



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

Processo nº 10865.722574/2011-87
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2301-000.813 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2016
Matéria IRPF
Recorrentes MARCIO MILAN DE OLIVEIRA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007

NULIDADES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Não se apresentando as causas elencadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, não há falar em nulidade no processo administrativo fiscal.

PRELIMINAR. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O Termo de Verificação Fiscal relata de forma clara e completa a descrição dos fatos, os procedimentos fiscais adotados, as verificações efetuadas, as conclusões obtidas e os fundamentos de fato e de direito em que se apoia a autuação.

O Mandado de Procedimento Fiscal é um instrumento interno de controle administrativo que não interfere na competência do Auditor-Fiscal para proceder ações fiscais ou constituir créditos tributários, porquanto essa competência é instituída por lei.

Não invalida o lançamento decorrente de revisão da declaração de ajuste anual a ausência de intimação prévia do contribuinte para prestar esclarecimentos.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL.

O parágrafo 4º, do art. 61, do Decreto nº 3.000/99 postergou o fato gerador da incidência do imposto, nos casos de alienações a prazo de produtos oriundos da atividade rural, de modo que tais vendas apenas serão consideradas receitas na data do seu efetivo recebimento (comprovado pelas compensações), alterando, por consequência, o momento do fato gerador.

IRPF GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE DIREITOS.

Nas vendas a prazo o fato gerador do Imposto de Renda se realiza com o efetivo pagamento da parcela acordada pelas partes, devendo este ser o

momento para contagem do prazo decadencial. Se a extinção da obrigação se deu por compensação, sua data será considerada termo inicial do prazo decadencial.

Se os dispêndios realizados com a cultura em formação, cuja cessão de direitos é o objeto do ganho de capital, foram alocados como despesas da atividade rural, nos termos da legislação aplicável à tributação dessa atividade, não é possível considerá-los como custo na operação objeto do ganho de capital.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, (a) por unanimidade de votos rejeitar as seguintes preliminares (a.1) nulidade do auto de infração por ausência de intimação do recorrente na fase de fiscalização; (a.2) relacionadas ao mandado de procedimento fiscal e (a.3) ausência de provas do fato jurídico tributário, referente à compensação; (b) por unanimidade de votos, considerar definitiva a exclusão do responsável tributário Abengoa; (c) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício; (d) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação à omissão de rendimentos da atividade rural; (e) pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação aos valores relacionados ao ganho de capital; vencida a relatora e os Conselheiros Fabio Piovesan Bozza e Gisa Barbosa Gambogi Neves. Redigirá o voto vencedor o Conselheiro João Bellini Júnior. Acompanhou o julgamento da Dra. Maria Leonor Leite Vieira, OAB/SP 53.665.

(Assinado digitalmente)

João Bellini Júnior – Presidente e Redator Designado

(Assinado digitalmente)

Alice Grecchi – Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Bellini Junior, Gisa Barbosa Gambogi Neses, Julio Cesar Vieira Gomes, Andrea Brose Adolfo, Alice Grecchi, Fabio Piovesan Bozza.

Relatório

Para descrever a sucessão dos fatos deste processo até a apresentação da impugnação pelo contribuinte, adoto de forma livre o relatório do Acórdão proferido pela 16ª Turma da DRJ/SP1, nº 16-53.151, constante em fls. 958/995:

Contra o contribuinte em epígrafe foi lavrado o auto de infração de fls. 449 a 454, para a constituição do crédito tributário relativo ao imposto de renda pessoa física, no valor de R\$ 33.073.510,48, acrescido de multa de ofício de R\$ 24.805.132,86, além de juros de mora calculados até novembro de 2011.

Consta da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fl. 451) que foram apuradas as seguintes infrações:

- omissão de rendimentos da atividade rural, recebidos no ano-calendário de 2007, no valor de R\$ 20.907.841,29. Enquadramento legal: arts. 57 a 61, 71 e 83 do RIR/1999 (Decreto nº 3.000/1999), art. 1º, inciso I e parágrafo único, da Medida Provisória nº 340/2006;

- omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, auferidos em setembro de 2007, no valor de R\$ 220.490.069,84. Enquadramento legal: art. 21 da Lei nº 8.981/1995; arts. 117, 118, 120, 121, § 2º, 122 a 125, 128, 129, 131, 132, 133, parágrafo único, 134, 136, 138 a 141 do RIR/1999; arts. 23 e 24 da Lei nº 9.250/1995; arts. 38 a 40 da Lei nº 11.196/2005.

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 446 a 448, integrante do auto de infração, relata o que segue:

- em ação fiscal efetuada junto à pessoa jurídica Abengoa Bioenergia Agroindústria Ltda., CNPJ nº 06.252.818/000188, anteriormente denominada Sociedade Agrícola Dedini Ltda., da qual o autuado era sócio, foram apuradas, em relação ao contribuinte pessoa física, as seguintes irregularidades: omissão de receita da atividade rural e ganho de capital auferido na alienação de bens e direitos, em condomínio com outras pessoas físicas, cujo percentual de participação do autuado era de 77% (setenta e sete por cento);

- os fatos e o embasamento jurídico que sustentam a imposição fiscal encontram-se detalhados no Termo de Verificação, Encerramento de Fiscalização e Representação Fiscal lavrado contra a referida empresa, que é parte integrante do presente Termo de Verificação Fiscal;

- não houve necessidade de intimação prévia do contribuinte pessoa física, pois todos os elementos e esclarecimentos necessários à formação da convicção do Fisco quanto à existência das infrações foram colhidos durante a diligência fiscal na sociedade da qual era sócio e têm o contribuinte como signatário (contratos, aditivos e seus anexos);

- referidos elementos foram cotejados com as declarações de rendimentos (DIRPF) dos anos-calendário de 2006 e 2007, constantes dos bancos de dados da Receita Federal do Brasil, e os elementos contábeis utilizados referem-se a período em que o contribuinte era sócio da pessoa jurídica (então denominada) Sociedade Agrícola Dedini, e, portanto, são de seu prévio conhecimento;

I - Demonstrativo de individualização dos valores para o condômino

I.1 - Ganho de Capital (alienação de direitos)

Ganho de Capital apurado pelo Condomínio em	R\$ 285.751.005,24
---	--------------------

dezembro de 2006	
Ganho de Capital apurado pelo Condomínio em fevereiro de 2007	R\$ 560.134,84
Ganho de Capital apurado pelo Condomínio em abril de 2007	RS 39.599,97
Total do Ganho de Capital auferido (quitado pelo cessionário em 09/2007)	R\$ 286.350.740,05
Valor que cabe ao Condômino Marcio Milan de Oliveira (77%)	R\$ 220.490.069,84
Imposto de Renda Devido sobre o Ganho de Capital no mês da quitação	R\$ 33.073.510,48

I.2 Receita da Atividade Rural (alienação de bens da atividade rural)

Receita Total R\$ 27.153.040,63

Valor que cabe ao Condômino Marcio Milan de Oliveira (77%) R\$ 20.907.841,29

I.2.1 Recomposição do Resultado da Atividade Rural no ano-calendário de 2007

MÊS	RECEITA BRUTA MENSAL (R\$)	DESPESAS DE CUSTEIO/ INVESTIMENTO (R\$)
Janeiro	18.500,00	2.079.098,00
Fevereiro	679.535,00	1.301,00
Março	1.749.268,00	2.082.254,00
Abril	7.306.471,00	4.660.711,00
Maiο	20.192,00	410.984,00
Junho	34.500,00	268.095,00
Julho	37.207,00	135.842,00
Agosto	761.059,00	479.089,00
*Setembro (Omissão)	20.910.322,29	193.917,00
Outubro	3.254.510,00	900.548,00
Novembro	10.000,00	169.321,00

Dezembro	56.969.347,00	42.987.729,00
TOTAL	91.750.911,29	54.368.894,00

* No mês de setembro o valor declarado foi de R\$ 2.481,00. Foi acrescentado o valor da omissão de R\$ 20.907.841,29

APURAÇÃO DO RESULTADO TRIBUTÁVEL (R\$)	
Discriminação	Valores (R\$)
Receita bruta total	91.750.911,29
Despesas de custeio e investimento	54.368.896,00
Resultado 1	37.382.015,00
Prejuízo de exercício anterior	188.632.816,00
Resultado após compensação do prejuízo	151.250.800,71
Opção pelo arbitramento sobre a receita bruta	18.350.182,26
RESULTADO TRIBUTÁVEL	151.250.800,71
INFORMAÇÕES PARA O EXERCÍCIO SEGUINTE	
Prejuízo a compensar	151.250.800,71
Valor dos adiantamentos recebidos em 2007 por conta de venda para entrega futura	0,00
APURAÇÃO DO RESULTADO NÃO-TRIBUTÁVEL	
Valor dos adiantamentos recebidos até 2006 referente a produtos entregues em 2007	1.009.248,06
RESULTADO NÃO-TRIBUTÁVEL	36.372.767,23

- nesse ponto, a exigência fiscal fica restrita à **Redução do Prejuízo Compensável a partir do ano-calendário de 2008, de R\$ 172.158.656,00 para R\$ 151.280.800,71;**

- quanto à redução dos prejuízos a compensar, o contribuinte deverá efetuar os ajustes necessários em seus livros e documentos relativos à atividade rural;

- se dos ajustes resultar apuração de resultado tributável positivo nos anos-calendário a partir de 2008, o contribuinte deverá providenciar a retificação das Declarações de Rendimentos e recolher os eventuais novos valores devidos, com os acréscimos legais;

- para possibilitar ao autuado o exercício de seu direito de ampla defesa, são-lhe fornecidas cópias dos documentos, contemporâneos aos fatos, e das respostas às intimações, relativamente à ação fiscal empreendida junto à pessoa jurídica da qual era sócio à época e que serviram de suporte às conclusões da fiscalização.

No Termo de Verificação, Encerramento de Fiscalização e Representação Fiscal acima referido, juntado às fls. 426/445, consignou-se o que segue, em resumo:

- conforme relatado no Termo de Encerramento Parcial da Ação Fiscal realizada junto à empresa Abengoa Bioenergia Agroindústria Ltda., denominada, à época dos fatos investigados, Sociedade Agrícola Dedini Ltda., os trabalhos fiscais prosseguiram com vistas à verificação da capitalização da sociedade por pessoas jurídicas do então Grupo Dedini Agro (Usinas de Açúcar e Alcool), com créditos detidos junto ao Consórcio de Pessoas Físicas, capitaneado por Márcio Milan de Oliveira, visando o preparo do grupo Dedini Agro para venda ao grupo espanhol Abengoa Bioenergia, ocorrida em 2007;

- as empresas do então Grupo Dedini Agro, hoje Grupo Abengoa, diretamente envolvidas nos fatos que serão relatados, são assim identificadas:

a) Dedini Açúcar e Alcool Ltda., hoje denominada Abengoa Bioenergia São João Ltda., CNPJ nº 03.106.412/000107, doravante denominada DAA/ABSJ;

b) Dedini S.A. Indústria e Comércio, hoje denominada Abengoa Bioenergia São Luiz S.A., CNPJ nº 56.617.244/000172, doravante denominada DIC/ABSL;

c) Sociedade Agrícola Dedini Ltda., depois denominada Abengoa Bioenergia Agrícola Ltda. e hoje denominada Abengoa Bioenergia Agroindústria Ltda., CNPJ nº 06.252.818/000188, doravante denominada SAD/ABAG;

d) Condomínio de Pessoas Físicas, doravante denominado MMO, constituídos pelos seguintes produtores rurais:

Adriano Giannetti Dedini Ometto CPF nº 126.413.00826 (5%)

Lucianna Dedini Ometto James CPF nº 110.139.13833 (4%)

Márcio Milan de Oliveira CPF nº 081.113.55866 (77%)

Mario Dedini Ometto CPF nº 015.953.85800 (12%)

Wanda Maria Giannetti Dedini Ometo CPF nº 044.227.43864 (2%)

- referidas pessoas físicas eram, à época dos fatos, sócias na Sociedade Agrícola Dedini Ltda. (SAD), mantendo na pessoa jurídica o mesmo percentual de participação em MMO;

- no curso do procedimento fiscal, a diligenciada informou que o aumento de capital na SAD/ABAG, ocorrido no ano-calendário de 2007, de R\$ 20.000,00 para R\$ 270.867.075,00, tem suporte em ativos entregues pela DIC/ABSL e pela DAA/ABSJ, que passaram, então, a ser sócias da SAD/ABAG;

- os ativos utilizados na integralização de capital, segundo a diligenciada, estão representados por créditos detidos pelas investidoras junto a MMO, que era formado pelos, até então, únicos sócios da própria SAD, receptora do capital;

- a fiscalizada, que é sucessora por incorporação das subscritoras de capital, foi intimada a apresentar à fiscalização os seguintes documentos, elementos e esclarecimentos:

1) demonstrar a efetiva substância econômica dos créditos junto às pessoas físicas integrantes de MMO, que lhe foram entregues, detalhando, com documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, a formação desses ativos nas subscritoras (incorporadas), descrevendo todos os detalhes do relacionamento dos condôminos com as credoras;

2) detalhar e demonstrar o destino final desses ativos e, em caso de realização dos créditos, comprovar o efetivo recebimento dos valores.

- a fiscalizada foi ainda intimada a demonstrar, com documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, a origem, a formação, operação por operação, a efetiva substância econômica e a real exigibilidade dos débitos para com MMO, constantes do passivo da SAD, atual Abengoa Bioenergia Agroindústria Ltda., CNPJ nº 06.252.818/000188, na data da sua baixa por compensação com créditos junto ao mesmo condomínio, recebidos em integralização de capital, de outras pessoas jurídicas;

- diante de tudo quanto se pôde constatar e das respostas da diligenciada (expedientes de fls. 06/18 e 22/31 e transcrições às págs. 03/08 do Termo, fls. 428/433), é possível chegar às seguintes conclusões:

- MMO foi constituído com o objetivo de explorar a atividade rural de produção de cana de açúcar, em terras próprias e/ou de terceiros (mediante contratos de parceria/arrendamento) e das próprias Usinas compradoras da cana produzida (DIC e DAA);

- grande parte dos custos/despesas e investimentos da atividade rural de MMO era custeada pelas Usinas (DIC e DAA) compradoras, com exclusividade, da cana produzida e era mantido um "contascorrentes" entre as Usinas e MMO;

- no encerramento desse relacionamento empresarial entre DIC, DAA e MMO, as Usinas eram credoras de MMO, em 31/12/2006, pelo valor de R\$ 254.600.906,57;

- referido valor figurou, respeitados os percentuais de cada um, nas Fichas de Dívidas e Ônus Reais da Atividade Rural da DIRPF/2007 (ano-calendário de 2006) dos condôminos;

- esse montante de crédito é que foi entregue pelas Usinas (DIC e DAA) em integralização de capital da SAD;

- embora os condôminos fossem sócios da SAD, receptora dos créditos, ficou acordado na Resolução nº 06 da 3ª Alteração Contratual de 28/02/2007, registrada na JUCESP em 06/07/2007, que a integralização de capital pelos sócios ingressantes não alteraria o percentual de participação dos sócios anteriores (os próprios condôminos), que continuaram a deter na sociedade o mesmo percentual que detinham anteriormente ao aumento do capital social;

- a SAD realizou, no mesmo ano de 2007, os créditos ativados, mediante recebimento de bens e direitos do Condomínio, avaliados no montante de R\$ 323.487.672,98 assim composto: a) R\$ 286.350.739,85 referentes aos direitos consubstanciados nos contratos de parcerias agrícolas, cedidos por MMO à SAD, e b) R\$ 37.136.933,13 referentes a bens e direitos que compunham o ativo imobilizado, contas a receber, ativo diferido, adiantamentos a fornecedores e estoques de MMO;

- na essência, os negócios jurídicos tiveram como propósito a transferência de toda a atividade de MMO para a SAD, ou seja, a alienação para a SAD dos direitos que os condôminos detinham sobre os contratos das lavouras de cana e das benfeitorias/investimentos na atividade rural do Condomínio;

- o valor assim obtido foi, parcialmente, utilizado na liquidação integral de suas dívidas para com as Usinas, já na SAD, que as recebeu em subscrição de capital feita pelas Usinas, credoras originais;

- destaca-se aqui que a alienação dos direitos sobre os contratos de parceria nas lavouras de cana não se constituiu em venda de produtos rurais, pois o que se alienou foram os direitos sobre as safras futuras, em formação (ainda não eram produtos rurais), conforme cláusulas do Contrato de Cessão a seguir transcritas:

1 – O CEDENTE cede e transfere à CESSIONÁRIA todos os direitos e obrigações que lhe decorrem dos Instrumentos Particulares de Contrato de Parceria Agrícola e Compra e Venda de Cana-de-Açúcar, firmados até a data de assinatura desse instrumento, relacionados em seu ANEXO, que, rubricados pelas partes dele passa a fazer parte, operando-se a cessão, nos termos e condições contidos nas cláusulas abaixo.

1 . 1 – Excetua-se da cessão objeto deste contrato os direitos sobre a cana-de-açúcar a ser colhida e entregue às INTERVENIENTES ANUENTES até o encerramento da Safra 2006/2007, cujos pagamentos serão realizados ao CEDENTE para atendimento a compromissos anteriormente assumidos, passando o pagamento a ser realizado à CESSIONÁRIA a partir da Safra 2007/2008.

- não obstante, nas DIRPF/2008 (ano-calendário de 2007), apresentadas pelas pessoas físicas integrantes de MMO, ainda figuravam, indevidamente, as dívidas para com a SAD, que já haviam sido liquidadas por compensação, diversamente dos bens e direitos da atividade rural, relativamente a MMO, que nelas não mais constavam;

- não consta nas DIRPF dos condôminos, nem em 2006, nem em 2007, o oferecimento à tributação da receita da atividade rural correspondente à alienação dos bens e direitos dessa atividade (considerados custos/despesas/investimento em anos anteriores) e não houve apuração e/ou pagamento do ganho de capital auferido com a alienação dos direitos dos contratos de parceria nas lavouras de cana;

- do valor dos bens e direitos alienados, constituem receita da atividade rural os valores relativos a ativo imobilizado e estoque de insumos e matérias intermediários listados nos Anexos I e V do Contrato de Cessão e Transferência de Ativos e Outras Avenças, celebrado em 01 de dezembro de 2006 e aditado em 31 de dezembro de 2006 (Anexos I e II); 28 de fevereiro de 2007 (Anexos I e II) e 30 de abril de 2007 (Anexo I):

a) Anexo I	R\$ 15.759.591,54	(01/12/2006)
b) Anexo V	R\$ 2.843.060,97	(01/12/2006)
c) Anexo I	R\$ 38.471,64	(31/12/2006)
d) Anexo II	R\$ 1.283.739,30	(31/12/2006)
e) Anexo I	R\$ 253.890,85	(28/02/2007)
f) Anexo II	R\$ 261.321,23	(28/02/2007)
g) Anexo I	R\$ 6.712.965,10	(30/04/2007)
Total	R\$ 27.153.040,63	

- se lícito foi o planejamento tributário consistente em manter toda a estrutura "empresarial" do Condomínio (empregados, contabilidade, faturamento, almoxarifado, oficinas, etc.) na sede da SAD, com a consideração das receitas e custos/despesas/investimentos nas pessoas físicas dos sócios, beneficiando-se, até 2007, do tratamento tributário diferenciado dado à exploração de atividade rural por pessoas físicas, o Condomínio deverá arcar com todas as consequências jurídicas advindas do seu encerramento, de fato, em 2007;

- somente assim procedendo é que é possível considerar válido o aumento de capital na Sociedade Agrícola Dedini, eis que os ativos recebidos das Usinas subscritoras (DIC e DAA) tinham sua substância econômica representada pelos créditos a receber das pessoas físicas fornecedoras de cana de açúcar;

- a realização dos créditos teria se dado pelo recebimento de todos os bens e direitos do Condomínio, cuja avaliação foi, em sua maior parte, centrada nos contratos de parcerias agrícolas (lavouras de cana de açúcar mantida pelos próprios condôminos e/ou em parceria com terceiros);

- assim, na essência, os beneficiários finais foram os condôminos, pessoas físicas, que alienaram o negócio (lavouras de cana) para a pessoa jurídica, em troca das dívidas que tinham para com ela, sem prejuízo da responsabilidade solidária da pessoa jurídica que teve interesse comum nas situações que constituíram fato gerador do imposto de renda e, principalmente pelo fato de a SAD ter assumido todo o ativo e passivo do Condomínio, tornando-se sucessora, de fato e de direito, nas atividades então exercidas por MMO, conforme se vai detalhar em termo próprio de atribuição de responsabilidade;

- as benfeitorias, despesas e investimentos na atividade rural foram decisivos para eliminação, até o ano de 2006, de resultados positivos da atividade rural de MMO (constantes prejuízos), portanto, a recuperação desses dispêndios, seja pela via da alienação dos bens, direitos e benfeitorias, seja pela eliminação das dívidas da atividade rural, são receitas tributáveis de MMO;

- da mesma forma, a atribuição de valor para a alienação dos direitos contidos nos contratos de parcerias agrícolas constitui valor de alienação de direitos, sujeito à apuração do ganho de capital;

- não há custos/despesas a serem atribuídos aos direitos alienados, uma vez que eventuais dispêndios na formação das lavouras já foram todos alocados como despesas da atividade rural, nos termos da legislação aplicável à tributação dessa atividade;

- ainda que, remotamente, se pudesse cogitar que o valor atribuído aos direitos cedidos à SAD o foi apenas para viabilizar a baixa das dívidas da atividade, haveria acréscimo patrimonial sujeito à tributação pelo imposto de renda, pela eliminação das obrigações das pessoas físicas;

- no caso específico, não é cabível eventual alegação de que a baixa de dívida é fato jurídico cujo acréscimo patrimonial não representa ingresso de caixa para a pessoa física, pois a contrapartida das dívidas assumidas pelos condôminos representou despesa/custo/investimento na atividade rural, que reduziram o resultado tributável dos períodos de apuração;

- é preciso, no mínimo, reverter agora esses dispêndios recuperados pela via da alienação dos bens e direitos da atividade rural;

- o Contrato e seus aditivos previam pagamento do valor das alienações dos direitos e benfeitorias de forma parcelada ou a prazo futuro, a partir de 01/12/2006, entretanto, eram feitas compensações contábeis em contas correntes que somente foram concluídas em 09/2007 (conforme lançamentos contábeis transcritos nas págs. 18 e 19 do Termo, fls. 443/444);

- assim, considera-se que as alienações das benfeitorias à SAD, ocorridas 2006 e 2007, foram efetivamente liquidadas no ano-calendário de

2007, em face do regime legal de caixa deferido à atividade rural das pessoas físicas;

- quanto ao ganho de capital na alienação de direitos, auferidos em 2006 e 2007, por conta do recebimento a prazo ou futuro (regime de caixa), considera-se, em benefício do contribuinte, que o oferecimento à tributação (tributação em separado e exclusiva) deveria se dar em setembro de 2007.

Às fls. 457 a 463, anexou-se o Termo de Atribuição de Responsabilidade Tributária, do qual a empresa Abengoa Bioenergia Agroindústria Ltda. (anteriormente denominada Sociedade Agrícola Dedini Ltda.), CNPJ nº 06.252.818/000188, foi cientificada em 23 de novembro de 2011 e que lhe atribuiu a responsabilidade tributária nos termos dos artigos 124, inciso I, e 133 do Código Tributário Nacional, com fundamento nas razões que seguem:

- a alienação pelos condôminos dos seus bens, direitos e obrigações à própria pessoa jurídica da qual eram sócios (SAD), em troca das dívidas que tinham para com duas outras pessoas jurídicas (DIC e DAA) que se tornaram sócias da SAD, a partir da entrega dos ativos financeiros, cujas substâncias econômicas eram os próprios débitos dos condôminos, denota, claramente, que a SAD participou ativamente das situações jurídicas que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias, restando evidente o interesse jurídico comum;

- algumas filiais da SAD, abertas ainda no ano de 2006, tinham como endereço propriedades rurais onde MMO exercia suas atividades rurais (de acordo com o quadro constante do termo, fls. 459/460);

- conforme se pode constatar da Planilha Eletrônica denominada "Modelo Analítico Dinâmico dos Trabalhadores na GFIP", MMO possuía, em dezembro de 2006, 785 trabalhadores, dos quais 654 foram demitidos nesse mês (término da safra 2006/2007), restando 131 trabalhadores;

- esses trabalhadores remanescentes, de janeiro de 2007 a julho de 2007, com exceção de alguns poucos, provavelmente demitidos antes (informação que não constou da GFIP de MMO), foram sendo transferidos para a SAD;

- chama a atenção, e reforça o interesse comum da pessoa jurídica responsabilizada nas situações que constituíram os fatos geradores, o fato de que funcionários administrativos graduados que estavam registrados como empregados de MMO estão entre os últimos transferidos, sem demissão, para a então Sociedade Agrícola Dedini;

- entre esses funcionários transferidos de MMO para SAD está, por exemplo, a Dra. Luciana Scantamburlo Scatolin, advogada e procuradora do hoje Grupo Abengoa, que foi a pessoa encarregada de atender à fiscalização;

- há um outro fato inusitado que bem mostra a imbricação existente entre a SAD (responsabilizada) e MMO: o capitão do condomínio, com 77%

de participação, Márcio Milan de Oliveira, foi, em agosto de 2007, logo após a finalização da transferência das atividades exercidas por MMO para SAD, e quando já havia deixado a sociedade na pessoa jurídica, contratado como empregado da mesma SAD, tudo conforme a Planilha Eletrônica denominada "Modelo Analítico Dinâmico dos Trabalhadores na GFIP", antes referida;

- é sugestiva a matéria jornalística publicada quando de sua saída do atual Grupo Abengoa (transcrita no Termo, fl. 461);

- ainda que se pudesse argumentar que a situação antes exposta não configura a solidariedade referida no artigo 124 do CTN, a assunção de todo o ativo e passivo do condomínio pela pessoa jurídica configura a situação jurídica retratada no artigo 133 do Código Tributário Nacional;

- a aquisição da universalidade do patrimônio de MMO pela SAD prova-se pelos próprios contratos e seus aditivos anexos aos autos (conforme trechos transcritos no Termo, fl. 462);

- tanto os condôminos alienantes quanto a SAD continuaram a exercer as atividades agrícolas ligadas ao plantio de cana-de-açúcar, como se pode verificar nas Declarações de Imposto de Renda das Pessoas Físicas (DIRPF) e na Consolidação do Contrato Social da SAD na 3ª Alteração Contratual (JUCESP 251.972/070, Sessão de 06/07/2007).

O contribuinte foi cientificado em 28/11/2011 (fl. 464) e, em 26/12/2011, por intermédio de procurador, apresentou a impugnação de fls. 475 a 511, acompanhada dos documentos de fls. 512 a 766. Após breve relato de fatos já descritos pela Fiscalização, alega a defesa o que segue, em síntese:

- com a formalização do "Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Direitos e Obrigações, e Outras Avenças" (fls. 528 a 530), MMO passou a ser credor de SAD e, após a conclusão das duas operações societárias de aumento do capital de SAD, esta também passou a deter um crédito contra MMO;

- havia cláusula específica no contrato de cessão de direitos dispondo que a compensação entre esses créditos e débitos demandaria ciência e autorização expressa de ambas as partes envolvidas;

- embora os condôminos não tenham sido, em momento algum, informados ou cientificados, a SAD, já sob a administração do Grupo Abengoa e, portanto, não tendo mais nenhuma relação com o Impugnante, promoveu a baixa dos débitos de MMO, mediante liquidação por compensação, baixando, por conseguinte, os créditos detidos pelas pessoas físicas;

- pois é justamente nesse ponto que se fixou o Agente Fiscal para argumentar que os integrantes de MMO teriam auferido ganho de capital no momento em que teria se realizado o valor da cessão de direitos pela compensação unilateral realizada pela SAD;

- além do mais, a realização dos valores da cessão de ativos pela compensação unilateral de SAD teria desencadeado omissão de receita da

atividade rural, por força do artigo 61, § 1o, III, do RIR/1999, no que tange à cessão dos ativos e benfeitorias agrícolas, além de ganho de capital na cessão de direitos de MMO para SAD, na proporção da participação de cada comunheiro;

- o valor da cessão de ativos foi considerado como omissão de receita da atividade rural, tendo sido recomposto o resultado da atividade rural do Impugnante, ocasionando o lançamento de imposto suplementar;

- ocorre que o auto de infração está eivado de inconsistências formais que apontam para sua nulidade, citando-se, de imediato, a ausência de comprovação de formalização da compensação dos créditos e débitos entre MMO e SAD, momento eleito pelo Agente Fiscal como gatilho da incidência tributária.

- a autuação foi concluída sem que houvesse qualquer intimação fiscal do Impugnante para esclarecimentos, o que também evidencia a nulidade do procedimento fiscal, o auto de infração jamais poderia considerar o valor da cessão de direitos do condomínio como ganho de capital da pessoa física comunheira, na medida em que tal montante tem natureza de receita da atividade rural e somente seria tributado com o efetivo recebimento dos valores, que, repita-se, não poderiam ser objeto de compensação automática, nos termos que dispõe a legislação civil que rege o instituto da compensação, bem como em observância à expressa disposição contratual regulando as condições em que poderiam ser operacionalizadas compensações dos débitos e créditos recíprocos de SAD e MMO;

ainda que ganho de capital fosse, o Agente Fiscal jamais poderia ter desconsiderado o custo de aquisição dos direitos cedidos, que neste caso, deveriam ser os investimentos e custeio para formação da lavoura;

- o Agente Fiscal fundamentou sua alegação tão somente na informação unilateral prestada pela SAD (já nessa época sob o controle societário do Grupo Abengoa e sem qualquer vínculo com o Impugnante), sem ter ao menos confirmado essa informação em documentos contábeis e financeiros e, mais do que isso, sem ter intimado o Impugnante para comprovação da liquidação mútua da dívida e do crédito por compensação;

- nem se diga que é o caso de presunção, uma vez que o fato de existência da compensação não admite esta espécie probatória que tampouco é legalmente autorizada para o caso;

- conforme balancetes de MMO e Declarações de Imposto de Renda do Impugnante, acostados à Impugnação, a quase totalidade dos créditos e débitos recíprocos entre SAD e MMO ainda permanecem devidamente registrados no ativo e no passivo, aguardando o vencimento de seu termo e o seu efetivo pagamento para que sejam tributados pelo regime de caixa;

- a violação da segurança jurídica e da transparência é notória em vários aspectos do procedimento fiscalizatório, em especial pelo fato de que toda

fiscalização foi conduzida sobre a pessoa jurídica SAD, sem qualquer ciência dos participantes de MMO;

- em que pese não haver instauração de contraditório na etapa de fiscalização, os procedimentos de fiscalização devem seguir requisitos mínimos para que a ação fiscal tenha atos cristalinos e de plena ciência do contribuinte, necessários a garantir o direito do contribuinte à segurança, à previsibilidade e principalmente, afastá-lo do arbítrio;

- tanto isso é verdade que o próprio Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e o Termo de Início de Ação Fiscal devem ser previamente notificados ao Contribuinte, prevendo prazos e, principalmente, o direito do contribuinte de explicar sua situação fiscal antes de qualquer autuação;

- o MPF tem obrigatoriamente que conter o escopo e a extensão da fiscalização, conforme artigo 9º da Portaria da Receita Federal do Brasil nº 11.371/2007;

- tivesse o Agente Fiscal adotado a cautela de intimar os participantes de MMO, dentre eles o Impugnante, poderia ser adotada interpretação diversa daquela dada no termo de encerramento e até impedir a lavratura do auto;

- a falta de razoabilidade e a transgressão da segurança jurídica ficam evidentes quando se colacionam as datas de abertura do Mandado de Procedimento Fiscal para o Impugnante e a lavratura do auto de infração ora combatido, já que o MPF está datado de 21 de novembro de 2011, enquanto que o auto de infração foi lavrado apenas 2 (dois) dias depois, ou seja, em 23 de novembro de 2011;

- o Agente Fiscal apenas lavra o MPF para cumprimento de um requisito formal, sem satisfazer as funções e objetivos do documento, qual seja, dar transparência à atividade fiscal e garantir a segurança jurídica dos contribuintes, tendo como único propósito evitar o transcurso do prazo decadencial;

- os lançamentos foram efetuados nos anos de 2006 e 2007, partindo da premissa fiscal de que nessa época teriam se completado os requisitos legais para compensação de valores;

- no entanto, a compensação civil, na forma como regida pelos artigos 368 e seguintes do Código Civil, somente admite compensação de dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis;

- conforme se observa do instrumento de confissão de dívida entre MMO e DIC/DAA (fls. 622/626), a quitação se daria com a entrega de cana de açúcar de safra futura, ou seja, da safra de 2007/2008;

- assim, a dívida de MMO para com DIC/DAA, posteriormente passada à SAD, por conta das integralizações de capital, somente seria exigível a partir da safra de 2007/2008, ou seja, após a data eleita pelo Agente Fiscal como gatilho para tributação do ganho de capital;

- nos exatos termos do artigo 369 do CC, as dívidas jamais poderiam ter sido compensadas em 2006/2007, pois, nessa época, a dívida de MMO com as usinas, posteriormente repassada para indústria agrícola, não era exigível, eis que não vencida;

- a compensação dos valores, por expressa disposição legal (cláusula 2.4.1 do "Termo Aditivo ao Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Direitos e Obrigações e Outras Avenças", fl. 548), dependia de prévio e formal consentimento dos participantes de MMO, sob pena de se tornar um ato inválido;

- a compensação jamais poderia ter-se operado de forma unilateral, como pretendeu o Agente Fiscal, primeiramente porque o Código Civil (art. 369) prevê, expressamente, a condição de exigível das dívidas, o que não ocorre no presente caso, e, em segundo plano, pela cláusula contratual de necessidade de prévio consentimento das partes, o que está de pleno acordo com o artigo 375 do Código Civil e com a teoria da autonomia da vontade das partes;

- nem se diga que é o caso de aplicação do artigo 123 do CTN e limitação das transações particulares, haja vista que os termos aditivos do contrato de cessão de direitos não pretendiam modificar a responsabilidade e a situação de sujeito passivo, mas apenas que o fato jurídico e particular da compensação, que poderia ou não desencadear uma tributação, somente ocorreria após cessadas as condições previamente acordadas;

- ainda que se olvidasse da não ocorrência da compensação no caso concreto, ainda assim careceria de melhor fundamentação o lançamento fiscal, uma vez que os valores recebidos por MMO em razão da cessão de direitos para SAD não poderiam ser considerados como ganho de capital, mas sim receita da atividade rural;

- os direitos sobre os contratos de parceria agrícola, transferidos por MMO para SAD, enquadram-se na expressão "*bens utilizados, exclusivamente, na exploração da atividade rural*", do artigo 61 do RIR/1999, do que decorre a conclusão de que os valores da contrapartida desta cessão têm natureza de receita bruta da atividade rural e assim deveriam ser tributados, caso considere-se liquidados;

- a expressão "*bens*" da norma envolve não somente os bens corpóreos utilizados na atividade rural (tratores, utensílios de irrigação e plantio, etc), mas também os incorpóreos, tal como é o direito derivado de um contrato de parceria agrícola;

- a doutrina civil admite que os bens intangíveis também são dotados de valor econômico e suscetíveis de apropriação;

- a legislação acerca da matéria entende que a renda da atividade rural abrange não só o fruto do trabalho, mas também o fruto do capital em situações específicas, tais como a venda de bens e direitos do ativo que são empregados exclusivamente na atividade rural;

- a intenção do legislador jamais foi a de segregar produto do capital e produto do trabalho rural de forma tão simplória, tanto é que no inciso V do mesmo artigo 61, §1º, do RIR/1999, admitiu-se, inclusive, que o montante referente à transferência de bens para integralização de capital também seria considerado receita da atividade rural;

- a Instrução Normativa nº 83/2001 considera como ganho da atividade rural os valores das vendas e cessões dos bens e direitos adquiridos como investimentos, bem como os valores atribuídos aos bens e direitos utilizados na exploração da atividade rural e que foram utilizados para fins de integralização de capital;

- de modo análogo, é possível tributar como receita decorrente da atividade rural o produto de um contrato firmado entre um Condomínio Rural e uma Sociedade Agrícola, que tem por objetivo, apenas e exclusivamente, transferir do primeiro para o segundo todas as lavouras já formadas a custa de pesados investimentos e que ainda estão em seu ciclo econômico de produção;

- a própria Receita Federal do Brasil já sedimentou o entendimento de que o valor decorrente da transferência comercial de um direito, como bem incorpóreo, deve ser tributado como receita da atividade rural, conforme Processo de Consulta nº 263/04, SRRF/8ª RF;

- no presente caso, o direito sobre os contratos de parceria tinha valor econômico considerável, o que pode ser verificado no laudo de avaliação (fls. 531 a 536);

- em que pese a denominação do contrato ser "cessão de direitos", a cessão na sua essência é sobre o fruto imediato e futuro da atividade agrícola e assim deve ser tributado;

- o valor cedido à SAD deve ser considerado como receita bruta da atividade rural, haja vista que a transferência, em seu substrato, foi do valor que seria percebido por MMO em futura exploração da atividade rural;

- a própria legislação tributária e o Regulamento do Imposto de Renda, ao tratarem da receita bruta da atividade rural, fazem menção a bens utilizados na exploração da atividade rural, abrangendo, portanto, tanto os bens corpóreos como os incorpóreos, como os direitos;

- apesar de o contrato celebrado entre SAD e MMO versar sobre uma cessão de direitos, a simples análise de sua essência e da lógica econômica e jurídica que o norteia, conforme demonstrado no Laudo de Avaliação que lhe serve de suporte, permite depreender que o seu real objeto é o ressarcimento de todos os investimentos que foram feitos ao longo dos anos por MMO, que gerariam frutos futuros, permitindo a percepção de renda diretamente vinculada à exploração da atividade rural;

- o próprio Agente Fiscal se contradiz ao atribuir a responsabilidade solidária à Abengoa Bioenergia Agroindústria Ltda. (atual denominação de SAD), ou, ao menos, reconhece tacitamente que se trata de receita bruta da atividade rural;

- se a fiscalização imputa à SAD a responsabilidade solidária pela dívida tributária, nos termos do artigo 133 do CTN, automaticamente está presumindo que esta dívida

- advém da atividade rural, uma vez que o marco para que a responsabilização ocorra é a continuidade da exploração dessa atividade;

- o auto de infração, ao tributar o Impugnante pelo ganho de capital em detrimento da tributação pela atividade rural, não só incorreu em erro grosseiro como acabou por onerar de forma gravosa uma atividade que é primordial para a economia pátria, tolhendo o

- Impugnante de deduzir suas despesas de custeio e investimento, quebrando toda a sistemática de incidência tributária da atividade rural;

- a formação de lavoura, economicamente mensurável, só foi possível mediante a aplicação de recursos financeiros, caracterizados por despesas de custeio e investimentos, custeadas pelas usinas DIC e SAD, conforme averiguado no instrumento particular de confissão de dívida (fls. 622 a 626);

- MMO sempre considerou a totalidade dos valores decorrentes da cessão de direitos e ativos para SAD como receita bruta da atividade rural, procedendo à tributação nos termos da Lei nº 8.023/1990 e demais normativos correlatos, computando-se as despesas de custeio e investimento para formação da lavoura e a receita obtida no efetivo mês de pagamento ou recebimento, formando o resultado da atividade rural do condomínio e de cada comunheiro, na proporção de sua participação, considerando-se, ainda, os prejuízos de anos anteriores;

- é importante verificar, nos balancetes de MMO e nas DIRPF (fls. 687 a 748, 750 a 753 e 759 a 766), que há reconhecimento dos valores que foram efetivamente liquidados pela SAD com autorização de MMO;

- a receita bruta total pelos balancetes aponta um montante de R\$ 262.551.798,03 que, confrontado com o verificado pelo Agente Fiscal (R\$ 313.503.780,68), monta a quantia de R\$ 50.951.982,60 que já foi reconhecido nas DIRPF dos comunheiros, na proporção da sua participação;

- considerando os valores dos balancetes, DIRPF e, principalmente, as liquidações efetuadas pela SAD, foram criados alguns cenários diferentes, sendo que, em todos eles, há uma sensível redução de eventual valor que seria tributado;

- no primeiro cenário, foram considerados os saldos de prejuízos acumulados em 31/12/2010 e a premissa de que os créditos de MMO somente poderiam ser liquidados com expressa autorização deste, considerando assim os valores já liquidados e admitindo a hipótese de que o residual seria imediatamente tributável, ignorando a legislação que determina a aplicação de regime de caixa na atividade rural;

- nesse cenário, encontraríamos um valor tributável de R\$ 5.663.906,85, conforme a planilha discriminativa (fl. 749) e com base no balancete de 31/12/2010, que é muito inferior ao valor tributável do auto de infração, considerando, ainda a limitação de participação do Impugnante no condomínio;

- em um segundo cenário, partindo da premissa de que todos os valores relativos a cessão de direitos e ativos de MMO foram liquidados pela SAD ainda no ano de 2006, a análise dos balancetes e das DIRPF do condôminos acarretaria um valor tributável de R\$ 6.139.619,77 para todo o condomínio, conforme demonstra a planilha elucidativa (fl. 754), considerando, ainda, a participação do Impugnante;

- na remota hipótese de serem descartadas todas as consistentes argumentações do Impugnante e ser considerado o valor da cessão de direitos como efetivamente liquidado e com natureza de ganho de capital, ainda assim estaríamos falando de auto de infração maculado por erro grosseiro e imprestável, haja vista que o Agente Fiscal desconsidera, por completo, o marco básico da tributação do ganho de capital, qual seja, o custo de aquisição;

- o custo de aquisição não poderia ser outro que não o valor total empregado na formação das lavouras, que são objeto dos contratos de parceria agrícola e que constituíam os direitos cedidos por MMO para SAD, montante esse que corresponde à soma das despesas de custeio e investimentos de MMO, subsidiadas pela DIC e pela SAD;

- a própria autoridade fiscal parece reconhecer que os valores objeto do contrato de cessão tinham por objetivo, também, possibilitar que MMO recuperasse os investimentos que foram feitos para a formação das lavouras cedidas e que ainda estavam em fase de exploração econômica (conforme se depreenderia da leitura do 4º parágrafo do item "9" do Termo de Verificação, Encerramento de Fiscalização e Representação Fiscal, em sua página "10", fl. 435, transcrito na pág. 34 da impugnação, fl. 508);

- se esses investimentos não foram ainda recuperados, uma vez que a atividade rural de MMO, conforme ressalta a autoridade fiscal, sempre apurou prejuízos, careceria de lógica, razoabilidade e proporcionalidade a tributação da integralidade dos valores objeto dos contratos de cessão celebrados com a SAD, sem qualquer atribuição de "custo de aquisição", nem que esse custo seja, ao menos, a parcela dos "prejuízos" controlados na DIRPF do Impugnante;

- se seria esse o mínimo que se poderia exigir, em uma situação onde o Condomínio alienante de seus direitos de exploração das safras já plantadas e em produção continuasse a exploração da atividade rural, quanto mais o seria em uma situação como a presente, onde o pressuposto utilizado para fundamentar a exigência fiscal foi, justamente, a suposta constatação do encerramento de fato das atividades do Condomínio;

- a forma utilizada para apuração do imposto de renda devido na presente situação não apenas é arbitrária e abusiva, mas também confiscatória, por implicar em nítida exigência de imposto sobre o

patrimônio e não sobre a renda, além de exigência de imposto de renda sobre a integralidade dos valores objeto dos contratos de cessão de direitos, sem qualquer dedução dos elevados valores que foram aplicados para formação das lavouras em exploração, bem como, na manutenção *ad eternum* dos "prejuízos decorrentes da exploração da atividade rural" na DIRPF das pessoas físicas, dado o "encerramento de fato" das atividades rurais de MMO em 2007 (conforme constaria no 1º parágrafo do item "9" do Termo de Verificação, Encerramento de Fiscalização e Representação Fiscal, em sua página "10", fl. 435, transcrito na pág. 35 da impugnação, fl. 509).

Ao final, requer:

a) o cancelamento do Auto de Infração, em face das alegadas nulidades e inconsistências formais do lançamento tributário;

b) caso assim não se entenda, a improcedência do lançamento fiscal em função da invalidade do ato de compensação entre MMO e SAD, eleito como gatilho para incidência tributária;

c) o reconhecimento do equívoco grosseiro da fiscalização, que teria entendido ser ganho de capital a receita proveniente de atividade rural, o que acarretaria, ao menos, a sensível redução do montante tributário, pela recomposição dos valores e consideração das despesas de custeios e investimento, bem como dos valores já tributados;

d) se for considerado como ganho de capital o valor da cessão de direitos de MMO para SAD e, ainda, admitido que foi efetivada a liquidação por compensação, que seja reduzido o montante tributário em decorrência da necessidade de que seja atribuído como custo de aquisição o valor das despesas de custeios e investimento para formação das lavouras objeto de cessão, se não for o caso de cancelamento da autuação pelo aludido erro material.

Protesta por provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, em especial a juntada de novos documentos e a realização de prova pericial ou diligência, caso se entenda necessária sua realização para apuração dos valores dos investimentos efetuados na atividade rural pelo Impugnante.

A pessoa jurídica apontada como responsável solidária, Abengoa Bionergia Agroindústria Ltda., representada por procurador, conforme fls. 480 a 485 do Processo nº 13889.720028/201211, apenso ao presente, apresentou, em 23/12/2011, a impugnação de fls. 467 a 479 do referido processo, na qual alega o que segue, em resumo:

- segundo a Fiscalização, o interesse comum, previsto no artigo 124, inciso I, do CTN, teria se caracterizado na alienação pelos condôminos dos seus bens, direitos e obrigações à própria pessoa jurídica da qual eram sócios (Impugnante);

- dessa forma, teria a Impugnante participado ativamente das situações jurídicas que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias;

- alega, ainda, a Fiscalização que a existência de filiais da Impugnante, nos mesmos endereços em que o Condomínio explorava a atividade rural, bem como a contratação de trabalhadores que haviam sido desligados anteriormente, também representaria o interesse comum capaz de atrair a responsabilidade solidária;

- o entendimento Fiscal desvirtua o conceito de interesse comum, exposto na norma do artigo 124, I, do CTN, pois o correto entendimento do preceito normativo aponta para o fato de que os responsáveis solidários estejam de um mesmo lado da relação jurídico-tributária,

- o que implica dizer que, em uma operação de compra e venda, comprador e vendedor jamais podem ser solidariamente responsabilizados pela aplicação do inciso I do artigo 124 do CTN;

- o Fiscal confunde o interesse comum que possibilita a configuração da solidariedade com interesse econômico;

- a jurisprudência já afirmou que estas figuras jurídicas são amplamente distintas, especialmente para configuração de responsabilidade solidária (transcreve ementa de decisão judicial nas págs. 06 e 07 da impugnação, fls. 472 e 473 do processo apenso);

- o simples fato de todas as pessoas físicas integrantes do Condomínio terem sido sócias da Impugnante à época dos fatos não pode configurar, por si só, o interesse comum, capaz de atrair a responsabilidade subsidiária do artigo 124, I, do CTN;

- sob esse enfoque, o Superior Tribunal de Justiça afastou pretensões dessa natureza, em hipóteses de relação de natureza societária entre empresas (transcreve ementas de julgados nas págs. 07 e 08 da impugnação, fls. 473 e 474 do processo apenso);

- no presente caso, apesar de se tratar de um condomínio de pessoas físicas e uma empresa, pode-se fazer uma analogia dos fatos com a expressão "*mesmo grupo econômico*";

- também em relação ao artigo 133 do CTN, não cabe a imputação de responsabilidade à Impugnante, já que tal preceito normativo visa evitar ações fraudulentas no sentido de que se constituam novos empreendimentos "limpos" e que não carreguem o fardo das dívidas tributárias do antigo estabelecimento à beira da quebra ou já insolvente;

- diante dessa premissa, a responsabilização da SAD não poderia ocorrer, de forma alguma, em caso em que se tributa o ganho de capital da pessoa física, pois essa tributação, na própria interpretação da fiscalização, não decorre da atividade do condomínio rural, mas sim de uma cessão de direitos alheia à atividade rural, da qual se apurou um ganho de capital;

- não há o mínimo nexo de causalidade entre o lançamento tributário de ganho de capital na alienação de bem de pessoa física e a responsabilidade solidária de pessoa;

- jurídica que mantém a exploração de atividade agrícola da pessoa física autuada, pois não é este o descritivo da norma inserta no artigo 133 do CTN;

- ou o Fisco entende que é ganho de capital e promove a cobrança sobre as pessoas físicas integrantes do condomínio, ou se admite que se trata de atividade rural, oportunidade em que até poderia ser responsabilizada a SAD, mas que demandaria uma total correção dos valores, uma vez que, a teor das disposições legais sobre o assunto (Lei nº 8.023/90 e IN SRF nº 83/2001), a tributação da atividade rural de produtor pessoa física é demasiadamente menos onerosa daquela do ganho de capital;

a solidariedade não pode ser presumida, de acordo com o artigo 265 do Código Civil, devendo resultar de lei, em conformidade com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (julgado mencionado na pág. 12 da impugnação, fl. 478 do processo apenso).

- Protesta pelo aproveitamento das razões de mérito aduzidas nas defesas apresentadas pelas pessoas físicas integrantes do condomínio rural, a serem julgadas em conjunto com a impugnação ora em referência.

Por fim, requer o cancelamento do Termo de Atribuição de Responsabilidade Tributária, por entender não configurada a responsabilidade solidária da impugnante, e apresenta solicitação concernente a intimações a serem expedidas.

O feito foi instruído com o documento de fls. 770 a 881, colhido no curso do procedimento fiscal que deu origem à autuação, e com consulta ao banco de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), de fl. 882.

Pelo Despacho de fls. 883 e 884, determinou-se o retorno dos autos à Delegacia de origem, para a realização de diligência na SAD/ABAG, com vistas à adoção das seguintes providências:

a) esclarecer a forma e a(s) data(s) de extinção da parte das obrigações da SAD/ABAG perante MMO, não liquidada mediante compensação;

b) trazer aos autos a cópia da alteração do contrato social da SAD/ABAG, formalizada por ocasião da retirada do contribuinte em epígrafe do quadro societário.

No expediente de fl. 918, a diligenciada afirma que “*não houve extinção de obrigações em relação a MMO que não seja mediante compensação*”. Anexa cópia do Instrumento Particular de 5ª Alteração do Contrato Social da SAD, fls. 919 a 935.

O contribuinte foi intimado a apresentar os esclarecimentos e elementos acima referidos e a se manifestar sobre o resultado da diligência, tendo trazido aos autos razões já aduzidas por ocasião da impugnação (fls. 894 a 897 e 950 a 956), centradas na tese de invalidade das compensações de

dívidas recíprocas levadas a efeito pela SAD, porquanto teriam sido realizadas de forma unilateral.

Decorreu *in albis* o prazo para a SAD/ABAG manifestar-se sobre o resultado da diligência.

A Turma de Primeira Instância, julgou procedente em parte a impugnação, conforme ementa abaixo transcrita:

*"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF - Ano-calendário: 2007*

*PRELIMINAR. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO
DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.*

Não há que se cogitar de nulidade do lançamento efetuado por autoridade competente, com a observância dos requisitos exigidos na legislação de regência.

O Mandado de Procedimento Fiscal é um instrumento interno de controle administrativo que não interfere na competência do Auditor-Fiscal para proceder ações fiscais ou constituir créditos tributários, porquanto essa competência é instituída por lei.

Não invalida o lançamento decorrente de revisão da declaração de ajuste anual a ausência de intimação prévia do contribuinte para prestar esclarecimentos.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE DIREITOS.

Evidenciada nos autos a quitação parcial do valor da cessão de direitos, mediante compensação de débitos recíprocos entre cedente e cessionária, exonera-se o crédito tributário relativo à parcela cuja quitação não restou comprovada.

Não há previsão legal para a tributação do valor correspondente à cessão de direitos sobre safras futuras como receita da atividade rural ou para a compensação de prejuízos acumulados da atividade rural com rendimentos de outra natureza. A apreciação de teses contra a constitucionalidade ou legalidade de leis ou atos normativos é privativa do Poder Judiciário.

Não há custo a ser atribuído à operação, porquanto os dispêndios realizados com a cultura em formação foram alocados como despesas da atividade rural, nos termos da legislação aplicável à tributação dessa atividade.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL.

Comprovada nos autos a quitação parcial do valor da alienação de bens utilizados na exploração da atividade rural, mediante compensação de débitos recíprocos entre alienante e adquirente, o valor omitido é inferior ao apurado pela fiscalização. Em consequência, altera-se o saldo do prejuízo a compensar em anos-calendário subsequentes.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Não subsiste a atribuição de responsabilidade solidária, nos termos do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), à pessoa que figura como adquirente nas operações que ensejaram o lançamento, por ser descabida a atribuição de responsabilidade solidária a pessoas que figuram em polos opostos da relação jurídica.

A responsabilidade referida no artigo 133 do CTN abrange os tributos relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, não alcançando os tributos não vinculados à exploração da respectiva atividade, como é o caso do imposto sobre o ganho de capital na alienação de direitos pela pessoa física.

No que tange à omissão de rendimentos correspondentes à alienação dos bens utilizados na atividade rural, haveria responsabilidade subsidiária da adquirente, caso houvesse imposto a ser exigido, porquanto o alienante prosseguiu na exploração da atividade. Entretanto, na situação dos autos, o procedimento fiscal resultou em redução do prejuízo a compensar em anos-calendário subsequentes.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte"

O contribuinte foi cientificado do Acórdão nº 16-53.151 da 16ª Turma da DRJ/SP1 em 06/12/2013 (fl. 1.001 pdf).

Sobreveio Recurso Voluntário em 03/01/2014 (fls. 1.003/1.062 pdf), no qual, o contribuinte, em suma, ratificou as razões da impugnação.

Tendo em vista a interposição de Recurso de Ofício, nos termos do artigo 34, I, do Decreto 70.325, de 6 de março de 1972, e de acordo com a Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, o processo foi encaminhado para este Egrégio Conselho.

Em sessão realizada dia 25/01/2016, o julgamento foi convertido em diligência - Resolução 2301-000.560 (fls. 1.107/1.130), pois fora constatado que a empresa Abengoa Bionergia Agroindústria Ltda não havia sido intimada da decisão de primeira instância.

Em 12/02/2016, às fls. 1.118, a contribuinte supracitada foi devidamente intimada.

Em 11/03/2016, a empresa Abengoa Bionergia Agroindústria Ltda. apresentou petição denominada de *contrarrazões ao recurso de ofício* (fls. 1.200/1.215), basicamente discorrendo sobre a impossibilidade de ser responsabilizada solidariamente e postulando pela manutenção da decisão recorrida, negando-se provimento ao recurso de ofício.

É o relatório.

Passo a decidir.

Voto Vencido

Conselheira Relatora Alice Grecchi

Os recursos ora analisados, possuem os requisitos de admissibilidade do Decreto nº 70.235/72, motivo pelo qual merecem ser conhecidos.

O auto de infração foi lavrado contra o recorrente com base em duas infrações: omissão de rendimentos da atividade rural e omissão/apuração incorreta de ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos pelo Condomínio Agrícola Márcio Milan de Oliveira e Outros (MMO), visto que este cedeu à SAD (Sociedade Agrícola Dedini) os seus ativos e os direitos sobre contratos de parceria agrícola.

No final do ano de 2006, os integrantes do Condomínio Agrícola MMO transferiram os seus ativos e os direitos sobre as parcerias rurais à empresa Sociedade Agrícola Dedini (SAD), da qual eram sócios na mesma proporção da participação no condomínio.

Desta forma, em 14 de novembro de 2006 foi celebrado o “Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Direitos e Obrigações, e Outras Avenças”, por meio do qual o Condomínio MMO transferiu à SAD todos os direitos e obrigações dos contratos de parceria agrícolas.

Foi elaborado um “Laudo de Avaliação da Cultura da Cana de Açúcar” que concluiu que o valor dos direitos de exploração das lavouras de cana de açúcar de propriedade do Condomínio MMO atingiria a quantia de R\$ 280.157.514,64 (duzentos e oitenta milhões, cento e cinquenta e sete mil, quinhentos e quatorze reais e sessenta e quatro centavos).

Em 1º de dezembro de 2006, através do “Contrato de Cessão e Transferência de Ativos e Outras Avenças”, o Condomínio MMO cedeu à SAD a titularidade dos seus ativos, constituídos por: (a) bens da conta de Ativo Imobilizado, (b) direitos a receber (adiantamentos a empregados, seguros), (c) direitos referentes aos projetos e desenvolvimento de logística e pesquisas relacionadas ao melhoramento genético da cana de açúcar; (d) direito relacionado aos adiantamentos a fornecedores; (e) estoque de insumos.

Com efeito, antes de adentrar no mérito passo a analisar as preliminares arguidas pelo recorrente:

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO DO RECORRENTE NA FASE DE FISCALIZAÇÃO

Efetivamente resta inconteste que o recorrente não foi intimado na fase de fiscalização, uma vez que o próprio fiscal autuante afirma em fl. 446:

“Os fatos e o embasamento jurídico que sustentam a imposição fiscal encontram-se detalhados no “Termo de Verificação, encerramento de Fiscalização e Representação Fiscal”, lavrado contra a pessoa jurídica da qual o autuado também era sócio. Referido Termo é parte integrante do presente Termo de Verificação Fiscal e, conseqüentemente, do Auto de Infração lavrado.

Não houve necessidade de expedição de Intimação prévia a contribuinte pessoa física, pois todos os elementos e

esclarecimentos necessários formação de convicção do fisco quanto à existência das infrações foram colhidos durante a diligência fiscal na sociedade da qual era sócio e tem o contribuinte como signatário (Contratos, Aditivos e seus Anexos).

Referidos elementos foram cotejados com as suas Declarações de Rendimentos (DIRPF) dos anos-calendário de 2006 e 2007 constantes dos Bancos de Dados da Receita Federal do Brasil. Os elementos contábeis utilizados são de período em que o contribuinte era sócio da pessoa jurídica Sociedade Agrícola Dedini (SAD) e, portanto, são de seu prévio conhecimento.”

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 446/448 relata de forma clara e completa a descrição dos fatos, os procedimentos fiscais adotados, as verificações efetuadas, as conclusões obtidas e os fundamentos de fato e de direito em que se apoia a autuação.

Em sua defesa, o contribuinte revela ter conhecimento preciso da autuação que lhe foi imputada.

Na esteira da Decisão *a quo*, na hipótese de revisão da declaração de ajuste anual, o lançamento poderá ser efetuado com base nos elementos de que dispuser a repartição, nos termos do artigo 835, § 2º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR - Decreto nº 3.000/1999), in verbis:

Art. 835. As declarações de rendimentos estarão sujeitas a revisão das repartições lançadoras, que exigirão os comprovantes necessários (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 74).

(...)

§ 2º A revisão será feita com elementos de que dispuser a repartição, esclarecimentos verbais ou escritos solicitados aos contribuintes, ou por outros meios facultados neste Decreto (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 74, § 1º).

O direito ao contraditório e à ampla defesa foram assegurados, nos termos do artigo 14 e seguintes do Decreto nº 70.235/1972, desde a impugnação, através de diligências determinadas pela DRJ, bem como no presente recurso.

Ademais, nesse sentido cabe transcrever excertos das contrarrazões da PGFN (fl. 1075):

“Por outro lado, o contribuinte ainda busca embasar sua tese no art. 196 da Lei nº 5.172, de 1966², e no art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972³. Todavia, os dispositivos citados pelo recorrente não prevêm a obrigatoriedade de intimar o contribuinte para prestar esclarecimentos, ainda mais quando se considera que a autoridade fiscal já tem em seu poder todos os documentos que julgava necessários para realizar o lançamento. Implica dizer que, se a Fiscalização tinha conhecimento de todos os fatos que considerava suficientes para lançar o crédito tributário, não havia quaisquer esclarecimentos que o

contribuinte deveria fazer. Isso demonstra que a “intimação para prestar esclarecimentos” - ato que o recorrente, repetidas vezes, salienta que deixou de ser praticado e que, por isso, o lançamento seria nulo - mostrava-se absolutamente dispensável. Trata-se de uma questão até mesmo lógica: por que deveria haver intimação do contribuinte se a autoridade fiscal havia formado sua convicção a respeito dos fatos e das infrações tributárias? Seguindo a mesma linha de raciocínio, pergunta-se: a racionalidade do procedimento de lançamento de créditos tributários realmente demanda que a autoridade fiscal realize um ato inócuo? Deve-se intimar os contribuinte para “esclarecer” algo que não precisa de esclarecimento?”

Visto que a intimação do recorrente, na fase de fiscalização, comprovadamente, restou dispensável, rejeito a presente preliminar.

NULIDADE – MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

No que tange à alegação de descumprimento das normas que estabelecem as regras de emissão do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), trata-se de instrumento que se destina ao planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativos ao tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, podendo até acarretar sanções disciplinares, mas não a nulidade dos atos praticados pelo Auditor, em conformidade com a jurisprudência pacífica da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujas ementas seguem abaixo transcritas:

*MPF - DESCUMPRIMENTO DA PORTARIA SRF 3007/2001
NULIDADE – O desrespeito à previsão de indicação no MPF-F de período fiscalizado e atuado não implica na nulidade dos atos administrativos posteriores, porque Portaria do Secretário da Receita Federal não pode interferir na investidura de competência do AFRF de fiscalizar e promover lançamento; ademais, o descumprimento de algum item do art. 7 da Portaria SRF 3007/2001 não traz como consequência a nulidade do ato.*

Recurso voluntário negado.

(Acórdão CSRF nº 40105558, julgado em 04.12.2006)

MPF - FALTA DE RENOVAÇÃO NO PRAZO REGULAMENTAR - NULIDADE - INOCORRÊNCIA – O desrespeito à renovação do MPF no prazo previsto na Portaria SRF 1265/99 não implica na nulidade dos atos administrativos posteriores. Recurso voluntário negado.

(Acórdão CSRF nº 40105189, julgado em 14.03.2005)

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 - NORMAS PROCESSUAIS - MPF - É de ser rejeitada a nulidade do lançamento, por constituir o Mandado de Procedimento Fiscal elemento de controle da administração tributária, não influenciando na legitimidade do lançamento tributário. Recurso especial negado.

(Acórdão CSRF nº 40106085, julgado em 11.11.2008)

Por isso, rejeito esta preliminar.

COMPENSAÇÃO – AUSÊNCIA DE PROVAS DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.

O recorrente alega que *“havia cláusula específica no contrato de cessão de direitos dispondo que a compensação entre esses créditos e débitos demandaria ciência e autorização expressa de ambas as partes envolvidas.”*

Argumenta que a Fiscalização elegeu o momento da incidência tributária quando da compensação dos créditos e débitos existentes entre o condomínio de produtores rurais capitaneado pelo contribuinte (MMO), e a empresa Sociedade Agrícola Dedini Ltda., CNPJ 06.252.818/0001-88, atual Abengoa Bioenergia Agroindústria Ltda. (SAD ou SAD/ABAG), mediante registros contábeis efetuados nessa última.

Neste item, transcrevo como fundamentos para julgar a questão, excertos das contrarrazões da PGFN de fls. 1.086/1.089:

III.1 – Compensação realizada pela SAD/ABAG dos créditos detidos em face do condomínio MMO

A questão relativa à compensação dos valores devidos pelo condomínio MMO com os créditos que este condomínio possuía em face da SAD/ABAG somente pode ser compreendida se analisarmos como eram as operações de produção e venda de cana-de-açúcar.

Notadamente, importante lembrar que os custos com a atividade agrícola desenvolvida por MMO eram subsidiados pelas usinas DIC/ABSL e DAA/ABSJ.

Conforme descrito acima, o condomínio MMO firmava contratos de parceria agrícola, de modo a conseguir terras para realizar o plantio e cultivo de cana-de-açúcar.

Por sua vez, DIC/ABSL e DAA/ABSJ atuavam como agentes financiadores da atividade agrícola, se encarregando de oferecer os recursos financeiros solicitados por MMO. A contrapartida para as usinas DIC/ABSL e DAA/ABSJ vinha na forma do compromisso, assumido por MMO, de entregar para as referidas usinas a produção de cana-de-açúcar – sendo que essa obrigação era prevista no próprio contrato de parceria agrícola, estabelecido entre MMO e os proprietários das glebas rurais.

Dentro desse contexto, o procedimento seguido pelas usinas e MMO era o seguinte: a cada mês, eram contabilizadas as despesas custeadas pela DIC/ABSL e pela DAA/ABSJ; por seu turno, o condomínio MMO reconhecia o valor da dívida e oferecia como garantia ao pagamento da mesma dívida as lavouras de cana-de-açúcar, na forma de penhor agrícola. Para esclarecer melhor, vale a pena transcrever trecho de um “Instrumento de Confissão de Dívida”, por meio do qual o condomínio MMO (DEVEDOR) reconhecia seu débito com a DIC/ABSL (CREDORA):

Considerando que o DEVEDOR é fornecedor de cana-de-açúcar para a CREDORA, e que as operações entre as partes são registradas em conta corrente, nas quais são contemplados, além da entrega da matéria prima a crédito do DEVEDOR, empréstimos financeiros e despesas decorrentes de movimentação diversas, suportadas pela CREDORA a débito do primeiro, e cujo resultado líquido é apurado mês a mês;

1 – O DEVEDOR, (...) confessa dever à CREDORA a importância de R\$ 9.926.626,29 (nove milhões, novecentos e vinte e seis mil, seiscentos e vinte e seis reais e vinte e nove centavos), referente ao saldo devedor da conta corrente a que se refere o considerando acima, apurado no mês de novembro de 2006, estando as movimentações devidamente contabilizadas nas contas correspondentes.

2 – Que em decorrência da dívida ora confessada, o DEVEDOR promete e obriga-se a resgatá-la, mediante o fornecimento à CREDORA de 239.567 (duzentas e trinta e nove mil, quinhentas e sessenta e sete) toneladas de cana-de-açúcar, cortada no campo, da seguinte forma 2.1 – Na safra agrícola 2008/2009, 239.567 toneladas de cana-de-açúcar;

3 – Para garantia de pagamento da dívida confessada o DEVEDOR emite, neste ato, uma Nota Promissória, no valor de R\$ 9.926.626,29 (nove milhões, novecentos e vinte e seis mil, seiscentos e vinte e seis reais e vinte e nove centavos), com vencimento à vista, a qual reconhece como líquida, certa e exigível, para todos os fins e efeitos de direito e deste contrato.

Um dos motivos apresentados pelo recorrente como obstáculo à compensação é que as dívidas do condomínio MMO não estariam vencidas na época da compensação, requisito elencado no art. 369 do Código Civil de 2002, para que ocorra a compensação. A suposta inexigibilidade da dívida encontraria suporte na maneira do pagamento das dívidas contraídas por MMO, isto é, a quitação aconteceria apenas com a entrega da lavoura. É com base nisso que o contribuinte argumenta que as dívidas ainda não seriam exigíveis.

Entretanto, essa interpretação dos fatos não encontra suporte se considerarmos o contexto das operações entre as usinas DIC/ABSL e DAA/ABSJ e o condomínio MMO. Com efeito, basta lembrar que os recursos financeiros necessários para implementar o cultivo e produção de cana-de-açúcar eram disponibilizados pelas usinas. Esses valores repassados ao condomínio MMO foram objeto de contrato de confissão de dívida, no qual o referido condomínio reconheceu a sua obrigação perante as usinas DIC/ABSL e DAA/ABSJ. Implica dizer que as dívidas de MMO eram líquidas, certas e poderiam ser exigidas pelas usinas. Corroborando essa afirmação o conteúdo do documento acima transcrito – daí sua relevância –, visto que as notas promissórias emitidas por MMO representavam, sim, uma dívida líquida, certa e exigível – no caso, as dívidas com as usinas pelos financiamentos da lavoura de cana-de-açúcar.

Nesse ponto, convém salientar que, apesar de o Grupo ABENGOA ter apresentado somente um dos vários “Instrumento Particular de Contrato de Confissão de Dívida” firmados pelo condomínio MMO, não há motivos para duvidar que todos as confissões de dívida tenham seguido esse modelo. Com efeito, o representante do GRUPO ABENGOA deixou expresso que o documento apresentado serviria como exemplo, o que evidencia que não era necessário trazer todos os documentos de confissão de dívida, pois todos teriam o mesmo conteúdo. Por sua vez, também merece ser mencionado que o documento entregue à Fiscalização dizia respeito somente a uma dívida perante a DIC/ABSL. A partir disso, poderia ser levantado que essa realidade não se aplicaria aos créditos reconhecidos pelo condomínio MMO em favor da DAA/ABSJ. Nesse ponto, vale lembrar que se tratavam de operações envolvendo o mesmo grupo empresarial – na época, o GRUPO DEDINI –, razão pela qual mostra-se perfeitamente válido assumir que a mesma sistemática observada em relação à DIC/ABSL encontrava-se nos documentos de confissão de dívida firmados com a DAA/ABSJ. Afinal, não faria nenhum sentido que as empresas pertencentes ao mesmo grupo empresarial – a DIC/ABSL e a DAA/ABSJ –, situadas na mesma região, desempenhando a mesma

atividade empresarial resolvessem adotar formas distintas de negociar os termos dos contratos de parceria agrícola, estabelecidos com o condomínio MMO.

Feitas essas considerações, resta evidente que as dívidas assumidas em favor da DIC/ABSL e da DAA/ABSJ possuíam os atributos de liquidez, certeza e exigibilidade – ao contrário do que foi afirmado pelo recorrente. Dessa maneira, se essas mesmas dívidas foram utilizadas para integralizar aumento de capital da SAD/ABAG, não haveria óbice legal para que fossem extintas por meio de compensação – quando a SAD/ABAG tornou-se, ao mesmo tempo, credora e devedora do condomínio MMO.

A segunda alegação do recorrente é no sentido de que a autoridade fiscal não teria comprovado a efetiva compensação dos débitos e créditos, tendo a Fiscalização se baseado em atos unilaterais praticados pela SAD/ABAG. De acordo com o recorrente, a SAD/ABAG teria descumprido os termos do contrato de cessão de direitos firmado entre esta pessoa jurídica e o condomínio MMO. Isso porque o citado contrato previa a possibilidade de compensação para a liquidação das dívidas de MMO, mas desde que o condomínio concordasse com essa operação. Não obstante, após o GRUPO ABENGOA ter se tornado controlador das pessoas jurídicas que compunha o GRUPO DEDINI – entre elas a SAD/ABAG, a DIC/ABSL e a DAA/ABSJ – a SAD/ABAG teria realizado unilateralmente a compensação dos débitos e créditos relativos ao MMO.

Novamente, o contribuinte apresenta os fatos de maneira descontextualizada.

Em primeiro lugar, a comprovação de que houve compensação encontra-se nos registros contábeis da SAD/ABAG, conforme destacado pela DRJ/SP1:

Após a contribuição dos créditos para a Intimada, estes foram liquidados, ainda em 2007, mediante compensação com passivos da Intimada em face de MMO. Os seguintes lançamentos contábeis foram registrados pela Intimada:

Crédito de R\$ 19.447.099,27 conta razão 1.10.03.001.0007 (Clientes curto prazo MMO) de 01/03/2007 lote 000131 sequência 000002/0003;

Débito de R\$ 1.799.521,74 conta razão 2.10.01.001.0009 (Fornecedores curto prazo MMO) de 01/03/2007 lote 000131 sequência 000002/0001;

Débito de R\$ 17.647.577,53 conta razão 2.10.01.001.0009 (Fornecedores curto prazo MMO) de 01/03/2007 lote 000131 sequência 000002/0002;

Crédito de R\$ 164.649.705,58 conta razão 1.10.03.001.0007 (Clientes curto prazo MMO) de 30/09/2007 lote 000916 sequência 000001/0002;

Débito de R\$ 164.649.705,58 conta razão 2.10.01.001.0009 (Fornecedores curto prazo MMO) de 30/09/2007 lote 000916 sequência 000001/0001;

Crédito de R\$ 88.063.656,37 conta razão 1.15.01.002.0004 (Clientes longo prazo MMO) de 30/09/2007 lote 000916 sequência 000001/0004;

Débito de R\$ 88.063.656,37 conta razão 2.20.01.001.0004 (Fornecedores longo prazo MMO) de 30/09/2007 lote 000916 sequência 000001/0003.

A tese do contribuinte é de que o condomínio MMO não teria autorizado expressamente a compensação. Para que se admita essa hipótese como verdadeira,

seria preciso imaginar que apenas a SAD/ABAG teria se beneficiado com a operação, enquanto o contribuinte aceitava passivamente sua situação desvantajosa. Ora, srs. Conselheiros, se a SAD/ABAG compensou indevidamente os créditos e débitos oriundos de suas operações com o condomínio MMO, a consequência é que os integrantes do condomínio não receberam os valores que lhe caberiam em virtude da cessão de direitos e bens, realizadas em novembro e dezembro de 2006. Com efeito, para a SAD/ABAG, suas dívidas com o condomínio MMO estavam liquidadas e não precisaria entregar mais nenhuma quantia aos integrantes do referido condomínio.

Portanto, também rejeito esta preliminar.

MÉRITO

Cabe inicialmente analisar o Recurso de Ofício.

Tendo em vista que a Autoridade Autuante, considerou que os fatos geradores, tanto da omissão de rendimentos da atividade rural, bem como do ganho de capital na alienação de bens e direitos, ocorreram com a compensação de créditos recíprocos. Do total constante do Auto de Infração de R\$ 313.503.780,68 (R\$286.350,740,05 - Ganho de Capital e R\$ 27.153.040,63 – Receita da Atividade Rural), restou comprovado que foram extintos por compensação de créditos recíprocos, o valor total de R\$ 272.160.461,22, a quantia de R\$ 242.804.084,27 refere-se a cessão de direitos (Ganho de Capital) e, a importância de R\$ 29.356.376,95, a alienação de ativos, cujo valor tributável é de R\$ 20.922.067,76 (Receita da Atividade Rural), conforme demonstrativo abaixo:

Mês	Cessão de Direitos	Alienação de Ativos	
		Total	Tributável
dez/06	402.322,62	41.008,09	26.834,66
jan/07	3.423.235,89	349.906,46	228.970,00
fev/07	403.153,46	41.955,35	27.454,53
mar/07	18.773.204,75	1.914.384,83	1.252.725,37
abr/07	1.133.032,88	116.350,78	76.137,03
mai/07	13.748.701,01	1.402.245,33	917.594,14
jun/07	6.153.625,44	1.872.061,48	1.837.423,02
jul/07	558.046,42	848.783,19	815.825,80
ago/07	439.465,16	45.656,55	29.876,50
set/07	159.077,58	17.077,10	11.174,83
out/07	1.582.909,78	1.358.456,38	1.280.735,73
nov/07	203.936,91	21.649,54	14.166,92
dez/07	6.547.069,95	668.194,77	437.249,88
jan/08	13.481.522,12	1.374.149,64	899.209,03
fev/08	30.555,03	3.114,42	2.038,00
mar/08	133.514.867,01	13.608.953,39	8.905.357,43
abr/08	30.555,03	208.531,15	203.735,65
mai/08	30.555,03	3.114,42	2.038,00
jun/08	30.555,03	3.114,42	2.038,00
jul/08	30.555,03	3.114,42	2.038,00
ago/08	363.943,69	37.096,19	24.274,82
set/08	83.556,11	8.516,74	5.573,14
out/08	1.068.971,94	1.269.563,11	1.210.891,48
nov/08	4.634,93	1.491,71	976,14

dez/08	14.634,93	1.491,71	976,14
jan/09	14.634,93	1.491,71	976,14
fev/09	14.634,93	1.491,71	976,14
mar/09	40.552.126,68	4.133.412,36	2.704.801,28
Total	242.804.084,27	29.356.376,95	20.922.067,76

Uma vez que o valor tributável relativo ao impugnante é de R\$ 186.959.144,89, resultante da aplicação do percentual de participação no condomínio, de 77% (setenta e sete por cento), sobre o montante tributável, de R\$ 242.804.084,27, remanesce a exigência do imposto sobre o **ganho de capital na alienação de direitos**, de R\$ 28.043.871,73.

A alteração no Resultado da Atividade Rural, em virtude da redução do valor da omissão de rendimentos para R\$ 16.109.992,17 (=R\$ 20.922.067,76 x 77%) resta abaixo demonstrada:

MÊS	RECEITA BRUTA MENSAL (R\$)	DESPESAS DE CUSTEIO/ INVESTIMENTO R\$
Janeiro	18.500,00	2.079.098,12
Fevereiro	679.535,07	1.301,84
Março	1.749.268,93	2.082.254,90
Abril	7.306.471,18	4.660.711,49
Maio	20.192,12	410.984,96
Junho	34.500,00	268.095,21
Julho	37.207,55	135.842,09
Agosto	761.059,92	479.089,21
Setembro (Omissão)	16.112.473,62	193.917,06
Outubro	3.254.510,41	900.548,78
Novembro	10.000,00	169.321,30
Dezembro	56.969.347,01	42.987.729,64
Total	86.953.065,81	54.368.894,60

* Valor declarado de R\$ 2.481,45 + omissão de R\$ 16.109.992,17.

APURAÇÃO DO RESULTADO TRIBUTÁVEL (R\$)	
Discriminação	Valores (R\$)
Receita bruta total	86.953.065,81
Despesas de Custeio e Investimento	54.368.894,60
Resultado I	32.584.171,21
Prejuízo de exercício anterior	188.632.816,00
Resultado após compensação do prejuízo	- 156.048.644,79
Opção pelo arbitramento sobre a receita bruta	17.390.613,16
RESULTADO TRIBUTÁVEL	- 156.048.644,79
INFORMAÇÕES PARA O EXERCÍCIO SEGUINTE	
Prejuízo a compensar	- 156.048.644,79
Valor dos adiantamentos recebidos em 2007 por conta de venda para entrega futura	0,00

APURAÇÃO DO RESULTADO NÃO-TRIBUTÁVEL	
Valor dos adiantamentos recebidos até 2006 referente a produtos entregues em 2007	1.009.248,06
RESULTADO NÃO TRIBUTÁVEL	31.574.923,15

Portanto, o valor do prejuízo a compensar a partir do ano-calendário de 2008 fica alterado para R\$ 156.048.644,79."

Da análise dos autos, dentro da premissa utilizada pelo Auto de Infração que ambas as infrações ocorrem com as respectivas compensações, entendo que o Recurso de Ofício não merece provimento, não há reparos a serem realizados na decisão *a quo*, uma vez que a mesma realizou as alterações reduzindo os valores lançados até o montante dos respectivos valores efetivamente compensados. Ou seja: o Auto de Infração lançou o valor de R\$ 313.503.780,68 (R\$286.350.740,05 - Ganho de Capital e R\$ 27.153.040,63 – Receita da Atividade Rural), quando os valores extintos por compensação foram de R\$ 272.160.461,22, sendo a quantia de R\$ 242.804.084,27 refere-se a cessão de direitos (Ganho de Capital) e, a importância de R\$ 29.356.376,95, a alienação de ativos, cujo valor tributável é de R\$ 20.922.067,76 (Receita da Atividade Rural), portanto não merece reparos a Decisão.

Assim, nego provimento ao Recurso de Ofício.

No que tange a Responsabilidade Tributária da Abengoa, sua exclusão resta definitiva pela Decisão *a quo*, nos termos constantes da respectiva ementa, abaixo transcrita:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Não subsiste a atribuição de responsabilidade solidária, nos termos do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), à pessoa que figura como adquirente nas operações que ensejaram o lançamento, por ser descabida a atribuição de responsabilidade solidária a pessoas que figuram em polos opostos da relação jurídica.

A responsabilidade referida no artigo 133 do CTN abrange os tributos relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, não alcançando os tributos não vinculados à exploração da respectiva atividade, como é o caso do imposto sobre o ganho de capital na alienação de direitos pela pessoa física.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL

Passo a análise do mérito da infração de omissão de rendimentos da atividade rural.

Considerando que foram rejeitadas as preliminares, entendo que efetivamente ocorreu o fato gerador quanto à primeira infração, em consonância com a legislação de regência, abaixo transcrita:

LEI 8.023, DE 12 DE ABRIL DE 1990:

Art. 1º Os resultados provenientes da atividade rural estarão sujeitos ao Imposto de Renda de conformidade com o disposto nesta lei.

Art. 4º Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-base.

§ 1º É indedutível o valor da correção monetária dos empréstimos contraídos para financiamento da atividade rural.

§ 2º Os investimentos são considerados despesas no mês do efetivo pagamento.

*§ 3º Na alienação de bens utilizados na produção, o valor da terra nua não constitui receita da atividade agrícola e **será tributado de acordo com o disposto no art. 3º, combinado com os arts. 18 e 22 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.***

Art. 5º A opção do contribuinte, pessoa física, na composição da base de cálculo, o resultado da atividade rural, quando positivo, limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta no ano-base. (grifei)

DECRETO Nº 3.000, DE 26 DE MARÇO DE 1999:

Art. 61. A receita bruta da atividade rural é constituída pelo montante das vendas dos produtos oriundos das atividades definidas no art. 58, exploradas pelo próprio produtor-vendedor.

§ 1º Integram também a receita bruta da atividade rural:

I - os valores recebidos de órgãos públicos, tais como auxílios, subvenções, subsídios, aquisições do Governo Federal - AGF e as indenizações recebidas do Programa de Garantia da Atividade Agropecuária - PROAGRO;

II - o montante ressarcido ao produtor agrícola, pela implantação e manutenção da cultura fumageira;

III - o valor da alienação de bens utilizados, exclusivamente, na exploração da atividade rural, exceto o valor da terra nua, ainda que adquiridos pelas modalidades de arrendamento mercantil e consórcio;

IV - o valor dos produtos agrícolas entregues em permuta com outros bens ou pela dação em pagamento;

V - o valor pelo qual o subscritor transfere os bens utilizados na atividade rural, os produtos e os animais dela decorrentes, a título da integralização do capital.

§ 2º Os adiantamentos de recursos financeiros, recebidos por conta de contrato de compra e venda de produtos agrícolas para entrega futura, serão computados como receita no mês da efetiva entrega do produto.

§ 3º Nas vendas de produtos com preço final sujeito à cotação da bolsa de mercadorias ou à cotação internacional do produto, a diferença apurada por ocasião do fechamento da operação compõe a receita da atividade rural no mês do seu recebimento.

§ 4º Nas alienações a prazo, deverão ser computadas como receitas as parcelas recebidas, na data do seu recebimento, inclusive a atualização monetária.

§ 5º A receita bruta, decorrente da comercialização dos produtos, deverá ser comprovada por documentos usualmente utilizados, tais como nota fiscal do produtor, nota fiscal de entrada, nota promissória rural vinculada à nota fiscal do produtor e demais documentos reconhecidos pelas fiscalizações estaduais. (grifei)

Verifica-se assim que o parágrafo 4º, do art. 61, do Decreto nº 3.000/99 postergou o fato gerador da incidência do imposto, nos casos de alienações a prazo, de modo que tais vendas apenas serão consideradas receitas na data do seu efetivo recebimento, alterando, por consequência, o momento do fato gerador.

Embora o contrato de cessão e transferências dos ativos tenha ocorrido em 2006 e alguns de seus aditivos tenham ocorrido em 2007, o fato gerador se concretizou com as respectivas compensações, por ser uma forma de extinção das obrigações conforme art. 368 do Código Civil.

Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

O Contrato de Cessão e transferência de Ativos (fls. 580 e seguintes) firmado em 01/12/2006 traz a venda do ativo imobilizado no anexo I, no valor de R\$ 15.759.591,54, os adiantamentos a empregados, seguros, etc., no Anexo II, no valor de R\$ 918.721,23, os projetos e desenvolvimento de logística, pesquisa genética da cana-de-açúcar no Anexo III, no valor de R\$ 221.337,44, adiantamentos a fornecedores no Anexo IV, no valor de R\$ 8.685.415,68, insumos, bens do almoxarifado, motomecanização, combustíveis e lubrificantes, Anexo V, no valor de R\$ 2.843.060,97, perfazendo um total de R\$ 28.428.126,86, com cláusula para pagamento em 42 parcelas mensais, com valores diversos sendo a primeira parcela em 01/12/2006 e a última 01/10/2011. O primeiro aditamento (fls. 593 e seguintes) foi firmado em 31/12/2006, no valor total de R\$ 1.356.849,40, com prazo para pagamento em parcela única no dia 30/06/2007. O segundo aditamento (fls. 601 e seguintes) foi firmado em 28/02/2007, no valor total de R\$ 515.212,08, com prazo para pagamento em parcela única no dia 30/06/2007. O terceiro aditamento (fls. 613 e seguintes) foi firmado em 30/04/2007, no valor total R\$ 6.836.744,79, referente à contas a receber, não se tratando de receita da atividade rural.

As compensações ocorreram no período de 01/03/2007 a 30/09/2007, conforme informado pela SAD/ABAG, no expediente de fls. 06 a 18, abaixo transcritas:

Após a contribuição dos créditos para a Intimada, estes foram liquidados, ainda em 2007, mediante compensação com passivos da Intimada em face de MMO. Os seguintes lançamentos contábeis foram registrados pela Intimada:

Crédito de R\$ 19.447.099,27 conta razão 1.10.03.001.0007 (Clientes curto prazo MMO) de 01/03/2007 lote 000131 sequência 000002/0003;

Débito de R\$ 1.799.521,74 conta razão 2.10.01.001.0009 (Fornecedores curto prazo MMO) de 01/03/2007 lote 000131 sequência 000002/0001;

Débito de R\$ 17.647.577,53 conta razão 2.10.01.001.0009 (Fornecedores curto prazo MMO) de 01/03/2007 lote 000131 sequência 000002/0002;

Crédito de R\$ 164.649.705,58 conta razão 1.10.03.001.0007 (Clientes curto prazo MMO) de 30/09/2007 lote 000916 sequência 000001/0002;

Débito de R\$ 164.649.705,58 conta razão 2.10.01.001.0009 (Fornecedores curto prazo MMO) de 30/09/2007 lote 000916 sequência 000001/0001;

Crédito de R\$ 88.063.656,37 conta razão 1.15.01.002.0004 (Clientes longo prazo MMO) de 30/09/2007 lote 000916 sequência 000001/0004;

Débito de R\$ 88.063.656,37 conta razão 2.20.01.001.0004 (Fornecedores longo prazo MMO) de 30/09/2007 lote 000916 sequência 000001/0003.

Portanto, embora o auto de infração tenha presumido que a ocorrência do fato gerador se deu em momento único, qual seja, em 30/09/2007, verifica-se que tal presunção em nada prejudicou o contribuinte, pois se no caso houvesse apurado imposto a pagar, o índice de incidência da taxa SELIC seria menor, posto que as compensações iniciaram ainda em 01/03/2007.

Logo, sendo incontroverso nos autos que a cessão e transferências dos ativos tributáveis tratam-se de omissão de rendimentos da atividade rural, cujo fato gerador ocorre na data dos respectivos recebimentos, momento em que é considerada receita tributável pela legislação de regência, havendo comprovação do pagamento através da compensação, deve ser mantido o lançamento, observada as exclusões efetuadas pela decisão *a quo*.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS.

No que tange ao ganho de capital, constata-se várias ilegalidades no Auto de infração:

Primeira ilegalidade – do Fato Gerador

Sendo o lançamento, ato através do qual se identifica a ocorrência do fato gerador, determina-se a matéria tributável, calcula-se o montante devido, nos termos do art. 142, do CTN, portanto a descrição adequada dos fatos constitui-se em requisito essencial à validade do lançamento. Além do disposto no art. 10, III, do Decreto nº 70.235, de 1972, o art. 144 do CTN estabelece que o lançamento reporta-se a data da ocorrência do fato gerador. Em outras palavras, há que se observar o critério material, temporal e espacial.

Um dos requisitos indispensável à incidência do tributo é a existência de provas da ocorrência do fato gerador. Não há margem para que o Fisco presuma a existência de fatos geradores não previstos na norma tributária. Os fatos necessitam de enquadramento perfeito na norma para que surja a obrigação tributária. A presunção não pode ser utilizada para caracterização da ocorrência do fato gerador.

O ganho de capital, sujeita-se à incidência do imposto de renda, sob a forma de tributação definitiva, o cálculo e o pagamento do imposto deve ser efetuado em separado dos demais rendimentos tributáveis recebidos no mês, sendo que o fato gerador ocorre na data da realização do negócio jurídico, oportunidade em que o tributo é calculado como venda à vista e apenas o prazo para pagamento é postergado para momento futuro. Não se pode confundir critério temporal com prazo de pagamento do tributo. O primeiro integra a regra matriz e diz respeito ao surgimento da obrigação, ao passo que o segundo apenas estabelece prazos para pagamento, não guardando qualquer correspondência com o fato jurídico tributário. Conforme preceitua a legislação abaixo transcrita:

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda, com as seguintes alíquotas:

[...]

§ 2º Os ganhos a que se refere este artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do Imposto de Renda na declaração de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

Art. 140. Nas alienações a prazo, o ganho de capital deverá ser apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver (Lei nº 7.713, de 1988, art. 21).

Sendo que os contratos de cessão e seus respectivos adendos ocorreram nas seguintes datas e valores:

Fls. 528/530 – Contrato Cessão de Direitos e Obrigações de 14/11/2006 – contratos de parceria de compra e venda de cana-de-açúcar cuja avaliação fora realizada no valor de R\$280.157.514,64, através de Laudo datado de 01/12/2006;

Fls. 537/552 – 1º Termo Aditivo de 01/12/2006 – forma de pagamento;

Fls. 556/563 – 2º Termo Aditivo de 31/12/2006 – estoque de tratos culturais, cana produção, cana em formação – R\$5.593.490,60;

Fls. 564/571 – 3º Termo de Aditivo de 28/02/2007 – lavoura de cana-de-açúcar formada após 01/01/2007 – R\$ 560.134,84;

Fls. 572/579 – 4º Termo de Aditivo de 30/04/2007 – estoque cana produção – R\$39.599,77.

O fato gerador, em se tratando de ganho de capital, ocorreu nas datas dos respectivos contratos, **mas limitou-se o Fisco a presumir que tal fato gerador ocorreu com a compensação e presumiu que está se realizou em setembro de 2007, portanto não podia o Fisco presumir um fato gerador, não previsto na legislação de regência, aleatoriamente**

fixando a ocorrência do fato gerador na data de 30/09/2007, sem amparo legal e nem nas provas dos autos.

Frisa-se que o imposto de renda sobre ganho de capital, a tributação é definitiva e em separado dos demais rendimentos, devendo o imposto ser pago, via de regra, até o último dia útil do mês subsequente àquele em que o ganho houver sido percebido (art. 30, § 3º, inciso I da IN SRF 84/2001).

Nas alienações a prazo, todavia, o ganho de capital deverá ser apurado como venda à vista, mas o pagamento será postergado para momento futuro, quando os recebimentos se efetivarem. Ou seja, o Legislador estabeleceu como critério temporal o momento da realização do negócio jurídico, dilatando o prazo para pagamento do tributo em tantas parcelas quanto forem acordadas contratualmente.

Em relação ao critério temporal, transcrevo trecho extraído do Acórdão nº 92-00.809 da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado na sessão de 10 de maio de 2010:

Inicialmente, destaco que nas vendas a prazo, com ganho de capital, o fato gerador ocorre no momento da alienação do bem ou do direito e o pagamento do imposto é diferido para a data do recebimento. A circunstância do artigo 21 da Lei nº 7.713, de 1988, prever pagamento do imposto em data posterior, como ocorre, por exemplo, na declaração de ajuste anual das pessoas físicas, em que o fato gerador, decorrente dos rendimentos do trabalho, se dá em 31 de dezembro, com declaração entregue e imposto apurado no mês de abril do ano seguinte, não altera a data do fato gerador e nem muda o marco inicial do prazo decadencial.

Nos casos de venda em várias parcelas, tem-se o fato gerador no momento da alienação, com vencimento do imposto, de forma proporcional, na medida em que os pagamentos forem sendo realizados.

A propósito dos fatos relacionados à venda a prazo, o artigo 140, do Regulamento do Imposto de Renda, consolidado por meio do Decreto nº 3.000, de 1999, assim dispõe:

Art. 140 Nas alienações a prazo, o ganho de capital deverá ser apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver (Lei nº 7 713, de 1988, artigo 21).

§ 1º Para efeito do disposto no caput, deverá ser calculada a relação percentual do ganho de capital sobre o valor de alienação que será aplicada sobre cada parcela recebida. (grifei)

No caso dos autos, relativamente a este item, os fatos geradores ocorreram nas datas das respectivas alienações: cana-de-açúcar, objeto do Contrato de Cessão firmado em **14/11/2006**, no valor de R\$280.157.514,64 (fls. 528/530); estoque de tratos culturais, cana produção e cana em formação, objeto do 2º Termo Aditivo firmado em **31/12/2006**, no valor de

R\$5.593.490,60 (fls. 556/563); lavoura de cana-de-açúcar formada após 01/01/2007, objeto do 3º Termo de Aditivo firmado em **28/02/2007**, no valor de R\$ 560.134,84 (fls. 564/571); e, estoque cana produção, objeto do 4º Termo de Aditivo firmado em **30/04/2007**, no valor de R\$ 39.599,77 (fls. 572/579)

Em relação ao ganho de capital, há de se observar que o fato gerador ocorre no momento da alienação do bem ou do direito e o pagamento do imposto é diferido para a data do recebimento, ademais, a tributação é realizada em separado, não integrando o ajuste anual. Razão pela qual, o fato gerador, ocorre na data da alienação não se deslocando para o final do ano-calendário.

Constata-se, dessa forma, que em relação ao Contrato de Cessão de Direitos e Obrigações firmado em 14/11/2006, o lançamento ocorreu passados mais de cinco anos da data do fato gerador do Imposto sobre a Renda incidente sobre ganhos de capital, tendo em vista que o fato gerador ocorreu no momento da alienação (14/11/2006), cujo imposto deverá ser apurado como venda à vista e diferido o pagamento na proporção das parcelas recebidas em cada mês. Ainda que o Contribuinte seja obrigado a reportar tal ocorrência em sua declaração de rendimentos, é assente que tal não desvirtua o momento em que é devido o imposto, inclusive sujeito a cálculo em apartado.

Neste sentido, colaciono excertos da ementa ao Acórdão da Câmara Superior nº 9202003.702, Processo 10850.002612/2001-79, julgado em 27/01/2016 de relatoria Do Ilustre Conselheiro Dr. Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Período de apuração: 31/10/1996 a 30/04/1999

DECADÊNCIA. IRPF. GANHO DE CAPITAL

O ganho de capital sujeita-se à incidência do imposto de renda, sob a forma de tributação definitiva, para cada operação de alienação contratada, devendo o cálculo e o pagamento do imposto serem efetuados em separado dos demais rendimentos tributáveis recebidos no mês.

Esse imposto está sujeito ao lançamento por homologação e havendo pagamento do imposto, ainda que parcial, o termo de início do prazo de cinco anos para a Fazenda Pública exercer seu direito de revisá-lo e constituir o crédito, é a data da ocorrência do fato gerador.

Inexistindo tal pagamento, o prazo se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

[...]

Recurso especial provido em parte. (g.n.)

Por esta conclusão, o lançamento relativamente ao Contrato de Cessão de Direitos e Obrigações no valor de R\$ R\$280.157.514,64, está decaído, tendo em vista que a tributação sobre o ganho de capital é definitiva, ou seja, não se sujeita a ajuste na declaração e independe de prévio exame da autoridade administrativa, de modo que o lançamento é por homologação (art. 150, § 4º do CTN), devendo o prazo decadencial ser contando da ocorrência

do fato gerador e, a Lei estabeleceu como critério temporal o momento da realização do negócio jurídico.

Assim, considerando que o contribuinte somente foi **cientificado do lançamento em 28/11/2011 (fl. 464)**, em relação ao Contrato de Cessão de Direitos e Obrigações (fls. 528/530), o crédito tributário já havia sido fulminado pela decadência.

Conclui-se que com base na **primeira ilegalidade**, que alterou, no Auto de Infração, **a data do fato gerador**, restaram lançadas parcelas decaídas referentes ao ganho de capital decorrente do Contrato de Cessão cujo o objeto é a alienação de contratos de parceria de compra e venda de cana-de-açúcar, o qual foi firmado em 14/11/2006, no valor de R\$ 280.157.514,64.

Segunda ilegalidade – da Base de Cálculo

Ocorre que, ao apurar o ganho de capital obtido pelo Condomínio, a Fiscalização entendeu que tais valores seriam maiores do que o efetivo valor objeto de compensação. No seu entender, o Condomínio teria apurado um ganho de capital da ordem de R\$286.350.740,10.

Ao cotejarmos a hipótese de incidência com a base de cálculo apurada verificamos incongruência entre os valores considerados pela Fiscalização como recebidos e aqueles utilizados na base de cálculo para apuração do tributo. Inclusive, em parte, restaram corrigidos pela Decisão *a quo*, alterando a base de cálculo do tributo.

Os enunciados das normas individuais e concretas, abaixo transcritas, determinam que a base de cálculo do ganho de capital compreenderá a diferença positiva, entre o valor de alienação e o custo de aquisição:

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

Art. 134. Na apuração do ganho de capital de bens adquiridos por meio de arrendamento mercantil, será considerado custo de aquisição o valor residual do bem acrescido dos valores pagos a título de arrendamento (Lei nº 9.250, de 1995, art. 24).

138. O ganho de capital será determinado pela diferença positiva, entre o valor de alienação e o custo de aquisição, apurado nos termos dos arts. 123 a 137 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 2º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 2º, § 7º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 17).

Art. 140. Nas alienações a prazo, o ganho de capital deverá ser apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver (Lei nº 7.713, de 1988, art. 21).

§ 1º Para efeito do disposto no caput, deverá ser calculada a relação percentual do ganho de capital sobre o valor de alienação que será aplicada sobre cada parcela recebida.

Admitir que a venda da lavoura de cana-de-açúcar seja na íntegra ganho de capital, deixando de considerar qualquer custo na sua aquisição, conforme consta no item “9” do Termo de Verificação, Encerramento de Fiscalização e Representação Fiscal (fl. 435), que *“não há custos/despesas a serem atribuídos aos direitos alienados, uma vez que eventuais dispêndios na formação das lavouras já foram todos alocados como despesas da atividade*

rural, nos termos da legislação aplicável à tributação dessa atividade”. Quando consta da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física – DIRPF Prejuízo Compensável a partir do ano-calendário de 2008, de R\$ 172.158.656,00, informado pelo relatório fiscal. É querer tributar não ganho de capital e sem prejuízos acumulados, pois os investimentos foram tratados como despesas da atividade rural e receita obtida como ganho de capital.

Admitindo-se a tributação sobre ganho de capital, a fiscalização deveria ter realizado os abatimentos referentes aos gastos para formação das lavouras, pois a atribuição do custo zero de aquisição é a exceção à regra de acordo com o §4º, do art. 16, da Lei n.º 7.713/88.

Portanto a **segunda ilegalidade** constante do Auto de Infração encontra-se na apuração da **base de cálculo**, pois deixou de ser tributada apenas a diferença positiva determinada pela legislação que rege a matéria, passando a tributar, embutidos na base de cálculo apurada, os prejuízos acumulados.

Terceira ilegalidade – Natureza da Receita

A Administração Pública tem o dever de investigar livremente a verdade material diante do caso concreto, analisando todos os elementos necessários à existência e conteúdo do fato jurídico. A tributação não poderá basear-se em mera verossimilhança, probabilidade ou verdade material aproximada. Pelo contrário, veiculará conclusão provável do ponto de vista fático, mas certa do jurídico. Cabia a autoridade fiscal demonstrar de forma inequívoca o auferimento do ganho de capital.

Na relação jurídico-tributária o *onus probandi incumbit ei qui dicit*. Salvo no caso das presunções legais, cabe ao Fisco investigar, diligenciar, demonstrar e provar a efetiva ocorrência do fato jurídico tributário, no sentido de realizar a legalidade, o devido processo legal, a verdade material, o contraditório e a ampla defesa.

Dentro desta premissa, cabe transcrever, excertos, das conclusões finais elaboradas pela Autoridade Fiscal, nas quais restando consignadas as seguintes conclusões (fls. 433/434):

[...]

1) O Condomínio de Pessoas Físicas, capitaneado por Márcio Milan de Oliveira (MMO), composto por ele e pelas demais pessoas físicas sócias da pessoa jurídica então denominada Sociedade Agrícola Dedini (SAD), foi constituído com o objetivo de explorar a atividade rural de produção de cana de açúcar, em terras próprias e ou de terceiros (mediante contratos de parceria/arrendamento) e das próprias Usinas compradoras da cana produzida (DIC e DAA);

2) Grande parte dos custos/despesas e investimentos da atividade rural do Condomínio era custeada pelas Usinas (DIC e DAA) compradoras, com exclusividade, da cana produzida. Mantinha-se assim um “contas-correntes” entre as Usinas e o Condomínio (MMO);

[...]

5) A SAD realizou, no mesmo ano de 2007, os créditos ativados, mediante recebimento de bens e direitos do Condomínio, avaliados no montante de R\$ 323.487.672,98 (trezentos e vinte e três milhões, quatrocentos e oitenta e sete mil, seiscentos e setenta e dois reais e noventa e oito centavos):

5.1) Esse montante estava assim composto:

a) R\$ 286.350.739,85 referentes aos direitos relativos aos contratos de parcerias agrícolas, cedidos pela MMO à SAD; e

b) R\$ 37.136.933,13 referentes a bens e direitos que compunham o ativo imobilizado, contas a receber, ativo diferido, adiantamentos a fornecedores e estoques, de MMO.

6) Na essência, os negócios jurídicos tiveram como propósito a transferência de toda a atividade do Condomínio (MMO) para a Sociedade Agrícola Dedini (SAD). Em outras palavras, os condôminos alienaram para a SAD os direitos que detinham sobre os contratos das lavouras de cana e as benfeitorias/investimentos na atividade rural do Condomínio. O valor assim obtido foi, parcialmente, utilizado na liquidação integral de suas dívidas para com as Usinas, já na SAD, que as recebeu em subscrição de capital feita pelas Usinas, credoras originais;

6.1) Destaca-se aqui que a alienação dos direitos sobre os contratos de parceria nas lavouras de cana não se constituiu em venda de produtos rurais, pois o que se alienou foram os direitos sobre as safras futuras, em formação (ainda não eram produtos rurais). Tanto que, no Contrato de Cessão, a Cláusula “1” e “1.1”, estão assim redigidas:

“1 - O CEDENTE cede e transfere à CESSIONÁRIA todos os direitos e obrigações que lhe decorrem dos Instrumentos Particulares de Contrato de Parceria Agrícola e Compra e Venda de Cana-de-Açúcar, firmados até a data de assinatura desse instrumento, relacionados em seu ANEXO, que, rubricados pelas partes dele passa a fazer parte, operando-se a cessão, nos termos e condições contidos nas cláusulas abaixo.

1.1 — Excetua-se da cessão objeto deste contrato os direitos sobre a cana-de-açúcar a ser colhida e entregue às INTERVENIENTES ANUENTES até o encerramento da Safra 2006/2007, cujos pagamentos serão realizados ao CEDENTE para atendimento a compromissos anteriormente assumidos, passando o pagamento a ser realizado à CESSIONÁRIA a partir da Safra 2007/2008. ”

Verifica-se nas conclusões supratranscritas, que a própria Autoridade Fiscal reconhece que a atividade rural desenvolvida pelo Condomínio consistia na produção de cana de açúcar, ou seja, na lavoura de cana. No entanto, apesar de considerar que a lavoura canavieira é atividade rural, cujos investimentos foram alocados como despesas da atividade rural e utilizados para dedução do resultado da atividade rural, a Autoridade Fiscal entendeu que os valores obtidos com o negócio jurídico em questão caracterizar-se-ia como cessão de direitos, sujeita à apuração do ganho de capital.

Os contratos transferiram toda a atividade do Condomínio, isso significa que a SAD passou a ser detentora da atividade rural de produção de cana de açúcar desenvolvida pelo Condomínio, ou seja, foi transferida a lavoura de cana de açúcar.

Analisando-se o laudo acostado aos autos constata-se que há apenas um equívoco na nomenclatura do contrato quando denomina de “safras futuras” porque em verdade o que foi vendido foi a lavoura de cana-de-açúcar, visto que esta é composta de rizomas em diversos estágios de plantação, que podem tem vários anos, os quais serão responsáveis para as próximas colheitas.

Da leitura do art. 61, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, e da respostas às perguntas 499 e 522 do *Perguntas e Respostas IRPF/2013*, constata-se que a receita da atividade rural é composta de conceito amplo em relação a respectiva atividade:

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999

Art. 61. A receita bruta da atividade rural é constituída pelo montante das vendas dos produtos oriundos das atividades definidas no art. 58, exploradas pelo próprio produtor-vendedor.

§ 1º Integram também a receita bruta da atividade rural:

I - os valores recebidos de órgãos públicos, tais como auxílios, subvenções, subsídios, aquisições do Governo Federal - AGF e as indenizações recebidas do Programa de Garantia da Atividade Agropecuária - PROAGRO;

II - o montante ressarcido ao produtor agrícola, pela implantação e manutenção da cultura fumageira;

III - o valor da alienação de bens utilizados, exclusivamente, na exploração da atividade rural, exceto o valor da terra nua, ainda que adquiridos pelas modalidades de arrendamento mercantil e consórcio;

IV - o valor dos produtos agrícolas entregues em permuta com outros bens ou pela dação em pagamento;

V - o valor pelo qual o subscritor transfere os bens utilizados na atividade rural, os produtos e os animais dela decorrentes, a título da integralização do capital.

§ 2º Os adiantamentos de recursos financeiros, recebidos por conta de contrato de compra e venda de produtos agrícolas para entrega futura, serão computados como receita no mês da efetiva entrega do produto.

§ 3º Nas vendas de produtos com preço final sujeito à cotação da bolsa de mercadorias ou à cotação internacional do produto, a diferença apurada por ocasião do fechamento da operação compõe a receita da atividade rural no mês do seu recebimento.

§ 4º Nas alienações a prazo, deverão ser computadas como receitas as parcelas recebidas, na data do seu recebimento, inclusive a atualização monetária.

§ 5º A receita bruta, decorrente da comercialização dos produtos, deverá ser comprovada por documentos usualmente utilizados, tais como nota fiscal do produtor, nota fiscal de entrada, nota promissória rural vinculada à nota fiscal do produtor e demais documentos reconhecidos pelas fiscalizações estaduais.

Perguntas e Respostas IRPF/2013

499 - Considera-se receita da atividade rural a cessão de direito à aquisição, por meio de consórcio, de bem destinado à atividade rural?

Não, tributa-se como ganho de capital a transferência (cessão de direito à aquisição de bem) enquanto não recebido o bem. Entretanto, no caso de bem já contemplado, considera-se receita da atividade rural o valor recebido pela cessão do próprio bem.

(Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999, art. 62, §§ 5º e 6º; Instrução Normativa SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001, arts. 5º, e 17, §§ 2º e 3º)

522 - *Quais são os gastos que podem ser considerados investimentos?*

De forma geral, considera-se investimento a efetiva aplicação de recursos financeiros, durante o ano-calendário, que vise ao desenvolvimento da atividade rural para a expansão da produção e melhoria da produtividade e seja realizado com:

1 - benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos, culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais;

2 - aquisição de tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários usados diretamente na atividade rural, utensílios e bens de duração superior a um ano e animais de trabalho, de produção e de engorda;

3 - serviços técnicos especializados, devidamente contratados, visando a elevar a eficiência do uso dos recursos da propriedade ou exploração rural;

4 - insumos que contribuam destacadamente para a elevação da produtividade, tais como: reprodutores, sementes e mudas selecionadas, corretivos do solo, fertilizantes, vacinas e defensivos vegetais e animais;

5 - atividades que visem especificamente à elevação socioeconômica do trabalhador rural, tais como: casas de trabalhadores, prédios e galpões para atividades recreativas, educacionais e de saúde;

6 - estradas que facilitem o acesso ou a circulação na propriedade;

7 - instalação de aparelhagem de comunicação e de energia elétrica;

8 - bolsas de estudo para formação de técnicos em atividades rurais, inclusive gerentes de estabelecimentos e contabilistas.

(Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, art. 4º, § 2º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999, art. 62; Instrução Normativa SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001, art. 8º)

Portanto, todos os bens e direitos que tenham relação com a atividade rural, à exceção da terra nua, têm sido considerados receita da atividade rural, quando da sua alienação, de modo que não resta dúvida que a receita da venda da lavoura de cana-de-açúcar, configura-se em receita da atividade rural. Constata-se, aqui, a **terceira ilegalidade por erro na classificação da natureza da Receita**.

Com fundamento nas três ilegalidades apontadas, voto no sentido de nulificar o lançamento, no que tange ao *GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS*, por vício material, visto que o auto de infração não preenche os requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo.

Acrescenta-se que no presente caso, o vício está na própria verificação e demonstração da ocorrência do fato gerador da obrigação, o que pertence ao núcleo material da autuação.

Ante o exposto voto no sentido de:

a) REJEITAR AS PRELIMINARES;

b) EXCLUIR a Responsabilidade Tributária da Abengoa, por exclusão definitiva da Decisão *a quo*;

b) NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e ao Recurso Voluntário em relação a Omissão de Rendimentos da Atividade Rural;

c) DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário em relação à omissão de Ganhos de Capital, para declarar a nulidade do lançamento por vício material.

(Assinado digitalmente)

Relatora Alice Grecchi

Voto Vencedor

Conselheiro João Bellini Júnior, redator-designado.

Não obstante as ponderadas razões da Conselheira Relatora, a qual saúdo, peço vênia para dela divergir unicamente quanto aos valores relacionados ao ganho de capital, pelas razões expostas a seguir.

Por primeiro, não há qualquer nulidade no lançamento. É consabido que no processo administrativo fiscal as causas de nulidade se limitam às que estão elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972:

Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993.)

A teor do art. 60 do mesmo diploma legislativo, as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das retromencionadas não configuram nulidade, devendo ser sanadas se “resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio”:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio

Não existindo, neste processo, ato ou termo lavrado por pessoa incompetente, nem despacho ou decisão proferido por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, não há falar em nulidade do lançamento. Caso verificados erros nos aspectos materiais do fato gerador – o que não é o caso dos autos – não há falarem nulidade, mas em provimento do recurso voluntário, para conformar o lançamento aos ditames legais e/ou aos fatos impositivos.

Quanto ao que a Conselheira Relatora entende ser a primeira ilegalidade do auto de infração – a presunção, pelo Fisco, de fato gerador não previsto em lei, aleatoriamente fixando a ocorrência do fato gerador em 30/09/2007 – diferentemente, penso que foram estritamente observadas as datas dos fatos geradores aplicáveis ao caso.

Isso porque a jurisprudência deste Carf se assentou no sentido de que nas vendas a prazo o fato gerador do imposto sobre a renda se realiza com o efetivo pagamento da parcela acordada pelas partes, devendo este ser o momento para contagem do prazo decadencial:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

*IRPF GANHO DE CAPITAL ALIENAÇÃO DE AÇÕES A
PRAZO. FATO GERADOR APURAÇÃO DA DECADÊNCIA*

Nas vendas a prazo o fato gerador do Imposto de Renda se realiza com o efetivo pagamento da parcela acordada pelas partes, devendo este ser o momento para contagem do prazo decadencial. (Ac. 9202-003.820, 08 de março de 2016)

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

*IRPF GANHO DE CAPITAL VENDA DE IMÓVEL A PRAZO.
COMPROVANTE DE PAGAMENTO DE PARTE DO
IMPOSTO. APLICAÇÃO DO ART. 150, §4º DO CTN.*

Nas vendas a prazo o fato gerador do Imposto de Renda se realiza com o efetivo pagamento da parcela acordada pelas partes, devendo este ser o momento para contagem do prazo decadencial. Havendo comprovação nos autos da ocorrência do pagamento do imposto, ainda que parcial, deve-se aplicar o art. 150, §4º do CTN, tomando-se como termo inicial para o prazo decadencial a data da ocorrência dos fatos geradores. (Ac. 9202-003.771, de 16 de fevereiro de 2016)

Para entender como ocorreu o ganho de capital, é importante entender o contexto das operações realizadas pelo recorrente. Para tanto, me utilizo do resumo efetuado pela PGFN (e-fls. 1070 a 1072), o qual, lido e conferido, assumo como meu:

O contribuinte MARCIO MILAN DE OLIVEIRA e outras pessoas físicas formavam um condomínio, cujo objetivo era a exploração de atividades agrícolas voltada precipuamente para o cultivo de cana-de-açúcar.

Esse condomínio de pessoas físicas era denominado "MARCIO MILAN DE OLIVEIRA E OUTROS" (MMO) e explorava atividades agrícolas em propriedades rurais de terceiros, razão pela qual eram firmados - entre o MMO e os terceiros - contratos de parceria agrícola. A partir desses acordos de parceria, o MMO obtinha autorização para utilizar a terra e produzir cana-de-açúcar, enquanto a contrapartida aos proprietários da terra consistia em uma parcela da produção.

Portanto, na estrutura do negócio encontravam-se, de um lado, MMO e os "parceiros proprietários".

Por sua vez, havia ainda os interessados em adquirir a produção de cana-de-açúcar, isto é, os compradores da safra, que figuravam nos contratos de parceria agrícola justamente na qualidade de "compradores" e se comprometiam a comprar toda a lavoura de cana-de-açúcar produzida por MMO. No caso dos autos, sobressai a participação das Usinas DEDINI S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO (DIC/ABSL) e da DEDINI AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA. (DAA/ABSJ) - atualmente integrantes do GRUPO ABENGOA - como compradoras das lavouras de cana-de-açúcar.

Nesse ponto, importante ressaltar que as compradoras não se limitavam a adquirir a produção, mas também custeavam a maior parte dos gastos do condomínio MMO. Essa informação consta da resposta dada pelo GRUPO ABENGOA à intimação feita pela autoridade fiscal (fl. 07 e ss.), na qual afirma que os gastos incluíam por exemplo, pagamentos de fornecedores, tributos, folha de pagamento e financiamentos. "Além disso, a DIC/ABSL e DAA/ABSJ também recebiam montantes que deveriam ser pagos a MMO. Todas as movimentações eram relacionadas com o custeio agrícola de MMO. "

Portanto, tem-se que a DIC/ABSL e a DAA/ABSJ financiavam a atividade agrícola desenvolvida pelo MMO, enquanto este condomínio reconhecia as dívidas com aquelas usinas e oferecia como garantia ao pagamento da dívida a própria produção agrícola - na forma de contratos de confissão de dívida e constituição de penhor agrícola.

As operações funcionavam da seguinte forma: DIC/ABSL e DAA/ABSJ detinham créditos contra o condomínio MMO; por seu turno, MMO quitava suas dívidas com DIC/ABSL e DAA/ABSJ mediante a venda das lavouras de cana-de-açúcar.

Em 14 de novembro de 2006, iniciaram-se operações envolvendo o condomínio MMO, a SOCIEDADE AGRÍCOLA DEDINI LTDA (SAD/ABAG) e as usinas DIC/ABSL e DAA/ABSJ. Naquela data,

o condomínio MMO resolveu transferir as atividades agrícolas que desempenhava para a pessoa jurídica SOCIEDADE AGRÍCOLA DEDINI LTDA (SAD/ABAG), na qual as pessoas que compunha o condomínio MMO detinham participação societária na mesma proporção que lhes cabia no citado condomínio.

Assim, o contribuinte MARCIO MILAN DE OLIVEIRA, por exemplo, possuía 77% de participação no MMO e a mesma porcentagem de quotas representativas do capital social da SAD/ABAG. Para realizar a transferência das atividades agrícolas, foi estabelecido que MMO cederia os direitos que lhe pertenciam para a SAD/ABAG, direitos estes relativos aos contratos de parceria agrícola até então firmados pelo condomínio MMO. Em decorrência dessa cessão de direitos, a SAD/ABAG passou a dever para MMO o montante total de R\$ 286.350.739,85, a ser pago em parcelas, conforme termos e condições estipulados contratualmente.

Por seu turno, em 1º de dezembro de 2006, o condomínio MMO transferiu bens e direitos que compunham seu ativo imobilizado, contas a receber, ativo diferido, adiantamentos a fornecedores e estoques, em favor da SAD/ABAG - conforme relação de bens e direitos constante dos anexos do contrato e aditivos. Com essa operação, a SAD/ABAG passou a ter mais uma dívida com o condomínio MMO, dessa vez no valor R\$37.136.933,13, a ser pago em parcelas.

Além dessas cessões de direitos e de bens, houve operações realizadas pelas usinas DIC/ABSL e DAA/ABSJ, de um lado, e a SAD/ABAG, de outro. Nesse ponto, vale lembrar que o condomínio MMO contava com recursos financeiros disponibilizados pelas mencionadas usinas para custear suas atividades agrícolas. Dessa maneira, conforme exposto acima, a DIC/ABSL e DAA/ABSJ ficavam com direitos de crédito em face de MMO; em contrapartida, o condomínio MMO quitava suas dívidas mediante a entrega da produção de cana-de-açúcar.

Foram justamente esses direitos de crédito, detidos pela DIC/ABSL e DAA/ABSJ, que foram utilizados na integralização de aumento de capital da SAD/ABAG, ocorrido em 28 de fevereiro de 2007. O aumento de capital foi no montante de R\$ 254.600.906,59, sendo que a DIC/ABSL foi responsável pela integralização de R\$118.431.397,00, enquanto a DAA/ABSJ contribuiu com R\$ 136.169.509,59. Igualmente, em 16 de julho de 2007, houve novo aumento de capital da SAD/ABAG, subscrito pela DIC/ABSL e integralizado mediante a entrega de outros créditos detidos em face de MMO, no valor de R\$ 16.246.167,27.

O resultado dessas operações foi o seguinte:

- *MMO possuía crédito no valor de R\$ 323.487.672,98, em face de SAD/ABAG;*

- *SAD/ABAG possuía crédito no montante de R\$ 270.847.073,86, em face de MMO;*
- *DIC/ABSL e DAA/ABSJ trocaram direitos de crédito em face de MMO por participação societária na SAD/ABAG, tornando-se sócios quotistas desta.*

Por fim, em 30 de setembro de 2007, a SAD/ABAG, já sob o controle do GRUPO ABENGOA, realizou a compensação dos créditos que detinha contra o condomínio MMO com os débitos que possuía em face do mesmo condomínio. No que diz respeito à dívida proveniente da cessão de direitos sobre contratos de parceria agrícola, de acordo com o entendimento da autoridade fiscal, a referida compensação significou ganho de capital para os integrantes do condomínio MMO, sendo que, no caso do autuado, esse ganho não foi oferecido à tributação. Além disso, a compensação efetivada por SAD/ABAG também extinguiu a dívida desta pessoa jurídica oriunda da cessão dos bens do ativo imobilizado, contas a receber, ativo diferido, adiantamentos a fornecedores e estoques - que pertenciam a MMO e foram transferidos para SAD/ABAG. Desse modo, a liquidação desta parcela do débito de SAD/ABAG proporcionou aos integrantes de MMO receita de atividade rural que, igualmente, deveria ter sido oferecida à tributação.

Considerando que o recorrente não incluiu essas receitas de atividade rural na apuração do imposto de renda, a Fiscalização lançou o crédito tributário respectivo, sob a acusação de omissão de receitas tributáveis. (Grifou-se.)

Como ressaltado, em 30/09/2007 a SAD efetuou a compensação dos créditos que detinha contra o condomínio MMO com os débitos que possuía em face do mesmo condomínio. A referida compensação significou ganho de capital para os integrantes do condomínio MMO, sendo que, no caso do autuado, esse ganho não foi oferecido à tributação.

Não há sentido em se afirmar que a operação foi concluída sem prévia extinção das obrigações entre integrantes do grupo alienante, uma vez que tal operação foi realizada a no contexto da reorganização societária do Grupo Dedini Agro, com vistas à sua venda para o Grupo Abengoa.

A venda do Grupo Dedini Agro foi formalizada por “Contrato de Compra e Venda de Quotas” (e-fls. 770 a 881), celebrado em 04/08/2007. A SAD participa do contrato como interveniente e anuente. Restou estabelecida a data de 30/09/2007 como termo final para a conclusão do negócio (Cláusula II – Fechamento do contrato, subitem 2.1, e-fl. 808); tal data coincide com a data na qual se ultimou a extinção das obrigações recíprocas entre SAD e MMO, e, logo, com o auferimento, por seus integrantes, entre eles o recorrente, de ganho de capital não oferecido à tributação.

Ou seja, a conclusão do negócio de compra e venda do Grupo Dedini, do qual não se tem notícia de qualquer contestação por qualquer das partes envolvidas é prova direta da compensação e, conseqüentemente, do ganho de capital.

Gizo que a compensação foi devidamente contabilizada pela SAD, conforme ela próprio informa às fls. 06 a 18, conforme transcrição a seguir, e que constitui prova direta das operações:

Após a contribuição dos créditos para a Intimada, estes foram liquidados, ainda em 2007, mediante compensação com passivos da Intimada em face de MMO. Os seguintes lançamentos contábeis foram registrados pela Intimada:

Crédito de R\$ 19.447.099,27 conta razão 1.10.03.001.0007 (Clientes – curto prazo - MMO) de 01/03/2007 lote 000131 sequência 000002/0003;

Débito de R\$ 1.799.521,74 conta razão 2.10.01.001.0009 (Fornecedores – curto prazo - MMO) de 01/03/2007 lote 000131 sequência 000002/0001;

Débito de R\$ 17.647.577,53 conta razão 2.10.01.001.0009 (Fornecedores - curto prazo - MMO) de 01/03/2007 lote 000131 sequência 000002/0002;

Crédito de R\$ 164.649.705,58 conta razão 1.10.03.001.0007 (Clientes –curto prazo - MMO) de 30/09/2007 lote 000916 sequência 000001/0002;

Débito de R\$ 164.649.705,58 conta razão 2.10.01.001.0009 (Fornecedores - curto prazo - MMO) de 30/09/2007 lote 000916 sequência 000001/0001;

Crédito de R\$ 88.063.656,37 conta razão 1.15.01.002.0004 (Clientes - longo prazo - MMO) de 30/09/2007 lote 000916 sequência 000001/0004;

Débito de R\$ 88.063.656,37 conta razão 2.20.01.001.0004 (Fornecedores - longo prazo - MMO) de 30/09/2007 lote 000916 sequência 000001/0003.

Também penso que não ocorreu a apontada segunda ilegalidade do lançamento, consistente na apuração da base de cálculo, por não ter sido tributada, na apuração do ganho de capital, “apenas a diferença positiva determinada pela legislação que rege a matéria, passando a tributar, embutidos na base de cálculo apurada, os prejuízos acumulados”.

Ocorre que o recorrente continuou a dedicar-se à atividade rural, como se comprova à vista de suas declarações de ajuste anual (DAA) correspondentes aos anos-calendário de 2008 a 2010 (e-fls. 709 a 748).

A tributação do ganho de capital na alienação de bens e direitos de qualquer natureza dá-se na forma prevista no artigo 21 da Lei 8.981, de 1995:

Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, à alíquota de quinze por cento.

§ 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos.

§ 2º Os ganhos a que se refere este artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do

Imposto de Renda na declaração de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.

Correta, assim, a autoridade lançadora ao consignar no item 9 do Termo de Verificação, Encerramento de Fiscalização e Representação Fiscal (e-fl. 435), que “não há custos/despesas a serem atribuídos aos direitos alienados, uma vez que eventuais dispêndios na formação das lavouras já foram todos alocados como despesas da atividade rural, nos termos da legislação aplicável à tributação dessa atividade”. (Grifou-se.)

Igualmente, entendo que não existe a mencionada terceira ilegalidade, por erro na classificação da natureza da Receita, a qual teria ocorrido por não ter sido considerada como receita da atividade rural a receita da venda da lavoura da cana-de-açúcar correspondente, ao que o laudo acostado aos denomina de “safras futuras”.

A análise do “Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Direitos e obrigações e outras Avenças” (e-fl. 81 e seguintes), que possui como partes o Condomínio MMO, na qualidade de cedente; a SAD, como cessionária; e a DIC, a título de interveniente anuente, esclarece ser o objeto do contrato os direitos sobre safra futura. Convém recordar mais uma vez o contexto no qual foi realizado o negócio jurídico e o que as partes buscavam quando resolveram efetivar referido negócio; para tanto, esclarece os “considerandos” previstos no “Instrumento de Cessão de Direitos e Obrigações”, os quais esclarecem que: (a) o condomínio MMO resolveu ceder as operações agrícolas para a SAD; (b) a relação entre MMO e a DIC (interveniente) implicava a venda de toda a safra de cana-de-açúcar para a DIC, ao mesmo tempo em que o condomínio MMO assumia obrigações, ou seja, realizava penhores agrícolas para garantir suas dívidas com a DIC; e (c) a cessão objeto desse contrato partiu da premissa de que era possível transferir os contratos de parceria agrícola, visto que estes continham “cláusula expressa autorizando sua cessão a terceiros” (a cláusula 14 dos contratos de parceria agrícola) (e-fl. 82):

CONSIDERANDO que os acima nomeados e qualificados parceiros que compõem o CEDENTE, resolveram transferir a totalidade de suas operações agrícolas para uma pessoa jurídica, passando a deter, nos mesmo percentuais de participação de cada um na parceria, a totalidade do capital social da CESSIONÁRIA;

CONSIDERANDO que as INTERVENIENTES ANUENTES adquirem, a cada safra, a totalidade da produção de cana-de-açúcar do CEDENTE, e que este, comumente, presta garantias em operações financeiras realizadas pelas mesmas, sob a forma de constituição de penhor agrícola sobre a referida produção;

CONSIDERANDO que os contratos de parceria agrícola firmados pelo CEDENTE com os proprietários e/ou detentores a qualquer título de direitos de exploração de imóveis rurais, contém cláusula expressa autorizando sua cessão a terceiros, independentemente de comparecimento dos mesmos nos respectivos instrumentos de cessão, z’desde que o CEDENTE garanta pagamento dos direitos deles decorrentes;

O recorrente defende que tudo não passou de uma venda de lavouras de cana-de-açúcar para a SAD, lavouras estas que pertenciam ao condomínio MMO. Para reforçar sua tese, cita a cláusula 5 do “Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Direitos e Obrigações e Outras Avenças”. Contudo, ao se analisar a citada cláusula contratual, nota-se que ela regula a definição do preço a ser pago pela cessionária – e não o objeto do negociado

entre a MMO e a SAD. Por outro lado, se a alegação do recorrente fosse verdadeira, teríamos que somente o resultado da atividade agrícola – correspondente, no caso, às lavouras de cana-de-açúcar – teria sido transferida para a SAD.

Entretanto, os termos do contrato acima transcrito são claros ao demonstrar que o objeto do negócio consistia na cessão dos contratos de parceria agrícola, de modo que todos direitos e obrigações assumidos pelos parceiros agrícolas seriam transferidos e se estabeleceriam novos parceiros, a saber, a SAD e os proprietários ou detentores de direitos de exploração dos imóveis rurais.

Tal conclusão é confirmada pelo disposto nas seguintes cláusulas do “Instrumento de Cessão de Direitos e Obrigações” (e-fl. 83):

1 - O CEDENTE cede e transfere à CESSIONÁRIA todos os direitos e obrigações que lhe decorrem dos Instrumentos Particulares de Contrato de Parceria Agrícola e Compra e Venda de Cana-de-Açúcar, firmados até a data de assinatura deste instrumento, relacionadas em seu ANEXO, que, rubricado pelas partes dele passa a fazer parte, operando-se a cessão nos termos e condições contidos nas cláusulas abaixo.

1.1 – Excetua-se da cessão objeto deste contrato os direitos sobre a cana-de-açúcar a ser colhida e entregue às INTERVENIENTES ANUENTES até o encerramento da Safra 2006/2007, cujos pagamentos serão realizados ao CEDENTE, para o atendimento a compromissos anteriormente assumidos, passando o pagamento a ser realizado à CESSIONÁRIA a partir da Safra 2007/2008.

1.2 Os Instrumentos Particulares de Contrato de Parceria Agrícola e Compra e Venda de Cana-de-Açúcar que vierem a ser firmados após a data de assinatura deste instrumento, e até a data do encerramento dos fornecimentos da Safra 2006/2007, serão objeto de cessão pelo CEDENTE à CESSIONÁRIA, e serão devidamente relacionados no fornecimentos da Safra 2006/2007 supra referidos.

2 - A CESSIONÁRIA declara conhecer todas as cláusulas e condições estabelecidas nos contratos ora cedidos, obrigando-se ao integral cumprimento de todos os seus termos.

3 - Assumindo os direitos e obrigações do CEDENTE a CESSIONÁRIA, observando o disposto na cláusula 4 deste pacto, obriga-se a entregar às INTERVENIENTES ANUENTES toda a cana-de-açúcar produzida nas áreas objeto dos contratos ora cedidos, promovendo, inclusive, a renovação das lavouras quando necessário, até seu cabal cumprimento.

4 - A CESSIONÁRIA pelo presente instrumento e melhor forma de direito, obriga-se a assumir e a dar cabal cumprimento a todas as garantias prestadas pelo CEDENTE nas operações financeiras realizadas pelas INTERVENIENTES ANUENTES, em conjunto ou isoladamente, mediante constituição de penhor agrícola sobre a produção de cana-de-açúcar, na forma como disposto em cada contrato, os quais declara, para todos os fins e

efeitos de direito, conhecer integralmente e concordar expressamente com todos os seus termos e condições. A assunção das garantias ora formalizada estende-se desde a data em que foram formalizadas, até a data do integral cumprimento de todas as obrigações garantidas junto aos credores.

4.1 - A CESSIONÁRIA obriga-se, ainda, à partir desta data, na condição de titular de todos os direitos e obrigações decorrentes dos contratos objeto desta cessão, relacionados no ANEXO, a prestar as garantias necessárias às operações financeiras que forem realizadas, em conjunto ou isoladamente, pelas INTERVENIENTES ANUENTES, firmando os respectivos contratos, e admitindo a constituição de penhor agrícola sobre a produção de cana-de-açúcar nos volumes e valores que se fizerem necessários para sua regular implementação.

(...)

7 - Permanecem em vigor e inalteradas todas as demais cláusulas e condições dos Contrato relacionados no ANEXO, ora cedidos, que não tenham sido, expressa ou tacitamente, modificadas pela celebração deste instrumento, restando claro que, conforme previsto na cláusula 2 supra, o CEDENTE garante o cumprimento de todas as cláusulas e condições dispostas nos contratos de parceria agrícola relacionados no ANEXO do presente instrumento. (Grifou-se.)

No mesmo sentido o “Termo Aditivo ao Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Direitos e Obrigações e Outras Avenças”, no qual figuram MMO (cedente), SAD (cessionária) e DICL e DAA (intervenientes anuentes) (e-fl. 112 e seguintes):

CONSIDERANDO QUE:

1) Na data de 14/11/06, as Partes firmaram o Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Direitos e Obrigações e Outras Avenças ('Contrato') por meio do qual o CEDENTE cedeu e transferiu à CESSIONÁRIA todos os direitos e obrigações decorrentes de parte dos Contratos de Parceria Agrícola e Compra e Venda de Cana-de-Açúcar por ele celebrados com terceiros até 31/10/06 e que se encontram descritos no Anexo ao referido instrumento;

CLÁUSULA I - OBJETO DO CONTRATO

1.1 Pelo presente instrumento particular, o CEDENTE cede e transfere à CESSIONÁRIA todos os direitos e obrigações decorrentes dos Contratos relacionados no anexo I, bem como dos Contratos relacionados no Anexo II que, rubricados pelas Partes, passam a fazer parte integrante e indissociável deste Aditivo.

1.1.1 Incluem-se na presente cessão, todos os valores, garantias e obrigações derivadas dos direitos ora cedidos, ficando a CESSIONÁRIA, a partir deste momento, investida na qualidade de única e legítima titular de tais direitos.

CLÁUSULA II - PREÇOS E CONDIÇÕES DE PAGAMENTO

2.1 Pela presente cessão dos direitos relacionados aos Contratos relacionados no Anexo I e Anexo II, bem como pela cessão objeto do Contrato, a CESSIONÁRIA deverá pagar ao CEDENTE o montante total de R\$ 280.157.514,64 (duzentos e oitenta milhões, cento e cinquenta e sete mil, quinhentos e quatorze reais e sessenta e quatro centavos).

(...)

2.4.1 A CESSIONÁRIA poderá, ainda, desde que mediante prévia expressa concordância do CEDENTE, quitar as parcelas relacionadas na Cláusula 2.2 acima por meio de compensação de valores a ela devidos pelo CEDENTE, nos termos do art. 368 do Código Civil.

2.5 Uma vez verificado o efetivo pagamento ou a compensação das importâncias descritas na Cláusula 2.2, o CEDENTE outorgará automaticamente à CESSIONÁRIA plena, rasa e geral quitação das parcelas recebidas, para nada mais reclamar, seja a que título, tempo ou modo for. (Grifou-se.)

Resta comprovado, assim, que o objeto da cessão era realmente os direitos e obrigações vinculados aos contratos de parceria agrícola, incluindo as safras futuras de cana-de-açúcar. Porém, isso não transforma o objeto do contrato em compra e venda de lavouras de cana-de-açúcar.

A SAD (cessionária) passou a deter não somente o direito sobre as safras, mas também uma série de obrigações atinentes à atividade agrícola. O bem negociado foram os próprios contratos de parceria agrícola, cujo valor econômico estava atrelado às safras futuras de cana-de-açúcar.

Diante do exposto, voto, nesta questão do ganho de capital, de negar provimento ao recurso voluntário.

João Bellini Júnior – redator-designado.