



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.721264/2012-59
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-007.328 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de janeiro de 2020
Recorrente WILSON VOLPATO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008, 2009

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA.

Conforme previsto no art. 62, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77, 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.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS.

O imposto devido, no regime de pessoa jurídica, sobre o lucro gerado e objeto de distribuição disfarçada aos acionistas é de responsabilidade dos respectivos beneficiários.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo a contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ILÍCITO.

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, 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.

RELAÇÃO JURÍDICA APARENTE. DESCARACTERIZAÇÃO.

Pelo Princípio da Verdade Material, se restar configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. 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.

MATÉRIA NÃO SUSCITADA EM SEDE DE DEFESA/IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário e rejeitar as preliminares. No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o conselheiro Rayd Santana Ferreira que dava provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rayd Santana Ferreira e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (fls. 320 e ss).

Pois bem. Foi lavrado, por Auditor Fiscal da DRF/Florianópolis (SC), o Auto de Infração de fls. 237/261, referente ao imposto de renda pessoa física dos exercícios 2008 e 2009. O crédito tributário apurado está assim constituído:

Imposto...	187.674,47
Juros de Mora (calculados até 06/2012)...	65.341,06
Multa Proporcional (passível de redução)...	140.755,86
Valor do Crédito Tributário Apurado...	393.771,39

A ação fiscal levada a efeito pela autoridade lançadora foi determinada por meio do Mandado de Procedimento Fiscal n.º 09.2.01.00-2012-00165-0, tendo em vista irregularidades verificadas na apuração dos rendimentos tributáveis junto ao Condomínio Rural Maciambu, do qual o fiscalizado e os contribuintes Denizard Ferrão Ribeiro, Evilásio Volpato e Sinésio Volpato são condôminos.

No Termo de Verificação Fiscal (TVF), fls. 237/252, está anotado que em 5/3/2012 foi enviado ao fiscalizado o Termo de Início de Fiscalização e Intimação Fiscal n.º 65/2012, requisitando comprovantes dos rendimentos tributáveis, isentos ou de tributação exclusiva recebidos do Condomínio Rural Maciambu.

Em resposta, o Contribuinte apresentou Livros Caixa do referido Condomínio, relativos ao período fiscalizado (anos-calendário 2007 e 2008), com destaque de sua participação, esclarecendo que os valores recebidos do Condomínio foram declarados como rendimentos da atividade rural nas correspondentes Declarações de Ajuste Anual (DAA).

Esclareceu que a documentação comprobatória das receitas e despesas escrituradas no Livro Caixa do Condomínio já foi apresentada a RFB em cumprimento a intimação dirigida ao condômino Denizard Ferrão Ribeiro. A autoridade lançadora confirma a informação do fiscalizado, posto que a ação fiscal decorre de trabalho de fiscalização realizado no contribuinte Denizard Ferrão, tendo como fundamento os mesmos elementos de prova.

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 comercial 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 pactuado no Contrato de 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, decorrentes de sua participação no Condomínio Rural Maciambu, foram assim demonstrados no TVF, fls. 243:

Receita oriunda do Condomínio Rural Maciambu		
Rubrica	Ano 2007	Ano 2008
Receita da Atividade Rural	567.866,00	858.945,00
Despesas de Custeio	244.005,00	194.852,00
Rendimentos Isentos da Atividade Rural	210.287,64	492.304,42

As despesas de custeio da atividade rural do fiscalizado, de acordo com o quadro acima extraído das informações prestadas em suas DIRPF, atingiram os percentuais de 43% e 22,68%, nos exercícios 2008 e 2009, respectivamente. A margem de lucratividade no exercício 2009 atingiu 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 DIRPF, 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. 249/252, 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, 17,39%, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal às fls. 241/252, 254 e 260:

001 – Omissão de Rendimentos Classificados Indevidamente na DIRPF

Fato Gerador	Valor (R\$)	Multa (%)
31/12/2007	210.116,71	75
31/12/2008	472.335,93	75

Depois de cientificado do auto de infração, o Contribuinte apresenta Impugnação às fls. 272/301. Reporta-se aos termos da autuação para, em seguida, expor seus argumentos de defesa:

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

- (e) Enfatiza que a ausência da fundamentação que identifica legalmente a infração prejudica a ampla defesa e o contraditório, resultando em cerceamento de defesa.
- (f) Cita manifestação do antigo Conselho de Contribuintes para amparar a alegação formulada.

MÉRITO**Não Omissão**

- (g) 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.
- (h) 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

- (i) 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.
- (j) 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.
- (k) 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.
- (l) 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.
- (m) Ao enfatizar o Processo de Consulta nº 300/04 e decisão administrativa acerca do regime da não cumulatividade, fls. 283/284, 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.
- (n) 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.
- (o) 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.
- (p) 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.
- (q) 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.
- (r) 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

- (s) 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.
- (t) Argumenta que a “reorganização societária e 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

- (u) 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.
- (v) Repisa 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%.
- (w) Assevera que os custos de aquisição 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.
- (x) 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.
- (y) O crédito tributário deve ser cancelado.

TAXA SELIC

- (z) Menciona que a taxa Selic foi criada por resolução do Banco Central do Brasil.
- (aa) 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

- (bb) 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.
- (cc) Tais notas fiscais foram apresentadas à fiscalização, contudo, não foram relacionadas no presente auto de infração.

PEDIDOS

- (dd) 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.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, por meio do Acórdão nº 03-62.543 (fls. 320 e ss), cujo dispositivo considerou a impugnação improcedente, com a manutenção do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (fl. 345 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos tecidos em sua impugnação, além de elaborar os seguintes pedidos:

1. 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;
2. 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;
3. 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.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento, mas não em sua integralidade, conforme será no mérito, em razão da constatação de preclusão processual.

2. Preliminares.

2.1. Da sujeição passiva.

Preliminarmente, o recorrente alega que, a fundamentação utilizada no Termo de Verificação Fiscal – TVF, de distribuição disfarçada de lucros, como presunção de inversão do ônus da prova, demonstraria que o contribuinte não poderia figurar no polo passivo da presente relação jurídico tributária. Afirma, pois, que o sujeito passivo da presunção de distribuição disfarçada de lucros é a empresa que efetua os pagamentos, na forma estabelecida no art. 464 do RIR/99 e seus incisos.

Entende, pois, que no caso de glosa de despesas adquiridas por valor superior ao de mercado, o sujeito passivo é a fonte pagadora, ou seja, a empresa que, presumidamente, teria efetuado a distribuição disfarçada de lucros.

Nesse sentido, alega que o sujeito passivo da presunção legal só poderia ser a pessoa que efetuou o pagamento, não o beneficiário do recurso.

Adicionalmente, o contribuinte afirma que, apenas para argumentar, caberia a tributação do contribuinte se a natureza jurídica da remuneração fosse tributada, o que não seria o presente caso, pois a autoridade fiscal teria tratado o “excesso presumido” do rendimento como distribuição disfarçada de lucros, cuja natureza seria isenta como tributável.

Por fim, o contribuinte requer o cancelamento do presente lançamento de ofício, por identificação equivocada do sujeito passivo, em confronto ao disposto no art. 142 do CTN, padecendo de nulidade o lançamento.

Contudo, entendo que não assiste razão ao contribuinte.

Isso porque, no caso, o lançamento tributário diz respeito ao fato de o recorrente ter omitido da tributação, na declaração de ajuste anual, rendimentos tributáveis auferidos nos exercícios 2008 e 2009, em virtude de distribuição disfarçada de lucros. Segundo a fiscalização, o contribuinte teria classificado indevidamente como isentos, na Declaração de Ajuste Anual, rendimentos recebidos, atribuindo-lhes natureza de atividade rural, no entanto, tais valores seriam rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica.

Entendeu a fiscalização, que a exploração da atividade rural através do Condomínio Rural Maciambu teria servido para a distribuição de rendimentos aos sócios da empresa Agrovêneto S/A com tributação favorecida, permitindo que rendimentos, em princípio tributáveis, fossem considerados isentos. Por outro lado, o planejamento tributário favoreceria o aumento dos custos da empresa Agrovêneto, o que implicaria na redução de seu lucro tributável.

Nesse desiderato, tendo o contribuinte a disponibilidade econômica do rendimento, figurando como beneficiário da distribuição, correta é a sua inclusão no polo passivo da demanda. A propósito, cabe lembrar que a distribuição disfarçada de lucros gera impactos na composição da renda das pessoas beneficiadas, sendo legítimo que se proceda a apuração e lançamento contra o beneficiário da distribuição.

Conforme previsto no art. 62, § 1º, do Decreto-lei n.º 1.598/77, 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.

Dessa forma, a responsabilidade tributária pelo imposto e multa que forem devidos pela pessoa jurídica, compete aos sócios beneficiários desses lucros, “ex vi” do disposto no art. 62, § 1º, do Decreto-lei n.º 1.598/77.

Assim, rejeito a preliminar de ilegitimidade passiva arguida pelo recorrente. As demais questões acerca do “excesso presumido”, serão tratadas mais adiante, por dizerem respeito ao mérito da controvérsia posta.

2.2. Do vício do lançamento de ofício e do cerceamento do direito de defesa.

O contribuinte, em seu recurso, prossegue alegando a existência de discrepância entre a descrição dos fatos e a fundamentação legal (motivação legal) do lançamento do crédito tributário de ofício, pois a autoridade fiscal teria motivado a constituição do crédito tributário na presunção de que as operações de venda de pintos de um dia, entre o recorrente e a empresa Agrovêneto S/A — Indústria de Alimentos, se caracteriza como distribuição disfarçada de lucros e como planejamento tributário mais benéfico ao recorrente, quando afirma que “(...) a parceria rural entre o Condomínio MACIAMBU e a empresa AGROVENETO, nesse caso, apresenta características de planejamento tributário, pois visa também a um propósito atípico, qual seja, a economia de tributos para todos os participantes, inclusive para a pessoa física dos sócios. Para os condôminos, que são também sócios da empresa, a parceria assim estabelecida é vantajosa, sob o aspecto tributário. (...)”

Dessa forma, alega que houve discrepância na fundamentação legal utilizada pela autoridade competente, eis que os fatos presumidos pela autoridade fiscal, na visão do mesmo, denotariam distribuição disfarçada de lucros e planejamento tributário, sendo que a fundamentação utilizada no auto de infração foi de omissão de rendimento na pessoa física.

O contribuinte afirma, ainda, que a autoridade fiscal teria utilizado o percentual de 20% de presunção para a tributação da atividade rural na pessoa física, contudo, a utilização do percentual de 20% como percentual de arbitramento não é autorizada pela legislação do Imposto de Renda, apenas quando há falta de escrituração do Livro-Caixa, conforme §22 do art. 60 do RIR/99, o que alega não ser presente caso.

O recorrente prossegue em suas alegações, pontuando que o presente lançamento do crédito tributário também cerceia seu direito de defesa, eis que não consta no lançamento do crédito tributário qual a fundamentação legal específica que o contribuinte infringiu para ter constituído a seu desfavor o referido crédito tributário.

Nesse sentido, questiona se deveria se defender da fundamentação legal, artigos 37, 38, 39, 43, 45, 56 e 83 do RIR/99 ou da presunção simples de distribuição disfarçada de lucros descrita no relatório.

Por fim, requer a nulidade do lançamento, nos termos do art. 142, ante a existência de vício material.

Contudo, entendo que não assiste razão ao contribuinte.

A começar, conforme assentado pela DRJ, os dispositivos legais apontados pela autoridade lançadora – no auto de infração e no TVF – dispõem sobre os aspectos gerais da tributação de rendimentos recebidos por pessoas físicas, e não apresentam divergência relativa à omissão de rendimentos indevidamente classificados como isentos na DAA.

Ao contrário do que alegado pelo recorrente, os autos demonstram com clareza os motivos que levaram a autoridade lançadora a lavrar o auto de infração. É ver os seguintes excertos do Termo de Verificação Fiscal (fls. 242/243 e 246/247):

Verifica-se, portanto, coincidência na participação proporcional de cada sócio nas duas atividades econômicas. Ao longo da análise, é possível observar que tal coincidência não é por acaso, mas permite a distribuição de recursos, da Agrovêneto para seus sócios, com aparência de rendimentos do Condomínio Rural Maciambu.

...

Diante do exposto, resta evidente que a exploração da atividade rural através do Condomínio rural Maciambu tem servido para a distribuição de rendimentos aos sócios da empresa Agrovêneto S/A com tributação favorecida, permitindo que rendimentos, em princípio tributáveis, sejam considerados isentos. Por outro lado, o planejamento tributário ora demonstrado favorece o aumento dos custos da empresa Agrovêneto, o que implica na redução de seu lucro tributável.

...

Como já relatado, 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.

Também, não vislumbro, no caso em questão, o alegado cerceamento do direito de defesa, eis que a fiscalização descreveu a acusação fiscal, e, inclusive, o contribuinte revelou ter pleno conhecimento dos fatos imputados. Não houve a criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou mesmo o óbice à ciência do auto de infração, impedindo o contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

2.3. Da presunção de 20%.

O contribuinte também alega que a legislação, assim como no lucro Presumido, prevê a tributação com um percentual arbitrado, sendo que o resultado superior a esse percentual, se demonstrado pelo contribuinte, está fora da tributação, devendo ser declarado como rendimento isento do Imposto de Renda.

Dessa forma, entende que no presente caso aplica-se 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.

Ainda neste aspecto, alega que não é possível utilizar-se o mesmo percentual para definir, presumidamente, o valor tributável da operação de compra e venda de pintos de um dia, por falta de previsão legal.

Ao meu ver, a alegação do contribuinte diz respeito ao mérito da controvérsia posta e, por isso, será tratada adiante.

2.4. Do pedido de conversão do julgamento em diligência.

Prossegue o recorrente, reiterando a necessidade de conversão do julgamento em diligência, para que seja verificado se os preços praticados entre os relacionados foram superiores ao preço de mercado. Afirma, ainda, que a diligência poderia confrontar o valor do pinto de um dia, por meio de notas fiscais de aquisição da Agrovêneto S/A junto ao Condomínio Rural Maciambu, comparando com o valor de mercado citado pela autoridade fiscal para fins de verificação ou não da ocorrência da infração de Distribuição Disfarçada de Lucros.

Contudo, entendo que não assiste razão ao recorrente.

Conforme bem pontuado pela decisão de piso, o valor de mercado praticado nas aquisições de pinto de um dia pela empresa Agrovêneto S/A não foi questionado pela fiscalização, não sendo, portanto, matéria controvertida.

Nesse sentido, endosso as seguintes razões de decidir trazidas pelo colegiado *a quo*:

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 S/A.

No entanto, este ponto não foi questionado pela fiscalização. Depreende-se dos autos, com destaque para a exposição feita no TVF, fls. 245/247, 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. 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).

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. 245/246.

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 TVF.

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.

Nesse desiderato, destaco que a conversão do julgamento em diligência ou o pedido de produção de prova pericial não serve para suprir ônus da prova que pertence ao próprio contribuinte, dispensando-o de comprovar suas alegações.

Dessa forma, entendo que o presente feito não demanda maiores investigações e está pronto para ser julgado, dispensando, ainda, a produção de prova pericial técnica ou a conversão do julgamento em diligência, por não depender de maiores conhecimentos científicos, podendo a questão ser resolvida por meio da análise dos documentos colacionados nos autos, bem como pela dinâmica do ônus da prova.

Dessa forma, afasto a preliminar levantada pelo recorrente e passo a examinar o mérito da questão posta.

3. Mérito.

O contribuinte, em seu Recurso Voluntário (fl. 345 e ss), repisa, em grande parte, os argumentos tecidos em sua impugnação, quais sejam:

(i) Não houve omissão de rendimentos, mas sim inversão do ônus da prova, por meio de presunção simples, pela autoridade fiscal, trocando a fonte de rendimentos para, a partir de então, trocar a tributação acerca do fato gerador;

(ii) O contrato de parceria rural celebrado pelas partes sob a égide da legislação civil não padece de nenhum vício ou erro que possa ser considerado como simulação ou que possa sofrer este negócio jurídico a desconsideração por parte da autoridade fiscal, sendo, portanto, válido para todos os efeitos legais e tributários;

(iii) O percentual de 50% estipulado em contrato de parceria rural, 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, seja pela disponibilidade financeira, seja pela necessidade de mercado;

(iv) A autoridade fiscal embasa sua conclusão de que o contrato seria desequilibrado, favorecendo o recorrente em detrimento da Agrovêneto, na comparação que faz com outros contratos de parceria rural mantidos pela Agrovêneto com outros parceiros, mas para engorda de frangos de corte, com participações inferiores. Esse entendimento é equivocado, eis que os contratos são absolutamente distintos e, para se extrair qualquer conclusão válida, teriam que ser comparadas coisas iguais ou semelhantes;

(v) O percentual de participação societária dos sócios na empresa Agrovêneto S/A e no Condomínio Rural Maciambú, não pode ser utilizado como fundamento para desconsiderar o negócio jurídico, tanto que não foi citado pela autoridade fiscal, mas no quadro societário da empresa Agrovêneto S/A existe um outro sócio, a Kanematsu Corporation, ou seja, tal argumento não pode ser considerado para fins de desconsideração do negócio jurídico;

(vi) O Condomínio Rural Maciambú não existe somente no papel, ele exerce suas atividades, fomenta a produção de pintos de um dia, necessário para a empresa Agrovêneto S/A, não há simulação no negócio jurídico e como tal, não é passível de desconsideração por presunção simples pela autoridade fiscal. E, sobretudo, o custo desse contrato de parceria, para a Agrovêneto, corresponde ao mesmo custo de aquisição dos pintos de 1 dia no mercado.

(vii) A autoridade fiscal ainda presume que o contrato de parceria estabelecido entre a Agrovêneto e o Condomínio Rural Maciambú é muito rentável para o Condomínio que fica com a receita da atividade muito superior aos custos. Considerando que a atividade rural goza de tributação favorecida, apura-se, nessa fórmula, significativo rendimento isento de tributação para as pessoas físicas dos sócios, contudo a legislação permite que a atividade rural seja tributada no percentual de 20% sobre os rendimentos, mas isso não significa que o resultado está limitado a 20% dos rendimentos.

(viii) A autoridade fiscal, ao efetuar o arbitramento, utilizou a seguinte matemática, adicionando os seguintes valores: a) Vendas de Pintos à Agroveneto; b) Remessa de pintos e ovos para Agrovêneto e parceiros; Contudo, se o contribuinte tivesse incorrido em alguma infração tributária, a base de cálculo estaria equivocada, pois, está inserindo na base de cálculo valores que já são de propriedade da empresa Agrovêneto S/A, ou seja, não podem computar o valor de remuneração, imposta pela autoridade fiscal, para fins de arbitramento.

(ix) Os respectivos valores citados como "Remessa de pintos e ovos para a Agrovêneto e parceiro" são constituídos de simples remessas, ou seja, de transferência da produção da própria empresa Agrovêneto S/A, os respectivos pintos de um dia e ovos já são de propriedade da empresa, não podem ser inseridos na base de cálculo. Esse é o objeto do contrato de parceria rural, é enviado insumos para que obtenha novo produto rural, qual seja os pintos de um dia, cujo resultado cabe a cada produtor rural parceiro. Ou seja, o retorno de pintos de um dia, as chamadas remessas de pintos, já são de propriedade da Agrovêneto S/A, não podendo ser compreendidas na base de cálculo do referido tributo.

(x) Mesmo que fosse possível o arbitramento, os valores a serem objeto de lançamento do crédito tributário seriam os valores pagos pela empresa Agrovêneto referente as aquisições dos pintos de um dia e ovos férteis, objeto do contrato de parceria.

(xi) O argumento de reorganização societária e conseqüente diminuição de honorários ao administrador não pode ser utilizado como meio de comprovação de simulação de negócios jurídicos perfeitos com a finalidade de constituição do crédito tributário por ofício.

(xii) Os argumentos utilizados pela autoridade fiscal denotam a ausência de certeza do lançamento, pois os argumentos que se utilizou foi: a) Quadro societário da empresa Agrovêneto S/A; b) Transformação da empresa Agrovêneto em Sociedade por Ações; c) Contrato de parceria rural firmado com outros integrados, mas com objeto e remuneração diferentes; d) Tributação favorecida, atividade rural em 20%; e) Aquisição por valor superior ao valor de mercado, sem comprovação, ou contrariando comprovação do Recorrente, o que implica em distribuição disfarçada de lucro.

(xiii) a) O quando societário não serve como prova de simulação, pois o percentual corresponde ao investimento do sócio no negócio, e não tem vinculação com qualquer outra situação, é deliberação dos sócios e deve ser respeitada como tal; b) A transformação da sociedade está devidamente registrada na Junta Comercial do Estado de Santa Catarina — JUCESC e, não está vinculada a nenhum fato que possa estimular a autoridade fiscal de que serviu para simular negócios jurídicos com o intuito de fraudar; c) O contrato de parceria rural é instituto perfeito e, como tal, deve ser respeitado, perante a legislação, a vontade das partes, o objeto lícito e sua descrição em lei, sem qualquer vício na origem; d) A tributação favorecida da atividade rural no percentual de 20% é estabelecida em lei e não autoriza a autoridade fiscal de complementar o lançamento no caso de lucro superior ao 20%, nem mesmo de utilizar o percentual de 20% como meio de arbitrar e constituir o crédito tributário.

(xiv) No tocante a distribuição disfarçada de lucros, não houve por parte da autoridade fiscal qualquer comprovação neste sentido, eis que as aquisições foram efetuadas por valor de mercado.

(xv) Não obstante as razões recursais, que, por si, já denotam a necessidade de cancelamento do lançamento do crédito tributário, contudo, caso não venha a ser dado provimento ao presente Recurso Voluntário, o que não se espera, salientamos para o equívoco da autoridade fiscal no tocante a elaboração das planilhas.

(xvi) A autoridade fiscal afirma que acrescenta na planilha as remessas de pintos de um dia que foram enviadas para a empresa Agrovêneto S/A, no entanto, essas remessas não têm nenhum valor comercial, são apenas as devoluções das remessas dos insumos enviados pela Agrovêneto S/A para a parceria rural, são de propriedades da própria empresa Agrovêneto S/A, pois na relação contratual são representadas pelas remessas dos insumos.

(xvii) A autoridade fiscal não pode considerar a soma de "vendas de pintos para Agrovêneto" acrescido de "Remessa de pitos e ovos para Agrovêneto e parceiros", eis que as remessas não são tributáveis, não são vendas. Assim, o retorno do pinto de um dia, simbolicamente, é o retorno dos insumos enviados para o regime de parceria, não consistindo num valor econômico a ser utilizado pela autoridade fiscal.

(xviii) Outro aspecto é que se considerarmos os valores de remessa, que a autoridade fiscal somou aos valores arbitrados, estaremos tributando o contribuinte, ora recorrente, sem que o mesmo tenha recebido os respectivos valores da Agrovêneto, pois estes valores correspondem a retorno dos insumos.

A DRJ decidiu pela improcedência da impugnação, fundamentando seu entendimento com base nas seguintes constatações feitas pela fiscalização e que demonstrariam a clareza do planejamento tributário levado a efeito pelos sócios da Agrovêneto S/A, tendo como objetivo deslocar rendimentos nitidamente tributáveis para isentos:

1. Todos condôminos do Condomínio Rural Maciambu participam da composição societária da Agrovêneto;
2. No contrato de parceria para produção de pintos de um dia, firmado entre Agrovêneto S/A e o Condomínio Rural Maciambu, cada parceiro fica com 50% da produção;
3. Nas parcerias da Agrovêneto S/A com pessoas não vinculadas para produção de pintos de um dia, em condições normais de mercado, os contratos "prevêem que o parceiro receberá um percentual da produção, de 5% a 20%";
4. A empresa Agrovêneto participa da parceria suportando a maior parcela do custo de produção – oferecendo as matrizes, ração, embalagem para os pintos, vacinas, medicamentos para as aves, cuidados veterinários e gastos com energia elétrica e transporte dos pintos. Os custos assumidos foram de R\$ 3.407.853,79 e R\$ 4.020.725,19, nos anos de 2007 e 2008, respectivamente;
5. O Condomínio é proprietário da área e das instalações dos aviários e suporta o custo dos empregados para execução da atividade. Em 2007 e 2008 os custos suportados pelo Condomínio foram, respectivamente, de R\$ 1.403.103,00 e R\$ 1.120.483,97;
6. Os documentos fiscais analisados demonstram que a Agrovêneto S/A é o único cliente do Condomínio Rural Maciambu para a venda dos pintos de um dia;
7. É uniforme os percentuais de participação dos sócios nas duas instituições (Condomínio e Agrovêneto), o que facilita a distribuição de recursos da Agrovêneto aos seus sócios.

Pois bem. Conforme dispõe o art. 60, do Decreto-lei nº 1.598/77, presume-se distribuição disfarçada de lucros o negócio pelo qual a pessoa jurídica: a) aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada; b) adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada; c) perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, depósito em garantia ou importância paga para obter opção da aquisição; d) empresta dinheiro a pessoa ligada se, na data do empréstimo, possui lucros acumulados ou reservas de lucros; e) paga a pessoa ligada, aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente do valor de mercado; f) realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento. Salienta-se que, consideram-se como ligadas à pessoa jurídica: i) o sócio desta, mesmo quando outra pessoa jurídica; ii) o administrador ou o titular; iii) o cônjuge e os parentes até terceiros grau, inclusive os afins, do sócio pessoa física.

E, ainda, conforme previsto no art. 62, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598/77, 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.

A propósito, os artigos 60, 61 e 62 do Decreto-lei n.º 1.598/77, alterados pelo artigo 20 do Decreto-lei n.º 2.065/83, foram reproduzidos nos artigos 464 a 469 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (Decreto n.º 3.000/99) vigente à época.

Inicialmente, entendo que o fato de haver coincidência entre os sócios da Agrovêneto e do Condomínio Rural Maciambu não é, por si só, circunstância capaz de evidenciar que a parceria se dá para mascarar a distribuição disfarçada de lucros e o ordenamento jurídico não proíbe a realização de negócios entre partes relacionadas. Contudo, no caso dos autos, entendo que a fiscalização foi mais adiante, demonstrando, além da falta de normalidade das condições pactuadas, que estas tiveram o único intuito de evadir-se à tributação.

Nesse contexto, cabe destacar, inicialmente, que os sócios da Agrovêneto S/A são os únicos condôminos do Condomínio Rural Maciambu. E, ainda, a parceira Agrovêneto S/A é a única adquirente da produção obtida na parceria Agrovêneto e Condomínio Maciambu.

Conforme bem pontuado pela decisão de piso, a autoridade lançadora não utilizou a uniformidade na proporção de participação de cada sócio nas duas atividades econômicas para desconsiderar a parceria entre as duas instituições, mas constatou que referida uniformidade foi um critério utilizado no planejamento tributário para facilitar a distribuição de recursos da Agrovêneto S/A para seus sócios, por meio das receitas oriundas do contrato de parceria rural, com aparência de rendimentos do Condomínio Rural Maciambu.

Conforme amplamente demonstrado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 237/252), a exploração da atividade rural por meio do Condomínio Rural Maciambu serviu para a distribuição de rendimentos aos sócios da empresa Agrovêneto S/A com tributação favorecida, permitindo que rendimentos, em princípio tributáveis, fossem considerados isentos, sendo que, por outro lado, o planejamento tributário favoreceria o aumento dos custos da empresa Agrovêneto, o que implicaria na redução de seu lucro tributável.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

Ante o exposto, entendo que a decisão recorrida não merece reparos.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite