



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

Processo n° 17460.000393/2007-11
Recurso n° 999.999 De Ofício e Voluntário
Acórdão n° **2301-004.064 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 16 de julho de 2014
Matéria Contribuições Sociais - Agroindústria
Recorrentes USINA SANTA ISABEL S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/1999 a 31/03/2003

DECADÊNCIA. SUMULA VINCULANTE Nº 08. PRAZO QUINQUENAL DOS ARTIGOS 173, INCISO I E 150, § 4º DO CTN.

Aplica-se o prazo do artigo 173, I, do CTN na hipótese de comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

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.

ENQUADRAMENTO. AGROINDÚSTRIA.

A agroindústria, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, deve recolher as contribuições previdenciárias incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção.

SIMULAÇÃO. PROVA.

A aparência de um negócio jurídico contrário à realidade, destinado a provocar uma ilusão, seja por não existir negócio de fato, seja por existir um negócio diferente daquele que se aparenta, dá-se simulação.

O fisco comprovou a criação de uma empresa com objetivo de separar operações de produção rural e, assim, modificar o correto enquadramento fiscal da empresa autuada.

MULTA. RETROATIVIDADE.

Incide na espécie a retroatividade prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo a multa lançada na presente autuação ser calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, se mais benéfica ao contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso de Ofício, nos termos do voto do(a) Relator(a); b) em negar provimento ao Recurso Voluntário, nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Andrea Brose Adolfo e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada

Marcelo Oliveira - Presidente.

Adriano Gonzales Silvério - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (presidente da turma), Wilson Antonio de Souza Correa, Andrea Bose Adolfo, Mauro José Silva, Manoel Coelho Arruda Junior e Adriano Gonzales Silvério.

Relatório

Trata-se de NFLD nº 37.029.415-7, a qual exige contribuições previdenciárias sobre a receita da agroindústria (L08 e L09) no período entre 11/2001 e 07/2006.

O Relatório Fiscal de fls. 91/123 consigna que a Usina Santa Isabel S/A custeia todo o empreendimento da Santa Luiza Agro Pecuária Ltda., assumindo os riscos da atividade econômica. Entende, ao final que a empresa Santa Luiza Agro Pecuária foi criada apenas para “*evadir-se de suas obrigações previdenciárias ao tentar simular a existência de duas empresas*”.

Aponta, ademais, que a Usina Santa Isabel S/A possui sócios e administradores comuns, além de pagar diversas despesas da Santa Luiza Agro Pecuária Ltda., tais como salários, férias, compras de fertilizantes, arrendamentos de terras, compras de propriedades agrícolas, encargos previdenciários, etc. Tais despesas são contabilizadas em ambas as sociedades como “Adiantamento para Entrega Futura de Cana”. Esses adiantamentos, contudo, contrariam o Instrumento Particular de Venda e Compra de Safras Futuras de Cana-de-Açúcar e outras Avenças celebrado entre as sociedades.

Segundo ainda o Relatório Fiscal há diversos documentos, tais como Termos de Responsabilidade pelo Uso de Equipamentos, Termo de Responsabilidade para funcionários usuários dos recursos da “Internet”, Receituários Médicos, Memorandos Internos, entre outros que denotam a existência de fato de existir somente uma empresa, qual seja a Usina Santa Isabel S/A.

Descreve que as relações de cargos das duas empresas denotariam uma subordinação hierárquica dos funcionários da Santa Luiza Agro Pecuária Ltda. com a Usina Santa Isabel S/A, o que caracterizaria o vínculo empregatício de todos os funcionários com a Usina Santa Isabel S/A.

Assim, concluiu a fiscalização que há, de fato, uma única empresa (recorrente) a qual deve ser enquadrada como agroindústria, já que a atividade econômica é a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros.

Devidamente intimada, a Usina Santa Isabel S/A apresentou impugnação às fls. 3446/3469, sustentando, em apertada síntese: **(i)** a decadência em relação ao período entre 11/2001 e 04/2002; **(ii)** a existência de duas empresas distintas, coligadas, uma agropecuária e uma indústria, embora possuam mesmo controle acionário e possuam como objeto social diferentes etapas de uma mesma atividade; **(iii)** que os adiantamentos e pagamentos de contas de uma empresa pela outra são legais e não ferem o Instrumento Particular de Venda e Compra de Safras Futuras de Cana-de-Açúcar; **(iv)** que os documentos que denotam o timbre de uma empresa com nome de outra são utilizados internamente e não possuem valor fiscal ou comercial algum, bem como que o fato de possuírem mesmo endereço não autoriza a confusão entre as duas sociedades; **(v)** que não há subordinação dos funcionários da Santa Luiza Agro Pecuária Ltda. à Usina Santa Isabel S/A; **(vi)** a impossibilidade de aplicação da analogia em matéria tributária para cobrança de contribuições devidas por agroindústrias a empresa inteiramente industrial, e; **(vii)** a impossibilidade de arbitramento dos valores.

Às fls. 3548/3558, a DRJ converteu o julgamento em diligência para correção dos valores lançados na NFLD, com o aproveitamento dos recolhimentos efetuados pela Santa Luiza Agro Pecuária Ltda. no período, bem como outros esclarecimentos.

A diligência foi cumprida e a Usina Santa Isabel S/A se manifestou às fls. 3662/3664, retornando os autos à DRJ.

A DRJ, em acórdão de fls. 3819/3838, deu parcial provimento à impugnação, em razão do aproveitamento dos valores recolhidos pela Santa Luiza Agro Pecuária Ltda. e do reconhecimento da decadência do período 12/2001, nos termos do artigo 173 do CTN.

Houve recurso de ofício e a Usina Santa Isabel S/A apresentou recurso voluntário, às fls. 3844/3854, reiterando os argumentos apresentados na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Adriano Gonzales Silvério

Os recursos preenchem os requisitos de admissibilidade e, portanto, deles conheço.

Decadência

Cabe salientar que, de acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional.

Súmula vinculante 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”

Cumprе ressaltar que o art. 62, da Portaria 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, veda o afastamento de aplicação ou inobservância de legislação sob fundamento de inconstitucionalidade. Porém, determina, no inciso I do § único, que o disposto no caput não se aplica a dispositivo que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou”

Portanto, em razão da declaração de inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 pelo STF, restaram extintos os créditos cujo lançamento tenha ocorrido após o prazo decadencial e prescricional previsto nos artigos 173 e 150 do Código Tributário Nacional.

É necessário observar ainda que as súmulas aprovadas pelo STF possuem efeitos vinculantes, conforme se depreende do art. 103-A e parágrafo da Constituição Federal, que foram inseridos pela Emenda Constitucional nº 45/2004, *in verbis*:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

§1º A Súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso (g.n.).”

Da leitura do dispositivo constitucional acima, conclui-se que a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por conseqüência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Ademais, nos termos do artigo 64-B da Lei 9.784/99, com a redação dada pela Lei 11.417/06, as autoridades administrativas devem se adequar ao entendimento do STF, sob pena de responsabilidade pessoal nas esferas cível, administrativa e penal.

“Art. 64-B. Acolhida pelo Supremo Tribunal Federal a reclamação fundada em violação de enunciado da súmula vinculante, dar-se-á ciência à autoridade prolatora e ao órgão competente para o julgamento do recurso, que deverão adequar as futuras decisões administrativas em casos semelhantes, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal”

Afastado, pois, o prazo previsto originalmente no citado artigo 45, cabe agora verificar o prazo aplicável, se aquele do artigo 150, § 4º ou do artigo 173, inciso I, ambos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional.

Temos adotado a posição doutrinária e jurisprudencial no sentido de que havendo pagamento antecipado por parte do contribuinte, em relação ao fato gerador posto em discussão, deve incidir o prazo decadencial quinquenal previsto no mencionado artigo 150, § 4º. Nesse sentido a decisão proferida pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, na sistemática de recurso repetitivo, nos autos do Recurso Especial 973.733/SC, a qual deve ser atendida, por força do disposto no artigo 62-A Portaria 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. 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).

2. *É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

5. *In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos atos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

6. *Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."*

Contudo, a regra do artigo 150, § 4º é excepcionada no caso de comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação. No caso dos autos, conforme se analisará

posteriormente quando da análise do mérito, se encontra comprovada a existência de simulação.

Desse modo, é forçoso manter o acórdão proferido pela DRJ para reconhecer a decadência somente do mês de 12/2001.

Recolhimentos efetuados pela Santa Luiza Agro Pecuária Ltda.

Conforme aduziu o acórdão recorrido, foram fiscalizadas conjuntamente a Usina Santa Isabel S/A e a Santa Luiza Agro Pecuária Ltda. e não consta no Relatório Fiscal qualquer informação sobre desconsideração da escrituração contábil da Santa Luiza ou que esta não registre o movimento real da remuneração dos segurados, do faturamento ou do lucro. Pelo contrário, o que se verifica é que foram utilizados para apuração das bases de cálculo das contribuições devidas pelo "setor rural" da Agroindústria exatamente os valores registrados nos livros e documentos apresentados pela própria Santa Luiza Agro Pecuária Ltda. à fiscalização. Desta forma, em nenhum momento ficou demonstrado, ou sequer evidenciado, que tenham ocorrido quaisquer outros fatos geradores que não os já registrados pela Santa Luiza.

Sendo os mesmos fatos geradores, lançar as contribuições a eles relativas e não permitir o aproveitamento dos recolhimentos já efetuados seria proporcionar à Fazenda Pública um enriquecimento sem causa.

No preciso dizer de Celso Antônio Bandeira de Melo:

"Enriquecimento sem causa é o incremento do patrimônio de alguém em detrimento de outrem, sem que, para supeditar tal evento, exista uma causa jurídica idônea. É perfeitamente assente que sua proscrição constitui-se em uma princípio geral de direito." (Mello, Celso Antônio Bandeira de. O Princípio do Enriquecimento sem Causa em Direito Administrativo. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, no 5, fev/mar/abr de 2006).

Por essa razão, necessário a manutenção do acórdão da DRJ quanto ao aproveitamento dos recolhimentos efetuados pela Santa Luiza Agro Pecuária Ltda.

Mérito

Para chegar a conclusão de que as duas sociedades se confundem e se tratam, de fato, de uma só sociedade, a fiscalização efetuou trabalho minudente efetuando o levantamento de inúmeros documentos.

À luz dos elementos colhidos nesses autos, entre outros, comprovou-se a existência de um saldo credor crescente em favor da Usina Santa Isabel S/A, que chegou a aproximadamente R\$ 100 milhões, o que contraria a cláusula sexta, parágrafo quinto do Instrumento Particular de Venda e Compra de Safras Futuras de Cana-de-Açúcar e Outras Avenças (fls. 3109/3114), o qual determina que a diferença nos valores adiantados será descontada nos próximos anos-safras quando das entregas efetivas das próximas colheitas devidamente faturadas, sempre a valores nominais, ou restituída.

Além disso, os Termos de Responsabilidade pelo uso de equipamento de fls. 3162/3170, bem como os Termos de Responsabilidade para os funcionários usuários dos recursos de “Internet” de fls. 3171/3176 comprovam a existência de documentos relativos à Usina Santa Isabel S/A sendo assinados em papéis timbrados da Santa Luiza Agro Pecuária Ltda e vice-versa. Do mesmo modo, os Receituários e Memorandos Internos de fls. 3181/3187 estabelecem a existência de formulários padrão para as duas empresas.

Entre inúmeras outras provas não refutadas nas defesas, às fls. 3188/3434, encontram-se presentes Declarações de Opções de FGTS, Ficha de Registro de Empregados, Contratos de Trabalho, Acordo para Compensação de Horas, Comunicação de Acidente de Trabalho, Dados do CNIS, Solicitações de Empréstimos e Autorizações para Débito em Holerite que comprovam a confusão existente entre funcionários registrados em uma ou outra sociedade com os referidos documentos.

A fiscalização demonstrou, ainda, documentalmente, que os empregados administrativos da Santa Luiza Agro Pecuária exercem somente funções auxiliares, sendo que esta empresa não efetua o controle de admissão e demissão dos seus trabalhadores, sendo que os empregados da Usina Santa Isabel é que providenciam documentos tais como: declarações de opção de FGTS, solicitação de homologação de rescisão contratual, ficha registro de empregados, contratos de trabalho, emissão de CAT (Comunicação de Acidente do Trabalho).

Analisando os livros diários, o Fisco verificou que a Usina Santa Isabel S/A pagava diretamente diversas despesas da Santa Luiza Agro Pecuária Ltda. (fl. 96), tais como salários, adiantamentos de salários, férias, encargos previdenciários.

Em operações de empréstimos bancários com consignação em folha de pagamento, solicitados pelos empregados da Santa Luiza Agro Pecuária Ltda. a fiscalização comprovou (solicitações de empréstimo, CNIS – Dataprev e Ficha de registro de empregados da Santa Luiza Agro Pecuária Ltda.) que consta como empresa empregadora na solicitação de empréstimo a Usina Santa Isabel S/A.

O que se apura desse conjunto probatório é que apesar da existência jurídica da Santa Luiza Agro Pecuária Ltda., de fato, quem assumia todas as obrigações financeiras, fiscais, trabalhistas perante terceiros era a Usina Santa Isabel S/A.

O intuito, portanto, dessa “segregação de atividades” restou minudentemente demonstrado, haja vista que permitia à recorrente enquadrar-se como indústria e, desse modo, recolher as contribuições previdenciárias a seu cargo sobre a folha de salários e demais rendimentos, quando, de fato, deveria recolher sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção (artigo 22-A da Lei 8.212/91).

Por essas razões, correto o enquadramento da recorrente efetuado nos termos desse lançamento.

Multa

Em relação à multa há de se registrar que o dispositivo legal que lhe dá supedâneo foi alterado pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, merecendo verificar a questão relativa à retroatividade benigna prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Segundo as novas disposições legais, a multa de mora que antes respeitava a gradação prevista na redação original do artigo 35, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passou a ser prevista no caput desse mesmo artigo, mas agora limitada a 20% (vinte por cento),

uma vez que submetida às disposições do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Incabível a comparação da multa prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, já que este dispositivo veicula multa de ofício, a qual não existia na legislação previdenciária à época do lançamento e, de acordo com o artigo 106 do Código Tributário Nacional deve ser verificado o fato punido.

Ora se o fato “atraso” aqui apurado era punido com multa moratória, conseqüentemente, com a alteração da ordem jurídica, só pode lhe ser aplicada, se for o caso, a novel multa moratória, prevista no caput do artigo 35 acima citado.

Incide na espécie a retroatividade prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo a multa lançada na presente autuação ser calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, se mais benéfica ao contribuinte.

Ante o exposto, **VOTO** no sentido de **CONHECER** dos recursos e, no mérito, **NEGAR PROVIMENTO** do recurso de ofício e dar **PARCIAL PROVIMENTO** ao recurso voluntário para aplicar a multa prevista no artigo 35 *caput* da Lei nº 8.212/91, na redação conferida pela Lei nº 11.941/09.

Adriano Gonzales Silvério - Relator