



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 17460.000392/2007-77
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **2301-006.044 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 7 de maio de 2019
Recorrentes USINA SANTA ISABEL S/A E FAZENDA NACIONAL
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1997 a 31/07/2006

DECADÊNCIA. SUMULA VINCULANTE Nº 08. PRAZO QUINQUENAL.

São inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei 8.212, de 1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário. O prazo decadencial das contribuições previdenciárias segue as regras previstas no Código Tributário Nacional.

ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA. VEDAÇÃO. NECESSIDADE DE APROVEITAMENTO DOS RECOLHIMENTOS EFETUADOS.

Se a fiscalização constata que formalmente há duas empresas, mas que substancialmente há apenas uma, na apuração das contribuições devidas por esta considerando o novo enquadramento devem ser levantados todos os fatos geradores ocorridos e, não havendo vedação legal, devem ser aproveitados os recolhimentos efetuados, sob pena de haver enriquecimento sem causa da Fazenda Pública.

DECADÊNCIA. SIMULAÇÃO.

Havendo simulação, a regra decadencial é a prevista no inciso I do art. 173 do CTN.

SIMULAÇÃO. PROVA INDIRETA. INDÍCIOS CONVERGENTES. EVASÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Há simulação quando a vontade declarada destoa da vontade real. Configura simulação a utilização de empresa sem propósito econômico, que não assume os riscos do negócio, criada apenas para seccionar a atividade da empresa criadora, a qual arca com todos os custos de funcionamentos da empresa criada, de modo a se obter vantagem tributária indevida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, em rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

João Maurício Vital – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio Sávio Nastureles, Wesley Rocha, Reginaldo Paixão Emos, Wilderson Botto (Suplente convocado), Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Gabriel Tinoco Palatnic (Suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente). Ausente, justificadamente, a conselheira Juliana Marteli Fais Feriato, substituída pelo conselheiro Wilderson Botto.

Relatório

Trata-se da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, Debcad n.º 37.029.414-9, relativo ao período de 05/1997 a 07/2006, calculado por aferição indireta em face da constatação, pela Autoridade Lançadora, de vínculo entre a recorrente, Usina Santa Isabel, e a empresa Santa Luíza Agropecuária Ltda.

Segundo o que consta do lançamento, a Santa Luíza Agropecuária Ltda. seria, em verdade, a parte da Usina Santa Isabel S/A destinada às atividades agrícolas relacionadas à produção de cana-de-açúcar, o que transformaria a Usina Santa Isabel S/A em uma agroindústria, porquanto ela produz álcool e açúcar.

Na impugnação, a recorrente:

a) alegou a decadência, com base no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN, porquanto não teria havido simulação;

b) contestou o seu enquadramento como agroindústria, uma vez que não realiza exploração da atividade agropecuária e que a Santa Luíza Agropecuária Ltda. é empresa coligada, mas distinta;

c) que não seria cabível o arbitramento, pois não omitira qualquer informação solicitada pelo Fisco, e

d) que a própria Fiscalização se contradisse ao não efetuar a compensação dos valores de contribuições pagos e recolhidos pela Santa Luíza Agropecuária Ltda. por se tratarem de empresas distintas e, no entanto, afirmar serem a Usina Santa Isabel S/A e a Santa Luíza Agropecuária Ltda. são mesma empresa para efeito de classificação da recorrente como agroindústria.

A impugnação foi tida por parcialmente procedente e determinada a retificação do lançamento para:

a) reconhecer a decadência parcial com fundamento no art. 173, inc. I, do CTN, em face do simulação constatada, e

b) abater os valores pagos, no período, por Santa Luíza Agropecuária Ltda.;

Em face do valor desonerado, o colegiado *a quo* recorreu de ofício.

Foi interposto recurso voluntário sob as seguintes alegações:

a) não houve simulação e, portanto, deve-se aplicar a norma decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, e

b) a recorrente não é agroindústria, pois não explora atividade agropecuária e é empresa distinta da Santa Luíza Agropecuária Ltda..

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Maurício Vital, Relator.

1 Recurso de Ofício

A decisão recorrida desonerou o sujeito passivo em duas matérias:

a) reconheceu a decadência dos períodos de 05/1997 a 11/2001 mais a competência 13/2001, em face da aplicação do disposto no art. 173, inc. I, do CTN, e

b) abateu, do lançamento, os pagamentos efetuados pela Santa Luíza Agropecuária Ltda..

Além disso, a decisão determinou, com base no art. 106 do CTN, a aplicação da penalidade menos severa, consoante o advento da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009.

Em relação à primeira matéria, não restam dúvidas quanto à decadência do período desonerado, nos termos da Súmula vinculante n.º 8 do STF, por haver decorrido o prazo quinquenal, eis que o lançamento se consumou em 30/03/2007. Ainda que se discuta a ampliação dos efeitos da decadência no recurso voluntário, pela aplicação do art. 150, § 4º do CTN, os valores desonerados são incontroversos.

Quanto à segunda matéria, também não vejo razão para reparo na decisão recorrida. A Autoridade Tributária não pode agir de modo esquizofrênico para considerar, de um lado, ter havido simulação da recorrente, alegando que a Santa Luíza Agropecuária Ltda. consistia, na verdade, na própria recorrente, e, de outro lado, negar o abatimento dos pagamentos da empresa considerada simulada. O aproveitamento dos pagamentos havidos na empresa simulada é decorrência de considerar as duas empresas como uma só.

Quanto ao cálculo da multa, a decisão está de pleno acordo com o que estabelece a Súmula Carf n.º 119¹.

¹ No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal

Nego, pois, provimento ao recurso de ofício.

2 Recurso Voluntário

O recurso é tempestivo e dele conheço.

A recorrente assentou seu recurso em duas matérias: decadência e inexistência de simulação que, por conseguinte, implica em não reconhecê-la como agroindústria.

Decadência

A decisão recorrida, corroborada com os elementos dos autos, entendeu ter havido simulação da recorrente ao segmentar seus negócios, relegando a parte agropecuária à Santa Luíza Agropecuária Ltda. e reservando, para si, a atividade industrial.

Em face da alegada simulação, a regra de decadência aplicada pelo colegiado *a quo* foi a prevista no art. 173, inciso I. Diversamente, a recorrente alegou que não houve simulação e que, portanto, a regra aplicável seria a do art. 150, § 4º, do CTN.

A análise desta prejudicial de mérito confunde-se com a própria análise de mérito. Antecipo, entretanto, minha conclusão de que houve a simulação, pelas razões que exporei adiante, e, por conseguinte, a regra decadencial aplicada até correta.

Nego, pois, provimento na matéria.

Da simulação

A questão essencial destes autos está na caracterização de simulação entre a recorrente e a Santa Luíza Agropecuária Ltda. Ambas as empresas foram fiscalizadas em conjunto. A Autoridade Fiscal formou sua convicção com base nos seguintes elementos (e-fl. 243 a 276):

a) as duas empresas possuem o mesmo endereço, mesma gerência e praticamente os mesmo sócios;

b) a recorrente efetuava os pagamentos de credores, fornecedores e empregados da Santa Luíza Agropecuária Ltda.;

c) a Santa Luíza Agropecuária Ltda. é a principal fornecedora de cana-de-açúcar à recorrente;

d) a recorrente custeia todo o empreendimento agrícola da Santa Luíza Agropecuária Ltda., como preparação do solo, plantio, cultivo e colheita e esses valores despendidos são muito superiores aos valores da cana entregue pela Santa Luíza Agropecuária Ltda., o que a descaracterizaria como empresa por não assumir o risco da atividade, nos termos

do que consta no inciso I do art. 15 da Lei n.º 8.212, de 1991², e no art. 2º do Decreto-Lei n.º 5.452, de 1943 (CLT)³;

e) os cargos de gerência são exercidos por empregados da recorrente, acarretando a subordinação hierárquica dos funcionários da empresa Santa Luíza Agro Pecuária Ltda., perante aos (sic) empregados da empresa Usina Santa Isabel S/A (e-fl. 257);

f) são os empregados da recorrente que exercem as funções administrativas relacionadas aos empregados da Santa Luíza Agropecuária Ltda., inclusive assinando documentos de opção pelo FGTS, solicitação de homologação de rescisão contratual, ficha de registro de empregados, contrato de trabalho, acordo para a compensação de horas, comunicação de acidente de trabalho;

g) é a recorrente que consta como empregadora na solicitação de empréstimos consignados dos empregados da Santa Luíza Agropecuária Ltda.;

h) os termos de responsabilidade pelo uso de equipamentos assinados pelos empregados da Santa Luíza Agropecuária Ltda. são feitos em formulários da recorrente.

Com base nessas constatações, a Autoridade Lançadora entendeu que a recorrente exerce, além da atividade industrial, também a atividade agropecuária, o que a enquadraria na condição de agroindústria, sujeita, pois, ao que prevê o art. 22-A da Lei n.º 8.212, de 1991⁴.

Em seu favor, a recorrente alegou que, embora coligadas, tratam-se de empresas distintas e independentes, e aduziu:

a) a Santa Luíza Agropecuária Ltda. iniciou suas atividades em 31/08/1982, cinco anos após a fundação da Usina Santa Isabel S/A; portanto, muito antes do atual regime previdenciário, que é de 1991;

b) a recorrente celebrou, com a Santa Luíza Agropecuária Ltda., Instrumento Particular de Venda e Compra de Safras Futuras de Cana-de-Açúcar e Outras Avenças em condições iguais às de outros fornecedores, no qual é previsto o adiantamento sob garantia de safras futuras, o que foi rigorosamente cumprido pelas partes;

² Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

³ Art. 2º - Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

⁴ Art. 22A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de:

I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social;

II - zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei no 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade.

c)os adiantamentos da recorrente à Santa Luíza Agropecuária Ltda. são, muitas vezes, efetuados na forma do pagamento de despesas desta empresa e que essa relação é prevista no instituto da compensação, descrito no Código Civil;

d) dado que ambas as empresas estão sujeitas a diversos tipos de tributos, não faz sentido supor uma simulação apenas para reduzir o valor a pagar a título de contribuição previdenciária.

Entendo que, diante de todos os elementos convergentes e harmônicos apontados pela Autoridade Fiscal, não há como se afastar da tese da simulação. De todos os argumentos apresentados no Relatório Fiscal, um deles me pareceu mais contundente, que é a questão dos instrumentos particulares de compra e venda de safras futuras.

Como bem apontado pela Autoridade Lançadora, os pagamentos das despesas da empresa Santa Luíza Agropecuária Ltda. pela recorrente sempre foram superiores aos valores de cana-de-açúcar entregues, gerando para a Santa Luíza Agropecuária Ltda. créditos que não foram restituídos, contrariamente ao que previa o instrumento contratual citado. Destaco o seguinte trecho da decisão recorrida, que assumo como minhas razões:

As operações de compra e venda de cana-de-açúcar entre Usina e Agro são regidas por um contrato denominado "Instrumento Particular de Venda e Compra de Safras futuras de Cana-de-Açúcar e Outras Avenças" (extrato às fls. 226 e 227), no qual ficou estabelecido, resumidamente, que a Usina Santa Isabel faz adiantamentos pela compra futura das safras de cana-de-açúcar à Agropecuária Santa Luiza e que, no fechamento de cada anosafra, é apurado o saldo devedor ou credor entre elas, fruto do cotejo entre tais adiantamentos e a entrega das canas-de-açúcar feitas pela Agro à Usina.

Pelo contrato, quando este saldo é favorável à Usina Santa Isabel, o seu valor deve ser abatido nas entregas das colheitas dos próximos anos-safras, ou, se assim a Santa Isabel indicar, deve ser restituído pela Agropecuária Santa Luiza (cláusula n.º 6, §50).

Estabelece também o contrato, em sua cláusula n.º 7, que todos os pagamentos/adiantamentos à Santa Luiza devem ser efetuados diretamente pela Usina Santa Isabel, por meio de crédito em conta-corrente bancária a ser indicada pela Santa Luiza, ou conforme instruções desta.

A fiscalização afirma que esse instrumento particular existe apenas para fazer parecer que há um relacionamento comercial normal entre Santa Isabel e Santa Luiza, mas que, na prática, as operações não seguem o que o contrato estabelece, revelando que há, de fato, apenas uma empresa, de natureza Agroindustrial.

Nesse sentido, destaca o auditor que os adiantamentos feitos pela Usina Santa Isabel raramente acontecem por meio de crédito em conta-corrente da Santa Luiza, como esta previsto na cláusula n.º 7, mas sim com o pagamento de despesas desta, feitos diretamente aos empregados e credores da Santa Luiza, tais como salários, adiantamentos de salários, férias, rescisões, compras de fertilizantes, arrendamentos de terras, compras de propriedades agrícolas, prestadores de serviços, encargos previdenciários e FGTS. Salienta ainda que tais despesas são muito superiores aos valores de cana entregues pela Agro à Usina, gerando para esta última saldos positivos sempre crescentes, o que fere o disposto no §5º da cláusula n.º 6.

A impugnante, ao contrário, afirma que não houve qualquer desrespeito ao contrato, já que este prevê que os adiantamentos podem ser feitos por meio de crédito em conta-corrente ou conforme instruções da Santa Luiza, e que essa alternativa respalda a realização dos adiantamentos mediante o pagamento de despesas. Afirma, além disso,

que o fato da Santa Luiza ser a principal fornecedora da Santa Isabel é motivo suficiente para que, eventualmente, contas de uma sejam pagas pela outra, isto porque, pelo instituto da compensação, o devedor que também é credor pode compensar seus débitos.

Não há como acolher as teses da defesa.

Destaque-se, inicialmente, que quanto à afirmação da fiscalização de que o §5º da cláusula n.º 6 foi descumprido, a impugnante não contrapôs nenhum argumento. Como já exposto acima, esta cláusula estabelece que ao final de cada ano-safra, havendo saldo em favor da Usina, os valores devem ser abatidos das colheitas entregues nos anos seguintes.

Os números trazidos pelo fisco à fl. 4.420, colhidos dos livros Razão e balanços da empresas demonstram de forma indiscutível que o saldo a favor da Usina Santa Isabel cresceu continuamente, ano a ano: **de R\$ 49.478.38, em 31/12/1997, a favor da Santa Luiza, chegou a R\$ 100.929.287,63 a favor da Santa Isabel, em 31/07/2006.** Não resta dúvida de que isso só aconteceu em razão do descumprimento da citada cláusula. É preciso ressaltar que, apesar de ao final de cada exercício já haver saldo positivo a favor da Santa Isabel, esta continuou "adiantando" nos anos seguintes valores sempre superiores ao total de cana entregue pela Santa Luiza. (*Grifei.*)

Estes fatos revelam não só o descumprimento do contrato, mas também que as relações entre ambas não são regidas por condições normais de mercado e não guardam comutatividade. Certamente, nenhum outro fornecedor da Santa Isabel (ou qualquer outra empresa no mundo real) pode contar com esse tipo favor, mormente quando sobre esses valores "adiantados", que chegaram ao patamar dos 100 milhões de reais, não incidem juros (fl. 4.421).

Além disso, tendo, a recorrente, arcado com o custo de operação da Santa Luíza Agropecuária Ltda., registrado e gerenciado os empregados de sua principal fornecedora de matéria-prima, fornecido os equipamentos e tudo o mais, não há como não enxergar que a atividade era, de fato, exercida pela própria recorrente. Some-se a isso o fato de que o risco da atividade da Santa Luíza Agropecuária Ltda. foi integralmente suportado pela recorrente. Por fim, o fato de os sócios, a gerência e o endereço serem comuns reforça a tese de que os negócios entre a recorrente e a Santa Luíza Agropecuária Ltda. foram conscientemente simulados, com o fito de reduzir o pagamento de tributos.

O fato de a Santa Luíza Agropecuária Ltda. ter sido fundada há quase trinta anos e de ser sujeito passivo de outros tributos não exclui, ao meu ver, a possibilidade da simulação corroborada por todos os elementos citados.

Como bem estatuiu BOZZA⁵:

A prova da simulação é normalmente uma prova por presunção relativa, isto é, indireta, por inferência, baseada em indícios que são colhidos no contexto no qual o ato ou negócio foi executado.

Conforme esclarecido pelo conselheiro Marcos Neder, no voto proferido no Ac. CSRF/01-06015, de 14 de outubro de 2008, "a prova por presunção pode assegurar ao julgador a certeza necessária para proferir sua decisão, desde que fundada num conjunto de indícios graves, precisos e convergentes. Esses fatos circunstanciais considerados isoladamente podem não alcançar a certeza, mas, ao serem examinados em conjunto, podem levar a uma comprovação confiável da ocorrência do fato jurídico tributário".

⁵ BOZZA, Fábio Piovesan. Planejamento tributário e autonomia privada. Série Doutrina Tributária, vol. XV. São Paulo: Quartier Lantin, 2015, p. 233.

Entendo que, diante da constelação de indícios, todos convergentes, que apontam para a recorrente como a real executora das atividades agropecuárias da Santa Luíza Agropecuária Ltda., a simulação resta comprovada. Na verdade, os elementos dos autos são absolutamente contundentes, quando vistos em seu conjunto.

Está, pois, correto o acórdão recorrido que admitiu a tese de que a recorrente é agroindústria e, portanto, como tal está sujeita à contribuição previdenciária nos termos constantes do lançamento.

Destaque-se, por fim, que os mesmos fatos ensejaram a Notificação de Lançamento Debcad n.º 37.029.415-7, oriunda da mesma ação fiscal e que consta do Processo n.º 17460.000393/2007-11. Nele, consta o Acórdão n.º 2301-004.064, desta turma, que igualmente adotou, por unanimidade, a tese da simulação.

Conclusão

Voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, voto por rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

João Maurício Vital - Relator