



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11075.720780/2013-83
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1002-003.447 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 10 de maio de 2024
Recorrente AGRO PECUÁRIA SCHWANCK LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA ARGUIDAS NA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO. ADOÇÃO DAS RAZÕES E FUNDAMENTOS PERFILHADOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 114, §12, I, DO RICARF.

Nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta novéis razões de defesa em sede recursal, o artigo 114, §12, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”)¹ autoriza o relator a transcrever integralmente a decisão proferida pela Autoridade julgadora de primeira instância, caso concorde com as razões de decidir e com os fundamentos ali perfilhados.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

OMISSÃO DE RECEITA. LANÇAMENTO FISCAL.

Cabível o lançamento fiscal para constituir crédito tributário decorrente de omissão de receita.

CONTRATO DE PARCERIA. PREVISÃO DE APURAÇÃO QUE ALTERA A COMPETÊNCIA DA RECEITA A SER OFERECIDA À TRIBUTAÇÃO. DESVIRTUAMENTO DA CORRETA APURAÇÃO.

Contrato de parceria que prevê apuração do produto da parceria de forma diversa da correta apuração do IRPJ e da CSLL. Previsão que altera a competência da receita que deveria ser oferecida à tributação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

¹ §12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;

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

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Miriam Costa Faccin - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aílton Neves da Silva (Presidente), Fellipe Honório Rodrigues da Costa, Fenelon Moscoso de Almeida, José Roberto Adelino da Silva, Luís Ângelo Carneiro Baptista e Miriam Costa Faccin.

Fl. 3 do Acórdão n.º 1002-003.447 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 11075.720780/2013-83

Relatório

Trata-se, na origem, de **Auto de Infração** lavrado em face da Contribuinte, ora Recorrente, através do qual foi formalizado o crédito tributário relativo ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, acrescidos de multa de ofício 75% (setenta e cinco por cento), e juros de mora, referente a fatos geradores ocorridos no período de 2008, 2009 e 2010, assim discriminado:

IRPJ	
IMPOSTO	23.399,36
JUROS DE MORA (Calculados até 06/2013)	8.165,89
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)	17.549,53
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	49.114,78

CSLL	
CONTRIBUIÇÃO	20.335,08
JUROS DE MORA (Calculados até 06/2013)	7.102,27
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)	15.251,33
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	42.688,68

PIS	
CONTRIBUIÇÃO	182,00
JUROS DE MORA (Calculados até 06/2013)	89,91
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)	136,50
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	408,41

COFINS	
CONTRIBUIÇÃO	840,00
JUROS DE MORA (Calculados até 06/2013)	414,96
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)	630,00
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	1.884,96

Conforme se verifica da “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” (e-fls. 04, 22, 24, 41 e 46), o lançamento originou-se em razão da constatação da seguintes infrações:

- (i) omissão de receitas da atividade caracterizada pela falta de oferecimento à tributação de R\$ 28.000,00 referente à troca do equino AS MALKE QUE PROMESSA pelo equino BT SACANA DO JUNCO, em 23/04/2008, com repercussão na apuração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS;
- (ii) omissão de receitas da atividade referente a acerto de contas previsto no Contrato de Parceria Agrícola e Pecuária assinado em 01/03/2000 entre a parceira-outorgante Agro Pecuária Schwanck Ltda. e o parceiro-outorgado Condomínio Agro Pecuário Schwanck, que não foi escriturado nem tributado nos períodos de apuração encerrados em 30/09/2008, 31/03/2009, 30/09/2009, 31/12/2009 e 31/03/2010, com repercussão na apuração do IRPJ e CSLL;
- (iii) falta de recolhimento de CSLL sobre outras receitas e demais resultados, no valor de R\$ 610,21, no período de apuração encerrado em 31/12/2010;

- (iv) falta de recolhimento de CSLL sobre receitas da atividade escrituradas e não declaradas, no valor de R\$ 477.645,48, no período de apuração encerrado em 31/12/2010.

Em 25/06/2013 (e-fl. 4.606), a Contribuinte foi cientificada da lavratura do Auto de Infração e entendeu por apresentar Impugnação (e-fls. 4.612/4.624), por meio da qual, sustentou, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) é uma sociedade empresária limitada, que tem por objeto social o cultivo, o comércio e o depósito de produtos agrícolas e a criação, a compra e venda de animais;
- (ii) mantém, desde 01/03/2000, um Contrato de Parceria Agrícola e Pecuária com o Condomínio Agropecuário Schwanck (parceiro outorgado), através do qual estão estabelecidos direitos e obrigações, tal como consta no Relatório de Procedimento de Fiscalização;
- (iii) o Fisco incorreu numa série de equívocos, ao lavrar os autos de infração do IRPJ e da CSLL, notadamente pelo fato de ter “ignorado” o que ficou convencionado através do contrato firmado entre a Impugnante e o Condomínio Agropecuário Schwanck, ou seja, que os resultados seriam apurados anualmente no mês de dezembro e a participação do parceiro outorgante paga de acordo com a disponibilidade financeira do Condomínio;
- (iv) o contrato firmado entre as partes, em nenhum momento e por nenhuma de suas cláusulas, desrespeitou os princípios da entidade e da competência, vez que os “Patrimônios” do parceiro outorgante e do parceiro outorgado não se confundem, pois cada qual continua detendo, em termos de bens e direitos, tudo o que lhe pertencia no momento em que foi formalizado o contrato;
- (v) não havendo, no contrato firmado, previsão no sentido de que os “patrimônios” não sejam mantidos íntegros, restou obedecido o princípio da entidade, tal como estabelecido pela legislação de regência;
- (vi) Autoridade Fiscal, ao dizer que o princípio da entidade teria sido inobservado pela autuada, incorreu em lamentável equívoco, decorrente, certamente, de uma errônea interpretação do contrato de parceria firmado entre as partes. Ou, pior que isso, por lhe faltar argumento sólido capaz de justificar o seu procedimento, dita autoridade se apegou a tal princípio, sem conseguir, contudo, apresentar qualquer justificativa para tanto;
- (vii) o mesmo ocorre com a alegação de que a autuada teria deixado de observar o princípio da competência;
- (viii) no relatório fiscal ficou consignado que, nos anos-calendário de 2008, 2009 e 2010, ela foi tributada com base no lucro presumido, adotando o

