



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13888.724465/2011-24  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** **2201-005.474 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 11 de setembro de 2019  
**Recorrentes** LUCIANNA DEDINI OMETTO JAMES  
FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2014

LANÇAMENTO FISCAL. ÔNUS DA PROVA.

É dever do contribuinte apresentar elementos modificativos, impeditivos ou extintivos do direito de constituição do crédito tributário devidamente exercido pelo Fazenda Nacional.

Não tendo sido demonstrado que houve descumprimento de regras contratuais sobre compensação de dívidas recíprocas, é correto o lançamento que promova o lançamento a partir de informações regularmente registradas em contabilidade de pessoa jurídica vinculada à contribuinte autuada.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA. GANHO DE CAPITAL. RECEITA DA ATIVIDADE RURAL.

A alienação de cultura temporária cujo investimento integrou as despesas da atividade rural devem ser consideradas receitas da atividade rural, sendo incabível portanto, o lançamento fiscal que faça incidir sobre tal receita a legislação relativa a ganho de capital.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, também por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Rizzo e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

**Relatório**

Trata o presente processo de recurso voluntário em face do Acórdão n.º 16-53.154, exarado pela 16ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I/SP, em 28 de novembro de 2013, fl. 1137 a 1174, que assim relatou a lide administrativa:

Contra a contribuinte em epígrafe foi lavrado o auto de infração de fls. 449 a 455, para a constituição do crédito tributário relativo ao imposto de renda pessoa física, no valor de R\$ 1.718.104,44, acrescido de multa de ofício de R\$ 1.288.578,33, além de juros de mora calculados até novembro de 2011.

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

- omissão de rendimentos da atividade rural, recebidos no ano-calendário de 2007, no valor de R\$ 1.086.121,63. Enquadramento legal: arts. 57 a 61, 71 e 83 do RIR/1999 (Decreto n.º 3.000/1999), art. 1º, inciso I e parágrafo único, da Medida Provisória n.º 340/2006;

- omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, auferidos em setembro de 2007, no valor de R\$ 11.454.029,60. Enquadramento legal: art. 21 da Lei n.º 8.981/1995; arts. 117, 118, 120, 121, § 2º, 122 a 125, 128, 129, 131, 132, 133, parágrafo único, 134, 136, 138 a 141 do RIR/1999.

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

- em ação fiscal efetuada junto à pessoa jurídica Abengoa Bioenergia Agroindústria Ltda., CNPJ n.º 06.252.818/0001-88, anteriormente denominada Sociedade Agrícola Dedini Ltda., da qual a autuada era sócia, foram apuradas, em relação à contribuinte pessoa física, as seguintes irregularidades: omissão de receita da atividade rural e ganho de capital auferido na alienação de bens e direitos, em condomínio com outras pessoas físicas, cujo percentual de participação da autuada era de 4% (quatro por cento);

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

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

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

I - Demonstrativo de individualização dos valores para o condômino

1.1 - Ganho de Capital (alienação de direitos)

Ganho de Capital apurado pelo Condomínio em dezembro de 2006

R\$ 285.751.005,24

Ganho de Capital apurado pelo Condomínio em fevereiro de 2007	R\$ 560.134,84
Ganho de Capital apurado pelo Condomínio em abril de 2007	R\$ 39.599,97
Total do Ganho de Capital auferido (quitado pelo cessionário em 09/2007)	R\$ 286.350.740,05
Valor que cabe ao Condômino Luciana Dedini Ometto James (4%)	R\$ 11.454.029,60
Imposto de Renda Devido sobre o Ganho de Capital no mês da quitação	R\$ 1.718.104,44

## 1.2 - Receita da Atividade Rural (alienação de bens da atividade rural)

Receita Total	R\$ 27.153.040,63
Valor que cabe ao Condômino Luciana Dedini Ometto James (4%)	R\$ 1.086.121,63

## 1.2.1 - Recomposição do Resultado da Atividade Rural no ano-calendário de 2007

MÊS	RECEITA BRUTA MENSAL (R\$)	DESPESAS DE CUSTEIO/INVESTIMENTO (RS)
Janeiro	0.00	107.937.00
Fevereiro	31.555.00	0.00
Marco	90.220.00	100653.00
Abril	378.595.00	242.043.00
Mai	0.00	21.208.00
Junho	0.00	13.832.00
Julho	0.00	6.966.00
Agosto	25.217.00	24.708.00
*Setembro (Omissão)	1.086.121.63	9.896.00
Outubro	50.895.00	45.578.00
Novembro	0.00	8.706.00
Dezembro	2.958.823.00	2.232.959.00
TOTAL	4.621.426.63	2.814.486.00

\* No mês de setembro o valor declarado foi de R\$ 25,00. Foi acrescentado o valor da omissão de R\$ 1.086.121,63.

APURAÇÃO DO RESULTADO TRIBUTÁVEL (RS)	
Discriminação	Valores (RS)
Receita bruta total	4.621.426.63
Despesas de custeio e investimento	2.814.486.00
Resultado I	1.806.940.63
Prejuízo de exercício anterior	9.598.296.00
Resultado após compensação do prejuízo	-7.791.355,37
Opção pelo arbitramento sobre a receita bruta	924.285.33
RESULTADO TRIBUTÁVEL	-7.791.355,37
INFORMAÇÕES PARA O EXERCÍCIO SEGUINTE	
Prejuízo a compensar	-7.791.355,37
Valor dos adiantamentos recebidos em 2007 por conta de venda para entrega futura	0,00
APURAÇÃO DO RESULTADO NÃO-TRIBUTÁVEL	
Valor dos adiantamentos recebidos até 2006 referente a produtos entregues em 2007	52.428,47
RESULTADO NÃO-TRIBUTÁVEL	1.754.512,16

- nesse ponto, a exigência fiscal fica restrita à **Redução do Prejuízo Compensável a partir do ano-calendário de 2008, de R\$ 8.877.455,00 para R\$ 7.791.355,37;**

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

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

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

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

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

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

a) Dedini Açúcar e Álcool Ltda., hoje denominada Abengoa Bioenergia São João Ltda., CNPJ n.º 03.106.412/0001-07, doravante denominada DAA/ABSJ;

b) Dedini S.A. Indústria e Comércio, hoje denominada Abengoa Bioenergia São Luiz S.A., CNPJ n.º 56.617.244/0001-72, doravante denominada DIC/ABSL;

c) Sociedade Agrícola Dedini Ltda., depois denominada Abengoa Bioenergia Agrícola Ltda. e hoje denominada Abengoa Bioenergia Agroindústria Ltda., CNPJ n.º 06.252.818/0001-88, doravante denominada SAD/ABAG;

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

Adriano Giannetti Dedini Ometto - CPF n.º 126.413.008-26 (5%)

Lucianna Dedini Ometto James - CPF n.º 110.139.138-33 (4%)

Márcio Milan de Oliveira - CPF n.º 081.113.558-66 (77%)

Mario Dedini Ometto - CPF n.º 015.953.858-00 (12%)

Wanda Maria Giannetti Dedini Ometo - CPF n.º 044.227.438-64 (2%)

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

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

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

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

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

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

- a fiscalizada foi ainda intimada a demonstrar, com documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, a origem, a formação, operação por operação, a efetiva substância econômica e a real exigibilidade dos débitos para com MMO, constantes do passivo da SAD, atual Abengoa Bioenergia Agroindústria Ltda., CNPJ n.º 06.252.818/0001-88, na data da sua baixa por compensação com créditos junto ao mesmo condomínio, recebidos em integralização de capital, de outras pessoas jurídicas;

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

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

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

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

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

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

- embora os condôminos fossem sócios da SAD, receptora dos créditos, ficou acordado na Resolução n.º 06 da 3ª Alteração Contratual de 28/02/2007, registrada na JUCESP em 06/07/2007, que a integralização de capital pelos sócios ingressantes não alteraria o percentual de participação dos sócios anteriores (os próprios condôminos), que continuaram a deter na sociedade o mesmo percentual que detinham anteriormente ao aumento do capital social;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

a) Anexo I	R\$ 15.759.591,54	(01/12/2006)
b) Anexo V	R\$ 2.843.060,97	(01/12/2006)

c) Anexo I	RS 38.471,64	(31/12/2006)
d) Anexo II	RS 1.283.739,30	(31/12/2006)
e) Anexo I	RS 253.890,85	(28/02/2007)
f) Anexo II	R\$261.321,23	(28/02/2007)
g) Anexo I	R\$6.712.965,10	(30/04/2007)
<b>Total</b>	<b>RS 27.153.040,63</b>	

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- assim, considera-se que as alienações das benfeitorias à SAD, ocorridas 2006 e 2007, foram efetivamente liquidadas no ano-calendário de 2007, em face do regime legal de caixa deferido à atividade rural das pessoas físicas;

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

As fls. 457 a 463, anexou-se o Termo de Atribuição de Responsabilidade Tributária, do qual a empresa Abengoa Bioenergia Agroindústria Ltda. (anteriormente denominada Sociedade Agrícola Dedini Ltda.), CNPJ nº 06.252.818/0001-88, foi cientificada em 23 de novembro de 2011 e que lhe atribuiu a responsabilidade tributária nos termos dos artigos 124, inciso I, e 133 do Código Tributário Nacional, com fundamento nas razões que seguem:

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

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

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

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

- chama a atenção, e reforça o interesse comum da pessoa jurídica responsabilizada nas situações que constituíram os fatos geradores, o fato de que funcionários administrativos graduados que estavam registrados como empregados de

MMO estão entre os últimos transferidos, sem demissão, para a então Sociedade Agrícola Dedini;

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

- há um outro fato inusitado que bem mostra a imbricação existente entre a SAD (responsabilizada) e MMO: o capitão do condomínio, com 77% de participação. Márcio Milan de Oliveira, foi, em agosto de 2007, logo após a finalização da transferência das atividades exercidas por MMO para SAD, e quando já havia deixado a sociedade na pessoa jurídica, contratado como empregado da mesma SAD, tudo conforme a Planilha Eletrônica denominada "Modelo Analítico Dinâmico dos Trabalhadores na GFIP", antes referida;

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

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

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

- tanto os condôminos alienantes quanto a SAD continuaram a exercer as atividades agrícolas ligadas ao plantio de cana-de-açúcar, como se pode verificar nas Declarações de Imposto de Renda das Pessoas Físicas (DIRPF) e na Consolidação do Contrato Social da SAD na 3ª Alteração Contratual (JUCESSP 251.972/07-0, Sessão de 06/07/2007).

A contribuinte foi cientificada por meio do edital de fl. 467, afixado em 13/12/2011, por ter resultado improfícua a tentativa de intimação por via postal (fl. 464), conforme previsto no artigo 23, § 1º, do Decreto n.º 70.235/1972.

Em 26/12/2011, por intermédio de procurador, apresentou a impugnação de fls. 468 a 504, acompanhada dos documentos de fls. 505 a 742. Após breve relato de fatos já descritos pela Fiscalização, alega a defesa o que segue, em síntese:

- com a formalização do "Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Direitos e Obrigações, e Outras Avenças" (fls. 514 a 516), MMO passou a ser credor de SAD e, após a conclusão das duas operações societárias de aumento do capital de SAD, esta também passou a deter um crédito contra MMO;

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

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

- pois é justamente nesse ponto que se fixou o Agente Fiscal para argumentar que os integrantes de MMO teriam auferido ganho de capital no momento em que teria se realizado o valor da cessão de direitos pela compensação unilateral realizada pela SAD;
- além do mais, a realização dos valores da cessão de ativos pela compensação unilateral de SAD teria desencadeado omissão de receita da atividade rural, por força do artigo 61, § 1º, m, do RIR/1999, no que tange à cessão dos ativos e benfeitorias agrícolas, além de ganho de capital na cessão de direitos de MMO para SAD, na proporção da participação de cada comunheiro;
- o valor da cessão de ativos foi considerado como omissão de receita da atividade rural, tendo sido recomposto o resultado da atividade rural da Impugnante, ocasionando o lançamento de imposto suplementar;
- ocorre que o auto de infração está eivado de inconsistências formais que apontam para sua nulidade, citando-se, de imediato, a ausência de comprovação de formalização da compensação dos créditos e débitos entre MMO e SAD, momento eleito pelo Agente Fiscal como gatilho da incidência tributária.
- a autuação foi concluída sem que houvesse qualquer intimação fiscal da Impugnante para esclarecimentos, o que também evidencia a nulidade do procedimento fiscal,
- o auto de infração jamais poderia considerar o valor da cessão de direitos do condomínio como ganho de capital da pessoa física comunheira, na medida em que tal montante tem natureza de receita da atividade rural e somente seria tributado com o efetivo recebimento dos valores, que, repita-se, não poderiam ser objeto de compensação automática, nos termos que dispõe a legislação civil que rege o instituto da compensação, bem como em observância à expressa disposição contratual regulando as condições em que poderiam ser operacionalizadas compensações dos débitos e créditos recíprocos de SAD e MMO;
- ainda que ganho de capital fosse, o Agente Fiscal jamais poderia ter desconsiderado o custo de aquisição dos direitos cedidos, que neste caso, deveriam ser os investimentos e custeio para formação da lavoura;
- o Agente Fiscal fundamentou sua alegação tão somente na informação unilateral prestada pela SAD (já nessa época sob o controle societário do Grupo Abengoa e sem qualquer vínculo com a Impugnante), sem ter ao menos confirmado essa informação em documentos contábeis e financeiros e, mais do que isso, sem ter intimado a Impugnante para comprovação da liquidação mútua da dívida e do crédito por compensação;
- nem se diga que é o caso de presunção, uma vez que o fato de existência da compensação não admite esta espécie probatória que tampouco é legalmente autorizada para o caso;
- conforme balancetes de MMO e Declarações de Imposto de Renda da Impugnante, acostados à Impugnação, a quase totalidade dos créditos e débitos recíprocos entre SAD e MMO ainda permanecem devidamente registrados no ativo e no passivo, aguardando o vencimento de seu termo e o seu efetivo pagamento para que sejam tributados pelo regime de caixa;

- a violação da segurança jurídica e da transparência é notória em vários aspectos do procedimento fiscalizatório, em especial pelo fato de que toda fiscalização foi conduzida sobre a pessoa jurídica SAD, sem qualquer ciência dos participantes de MMO;
- em que pese não haver instauração de contraditório na etapa de fiscalização, os procedimentos de fiscalização devem seguir requisitos mínimos para que a ação fiscal tenha atos cristalinos e de plena ciência da contribuinte, necessários a garantir o direito da contribuinte à segurança, à previsibilidade e principalmente, afastá-lo do arbítrio;
- tanto isso é verdade que o próprio Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e o Termo de Início de Ação Fiscal devem ser previamente notificados à contribuinte, prevendo prazos e, principalmente, o direito da contribuinte de explicar sua situação fiscal antes de qualquer autuação;
- o MPF tem obrigatoriamente que conter o escopo e a extensão da fiscalização, conforme artigo 9º da Portaria da Receita Federal do Brasil n.º 11.371/2007;
- tivesse o Agente Fiscal adotado a cautela de intimar os participantes de MMO, dentre eles a Impugnante, poderia ser adotada interpretação diversa daquela dada no termo de encerramento e até impedir a lavratura do auto;
- a falta de razoabilidade e a transgressão da segurança jurídica ficam evidentes quando se colacionam as datas de abertura do Mandado de Procedimento Fiscal para a Impugnante e a lavratura do auto de infração ora combatido, já que o MPF está datado de 21 de novembro de 2011, enquanto que o auto de infração foi lavrado apenas 2 (dois) dias depois, ou seja, em 23 de novembro de 2011;
- o Agente Fiscal apenas lavra o MPF para cumprimento de um requisito formal, sem satisfazer as funções e objetivos do documento, qual seja, dar transparência à atividade fiscal e garantir a segurança jurídica dos contribuintes, tendo como único propósito evitar o transcurso do prazo decadencial;
- os lançamentos foram efetuados nos anos de 2006 e 2007, partindo da premissa fiscal de que nessa época teriam se completado os requisitos legais para compensação de valores;
- no entanto, a compensação civil, na forma como regida pelos artigos 368 e seguintes do Código Civil, somente admite compensação de dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis;
- conforme se observa do instrumento de confissão de dívida entre MMO e DIC/DAA (fls. 828/832), a quitação se daria com a entrega de cana de açúcar de safra futura, ou seja, da safra de 2007/2008;
- assim, a dívida de MMO para com DIC/DAA, posteriormente passada à SAD, por conta das integralizações de capital, somente seria exigível a partir da safra de 2007/2008, ou seja, após a data eleita pelo Agente Fiscal como gatilho para tributação do ganho de capital;
- nos exatos termos do artigo 369 do CC, as dívidas jamais poderiam ter sido compensadas em 2006/2007, pois, nessa época, a dívida de MMO com as usinas, posteriormente repassada para indústria agrícola, não era exigível, eis que não vencida;

- a compensação dos valores, por expressa disposição legal (cláusula 2.4.1 do "Termo Aditivo ao Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Direitos e Obrigações e Outras Avenças", fl. 752), dependia de prévio e formal consentimento dos participantes de MMO, sob pena de se tornar um ato inválido;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- a própria Receita Federal do Brasil já sedimentou o entendimento de que o valor decorrente da transferência comercial de um direito, como bem incorpóreo, deve ser tributado como receita da atividade rural, conforme Processo de Consulta n.º 263/04, SRRF/8ª RF;

- no presente caso, o direito sobre os contratos de parceria tinha valor econômico considerável, o que pode ser verificado no laudo de avaliação (fls. 517 a 522);

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

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

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

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

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

- se a fiscalização imputa à SAD a responsabilidade solidária pela dívida tributária, nos termos do artigo 133 do CTN, automaticamente está presumindo que esta dívida advém da atividade rural, uma vez que o marco para que a responsabilização ocorra é a continuidade da exploração dessa atividade;

- o auto de infração, ao tributar a Impugnante pelo ganho de capital em detrimento da tributação pela atividade rural, não só incorreu em erro grosseiro como acabou por onerar de forma gravosa uma atividade que é primordial para a economia pátria, tolhendo a Impugnante de deduzir suas despesas de custeio e investimento, quebrando toda a sistemática de incidência tributária da atividade rural;

- a formação de lavoura, economicamente mensurável, só foi possível mediante a aplicação de recursos financeiros, caracterizados por despesas de custeio e investimentos, custeadas pelas usinas DIC e SAD, conforme averiguado no instrumento particular de confissão de dívida (fls. 607 a 610);

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

- é importante verificar, nos balancetes de MMO e nas DIRPF (fls. 671 a 741), que há reconhecimento dos valores que foram efetivamente liquidados pela SAD com autorização de MMO;

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

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

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

- nesse cenário, encontraríamos um valor tributável de R\$ 5.663.906,85, conforme a planilha discriminativa (fl. 728) e com base no balancete de 31/12/2010, que é muito inferior ao valor tributável do auto de infração, considerando, ainda a limitação de participação da Impugnante no condomínio;

- em um segundo cenário, partindo da premissa de que todos os valores relativos a cessão de direitos e ativos de MMO foram liquidados pela SAD ainda no ano de 2006, a análise dos balancetes e das DIRPF do condôminos acarretaria um valor tributável de R\$ 6.139.619,77 para todo o condomínio, conforme demonstra a planilha elucidativa (fl. 733), considerando, ainda, a participação da Impugnante;

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

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

- a própria autoridade fiscal parece reconhecer que os valores objeto do contrato de cessão tinham por objetivo, também, possibilitar que MMO recuperasse os investimentos que foram feitos para a formação das lavouras cedidas e que ainda

estavam em fase de exploração econômica (conforme se depreenderia da leitura do 4º parágrafo do item "9" do Termo de Verificação, Encerramento de Fiscalização e Representação Fiscal, em sua página "10", fl. 435, transcrito na pág. 34 da impugnação, fl. 501);

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

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

- a forma utilizada para apuração do imposto de renda devido na presente situação não apenas é arbitrária e abusiva, mas também confiscatória, por implicar em nítida exigência de imposto sobre o patrimônio e não sobre a renda, além de exigência de imposto de renda sobre a integralidade dos valores objeto dos contratos de cessão de direitos, sem qualquer dedução dos elevados valores que foram aplicados para formação das lavouras em exploração, bem como, na manutenção *ad etemum* dos "prejuízos decorrentes da exploração da atividade rural" na DIRPF das pessoas físicas, dado o "encerramento de fato" das atividades rurais de MMO em 2007 (conforme constaria no 1º parágrafo do item "9" do Termo de Verificação, Encerramento de Fiscalização e Representação Fiscal, em sua página "10", fl. 435, transcrito na pág. 35 da impugnação, fl. 502).

Ao final, requer:

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

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

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

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

Protesta por provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, em especial a juntada de novos documentos e a realização de prova pericial ou diligência,

caso se entenda necessária sua realização para apuração dos valores dos investimentos efetuados na atividade rural pela Impugnante.

A pessoa jurídica apontada como responsável solidária, Abengoa Bionergia Agroindústria Ltda., representada por procurador (fls. 759 a 763), apresentou, em 23/12/2011, a impugnação de fls. 746 a 758, na qual alega o que segue, em resumo:

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

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

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

- o entendimento Fiscal desvirtua o conceito de interesse comum, exposto na norma do artigo 124, I, do CTN, pois o correto entendimento do preceito normativo aponta para o fato de que os responsáveis solidários estejam de um mesmo lado da relação jurídico-tributária, o que implica dizer que, em uma operação de compra e venda, comprador e vendedor jamais podem ser solidariamente responsabilizados pela aplicação do inciso I do artigo 124 do CTN;

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

- a jurisprudência já afirmou que estas figuras jurídicas são amplamente distintas, especialmente para configuração de responsabilidade solidária (transcreve ementa de decisão judicial nas págs. 06 e 07 da impugnação, fls. 751 e 752);

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

- sob esse enfoque, o Superior Tribunal de Justiça afastou pretensões dessa natureza, em hipóteses de relação de natureza societária entre empresas (transcreve ementas de julgados nas págs. 07 e 08 da impugnação, fls. 752 e 753);

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

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

- diante dessa premissa, a responsabilização da SAD não poderia ocorrer, de forma alguma, em caso em que se tributa o ganho de capital da pessoa física, pois essa tributação, na própria interpretação da fiscalização, não decorre da atividade do

condomínio rural, mas sim de uma cessão de direitos alheia à atividade rural, da qual se apurou um ganho de capital;

- não há o mínimo nexo de causalidade entre o lançamento tributário de ganho de capital na alienação de bem de pessoa física e a responsabilidade solidária de pessoa jurídica que mantém a exploração de atividade agrícola da pessoa física autuada, pois não é este o descritivo da norma inserta no artigo 133 do CTN;

- ou o Fisco entende que é ganho de capital e promove a cobrança sobre as pessoas físicas integrantes do condomínio, ou se admite que se trata de atividade rural, oportunidade em que até poderia ser responsabilizada a SAD, mas que demandaria uma total correção dos valores, uma vez que, a teor das disposições legais sobre o assunto (Lei n.º 8.023/90 e IN SRF n.º 83/2001), a tributação da atividade rural de produtor pessoa física é demasiadamente menos onerosa daquela do ganho de capital;

- a solidariedade não pode ser presumida, de acordo com o artigo 265 do Código Civil, devendo resultar de lei, em conformidade com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (julgado mencionado na pág. 12 da impugnação, fl. 757).

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

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

O feito foi instruído com o documento de fls. 952 a 1063, colhido no curso do procedimento fiscal que deu origem à autuação, e com consulta ao banco de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), de fl. 1064.

Pelo Despacho de fls. 1065 e 1066, determinou-se o retomo dos autos à Delegacia de origem, para a realização de diligência na SAD/ABAG, com vistas à adoção das seguintes providências:

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

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

No expediente de fl. 1097, a diligenciada afirma que "*não houve extinção de obrigações em relação a MMO que não seja mediante compensação*". Anexa cópia do Instrumento Particular de 5ª Alteração do Contrato Social da SAD, fls. 1098 a 1114.

A contribuinte foi intimada a apresentar os esclarecimentos e elementos acima referidos e a se manifestar sobre o resultado da diligência, tendo trazido aos autos razões já aduzidas por ocasião da impugnação (fls. 1073 a 1076 e 1128 a 1134), centradas na tese de invalidade das compensações de dívidas recíprocas levadas a efeito pela SAD, porquanto teriam sido realizadas de forma unilateral.

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

Debruçada sobre os termos da impugnação, a 16ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I/SP concluiu pela procedência parcial da impugnação, reduzindo o valor lançado e excluindo a responsabilidade solidária imputada, do que recorreu de ofício, nos termos da legislação de regência. As conclusões da DRJ estão sintetizadas na Ementa abaixo:

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

Ano-calendário: 2007

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

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

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

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

**GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE DIREITOS.**

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

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

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

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL.**

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

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2007

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.**

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

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

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

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ciente do Acórdão da DRJ, em 20 de dezembro de 2013, fl. 1178, ainda inconformado, o contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fl. 1180 a 1238, em que reitera os termos da impugnação e apresenta as razões de seu inconformismo em relação à decisão recorrida. Para fins de melhor análise, tais argumentos serão melhor detalhados no curso do voto a seguir.

É o relatório necessário.

## **Voto**

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Relator.

Por ser tempestivo e por atender aos demais requisitos de admissibilidade, conheço dos recursos voluntários e de Ofício.

### **Do Recurso de Ofício**

A Portaria MF 63/17 estabeleceu um novo limite para a sua interposição, ao prever que a DRJ recorrerá sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00. Veja-se:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

A análise das informações contidas no quadro de fls. 1173 abaixo reproduzido, as quais são compatíveis com o demonstrativo de crédito tributário de fl. 446, evidencia que o recurso de ofício tem amparo no § 2º do art. 1º da Portaria MF 63/17, já que a decisão recorrida reconheceu insubsistente a atribuição da responsabilidade solidária à empresa Abengoa Bioenergia Agroindustrial Ltda.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (EM R\$):

	Lançado	Mantido (*)
Imposto sobre o Ganho de Capital	1.718.104,44	1.456.824,50
Multa de Ofício	1.288.578,33	1.092.618,37

Sobre a impugnação apresentada pelo devedor solidário, assim se manifestou a decisão recorrida:

De início, observe-se o que estabelece o artigo 124, inciso I, do CTN: *Art. 124.*

*São solidariamente obrigadas:*

*I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*

Assiste razão à impugnante ao alegar que não há interesse comum entre alienante e adquirente.

Na alienação, há interesse econômico coincidente, pois as partes almejam a efetivação do negócio jurídico, mas não "*interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*", pois o alienante tenciona entregar o bem e receber a contraprestação, já o adquirente, receber o bem e entregar a contraprestação.

O interesse comum a que se refere o dispositivo legal acima reproduzido se verifica na hipótese em que há realização conjunta do fato jurídico tributário, sendo descabida a atribuição de responsabilidade solidária a pessoas que figuram em polos opostos da relação jurídica.

Assim, não subsiste a atribuição de responsabilidade solidária à impugnante, que figura como adquirente nas operações que ensejaram o lançamento.

Todavia, as circunstâncias elencadas pela fiscalização, acima mencionadas, caracterizam a responsabilidade subsidiária, nos termos do artigo 133, inciso n, do CTN, a seguir transcrito:

*Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:*

*I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;*

*II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir a exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.*

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

No que tange à omissão de rendimentos da atividade rural, haveria responsabilidade subsidiária da impugnante caso houvesse imposto a ser exigido. Entretanto, na situação dos autos, o procedimento fiscal resultou em redução do prejuízo a compensar em anos-calendários subsequentes.

A conclusão a que chegou o julgador tem lastro em jurisprudência pacífica, que considera sobre a imputação da solidariedade nos termos do art. 124, inciso I, do CTN, conforme precedente abaixo:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA (LETRAS FINANCEIRAS DO TESOIRO). AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA. RECUSA. POSSIBILIDADE. MENOR ONEROSIDADE. ART. 620 DO CPC. SÚMULA 7/STJ. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. 1. É legítima a recusa pela exequente de nomeação à penhora de bem de difícil alienação, in casu, as apólices da dívida pública, sem cotação na Bolsa de Valores. Precedentes: (AgRg no Ag 616978 / RJ Rel. Min. LUIZ FUX DJ 20.06.2005; AgRg no Ag 705716 / SP Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI DJ 28.11.2005; AgRg no REsp 476560/RS Rel. Min. ELIANA CALMON DJ 02.06.2003). 2. A exegese do art. 656 do CPC (aplicável subsidiariamente à execução fiscal) torna indiscutível a circunstância de que a gradação de bens estabelecida no artigo 655 visa favorecer apenas o credor/exequente, porquanto a nomeação pelo executado só é válida e eficaz se houver concordância daquele. 3. O Tribunal a quo concluiu pela configuração da hipótese extremada. Por isso que afastar tal premissa esbarra no óbice da Súmula 7/STJ. 4. Na relação jurídico-tributária, quando composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuinte, cada uma delas estará obrigada pelo pagamento integral da dívida, perfazendo-se o instituto da solidariedade passiva. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato - a co-propriedade - é-lhes comum. 5. A Lei Complementar 116/03, definindo o sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária do ISS, assim dispõe: "Art. 5º. Contribuinte é o prestador do serviço." 6. Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis: "Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei." 7. Conquanto a expressão "interesse comum" - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação. 8. Segundo doutrina abalizada, in verbis: "... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. **Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-**

**se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação.** É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador." (Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 8ª ed., 1996, p. 220) 9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. **Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible.** 10. In casu, verifica-se que o Banco Alfa S/A não integra o pólo passivo da execução, tão-somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Alfa Arrendamento Mercantil S/A. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora. 11. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do pólo passivo da execução o Banco Alfa S/A, mantida a penhora imposta pelo Tribunal a quo.

(STJ - REsp: 859616 RS 2006/0124190-8, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 18/09/2007, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 15/10/2007 p. 240)

A própria Receita Federal do Brasil reconhece, expressamente, por meio do Parecer Normativo nº 4, de 10/12/2018, ao tratar do conteúdo da terminologia "interesse comum", que a doutrina e a jurisprudência consideram que esse interesse comum é jurídico e não apenas econômico. Dispõe, ainda, o citado Parecer:

11.1. O interesse econômico aparentemente seria no sentido de que bastaria um proveito econômico para ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN.

**11.2. O interesse jurídico, por sua vez, se daria pelo vínculo jurídico entre as partes para a realização em conjunto do fato gerador. Para tanto, as pessoas deveriam estar do mesmo lado da relação jurídica, não podendo estar em lados contrapostos (como comprador e vendedor, por exemplo).**

O citado Parecer Normativo, com propriedade, considera falhas tais construções doutrinárias, por interpretar um conceito indeterminado com outro conceito indeterminado.

Um exemplo muito comum nos casos de compra e venda de bens é o ajuste entre comprador e vendedor para que a operação seja registrada por um valor menor do que o efetivamente praticado, seja para que haja uma incidência menor de imposto sobre o ganho de capital, seja para omitir rendimentos não submetidos à tributação. Em ambas as hipóteses, embora as partes estejam em posições opostas no negócio jurídico, é inconteste que desse ajuste pode resultar vantagem para ambos, o que evidenciaria o interesse comum a justificar a responsabilização solidária.

Não obstante, o exemplo citado estaria relacionado a um ajuste doloso não identificado no presente caso, já que a atuação não qualificou a penalidade e o lançamento decorre exatamente da contabilização e da compensação de créditos identificadas no curso do procedimento fiscal.

Assim, tal qual a decisão recorrida, não identifico margem para manutenção da responsabilização solidária a que alude o inciso I do art. 124 do CTN.

Por outro lado, não há que se falar na responsabilidade subsidiária a que alude o inciso II do art. 133 do mesmo Código, já que não há crédito tributário lançado relacionado à atividade desenvolvida pelo fundo ou estabelecimento adquirido.

Neste sentido, não há ajustes a serem feitos na decisão recorrida neste tema, razão pela qual nego provimento ao recurso de ofício.

### **Do Recurso Voluntário**

Após Síntese da celeuma administrativa, a defesa inicia propriamente a apresentação de suas razões, nos seguintes termos.

### **Preliminar – Das Nulidades**

#### **Do descumprimento de regras de intimação na fase de fiscalização**

O contribuinte reitera considerações acerca da falta de intimação em momento prévio ao lançamento, já que a autuação decorreu de registros contábeis registrados unilateralmente pela SAD e que a urgência verificada no proceder do Agente Fiscal estaria justificada pela pressa em razão do iminente fim do prazo decadencial, o que levou à emissão do MPF dois dias antes da autuação.

Sustenta que a diligência determinada pela DRJ evidencia o dano ao lançamento provocado pela falta de intimação prévia.

Pontua que não se trata da existência ou não do MPF, mas do cerceamento do direito de defesa e autuação incompleta e desidiosa, única e exclusivamente para se evitar a decadência.

A defesa aponta os artigos 196 do CTN e o Decreto 70.235/72, no que se referem ao início do procedimento fiscal e a necessidade de intimação ao fiscalizado, reconhecendo que, a despeito de inexistir contraditório na etapa de fiscalização, devem ser observados requisitos mínimos para garantir o direito do cidadão, principalmente o da segurança jurídica, afastando-o do arbítrio.

O recorrente faz um paralelo com as regras relacionadas ao Mandado de Procedimento Fiscal para reafirmar a imprescindibilidade da intimação prévia ao lançamento, apontando entendimentos doutrinários sobre o tema. Aleta que a ciência da ação fiscal é fundamental para poupar efeitos fiscalizatórios necessários e para que o contribuinte possa responder às indagações fiscais e que, tão é assim, que o MPF deve ser expedido antes do início do procedimento e que, no caso em comento, este foi emitido dois dias antes do Auto de Infração, objetivando, tão só, o cumprimento de requisitos formais.

Cita precedentes administrativos para, assim, classificar o procedimento fiscal de inválido e ineficaz, que suprimiu o direito do contribuinte de se pronunciar.

Sintetizadas as razões da defesa neste tema, não identifico a mácula apontada no recurso. A legislação citada pela decisão recorrida é tão clara que, sobre elas, seriam dispensáveis quaisquer outras considerações.

O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil é o Agente público a quem o Art. 6 da Lei nº 10.593/2002 atribui a competência para, quando da identificação de uma infração à legislação tributária, da qual resulte o não pagamento de tributo devido, de forma privativa, vinculada e obrigatória, constituir o crédito tributário pelo lançamento, nos termos do art. 142 da Lei 5.172/66 (CTN).

Portanto, a atividade fiscal decorre de previsão de lei e não pode sofrer limitação por diplomas menores, em particular quando estes objetivam apenas o planejamento das atividades fiscais exercidas no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Ademais, a própria legislação do MPF enumera casos em que este nem mesmo é exigido, (art. 10 do Portaria RFB nº 3.014/11).

Nesse sentido se manifesta majoritariamente este Colegiado Administrativo, conforme Ementa abaixo (Acórdão 107-07.268):

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não tem o condão de limitar a atuação da Administração Pública na realização do lançamento. Não é o mesmo sequer pressuposto obrigatório para tal ato administrativo, sob pena de contrariar o Código Tributário Nacional, o que não se permite a uma Portaria.** Assim, o fato de haver contradição entre as datas em que houve a prorrogação do MPF e aquelas em que deste ato foi intimado o contribuinte não implica em nulidade do lançamento. Também, esta não se verifica se o Agente Fiscal responsável pelo MPF prorrogado for o mesmo daquele responsável pelos MPFs posteriores e pela atuação. O art. 16 da Portaria nº 3.007/2002, ainda que fosse vinculante, seria aplicável somente às situações em que houve extinção do Mandado de Procedimento Fiscal, o que não ocorreu no presente caso.

Ainda assim, há de se ressaltar que, no caso sob apreço, a Autoridade lançadora evidenciou que identificou operações não registradas nas DIRPF da autuada, o que lhe faculta a revisão dos termos declarados sem qualquer intimação, conforme dispõe o § 2º do art. 835 do Decreto 3000/99.

Não seria razoável que, após um procedimento fiscal regularmente instaurado em determinada pessoa jurídica, a fiscalização identificasse elementos robustos de infração à legislação e, mesmo assim, precisasse iniciar uma espécie de encenação para, a despeito de seu juízo de suficiência dos elementos coletados, dar a oportunidade ao contribuinte se manifestar. Ora, dispondo o Fisco de elementos que justifiquem a lavratura de um Auto de Infração, deve fazê-lo de imediato, sob pena de responsabilização funcional, conforme preceitua o § único do art. 142 da lei 5.172/66.

Naturalmente, o contribuinte que não concordar com a exigência tem toda a oportunidade de se manifestar no curso do litígio fiscal, que se instaura apenas com a impugnação (art. 14 do Decreto 7.235/72) e é o que se verifica nos autos, cujos argumentos da defesa já estão sob julgamento na 2ª Instância administrativa, de forma que não há qualquer cerceamento do direito de defesa a justificar a nulidade do lançamento, que foi lavrado por agente competente, observando-se todos os requisitos expressos no art. 10 do mesmo Decreto nº 70.235.

Ademais, o fato do Julgador de 1ª Instância ter retornado o processo à unidade de origem em diligência, por si só, em nada macula a atuação, já que são comuns situações em que a Autoridade julgadora conclui pela necessidade de algum esclarecimento por parte da

autoridade lançadora, os quais podem até levar à declaração de nulidade, naturalmente se ficarem evidentes elementos que justifiquem tal decisão. Contudo, não foi este o caso.

Assim, rejeito a preliminar.

### **Da ausência de provas da ocorrência do fato gerador**

Afirma a defesa que o Agente Fiscal elegeu, como gatilho para incidência tributária, a compensação dos valores dos débitos e créditos entre o Condomínio MMO e a SAD, contudo em momento algum, houve prova contundente da ocorrência desta liquidação por compensação, eis que, embora havia a coincidência entre credor e devedor nas relações jurídicas entre o Condomínio MMO e a SAD, a compensação estava disciplinada contratualmente, com requisitos específicos para que fosse operada, dentre os quais destaca-se, especificamente, a ciência e o consentimento das partes.

Aduz que a DRJ tenta sustentar que um lançamento contábil feito de forma unilateral teria o condão de comprovar a quitação de um débito pela via da compensação, sem que a parte interessada, no caso o credor, tenha ciência deste lançamento.

Após algumas outras considerações recursais sobre o tema, as quais entendo dispensáveis para conclusão desse tópico preliminar, é certo que a lançamento fiscal foi devidamente motivado e apontou para a ocorrência dos fatos geradores dos tributos lançados.

A questão relacionada a suficiência de tais motivos são temas de mérito, que serão cotejadas com as razões expressas pelo recorrente em item específico. Assim, não há nulidade no lançamento que tem lastro em informações obtidas em terceiros, mas é perfeitamente possível que o contribuinte autuado apresente elementos que acabe por demonstrar elementos modificativos, impeditivos ou extintivos do direito de lançamento da Fazenda Pública. E é isso que veremos no nas questões de mérito.

Assim, rejeito a preliminar.

### **Mérito**

#### **Da impossibilidade de operação imediata da compensação – ausência de fato jurídico**

Reafirmando seu entendimento sobre a inexistência de provas de que tenha havido a compensação de débitos e créditos entre a SAD e MMO, já que tal encontro de contas poderia ter ocorrido sem anuência dos condôminos, a defesa afirma que a compensação civil somente se opera entre coisas fungíveis e dívidas líquidas e vencidas.

Afirma que a dívida que a MMO detinha com a DIC/DAA, posteriormente passada à SAD, somente seria exigível a partir da safra 2007/2008, ou seja, após a data eleita pelo Agente Fiscal com data da ocorrência do fato imponible. Ademais, a quitação ocorreria com a entrega de cana de açúcar de safra futura, não havendo campo para argumento de que a alienação de direito sobre safras quebraria tal conclusão.

Relembrando que citada compensação estaria presente apenas nos registros da SAD, informa que não tinha qualquer controle acionário ou poder de gerência sobre a entidade e que, portanto, qualquer lançamento contábil foi efetivado sem o seu aval ou conhecimento.

Colaciona excerto da Cláusula 2.4.1 do Termo Aditivo ao Contrato de Cessão de Direitos em que resta expressa a previsão de que *a Cessionária poderá, ainda, desde que mediante prévia e expressa concordância do Cedente, quitar parcelas relacionadas na Cláusula 2.2 acima por meio de compensação de valores a ela devidos pelo Cedente, nos termos do art. 368 do Código Civil.*

Insurge-se a defesa contra a conclusão da DRJ de que haveria prazo para finalização das compensações, em razão da data eleita para o fechamento da operação. Alega primeiramente que não houve qualquer previsão contratual estabelecendo a data de fechamento da operação como marco para extinção recíproca das obrigações. Ademais, o Instrumento de Cessão de Direitos previa preços e condições de pagamento, dando conta de que o valor da venda da lavoura seria pago em 42 parcelas mensais a partir de 01/01/2016 e estendendo-se até 01/10/2011.

Sintetizadas as razões da defesa, temos os que os mesmos argumentos foram veiculados na impugnação e a decisão recorrida assim se manifestou:

Inicialmente, quanto ao entendimento de que a compensação somente poderia ocorrer entre dívidas exigíveis, há que se distinguir a compensação legal, que decorre da vontade da lei, da compensação convencional, que decorre do princípio da liberdade de contratar.

Os artigos 368 e 369 do Código Civil dispõem sobre a compensação legal, *verbis*:

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

Art. 369. A compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis.

Tal modalidade de compensação somente será excluída nas hipóteses previstas no artigo 375 do mesmo diploma legal, a seguir transcrito:

Art. 375. Não haverá compensação quando as partes, por mútuo acordo, a excluïrem, ou no caso de renúncia prévia de uma delas.

Outra modalidade de compensação admitida pelo ordenamento jurídico pátrio é a convencional, que se realiza entre dívidas recíprocas, quando ausentes algum ou todos os pressupostos estabelecidos no artigo 369 acima mencionado.

Sobre o assunto, assim leciona Orlando Gomes (*in Obrigações*, 13ª ed., 2000, pág. 130):

*A compensação legal verifica-se, necessariamente, quando entre as mesmas pessoas, por título diverso, há dívidas homogêneas, líquidas e exigíveis. A existência desses pressupostos é bastante para determina-la. Opera ipso jure. Compensatio necessaria est. (Grifei)*

(...)

*A compensação voluntária, também chamada convencional, é a que se estipula quando faltam pressupostos de homogeneidade, liquidez e exigibilidade das dívidas recíprocas, ou algum deles.*

Note-se que a previsão contida no artigo 375 do Código Civil, acima reproduzido, não socorre a contribuinte, posto que, *in casu*, não ocorreu a exclusão da compensação, por mútuo acordo, ou a renúncia prévia de uma das partes, como se observa na cláusula contratual a que se refere a impugnante, que está assim redigida ("Termo Aditivo ao Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Direitos e Obrigações e Outras Avenças", fl. 532):

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

Cabe ressaltar que a cláusula em questão, embora cite como fundamento o artigo 368 do Código Civil, não tem eficácia no tocante à compensação legal, que independe de consentimento.

Já em relação à extinção, por compensação, das obrigações recíprocas não vencidas, nada mais fez do que dispor sobre o óbvio, ao condicionar a sua realização pela SAD à anuência prévia de MMO.

Equivoca-se, ainda, a defesa ao alegar que não haveria nos autos prova da realização do dito encontro de contas. Senão, vejamos.

Segundo relatado no Termo de Verificação, Encerramento de Fiscalização e Representação Fiscal de fls. 426 a 445, integrante do auto de infração, grande parte dos custos/despesas e investimentos da atividade rural de MMO era custeada pelas usinas de açúcar e álcool Dedini S.A. Indústria e Comércio (DIC) e Dedini Açúcar e Álcool Ltda. (DAA), compradoras, com exclusividade, da cana-de-açúcar produzida por MMO.

Informa a Fiscalização que era mantido um "contas-correntes" entre as usinas e MMO e que, em 31/12/2006, as usinas eram credoras de MMO pelo valor total de R\$ 254.600.906,59, quantia essa que figurou nas fichas de Dívidas e Ônus Reais da Atividade Rural da DIRPF/2007 (ano-calendário de 2006) dos condôminos, respeitados os percentuais de participação de cada condômino.

O referido montante de crédito foi entregue por DIC e DAA em integralização de capital de SAD, conforme 3ª Alteração do Contrato Social de SAD, datada de 28/02/2007 (fls. 32 a 67), pela qual DIC e DAA foram admitidas como sócias de SAD, mantendo-se as quotas detidas pelos antigos sócios, que também detinham participação em MMO, dentre os quais a Impugnante.

Em 16 de julho de 2007, houve novo aumento do capital de SAD no valor de R\$ 16.246.167,27, integralizado por DIC mediante o aporte de outros créditos detidos contra MMO, conforme 4ª Alteração do Contrato Social de SAD (fls. 68 a 80).

No expediente de fls. 06 a 18, a SAD/ABAG informa que referidas operações foram assim registradas em sua contabilidade:

Débito de R\$ 19.447.099,27 à conta razão 1.10.03.001.0007 (Clientes curto prazo MMO) de 28/02/2007 lote 000673 sequência 000002/0002, e débito de R\$ 235.153.807,32 conta razão 1.15.01.002.0004 (Clientes longo prazo MMO) de

28/02/2007 lote 000673 sequência 000002/0003, em contrapartida a crédito de R\$ 254.600.906,59 à conta razão 2.40.01.001.0001 (Capital realizado) de 28/02/2007 lote 000673 sequência 000001/0002.

(...)

Débito de R\$ 16.246.167,27 conta razão 1.10.03.001.0007 (Clientes curto prazo MMO) de 16/07/2007 lote 000674 sequência 000002/0001, em contrapartida a crédito de R\$ 16.246.167,27 conta razão 2.40.01.001.0001 (Capital realizado) de 16/07/2007 lote 000674 sequência 000001/0002.

Com a formalização do “Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Direitos e Obrigações e Outras Avenças”, datado de 14 de novembro de 2006, e seus aditivos (fls. 81 a 154), MMO transferiu à SAD direitos e obrigações decorrentes de contratos de parceria agrícola e compra e venda de cana-de-açúcar, no valor total de R\$ 286.350.739,85.

Pelo “Contrato de Cessão e Transferência de Ativos e Outras Avenças”, datado de 01 de dezembro de 2006, e seus aditamentos (fls. 163 a 425), MMO transferiu a SAD bens e direitos que compunham o ativo imobilizado, contas a receber, ativo diferido, adiantamentos a fornecedores e estoques, no montante de R\$ 37.136.933,13.

Sobre as cessões mencionadas, a SAD/ABAG esclarece o que segue, no expediente de fls. 22 a 31:

*No ano-calendário de 2006, o condomínio de pessoas físicas denominado Márcio Milan de Oliveira e Outros ("MMO") transferiu a totalidade das suas atividades agrícolas para a SAD/ABAG. Nesse contexto, foram firmados os seguintes contratos:*

*(1) Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Direitos e Obrigações e Outras Avenças, datado de 14 de novembro de 2006, com quatro aditivos (Docs. 1 a 5). Por meio desse contrato e respectivos aditivos, MMO cedeu para a SAD/ABAG todos os direitos e obrigações decorrentes dos instrumentos particulares de contrato de parceria agrícola e compra e venda de cana-de-açúcar que haviam sido firmados por MMO até então. Um exemplo de instrumento particular cujos direitos e obrigações foram objeto da cessão encontra-se anexo (Doc. 6). Como consequência da referida cessão de direitos e obrigações, com respectivos aditivos, a SAD/ABAG passou a dever para MMO o montante total de R\$ 286.350.739,85, a ser pago em parcelas, conforme termos e condições estipulados contratualmente.*

*(2) Contrato de Cessão e Transferência de Ativos e Outras Avenças, datado de 1º de dezembro de 2006, com três aditivos (Docs. 7 a 10). Mediante tal contrato e respectivos aditivos, MMO cedeu e transferiu para a SAD/ABAG bens e direitos que compunham seu ativo imobilizado, contas a receber, ativo diferido, adiantamentos a fornecedores e estoques, conforme relação de bens e direitos constante dos anexos do contrato e aditivos. Em contrapartida à dita cessão e transferência de ativos, a SAD/ABAG passou a dever para MMO o montante total de R\$ 37.136.933,13, a ser pago em parcelas, conforme termos e condições previstos no contrato.*

*Os passivos da Intimada em face de MMO acima especificados totalizavam o montante de R\$ 323.487.672,98. Os créditos detidos pela SAD/ABAG em face de MMO após os aumentos de capital descritos na resposta apresentada a esta fiscalização em 19 de setembro de 2011, no valor total de R\$ 270.847.073,86, foram utilizados para liquidar parcialmente esses passivos, mediante compensação.*

A forma de contabilização da liquidação, mediante compensação, das obrigações recíprocas foi informada pela SAD/ABAG, no expediente de fls. 06 a 18, conforme transcrição a seguir:

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

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

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

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

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

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

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

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

Cabe ressaltar que a reprodução dos lançamentos contábeis pela SAD/ABAG constitui prova direta da realização dos encontros de contas em referência, e não presuntiva, como quer a contribuinte.

Sobre a classificação da prova, ensina MOACYR AMARAL SANTOS (*in* Primeiras Linhas de Direito Processual Civil, 2º vol., 18ª ed., Saraiva, 1997, p. 329330) o que segue:

*“Se se refere ao próprio fato probando, ou consiste no próprio fato, a prova é direta. (...) a testemunha ou o documento são provas diretas, pois se referem imediatamente ao fato probando, reproduzindo-o ou representando.*

*Se se não refere ao próprio fato probando, mas sim a outro, do qual, por trabalho do raciocínio, se chega àquele, a prova é indireta. (...) não há referência direta ao fato probando, mas a outros fatos, dos quais, pelo raciocínio, se pode chegar a uma conclusão quanto à existência daquele fato. São provas indiretas as presunções e indícios.*

*Enquanto na prova direta a conclusão objetiva é conseqüente da afirmação da testemunha ou da atestação da coisa ou documento, sem necessidade maior de raciocínio, na indireta o raciocínio reclama a formulação de hipótese, sua apreciação, exclusão de umas, aceitação de outras, enfim trabalhos indutivos maiores ou menores, para se atingir a verdade relativa ao fato probando”.*

Portanto, a prova direta consiste no próprio fato probando ou se refere imediatamente a ele, reproduzindo-o ou representando-o.

Também não procede o argumento de que a SAD teria realizado o encontro de contas em referência sem a anuência prévia das pessoas físicas integrantes de MMO.

Releva observar que a transferência das atividades agrícolas de MMO para a SAD e o posterior ingresso das usinas DIC e DAA no quadro societário de SAD, com a integralização de capital mediante entrega de direitos de crédito que detinham contra

MMO, foi realizada no contexto da reorganização societária do Grupo Dedini Agro, com vistas à sua venda para o Grupo Abengoa.

No Termo de Verificação, Encerramento de Fiscalização e Representação Fiscal de fls. 426 a 445, em sua pág. 2, item “II – Do objeto do presente Termo”, relata a fiscalização que a capitalização da SAD por DIC e DAA com créditos detidos junto a MMO foi realizada com vistas ao “*preparo do grupo Dedini Agro para venda ao grupo espanhol Abengoa Bioenergia, ocorrida em 2007*”.

A venda do Grupo Dedini Agro foi formalizada por meio do “Contrato de Compra e Venda de Quotas” de fls. 952 a 1063, colhido no curso do procedimento fiscal que deu origem ao presente feito e juntado aos autos por esta julgadora.

Note-se que a SAD figura em tal instrumento como interveniente e anuente e o contrato foi celebrado em 04 de agosto de 2007, quando a interessada era sócia da empresa.

Na “CLÁUSULA II – FECHAMENTO” do contrato, em seu subitem “2.1” (fl. 990), estabeleceu-se como data limite para o fechamento da operação o dia 30 de setembro de 2007, data essa que coincide com aquela em que se ultimou a extinção das obrigações recíprocas entre SAD e MMO.

Evidentemente, não seria concluída a operação, sem prévia extinção das obrigações entre integrantes do grupo alienante.

É infundado o argumento de que a dívida de MMO perante as Usinas DIC/DAA, posteriormente cedida à SAD em integralização de capital, somente seria exigível a partir da safra de cana-de-açúcar de 2007/2008, uma vez que MMO alienou à própria SAD os direitos que detinha sobre as safras futuras.

Por todo o exposto, não se sustenta a alegação de que as compensações em questão foram realizadas à revelia da Impugnante.

Embora a recorrente aponte a existência de cláusulas contratuais prevendo pagamentos no decorrer de quatro anos, o fato é que não seria difícil para ela demonstrar o momento em que tais créditos ingressaram em seu patrimônio e o momento em que efetuou o pagamento de seus débitos.

Ora, a considerar que a SAD efetuou o registro da compensação de tais direitos e obrigações, é certo que a atuada não foi cobrada por nada, tampouco nada recebeu. Caso tivesse pago ou recebido alguma coisa, bastaria demonstrar tais operações para robustecer seus argumentos, mas a defesa limita-se a afirmar que não há provas de que houve a citada compensação.

Por outro lado, nos termos aditivos em que foram previstos os pagamento alegados pela defesa, há expressa previsão de que *uma vez verificado o efetivo pagamento ou a compensação da importância descrita na Cláusula 3.2, o CEDENTE outorgará automaticamente à CESSIONÁRIA plena, rasa e geral, quitação dos valores recebidos, para nada mais reclamar, seja a que título, tempo ou modo for.*

Assim, restando inconteste que o prazo para as citadas parcelas já se exauriu, certamente tais documentos foram emitidos e não seria difícil a comprovação da data de sua emissão ou mesmo as ações que foram levadas a termo no caso de inadimplência.

Vale destacar cláusula contratual de fl. 1028 que determina que as obrigações de vendedor e comprador estariam sujeitas a consumação até a data de 31 de dezembro de 2007.

*8.8- - Condição suspensiva expressa Todas as obrigações do VENDEDOR e da COMPRADORA de acordo com os termos do presente Contrato, em especial a transferência das QUOTAS e o pagamento do saldo do Preço de Compra, estão sujeitas à consumação do Fechamento até o dia 31 de dezembro de 2007, exceto pelas obrigações da Cláusula 5.1 acima.*

Nota-se que a autuada, até a efetiva extinção da SAD por incorporação, foi uma de suas sócias na mesma proporção da participação detida na MMO, exatamente como o Sr. Márcio Milan de Oliveira, que sofreu o mesmo procedimento fiscal, o qual tramitou nos autos do processo 10865.722574/2011-57, que já foi julgado neste Carf, sendo mantida a autuação, a despeito de seus argumentos (os mesmos da ora recorrente) que, tal qual aqueles expressos no presente processo, foram mais evasivos do que propriamente conclusivos, em particular no caso do Sr. Márcio Milan, que, conforme noticiado pela Fiscalização, logo após a finalização das atividades da MMO, passou à condição de empregado da SAD.

Assim preceitua a Lei 13.105/2015 (Código de Processo Civil):

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Portanto, tendo em vista as pertinentes conclusões da autoridade recorrida, acima reproduzidas, com as quais concordo e adoto como razões de decidir, tendo em vista todo o exposto, não tendo o contribuinte apresentado elementos inequívocos que pudessem apontar para a procedência de seus argumentos, não prosperam as alegações recursais neste tema.

### **Da natureza da receita da atividade rural**

Alega o recorrente que, ao tratar do caso concreto, relativo à natureza da receita decorrente da venda da lavoura de cana-de-açúcar, o Acórdão recorrido considerou que *"não encontra respaldo legal a pretensão do impugnante de considerar como receita da atividade rural o valor da cessão de direitos sobre safras futuras*, afirmando que a Autoridades Julgadora e Lançadora consideraram a operação de venda da lavoura de cana-de-açúcar como uma cessão de direitos de safra futura, calculando o imposto como se a operação estivesse sujeita a ganho de capital, ao invés de receita de venda de produto rural.

A seguir o recurso trata das etapas do processo agrícola, informando que a MMO firmava contratos de parceria agrícola com terceiros, desde o plantio até o momento em que a planta estivesse pronta para corte, arcando com todos os gastos e investimentos em todas as fases do cultivo de cana-de-açúcar.

A defesa faz um extenso relato técnico sobre particularidades da cultura em comento para adentrar efetivamente na sua caracterização como atividade rural, afirmando que é incontroverso que o que foi avaliado e vendido foi a cultura de cana de açúcar, conseqüentemente, um produto rural, que foi plantado e cultivado pelo Condomínio MMO. Foi

igualmente avaliado o montante de despesas/gastos necessários até o estágio de colheita e considerado o valor gasto pela MMO com os tratos culturais até a data da venda da lavoura.

Atesta que deve prevalecer a essência sobre a forma, sendo irrelevante o nome dado aos contratos, não podendo o Agente Fiscal desconsiderar a operação efetivamente praticada, que foi a venda da lavoura de cana-de-açúcar. Com isso, o cálculo do IRPF a patar deve considerar os gastos e investimentos realizados na exploração da atividade rural (prejuízo da atividade rural).

Traz à balha os termos do art. 61 do Decreto 3000/99, para concluir que integra a receita da atividade rural o valor da alienação dos bens utilizados exclusivamente na exploração da atividade rural. Afirmando que não se pode interpretar o vocábulo “bens” de forma literal de forma a não abranger os direitos relativos à exploração da terra de terceiros, citando precedentes judiciais e administrativos, bem assim manifestação da própria Receita Federal sobre a transferência comercial de um direito.

Sustenta que o laudo de avaliação indicou o montante que o Condomínio MMO perceberia na continuidade da exploração da atividade agrícola. Considerando a vida útil de cada lavoura e a capacidade produtiva destas..

Afirma a defesa que a decisão recorrida se furtou a apreciar ponto da impugnação acerca da tributação diferenciada da atividade rural, principalmente quando se trata de pessoa física, que pode compor a base de cálculo sujeita a tributação de 20% da receita bruta obtida com a atividade rural, que aponta que a autuação fiscal, além de equivocada, acabou por onerar de forma mais gravosa uma atividade que é primordial para a economia nacional. Além de que tolheu a recorrente de deduzir suas despesas de custeio e investimento, quebrando toda a sistemática de incidência tributária da atividade rural.

A seguir, trata da impossibilidade de atribuição de custo zero na hipótese de ganho de capital colacionando a legislação correlata.

Sintetizadas as razões recursais, convém relembrarmos os excertos relevantes da motivação expressa pela Autoridade Lançadora no Termo de Verificação, Encerramento de Fiscalização e Representação Fiscal que embasou o lançamento ora sob análise, fl. 433/445:

(...)

### **III – Conclusões Fiscais**

Diante de tudo quanto pudemos constatar e das respostas da Diligenciada, é possível chegar às seguintes conclusões:

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

2) Grande parte dos custos/despesas e investimentos da atividade rural do Condomínio era custeada pelas Usinas (DIC e DAA) compradoras, com

exclusividade, da cana produzida. Mantinha-se assim um "contas-correntes" entre as Usinas e o Condomínio (MMO);

3) No encerramento desse relacionamento empresarial entre a DIC, a DAA e o MMO, as Usinas eram credoras de MMO, em 31.12.2006, pelo valor de R\$ 254.600.906,57 (duzentos e cinquenta e quatro milhões, seiscentos mil, novecentos e seis reais e cinquenta e sete centavos). De fato, referido valor figurou, respeitados os percentuais de cada um, nas Fichas de Dívidas e Ônus Reais da Atividade Rural da DIRPF/2007 (ano-calendário de 2006) dos condôminos;

4) Esse montante de crédito é que foi entregue pelas Usinas (DIC e DAA) em integralização de capital da SAD. Destaca-se que, os condôminos eram sócios da SAD, receptora dos créditos. Entretanto, ficou acordado na Resolução n.º 06 da 3ª Alteração Contratual de 28 de fevereiro de 2007, registrada na JUCESP em 06/07/2007, que a integralização de capital pelos sócios ingressantes não alteraria o percentual de participação dos sócios anteriores (os próprios condôminos), que continuaram a deter na sociedade o mesmo percentual que detinham anteriormente ao aumento do capital social.

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

5.1) Esse montante estava assim composto:

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

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

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

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

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

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

7) Não obstante, nas DIRPF/2008 (ano-calendário de 2007), apresentadas pelas pessoas físicas integrantes do MMO, ainda figuravam, indevidamente, as dívidas para com a SAD, que já haviam sido liquidadas por compensação. Os bens e direitos da atividade rural, relativamente ao Condomínio (MMO), não figuraram mais na DIRPF/2008 (ano-calendário de 2007);

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

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

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

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

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

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

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

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

Da mesma forma, a atribuição de valor para a alienação dos direitos contidos nos contratos de parcerias agrícolas, constitui valor de alienação de direitos, sujeito à apuração do ganho de capital. Não há custos/despesas a serem atribuídos aos direitos alienados, uma vez que eventuais dispêndios na formação das lavouras já foram todos alocados como despesas da atividade rural, nos termos da legislação aplicável à tributação dessa atividade;

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

No caso específico, não é cabível eventual alegação de que a baixa de dívida é fato jurídico cujo acréscimo patrimonial não representa ingresso de caixa para a pessoa física, pois a contrapartida das dívidas assumidas pelos condôminos representou despesa/custo/investimento na atividade rural, que reduziram o resultado tributável dos períodos de apuração. É preciso, no mínimo, reverter agora esses dispêndios recuperados pela via da alienação dos bens e direitos da atividade rural, conforme se vai demonstrar no item "Apuração dos Valores Tributáveis".

A fiscalização é então encerrada na pessoa jurídica ABENGOA BIO ENERGIA AGROINDÚSTRIA LTDA, sucessora, por transformação, da Sociedade Agrícola Dedini (SAD), solicitando-se emissão de Mandados de Procedimento Fiscal (MPF-F) específicos, abrangendo os anos-calendário de 2006 e 2007, em nome das seguintes pessoas físicas:

(...)

Sintetizados os argumentos fiscais que dão lastro ao lançamento, importante trazermos à balha algumas informações disponíveis nos autos que podem ser úteis à formação da convicção deste Colegiado, em particular quanto à natureza dos valores recebidos, sobretudo para identificarmos se estes se submetem à legislação relativa ao ganho de capital ou àquela que trata da tributação de rendimentos da atividade rural.

Pelo Instrumento particular de fl. 81, Cedente (MMO), Cessionária (SAD) e Anuente (DIC) resolveram, em comum acordo, o que se segue:

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

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

5- O preço da presente cessão será determinado pelas partes, após o encerramento dos fornecimentos da Safra 2006/2007, conforme Laudo de Avaliação da Cultura de Cana-de-Açúcar, a ser elaborado por perito a ser indicado pelo CEDENTE e pela CESSIONÁRIA, momento em que também ficara estipulada a forma e as condições de pagamento.

Em fls. 155/163, foi juntado aos autos um exemplar dos citados Instrumentos Particulares de Contrato de Parceria Agrícola e Compra e Venda de Cana-de-Açúcar, em que figuram como partes contratantes o Parceiro Proprietário (dono/possuidor da terra), o Parceiro Agricultor (MMO) e a Compradora (DIC), de tal documento, merece destaque:

(...) 2 - Pelo presente instrumento e melhor forma de direito, os PARCEIROS PROPRIETÁRIOS destacam do imóvel descrito na cláusula anterior, uma gleba de terras com a área de, aproximadamente, 228,51 ha, ou 94,42 alqueires, a fim de que na mesma o PARCEIRO AGRICULTOR efetue o cultivo de cana de açúcar, nas condições constantes deste contrato.

4 - O prazo do presente contrato será de 06 (seis) anos e 03 (três) meses, com início em 01 de outubro de 2005 e término em 31 de dezembro de 2011;

4.1 - Ocorrendo a hipótese de no término do prazo de vencimento deste contrato a cultura de cana-de-açúcar possibilitar outro corte e havendo interesse do PARCEIRO AGRICULTOR no seu aproveitamento, ficará automaticamente prorrogado aquele prazo até o limite de 01 (um) ano. (...)

5 - Pela parceria ora celebrada, caberá aos PARCEIROS PROPRIETÁRIOS uma participação de 20% (vinte por cento) da cana cortada em cada safra e ao PARCEIRO AGRICULTOR uma participação de 80% (oitenta por cento), observada a medição referida na cláusula 3ª (terceira).

5.1- Caberá ao PARCEIRO AGRICULTOR proceder a venda do total da produção de cana-de-açúcar pertencente à parceria, procedendo ao pagamento do percentual pertencente aos PARCEIROS PROPRIETÁRIOS, previsto no "caput" da presente cláusula, em moeda corrente no País. (...)

#### DAS OBRIGAÇÕES DAS PARTES

7 - Além dos princípios legais que regem o uso temporário da terra,

## 7.1 - O PARCEIRO AGRICULTOR

7.1.1 - Efetuar a limpeza, aração, gradeação, sulcação, adubação, plantio e cultivo da lavoura, correndo por sua conta todas as despesas necessárias para tanto;

7.1.2 - Proceder o corte, carregamento e transporte da cana, até industrial que for indicada pela COMPRADORA;

7.1.3 - Empregar a boa técnica agrícola na exploração da área;

7.1.4 - Arcar com todas as responsabilidades trabalhistas, previdenciárias e securitárias dos seus empregados, excluindo os PARCEIROS PROPRIETÁRIOS de quaisquer reclamações trabalhistas movidas por empregados do PARCEIRO AGRICULTOR;

7.1.5 - Efetuar a comercialização da cana-de-açúcar junto a COMPRADORA e proceder ao pagamento da participação dos PARCEIROS PROPRIETÁRIOS em moeda corrente nacional, podendo o pagamento ser efetuado diretamente pela COMPRADORA, por conta e ordem do PARCEIRO AGRICULTOR.

7.1.6 - Praticar uma política ambiental que assegure o estrito cumprimento da legislação pertinente nas áreas objeto deste contrato, responsabilizando-se perante os órgãos de fiscalização do meio-ambiente por eventuais infrações decorrentes de suas atividades; (...)

14 - Fica o PARCEIRO AGRICULTOR autorizado a ceder a terceiros os direitos e obrigações decorrentes deste contrato. Na eventualidade dessa ocorrência, o PARCEIRO AGRICULTOR responderá sempre perante os PARCEIROS PROPRIETÁRIOS, não só pelos direitos que à estes competem na parceria aqui celebrada, como também eventuais danos ou prejuízos que possam vir a sofrer pela intervenção do eventual terceiro em suas terras.

Pelo que se pode notar dos excertos acima, com a formalização dos Instrumentos Particulares de Contrato de Parceria Agrícola e Compra e Venda de Cana-de-Açúcar, a MMO passou a ter direito para, em área segregada da propriedade rural, promover o cultivo de cana de açúcar, sendo que, ainda, arcaria com todas as despesas relacionadas como limpeza, aração, gradeação, sulcação, adubação, plantio e cultivo da lavoura, etc, bem assim com os encargos trabalhistas e ambientais decorrentes da atividade. O produto da comercialização da safras colhidas na vigência do ajuste seria dividido entre o proprietário da terra e a própria MMO, na proporção de 20% e 80% respectivamente.

Por outro lado, restou expressa contratualmente a possibilidade de cessão dos direitos e obrigações decorrentes deste contrato, o que acabou ocorrendo conforma já especificado alhures.

Contudo, a pergunta que não quer calar é: que direitos são estes e qual a sua natureza?

Para uma resposta satisfatória, mister colacionarmos a legislação de regência, em particular o que diz a Lei 8.032/90.

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

Art. 2º Considera-se atividade rural:

I - a agricultura;

(...)

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

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

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

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

(...)

Art. 6º Considera-se investimento na atividade rural, para os propósitos do art. 4º, a aplicação de recursos financeiros, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade agrícola.

(...)

Art. 13. Os arrendatários, os condôminos e os parceiros na exploração da atividade rural, comprovada a situação documental, pagarão o imposto de conformidade com o disposto nesta lei, separadamente, na proporção dos rendimentos que couber a cada um.

Art. 14. O prejuízo apurado pela pessoa física e pela pessoa jurídica poderá ser compensado com o resultado positivo obtido nos anos-base posteriores.

Em razão dos preceitos legais acima, resta inequívoco que estamos diante de uma atividade rural, cujo resultado deve ser apurado a partir do confronto de receitas e despesas, neste último devem ser considerados os investimentos relacionadas com a própria atividade. Resta claro, ainda, que os parceiros devem pagar seus tributos com base no acima disposto, na proporção dos rendimentos que couber a cada um.

A partir daí, cotejando a Lei 8.032/90 e os instrumentos de parceria formalizados no caso sob análise, não parece que haja nenhuma dúvida de que a MMO, caso levasse até o fim o ajuste entabulado, a parcela que lhe caberia das receitas provenientes da comercialização das safras se constituiria em receita da atividade rural, a qual, confrontada com as despesas e investimentos necessárias ao cultivo, levaria ao resultado da atividade rural, que poderia ser negativo ou positivo.

Ocorre que os direitos sobre os Instrumentos Particulares de Contrato de Parceria Agrícola e Compra e Venda de Cana-de-Açúcar foi alienado pela MMO, permanecendo esta com os direitos sobre a cana-de-açúcar a ser colhida e vendida até o encerramento da Safra 2006/2007, para atendimento a compromissos anteriormente assumidos.

Ora, de plano, vemos que os valores recebidos pela safra colhida e vendida até o encerramento da Safra 2006/2007, que aparentam ter a mesma natureza dos valores que a

cessionária teria direito a partir das safras 2007/2008, foram tributados pela MMO como decorrentes de sua atividade rural, já que a fiscalização não lançou tributo sobre uma eventual omissão ou tributação indevida relacionada a tais valores.

Assim, relevante avaliar se, de fato, os rendimentos que seriam devidos a partir da safra 2007/2008 têm a mesma natureza dos recebidos até a Safra 2006/2007, bem assim se na transmissão de direitos houve alguma outra grandeza considerada para se chegar ao valor do ajuste e que não esteja relacionada à atividade rural.

Neste sentido, importante destacarmos os termos do Laudo de Avaliação previsto no Instrumento de Cessão de Direitos, o qual consta de fl. 856 a 861 e do qual merece destaque:

## 1 INTRODUÇÃO

A Parceria Agrícola Márcio Milan de Oliveira e Outros, com domicílio na Fazenda São Joaquim, no Município de Santa Cruz das Palmeiras, Estado de São Paulo, explora a cultura de cana-de-açúcar, através do uso das terras de terceiros, por meio de parcerias agrícolas e de arrendamentos rurais.

A totalidade da produção de cana-de-açúcar é industrializada pelo Grupo Dediniagro, em suas unidades:

- o Dedini S.A. Indústria e Comércio - DIC<sub>3</sub> unidade industrial que produz açúcar, álcool, melão e bagaço de cana.
- Dedini Açúcar e Álcool Ltda. - DAA, unidade industrial que produz açúcar, álcool, melão e bagaço de cana.
- Santo Antônio de Posse, unidade industrial arrendada pela DAA da pessoa jurídica Usina Maluf S/A Açúcar e Álcool, pelo prazo de 15 (quinze) anos, a partir de 01.06.2002, que produz açúcar, bagaço e melão de cana.

## 2 OBJETIVOS

Esta avaliação tem por finalidade atribuir valores para a cultura instalada nos seus diversos estágios de exploração, com o intuito de instruir a cessão dos direitos de exploração da totalidade da lavoura de cana-de-açúcar, de acordo com o "Termo Aditivo ao Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Direitos e Obrigações e Outras Avenças".

A lavoura de cana-de-açúcar em seus diversos estágios está distribuída em 29 municípios, conforme abaixo demonstrado:

(...)

## 03 CRITÉRIOS E METODOLOGIA DE AVALIAÇÃO

O critério estabelecido para avaliação da lavoura de cana de açúcar baseou-se no valor das projeções futuras de safra durante a vida útil da lavoura, em seus diferentes estágios de exploração (primeiro e demais cortes).

A relação das áreas ocupadas com cana foi fornecida pela parceria Márcio Milan de Oliveira e Outros, e a produtividade média obtida em cada estágio da cultura, baseou-se no histórico de 10 safras da referida parceria.

O preço da cana por tonelada utilizado foi calculado pela quantidade média de ATR (145 Kg) e os valores estabelecidos pelo CONSECANA., 145 kg de ATR x 0.36 = R\$ 52,20 por tonelada de cana de açúcar. (...)

Até a exaustão da lavoura de cana-de-açúcar objeto do presente laudo, tem se as seguintes expectativas quanto a quantidade a ser produzida, assim como, à produtividade:

Safras	Produtividade média	Área corte ha	Produção em TC.
2007/2008	91,60 tc ha	40.354	3.696.608
2008/2009	84,11 tc.ha	35.035	2.946.941
2009/2010	77,16 tc.ha	30.949	2,387.865
2010/2011	72,40 tc.ha	23.752	1.721.074
2011/2012	69,34 tcha	15.049	1.043.444
2012/2013	67,16 tc.ha	5.366	360.395
<b>Totais</b>		<b>150.505</b>	<b>12.156.327</b>

### 3.2 CALCULO DO VALOR DA CANA DE AÇÚCAR VENDIDA

Valor da tonelada de cana de açúcar		
Valor médio da tonelada de cana 145 kg ATR-x O,36		52,2
(-) Valor da colheita por tonelada de cana, distância media ida 23 km		-16,13
(-) Valor da cana a ser vendida		36,07
Quantidade de cana a ser produzida		12.156.327
Valor total da produção		438.478.714,89
(-) Valor a ser pago aos parceiros RS 9,02 por t.c produzida		-109.650.069,54
(-) Custo dos tratos culturais da cana vendida		
Quantidade de cana a ser produzida	12.156.327	
(-) Quantidade de cana safra 2007/2008 já tratada	-3.696.608	
(=) Quantidade de cana a tratar	8.459.719	
Custo do trato por tonelada dc cana dc açúcar	8,75	
Custo total dos tratos culturais futuros	74.022.541,25	-74.022.541,25
Subtotal		254.806.104,10
(+) Estoque de tratos culturais safra 2007/2008		25.351.410,54
Valor total da avaliação		280.157.514,64

Vale ressaltar o valor total apurado no laudo acima diverge do considerado omitido pela fiscalização em pouco mais de 6 milhões, o que, além de se mostrar um valor irrelevante em razão do todo, não muda as conclusões a que chegaremos acerca da natureza dos rendimentos decorrentes da cessão dos contratos de parceria agrícola.

Uma análise perfunctória da citada avaliação é suficiente para demonstrar que esta teve por finalidade atribuir valores para a cultura instalada nos seus diversos estágios de exploração, com o intuito de instruir a cessão dos direitos de exploração da totalidade da lavoura de cana-de-açúcar, de acordo com o "Termo Aditivo ao Instrumento Particular de Contrato de Cessão de Direitos e Obrigações e Outras Avenças.

O cálculo em si evidencia que nada além da cultura de cana-de-açúcar integrou o montante avaliado. Portanto, caso a MMO permanecesse à frente da execução dos citados ajustes, decerto que, caso confirmadas as estimativas de receita acima descritas, estas seriam consideradas receita da atividade rural e os dispêndios e investimentos, nele incluído o tal "Estoque de tratos culturais safra 2007/2008", correspondente à penúltima linha da planilha,

seriam considerados despesas da mesma atividade. Não havendo que se falar em incidência, sobre tais valores, de IRPF sobre ganho de capital.

Mas como dito, a lavoura foi alienada antes da colheita e a própria Lei 8.032/90 nos dá uma dica acerca da forma de tributação dos valores recebidos, ao afirmar que, na alienação de bens utilizados na produção, o valor da terra nua não constitui receita da atividade agrícola. Assim, por exclusão é possível afirmar que apenas aquilo que não integra o valor da terra nua deve ser considerado receita da atividade agrícola.

Quanto ao conceito de terra nua, este pode ser observado na legislação que trata do Imposto Territorial Rural - ITR, que assim dispõe:

Lei nº 9.393/96:

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

I - VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:

- a) construções, instalações e benfeitorias;
- b) culturas permanentes e temporárias;
- c) pastagens cultivadas e melhoradas;
- d) florestas plantadas; (...)

A legislação do ITR demonstra com alguma clareza a forma como é apurado o Imposto Rural, utilizando-se sempre do conceito de Valor da Terra Nua, que seria o valor do solo com sua superfície e respectiva floresta nativa, despojado das construções, das instalações, das benfeitorias, das culturas permanentes e temporárias, das pastagens cultivadas, das florestas plantadas, etc.

Vejamos o que prevê a Instrução Normativa SRF nº 84/01:

Art. 19. Considera-se valor de alienação: (...)

§ 2º Na alienação dos imóveis rurais, a parcela do preço correspondente às benfeitorias é computada:

I - como receita da atividade rural, quando o seu valor de aquisição houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;

II - como valor da alienação, nos demais casos.

Assim, o tratamento dado às benfeitorias no âmbito da atividade rural é de suma importância presente demanda. Nota-se que, quando deduzida como despesas da atividade rural, a parcela do preço correspondente às benfeitorias é computada como resultado da atividade rural, ao passo que, não tendo sido deduzida como despesas, a parcela do preço correspondente às benfeitorias é computada como valor de alienação.

Há de se notar que o Agente Fiscal considerou e lançou, como receita da atividade rural, os valores relativos a ativo imobilizado e estoque de insumos e matérias intermediários listados nos Anexos I e V do Contrato de Cessão e Transferência de Ativos e Outras Avenças. Não obstante considerou que os valores relativos à cessão dos direitos relacionados à cultura temporária nos seus diversos estágios não seriam receitas da atividade rural, mas sobre elas deveria incidir a tributação sobre o ganho de capital verificado na operação, considerando, paradoxalmente, que o custo deveria ser zero, *uma vez que eventuais dispêndios na formação das lavouras já foram todos alocados como despesas da atividade rural, nos termos da legislação aplicável à tributação dessa atividade.*

A seguir, de forma igualmente contraditória, afirma que *é preciso, no mínimo, reverter agora esses dispêndios recuperados pela via da alienação dos bens e direitos da atividade rural.* Como bem claro na legislação supracitada, considera-se investimento na atividade rural, para fins apuração do resultado, onde o valor investido é considerado despesa no período de sua ocorrência, a aplicação de recursos financeiros com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade agrícola. Entretanto, esse investimento vai se agregando em alguma modalidade de bem ou direito e, quando da sua alienação, a receita gerada deve ser considerada receita da atividade rural e como tal tributada. Desta forma, a reversão de um dispêndio recuperado é exatamente pela tributação na forma de receita da atividade rural.

Por tudo que consta nos autos, bem assim nas razões e fundamentos legais que integram o presente, concluo pela improcedência do lançamento relacionado ao ganho de capital incidente sobre valores decorrentes de cessão de direitos decorrentes de contratos de parceria agrícola e compra e venda de cana de açúcar, por considerar que a essência do ajuste é de uma operação de alienação de um cultivo temporário cujo resultado configura resultado da atividade rural e como tal deve ser tributado.

Por fim, fica a ressalva de que a insurgência do contribuinte no recurso sob análise está restrita ao lançamento de IR sobre o ganho de capital, restando definitivas as conclusões da DRJ sobre o lançamento relativo à omissão de rendimentos da atividade rural.

### **Conclusão**

Por tudo que consta nos autos, bem assim nas razões e fundamentos legais acima expostos, voto por negar provimento ao recurso de ofício e por dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo

Fl. 43 do Acórdão n.º 2201-005.474 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13888.724465/2011-24