



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.720401/2021-15
ACÓRDÃO	9202-011.345 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	19 de junho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	IBRAHIM CHAMMA FARES

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

RECURSO ESPECIAL. ART. 67 DO RICARF. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Somente deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência quando restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência foi aplicada de forma divergente por diferentes colegiados.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Sala de Sessões, em 19 de junho de 2024.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Régis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros,

Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Régis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (fls. 3028/3042), em face do acórdão nº 2202-009.841 (fls. 3007/3026), o qual deu parcial provimento ao recurso voluntário apenas para afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Em breve síntese, o lançamento lavrado em face do contribuinte teve por objeto IRPF apurado sobre omissão de rendimentos de aluguéis e royalties recebidos de pessoas físicas, omissão de ganho de capital, além de multa por falta de recolhimento do carnê-leão. A fiscalização entendeu que os contratos de parceria agrícola celebrados pelo contribuinte com pessoas físicas seriam, na realidade, contrato de arrendamento. Desta forma, acusou que tais instrumentos visavam ocultar a verdadeira natureza dos rendimentos, que era a de contraprestação pelo arrendamento das terras.

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e retornaram com Recurso Especial (fls. 3028/3042), visando rediscutir as matérias: “**multa qualificada**”.

Pelo despacho de fls. 3046/3051, foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional com base no acórdão paradigma nº 2401-007.200, admitindo-se a rediscussão da matéria.

Intimado, o contribuinte não apresentou contrarrazões.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

Como exposto, trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, cujo objeto envolve o debate acerca do seguinte tema:

a) multa qualificada.

I. CONHECIMENTO

No presente caso, o acórdão recorrido aponta que a autoridade fiscal entendeu por aplicar a multa qualificada tendo em vista a simulação realizada pelo contribuinte para caracterizar as operações de arrendamento como se fossem de parceria rural e, assim, auferir vantagem, pois o contribuinte passaria a tributar o rendimento decorrente de arrendamento (aluguel) como se rendimento da atividade rural. Atestou que esta prática configuraria hipótese de fraude.

O acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fl. 3023 e ss):

DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

(...)

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).

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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.

Por outro lado, extrai-se o seguinte do acórdão paradigma nº 2401-007.200:

Acórdão nº 2401-007.200

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

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

PARCERIA RURAL - DESCARACTERIZAÇÃO - ARRENDAMENTO.

Descaracteriza-se o contrato de parceria rural, quando inexiste a assunção dos riscos inerentes à atividade.

MULTA QUALIFICADA. OCORRÊNCIA DE DOLO.

Cabível a incidência de multa qualificada, quando presente uma das hipóteses dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(...)

Voto:

(...)

Parceria e Despesas. Recorrente e fiscalização divergem quanto à natureza jurídica do contrato havido. Com lastro nas provas colhidas durante o procedimento fiscal, exerceu-se o poder-dever de efetuar o lançamento de ofício com reclassificação do rendimento, ponderando-se para tanto o regramento jurídico pertinente ao contrato de parceria rural.

(...)

Diante desse contexto, não vislumbro que tenha havido partilha de riscos e nem efetiva partilha dos frutos, não se tratando, evidentemente, de um contrato de parceria. Cabível, destarte, a reclassificação para rendimentos de arrendamento.

Em relação às despesas escrituradas como da atividade rural, desde a fiscalização, o recorrente sustenta sempre as ter pago em espécie. Apenas para 2007 houve escrituração de livro caixa e mesmo sendo os valores em montante elevado, ou seja, a totalizar 134.623,00 (e-fls. 280), o recorrente não foi capaz de comprová-las de forma cabal.

O § 1º do art. 60 do RIR/99 não estabelece rol taxativo dos documentos a serem ponderados para a comprovação da veracidade das receitas e das despesas escrituradas no Livro Caixa, sendo cabível a apreciação motivada do conjunto probatório (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 29).

O recorrente apresentou documentação tendente a comprovar as despesas da atividade rural, contudo as circularizações empreendidas pela fiscalização geram dúvida quanto à efetiva ocorrência dos fatos nela veiculados, tendo havido inclusive retenção de documentos para compor Representação Fiscal para Fins Penais (e-fls. 55/57 e 67). Nesse contexto, ganha relevo o fato de o contribuinte não ter comprovado saque de valores aptos a alicerçar as despesas da atividade rural, sendo incontroverso que o recorrente percebia todos seus rendimentos em conta bancária. Logo, o conjunto probatório constante dos autos não é hábil para gerar convicção acerca da veracidade das despesas escrituradas no livro caixa.

Por conseguinte, não merece reforma o Acórdão de piso.

Multa Qualificada. O contribuinte formalizou contrato de parceria, mas o próprio contrato revela a ausência de partilha de riscos, a evidenciar conduta intencional de ocultar o arrendamento. Some-se a isso a constatação de inconsistências nas despesas em face da circularização empreendida pela fiscalização e da não comprovação de saques a lastrear valores supostamente pagos em dinheiro.