“regime de caixa”, e que o Condomínio Agropecuário Schwanck também considerou o regime de caixa na escrituração do seu Livro Caixa;

- (ix) se a legislação do imposto de renda, ao tratar da forma de tributação com base no lucro presumido, permite que o contribuinte faça uso do regime de caixa, não pode o fisco modificar esta opção, para dizer que ele deveria ter considerado o regime de competência. Mais grave ainda é o fato de o fisco se apegar a esse argumento para justificar a lavratura de autos de infração, tipificando tais fatos como omissão de receita;
- (x) o Demonstrativo de Acerto da Parceria – Agropecuária Schwanck Ltda. x Condomínio Agropecuária Schwanck – espelha, com absoluta clareza, que elementos se tomou por base, em cada um dos anos-calendário que foram objeto da fiscalização, para se processar o acerto de contas. Pelo que nele está contido, é fácil perceber que todos os ajustes feitos ao final de cada ano são convertidos em quantidades de sacas de arroz, por ser esta a moeda de pagamento dos valores a que o parceiro outorgante faz jus;
- (xi) na apuração dos acertos feitos entre a impugnante e o parceiro outorgado, em cada trimestre, o fisco levou em consideração unicamente os trimestres em que o resultado foi positivo, desconsiderando sem motivação aqueles em que o resultado foram negativos. Tais resultados negativos deveriam ter sido deduzidos dos resultados positivos subsequentes. Junta planilha, às fls. 4652, demonstrando o referido erro. A título de exemplo, basta ver o que foi considerado pelo fisco no ano-calendário de 2010, quando, o acerto global resultou negativo (R\$ 132.869,67) e o Fisco considerou, para fins de tributação, o montante de R\$ 727.300,21, relativo ao primeiro trimestre;
- (xii) a autuação faz referência a uma operação de permuta de equino, processada entre a impugnante e o pecuarista Alfredo Ribeiro Telechea, sendo que ambos os animais foram negociados pelo mesmo valor de R\$ 28.000,00;
- (xiii) a Impugnante considerou essa operação como sendo de uma simples permuta sem torna, e, por não ter havido nenhuma modificação em seu patrimônio, deixou de considerá-la tributada para fins de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Agora, contudo, revendo o fato, percebeu que se equivocara e se propõe a pagar o IRPJ e CSLL devidos;
- (xiv) o PIS e a COFINS, entretanto, encontram-se prescritos, à luz do artigo 150, § 4º do CTN, tendo em vista que o fato gerador é de 05/2008 e o auto de infração foi lavrado em 06/2013.

Os autos foram encaminhados à Autoridade Julgadora de 1ª instância para que a Impugnação apresentada fosse apreciada. E, em 09 de outubro de 2019, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (“DRJ/SDR”), em Acórdão de nº 15-48.080 (e-fls. 4.660/4.672), entendeu por bem julgá-la **parcialmente procedente**, ao fundamento de que:

- (i) a Impugnante alegou a decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário relativo ao PIS e COFINS incidente sobre a operação de troca do equino AS MALKE QUE PROMESSA pelo equino BT SACANA DO JUNCO, em 23/04/2008, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN;
- (ii) é procedente a alegação. O fato gerador dessas contribuições ocorreu em 30/04/2008 e os débitos declarados foram extintos por compensação, portanto, o termo final para constituição do crédito tributário correspondente era 30/04/2013. A Impugnante somente foi cientificada do lançamento fiscal em 25/06/2013;
- (iii) resta apreciar a contestação do lançamento relativo à omissão de receitas da atividade referente ao acerto de contas previsto no Contrato de Parceria Agrícola e Pecuária firmado entre a autuada e o Condomínio Agro Pecuário Schwanck;
- (iv) o fato deste contrato prever uma apuração anual do produto da parceria, no mês de dezembro, desvirtua sim a correta apuração do IRPJ e CSLL pela autuada, que é optante pelo lucro presumido, estando obrigada a uma apuração trimestral destes tributos. A opção pelo regime de caixa em nada justifica a apuração destes tributos em períodos de apuração diversos do que as receitas tenham sido recebidas, mesmo que ainda não tenham sido repassadas pelo Condomínio à autuada. Nestes termos, um ajuste de contas anual, altera sim a competência que parte da receita deveria ser oferecida à tributação pela autuada;
- (v) a alegação de que não haveria qualquer prejuízo ao fisco, sob o fundamento de que os tributos estariam sendo recolhidos ora pelo Condomínio ora pela autuada, quem tiver comercializado os produtos da parceria, demonstra uma clara violação ao princípio da entidade e à própria cláusula contratual que previa que a comercialização caberia ao Condomínio, não à autuada. As receitas provenientes da comercialização dos produtos da parceria deveriam ser tributadas proporcionalmente por cada uma das partes, na razão dos percentuais estabelecidos contratualmente, e de acordo com as obrigações tributárias que cada um das partes estavam sujeitas, e eventuais ajustes deveriam observar tais obrigações;
- (vi) a tributação por cada uma das partes, de acordo com quem tiver realizado a comercialização dos produtos da parceria, e ajustes fora do período de apuração trimestral a que estava sujeita a autuada, e em sacas de arroz para posterior comercialização, não atendem as obrigações tributárias a que estava sujeita a autuada. Portanto, correta a apuração fiscal, realizada de acordo com as receitas de venda dos produtos da parceria, seja pelo Condomínio seja pela autuada, nos percentuais previstos contratualmente, e nos períodos em que ocorreram os recebimentos;
- (vii) a Impugnante alega ainda que na apuração dos acertos feitos entre ela e o parceiro outorgado, em cada trimestre, o fisco levou em consideração

unicamente os trimestres em que o resultado foi positivo, desconsiderando sem motivação aqueles em que os resultados foram negativos. Contudo, tais resultados negativos constituem na realidade receitas que deveriam ter sido tributadas pelo Condomínio, mas que foram tributadas indevidamente pela fiscalizada. Assim, por não se tratar de receitas da autuada, não haveria por que a fiscalização deduzi-las das omissões de receitas próprias da fiscalizada, apuradas em períodos subsequentes. Eventuais valores pagos a maior poderiam ser objeto de pedido de restituição ou compensação, pedido esse de iniciativa da Interessada;

- (viii) voto por considerar não impugnada a parcela do crédito tributário abaixo identificada (principal e juros moratórios correspondentes), e por julgar procedente em parte a impugnação, mantendo em parte o crédito tributário lançado.

Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

OMISSÃO DE RECEITA. LANÇAMENTO FISCAL.

Cabível o lançamento fiscal para constituir crédito tributário decorrente de omissão de receita.

CSLL.TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Tratando-se de tributação reflexa de irregularidade verificada no lançamento de IRPJ, constante do mesmo processo, e dada à relação de causa e efeito, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL.

PIS/COFINS. DECADÊNCIA.

Nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, existindo pagamento/compensação, o prazo decadencial aplicável é o previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Em 19/12/2019, a Contribuinte tomou conhecimento do resultado do julgamento do Acórdão nº 15-48.080, através de Carta com Aviso de Recebimento – AR (e-fl. 4.691), e, na sequência, entendeu por apresentar Recurso Voluntário (e-fls. 4.677/4.690) por meio do qual ratificou as alegações levantadas em sede de Impugnação, e suscitou, ainda, as seguintes alegações:

- (i) no v. acórdão recorrido — esbarra no que determina a legislação do IRPJ e da CSLL, que tratam da tributação com base no lucro presumido, notadamente na parte em que fica estabelecido que as bases de cálculo de ambas as exações são apuradas tomando por base o regime de caixa, ou seja, as receitas efetivamente recebidas;

- (ii) não se pode conceber como correta, a justificativa apresentada no v acórdão recorrido, segundo a qual *"a opção pelo regime de caixa em nada justifica a apuração destes tributos em períodos de apuração diversos do que as receitas tenham sido recebidas, mesmo que ainda não tenham sido repassadas pelo Condomínio à autuada"*;
- (iii) o fato de o Condomínio (parceiro outorgado) adotar procedimento diferente para a tributação de suas receitas, por se tratar de pessoas físicas, não significa dizer que a ora Recorrente (parceiro outorgante) tenha que observar os mesmos períodos de apuração de receitas, para fins de sua tributação, pois estas somente são auferidas quando houver o efetivo repasse de numerário para o seu caixa, consoante previsto na cláusula 6ª do contrato de parceria, o qual tem força de lei entre as partes, especialmente porque não contraria nenhuma lei vigente no nosso ordenamento jurídico.

É o relatório.

Voto

Conselheira Miriam Costa Faccin, Relatora.

Admissibilidade e Tempestividade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma dos artigos 43² e 65³ da Portaria MF nº 1.634/2023 - Regimento

² Art. 43. À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

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

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

III - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), exceto nas hipóteses previstas no inciso II do art. 44;

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, sem prejuízo do disposto no § 2º do art. 45;

V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (Simples- Nacional), bem como exigência de crédito tributário decorrente da exclusão desses regimes, independentemente da natureza do tributo exigido;

VI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e

VII - tributos, penalidades, empréstimos compulsórios, anistia e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”). Dele, portanto, tomo conhecimento. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Como se denota dos autos, a Recorrente tomou ciência da decisão recorrida em **19/12/2019** (e-fl. 4.691), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **16/01/2020** (e-fl. 4.676), ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972⁴.

Portanto, é **tempestivo** o recurso apresentado e, por isso, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

Mérito

O propósito recursal consiste no cancelamento das exigências tributárias relativas ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, acrescidos de multa de ofício 75% (setenta e cinco por cento), e juros de mora, referente a fatos geradores ocorridos no período de 2008, 2009 e 2010, assim discriminado:

IRPJ	
IMPOSTO	23.399,36
JUROS DE MORA (Calculados até 06/2013)	8.165,89
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)	17.549,53
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	49.114,78

CSLL	
CONTRIBUIÇÃO	20.335,08
JUROS DE MORA (Calculados até 06/2013)	7.102,27
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)	15.251,33
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	42.688,68

PIS	
CONTRIBUIÇÃO	182,00
JUROS DE MORA (Calculados até 06/2013)	89,91
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)	136,50
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	408,41

COFINS	
CONTRIBUIÇÃO	840,00
JUROS DE MORA (Calculados até 06/2013)	414,96
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)	630,00
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	1.884,96

Conforme exposto no relatório, o Acórdão recorrido (e-fls. 4.660/4.672) acolheu a preliminar arguida pela Impugnante, para reconhecer “a decadência do direito do fisco constituir

³ Art. 65 As Turmas Extraordinárias julgam, preferencialmente, recursos voluntários relativos à exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, até o valor em litígio de dois mil salários mínimos, assim considerado o valor do principal mais multas ou, no caso de reconhecimento de direito creditório, o valor do crédito pleiteado, na data do sorteio para as Turmas, bem como os processos que tratem:

I - de exclusão e inclusão do Simples e do Simples Nacional, desvinculados de exigência de crédito tributário;

II - de isenção de IPI e IOF em favor de taxistas e deficientes físicos, desvinculados de exigência de crédito tributário; e

III - exclusivamente de isenção de IRPF por moléstia grave, qualquer que seja o valor.

⁴ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

o crédito tributário relativo ao PIS e COFINS incidente sobre a operação de troca do equino AS MALKE QUE PROMESSA pelo equino BT SACANA DO JUNCO, em 23/04/2008, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN”.

Para melhor ilustração do caso, transcrevo o seguinte trecho da decisão recorrida:

“Ainda preliminarmente, a impugnante alegou a decadência do direito do fisco constituir o crédito tributário relativo ao PIS e COFINS incidente sobre a operação de troca do equino AS MALKE QUE PROMESSA pelo equino BT SACANA DO JUNCO, em 23/04/2008, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

É procedente a alegação. O fato gerador destas contribuições **ocorreu em 30/04/2008** e os **débitos declarados foram extintos por compensação**, portanto, o termo final para constituição do crédito tributário correspondente era 30/04/2013. A impugnante somente foi cientificada do lançamento fiscal em 25/06/2013”. (e-fl. 4.670, g.n.)

A partir desse panorama, conclui-se que restou o “**lançamento relativo à omissão de receitas da atividade referente ao acerto de contas previsto no Contrato de Parceria Agrícola e Pecuária firmado entre a autuada e o Condomínio Agro Pecuário Schwanck**”.

Pois bem.

Conforme relatado, verifica-se que a decisão recorrida justificou a **procedência parcial da Impugnação** no fato de que, o contrato de parceria, ao “**prever uma apuração anual do produto da parceria, no mês de dezembro, desvirtua sim a correta apuração do IRPJ e CSLL pela autuada, que é optante pelo lucro presumido, estando obrigada a uma apuração trimestral destes tributos**”, nos seguintes termos:

“**A opção pelo regime de caixa em nada justifica a apuração destes tributos em períodos de apuração diversos do que as receitas tenham sido recebidas**, mesmo que ainda não tenham sido repassadas pelo Condomínio à autuada. Nestes termos, um **ajuste de contas anual, altera sim a competência** que parte **da receita** deveria ser oferecida à tributação pela autuada.

A alegação de que não haveria qualquer prejuízo ao fisco, sob o fundamento de que os tributos estariam sendo recolhidos ora pelo Condomínio ora pela autuada, quem tiver comercializado os produtos da parceria, demonstra uma **clara violação ao princípio da entidade e à própria cláusula contratual que previa que a comercialização caberia ao Condomínio, não à autuada**. As **receitas** provenientes da comercialização dos produtos da parceria **deveriam ser tributadas proporcionalmente** por cada uma das partes, **na razão dos percentuais estabelecidos contratualmente, e de acordo com as obrigações tributárias que cada um das partes estavam sujeitas**, e eventuais ajustes deveriam observar tais obrigações.

Assim, **a tributação por cada uma das partes, de acordo com quem tiver realizado a comercialização dos produtos da parceria**, e ajustes fora do período de apuração trimestral a que estava sujeita a autuada, e em sacas de arroz para posterior comercialização, **não atendem as obrigações tributárias a que estava sujeita a autuada**. Portanto, correta a apuração fiscal, realizada de acordo com as receitas de venda dos produtos da parceria, seja pelo Condomínio seja pela autuada, nos percentuais previstos contratualmente, e nos períodos em que ocorreram os recebimentos.

A impugnante alega ainda que na apuração dos acertos feitos entre ela e o parceiro outorgado, em cada trimestre, o fisco levou em consideração unicamente os

trimestres em que o resultado foi positivo, desconsiderando sem motivação aqueles em que os resultados foram negativos. Contudo, tais resultados negativos constituem na realidade receitas que deveriam ter sido tributadas pelo Condomínio, mas que foram tributadas indevidamente pela fiscalizada. Assim, por não se tratar de receitas da autuada, não haveria por que a fiscalização deduzi-las das omissões de receitas próprias da fiscalizada, apuradas em períodos subsequentes. Eventuais valores pagos a maior poderiam ser objeto de pedido de restituição ou compensação, pedido esse de iniciativa da interessada”. (e-fl. 4.671, g.n.)

Em suas razões recursais, a Recorrente afirma que:

2.3.4 - Pois bem. No que se refere à alegada ofensa aos Princípios da Entidade e da Competência, de que trata a Resolução CFC n. 750/93, não é preciso ser um profundo conhecedor das Ciências Contábeis para verificar que o contrato firmado entre as partes, em nenhum momento e por nenhuma de suas cláusulas, desrespeitou os referidos princípios, de vez que, indubitavelmente, os “Patrimônios” do parceiro outorgante e do parceiro outorgado não se confundem, pois cada qual continua detendo, em termos de bens e direitos, tudo o que lhe pertencia no momento em que foi formalizado o contrato.

[...]

2.3.10 - A Recorrente, como se sabe, é tributada com base no Lucro Presumido, e, por isso, para fins de tributação de seus resultados, deve ser observado o REGIME DE CAIXA, sendo, assim, incorreta a afirmativa de que um ajuste de contas anual altera, sim, a competência que parte da receita deveria ser oferecida à tributação pela autuada.

(e-fls. 4.687/ 4.688).

Como se vê, a questão trazida a este Colegiado consiste em definir se o contrato de parceria, ao prever uma apuração anual do produto da venda da parceria, altera a correta apuração do IRPJ e CSLL pela Recorrente.

Delimitada a insurgência recursal a ser apreciada, faz-se necessário revisar alguns conceitos para melhor contextualizar a controvérsia.

Contrato de Parceria Rural

No contrato de parceria rural ambas as partes, parceiro-outorgante e parceiro-outorgado, assumem riscos inerentes ao empreendimento rural, de forma que o rendimento percebido por ambos é considerado lucro/fruto da atividade rural. Essa a lição extraída da Lei nº 8.023/90, que altera a legislação do Imposto de Renda sobre o resultado da atividade rural e dá outras providências:

Lei nº 8.023/1990

Art. 13. Os arrendatários, os condôminos e os parceiros na exploração da atividade rural, comprovada a situação documentalmente, pagarão o imposto de conformidade com o disposto nesta lei, separadamente, na proporção dos rendimentos que couber a cada um.

Deste modo, no contrato de parceria cada uma das partes irá tributar o resultado da atividade rural que lhe seja atribuível, de acordo com o que inicialmente avençado. A tributação é, portanto, independente entre parceiro-outorgante e parceiro-outorgado, de forma que eles não devem ser considerados solidários ou responsáveis entre si, e ações particulares de cada um não devem ter o condão de impactar de qualquer forma a tributação um do outro⁵.

Não obstante a liberdade contratual⁶, para fins tributários, deve-se atentar para o princípio da essência sobre a forma, que busca extrair a essência do negócio jurídico em detrimento das formalidades adotadas. Portanto, **para fins tributários o que importa é a relação de fato e seus reflexos econômicos, e não meramente a relação de direito do negócio jurídico.**

Tanto o é que, os artigos 116, parágrafo único, e 118 do Código Tributário Nacional (“CTN”) determinam a necessidade da tributação recair sobre os fatos econômicos, e não sobre os fatos formalmente previstos em negócios jurídicos. Confira-se:

Art. 116 [...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Assim, cabe à Autoridade Fiscal identificar os requisitos impostos pela norma para que reste configurada a natureza do contrato.

In casu, conforme consta do “Relatório do Procedimento Fiscal de Fiscalização” (e-fls. 52/66) a Autoridade Fiscal constatou **omissão de receitas** do valor escriturado pela Recorrente, da receita apurada **anualmente** pelo Condomínio, nos anos de 2008, 2009 e 2010, como se depreende dos trechos abaixo transcritos:

O MPF-F 10.1.09.00-2012-00144-3 apresentou, inicialmente, como objeto da atividade fiscal, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias principais, por parte da fiscalizada, relativas ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) **para o período entre janeiro/2008 e dezembro/2010.**

⁵ LEITE, Rafael. Aspectos Tributários dos Contratos Agrícolas de Arrendamento e Parceria. In: A Tributação no Agronegócio. Adriano Andrade Muzzi {et al.}; organizado por Luiz Henrique Nery Massara, Marcelo Hugo de Oliveira Campos e Paulo Honório de Castro Junior, Casa do Direito: Belo Horizonte, 2020, p. 284/285.

⁶ Valendo das lições de Direito Civil, às pessoas é garantida a autonomia de vontade, permitindo que tenham liberdade contratual a fim de que sejam livres para firmar ou não contratos, bem como para dispor sobre seus conteúdos, no limite da legalidade e constitucionalidade.

No entanto, observou-se que:

- a) O valor escriturado na conta de receita 3.1.1.1.1.01.01 – Vendas de Arroz é inferior ao percentual de 10% (dez por cento) da receita líquida oriunda dos produtos agrícolas apurada anualmente pelo Condomínio Agro Pecuário Schwanck e previsto no Contrato de Parceria Agrícola e Pecuária firmado entre eles;
- b) O valor escriturado na conta de receita 3.1.1.1.1.02.01 – Produção da Pecuária é inferior ao percentual de 20% (vinte por cento) da receita líquida proveniente da pecuária apurada anualmente pelo Condomínio Agro Pecuário Schwanck e previsto no Contrato de Parceria Agrícola e Pecuária firmado entre eles.

Da análise dos autos, verifica-se que o Termo nº 004 - Termo de Intimação Fiscal de 17/09/2012, solicitou à Recorrente que indicasse a conta contábil na qual se dava a contabilização dos resultados advindos da parceria entre a Recorrente e o Condomínio Agro Pecuário Schwanck. Já em 17/06/2013, ou seja, **no ano seguinte**, em atendimento ao Termo nº 009 e 011, e no intuito de justificar as diferenças entre os percentuais de participação e os efetivamente executados, a Recorrente afirmou que:

“A AGROPECUÁRIA SCHWANCK recebe como sua quota de participação na parceria 10% (dez por cento) da receita líquida oriunda dos produtos agrícolas e 20% (vinte por cento), da receita líquida proveniente da pecuária, a qual é apurada anualmente e paga de acordo com as disponibilidades financeiras do CONDOMÍNIO (pessoas físicas).

Apesar das vendas de arroz e gado serem realizadas preferencialmente pelo CONDOMÍNIO, a AGROPECUÁRIA no decorrer do exercício também recebe sua participação em produtos e os vende. Assim, ao final do ano, é realizado um encontro de contas, de modo que a AGROPECUÁRIA perceba sua quota parte, a partir das disponibilidades de ambas as partes. Como as duas partes envolvidas declaram suas receitas, para fins de tributação, pelo REGIME DE CALXA (Agropecuária Schwanck – Lucro Presumido e “Condomínio” = pessoas físicas), não há prejuízo para o fisco no reconhecimento desses saldos de um ano para outro.”

Na hipótese, se havia previsão contratual para o ajuste de contas anual, se já havia receita apurada pelo Condomínio – conforme demonstrado pela Autoridade Fiscal – e, se já havia transcorrido mais de um ano, **caberia à Recorrente a comprovação do oferecimento das receitas à tributação, o que de fato não fez.**

Ora, se a participação da Recorrente for “paga de acordo com as disponibilidades financeiras do CONDOMÍNIO (pessoas físicas)”, não serão apuradas nem mesmo anualmente.

No caso, a Autoridade Fiscal demonstra que a análise não se limitou ao ano de 2008, mas alcançou também 2009 e 2010 e, não verificou o oferecimento das receitas à tributação nos períodos posteriores.

A respeito, pontuou a Autoridade Autuante:

Portanto, as **receitas foram lançadas e tributadas**, em sua maioria, **no Condomínio Agro Pecuário Schwanck**. Logo, houve a inobservância dos princípios da entidade e da competência acima apresentados, dado que **a receita a qual pertencia à pessoa jurídica Agro Pecuária Schwanck Ltda**, de acordo com o Contrato de Parceria Agrícola e Pecuária, **não foi reconhecida tempestivamente na sua escrituração contábil**.

A propósito, este Conselho em caso similar assim decidiu:

LUCRO PRESUMIDO. LOTEAMENTO/INCORPORAÇÃO TERRENO ALHEIO. PARCERIA. TRIBUTAÇÃO DAS RECEITAS. O contrato particular de parceria firmado entre pessoas jurídicas com o fim de lotear terreno e promover benfeitorias nos lotes e respectiva repartição de receitas proporcionais a custos **não pode ser oposto à Fazenda Nacional, se divergente das disposições legais vigentes**, só tendo eficácia inter partes nos termos do art. 126 do CTN. A **empresa que opta pelo regime de apuração do lucro na forma presumida deve oferecer toda a receita obtida** com a venda dos lotes de sua propriedade **à tributação na forma do disposto no artigo**. (Processo nº 10410.001152/2006-55. Acórdão nº 1801-00.609. Sessão de 28/06/2011. Relatora Ana de Barros Fernandes, g.n.)

Ademais, a Recorrente limitou-se em reproduzir *ipsis litteris* as alegações apresentadas na Impugnação, conforme demonstram os trechos abaixo:

Impugnação (e-fl. 4.616);

2.1 - O Que Dispõe o Contrato de Parceria e Quais os Seus Efeitos

2.1.1 - Para demonstrar a inconsistência dos autos de infração do IRPJ e da CSLL, fruto dos equívocos do procedimento Fiscal, é pertinente atentar, desde logo, ao contido no contrato de parceria firmado entre a Impugnante "Agropecuária Schwanck Ltda." (parceiro outorgante) e o "Condomínio Agropecuário Schwanck" (parceiro outorgado), muito embora a autoridade autuante tenha feito expressa referência ao seu conteúdo e ao que ficou convencionado entre as partes, tal como foi relatado nos fatos.

2.1.2 - A "Cláusula 6ª" do referido contrato, assim dispõe:

"6ª. Caberá à PARCEIRA OUTORGANTE, como sua quota de participação na parceria, 10% (dez por cento) da receita líquida oriunda dos produtos agrícolas e 20% (vinte por cento) da receita líquida proveniente da pecuária, a qual será apurada, anualmente, no mês de dezembro, e será paga de acordo com as disponibilidades financeiras do PARCEIRO OUTORGADO."

2.1.3 - Como visto, a redação da cláusula supratranscrita não dá margem a nenhuma dúvida e nem exige maior esforço para sua interpretação, pois estabelece, de forma cristalina, os direitos do parceiro outorgante e, bem assim, o momento em que o parceiro outorgado passa a ter a obrigação de honrar o que foi convencionado.

Recurso Voluntário (e-fl. 4.684):**2.2 - O que dispõe o contrato de parceria e quais os seus efeitos**

2.2.1 - Para demonstrar a inconsistência dos autos de infração do IRPJ e da CSLL e, de igual forma, da decisão recorrida, não se pode ignorar o que foi acordado entre as partes, no momento em que foi formalizado o contrato de parceria firmado entre a Recorrente "Agropecuária Schwanck Ltda." (parceiro outorgante) e o "Condomínio Agropecuário Schwanck" (parceiro outorgado).

2.2.2 - A "Cláusula 6ª" do referido contrato, assim dispõe:

"6ª. Caberá à PARCEIRA OUTORGANTE, como sua quota de participação na parceria, 10% (dez por cento) da receita líquida oriunda dos produtos agrícolas e 20% (vinte por cento) da receita líquida proveniente da pecuária, a qual será apurada, anualmente, no mês de dezembro, e será paga de acordo com as disponibilidades financeiras do PARCEIRO OUTORGADO."

2.2.3 - Como visto, ficou estabelecido, de forma cristalina, não apenas os direitos da Recorrente, na condição de parceiro outorgante, mas também, e essencialmente, **o momento em que o parceiro outorgado passa a ter a obrigação de honrar o que foi convencionado, ou seja, quando da sua efetiva disponibilidade financeira.**

2.2.4 - Como já destacado em item precedente, não se pode ignorar que todo contrato tem força de lei entre as partes, desde que não contrarie lei vigente, e, por isso mesmo, tem o condão de vincular as partes ao que nele foi pactuado.

Impugnação (e-fl. 4.617):

2.2 - A Alegada Inobservância dos Princípios da Entidade e da Competência e os Procedimentos Adotados pelo Fisco

2.2.1 - É pertinente, quanto a este tópico, reproduzir, em parte, o que constou do Relatório do Procedimento Fiscal, como segue:

“A Resolução CFC nº 750/93, de 29 de dezembro de 1993, com redação dada pela Resolução CFC n. 1.282/2010, traz os princípios de contabilidade.

“Art. 4º. O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

(...)

Recurso Voluntário (e-fl. 4.685/4.686):

2.3 - A alegada inobservância dos Princípios da Entidade e da Competência e os procedimentos adotados pelo fisco

2.3.1 - Afora o que constou do v. acórdão recorrido, reproduzido, na sua essência, no subitem 1.4.1, "b", supra, é pertinente considerar,

8/13

MARIA DRF

Fl. 4686

também, o que constou do Relatório do Procedimento Fiscal, cujos argumentos tiveram por finalidade induzir que a Recorrente teria incorrido no erro de ter OMITIDO RECEITAS para fins de tributação. Senão vejamos:

"A Resolução CFC nº 750/93, de 29 de dezembro de 1993, com redação dada pela Resolução CFC n. 1.282/2010, traz os princípios de contabilidade.

"Art. 4º. O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE,

Dessa forma, considerando que a Recorrente não trouxe nenhum argumento e/ou justificativa capaz de demonstrar equívoco no Acórdão recorrido e, por concordar com os fundamentos utilizados, decido mantê-lo por seus próprios fundamentos, valendo-me do artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/99⁷ c/c o artigo 114, §12, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("RICARF")⁸, o qual adoto como razão de decidir, *in verbis*:

"A impugnação é tempestiva e atende a todos os requisitos de admissibilidade, por isso, dela tomo conhecimento.

Preliminarmente, cabe registrar que o crédito tributário, abaixo identificado, consta no extrato do processo, às fls. 4654/4656, como suspenso para julgamento de impugnação, contudo, trata-se de matéria expressamente não contestada.

Cód. de Receita	Período de Apuração	Principal Lançado	Principal Não Impugnado	Principal Impugnado
2917	02-2008	336,00	336,00	0,00
2973	02-2008	302,40	302,40	0,00
2973	04-2010	61,02	61,02	0,00

⁷ § 1º. A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

⁸ §12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;

Ainda preliminarmente, a impugnante alegou a decadência do direito do fisco constituir o crédito tributário relativo ao PIS e COFINS incidente sobre a operação de troca do equino AS MALKE QUE PROMESSA pelo equino BT SACANA DO JUNCO, em 23/04/2008, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

É procedente a alegação. O fato gerador destas contribuições ocorreu em 30/04/2008 e os débitos declarados foram extintos por compensação, portanto, o termo final para constituição do crédito tributário correspondente era 30/04/2013. A impugnante somente foi cientificada do lançamento fiscal em 25/06/2013.

No mérito, resta apreciar a contestação do lançamento relativo à omissão de receitas da atividade referente ao acerto de contas previsto no Contrato de Parceria Agrícola e Pecuária firmado entre a atuada e o Condomínio Agro Pecuário Schwanck.

A impugnante alega que o contrato de parceria em nenhum momento e por nenhuma de suas cláusulas desrespeitou os princípios da entidade e da competência.

Entretanto, o fato deste contrato prever uma apuração anual do produto da parceria, no mês de dezembro, desvirtua sim a correta apuração do IRPJ e CSLL pela atuada, que é optante pelo lucro presumido, estando obrigada a uma apuração trimestral destes tributos. A opção pelo regime de caixa em nada justifica a apuração destes tributos em períodos de apuração diversos do que as receitas tenham sido recebidas, mesmo que ainda não tenham sido repassadas pelo Condomínio à atuada. Nestes termos, um ajuste de contas anual, altera sim a competência que parte da receita deveria ser oferecida à tributação pela atuada.

A alegação de que não haveria qualquer prejuízo ao fisco, sob o fundamento de que os tributos estariam sendo recolhidos ora pelo Condomínio ora pela atuada, quem tiver comercializado os produtos da parceria, demonstra uma clara violação ao princípio da entidade e à própria cláusula contratual que previa que a comercialização caberia ao Condomínio, não à atuada. As receitas provenientes da comercialização dos produtos da parceria deveriam ser tributadas proporcionalmente por cada uma das partes, na razão dos percentuais estabelecidos contratualmente, e de acordo com as obrigações tributárias que cada um das partes estavam sujeitas, e eventuais ajustes deveriam observar tais obrigações.

Assim, a tributação por cada uma das partes, de acordo com quem tiver realizado a comercialização dos produtos da parceria, e ajustes fora do período de apuração trimestral a que estava sujeita a atuada, e em sacas de arroz para posterior comercialização, não atendem as obrigações tributárias a que estava sujeita a atuada. Portanto, correta a apuração fiscal, realizada de acordo com as receitas de venda dos produtos da parceria, seja pelo Condomínio seja pela atuada, nos percentuais previstos contratualmente, e nos períodos em que ocorreram os recebimentos.

A impugnante alega ainda que na apuração dos acertos feitos entre ela e o parceiro outorgado, em cada trimestre, o fisco levou em consideração unicamente os trimestres em que o resultado foi positivo, desconsiderando sem motivação aqueles em que os resultados foram negativos. Contudo, tais resultados negativos constituem na realidade receitas que deveriam ter sido tributadas pelo Condomínio, mas que foram tributadas indevidamente pela fiscalizada. Assim, por não se tratar de receitas da atuada, não haveria por que a fiscalização deduzi-las das omissões de receitas próprias da fiscalizada, apuradas em períodos subsequentes. Eventuais valores pagos a maior poderiam ser objeto de pedido de restituição ou compensação, pedido esse de iniciativa da interessada.

Dessa forma, voto por considerar não impugnada a parcela do crédito tributário abaixo identificada (principal e juros moratórios correspondentes), e por julgar procedente em parte a impugnação, mantendo em parte o crédito tributário lançado, conforme abaixo detalhado:

Cód. de Receita	Período de Apuração	Principal Lançado	Principal Não Impugnado	Principal Exonerado	Principal Mantido
2917	02-2008	336,00	336,00	0,00	0,00
2917	03-2008	4.584,13	0,00	0,00	4.584,13
2917	01-2009	4.194,86	0,00	0,00	4.194,86

Cód. de Receita	Período de Apuração	Principal Lançado	Principal Não Impugnado	Principal Exonerado	Principal Mantido
2917	03-2009	1.717,03	0,00	0,00	1.717,03
2917	04-2009	3.175,88	0,00	0,00	3.175,88
2917	01-2010	9.391,46	0,00	0,00	9.391,46
2973	02-2008	302,40	302,40	0,00	0,00
2973	03-2008	3.937,74	0,00	0,00	3.937,74
2973	01-2009	3.775,38	0,00	0,00	3.775,38
2973	03-2009	1.545,33	0,00	0,00	1.545,33
2973	04-2009	2.858,29	0,00	0,00	2.858,29
2973	01-2010	7.854,92	0,00	0,00	7.854,92
2973	04-2010	61,02	61,02	0,00	0,00
2960	04/2008	840,00	0,00	840,00	0,00
2986	04/2008	182,00	0,00	182,00	0,00

Logo, não merece reforma o Acórdão recorrido.

Dispositivo

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário, para nessa extensão, **negar-lhe provimento**.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Costa Faccin

