



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.721263/2012-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-011.144 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de março de 2024
Recorrente DENIZARD FERRAO RIBEIRO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2008, 2009

ENQUADRAMENTO LEGAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A clara identificação da matéria tributável no Auto de Infração, de acordo com o enquadramento legal nele discriminado e com regular intimação ao contribuinte para ciência dos fatos a ele imputados, afasta a alegação de prejuízo ao direito de defesa.

ÔNUS DA PROVA.

À autoridade fiscal compete investigar, demonstrar e provar a ocorrência ou não do fato gerador, garantido ao sujeito passivo, na fase contenciosa do lançamento, o contraditório e a ampla defesa.

PERÍCIA E DILIGÊNCIA.

No processo administrativo fiscal os pedidos de diligência e perícia somente são deferidos quando necessários à formação de convicção do julgador.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2008, 2009

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF COMO ISENTOS.

Para beneficiar-se da tributação mais benigna a que estão sujeitas as receitas da atividade rural, deve o contribuinte comprovar, com documentação hábil e idônea, que os valores omitidos, sujeitos ao ajuste na DIRPF, eram receitas da atividade rural.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, rejeitar as preliminares, e, no mérito, negar-lhe provimento

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Wesley Rocha, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade e Diogo Cristian Denny (Presidente). Ausentes as conselheiras Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo e Monica Renata Mello Ferreira Stoll.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 03-62.542 que julgou procedente o Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física, nos exercícios de 2008 e 2009.

Transcrevo o relatório da decisão de piso por bem descrever os fatos sobre o lançamento do crédito tributário:

Foi lavrado, por Auditor Fiscal da DRE/Florianópolis (SC), o Auto de Infração de fls. 252/277, referente ao imposto de renda pessoa física dos exercícios 2008 e 2009. O crédito tributário apurado está assim constituído:

Imposto...	181.199,23
Juros de Mora (calculados até 05/2012)...	61.745,76
Multa Proporcional (passível de redução)...	135.899,42
Valor do Crédito Tributário Apurado...	378.844,41

A ação fiscal levada a efeito pela autoridade lançadora foi determinada por meio do Mandado de Procedimento Fiscal nº 09.2.01.00-2011-00336-6, tendo em vista irregularidades verificadas na apuração dos rendimentos tributáveis junto ao Condomínio Rural Maciambu, do qual o fiscalizado e os contribuintes Wilson Volpato, Evilásio Volpato e Sinésio Volpato são condôminos.

No Termo de Verificação Fiscal (TVF), fls. 252/268, está anotado que em 18/4/2011 foi enviado ao fiscalizado o Termo de Início de Fiscalização e Intimação Fiscal nº 167/2011, requisitando comprovantes dos rendimentos tributáveis recebidos da empresa Agroavícola Vêneto Ltda, Livro Caixa da atividade rural e comprovação dos lançamentos efetuados, documentos relativos ao regime de exploração da propriedade denominada Condomínio Rural Maciambu, comprovação do aporte de capital investido na Agroavêneta S/A e do eventual recebimento de juros sobre capital próprio desta sociedade, extratos bancários e documentos referentes à aquisição de veículos e imóveis.

Depois da análise dos esclarecimentos e da documentação apresentada, a fiscalização entendeu necessário lavrar a intimação nº 312/2011, solicitando ao Contribuinte informar a origem e que título recebeu os recursos relativos a diversos lançamentos bancários.

Várias diligências foram realizadas na Agrovêneto S/A, no Condomínio Rural Maciambu, na Avícola Catarinense Ltda e na Proave Agroindustrial Ltda, tendo como objetivo apurar dados relacionados ao processo produtivo da Agrovêneto S/A e do Condomínio Rural Maciambu. Foram emitidas as intimações nºs 373/2011, 374/2011, 375/2011, 400/2011, 403/2011, 406/2011 e 73/2012.

No TVF está registrado que o Senhor Denizard apresentou esclarecimentos e documentos comprobatórios solicitados: Livro Caixa da atividade rural do período fiscalizado, documentos relativos aos lançamentos, ata de constituição e convenção do Condomínio Rural Maciambu, instrumento de compra e venda do imóvel e situação atual do Condomínio, bem como alteração contratual da empresa Agrovêneto S/A Indústria de Alimentos onde demonstra o aporte de capital e razão contábil das contas do Patrimônio Líquido.

A fiscalização obteve esclarecimento dos fiscalizados que entre o Condomínio Rural Maciambu e a Agrovêneto S/A foi formalizada uma parceria rural, regulada por contrato, e que parte da produção rural obtida é de propriedade da parceira Agrovêneto S/A. Foi apresentado o mencionado Contrato Particular de Parceira Rural.

O Condomínio Rural Maciambu informou que a sociedade Agrovêneto S/A é proprietária das aves geradoras do principal produto da atividade desenvolvida, que é a produção de pintos de um dia.

A Agrovêneto S/A foi instada a apresentar, ainda, demonstrativos contábeis relativos a todos os custos que se referem ao custeio integrado do núcleo de produção Maciambu com a documentação que fundamenta os lançamentos, bem como a relação de todos os fornecedores de ovos férteis e de pintos de um dia (com os valores negociados nos anos de 2007 e 2008). Solicitou também esclarecimentos sobre a relação negocial estabelecida com os três maiores fornecedores de ovos férteis e de pintos de um dia. Tais requisições foram atendidas.

Para ficar bem demonstrado o processo de produção de pintos de um dia, objeto da parceria firmada entre a empresa Agrovêneto S/A e o Condomínio Rural Maciambu, a fiscalização realizou diligências e intimações perante os principais fornecedores e parceiros da sociedade Agrovêneto S/A.