Logo, houve uma simulação com vistas a usufruir da tributação favorecida da atividade rural. Entendo, portanto, que o contribuinte praticou conduta dolosa com a finalidade de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza e circunstâncias materiais, assim como de modificar as suas características essenciais, enquadrando-se nas hipóteses dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, o que justifica a qualificação da multa de ofício (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, II ou I e § 1º, estes com a redação da Lei nº 11.488, de 2007).

Da leitura dos excertos acima, verifica-se que, apesar de semelhantes, os casos guardam suas respectivas peculiaridades que impedem o conhecimento recursal.

Apesar do paradigma, assim como o presente caso, versarem sobre lançamento oriundo da descaracterização de contratos de parceria rural por se tratarem, em verdade, de arrendamento (sobretudo pela ausência de partilha de riscos), com a acusação de simulação engrenada para fraudar tributo, entendo que a situação narrada no paradigma aponta para a existência de alguns elementos a mais constatados pela autoridade fiscal e que motivaram a imputação de conduta dolosa a ensejar a qualificação da multa em desfavor do contribuinte.

De acordo com os trechos acima transcritos, denota-se que, no caso paradigma, a autoridade lançadora não se ateve à mera análise do contrato de parceria para buscar a sua descaracterização. Isto fica evidente ao se observar que a fiscalização investigou as despesas rurais escrituradas pelo contribuinte a fim de constatar a efetiva existência da mesma. Portanto, a constatação de que houve simulação não foi extraída somente da análise dos contratos, mas sim do exame destes aliado à não comprovação das despesas de atividade rural escrituradas em livro caixa, o que permitiu compreender pela inexistência de tais despesas.

Desta feita, com base nesses elementos (descaracterização do contrato + não comprovação de despesas escrituradas), a turma paradigmática entendeu pela existência de

simulação e conduta dolosa do contribuinte a fim de usufruir da tributação favorecida, conforme o seguinte trecho:

Multa Qualificada. O contribuinte formalizou contrato de parceria, mas o próprio contrato revela a ausência de partilha de riscos, a evidenciar conduta intencional de ocultar o arrendamento. Some-se a isso a constatação de inconsistências nas despesas em face da circularização empreendida pela fiscalização e da não comprovação de saques a lastrear valores supostamente pagos em dinheiro.

Logo, houve uma simulação com vistas a usufruir da tributação favorecida da atividade rural. Entendo, portanto, que o contribuinte praticou conduta dolosa com a finalidade de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza e circunstâncias materiais, assim como de modificar as suas características essenciais, enquadrando-se nas hipóteses dos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 1964, o que justifica a qualificação da multa de ofício (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, II ou I e § 1º, estes com a redação da Lei nº 11.488, de 2007).

No presente caso, ao narrar tanto a descaracterização contratual como a aplicação de multa qualificada, o acórdão recorrido demonstra que a fiscalização se ateve a analisar apenas os contratos, sem trazer mais elementos de provas a fim de atestar uma suposta conduta dolosa do contribuinte.

Tanto que a decisão recorrida é expressa ao afirmar que a desconsideração dos contratos, por si só, não permite atestar a existência de uma ação fraudulenta em face do Fisco:

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).

(...)

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.

Portanto, sem mais elementos para evidenciar uma suposta fraude, o acórdão recorrido afastou a multa qualificada.

Neste sentido, não estou certo de que a turma paradigmática, diante do presente caso, teria mantido a multa qualificada, uma vez que a sua manutenção no acórdão paradigma foi embasada em outras acusações que não a mera descaracterização do contrato de parceria rural, sendo certo que tais fundamentos então utilizados não possuem similitude com o presente caso, sobretudo a constatação (no caso paradigma) de inconsistências nas despesas rurais escrituradas

pela contribuinte, as quais não foram comprovadas, o que, ao final, corroborou para a acusação da conduta dolosa a ensejar a qualificação da multa.

Lembramos que o recurso é baseado no art. 67, do Regimento Interno (RICARF), o qual define que caberá Recurso Especial de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. Trata-se de recurso com cognição restrita, não podendo a CSRF ser entendida como uma terceira instância, ela é instância especial, responsável pela pacificação de conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica.

Assim, para caracterização de divergência interpretativa exige-se como requisito formal que os acórdãos recorrido e aqueles indicados como paradigmas sejam suficientemente semelhantes para permitir o 'teste de aderência', ou seja, deve ser possível avaliar que o entendimento fixado pelo Colegiado paradigmático seja perfeitamente aplicável ao caso sob análise, assegurando assim o provimento do recurso interposto. E, no presente caso, entendo que este requisito não foi cumprido.

Desta forma, com a devida vênia, entendo não merecer conhecimento o referido recurso, pois o acórdão paradigma não possui similitude fática com o presente caso, na medida que apresenta outros elementos para embasar a acusação de simulação e o dolo específico do contribuinte que não a mera descaracterização do contrato.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, NÃO CONHEÇO do Recurso Especial da Fazenda Nacional, conforme razões acima expostas.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim