



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10340.720401/2021-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.841 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de maio de 2023
Recorrente IBRAHIM CHAMMA FARES
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

ARRENDAMENTO RURAL. REMUNERAÇÃO. PERCENTUAL DE PRODUÇÃO.

O pagamento em quantidade fixa de produto, por si só, não descaracteriza o arrendamento e, muito menos, permite enquadrar o contrato como parceria rural, visto que a essência da parceria rural está no compartilhamento do risco, que deve ser comprovado documental. No caso de contrato de arrendamento, o rendimento recebido pelo proprietário dos bens rurais cedidos é tributado como se fosse um aluguel comum, enquanto que no contrato de parceria, as duas partes são tributadas como atividade rural na proporção que couber a cada uma delas.

ALIENAÇÃO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS. GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Na apuração do ganho de capital decorrente da alienação de produtos agrícolas, integram o custo de aquisição o valor do produto na data do seu recebimento acrescido das despesas relacionadas a conservação e reparo, assim como eventual comissão ou a corretagem, quando o ônus não for transferido ao adquirente do bem.

MULTA QUALIFICADA.

A simples omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, devendo a autoridade fiscal fundamentar a caracterização do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

CARNÊ-LEÃO. SIMULTANEIDADE DE MULTAS. SÚMULA CARF 147.

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao piso legal, vencido o Conselheiro Martin da Silva Gesto que dava provimento parcial em maior extensão.

(documento assinado digitalmente)

Sônia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Christiano Rocha Pinheiro – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Christiano Rocha Pinheiro (relator), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Leonam Rocha de Medeiros, Gleison Pimenta Sousa, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Martin da Silva Gesto e Sônia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

De início, para consulta e remissão aos principais marcos do debate até aqui conduzido, segue anotado o índice das principais peças processuais que compõe o feito:

	Índice de Peças Processuais			
Documento	Lançamento	Impugnação	DRJ - Acórdão	Recurso Voluntário
Localização (Fl.)	2832	2942	3077	7 (P2)

Diante da lavratura de Auto de Infração para lançamento crédito tributário relativo ao Imposto de Renda sobre a Pessoa Física, o recorrente e o responsável solidário arrolado se insurgiram perante o contencioso administrativo cuja primeira análise foi concretizada no Acórdão 108-023.888 da lavra da 15ª Turma da Delegacia da RFB de Julgamento em São Paulo (DRJ08).

Para melhor compreensão dos fatos até aqui sucedidos, tomo como referência o relatório que compõe a supracitada decisão.

DRJ ACORDÃO - RELATÓRIO

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado o auto de infração de fls. 2.672 a 2.692, relativo aos anos-calendários de 2016 a 2018, em que foi apurada a omissão de rendimentos de aluguéis e royalties recebidos de pessoas físicas, omissão de ganho de capital e multa por falta de recolhimento do carnê-leão. no valor total de R\$ 1.622.432,94. O termo de verificação fiscal de fls. 2.696 a 2.754, explica, em síntese, que:
1 – o contribuinte é signatário de 12 contratos de parceria agrícola celebrados com as pessoas físicas discriminadas às fls. 2.701 e 2.702;

- 2 – nos termos da legislação de regência (Lei 4.504/1964 e Decreto 59.566/1966) a parceria rural é caracterizada pela necessidade de partilha dos riscos de caso fortuito e força maior, dos frutos, produtos e lucros obtidos e dos riscos de variações de preço dos frutos obtidos na exploração do empreendimento rural, já a figura do arrendamento rural caracteriza-se pela cessão do uso e gozo do imóvel rural mediante retribuição certa ou aluguel;
- 3 – nos termos do Decreto 3.000/1999 e da IN SRF 83/2001, para que a receita seja considerada como receita de atividade rural os produtos vendidos devem ser decorrentes de atividades rurais exploradas pelo próprio produtor vendedor;
- 4 – nenhum dos contratos agrícolas apresentados pelo fiscalizado (com exceção daqueles celebrados com a pessoa jurídica Usina Santa Terezinha Ltda.) possui registro em cartório, ao contrário do que determina o art. 13 da Lei 8.023/90, bem como os arts. 18 e 14 das IN SRF 138/90 e 83/2001, respectivamente. Uma vez não registrados em cartório os respectivos contratos de parceria, incumbe ao contribuinte a comprovação material do efetivo cumprimento das cláusulas pactuadas entre as partes;
- 5 – nos casos em questão, constata-se que a atividade rural é desenvolvida exclusivamente pelos arrendatários, sendo que o proprietário das terras não realiza qualquer despesa ou investimento, não tem qualquer participação ou ingerência no empreendimento rural. Os custos de produção, no mesmo sentido, são de responsabilidade exclusiva do aludido “parceiro outorgado”;
- 6 - os contratos não fazem qualquer menção específica aos riscos de caso fortuito ou força maior, o que vai de encontro com uma característica básica do contrato de parceria, qual seja, a divisão dos riscos;
- 7 – os contratos 11 e 12 trazem clara disposição de que o valor pago ao contribuinte era fixo e certo, em total descompasso com a natureza do contrato de parceria. A referida cláusula foi posteriormente alterada;
- 8 – nos contratos 5, 7, 8 e 12 (aditivo), as cláusulas que atribuem percentuais de produção estipulam “pagamento” pela parceria. Ainda que se refira a percentuais de produção, a menção a pagamento deixa claro que o arrendatário deve vender esse percentual e pagá-lo ao arrendante ou autorizar a transferência da propriedade junto a alguma cooperativa;
- 9 – não restou comprovado, com documentação hábil e idônea, a relação entre a produção total da propriedade arrendada e o percentual estipulado nos contratos como pertencente ao fiscalizado. Pelo contrário, no contrato 6, restou comprovado que o valor pago ao fiscalizado foi a transferência de exatos 36.000 kg de soja ao final dos anos de 2016, 2017 e 2018. Evidente, assim, que houve um pagamento fixo, pois não é possível imaginar que a propriedade tenha produzido exatamente a mesma quantidade de produtos em três anos consecutivos;
- 10 - a cópia do contrato 9 traz uma rasura e, acima dela, foi manualmente escrita a palavra “parceria”. Porém, através de intimação fiscal, a outra parte do contrato apresentou sua cópia onde se constatou que a palavra rasurada era “arrendamento”, o que demonstra a intenção do fiscalizado em ocultar o real negócio celebrado;
- 11 – mediante o conjunto probatório apresentado, constata-se que tais instrumentos visavam ocultar a verdadeira natureza dos rendimentos que era a de contraprestação pelo arrendamento das terras;
- 12 – os arrendatários entregavam em uma empresa, ou cooperativa, indicada pelo fiscalizado, a parcela de produção proveniente do pagamento dos arrendamentos. Posteriormente, os mesmos arrendatários, faziam uma transferência de propriedade dessa parcela de produção para o Fiscalizado. Toda essa produção entregue, era recebida pelas empresas ou cooperativas apenas com “nota fiscal de entrada” para pagamento posterior. Mais tarde, quando o Fiscalizado deseja receber o valor lá depositado em mercadoria, tais empresas ou cooperativa emitiam notas de “Fixação de Preço” e promoviam o pagamento;
- 13 – no momento em que os arrendatários assinam a autorização de transferência das mercadorias, as mesmas são colocadas à disposição do fiscalizado, ou seja, passam a incorporar seu patrimônio;
- 14 – assim, as diferenças positivas decorrentes da venda de produtos que anteriormente haviam sido transferidos para o fiscalizado constituem ganho de capital;

15 – os pagamentos realizados em produtos foram recebidos pelas empresas intermediárias ou cooperativa por um valor simbólico. Para saber exatamente o valor destes pagamentos na data da transferência foram utilizadas as cotações constantes do site da Secretaria de Agricultura e do Abastecimento do Estado do Paraná;

17 – dos rendimentos omitidos de pessoas físicas foi calculada a multa por falta de recolhimento do carnê-leão;

18 – tendo em vista a simulação realizada para caracterizar as operações de arrendamento como se fossem de parceria rural, configura-se a hipótese de fraude. Em razão disso, foi qualificada a multa de ofício prevista no art. 44 da lei 9.430/1996.

Cientificado do lançamento em 23/04/2021 (fl. 2.765), o contribuinte apresentou, em 25/05/2021, a sua impugnação de fls. 2.771 a 2.810, alegando, em suma, que:

1 – em nenhum momento o Estatuto da Terra determina que, para caracterizar a parceria rural, o outorgante da propriedade rural deva exercer ativamente a exploração da atividade agrícola, bastando, tão somente, que este disponibilize a sua proporção de terra;

2 – ao contrário do que traz o Ilustre Sr. Fiscal, o que deve ser compartilhado são os riscos, e não, despesas e investimentos;

3 – o que ocorre no presente caso é a execução de atividade de exploração agrícola pelo parceiro outorgado junto ao imóvel rural cedido pelo parceiro outorgante;

4 – quando a retribuição do parceiro outorgante, advinda do contrato de parceria pactuado, se dá por meio de percentual estipulado entre as partes, é mais que óbvia a presença de risco sob a operação por parte do impugnante;

5 - correto estaria o Sr. Fiscal, caso houvesse determinada cláusula desresponsabilizando o parceiro outorgante, sobre determinados fatos passíveis de acontecimentos na esfera da atividade agrícola, ou ainda, cláusula preceituando o pagamento de valor mínimo, em caso de quebra na produção. Conjecturas estas que não se enxergam nos contratos pactuados;

6 – os esclarecimentos prestados pelos demais parceiros são claros ao demonstrar que o valor repassado ao contribuinte era variável, conforme a produção da atividade agrária;

7 – ademais, praticamente todos os contratos trazem uma cláusula em que o parceiro outorgante autoriza que sua quota parte da produção fique em garantia em favor de instituição financeira para que o parceiro outorgado possa pleitear financiamentos. Com isso, mostra-se patente o risco na operação, visto que se o parceiro outorgado não cumprir as obrigações junto à instituição financeira, o parceiro outorgante pode ter sua parte tolhida em favor do banco cedente do crédito;

8 – ao contrário do que alega o Sr. Fiscal, o CARF vem decidindo que é totalmente desnecessário o registro em cartório do contrato de parceria rural para que seja atestada sua validade. A Lei 8.023/90 e o Decreto 3.000/99 apenas determinam que a parceria rural deva ser comprovada documentalmente;

9 – para a ocorrência do ganho de capital faz-se necessária, primeiramente, a efetiva entrada do bem no patrimônio do contribuinte e, num segundo momento, sua alienação por preço superior. No caso em questão, os produtos agrícolas sequer adentraram ao patrimônio do contribuinte, constituindo tão somente uma mera expectativa de ingresso de valores futuros;

10 - o ato de autorização de transferência da parcela produzida pelos parceiros outorgados, dirigido à cooperativa, não vem a representar qualquer entrada financeira efetiva, não ocorrendo, assim, a disponibilidade econômica. Também não se verifica a aquisição da disponibilidade jurídica, vez que o respectivo poder de dispor de modo atual, irá se traduzir, tão somente, quando do pagamento dos valores pela cooperativa ao impugnante;

11 – na relação jurídico-tributária compete ao sujeito ativo comprovar com precisão, segurança e objetividade a infração imputada ao sujeito passivo. No caso em questão, não restou comprovada de maneira cabal a existência de um contrato de arrendamento rural apto a agasalhar a situação tributária;

12 - a auditoria não trouxe aos autos qualquer comprovação do dolo do Impugnante no que tange a supressão de tributos ou até mesmo a intenção de sonegar, e mais quando aponta supostos motivos para a qualificadora;

13 – no presente caso não se enxerga em hipótese alguma o requisito do “evidente intuito de fraude pelo sujeito passivo”.

A partir da análise dos elementos de prova carreados aos autos e dos fundamentos apresentados pela defesa, o colegiado da DRJ08 decidiu por unanimidade de votos dar parcial provimento a impugnação e, assim, manter o crédito tributário como especificado no respectivo voto condutor (fl. 3093). Segue ementa do acórdão.

DRJ ACORDÃO – EMENTA

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

CONTRATO DE PARCERIA RURAL. DESCARACTERIZAÇÃO. ARRENDAMENTO RURAL. RENDIMENTO TRIBUTÁVEL DE ALUGUEL.

Constatado nos autos que o proprietário não assume os riscos inerentes à exploração da atividade rural desenvolvida em suas terras, conclui-se que, apesar de ter sido atribuída a denominação de parceria rural, os contratos dizem respeito à operação de arrendamento rural, devendo os rendimentos decorrentes serem tributados como aluguéis na declaração de ajuste anual.

CONTRATO REGISTRADO.

O contrato de parceria rural devidamente registrado no cartório de títulos e documentos, sem qualquer identificação de irregularidade ou indício de que o mesmo tenha sido objeto de abuso de direito, se presta para a comprovação do negócio jurídico pactuado.

MULTA DE OFÍCIO DE 150%. PRESENÇA DOS PRESSUPOSTOS LEGAIS. ADMISSIBILIDADE.

Cabe a exigência da multa de ofício de 150% nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais.

Inconformado com a primeira decisão administrativa, o recorrente apresentou recurso voluntário por meio do qual carrou em síntese os seguintes fundamentos.

RECURSO VOLUNTÁRIO

DA DESNECESSIDADE DE REGISTRO NO CARTÓRIO DE
TÍTULOS E DOCUMENTOS

Que o CARF já se posicionou acerca da desnecessidade do registro do contrato em cartório;

Que o STJ também entende ser incabível a exigência do registro junto ao contrato de parceria global para fins de validade;

Que a legislação tributária determina que para validade dos contratos de parceria perante o fisco basta serem comprovados documentalmente, nos termos do art. 13 da Lei nº 8.023/1990;

Que a DRJ08 exonerou de tributação os rendimentos recebidos de pessoas físicas, abonados pelo Sr. Sidney Aparecido da Silva, visto que o respectivo contrato se encontrava registrado em RTD;

Que a grande maioria dos contratos possui firma reconhecida em momento contemporâneo a sua assinatura;

Que o CARF em recentíssimo posicionamento asseverou que o contrato com reconhecimento de firma contemporâneo à sua assinatura dispõe de validade jurídica de parceria rural;

Que a legislação em regência não assinala o registro em cartório, ou o reconhecimento de firma, como requisitos de validade do contrato de parceria rural;

Que dos 12 contratos analisados pela fiscalização, apenas 5 não possuíam reconhecimento de firma lançado junto aos respectivos documentos;

Que a comprovação documental acerca da existência e validade dos contratos de parceria está mais que farta, considerando a apresentação escrita de todos os contratos de parceria rural, acompanhados de firma reconhecida;

IMPOSSIBILIDADE DE CONFIGURAÇÃO DE ARRENDAMENTO
AGRÁRIO

Que o TVF não consegue comprovar cabalmente a existência de um contrato de arrendamento rural apto a agasalhar a tributação formalizada;

Que a auditoria deixou de prestigiar o primado da verdade material;

Que a conceituação legal da referida modalidade contratual requer seja certa a retribuição pela cessão da área. E não há nos autos prova material da existência de retribuição certa perante a integralidade dos contratos;

Que não se verificam existir regularidade nos pagamentos nem tampouco coincidência de valores, sendo observado uma clara variação nada desprezível de um ano para outro;

Que nos dois primeiros anos, o recorrente havia recebido menos que em 2018, conforme esclarecimentos prestados pelo Sr. Antônio Mogi;

Que as transferências promovidas na esteira do contrato firmado com o Sr. Elton Aparecido Sfordi sofreram variação no período analisado. Observa-se que na safra de 2015/2016 e 2017/2018, o recorrente recebeu a metade em relação à safra de 2016/2017;

Que as transferências eram baseadas na produção obtida na área explorada, não existindo produção fixada, conforme esclareceu o Sr. Elton Aparecido Sfordi;

Que no caso de quebra de produção, não havia valor mínimo de pagamento, ou seja, o risco do recorrente era de 100%, como revelou o Sr. Lazaro Fernandes;

Que a raiz do contrato firmado com o Sr. Márcio Parise Gonçalves, o valor recebido em 2018 foi menos que a metade do valor relativo aos anos 2016 e 2017;

Que a Sra. Rosilene Benedito Braz também pontuara acerca da inexistência de valor mínimo de retribuição da parceria;

Que também em relação ao Sr. Sidney Aparecido da Silva, percebeu-se diversas transferências de soja ao recorrente entre 2016 e 2017, de acordo com o percentual estipulado entre as partes;

Que compete ao sujeito ativo comprovar com precisão, segurança e objetividade a infração imputada ao sujeito passivo e sua base de cálculo, sendo inadmissíveis meras conjecturas não lastreadas em elementos contundentes de prova;

Que a autoridade fiscal deixou de evidenciar a subsunção dos fatos ao conceito da norma prevista no art. 3º do Decreto nº 59.566/1966;

Que existem variações consideráveis nas transferências de um ano para o outro, tanto no que diz respeito aos valores quanto na quantidade e periodicidade de depósitos efetuados, conforme documentos anexos, e esclarecimentos por parte dos parceiros outorgados;

MEDIANTE PARTILHA, ISOLADA OU CUMULATIVAMENTE
DOS RISCOS DO EMPREENDIMENTO RURAL

Que o modo de remuneração do outorgante é por meio do recebimento de um percentual da produção, como forma de participação dos frutos da parceria;

Que a remuneração prevista nos contratos firmados pelo recorrente toma por base determinada porcentagem da produção da área objeto da parceria rural;

Que é evidente a responsabilidade do outorgante por toda e qualquer causa que venha a influenciar na produção agrícola, inclusive caso fortuito e força maior;

Que o caso posto contraria o arrendamento rural, cuja remuneração é invariável independentemente da ocorrência de uma catástrofe na atividade agrícola;

Que a presença do risco está diretamente implícita na modalidade ora contratada;

Que praticamente a totalidade dos contratos de parceria agrícola pactuados pelo recorrente contém cláusula segundo a qual o parceiro outorgante, em conjunto com o parceiro outorgado, autoriza em deixar a sua quota parte da produção agrícola em garantia perante instituições financeiras;

Que o recorrente concordou que a totalidade da colheita e bens apenhados sejam destinados a liquidação de financiamentos, renunciados todos os direitos sobre estes bens, ou quota parte, até que extinção total das dívidas;

DA INOCORRÊNCIA DE GANHO DE CAPITAL

Que a fiscalização teria apontado ganho de capital no montante de R\$ 472.021,18;

Que em hipótese alguma é possível a caracterização do ganho de capital;

Que para a alienação de determinado bem, é necessária a entrada efetiva do mesmo no patrimônio do contribuinte e, após, a sua alienação por preço superior;

Que os produtos relacionados aos contratos de parceria rural sequer adentraram no patrimônio do contribuinte, constituindo tão somente uma mera expectativa de ingresso de valores futuros;

Que o fator gerador do imposto sobre a renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. Enquanto a primeira diz respeito a

percepção de dinheiro; a segunda se refere ao direito incondicional, atual e efetivo de aferir renda e de sobre ela dispor livremente;

Que a autorização de transferência da parcela produzida às cooperativas não representam qualquer entrada financeira efetiva, incorrendo assim a disponibilidade econômica;

Que igualmente não se verifica a disponibilidade jurídica, haja vista que não é suficiente o simples poder de dispor;

Que o STF já se posicionou no sentido da impossibilidade de se tributar por mera presunção ou ficção jurídica, sem que tenha havido efetivo, incondicional e atual acréscimo patrimonial;

Que o reconhecimento da entrada de receita no patrimônio do contribuinte se dá no ato de emissão de nota fiscal de saída do produto pela cooperativa, não sendo correto considerar a autorização de transferência de parte da produção;

Que somente se tributa o acréscimo patrimonial a partir da existência da disponibilidade jurídica e/ou econômica, atual;

Que não é possível exigir IRPF a partir de mera expectativa de ingresso de valores no patrimônio do contribuinte;

DA AUSÊNCIA DE RAZÕES PARA APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA

Que o art. 44, §1º da Lei nº 9.430/1996 dita a duplicação da multa de 75% nos casos previstos pelos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964;

Que a autoridade fiscal imputou a ocorrência de fraude, por parte do recorrente, o que evocou o art. 72 da Lei nº 4.502/1964;

Que a qualificação proposta pressupõe um comportamento criminoso, pautado pela busca consciente, deliberada e desejada dos efeitos insculpidos em lei;

Que a suposta ação dolosa levada a cabo pelo recorrente deve ser cristalina, a ponto de não pairar uma sombra sequer de dúvida sobre o ato classificado como fraudulento;

Que a palavra dolosa suscita o dever de demonstrar a intenção delitiva do sujeito passivo;

Que se assim não fosse, a majoração da multa para 150% seria a regra do Direito Tributário;

Que a auditoria fiscal não trouxe aos altos qualquer comprovação de dolo do recorrente no que tange a supressão de tributos ou até mesmo a intenção de sonegar;

Que o recorrente em momento algum realizou negócio jurídico simulado, para fins de redução do pagamento de imposto, à medida que os contratos de parceria rural pactuados estão sob perfeita execução;

Que os fatos não se compatibilizam com a expressão legal *evidente intuito de fraude pelo sujeito passivo*;

DO PEDIDO

Por todo o exposto, requer o presente Recurso Voluntário seja conhecido e provido para reformar o acórdão proferido pela 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento da 8ª Região (São Paulo), julgando-se procedente o presente recurso voluntário, de modo a afastar a exação tributária advinda da descaracterização dos contratos de parceria rural, ao qualifica-los como contrato de arrendamento rural, considerando a plena validade e efetividade dos contratos de parceria pactuados, visto que cumpridas todas as condições dispostas no §1º, do art. 96, do Estatuto da Terra; acompanhando do afastamento da qualificação da multa de ofício, vez que, inexistente qualquer ato fraudulento advindo do Contribuinte junto aos contratos de parceria pactuados; não por menos, pugna-se pela ausência de caracterização de ganho de capital, acompanhado do afastamento da multa quanto a não apresentação do carne leão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Christiano Rocha Pinheiro, Relator.

ADMISSIBILIDADE

TEMPESTIVIDADE E PRESSUPOSTOS

O recorrente foi intimado da decisão de primeira instância por via postal, em 06/12/2021, conforme Aviso de Recebimento (fl. 01 – vol. 2). Uma vez que a solicitação de juntada do recurso está datada em 05/01/2022 (fl. 05 – vol. 2), é considerado tempestivo ademais de preencher os pressupostos legais de admissibilidade.

MATÉRIA CONHECIDA

DA NATUREZA JURÍDICA

Por todo o relato trazido até aqui, depreende-se que contenda está assentada na definição da natureza jurídica que reveste os contratos firmados pelo recorrente no que se refere ao uso de área rural, que totalizam 12 avenças. Segue descrição contida no TVF (fl. 2862).

1 - Contrato intitulado “Contrato Particular de Parceria Agrícola” firmado em 01 de junho de 2015, com João Eduardo Pasquini, CPF 550.205.509-49, com previsão de vigência, conforme cláusula 02, de quatro anos, encerrando-se em 31 de maio de 2019, referente à fazenda nominada como Fazenda Nome de Jesus, lotes 299 e 300, cujo imóvel têm 192,7142 alqueires paulistas, dos quais 161 foram objeto do contrato. Doravante denominaremos este instrumento como Contrato 1 (fls. 367 a 372).

2 - Contrato intitulado “Contrato Particular de Parceria Agrícola” firmado em 30 de abril de 2006, com Lázaro Fernandes, CPF 516.857.879-91, com previsão de vigência, conforme cláusula 02, de quinze anos, encerrando-se em 30 de abril de 2021, referente ao lote de terras nº 306-A, localizado no Município de Florai, com área de 24,2 hectares. Doravante denominaremos este instrumento como Contrato 2 (fls. 412 a 416).

3 - Contrato intitulado “Contrato de Parceria Agrícola” firmado em 02 de junho de 2008, com Elton Aparecido Sfordi, CPF 916.659.659-91, com previsão de vigência, conforme cláusula 02, de três anos, referente aos lotes de terra 83-A e 83-A1 nº 306-A, localizado no Município de Nova Esperança, com área de 24,2 hectares. Embora a vigência consignada seja de três anos, conforme resposta à intimação nº 213/2020, o contribuinte Elton Aparecido Sfordi declara que tal contrato continuou tacitamente vigente até 2018. Doravante denominaremos este instrumento como Contrato 3 (fls. 374 a 378).

4 - Contrato intitulado “Contrato de Parceria Agrícola” firmado em 30 de maio de 2014, com Sidney Aparecido da Silva, CPF 917.080.529-68 e Eliane da Motta Oliveira Silva, CPF 020.118.799-06, com previsão de vigência, conforme cláusula 02, de três anos, encerrando-se em 30 de maio de 2017, referente ao lote de terras nº 18-A, da Colônia Goioerê, com área de 24,2 hectares, dos quais 19,36 foram cedidos. Doravante denominaremos este instrumento como Contrato 4 (fls. 392 a 394).

5 - Contrato intitulado “Contrato de Parceria Agrícola” firmado em 30 de janeiro de 2015, com Rosilene Benedito Braz, CPF 008.207.489-51, com previsão de vigência, conforme cláusula primeira, de 25 de junho de 2015 a 25 de junho de 2018, referente aos lotes de terra 23/a, 24/a, 45/a, 45/b, 45/REM, 46/A, 46/B, 46/C, 46/REM, 65/A-1, 65/A-REM, Gleba nº 15, Colônia Mourão, Município de Araruna, com área de 20 alqueires paulistas. Doravante denominaremos este instrumento como Contrato 5 (fls. 402 a 404).

6 - Contrato intitulado “Contrato Particular de Parceria Agrícola” firmado em 01 de março de 2011, com João Juviano Gois, CPF 022.211.289-15, com previsão de vigência, conforme cláusula segunda, de três anos, com início em 01 de março de 2011 e término em 01 de março de 2014, referente a aproximadamente 20 alqueires paulistas da Fazenda Chama Fares, município de Araruna. Doravante denominaremos este instrumento como Contrato 6 (fls. 424 a 426).

7 - Contrato intitulado “Contrato de Parceria Agrícola” firmado em 01 de junho de 2016, com Ronaldo Zeferino, CPF 006.470.069-01, e Mirian Dalva Lima Zeferino, CPF 053.128.079-90, com previsão de vigência, conforme cláusula terceira, de cinco anos, com término em 01 de junho de 2021, referente a aproximadamente 10 hectares do lote de terra 23-A, no município de Araruna. Doravante denominaremos este instrumento como Contrato 7 (fls. 427 a 428).

8 - Contrato intitulado “Contrato de Parceria Agrícola” firmado em 01 de setembro de 2017, com Romildo Zeferino, CPF 006.777.459-82, com previsão de vigência, conforme cláusula terceira, de dez anos, com término em 31 de agosto de 2027, referente a aproximadamente 35 hectares do lote de terra 23-A, no município de Araruna. Doravante denominaremos este instrumento como Contrato 8 (fls. 429 a 430).

9 - Contrato intitulado “Contrato de Parceria Agrícola” firmado em 26 de junho de 2017, com Marcio Parise Gonçalves, CPF 053.818.189-39, com previsão de vigência, conforme cláusula terceira, de oito anos, com término em 26 de junho de 2025, referente a 36,30 hectares do lote de terra 23-A/65-A-2, no município de Araruna. Doravante denominaremos este instrumento como Contrato 9 (fls. 431 a 432).

10 - Contrato intitulado “Contrato de Parceria Agrícola” firmado em 23 de abril de 2013, com Antônio Mogi, CPF 741.876.439-15, com previsão de vigência, conforme cláusula segunda, de dez anos e cinco meses, com término em 23 de setembro de 2023, referente a 26,15 alqueires paulistas, no município de Araruna. Doravante denominaremos este instrumento como Contrato 10 (fls. 433 a 434).

11 - Contrato intitulado “Contrato Particular de Parceria Agrícola” firmado 01 de janeiro de 2017, com Carlos Eduardo Fagan, CPF 003.528.729-26, com previsão de vigência, conforme cláusula terceira, até 01 de março de 2019, referente a 45 alqueires paulistas da Fazenda Nome de Deus, município de Presidente Castelo Branco. Doravante denominaremos este instrumento como Contrato 11 (fls. 403 a 406).

12 - Contrato intitulado “Contrato Particular de Parceria Agrícola” firmado 20 de setembro de 2017, com João Victor Vessoni Fagan, CPF 033.478.409-33, com previsão de vigência, conforme cláusula terceira, até 01 de março de 2019, referente a 45 alqueires paulistas da Fazenda Nome de Deus, município de Presidente Castelo Branco. Doravante denominaremos este instrumento como Contrato 12 (fls. 407 a 409).

13 - Contrato intitulado “Aditivo de contrato de Parceria Agrícola”, firmado em 10 de outubro de 2017, que altera a cláusula quinta do Contrato 12 (fl. 410). Doravante denominaremos este instrumento como Aditivo do Contrato 12

Para melhor visualização, consta abaixo informações sintetizadas.

CONTRATO	OUTORGADO	ÁREA (ha)	CULTURA	VIGÊNCIA	FLS
01	João Eduardo Pasquini	389,6	Diversas	2015-2019	382
02	Lázaro Fernandes	24,2	Laranja - Soja	2006-2021	430
03	Elton Aparecido Sfordi	24,2	Diversas	2007-2010	389
04	Sidney Aparecido da Silva	19,4	Diversas	2014-2017	405
05	Rosilne Benedito Braz	48,4	Diversas	2015-2018	414
06	João Juviano Góis	48,4	Diversas	2011-2014	441
07	Ronaldo Zeferino	10,0	Diversas	2016-2021	444
08	Romildo Zeferino	35,0	Diversas	2017-2027	446
09	Márcio Parise Gonçalves	36,3	Diversas	2017-2025	448
10	Antônio Mogi	61,7	Diversas	2013-2023	1430
11	Carlos Eduardo Fagan	108,9	Soja - Milho	2017-2019	418
12	João Victor Vessoni Fagan	108,9	Soja - Milho	2017-2019	422/425

De início, toca delimitar os conceitos suscitados a partir da disciplina do Decreto nº 59.566/1966 que regulamenta o texto do Estatuto da Terra, diploma fixado pela Lei nº 4.504/1964. Diz o referido decreto.

ARREDAMENTO RURAL

Ar 3º Arrendamento rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de imóvel rural, parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, outros bens, benfeitorias e ou facilidades, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa

ou mista, mediante, certa retribuição ou aluguel, observados os limites percentuais da Lei.

PARCERIA RURAL

Art 4º Parceria rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso específico de imóvel rural, de parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, benfeitorias, outros bens e ou facilidades, com o objetivo de nêle ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa vegetal ou mista; e ou lhe entrega animais para cria, recria, invernagem, engorda ou extração de matérias primas de origem animal, mediante partilha de riscos do caso fortuito e da fôrça maior do empreendimento rural, e dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções que estipularem, observados os limites percentuais da lei

De início, cabe ressaltar que as análises abaixo proferidas serão balizadas pela essência material dos negócios jurídicos, consoante o conjunto probatório arrecadado e as características efetivamente apresentadas.

Feitas as pontuações acima, resta agora debruçar sobre os elementos coligidos nos autos para identificação da natureza jurídica da atividade. Para tanto, o TVF agregou análises sobre pontos específicos de conceituação jurídica, afim de embasar da desclassificação que ao final propôs.

Com o desejo de revelar o contexto indiciário que apoiou suas decisões, ao lado da formalidade de registro cartorial, o TVF abordou temas como o requisito de produção própria para admissão da tributação específica de atividade rural, os parâmetros de remuneração pelo uso da terra e a repartição dos riscos e das despesas de custeio e de investimento suportadas por cada empreendimento rural. Senão, vejamos.

Com base nos fundamentos aportados, constata-se que de fato há um isolamento do outorgante das operações desenvolvidas, até mesmo em decorrência da multiplicidade de acordos firmados. Como visto, os 12 contratos examinados envolvem uma ampla área de terra cuja exploração se limita aos outorgados, de maneira que compete ao recorrente tão somente administrar o retorno proporcionado por sua carteira de propriedades.

Nesta esteira, o motivo essencial de tais avenças se restringe à cessão da terra para uso de terceiro, mediante remuneração, em linha com o que dispõe o TVF (fl. 2843).

Como já visto no item anterior, o objeto de todos os contratos é a cessão de terra para que nela o dito “parceiro” signatário exerça a atividade rural ao seu talante. Assim, A ATIVIDADE RURAL É DESENVOLVIDA EXCLUSIVAMENTE PELOS ARRENDATÁRIOS, sendo que na outra ponta, O PROPRIETÁRIO DA TERRA LIMITA A DESEMPENHAR O PAPEL DE ARRENDANTE, pois no conforto de seu lar, SEM REALIZAR QUALQUER DESPESA/INVESTIMENTO, SEM QUALQUER PARTICIPAÇÃO OU INGERÊNCIA NO EMPREENDIMENTO RURAL, SEM PARTILHAR RISCO, como veremos, RECEBE CONTRAPARTIDA CERTA DE RENDIMENTOS que, justamente por essas características, possuem NATUREZA DE ALUGUEL, revelando a sua ESSÊNCIA DE ARRENDAMENTO.

Isto não quer dizer que a repartição de funções *de per si* seja um óbice para a parceria rural. Todavia, para que se admita a passividade do outorgante, os demais fatores contratuais devem convergir para evidenciar a efetividade da parceria, mediante clara assunção de riscos pelas partes na medida da participação de cada uma.

Deflui da norma legal a exigência de compartilhamento de riscos e dos benefícios do contrato, respeitada a proporcionalidade dos esforços dedicados a sua constituição e observadas as balizas legais.

Se por um lado a fixação da remuneração em faixa de valores revela um indício contrário a natureza jurídica da parceria; de outro, pode-se afirmar que a indexação a percentuais de produção igualmente não garante a satisfação do comando do art. 4º do Decreto nº 59.566/1966. Ocorre que a variação atada a produtividade, em que pese cambiante, pode não representar com justiça a proporcionalidade de riscos e de recursos mobilizados pelas partes, o que desconfigura a parceria rural.

In casu, conquanto taxados de parceria, os múltiplos contratos apenas consignam o esforço de uma das partes, o outorgante, e sua remuneração. Não há menção acerca dos custos e investimentos suportados pelos outorgados, ou pelo menos previstos, de modo que se propicie um parâmetro eficaz de comparação para adequação repartição dos riscos e benefícios vindouros.

De igual maneira, não supre a falta apontada a autorização do outorgante para dar em garantia sua parte da produção em financiamentos bancários. Embora dirigido ao interesse do empreendimento, este fato não revela a equação de equilíbrio entre recursos, riscos e benefícios do contrato. Deve-se prosperar, assim, a natureza de arrendamento rural no presente caso.

Destarte, dada a inobservância dos requisitos legais e, também, a impossibilidade de se assinalar a correta repartição de riscos e benefícios contratuais, não acolho o presente argumento.

DO CARNÊ-LEÃO

O controle tributário estabelecido pela sistemática do carnê-leão é regulado pelo art. 8º da Lei nº 7.713/1988, ao passo que sua desatenção remete à penalidade estipulada pelo art. 44, II, a da Lei nº 9.430/1996. Senão, vejamos.

LEI 7.713/1988

Art. 8º Fica sujeito ao pagamento do imposto de renda, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País.

LEI 9.430/1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal.

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

Portanto, uma vez configurado o pressuposto legal, que no caso analisado se consiste no fluxo de rendimentos entre pessoas físicas, compete ao recebedor adimplir com o

recolhimento mensal obrigatório. Frustrada tal obrigação tributária, por disciplina legal deve ser aplicada a multa isolada de que trata o 44, II, a da Lei ° 9.430/1996.

Em tempo, quanto a simultaneidade da multa de ofício (75%) e a multa isolada do carnê-leão, recorre-se ao teor da Súmula CARF n.º 147.

Somente com a edição da Medida Provisória n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

Pelo exposto, reconhecida a natureza jurídica de arrendamento rural nos contratos ora examinados, enquanto inobservado o recolhimento mensal obrigatório, não acolho os argumentos constantes do presente tópico.

DO GANHO DE CAPITAL

A tributação aplicada ao presente caso se reparte em duas etapas: em primeiro lugar há o rendimento auferido pela cessão do uso da terra, reclassificado na ação fiscal para a modalidade de arrendamento rural, a qual se submete a sistemática da tabela progressiva e do ajuste anual do IRPF; de outro lado, existem os fluxos decorrentes da valorização do produto disponibilizado a raiz dos termos contratuais, posteriormente alienados, os quais são tributados como ganho de capital. Segue a norma contida na Lei n.º 7.713/1988.

Art. 3.º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9.º a 14 desta Lei.

(...)

§ 2.º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3.º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

Na esteira do dispositivo transcrito, sobreveio a Lei n.º 8.981/1995 que tratou da apuração do ganho de capital na hipótese de pessoas físicas. Esclareça-se que a transcrição abaixo reflete a mudança percebida em 2016, que trouxe tão somente alteração de valores.

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

I - 15% (quinze por cento) sobre a parcela dos ganhos que não ultrapassar R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais);

II - 17,5% (dezesete inteiros e cinco décimos por cento) sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) e não ultrapassar R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais);

III - 20% (vinte por cento) sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) e não ultrapassar R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais); e

IV - 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a parcela dos ganhos que ultrapassar R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais).

Pois bem, a defesa contesta o lançamento de GC com base no entendimento de que os produtos de parceria rural sequer teriam adentrado no patrimônio do recorrente e que, nesta condição, representariam mera expectativa de ingresso de valores futuros.

Depreende-se do art. 3º, § 2º da Lei nº 7.713/1988 que o fato gerador do GC se aperfeiçoa com a alienação de bens ou direitos por valor superior ao respectivo custo de aquisição. Trata-se de uma operação que independe do correspondente fluxo financeiro.

In casu, a operacionalização dos pagamentos derivados dos acordos era procedida por meio de uma autorização subscrita pelo outorgado de transferência de parte da produção, correspondente ao percentual cabível ao outorgante. Com base nos dispositivos contratuais, dito documento geraria um direito em favor do segundo, uma vez que coexistentes o produto físico e a vigência dos direitos e obrigações recíprocas firmadas sob a égide do direito civil.

Nestas condições, uma eventual frustração dos interesses do outorgante somente se produziria por caso fortuito ou força maior, que inutilizasse a produção já tangível; ou, então, quebra de cláusula contratual, passível de reivindicação pela responsabilidade provocada por ato ilícito, nos termos do art. 186 c/c 927 do Novo Código Civil, porquanto não há que se falar em expectativa de direito. Vide trecho do julgamento de piso (fl. 3092).

Não é o que se verifica dos autos. As partes pactuantes dos contratos efetivamente autorizaram a transferência da propriedade dos bens agrícolas ao impugnante. Neste momento, o impugnante pode sim deles dispor da maneira que melhor lhe aprouver.

Não se verifica das autorizações constantes dos autos qualquer cláusula ou requisito que limitasse o poder de dispor dos bens como bem entendesse o contribuinte.

Apenas a título exemplificativo, em resposta a intimação fiscal, a COAMO Agricultura Cooperativa informa que, no momento da transferência da titularidade dos bens agrícolas, é emitida uma nota fiscal de devolução para o cooperado origem e uma nota fiscal de entrada para o cooperado destino. Tal procedimento é suficiente para demonstrar a efetiva troca da titularidade quanto à propriedade dos bens. Com isso, forçoso concluir que esse é o momento da efetiva entrada dos bens no patrimônio do contribuinte.

Ademais, como o acréscimo patrimonial proporcionado pelo ingresso do direito obtido da autorização de transferência de produtos está cotizado em percentual de produção, e não em cifras financeiras, correta a postura da autoridade fiscal em buscar a precificação de mercado à época dos fatos para indicação respectivo custo de aquisição. A DRJ08 detalhou o procedimento (fl. 3092).

Quanto ao procedimento adotado pela autoridade fiscal para determinar o valor dos referidos bens quando da transferência de titularidade dos arrendatários para o contribuinte, não há qualquer retoque a ser feito.

As cotações constantes do site da Secretaria e do Abastecimento do Governo do Paraná traduzem de maneira específica o valor dos produtos nas datas identificadas, posto que reflete, as cotações de compra pelos atacadistas coletados pela Sistema de Informações de

Mercado Agrícola – SIMA, desenvolvido pela Divisão de Estatísticas Básicas do Departamento de Economia Rural daquele Estado.

A autoridade fiscal ainda teve o cuidado de utilizar-se das informações relativas à região de Maringá, de forma a obter os valores relativos ao local mais próximo das áreas produtoras e do domicílio fiscal do contribuinte.

Mediante o confronto desses dados com as quantidades e datas de autorização da transferência dos produtos, foi possível identificar o custo de aquisição desses bens. Com base na documentação fornecida pelas pessoas jurídicas responsáveis pela compra desses bens, a autoridade fiscal auferiu o preço de venda dos mesmos.

Apurado o custo, fica o GC dependente do subsequente preço de alienação, como descrito no lançamento fiscal.

Sendo assim, a alienação do direito com excedente valorativo se subsume ao fato gerador do IRPF, nos termos do art. 3º § 2º da Lei nº 7.713/1988, pelo que não acolho o fundamento posto.

DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

Outro ponto contestado do lançamento diz respeito a aplicação do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/1996, que sustentou a qualificação da multa de ofício lavrada pela autoridade fiscal (150%).

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Sobre o tema, há entendimento sedimentado neste Conselho no sentido de que a qualificação citada requer a comprovação da prática dolosa de algum dos comportamentos previstos pelos art. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/1964. Embora com especificidades próprias, as Súmulas CARF nº 14 e 25 abordam o assunto.

SÚMULA CARF nº 14

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

SÚMULA CARF nº 25

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Observa-se que a caracterização do elemento subjetivo doloso é requisito imprescindível para a maior onerosidade da sanção. No caso sob exame, a desconsideração do modelo jurídico adotado pelas partes, por si só, não permite pressupor uma ação coordenada

voltada para a defraudação dos interesses do fisco. Favorável a qualificação, a DRJ08 se manifestou (fl. 3090).

De fato, o conjunto indiciário apresentado aponta no sentido de que a real natureza dos contratos em questão, à exceção daquele pactuado com Sidney Aparecido da Silva, era de arrendamento rural.

Uma vez que os contratos foram realizados de forma a caracterizar a situação como de parceria rural, resta configurada a simulação.

A vantagem na referida simulação é clara. O contribuinte passaria a tributar o rendimento decorrente de arrendamento (aluguel) como se rendimento da atividade rural, o que lhe traria benefícios fiscais.

Dessa forma, há que se concordar com a autoridade fiscal no sentido de que ocorreu o evidente intuito de fraude.

Com a devida vênia, a escolha equivocada de um modelo jurídico de contrato *de per si* não deve ser tomada como causa suficiente para justificação da medida prevista pelo art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/1996. Enquanto a simulação se apresenta como uma possibilidade verossímil, de fato; nada descarta que a opção tenha se orientado na boa-fé das partes.

Acrescente-se que, dada a pluralidade de contratos aqui reunidos, não se deve olvidar que a suposta simulação citada no julgamento de piso diz respeito a 12 pessoas, além do próprio recorrente. Nesta situação, a convergência de ações defraudadoras deveria se difundir por quantos pares tenham sido envolvidos e, outrossim, se projetar por todo o lapso temporal que abriga a formalização das parcerias analisadas, estendido entre os anos de 2006 e 2017 conforme tabela sintética acima.

Segundo a autoridade fiscal, a qualificação da multa decorre da configuração de fraude, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/1964, definida como a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. Segue excerto do TVF (fl. 2905).

In casu, verifica-se que ao elaborar e celebrar negócios jurídicos vestes de contratos de parceria, quando, de fato, trata-se de contratos de arrendamento, com o nítido objetivo de intencionalmente reduzir o valor do Imposto de Renda, o Fiscalizado praticou condutas que se amoldam as disposições legais caracterizadoras de fraude previstos na citada Lei 4.502/1964.

Ademais, também restou comprovado que a forma adotada para a realização desse desiderato foi simulada (contrato de parceria) para encobrir a real essência do negócio jurídico que fora dissimulado, qual seja, a de arrendamento rural, portanto, a situação fática também se amolda ao instituto da simulação previsto no art. 167 do Código Civil de 2002, tendo como consequência a nulidade do contrato simulado e a prevalência do contrato dissimulado, o qual reflete a verdade dos fatos.

(...)

Consoante minuciosamente demonstrado nos tópicos anteriores deste TVF, cumpre repisar que o outorgante não responde por quaisquer riscos inerentes à atividade rural explorada pelos outorgados nos imóveis cedidos. Todo o gerenciamento do empreendimento, preparo da terra, cultivo, colheita, transporte, estocagem, assim como a integralidade das respectivas despesas de execução correm por conta exclusiva dos outorgados. A única obrigação do outorgante resume-se no dever de ceder o imóvel rural aos outorgados pelo tempo acordado, recebendo como contrapartida uma retribuição certa

e aquelas decorrentes de deveres legais dos proprietários de terras rurais, ou seja, O QUE SE TEM NA REALIDADE É UM VERDADEIRO ARRENDAMENTO RURAL. Todavia, o que o Fiscalizado fez foi, mediante o abuso das formas do direito, modificar deliberadamente as características essenciais da situação em concreto, caracterizada como um típico arrendamento rural, MASCARANDO-AS COMO PARCERIA RURAL, COM O MANIFESTO INTUITO DE REDUZIR A CARGA TRIBUTÁRIA INCIDENTE.

Além do fato que de a fraude perpetrada deveria contar com a anuência das partes signatárias em cada um dos pactos listados, ou ao menos sua desinformação, para admitir os termos contratuais propostos; denota-se dos autos carência probatória no que cinge a acreditação dos propósitos de dito comportamento.

Esclareça-se que a norma contida no art. 72 da Lei nº 4.502/1964 vincula o cometimento de fraude a um fim dirigido a frustração dos interesses do fisco. Para tanto, incluída a qualificação da multa ora em debate, é imprescindível a demonstração do dolo específico do recorrente.

Não estão em pauta quaisquer outras razões aptas a sustentar a troca de instrumento jurídico, tais como propósito civil, empresarial ou mero equívoco de fato ou de direito. Efetivamente, a qualificação da multa requer o ânimo direcionado do recorrente para fins de subtrair ou diferir suas obrigações tributárias. Nada mais.

Neste diapasão, o ordenamento vigente já conta com a multa básica (75%) definida pelo art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 como meio de sanção decorrente do lançamento de ofício. A graduação da onerosidade, por sua vez, somente se aplica quanto todos os requisitos legais são exaustivamente acreditados no caso concreto, em especial o ânimo subjetivo do infrator.

Com toda a diligência depositada pela autoridade fiscal, o TVF abordou questões formais, como a ausência de registro em cartório, e materiais dos contratos. No que toca a estas, foram tratados pontos como o requisito de produção própria para admissão da tributação específica de atividade rural, os parâmetros de remuneração pelo uso da terra e a repartição dos riscos e das despesas de custeio e de investimento suportadas por cada empreendimento rural.

Todavia, sem pretender rediscutir o enquadramento jurídico dos contratos tal como desenvolvido no tópico precedente, resta consignar a ausência de elementos nos autos que apontem um desiderato específico de frustração dos interesses da Fazenda Nacional. Com efeito, embora constatada a inadequação da parceria rural, não há registro de documentos de corroborem os benefícios logrados pelo recorrente, as razões que levaram os pares signatários a aceitar os termos contratuais desvirtuados ou mesmo a sobreposição dos desígnios fiscais diante de outras causas.

Mesmo o contexto indiciário colacionado para reclassificar a natureza jurídica das avenças não é capaz de descartar outros motivos no caso concreto. Assim, remanesce a possibilidade de erro e, portanto, de dúvidas acerca do imprescindível ânimo subjetivo para aplicação da multa qualificada do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/1996.

De outra maneira, a qualificação proposta não convive com incerteza acerca da subjetividade dolosa da conduta. Destarte, acolho as razões de defesa no presente tópico.

▪ Conclusão

Baseado no exposto, voto por conhecer do recurso; e, no mérito, dar-lhe parcial provimento no sentido de afastar a qualificação da multa de ofício para aplicar o percentual básico (75%).

(documento assinado digitalmente)

Christiano Rocha Pinheiro