------|------------------|------------------|--------------|------------------|
| TRIBUTO | R\$ 1.263.893,86 | R\$ 677.265,89 | R\$ 3.622,20 | R\$ 16.717,92 |
| MULTA | R\$ 1.895.840,78 | R\$ 1.015.898,83 | R\$ 5.433,29 | R\$ 25.076,87 |
| TOTAL | R\$ 3.159.734,64 | R\$ 1.693.164,72 | R\$ 9.055,49 | R\$ 41.794,79 |
| TOTAL DO A.I. | | | | R\$ 4.903.749,64 |

A infração ao IRPJ foi assim descrita no auto de infração (fls. 11/13):

*“001 - RECEITAS DA ATIVIDADE - A PARTIR DO AC 93
RECEITAS DA ATIVIDADE*

Receita da atividade, escriturada em nome da suposta parceria rural ‘Célia Regina Braga e Outros’ na conta contábil Venda de Produtos e Serviços (Conta contábil 41) e tributada erroneamente sob o regime de tributação da atividade rural por produtor rural pessoa física. A receita faltante foi apurada de acordo com o descrito no Relatório da Atividade Fiscal em anexo.

[destrincha as datas e os valores apurados]

Enquadramento Legal:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/06/2016 por JOAO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO, Assinado digitalmente em 23/06/2016 por JOAO CARLOS DE FIGUEIREDO NETO, Assinado digitalmente em 24/06/2016 por MARCELO CUBA NETTO

Impresso em 24/06/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Arts. 224 e 518, do RIR/99.

“002 - RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE RENDA FIXA

O sujeito passivo não incluiu na base de cálculo do imposto de renda a totalidade dos rendimentos de aplicação financeira de renda fixa. Conforme informado no relatório da Atividade Fiscal, os valores tributáveis inseridos nessa infração foram computados a partir da conta contábil Receitas de Aplicações Financeiras (Código contábil 000811) da contabilidade da suposta parceria ‘Célia Regina Braga Faccin e Outros’.

[destrincha as datas e os valores apurados]

Enquadramento Legal:

Art. 521 do RIR/99.

“003 - GANHOS DE CAPITAL (A PARTIR DO AC 97)

GANHOS DE CAPITAL

Valores referentes a ganhos de capital não acrescidos à base de cálculo para fins de incidência do imposto e do adicional. Conforme descrição presente no Relatório da Atividade Fiscal(sic), os valores tributáveis considerados no cálculo da infração foram encontrados na conta contábil Ganhos ou Perdas de Capital (Código Contábil 000843) da contabilidade da suposta parceria ‘Célia Regina Braga Faccin e Outros’.

[destrincha as datas e os valores apurados]

Enquadramento Legal:

Art. 521 do RIR/99.

“004 - OUTRAS RECEITAS

Valor referente a diversas receitas financeiras e não-operacionais, que não foram acrescidos à base de cálculo do lucro presumido. Conforme descrição presente no Relatório da Atividade Fiscal, o valor tributável apurado dessa infração é composto pela acumulação dos valores constantes nas seguintes contas contábeis da contabilidade da suposta parceria ‘Célia Regina Braga Faccin e Outros’: Juros Recebidos (Código contábil 000810), Descontos Recebidos (Conta contábil 000814), Bonificações Recebidas (Código contábil 000821), Aluguéis Recebidos (Código contábil 000832), Receitas de Arrendamento (000833) e Vendas Diversas - Não Operacional (000846).

[destrincha as datas e os valores apurados]

Enquadramento Legal:

Art. 521 do RIR/99”

Com idêntica descrição, apenas alterando a fundamentação legal, foram lavrados os autos de infração de CSL, em relação à todas as infrações acima, e de PIS e de COFINS, em relação apenas às infrações 002 e 004 acima.

Em 18/08/2010, foram lavrados Termos de Sujeição Passiva Solidária, em face do Sr. Mário (fls. 3641/3642), da Sra. Célia (fls. 3645/3646) e do Sr. Carlos (fls. 3650/3651), com base no artigo 124, I, do CTN, sob o fundamento de que “(...) a prática contínua e constante ao longo dos anos calendário 2005 a 2007, por parte do sujeito passivo, de infrações à legislação do IRPJ consistentes no comportamento de não computar as receitas da atividade da pessoa jurídica Master Agropecuária Ltda utilizando o artifício de simular contratos de parceria rural para dissimular parte da atividade da empresa. Com base na simulação representada por esses contratos deixou de declarar e recolher parte do IR devido no ano-calendário de 2005” – fls. 3641, 3645 e 3650.

Em 18/08/2010, foram lavrados Termos de Encerramento, em face de Mário (fls. 3643/3644), Célia (fls. 3647/3648) e Carlos (fls. 3652/3653), informando que, em virtude da inocorrência de falta de pagamento do IRPF no período fiscalizado, não foi lavrado auto de infração sobre a pessoa física.

Cientificados em 18/08/2010, o Sr. Mário (fl. 3642) e a Master (fls. 10, 20, 26, 32, 130 e 3656) e, em 21/08/2010, a Sra. Célia (fl. 3660) e, apesar de não ter sido comprovada a intimação do Sr. Carlos, conforme reconhecido pela DRJ (fl. 4090), a Contribuinte e todos os responsáveis solidários, em 17/09/2010, apresentaram impugnação (fls. 3661/3712 e docs. anexos – fls. 3713/4068), sustentando que:

02. Das atividades rurais, de criação de suínos, desenvolvidas por Mário e Célia Faccin e pela Master Agropecuária Ltda. antes do contrato de parceria rural firmado entre os mesmos, em 01/11/1999;

02.1. Atividade rural, de criação de suínos, desenvolvida por Mário e Célia Faccin, desde o ano-calendário de 1983;

02.2. Atividade rural de criação de suínos desenvolvida pela Master Agropecuária Ltda.;

03. Das características da produção rural e das receitas auferidas por Mário e Célia Faccin e pela Master Agropecuária Ltda. antes do contrato de parceria firmado entre os mesmos, em 01/11/1999;

04. Da parceria rural firmada, em 01/11/1999, entre a Master Agroindustrial Ltda. e Mário/Célia Faccin;

04.1 Da parceria rural (tipo pecuária) firmada por Célia Regina Braga Faccin, Mário Faccin e Carlos Alberto Gradin com Master Agropecuária Ltda. (Impugnante);

04.2. Da parceria rural (tipo pecuária) de Célia/Master com outros produtores rurais pessoas físicas, dentro de contrato de integração e parceria;

05. Do procedimento fiscal que resultou na lavratura de autos de infração contra a Master;

05.1. Quanto à suposta atipicidade do contrato de parceria rural firmado entre os Impugnantes apontada pelo Fisco;

05.2. Quanto à suposta realidade fática subjacente ao relacionamento jurídico aparente formalizado no contrato de parceria rural verificada pelo Fisco;

06. Da improcedência da exigência fiscal – indevida desconsideração da parceria rural – inoportunidade de simulação;

06.1. Inconsistência da lógica do planejamento tributário eleita pela fiscalização para desconsiderar a parceria – efetiva existência de propósito negocial e fundamento econômico;

06.2. Da regularidade e tipicidade do contrato de parceria rural firmado entre os Impugnantes;

06.3. A realidade fática é aquela apresentada no contrato de parceria rural e não aquela vislumbrada pela fiscalização;

06.4. Da ofensa aos princípios constitucionais da legalidade e da livre iniciativa;

07. Quanto à inoportunidade de simulação: ilegalidades de ato amparado em meras presunções;

07.1. Ausência de autorização legal para desconsideração de atos ou negócios jurídicos lícitos;

07.2. Inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN – Necessidade de lei própria e específica – norma de eficácia contida;

07.3. Da definição de simulação prevista no Código Civil – Necessidade de pronunciamento do Judiciário;

08. Improcedência da exigência de PIS e COFINS sobre as receitas financeiras e não operacionais – Ofensa à coisa julgada – Violação dos artigos 5º, XXXVI, da CF/88, 6º da LICC e 468 do CPC; e

09. Do agravamento indevido da multa.

Em 19/02/2014, a 1ª Turma da DRJ/SP1, por meio do acórdão nº 16-55.522 (fls. 4073/4104), votou, à unanimidade, em julgar improcedente a impugnação. O aludido acórdão restou assim ementado às fls. 4073/4074:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2005

PARCERIA RURAL. SIMULAÇÃO. TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS AUFERIDOS.

A existência de indícios fortes e convergentes de que é simulado o contrato de parceria rural, em que a empresa é o parceiro-outorgante e seus sócios parceiros-outorgados, para encobrir a atividade desenvolvida tão somente pela própria pessoa jurídica, autoriza a alocação e consolidação nesta última dos resultados supostamente auferidos pelos parceiros-outorgados, para fins de apuração do seu imposto de renda e demais tributos incidentes sobre a sua atividade rural.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE.

A comprovação de que os sujeitos passivos agiram com a finalidade de modificar característica essencial da obrigação tributária (o sujeito passivo da obrigação) de modo a reduzir o tributo devido, utilizando-se para isso de um pacto simulatório, evidencia a existência de fraude e sua atuação dolosa, justificando a imposição da multa qualificada.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. APRECIÇÃO PELO JULGADOR ADMINISTRATIVO.

Não é competente o julgador administrativo para apreciar Representação Fiscal para Fins Penais, como ficou estabelecido na Súmula Vinculante CARF nº 28, verbis: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais".

LANÇAMENTOS DECORRENTES. PIS. COFINS. CSLL.

O decidido quanto à infração que, além de implicar o lançamento de IRPJ implica os lançamentos da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), também se aplica a estes outros lançamentos naquilo em que for cabível.

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

As razões que levaram a essa conclusão podem ser assim resumidas:

MAIS DE UMA PESSOA NO PÓLO DA PARCERIA RURAL

A DRJ entendeu pela impossibilidade de constar mais de uma pessoa em um dos polos da parceria rural, nos termos do artigo 4º do Decreto 59.566/66.

A DRJ destacou que a Medida Provisória nº 2.158/2001, que modificou o artigo 14 da Lei nº 4.504/64, permitiu a associação de pessoas, na forma de consórcio ou condomínio, para a consecução da atividade agrária, mas exigiu que os atos constitutivos fossem arquivados na Junta Comercial ou no Cartório de Registro de Pessoas Jurídicas, o que não foi feito no presente caso.

O artigo 13 da Lei nº 8.023/90, o artigo 14 da Instrução Normativa SRF nº 83/01, o acórdão nº 102-44.022 e o PN CST nº 238/70, utilizados pela Contribuinte, se referem ao termo “condomínio” como propriedade em conjunto de imóveis rurais e ao termo “parceiros” como parceiro outorgante e outorgado e, portanto, não chancelariam a presença de mais de uma pessoa em um dos pólos da parceria.

“A maneira como se organizaram Mário, Célia e Carlos Alberto, portanto, demandaria inscrição na junta comercial, e a tributação dos seus resultados econômicos deveria seguir a legislação pertinente às pessoas jurídicas” – fl. 4094.

O PORQUÊ DA NÃO AUTUAÇÃO PELO ARTIGO 126 DO CTN

“Caso fosse apenas este o problema detectado pela fiscalização, a questão se resolveria, ao meu ver, com base no artigo 126, III, do Código Tributário Nacional, e o Fisco deveria apurar os tributos devidos pelo ‘condomínio’ em conformidade com a legislação aplicável às pessoas jurídicas.

(...)

Ocorre que o autuante foi além, e acusou de simulada a parceria entre a pessoa jurídica e os seus sócios” – fl. 4094.

DA SIMULAÇÃO

“Os fatos que apontam para a simulação afirmada pelo Auditor-Fiscal são outros, especificamente: a posição da Master Agropecuária Ltda. como parceiro-outorgante nos contratos de subparceria; a administração da ‘pseudo-firma’ pelo sócio administrador da Master Agropecuária, e a existência de contas correntes entre a ‘pseudo-firma’ e a Master Agropecuária Ltda” – fl. 4095.

“Dos elementos colhidos pela fiscalização, em seu conjunto, depreende-se que a parceria entre a Master e seus sócios não existia de fato, encobrindo a atividade que era desenvolvida apenas pela pessoa jurídica.

Observe-se que os impugnantes, em relação aos fatos anteriormente analisados e que demonstram a simulação da parceria, limitam-se a afirmar que não há óbice legal para que a Master preste garantias nos empréstimos aos subparceiros, ou para que um parceiro seja mutuário do outro, ou ainda para que o sócio administrador da empresa atue também como procurador dos demais parceiros.” – fl. 4098.

DO ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN

“Não se analisarão aqui as alegações dos impugnantes de que o parágrafo único do artigo 116 do CTN não poderia ser aplicado pela fiscalização, tanto por lhe faltar a necessária regulamentação por lei ordinária, quanto por ofender princípios constitucionais, uma vez que, apesar de em alguns momentos a autoridade fiscal referir-se a um ‘planejamento tributário abusivo’ por parte dos impugnantes, fica bastante claro que não baseou sua atuação naquele dispositivo legal, mas sim no artigo 149, VII do CTN” – fl. 4099.

DA MULTA QUALIFICADA

A DRJ entendeu pela manutenção da multa, vez que ficou evidenciada a existência de fraude, nos termos do artigo 72 da Lei nº 4.502/64, já que “Os impugnantes agiram, como ficou demonstrado no processo, com a finalidade de modificar característica essencial da obrigação tributária (o sujeito passivo da obrigação) de modo a reduzir o tributo devido, utilizando-se para isso de um pacto simulatório, o que evidencia a sua atuação dolosa.” – fl. 4100.

PIS E COFINS INCIDENTES SOBRE RECEITAS FINANCEIRAS E NÃO OPERACIONAIS

“A Lei nº 11.941/2009 revogou o parágrafo primeiro do artigo 3º da Lei nº 9.718/98 - porém, para o ano de 2005 ele estava em vigor, o que obrigava a empresa ao

recolhimento do PIS e da COFINS sobre a totalidade das receitas, a não ser que obtivesse decisão judicial afastando tal incidência.” – fl. 4101.

Quanto à ação ordinária de nº 2006.72.11.001127-0, “A sentença, portanto, foi mantida e transitou em julgado no que se refere à limitação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98 no tempo, até a edição da posterior legislação que criou o regime não cumulativo do PIS e da COFINS, não alcançando o ano de 2005, objeto do lançamento. Mantenho, por isso, as exigências do PIS e da COFINS na maneira como lançadas.” – fl. 4103.

DA REPRESENTAÇÃO PENAL

“Os impugnantes requerem o cancelamento da representação fiscal para fins penais, por considerarem-na abusiva. Tal pedido não pode ser objeto de decisão pelo julgador administrativo, por faltar-lhe competência legal para tanto, como já ficou estabelecido pela Súmula Vinculante CARF nº 28” – fl. 4103.

DA INTIMAÇÃO DO ADVOGADO

“Não merece guarida, por sua vez, a requisição de que o advogado subscritor da impugnação seja intimado dos atos e termos do processo, por falta de previsão em lei. O Decreto nº 70.235/72 é expresso quanto a quem deve ser intimado dos atos nos processos administrativos fiscais, ou seja, o sujeito passivo” – fl. 4103.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS

“(…) a responsabilidade solidária dos sócios da pessoa jurídica não foi objeto de impugnação, por isso sobre ela não me pronunciarei” – fl. 4104.

Em 20/03/2014, a Contribuinte foi intimada do aludido acórdão (fls. 4108/4109). A despeito de não terem sido localizados nos autos os avisos de recebimento dos responsáveis solidários, em 22/04/2014, tanto a Contribuinte, quanto os responsáveis solidários interpuseram conjuntamente o Recurso Voluntário (fls. 4112/4186 e docs. anexos - fls. 4187/4372), sustentando, em síntese, que:

O CONTRATO DE PARCERIA SUINÍCOLA É ABSOLUTAMENTE LÍCITO E LEGÍTIMO

“(…) a normatização contida no Estatuto da Terra para as parcerias agrárias é reconhecidamente insuficiente para esgotar e disciplinar as multifacetárias relações jurídicas decorrentes da moderna atividade agropecuária para produção de suínos. Prova disso é a edição da Lei nº 11.443/2007, norma interpretativa que inseriu o § 5º no art. 96 do Estatuto da Terra e reconheceu sua inaplicabilidade ‘aos contratos de parceria agroindustrial de aves e de suínos’. Menciona-se, ademais, a pendência do Projeto de Lei nº 8023/2010 (que intenta tipificar as relações contratuais na integração vertical agropecuária) e a posição jurisprudencial majoritária nesse sentido (Recurso Especial nº 171.989/PR). Assim, eventual e aparente incompatibilidade entre o Estatuto da Terra e o Contrato firmado pelos Recorrentes decorre da natureza híbrida da modalidade negocial. Essa circunstância não retira a essência contratual de ‘Parceria’, nem a natureza jurídica dos sujeitos que ocupam conjuntamente um dos polos do contrato (parceiros-criadores) como produtores rurais pessoas físicas e, portanto, não modifica a forma de tributação destes produtores” – fls. 4118/4119.

INEXISTÊNCIA COMPROVADA DE PATOLOGIAS COMO SIMULAÇÃO, DOLO OU FRAUDE

“(…) todos os atos foram praticados em conformidade com a legislação de regência e posição jurisprudencial pátria; a parceria rural para integração suinícola foi efetivada muito antes da consumação do fato gerador dos tributos em comento [o Sr. Mário e a Sra. Célia Faccin atuam no ramo desde 1983 e a Master desde 1994. A Sra. Célia e a Master iniciaram a parceria em 1999, incluindo, em 2003, os Srs. Mário e Carlos]; o propósito negocial dos contratos era precipuamente ‘extratributário’, direcionado ao aumento da produtividade [em 1998, a Sra. Célia e o Sr. Mário venderam 30.360 cabeças e, em 2005, 123.972 cabeças], acesso ao crédito rural e redução dos custos dos Recorrentes não havendo que se ilaquear sobre qualquer ‘desvio de causa’ do negócio; nenhuma ação imputada à empresa ou produtores rurais Recorrentes caracteriza ação ou omissão dolosa de fraude ao Erário Público.” – fl. 4119.

Refutando os indícios apontados pela Fiscalização, asseverou-se que:

a) “(...) houve a formação de um patrimônio afeto ou vinculado à parceria: malgrado a propriedade de cada bem esteja perfeitamente individualizada (assim como quem deve arcar com quais custos), a posse e o domínio útil de alguns bens precisam ser compartilhados pelos parceiros-criadores (ou por estes e a MASTER) para que a estrutura do processo produtivo possa ser colocada em prática” – fl. 4149;

b) “(...) MÁRIO e CARLOS, os quais, ao contrário do que afirma o acórdão recorrido, não pagaram pela compra de parte da participação na parceria, mas contribuíram

com aquilo que a parceria rural estava precisando naquele momento: assunção das dívidas, ingresso de recursos financeiros e aporte tecnológico” – fl. 4150;

c) “(...) ao revés do que frivolamente encampa o acórdão recorrido, a definição precisa de obrigações e direitos recíprocos, bem como a cessão de bens ao uso comum (para realização de atividade pecuária comum) somente corroboram a natureza jurídica da existência de uma verdadeira Parceria Rural e de seu regramento” – fl. 4150;

d) a primeira parceria foi feita com Célia Faccin, concedendo-a o direito de 70% dos frutos, a qual detinha apenas 1% da Master. A despeito de Mário e Carlos comporem a Master (o primeiro diretamente com 49% de ações e o segundo por possuir 99% das ações da INNO Participações Ltda, que possuía 99,98% de 50% das ações), a Contribuinte defendeu que não haveria nenhuma vedação legal deles ingressarem na parceria com recursos próprios;

e) “(...) o compartilhamento de riscos e resultados não é estranho à Parceria Suinícola, mas lhe é atributo típico e inerente, como deflui claro do artigo 96 do Estatuto da Terra” – fl. 4154;

f) o fato de a movimentação dos valores ter sido feita nas contas bancárias de Mário e Célia decorreu do fato de que não havia a constituição de uma pessoa jurídica, então a movimentação deveria ocorrer em um dos parceiros;

g) “A atuação do parceiro-criador MARIO como procurador dos demais parceiros não serve de elemento de convicção para a constatação de simulação, pois é totalmente legal. A outorga de poderes a um único parceiro criador possibilitava a divisão das tarefas entre os Recorrentes.” – fl. 4156;

h) “(...) mesmo a contabilidade sendo efetuada de forma conjunta, com o intuito de precisar o custo efetivo da parceria, os lançamentos contábeis eram realizados de forma segregada” – fl. 4157;

i) a Master constava como parceira-proprietária nos contratos de sub-parceria com as pessoas físicas, para o fim de se atribuir maior credibilidade e confiança às instituições bancárias e manter a estrutura logística e de coordenação produtiva;

j) “(...) da página eletrônica da MASTER se denota que a agropecuária nunca classificou a empresa como simplesmente ‘sua’, mas sempre fez menção à produção realizada em regime de parceria rural com os Recorrentes e os demais produtores rurais pessoa física” – fl. 4162.

k) “Em verdade, o que se observa em alguns relatórios internos e com finalidades de ordem prática, uma simplificação dos nomes dos parceiros na expressão ‘Célia

R. B. Faccin e Outros’. Não há impeditivo legal para a utilização dessa nomenclatura simplificada e nem ela evidencia qualquer indício simulatório ou de ‘promiscuidade patrimonial’” – fl. 4163;

l) não poderia estar assentada a simulação no pressuposto de que haveria uma vultuosa movimentação de valores, pois a contabilidade da Contribuinte refletia, segundo a Fiscalização, significativamente a movimentação bancária. Ademais, “há elementos que só poderiam ser adquiridos em nome da pessoa jurídica, e nestes casos, após a compra eram transferidos para a pessoa física. Essas situações verificadas são próprias da parceria rural” – fls. 4165/4166; e

m) não procederia a afirmação da Fiscalização de que a Contribuinte teria emprestado à suposta parceria no ano-calendário de 2006 o equivalente à 109,86% da sua receita bruta anual, pois “O Fiscal está efetuando comparações de grandezas totalmente diferentes, já que a receita bruta representa as vendas e o caixa representa os recebimentos de numerários” – fl. 4167.

IMPROCEDÊNCIA DA MULTA QUALIFICADA

“(…) além de confiscatória e desproporcional, não se verifica nos autos ‘fraude’ no sentido penal conferido ao termo, único apto a autorizar a incidência da multa agravada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 (conforme jurisprudência pacífica do CARF).” – fl. 4119.

Isso porque, ausente o elemento objetivo do tipo, já que os atos impositivos se consumaram muito após a celebração do contrato de parceria suinícola, sendo que “é impossível falar-se em ‘modificação das características essenciais do fato gerador’ antes de sua ocorrência” – fl. 4170, bem como ausente o elemento subjetivo do tipo, vez que não restou configurado o dolo da fraude, na medida em que “os Recorrentes comprovaram que as causas motivadoras da celebração de Contrato de Parceria Suinícola relacionavam-se precipuamente à busca pela eficiência, redução de custos da atividade rural que já era realizada de maneira individual pelos Recorrentes e racionalização da produção para fazer frente à elevada demanda de mercado, diluir os riscos resultantes da instabilidade dos preços e manter uma rentabilidade compatível com os vultuosos investimentos que a atividade requer” – fl. 4171 e “Rememora-se que a Fiscalização abrangeu também as competências de 2006 e 2007 (período em que a MASTER submetia-se à tributação com base no Lucro Real) e que nesses anos calendários o Auditor não verificou reflexos tributários decorrentes do aumento das receitas imputadas indevidamente à agroindústria” – fl. 4173.

EXTINÇÃO DE PARCELA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELA DECADÊNCIA

“(…) como não há a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o critério decadencial a ser aplicado no caso em apreço é o insculpido no art. 150, § 4º do CTN. Nesses moldes, os supostos créditos de CSLL e IRPJ de março a junho de 2005 estariam fulminados pela decadência. O mesmo ocorreu com os créditos de PIS e COFINS de janeiro a julho de 2005.” – fl. 4120.

INDEVIDA TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS AUFERIDOS POR CÉLIA, MÁRIO E CARLOS NA MASTER – ILEGITIMIDADE PASSIVA

“(…) se a autoridade julgadora considera a organização de MÁRIO, CÉLIA e CARLOS como uma entidade dotada de personalidade jurídica (ainda que uma sociedade de fato, dada a inexistência de registro no órgão competente), o que se admite apenas para argumentar, os resultados auferidos por essa hipotética ‘entidade’ somente poderiam ser nela tributados (IRPJ). Essa conjuntura implica na ilegitimidade passiva da MASTER (não seria sujeito passivo da exação), na nulidade do lançamento fiscal por vício material (erro na determinação do sujeito passivo)” – fl. 4120.

IMPROCEDÊNCIA DA EXIGÊNCIA DE PIS E COFINS SOBRE AS RECEITAS FINANCEIRAS

“(…) além de as receitas tributadas serem obtidas por pessoas físicas (que não são sujeitos passivos das contribuições), a Ação Ordinária nº 2006.72.11.001127-0 (transitada em julgado) assegurou à agropecuária a exclusão das receitas financeiras e não operacionais na base de cálculo do PIS e da COFINS pois no ano calendário de 2005 era tributada pelo Lucro Presumido e, portanto, estava excepcionada das diretrizes previstas nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e do regime da não cumulatividade (independentemente de qualquer marco temporal de vigência das aludidas leis)” – fl. 4120.

DA APRECIÇÃO DE PROVA

“Os Recorrentes protestam, ainda, pelo recebimento e apreciação da prova acostada aos autos nesta fase recursal” – fl. 4185.

DA INTIMAÇÃO DO ADVOGADO

“(…) os Recorrentes pedem que quaisquer intimações relativas a atos e termos do presente processo recaiam na pessoa do subscritor do presente Recurso” – fl. 4185.

É o suficiente para o relatório. Passo ao voto.

Voto

Conselheiro João Carlos de Figueiredo Neto

I. DO JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE

Os pressupostos e requisitos de admissibilidade do Recurso Voluntário, determinados pelo Decreto 70.235/1972 e pelo Regimento Interno do CARF, fazem-se presentes, senão vejamos.

Nos termos do artigo 2º, incisos I e IV, do Anexo II do Regimento Interno do CARF¹, é da competência desta 1ª Seção julgar recursos voluntários interpostos em face de decisão de primeira instância que versem sobre a aplicação da legislação relativa a Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e de CSL, PIS e COFINS, quando reflexos do IRPJ, razão pela qual é patente a competência desta C. Turma para apreciação do caso.

Não deve ser conhecido, contudo, os capítulos do recurso que versam sobre a confiscatoriedade e da proporcionalidade da multa de 150%, pois, nos termos da Súmula CARF nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

No que tange à legitimidade, este requisito se faz presente, já que o recurso da Contribuinte e dos responsáveis solidários está assinado por advogado (fl. 4185) devidamente habilitado por procurações (fls. 4188/4193), que, especificamente no caso da Contribuinte, foi outorgada por pessoa habilitada para tanto, conforme cláusulas 7ª, § 2º e 8ª, § 2º, ambas do estatuto social (fls. 4202/4203).

Quanto à tempestividade, este requisito também se faz presente, vez que a decisão proferida pela 1ª Turma da DRJ/SP1 em 19/02/2014 (fl. 4073) chegou ao conhecimento da Contribuinte em 20/03/2014, uma quinta-feira (fls. 4108/4109), e o recurso foi interposto em 22/04/2014, uma terça-feira (fl. 4112), ou seja, no último dia do prazo de

¹ Art. 2º À 1ª (primeira) Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova.

trinta dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/70, afinal o *dies ad quem* era 21/04/2014, que, por ser feriado (Tiradentes), foi prorrogado para o dia 22/04/2014.

Como não foram localizados nos autos os avisos de recebimento dos responsáveis solidários, considera-se como data de sua ciência a data de protocolização do Recurso Voluntário, o que ocorreu em 22/04/2014 (fl. 4112), razão pela qual é evidente também a sua tempestividade.

Nesse caminho, recebo parcialmente o Recurso Voluntário.

II. DOS PONTOS CONTROVERTIDOS

Ultrapassado o juízo de admissibilidade, os pontos controvertidos podem ser assim resumidos:

1. O lançamento padece de nulidade por erro na indicação do sujeito passivo?
2. O Fisco decaiu do direito de constituir parte do crédito tributário?
3. Restou configurada a simulação na parceria rural entre a Sra. Célia, o Sr. Mário, o Sr. Carlos e a Master para fins de redução de tributos?
4. Exigível PIS e COFINS sobre as receitas financeiras? e
5. Correta a qualificação da multa?

III. DA SUPOSTA NULIDADE DO LANÇAMENTO POR ERRO NA INDICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO

A Contribuinte e os responsáveis solidários partiram da premissa de que “(...) a autoridade julgadora considera a organização de MÁRIO, CÉLIA e CARLOS como uma entidade dotada de personalidade jurídica (ainda que uma sociedade de fato, dada a inexistência de registro no órgão competente), o que se admite apenas para argumentar, os resultados auferidos por essa hipotética ‘entidade’ somente poderiam ser nela tributados (IRPJ)” – fl. 4120, para concluir que “Essa conjuntura implica na ilegitimidade passiva da MASTER (não seria sujeito passivo da exação), na nulidade do lançamento fiscal por vício material (erro na determinação do sujeito passivo)” – fl. 4120.

Ao contrário do que sustenta a Contribuinte e os responsáveis solidários, a autoridade julgadora não se limitou a considerar a organização do Sr. Mário, da Sra. Célia e do Sr. Carlos como uma entidade dotada de personalidade, mas foi além, indicando aspectos em que esta entidade reproduziria a situação social existente na Master e aspectos que revelariam a

necessidade da Master na operacionalização da atividade, para assim demonstrar que tudo isso seria apenas uma entidade: a própria Master.

Nesse sentido, é o seguinte excerto do Relatório Fiscal: “(...) os exames fiscais trouxeram à luz um esquema de planejamento tributário baseado na simulação de contratos de parceria rural forjados com vistas a encobrir parte da atividade rural da pessoa jurídica acima mencionada e a iludir a tributação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e dos demais tributos e contribuições sobre as pessoas jurídicas” – fl. 47.

Nesse mesmo sentido, a 1ª Turma da DRJ/SP1 defendeu que “Caso fosse apenas este o problema detectado pela fiscalização, a questão se resolveria, ao meu ver, com base no artigo 126, III, do Código Tributário Nacional, e o Fisco deveria apurar os tributos devidos pelo ‘condomínio’ em conformidade com a legislação aplicável às pessoas jurídicas” – fl. 4094, mas “Ocorre que o autuante foi além, e acusou de simulada a parceria entre a pessoa jurídica e os seus sócios” – fl. 4094.

Desse modo, restando afastada a premissa da qual partiu a Contribuinte e os responsáveis solidários, resta também afastada a sua conclusão no sentido de que a Fiscalização deveria ter autuado a Sra. Célia, o Sr. Mário e o Sr. Carlos como uma entidade dotada de personalidade jurídica. Como consequência, inexistente a nulidade apontada.

IV. DA DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A decadência se encontra devidamente regulamentada nos artigos 150, § 4º, e 173, ambos do Código Tributário Nacional.

Estabelece o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional que:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Por sua vez, determina o artigo 173, inciso I, do CTN que:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”

Analisando as hipóteses nas quais seria aplicável o prazo do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional e as hipóteses nas quais seria aplicável o prazo do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o C. Superior Tribunal de Justiça, por meio do Recurso Especial nº 973.333/SC, submetido à sistemática de recursos repetitivos (artigo 543-C do Código de Processo Civil), definiu que:

“O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).”

(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

É dizer, por meio daquele julgamento, restou pacificado que o termo inicial para a contagem do prazo fatal de cinco anos para a Fazenda promover o lançamento se inicia:

- (i) no caso de tributo sujeito a lançamento de ofício, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, I, do CTN);
- (ii) no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação e tendo havido dolo, fraude ou simulação, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, I, do CTN);
- (iii) no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, não sendo o caso de dolo, fraude ou simulação e não tendo havido pagamento, no primeiro dia

do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, I, do CTN); e

- (iv) no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, não sendo o caso de dolo, fraude ou simulação, mas tendo havido pagamento, na data da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

Considerando que mencionada decisão foi submetida à sistemática de recursos repetitivos (artigo 543-C do Código de Processo Civil), este I. Julgador deve observá-la, nos termos do artigo 62, §2º, do Anexo II ao Novo Regimento Interno do CARF, segundo o qual “As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”.

Devidamente firmadas as hipóteses em que se aplica cada um dos prazos decadenciais, a Contribuinte e os responsáveis solidários arguíram que no presente caso “(...) como não há a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o critério decadencial a ser aplicado no caso em apreço é o insculpido no art. 150, § 4º do CTN. Nesses moldes, os supostos créditos de CSLL e IRPJ de março a junho de 2005 estariam fulminados pela decadência. O mesmo ocorreu com os créditos de PIS e COFINS de janeiro a julho de 2005” – fl. 4120.

Realmente, para se determinar em que hipótese se enquadra o caso sob análise, precisa-se, antes de mais nada, conforme destacado pela Contribuinte e os responsáveis solidários, verificar se houve, ou não, dolo, fraude ou simulação *in casu*, para assim determinar se se aplica o prazo previsto no art. 173, I, do CTN ou no art. 150, § 4º, do CTN.

Assim, tendo a Fiscalização enquadrado a conduta praticada pela Contribuinte e pelos responsáveis solidários como uma simulação, cumpre, primeiro, proceder a sua análise, para, somente após, definir o prazo decadencial que estava em curso, o que será feito no tópico seguinte.

V. DA SIMULAÇÃO

A Fiscalização, ao elaborar o Relatório Fiscal, defendeu que o contrato de parceria rural conteria diversos vícios que o maculariam, tais como: (i) o contrato de parceria rural não foi feito entre pessoas em condições sociais desiguais; (ii) o contrato não era composto por dois polos, sendo cada um deles formado por uma única pessoa (física ou

jurídica); e (iii) a relação entre o Sr. Mário Faccin, a Sra. Célia Faccin e o Sr. Carlos Alberto Gradin se assemelharia a uma entidade societária por cotas.

Ainda que este julgador concordasse com a Fiscalização e entendesse que os vícios apontados acima maculariam o contrato de parceria rural, isso não tornaria correto o lançamento, já que não se chegaria à conclusão de que, por conta de tais vícios, a parceria rural havida entre a pessoa jurídica Master Agropecuária Ltda. e as pessoas físicas Sr. Mário Faccin, a Sra. Célia Faccin e o Sr. Carlos Alberto Gradin seria uma simulação, para o fim de reduzir a tributação que recaía sobre a pessoa jurídica.

Pelo contrário, o reconhecimento de tais vícios só demonstraria que, “(...) se a autoridade julgadora considera a organização de MÁRIO, CÉLIA e CARLOS como uma entidade dotada de personalidade jurídica (ainda que uma sociedade de fato, dada a inexistência de registro no órgão competente), o que se admite apenas para argumentar, os resultados auferidos por essa hipotética ‘entidade’ somente poderiam ser nela tributados (IRPJ)” – fl. 4120.

Desse modo, entendo que, antes de analisar a existência, ou não, de vícios na parceria rural, é mais prudente analisar se os indícios apontados pela Fiscalização revelam, ou não, a intenção de reproduzir no contrato de parceria rural a situação social existente na Master Agropecuária Ltda para viabilizar a exploração pelo grupo da atividade virtualmente desenvolvida pela suposta parceria rural e a ubiquidade e a necessidade da Master Agropecuária Ltda na operacionalização da atividade.

A Fiscalização asseverou que o contrato de parceria rural reproduziria a situação social existente na Master Agropecuária Ltda., na medida em que o primeiro era formado pela proporção de 50% pelo casal Faccin (25% para Sra. Célia e 25% para Sr. Mário) e 50% pelo Sr. Carlos, ao passo que a segunda era formada pela proporção de 50% pelo casal Faccin (1% para Sra. Célia e 49% para o Sr. Mário) e quase 50% pelo Sr. Carlos, já que ele detinha 99% da Inno Participações Ltda., que detinha 99,88% da Texdale Participações Ltda., que, por fim, detinha 50% da Master Agropecuária Ltda.

Ao analisar as provas colacionadas aos autos, verifico que o casal Faccin e o Sr. Gradin dividiam o patrimônio e compartilhavam os riscos e os resultados da parceria rural na proporção de 50% para cada um (fls. 912/931), o que foi corroborado pelo Sr. Mário (fls. 2637/2638), pela Sra. Célia (fl. 2654) e pelo Sr. Carlos (fl. 2973), e que a Master Agropecuária Ltda. era composta por quotas na proporção de 49% para o Sr. Mário, 1% para Sra. Célia e 50% por Texdale Participações Ltda. (fls. 2388/2414).

A despeito de a Fiscalização ter alegado que o Sr. Carlos detinha quase 50% da Master Agropecuária Ltda., pois possuía 99% da Inno Participações Ltda., que detinha 99,88% da Texdale Participações Ltda. (fls. 62/63), ela não procedeu a juntada de cópia do contrato social da Texdale Participações Ltda. e/ou da Inno Participações Ltda. e, como consequência, não conseguiu comprovar que o Sr. Carlos era quotista da Master Agropecuária Ltda.

Os demais aspectos apontados pela Fiscalização para provar que a parceria rural reproduziria a Master não servem para esse propósito, quais sejam: a) formação de patrimônio comum destinado a atingir um fim econômico comum; b) compartilhamento de riscos e resultados; c) movimentação bancária em nome do polo Faccin, sob responsabilidade comum; d) administração da suposta parceria em nome do mesmo sócio administrador da Master; e e) escrituração contábil em comum (fls. 111/112),

Explica-se. Ainda que houvesse a formação de um patrimônio, uma escrituração contábil, uma movimentação bancária, uma administração comum entre a Sra. Célia, o Sr. Mário e o Sr. Carlos e o compartilhamento de riscos e resultados entre eles, isso provaria, no máximo, que existiria uma pessoa jurídica, ao invés de três pessoas físicas isoladamente consideradas, mas não que esta pessoa jurídica seria ou teria alguma relação com a pessoa jurídica Master Agropecuária Ltda.

Assim, não tendo a Fiscalização demonstrado qual era a composição da Texdale Participações Ltda. e, por conseguinte, da Master Agropecuária Ltda., conclui-se que não é possível afirmar que o contrato de parceria rural reproduzia, no ano-calendário de 2005, a situação social existente na Master Agropecuária Ltda. e, por conseguinte, deve-se considerar como se o contrato de parceria e a Master tivessem composições distintas, formados por pessoas físicas/jurídicas distintas.

Apesar disso, entendo que, para haver a simulação apontada pela Fiscalização com o intuito de diminuir a tributação incidente sobre a Master Agropecuária Ltda., não é necessário que as pessoas físicas e a pessoa jurídica tenham a mesma composição, mas, sim, que a Fiscalização tenha demonstrado uma relação entre elas que permita defluir uma intenção fraudatória, razão pela qual entendo necessária a análise da ubiquidade e a necessidade da Master na operacionalização da atividade.

A Fiscalização indicou os seguintes aspectos a este título: a) constância dos parceiros no mesmo polo em contratos com terceiros; b) existência na contabilidade de expressiva movimentação em contas contábeis representativas de contas correntes entre a suposta parceria e a Master Agropecuária Ltda.; c) promiscuidade de recursos entre a Master Agropecuária Ltda. e a suposta parceria; e d) fiança concedida pela Master Agropecuária Ltda.

em contratos de financiamento de infraestrutura vinculados às subparcerias realizadas no âmbito da suposta parceria “Célia Regina Braga Faccin e Outros” (fl. 112).

Refutando tais aspectos, a Contribuinte e os responsáveis solidários sustentaram no Recurso Voluntário que:

a) *“Atribuía-se, com a presença da MASTER, maior credibilidade e confiança às instituições bancárias (já que se responsabilizava solidariamente pela dívida); de outro, como parceira-proprietária nas sub-parcerias a MASTER conseguia manter a estrutura logística e de coordenação produtiva (não se olvide que as sub-parcerias eram contratadas apenas para uma parte do ciclo produtivo)”* – fl. 4159;

b) *“há elementos que só poderiam ser adquiridos em nome da pessoa jurídica, e nestes casos, após a compra eram transferidos para a pessoa física. Essas situações verificadas são próprias da parceria rural”* – fls. 4165/4166;

c) não procederia a afirmação da Fiscalização de que a Contribuinte teria emprestado à suposta parceria no ano-calendário de 2006 o equivalente à 109,86% da sua receita bruta anual, uma vez que *“O Fiscal está efetuando comparações de grandezas totalmente diferentes, já que a receita bruta representa as vendas e o caixa representa os recebimentos de numerários”* – fl. 4167; e

d) *“(…) a posição da MASTER no polo parceiro- proprietário dos contratos de sub-parceria e a assunção de obrigações fiduciárias pela MASTER para garantir financiamentos rurais concedidos aos parceiros e sub-parceiros estão inseridos no propósito comercial maior de estimular a produção, segundo métodos racionais e com o adequado custeio”* – fl. 4161.

Ao analisar esses aspectos, a 1ª Turma da DRJ/SP1, por meio do acórdão nº 16-55.522 (fls. 4073/4104), manteve a autuação, asseverando que

“Dos elementos colhidos pela fiscalização, em seu conjunto, depreende-se que a parceria entre a Master e seus sócios não existia de fato, encobrindo a atividade que era desenvolvida apenas pela pessoa jurídica.

Observe-se que os impugnantes, em relação aos fatos anteriormente analisados e que demonstram a simulação da parceria, limitam-se a afirmar que não há óbice legal para que a Master preste garantias nos empréstimos aos subparceiros, ou para que um parceiro seja mutuário do outro, ou ainda para que o sócio administrador da empresa atue também como procurador dos demais parceiros.” – fl. 4098.

Consultando as provas colacionadas no processo, tenho que concordar com a Fiscalização e com a 1ª Turma da DRJ/SP1, já que restou, ao meu ver, demonstrado que entre a Sra. Célia, o Sr. Mário, o Sr. Carlos e a Master existia uma relação anormal, como se eles fossem a mesma pessoa jurídica, o que extrai dos seguintes fatos:

- (i) a administração da parceria estava concentrada em nome do Sr. Mário, o que se extrai da procuração outorgada a ele pela Sra. Célia e pelo Sr. Carlos (fls. 2430/2431), que era o mesmo sócio administrador da Master Agropecuária Ltda., conforme cláusula sétima do seu contrato social vigente à época (fls. 2396/2397 e 2410/2411);
- (ii) a existência de contratos de mútuo, tendo a Master como mutuante e a Sra. Célia, o Sr. Mário e o Sr. Carlos como mutuários (fls. 2992/2994) e, ao mesmo tempo, outro contrato, mas como mutuante a Sra. Célia, o Sr. Mário e o Sr. Carlos e como mutuária a Master (fls. 2989/2991), com valores em aberto, já que, segundo cláusula primeira do contrato, “Os Mutuantes emprestarão a Mutuária a importância necessária a fruição da Parceria Pecuária, em moeda corrente nacional”;
- (iii) o fato de os lançamentos contábeis referentes à conta contábil código 221401, denominada “Mútuo Master Agropecuária Ltda.”, apesar de referir-se “a movimentação de mútuo (conta corrente) entre parceiros Master Agropecuária Ltda e Celia Regina Braga Faccin e Outros” – fl. 2988, trazer vários pagamentos efetuados pela Master Agropecuária Ltda de despesas realizadas pela parceria, tais como, energia elétrica, serviços prestados por terceiros, Provisão para 13º salário, FGTS, entre outros (quadro 4 da fl. 109);
- (iv) o fato de os lançamentos contábeis referentes à conta contábil código 1245, denominada “Master Agropecuária Ltda – Mútuo Mercadorias”, referir-se “a movimentação de mútuo (conta corrente) entre os parceiros, haja vista que alguns produtos utilizados na parceria pecuária não podiam ser adquiridos em nome de pessoa física” – fl. 2987. É dizer, a Master adquiria mercadorias, que deveriam ter sido adquiridas pela parceria;
- (v) a Master Agropecuária Ltda ter emprestado à parceria no ano-calendário de 2006, no que tange apenas a conta contábil 2210401, o equivalente à 109,86% da sua Receita Bruta Anual (fl. 110);
- (vi) o nome da Master Agropecuária Ltda ter sido incluído em conjunto com o da Sra. Célia, do Sr. Mário e do Sr. Carlos no polo dos parceiros

proprietários de todos os contratos de subparceria (fls. 932/2157), sendo que o parceiro proprietário apenas entrava com suínos, ração, medicamentos, transporte dos animais, rações e medicamentos e assistência técnica, o que compunha a propriedade de Célia, Mário e Carlos pelo contrato de parceria (fl. 926); e

(vii) a Master Agropecuária Ltda ter concedido fiança ao subparceiro da subparceria que deveria ter sido realizada tão-somente com Célia, Mário e Carlos (fls. 4050/4061).

Ante o exposto, com base nos indícios apontados acima, entendo que a relação entre a empresa Master Agropecuária Ltda. e as pessoas físicas Mário, Célia e Carlos era muito estrita e próxima, a ponto de configurar uma única empresa e evidenciar a simulação criada com o intuito de diminuir a carga tributária.

VI. DA DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Tendo sido reconhecida a existência de simulação com o intuito de diminuir a carga tributária no tópico anterior, é de rigor entender pela aplicação do prazo decadencial previsto no artigo 173, I, do CTN, conforme exposto no tópico IV.

Corroborando com esse entendimento, é o disposto na Súmula nº 72 do CARF, de acordo com a qual “Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.”

Nos termos da Súmula nº 101 do CARF, “Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Assim, considerando que no ano-calendário de 2005 a Contribuinte estava regida pela tributação pelo lucro presumido, com forma de apuração anual, o lançamento de IRPJ e CSLL poderia ter sido efetuado em 01/01/2006 e o primeiro dia do exercício seguinte era 01/01/2007, de modo que o prazo decadencial de cinco anos venceria em 01/01/2012.

Por sua vez, o PIS e a COFINS, tendo apuração mensal, poderiam ter sido lançados a partir de fevereiro de 2005 e o primeiro dia do exercício seguinte era 01/01/2006, razão pela qual o prazo decadencial de cinco anos venceria em 01/01/2011.

Como a Contribuinte, Mário, Célia e Carlos tomaram conhecimento dos lançamentos respectivamente, em 18/08/2010 (fls. 10, 20, 26, 32, 130 e 3656), em 18/08/2010

(fl. 3642), em 21/08/2010 (fl. 3660) e em 17/09/2010 (como não foi localizada nos autos a data de intimação de Carlos, considerou-se a data de sua ciência como a data de apresentação da impugnação – fl. 3661), é evidente que não ocorreu a decadência no presente caso.

Assim, aplicando-se ao presente caso o prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, verifica-se que não ocorreu a decadência *in casu*.

VII. DA INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS SOBRE AS RECEITAS FINANCEIRAS

O artigo 195 da Constituição Federal estabelecia que as contribuições sociais somente poderiam incidir sobre o faturamento, conceito este que, segundo a jurisprudência do STF, era entendido como o valor correspondente à venda de bens e serviços.

A despeito da base de incidência das contribuições sociais previsto na Constituição Federal, adveio o artigo 3º, *caput* e § 1º, a Lei nº 9.718/98, o qual estabeleceu que o faturamento, para fins de incidência do PIS e da COFINS, correspondia a receita bruta, isto é, a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevante para descaracterizar a incidência o tipo de atividade exercida pela pessoa jurídica e a classificação contábil adotada para as receitas.

Diante disso, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 20/98, que modificou o citado artigo 195 da Constituição Federal, para determinar que a incidência das contribuições sociais pudesse ser efetuada sobre a receita ou o faturamento.

Ao analisar as alterações promovidas pela legislação acima, em 09/11/2005, o STF, em quatro recursos extraordinários, decidiu pela inconstitucionalidade da incidência dessas contribuições sobre o total das receitas, uma vez que a Emenda Constitucional nº 20/98, que previu a possibilidade dessa incidência, foi promulgada após a data da Lei nº 9.718/98.

Como consequência, a Contribuinte ajuizou “(...) a Ação Ordinária nº 2006.72.11.001127-0 (transitada em julgado) [que] assegurou à agropecuária a exclusão das receitas financeiras e não operacionais na base de cálculo do PIS e da COFINS pois no ano calendário de 2005 era tributada pelo Lucro Presumido e, portanto, estava excepcionada das diretrizes previstas nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e do regime da não cumulatividade (independentemente de qualquer marco temporal de vigência das aludidas leis)” – fl. 4120.

Analisando a Ação Ordinária nº 2006.72.11.001127-0, a sentença (fls. 4014/4024) declarou a prescrição das parcelas vencidas antes de 30 de maio de 2001 e, no mérito, julgou: “a) IMPROCEDENTE O PEDIDO quanto a inconstitucionalidade da alteração da alíquota da COFINS de 2% para 3% operada pelo art. 8º, "caput" da Lei 9.718/98; b) JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTE O PEDIDO, para: b1) **declarar a ilegitimidade da cobrança da COFINS e da contribuição ao PIS que incidiram sobre a totalidade das**

receitas auferidas pela pessoa jurídica, nos termos da fundamentação (A exceção da receita bruta decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços); e b2) condenar a UNIAO à restituição do indébito, observada a prescrição quinquenal, **correspondente ao período compreendido entre 30 de maio de 2001 e a entrada em vigor dos dispositivos da Lei no 10.833/03 e da Lei no 10.637/02**, observado o princípio da anterioridade nonagesimal, devidamente corrigido desde o seu recolhimento pela SELIC, cuja aplicação exclui a incidência de juros, por já abrangê-los. Poderá a autora optar pela compensação administrativa dos créditos, na forma da fundamentação” – fl. 4024 (grifamos).

Os fundamentos que justificaram o prazo de restituição firmado no item “b2” da aludida sentença podem ser assim resumidos:

“Revela-se ilegítima, portanto, a tributação da totalidade da receita bruta das empresas desde o início da vigência da Lei nº 9.718/98. O vício somente foi saneado com a edição, sob a égide da EC nº 20/98, de novos diplomas legais prevendo tal base impositiva, o que se operou, em relação ao PIS, com a Lei 10.637 (de 30 de dezembro de 2002) e, em relação à COFINS, com a Lei 10.833 (de 29 de dezembro de 2003). E a incidência das contribuições sobre a receita bruta somente pode se operar após o decurso do prazo de noventa dias da publicação desses diplomas legislativos, diante do princípio da anterioridade nonagesimal do art. 195, §6º, da Constituição Federal.

Dessa forma, a autora deve se sujeitar aos preceitos dessa nova legislação, a saber, as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, visto que adequadas ao comando constitucional, especialmente quando a própria autora afirma se submeter ao novo regime, apesar de apurar lucro presumido.” – fl. 4023.

Por sua vez, o acórdão do TRF4 (fls. 4026/4033) votou por dar parcial provimento ao Recurso de Apelação da Contribuinte e por negar provimento ao Recurso de Apelação da União, destacando, no que tange à matéria discutida no processo, que:

“Esta situação se modifica, em parte, com a superveniência das Leis 10.637/02 (em vigor a partir de 01.12.02) e 10.833/03 (em vigor a partir de 01.02.04), que instituíram a sistemática da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e a COFINS, respectivamente, e que redefiniram o fato gerador e a base de cálculo - faturamento mensal, assim agora entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Já foram editadas sob a égide da Emenda 20/98, nela encontrando, portanto, seu fundamento de validade.

As referidas leis (art. 8º da Lei 10.637/02 e art. 10 da Lei 10.833/03) excepcionaram da nova sistemática algumas pessoas jurídicas - as tributas pelo lucro presumido ou arbitrado e as optantes pelo SIMPLES, por exemplo.

Portanto, as pessoas jurídicas excepcionadas do regime da não-cumulatividade, fazem jus a recolher as contribuições considerando como conceito de receita bruta ou faturamento o decorrente da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços ou de serviços, nos termos em que decidido pelo STF. Fazem jus, ainda, à repetição de eventuais valores recolhidos na forma do art. 3º, § 1º da Lei 9.718/98.

A pessoa jurídica que ingressou no sistema da não-cumulatividade, faz jus tão-somente a eventual pleito repetitório dos valores recolhidos considerada a base de cálculo prevista no art. 3º, § 1º da Lei 9.718/98 até a data da entrada em vigor das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Na ausência de comprovação a respeito do enquadramento da impetrante em uma das categorias as quais não são abrangidas por este sistema, a exclusão da base de cálculo das contribuições em questão das receitas que exorbitem o conceito original de faturamento, deve se restringir até o final da vacatio legis da Medida Provisória nº 66/2002 para o PIS e da Medida Provisória nº 135/2003 para a COFINS.” – fls. 4031/4032 (grifamos).

Na sequência, os Embargos de Declaração opostos pela Contribuinte foram rejeitados (fls. 4034/4037), o Recurso Especial interposto pela Contribuinte foi admitido (fls. 4038/4040) e o Recurso Extraordinário interposto pela Contribuinte foi sobrestado até pronunciamento do STF nos autos de Recurso Extraordinário nº 561.908 (fl. 4041). Apesar de não se ter conhecimento do resultado do julgamento dos referidos recursos, ambos tratavam apenas da contagem do prazo prescricional de cinco anos para repetição do indébito (Lei Complementar nº 118/2005), não trazendo qualquer efeito sobre o caso.

Dos trechos acima transcritos da Ação Ordinária, entendo que tanto a sentença como o acórdão deixaram claro que o alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS era inconstitucional até a edição das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e, após esta data, exclusivamente às empresas sujeitas a sistemática do regime cumulativo.

Contudo, o TRF4 apenas e tão-somente não reconheceu o direito a restituição após a edição das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, em virtude da falta de comprovação pela Contribuinte de qual sistemática estaria sujeita (lucro presumido ou lucro real).

Assim, tendo sido reconhecido na mencionada decisão que o alargamento do PIS e da COFINS não caberia na sistemática cumulativa e estando sujeita a Contribuinte no ano-calendário objeto da autuação à essa sistemática, deve ser reconhecida a exclusão da incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras.

Ainda que assim não fosse, o que se admite para argumentar, esta Turma manifestou, em sessão realizada no dia 03/02/2016, nos autos do acórdão nº 1201-001.349, tendo como relator o conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, pela inconstitucionalidade da incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras. Vejamos:

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2008 TRIBUTAÇÃO REFLEXA. DECORRÊNCIA. Tratando-se de tributação reflexa decorrente de irregularidades apuradas no âmbito do Imposto sobre a Renda, constantes do mesmo processo, aplicam-se aos demais tributos, por relação de causa e efeito, os mesmos fundamentos do lançamento primário. **PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS FINANCEIRAS. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO STF. Declarada a inconstitucionalidade do parágrafo 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, em acórdão transitado em julgado e exarado em sessão plenária pelo Supremo Tribunal Federal, que, inclusive, reconheceu a repercussão geral da matéria em questão, impõe-se, em observância às normas do processo administrativo, afastar a exigência de Pis e Cofins sobre receitas financeiras. MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. A imposição da multa agravada pelo não atendimento da fiscalizada às Intimações Fiscais requer que o contribuinte não concorra em nada para atender a fiscalização. A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros (Súmula CARF nº 96).***

Desse modo, seja em razão da existência de decisão favorável à Contribuinte no Poder Judiciário, seja em razão da existência de precedente da Turma, deve ser afastada a incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras.

VIII. DA MULTA QUALIFICADA

No Relatório Fiscal, a Fiscalização asseverou que “(...) a imposição da multa qualificada é aplicada em função de terem sido identificados, nas infrações cometidas pela contribuinte (conforme descrição dos fatos no capítulo anterior), os padrões de conduta tipificados no art. 72 da Lei nº 4.502/64, como fraude” – fl. 123.

A Contribuinte e os responsáveis solidários, por sua vez, sustentaram que “(...) não se verifica nos autos “fraude” no sentido penal conferido ao termo, único apto a autorizar a incidência da multa agravada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 (conforme jurisprudência pacífica do CARF).” – fl. 4119.

Isso porque, estaria ausente o elemento objetivo do tipo, já que os atos impositivos se consumaram muito após a celebração do contrato de parceria suinícola, sendo que “é impossível falar-se em ‘modificação das características essenciais do fato gerador’ antes de sua ocorrência” – fl. 4170, bem como estaria ausente o elemento subjetivo do tipo, vez que não restou configurado o dolo da fraude.

Nada obstante, contrariamente ao que alegado pela Contribuinte e pelos responsáveis solidários, o artigo 72 se refere ao fato gerador hipoteticamente considerado, tanto é assim que conceitua fraude como a ação que impede a ocorrência do fato gerador, logo, possível se falar na modificação das características essenciais do fato gerador antes mesmo de sua ocorrência, além disso, conforme exposto no tópico V, restou configurado o elemento subjetivo do tipo apto a ensejar a qualificação da multa.

Assim, em virtude do reconhecimento no tópico V da ocorrência de simulação no presente caso, deve ser mantida a qualificação da multa.

IX. DA INTIMAÇÃO DO ADVOGADO

A despeito de a Contribuinte e os responsáveis solidários terem solicitado que “(...) quaisquer intimações relativas a atos e termos do presente recurso recaiam na pessoa do subscritor do presente Recurso, mandatário da contribuinte, devidamente habilitado nos autos, pessoalmente, ou por via postal, no endereço constante do mandato, a fim de que não haja prejuízo para o contribuinte” – fl. 4185, o artigo 23 do Decreto nº 70.235/72 é expresso no sentido de que o sujeito passivo é quem deve ser intimado dos atos nos processos administrativos fiscais, razão pela qual esse pedido deve ser afastado.

X. CONCLUSÃO

Por fim, voto no sentido de conhecer parcialmente do Recurso Voluntário interposto pela empresa e pelos responsáveis solidários e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para tão-somente determinar a exclusão da incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras, nos termos do voto acima.

(assinado digitalmente)

João Carlos de Figueiredo Neto

Processo nº 10925.001451/2010-76
Acórdão n.º **1201-001.439**

S1-C2T1
Fl. 4.398

CÓPIA