No contrato de parceria firmado entre Agrovêneto S/A e o Condomínio Maciambu cada parceiro fica com 50% da produção. Constatou-se que a empresa Agrovêneto participa da parceria oferecendo as matrizes, ração, embalagem para os pintos, vacinas, medicamentos para as aves, cuidados veterinários e gastos com energia elétrica e transporte dos pintos. O Condomínio é proprietário da área e das instalações dos aviários e suporta o custo dos empregados para execução da atividade.

As notas fiscais obtidas demonstram que a Agrovêneto S/A é o único cliente do Condomínio Rural Maciambu para a venda dos pintos de um dia.

A composição dos sócios na Agrovêneto S/A e no Condomínio Rural Maciambu, com base nos documentos apresentados no procedimento fiscal, está assim estabelecida:

Sócios	Agrovêneto S/A	Condomínio Rural Maciambu
Denizard Ferrão Riobeiro	15,26%	16,80%
Evilasio Volpato	27,63%	30,41%
Wilson Volpato	15,81%	17,39%
Sinesio Volpato	32,16%	35,40%

O percentual de participação aproximado de cada sócio nas duas atividades econômicas, segundo constatação da autoridade lançadora, foi pactuada no Contrato Parceria para permitir a distribuição de recursos da Agrovêneto S/A para seus sócios, com aparência de rendimentos do Condomínio Rural Maciambu.

Nos dois anos fiscalizados, 2007 e 2008, **a produção gerada pela parceria foi distribuída na proporção próxima a 50% para cada um dos parceiros. No entanto, no mesmo período, a distribuição dos custos da parceria não guardou a mesma proporção** – a Agrovêneto S/A suportou custos de R\$ 3.407.853,79 e R\$ 4.020.725,19, e o Condomínio Rural Maciambu de R\$ 1.403.103,00 e R\$ 1.120.483,97, respectivamente.

Os rendimentos da atividade rural declarados pelo Contribuinte foram assim demonstrados no TVF, fls. 259:

Receita oriunda do Condomínio Rural Maciambu		
Rubrica	Ano 2007	Ano 2008
Receita da Atividade Rural	548.273,00	829.309,90
Despesas de Custeio	235.586,00	188.129,26
Rendimentos Isentos da Atividade Rural	203.032,71	475.318,66

As despesas de custeio da atividade rural do fiscalizado, de acordo com o quadro acima extraído das informações prestadas em suas DAA, **representaram apenas 22,68% das receitas, no ano 2008, com uma margem de lucratividade de 77,31%. Esta situação, segundo a fiscalização, consubstancia indício de irregularidade, pois a atividade rural é caracterizada pela pequena margem de resultados positivos, tanto que a legislação arbitrou o rendimento tributável em 20% da receita.**

A fiscalização pontua que nas parcerias da Agrovêneto S/A com pessoas não vinculadas, em condições normais de mercado, os contratos “prevêem que o parceiro receberá um percentual da produção, de 5% a 20%”.

Em consequência, para o Condomínio Maciambu ajustou-se “o valor passível de ser considerado como rendimento pela atividade de produção dos pintos, ou seja, 20% equivalente ao total dos pintos e ovos férteis mensalmente produzidos” pela parceria. Este valor foi comparado com os rendimentos informados pelo Contribuinte em sua DAA, a título de rendimentos da atividade rural, surgindo um excedente tributável (sujeito ao ajuste anual) que representa distribuição de rendimentos da Agrovêneto S/A para seus sócios.

Considerando a parceria com a **Agrovêneto S/A em condições normais de mercado, e não nas bases desproporcionais apresentada pelo Contribuinte no planejamento tributário, a autoridade lançadora calculou o valor devido ao Condomínio Maciambu, respeitando o limite máximo de 20% destinado aos demais parceiros da Agrovêneto S/A.**

O excedente de recursos recebidos da atividade rural pelos condôminos do Condomínio Maciambu, que caracterizam rendimentos pagos pela Agrovêneto S/A, foi demonstrado no TVF, fls. 263/268, e está assim composto:

Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica		
	Ano 2007	Ano 2008
Receita Atividade Rural na DIRPF	3.265.455,59	4.939.308,51
(-) Receita Atividade Rural Admitida	1.539.457,57	1.544.139,38
(-) Diferença já Tributada	517.736,32	679.033,82
=Rendimentos Tributáveis de PJ (Agrovêneto)	1.208.261,70	2.716.135,31

Os cálculos foram realizados pela fiscalização considerando os valores totais devidos ao Condomínio Maciambu. Por isso, a infração a seguir, relativa aos rendimentos tributáveis, foi apurada de acordo com o percentual de participação do contribuinte no Condomínio, ou seja, 16,79%, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal às fls. 257/268, 270 e 276:

001 – Omissão de Rendimentos Classificados Indevidamente na DIRPF

Fato Gerador	Valor (R\$)	Multa (%)
31/12/2007	202.867,14	75
31/12/2008	456.039,12	75

A impugnação foi tempestivamente apresentada (e-fls. 285 a 313) e, nas palavras do relatório da decisão recorrida, assim se resume:

PRELIMINARES

Vício do Lançamento de Ofício

Discorre sobre os requisitos do lançamento. Menciona o artigo 150 da Constituição Federal, os artigos 97 e 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e decisão administrativa do Carf para afirmar que a obrigação tributária decorre de lei e a autoridade administrativa não pode, por mera presunção subjetiva, criar imposição fiscal com exigência de crédito tributário.

Há discrepância entre a descrição dos fatos e a fundamentação legal do lançamento, pois a autoridade fiscal motivou a constituição do crédito tributário na presunção de que as operações de venda de pintos de um dia, entre o Impugnante e a empresa Agrovêneto S/A, caracterizam distribuição disfarçada de lucros, no entanto, a fundamentação utilizada no auto de infração foi de omissão de rendimentos na pessoa física.

Tomou-se como base legal os artigos 37, 38, 39, 43, 45, 56 e 83 do RIR/1999, contudo, na descrição da infração é utilizada a motivação de distribuição disfarçada de lucros, que está prevista no artigo 464 e seguintes do RIR/1999.

Assim, o Contribuinte entende que “há no presente lançamento vício material, que consubstanciado pelo art. 59 do Decreto 70.235/72, não há como ser sanável, demonstrando a nulidade do procedimento”.

Cerceamento do Direito de Defesa

Enfatiza que a ausência da fundamentação que identifica legalmente a infração prejudica a ampla defesa e o contraditório, resultando em cerceamento de defesa.

Cita manifestação do antigo Conselho de Contribuintes para amparar a alegação formulada.

MÉRITO

Não Omissão

Menciona que declarou todos os rendimentos, sejam oriundos da atividade rural, de lucros como acionista ou como rendimento tributável pela participação na administração de empresas.

Enfatiza que não houve omissão de rendimentos, mas inversão do ônus da prova, por meio de presunção simples, trocando a fonte de rendimentos para trocar a tributação acerca do fato gerador de omissão, que não ocorreu.

Contrato de Parceria Rural – Negócio Jurídico Perfeito

Ressalta que a autoridade fiscal enfatizou as responsabilidades da empresa Agrovêneto S/A e não relacionou todas as responsabilidades do Condomínio Rural. Reproduz a

Cláusula Sétima do contrato de parceria firmado entre as mencionadas instituições para demonstrar as responsabilidades do Condomínio.

O contrato de parceria rural foi contraído pelas partes sob a legislação cível e não padece de vício ou erro para que possa caracterizar simulação ou ser desconsiderado por parte da autoridade fiscal, uma vez que foi celebrado com a autonomia das partes, com objeto lícito e válido para todos os efeitos legais e tributários.

O percentual estipulado de 50% da produção para cada parceiro é justificado quando verificado que cada parceiro emprega na atividade o respectivo esforço, seja investimento ou insumos, para a obtenção de um produto rural para o qual, sozinho, cada parte não obteria, seja pela estrutura física investida, pela disponibilidade financeira ou pela necessidade de mercado.

Os contratos firmados com outros parceiros rurais, com o percentual de 5% a 20%, levam em consideração os índices de desempenho de produção de frangos (engorda para corte), absolutamente distintos do contrato firmado com o Condomínio Rural Maciambu, que tem como objeto a produção de pintos de um dia.

Ao enfatizar o Processo de Consulta nº 300/04 e decisão administrativa acerca do regime da não cumulatividade, registra que o contrato de parceria firmado entre a Agrovêneto S/A e o Condomínio Rural Maciambu não pode ser desconsiderado pela fiscalização, pois não padece de vício.

O percentual de participação dos sócios na sociedade Agrovêneto S/A e no Condomínio Rural Maciambu não pode ser utilizado como fundamento para desconsiderar o negócio jurídico, tanto que não foi citado pela autoridade fiscal, pois no quadro societário da Agrovêneto S/A existe um outro sócio.

A fiscalização identifica distribuição de rendimentos entre a Agrovêneto S/A e o Condomínio Maciambu, contudo, há um contrato que regula a relação entre as partes. O Condomínio Maciambu não existe só no papel, ele exerce suas atividades, fomenta a produção de pintos de um dia para a Agrovêneto S/A. Não há simulação no negócio jurídico.

O resultado muito rentável para o Condomínio Maciambu na parceria, evidência anotada pela autoridade lançadora numa atividade “tributada no percentual de 20% sobre os rendimentos”, não significa que o resultado está limitado a 20% dos rendimentos.

Transcreve ementa de acórdão do antigo Conselho de Contribuintes sobre “desconsideração de contratos jurídicos sem vícios ou simulação” para concluir que não é possível manter o crédito tributário com os fatos perfeitamente ocorridos sob o manto da legislação e dos negócios juridicamente perfeitos.

Reorganização Societária

No ano de 2008 a Agrovêneto passou de sociedade limitada para sociedade por ações, o que afastou o Impugnante das atividades de administrador e provocou diminuição de seus rendimentos. O aumento da remuneração no contrato de parceria rural, destacado pela autoridade fiscal, substituiu os rendimentos que o Impugnante possuía como administrador da Agrovêneto.

Argumenta que a “reorganização societária e a consequente diminuição de honorários ao administrador não pode ser utilizado como meio de comprovação de simulação de negócios jurídicos perfeitos com a finalidade de constituição de crédito por ofício”.

Não Comprovação de Distribuição Disfarçada de Lucros

Repisa que a autoridade fiscal ao afirmar que a exploração da atividade rural por meio do “Condomínio Rural Maciambu tem servido para a distribuição de rendimentos aos sócios da empresa Agrovêneto S/A com tributação favorecida, permitindo que os rendimentos, em princípio tributáveis, sejam considerados isentos”, enquadrou a infração como distribuição disfarçada de lucros e desconsiderou os negócios jurídicos com argumentos subjetivos, denotando ausência de certeza do lançamento.

Diz que os argumentos da fiscalização não merecem respaldo, pois:

1. o percentual de participação dos sócios no quadro societário não serve como prova de simulação, uma vez que o investimento decorre de deliberação, o que deve ser respeitado;
2. a transformação da Agrovêneto em sociedade por ações está devidamente registrada na Junta Comercial do Estado de Santa Catarina;
3. o contrato de parceria rural é instituto perfeito;
4. a tributação favorecida da atividade rural é estabelecida em lei e não autoriza a complementação do lançamento no caso de lucro superior a 20%.

Assevera que os custos de aquisição verificados entre a empresa Agrovêneto e o Condomínio Rural Maciambu são valores praticados pelo mercado, conforme documento emitido pela APINCO e também dados constantes do sítio da Embrapa na Internet (www.cnpsa.embrapa.br), por isso, não há distribuição disfarçada de lucros nos termos dos artigos 464 e 465 do RIR/1999.

Foram elaborados gráficos e tabelas no corpo da peça de defesa, no intuito de demonstrar que o valor praticado na parceria entre a Agrovêneto S/A e Condomínio Maciambu reflete o valor de mercado de pintos de um dia.

O crédito tributário deve ser cancelado.

TAXA SELIC

Menciona que a taxa Selic foi criada por resolução do Banco Central do Brasil.

Ressalta o artigo 150 da Constituição Federal e ementa de acórdão proferido pelo STJ para concluir que a taxa Selic não pode ser exigida na composição dos débitos tributários.

DILIGÊNCIA

Solicita diligência para que a autoridade fiscal faça prova de que os valores constantes das notas fiscais de venda de pinto de um dia pelo Condomínio Maciambu são superiores ao valor de mercado.

Tais notas fiscais foram apresentadas à fiscalização, contudo, não foram relacionadas no presente auto de infração.

PEDIDOS

O Impugnante requer:

1. A nulidade do lançamento pelas razões preliminares expostas;
2. Caso superadas as preliminares, o cancelamento do crédito tributário diante dos argumentos de mérito;

3. Diligência para comprovar o valor de mercado praticado nas aquisições de pinto de um dia pela empresa Agrovêneto.

O Acórdão prolatado declarou a improcedência da impugnação e manteve o lançamento (e-fls. 330 – 351).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2008, 2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ENQUADRAMENTO LEGAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A clara identificação da matéria tributável no Auto de Infração, de acordo com o enquadramento legal nele discriminado, com regular intimação ao contribuinte para ciência dos fatos a ele imputados, afasta a alegação de prejuízo ao direito de defesa.

PERÍCIA E DILIGÊNCIA.

No processo administrativo fiscal, os pedidos de diligência e perícia somente são deferidos quando necessários à formação de convicção do julgador.

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF COMO ISENTOS

Para beneficiar-se da tributação mais benigna a que estão sujeitas as receitas da atividade rural, deve o contribuinte comprovar, com documentação hábil e idônea, que os valores omitidos, sujeitos ao ajuste na DIRPF, eram receitas da atividade rural.

ÔNUS DA PROVA.

À autoridade fiscal compete investigar, demonstrar e provar a ocorrência ou não do fato gerador, garantido ao sujeito passivo, na fase contenciosa do lançamento, o contraditório e a ampla defesa.

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA.

É correta a incidência dos juros de mora sobre o crédito tributário, incluindo os valores da multa de ofício não pagos, a partir de seu vencimento, considerando que a multa de ofício é classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A ciência da decisão de piso ocorreu em 15/12/2014 (e-fls. 356)

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário tempestivo às e-fls. 358 a 393, repisando, em grande parte, os argumentos tecidos em sua impugnação, além de elaborar os seguintes pedidos:

- a) Seja recebido o presente Recurso Voluntário;
- b) Seja cancelado o presente lançamento do crédito tributário pelas razões preliminares expostas nesta impugnação, no tocante a cerceamento de defesa e enquadramento legal equivocado e vícios do lançamento;
- c) Caso seja superada a preliminar, o que não se espera, seja cancelado o presente lançamento do crédito tributário pelas razões expostas no mérito, face a prática do preço de mercado entre os relacionados o que não caracterizou distribuição disfarçada de lucros;

- d) Seja efetuada diligência pela autoridade julgadora, no tocante a autoridade fiscal comprovar que o preço de mercado efetivamente praticado nas aquisições de pinto de um dia pela empresa Agrovêneto, estão em desconformidade com o apresentado quando devidamente solicitado;

No curso da mesma ação fiscalizatória foram lançados também o IRPF dos mesmos exercícios de 2008 e 2009 dos demais sócios da Agrovêneto S/A e do Condomínio Rural Maciambu, a saber:

Evalisio Volpato – Processo nº 11516.721265/2012-01 – Acórdão 2402-007.032, de 12/03/2019, que negou provimento ao recurso por maioria de votos. O recurso especial não foi admitido e o débito foi parcelado.

Wilson Volpato – Processo nº 11516.721264/2012-59 – Acórdão 2401-007.328, de 15/01/2020, que negou provimento ao recurso por voto qualificado. O recurso especial não foi admitido e o débito foi parcelado.

Sinésio Volpato – Processo nº 11516.722722/2012-77 – Desistiu do Recurso Voluntário apresentado e parcelou o débito.

É o relatório.

Voto

Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias, Relatora.

Admissão do Recurso

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Preliminar

Sujeição Passiva, vício de lançamento e cerceamento de defesa

O recorrente argumenta que há discrepância entre a descrição dos fatos e a fundamentação legal do lançamento. O Fiscal teria motivado a constituição do crédito tributário por haver distribuição disfarçada de lucros na venda de pintos de um dia, entre o recorrente e a empresa Agrovêneto S.A, todavia, a fundamentação do Auto de Infração é a omissão de rendimentos da pessoa física.

Partindo desta premissa, argumenta que o sujeito passivo da distribuição disfarçada de lucros seria a pessoa jurídica e não a física, o que configuraria erro na sujeição passiva.

O lançamento feito pela fiscalização “reclassificou” valores declaradas como “parcela isenta correspondente à atividade rural” para rendimentos tributáveis recebidos de Pessoa Jurídica.

Nos termos do art. 62, §1º do Decreto-lei nº 1598/77, o **lucro distribuído disfarçadamente será tributado como rendimento do administrador, sócio**, acionista ou titular que contratou o negócio com a pessoa jurídica e auferiu os benefícios econômicos da distribuição, ou cujo cônjuge ou parente até o terceiro grau, inclusive os afins, **tenha auferido esses benefícios**.

Valendo-se desta determinação legal, a Fiscalização realizou o lançamento na pessoa do sócio beneficiado com a distribuição. Portanto, basta estar caracterizada a distribuição disfarçada de lucros, para concluir que não há erro na sujeição passiva.

Aduz também que distribuição disfarçada de lucros estaria disposta no art. 464 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR – Decreto nº 3.000, de 1999, contudo o Fiscal teria informado como base legal os arts. 39, 43, 45 e 83, que tratam da composição dos rendimentos da pessoa física. Sob este argumento solicita a declaração de nulidade do lançamento por ter vício material.

Ora, pelo mesmo argumento já apontado acima, a consequência lógica da constatação da distribuição disfarçada de lucros é a tributação na pessoa física do sócio, motivo pelo qual o Fiscal assim embasou seu lançamento.

O cerceamento do direito de defesa também se apoia na tese do erro do enquadramento no lançamento.

Assim não se pode acolher as preliminares apontadas de erro na sujeição passiva, nulidade e cerceamento de defesa.

Todavia, a caracterização da situação de distribuição disfarçada de lucros é eminentemente matéria de mérito.

Presunção de 20%

O contribuinte também aduz que o tratamento aqui deveria ser similar ao lucro Presumido que prevê a tributação com um percentual arbitrado, mas se for demonstrado resultado superior a esse percentual, o valor deve ser declarado como rendimento isento do Imposto de Renda.

Assim, entende que no presente caso aplicar-se-ia o mesmo raciocínio, ou seja, demonstrado que o resultado é maior a 20%, não cabe à autoridade fiscal tributar o excedente, posto que não há previsão legal para tanto.

A alegação da presunção de 20% demanda a análise do mérito, razão pela qual também será apreciada naquele tópico.

Diligência

Requer diligência para confrontar o valor do pinto de um dia, feito através das notas fiscais de aquisição da Agrovêneto S.A. junto ao Condomínio Rural Maciambu, com o valor de mercado citado pela autoridade fiscal.

Neste item, reproduzo a decisão de piso, por muito bem já aclarar a situação:

Ao solicitar diligência, elaborar gráficos e tabelas no corpo da peça de defesa, mencionar documento da APINCO e dados divulgados pela Embrapa na internet, o Contribuinte afirma que o valor praticado na parceria entre a Agrovêneto S/A e o Condomínio Maciambu reflete o valor de mercado de pintos de um dia.

Protesta pela realização de diligência para comprovar o valor de mercado praticado nas aquisições de pinto de um dia pela empresa Agrovêneto.

No entanto, este ponto, **além de ter sido questionado pela fiscalização, resta totalmente superado.** Depreende-se dos autos, com destaque para a exposição feita no TVF, fls. 261/262, que a autoridade lançadora, **para apurar os valores da autuação, amparou-se em farta documentação fiscal e contábil obtida por meio de vários termos de intimação e diligências.** Como exemplo, a seguinte anotação:

Observa-se que, naquele mês, a empresa Agrovêneto comprou da empresa Avícola Catarinense (fl. 247) pintos de um dia pelo preço de R\$ 0,72 (a empresa Avícola Catarinense declarou que não mantém qualquer parceria com a Agrovêneto – fl. 134, e sua relação é de venda de pintos, portanto, R\$ 0,72 é o preço de mercado dos pintos de um dia).

Além disso, para fundamentar ainda mais o resultado da ação fiscal, referida autoridade realizou visita ao Condomínio Maciambu para conhecer efetivamente as etapas do sistema produtivo da parceria firmada com a Agrovêneto S/A, fls. 261/262.

A regra geral estabelece que as provas devem ser apresentadas aos autos no prazo da impugnação do lançamento, no momento de sua interposição, admitindo-se a juntada de documentos em data posterior apenas em situações especificadas pela legislação, o que não se verifica no caso concreto, conforme estabelece os artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Cabe deixar em relevo que, durante o procedimento fiscal, a autoridade lançadora intimou o Contribuinte a apresentar documentos e esclarecimentos à fiscalização, como mostra o Termo de Verificação Fiscal.

Nesse passo, por ser prescindível à formação da convicção deste julgador, com suporte no art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, indefere-se o pedido de diligência.

Mérito

A distribuição disfarçada de lucros está regulada no art. 60 do Decreto-lei nº 1.598/de 1977:

Art 60 - Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica:

(...)

VII - **realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros;** (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 1983)

(...)

§ 2º - A prova de que o negócio foi realizado no interesse da pessoa jurídica e em condições estritamente comutativas, ou em que a pessoa jurídica contratava com terceiros, exclui a presunção de distribuição disfarçada de lucros.

§ 3º Considera-se pessoa ligada à pessoa jurídica: (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 1983)

a) o sócio desta, mesmo quando outra pessoa jurídica; (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 1983)

(...)

grifos não originais

O art. 62 da mesma lei determina a forma do cálculo da parte não dedutível:

Art 62 - Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica:

(...)

VI - no caso do item VII do artigo 60, **as importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada, que caracterizarem as condições de favorecimento, não serão dedutíveis.** (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 1983)

§ 1º **O lucro distribuído disfarçadamente será tributado como rendimento classificado na cédula H da declaração de rendimentos do administrador, sócio** ou titular que contratou o negócio com a pessoa jurídica e auferiu os benefícios econômicos da distribuição, ou cujo cônjuge ou parente até o 3º grau, inclusive os afins, auferiu esses benefícios. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 1983)

§ 2º O imposto e multa de que trata o parágrafo anterior somente poderão ser lançados de ofício após o término da ocorrência do fato gerador do imposto da pessoa jurídica ou da pessoa física beneficiária dos lucros distribuídos disfarçadamente. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 1983)

Grifos não originais

Fatos apontados pela fiscalização para considerar que houve a prática de favorecimento em negócio jurídico praticado com pessoa ligada:

- Todos os condôminos do Condomínio Rural Maciambu são sócios da pessoa jurídica Agroveneto S/A

Sócio	Agroveneto S/A	Cond. Rural Maciambu
Denizard Ferrão Ribeiro	15,26%	16,8%
Evilasio Volpato	27,63%	30,41%
Wilson Volpato	15,81%	17,39%
Sinesio Volpato	32,16%	35,40%

- É uniforme o percentual de participação dos sócios das duas instituições.
- A parceira Agroveneto S/A é a única adquirente da produção obtida pela parceira Condomínio Rural Maciambu.

- No contrato de parceria firmado entre as duas para produção de pintos de um dia, cada parceiro fica com 50% da produção;
- Nas parcerias da Agroveneto S/A firmado com outras pessoas não vinculadas para produção de pintos de um dia, em condições normais de mercado, o parceiro recebe um percentual que varia de 5% a 20% da produção.
- Os custos de produção não são divididos na mesma proporção da produção. A empresa Agroveneto suporta a maior parcela do custo de produção:

2007: Condomínio R\$ 1.403.103,00 – Agroveneto: R\$ 3.407.853,79

2008: Condomínio R\$ 1.120.483,97 – Agroveneto R\$ 4.020.725,19

- Essa remuneração acima da praticada com as outras parcerias, transfere ao Condomínio uma parcela maior de lucro e reduz o lucro aferido pela Agroveneto.
- O lucro aferido pelo Condomínio com a parceria é distribuído entre os condôminos (também sócios da Agroveneto) tem tributação favorecida e são considerados isentos do IRPF.
- O custo maior suportado pela parceria Agroveneto reduz o lucro real apurado.

Cito abaixo as conclusões apontadas pelo relator do Acórdão, com as quais concordo e tomo como minhas razões de decidir, nos termos do art. 114, § 12 do RICARF, que julgou o mesmo conjunto de fatos quando decidiu sobre o lançamento realizado contra o sócio Wilson Volpato (Acórdão 2401-007.328, de relatoria do Conselheiro Matheus Soares Leite).

Quanto a ocorrência de planejamento tributário ilícito:

No que diz respeito às reorganizações societárias, não há impedimento legal para que os contribuintes escolham a melhor forma de organizarem seus empreendimentos, contudo, não é possível ultrapassar os limites estabelecidos em lei, notadamente quando se verifica **que a manobra teve como intuito a distribuição disfarçada de lucros aos sócios, permitindo a distribuição de recursos de forma dissimulada, com aparência de uma transação diferente da que realmente aconteceu.** Demonstrado que os atos negociais praticados **ocorreram em sentido contrário ao contido na norma jurídica, com o intuito de se eximir ou reduzir da incidência do tributo, cabível a desconsideração do suposto negócio jurídico realizado.**

A interpretação da norma tributária, até para a segurança do contribuinte, deve ser primordialmente jurídica, mas a consideração econômica não pode ser abandonada. **Assim, uma relação jurídica sem qualquer finalidade econômica, digo, cuja única finalidade seja a economia tributária, não pode ser considerada um comportamento lícito.**

O planejamento tributário lícito é aquele em o sujeito passivo deixa de praticar o fato previsto no antecedente da norma, **diferente de praticá-lo e, fazendo uso de meios lícitos formais, escondê-los. Verificando o abuso de forma, no caso, a existência de**

um contrato de parceria com o intuito de encobrir a distribuição de lucros, a fiscalização deve rejeitar qualquer planejamento tributário que não observe a legislação, cabendo requalificar os fatos e negócios ocorridos com base neste planejamento irregular e aplicar às penalidades pertinentes.

Ainda citando o referido Acórdão, são apontados os motivos do caso concreto que demonstram a existência de negócio simulado, a esconder o real intuito das operações e, ensejam a desconsideração e requalificação dos valores na DIRPF dos sócios:

No caso dos autos, a fiscalização constatou que **a coincidência na participação proporcional de cada sócio nas atividades da Agrovêneto S/A e Condomínio Rural Maciambu, não ocorreria por acaso, mas sim com o intuito de permitir a distribuição de recursos, da Agrovêneto para seus sócios, com aparência de rendimentos do Condomínio Rural Maciambu.**

A parceria estabelecida entre a Agrovêneto e o Condomínio Maciambu, dessa forma, seria rentável para o Condomínio, que ficaria com a receita da atividade muito superior aos custos, e, considerando que a atividade rural goza de tributação favorecida, apura-se, nessa fórmula, significativo rendimento isento de tributação para as pessoas físicas dos sócios. Em contrapartida, o planejamento tributário favoreceria o aumento dos custos da empresa Agrovêneto, o que implicaria na redução de seu lucro tributável.

Pelo princípio da verdade material e da primazia da realidade sob a forma, se restar configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. A propósito, de acordo com o art. 118, inciso I do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Ele esclarece o cálculo feito pelo fiscal, que considerou o maior percentual das parcerias realizadas com os demais parceiros (20%):

A condição negocial estabelecida entre a Agrovêneto e o Condomínio Maciambu permitia que fossem apurados rendimentos da atividade rural em valores expressivos, que assim distribuídos aos integrantes do Condomínio, lhes proporcionava o recebimento de valores significativos com isenção. Portanto, depois de apurado o valor passível de ser considerado como rendimento pela atividade de produção dos pintos, ou seja, 20% equivalente ao total dos pintos e ovos férteis mensalmente produzidos no Condomínio Maciambu, tal valor foi comparado com o valor informado pelo contribuinte, Sr. Wilson, em sua Declaração de Ajuste Anual, a título de rendimentos da atividade rural, surgindo então a diferença recebida, que indevidamente foi tratada como atividade rural, quando, na verdade, representa distribuição de rendimentos, da Agrovêneto para seus sócios.

O excesso de remuneração do Condomínio Maciambu no contrato de parceria fica evidente quando se compara o custo de produção de cada uma das partes, pois, apesar de dividirem igualmente os resultados, **o custo da Agrovêneto no negócio era quase quatro vezes maior que o custo do Condomínio. Essa discrepância refletiu nos resultados das empresas envolvidas, tendo a Agrovêneto acumulado prejuízo no período e o Condomínio, por sua vez, lucro sobre a renda bruta auferida no contrato de parceria. Essa diferença de retorno no acordo firmado entre as partes é que propiciou a transferência disfarçada de lucros da Agrovêneto, passando pelo Condomínio Maciambu, até chegar aos seus sócios pessoas físicas (reais beneficiários dos valores).**

Cabe pontuar, ainda, que o lucro auferido não seria obtido de outra forma pelos sócios, em especial pelo recorrente Wilson Volpato, **pois na totalização dos exercícios em que ocorreram os fatos, a Agrovêneto obteve prejuízo.**

Sobre a alegação que não se pode comparar os diferentes contratos de parcerias, destaca o trabalho do Fiscal em fazer a análise criteriosa:

E, ainda, apesar de o contribuinte afirmar, categoricamente, que a comparação efetuada pela fiscalização é equivocada, eis que **são distintas as parcerias rurais objeto de análise, sendo que uma leva em consideração os índices de desempenho de produção de frangos para corte e a outra a produção de pintos por um dia**, tal fato não passou despercebido pela fiscalização, tendo sido relatado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 237 e ss) que **esse aspecto não seria suficiente para que se deixasse de utilizar os contratos para a produção de ovos férteis como parâmetro.** É de se ver:

*Ainda em relação aos contratos mantidos, nos anos 2007 e 2008, com outros parceiros, tratam eles da produção de ovos férteis, enquanto o contrato mantido com o Condomínio Maciambu prevê a produção de pintos de um dia, no entanto, após avaliada a cadeia produtiva, concluiu-se que tal diferença não era suficiente para que se deixasse de usar os contratos para a produção de ovos férteis como parâmetro. Esta fiscalização realizou visita ao estabelecimento Condomínio Maciambu, e verificou que **para a produção dos ovos há um grande investimento de recursos, seja de ração e medicamentos para matrizes, energia elétrica para os aviários, e mão-de-obra para a manutenção de toda a estrutura, o que agrega significativo valor ao produto. A etapa seguinte da produção, chamada incubação dos ovos, e que culmina com a eclosão e nascimento dos pintos, é bem menos onerosa, e quando feita por terceiros, representa em torno de 12% do custo do pinto**, conforme demonstrado na comparação das notas fiscais de fls. 234 a 236. Tais notas fiscais foram emitidas no mês de outubro de 2008, e representam negócios de terceiros com a empresa Agrovêneto. Observa-se que, naquele mês, a empresa Agrovêneto comprou da empresa Avícola Catarinense (fl. 234) pintos de um dia pelo preço de R\$ 0,72 (a empresa Avícola Catarinense declarou que não mantém qualquer parceria com a Agrovêneto — fl. 102, e sua relação é de venda de pintos, portanto, R\$ 0,72 é o preço de mercado dos pintos de um dia). A empresa Proave apresentou notas fiscais emitidas no mesmo mês (fl. 235), sendo que as notas que tratam de pintos de um dia são notas fiscais de remessa, e não de venda (retorno de industrialização) e a Proave, solicitada a esclarecer se o valor constante de tais notas representa o valor pago pela Agrovêneto, declarou que se trata de remessas para parceiros, sem valor comercial, não havendo pagamento da quantia indicada nas notas fiscais (fl. 233). Já a nota fiscal emitida para acobertar a incubação de ovos férteis (fl. 236), no mês de outubro 2008, emitida também pela empresa Proave, indica o valor de R\$ 0,084. A empresa emitente da nota, solicitada a esclarecer sobre o valor da incubação, afirmou (fl. 233) que o valor indicado nas notas fiscais é efetivamente pago pela empresa Agrovêneto, e que tal valor corresponde a etapa de produção que se inicia com o recebimento, pela Proave, de ovos férteis, os quais são incubados durante 21 dias, sendo os pintos de um dia remetidos para produtores rurais parceiros da Agrovêneto. Pelas notas ora comparadas, resta evidente que a incubação dos ovos férteis não representa custo significativo, portanto, os pintos de um dia têm um pequeno custo agregado em relação aos ovos férteis. Ademais, observa-se que um dos custos relevantes na incubação dos ovos férteis é a energia elétrica consumida pelas máquinas incubadoras de ovos, e que, no caso do Condomínio Maciambu, é suportado pela empresa Agrovêneto.*

Nos contratos de fornecimento de ovos incubáveis firmados entre a Agrovêneto e pessoas não relacionadas, verificou-se que a Agrovêneto **fornecia as matrizes e os insumos** necessários ao manejo do negócio e **o contratado fornecia à contratante a**

produção de ovos resultante, ficando para si com 5 a 20% desse produto, a título de remuneração pelo seu trabalho.

Já no contrato firmado entre partes relacionadas, Agrovêneto (contratante) e Condomínio Maniambu (contratado), **verificou-se que a contratante fornecia as matrizes e insumos necessários** ao negócio e **o contratado fornecia à contratante os pintos de um dia resultantes, ficando com 50% da produção** para si, a título de remuneração.

Dessas condições contratuais, resta evidente a vantagem financeira especialmente concedida ao Condomínio Maciambu em relação a negócios firmados com pessoas não relacionadas à Agrovêneto, posto que, não obstante as obrigações acordadas fossem muito parecidas, **a parte relacionada recebia de 150% a 1000% a mais pelo seu trabalho que o fornecedor independente, diferença de retorno incompatível com o custo de produção das mercadorias resultantes.**

O Acórdão também aprecia a alegação que os lucros seriam distribuídos e assim isentos, destacando o Relatório Fiscal:

Sobre a alegação de que seriam lucros distribuídos, e por isso isentos, cabe destacar o entendimento da fiscalização preconizado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 237/252) e que, ao meu ver, interpretou adequadamente os fatos:

*É de se salientar que não cabe o argumento de que se trata de lucros distribuídos, e por isso isentos de tributação, pois em janeiro de **2008 os sócios deliberaram**, conforme ata de fls. 94 e 95, **que o resultado líquido do exercício (ano 2007), no valor de R\$ 11.794.216,00 seria alocado na conta de lucros acumulados** da empresa Agrovêneto S/A. Em seguida, **a empresa foi transformada de sociedade limitada em sociedade por ações, e a totalidade do saldo da conta de lucros acumulados, no montante de R\$ 27.531.141,58, foi incorporada ao capital social, não havendo qualquer recurso passível de ser distribuído aos sócios, a título de lucros** (fl. 75). A DIPJ da empresa Agrovêneto S/A, do exercício 2009, ano-calendário **2008 atesta a inexistência de lucros, tendo em vista o prejuízo verificado naquele período.***

Aponta ainda a preclusão da “alegação de erro na base de cálculo do arbitramento”, que, assim como lá, também aqui só faz parte do Recurso mas não foi alegado na impugnação:

Sobre a alegação de erro na base de cálculo do arbitramento e da planilha da autoridade fiscal, verifico a ocorrência de preclusão processual, eis que o recorrente não suscitou essa questão em sua impugnação. A propósito, o instituto da preclusão existe para evitar a deslealdade processual, e tendo em vista que a questão não foi debatida em primeira instância, fica prejudicada, conseqüentemente, a dialética no debate da controvérsia instaurada.

Nesse sentido, afora os casos em que a legislação de regência permite ou mesmo nas hipóteses de observância ao princípio da verdade material, não devem ser conhecidas às razões/alegações que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72.

Destaca outras justificativas apresentadas pelo recorrente:

Para além do exposto, as justificativas apresentadas pelo recorrente acerca da efetiva existência do contrato de parceria, ao meu ver, são insuficientes e não afastam as conclusões apontadas pela acusação fiscal.

Dessa forma, entendo que os valores recebidos pelo Condomínio Maciambu da Agrovêneto, decorrentes da parceria com a Agrovêneto S/A, **além do percentual de 20% da produção obtida, e distribuídos aos condôminos, caracterizam rendimentos tributáveis sujeitos à tabela progressiva anual do imposto de renda, nos termos dos artigos 38 e 83 do RIR/1999.**

E conclui ressaltando a decisão tomada é consoante com o decidido no Acórdão nº 2402-007.032, que apreciou situação muito similar quando decidiu sobre o lançamento de outro sócio Evilasio Volpato:

Por fim, cabe destacar que a r. **decisão, encontra-se em consonância com o decidido no Processo nº 11516.721265/2012-01** (Acórdão nº 2402-007.032 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária), do contribuinte Evilasio Volpato, e **que tratou da mesma questão posta nos presentes autos, ou seja, do contrato de parceria rural firmado entre Agrovêneto S/A e o Condomínio Rural Maciambu, e a distribuição disfarçada de lucros.**

Ainda em relação a este último processo citado, cabe destacar que a relatora Conselheira Renata Toratti Cassini foi vencida na sua argumentação.

A relatoria entendia que a existência da sócia pessoa jurídica Kenematsu Corporational, da Agrovêneto S/A, que não integra o Condomínio Rural Maciambu e do condômino Geovani de Godoi que integra o Condomínio Rural Maciambu mas não é sócios da Agrovêneto, inviabilizaria a distribuição disfarçada de lucros pois retiraria a suposta vantagem econômica da aludida operação ilícita.

O voto vencedor destaca que a participação da sócia era minoritária, de menos de 10% portanto os demais sócios, também integrantes do Condomínio, tinham poder deliberatório independentemente da anuência da pessoa jurídica.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por CONHECER parcialmente o recurso, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade, rejeitar as preliminares, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias