



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em REJEITAR as preliminares e, no mérito, em DAR PARCIAL provimento ao recurso, para que seja considerado no lançamento o valor de R\$ 36,50 por saca de soja nas competências de janeiro e abril de 2004 e o valor de R\$ 22,30 na competência de setembro de 2005, para efeitos de determinação dos rendimentos mensais referentes ao arrendamento rural e, por maioria de votos, em excluir a multa isolada aplicada. Vencido o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Fez sustentação oral, pelo Recorrente, a Dra. Renata Andréa Joner, OAB 26963-DF

*(assinado digitalmente)*

LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Presidente

*(assinado digitalmente)*

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), Alexandre Naoki Nishioka (Relator), José Raimundo Tosta Santos, Celia Maria de Souza Murphy, Gilvanci Antônio de Oliveira Sousa e Gonçalo Bonet Allage.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário (fls. 218/235) interposto em 29 de junho de 2009 (fl. 218) contra acórdão proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (fls. 209/213), do qual o Recorrente teve ciência em 01 de junho de 2009 (fl. 217), que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente o auto de infração de fls. 09/13, lavrado em 05 de agosto de 2008, em decorrência de omissão de rendimentos de aluguéis e royalties recebidos de pessoas jurídicas e físicas e de multa isolada decorrente da falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, relativamente aos anos-calendário de 2004 e 2005.

O acórdão recorrido teve a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2004, 2005

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA.  
ARRENDAMENTO RURAL.

Os rendimentos decorrentes de arrendamento rural não são receitas de Atividade Rural e devem ser oferecidos à tributação, em sua totalidade, mensalmente, por meio de carnê-leão e informados na Declaração de Ajuste Anual no quadro Rendimentos Recebidos de Pessoas Físicas e do Exterior.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. SIMULTANEIDADE.

É cabível a aplicação da multa isolada no caso de não pagamento de IRPF por antecipação (carnê leão) não recolhido concomitantemente com a multa de ofício sobre o imposto apurado de ofício após o ajuste anual.

Lançamento Procedente em Parte.” (fl. 209)

Não se conformando, o Recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 218/235), basicamente repisando os argumentos ventilados em sua impugnação, no que concerne à parcela remanescente do auto de infração.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Preliminarmente, alega o Recorrente a nulidade do auto de infração por não ter indicado suficientemente a legislação tributária que fundamentou a autuação, nos termos do artigo 10, IV, do Decreto n.º 70.235/32, o que teria causado cerceamento de defesa.

No que toca a este ponto, inicialmente, faz-se mister destacar que o auto de infração contém a legislação que fundamentou a autuação, como bem exposto pelo acórdão da DRJ, razão pela qual não há que se falar em nulidade.

Nesse sentido, ainda que nulidade houvesse, o que se admite apenas para fins de argumentação, não haveria qualquer prejuízo para a defesa do Recorrente nos presentes autos, eis que todos os documentos e os relatórios a estes acostados foram suficientes para a correta compreensão das irregularidades para efeitos de elaboração da sua defesa administrativa.

Assim, da análise dos presentes autos, não se infere em nenhum momento qualquer prejuízo à sua defesa, vez que, pela defesa e recurso apresentados, verifica-se que entendeu corretamente os fatos imputados e as infrações cometidas, aplicando-se, pois, ao presente caso, o brocardo *pas de nullité sans grief*, ou, em vernáculo, não há nulidade sem prejuízo.

No que atine ao pedido de conversão do julgamento em diligência, determinando-se, inclusive, a intimação da Bunge Alimentos S.A (“BUNGE”) a fim de se verificar o efetivo preço pago pelas sacas de soja, também sem razão o Recorrente.

Considerando-se que a fiscalização efetuou uma pesquisa obtendo os valores de mercado do produto, compete ao contribuinte o ônus probatório de eventual valor diferente, mesmo porque caberia a este zelar pela correspondente guarda dos documentos comprobatórios dos valores dos produtos vendidos.

Vale frisar que vige no direito administrativo fiscal o princípio do livre convencimento motivado, encartado no art. 29 do Decreto 70.235/72, combinado com o disposto pelo art. 50 da Lei 9.784/99, diploma legal este que regula o processo administrativo federal, razão pela qual entendo despicienda a realização de diligência *in casu*.

No tocante à natureza dos rendimentos recebidos em razão do arrendamento rural, verifica-se que o lançamento está correto. Veja-se.

No sítio da Receita Federal (Perguntão 2011) podemos verificar a diferenciação entre o contrato de arrendamento rural do contrato de parceria rural:

“452 - Como se distinguem os contratos agrários?”

Os contratos de arrendamento e parceria são basicamente semelhantes no que concerne à natureza jurídica, pois em todos há cessão de uso e gozo de imóvel ou de área rural, parte ou partes dos mesmos, incluindo, ou não, outros bens, benfeitorias e facilidades, com o objetivo de neles ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agroindustrial, extrativa vegetal ou mista, a outra pessoa ou ao conjunto familiar, pelo proprietário, posseiro ou pessoa que tenha a livre administração dos bens; porém, diferem substancialmente na forma de remuneração do cedente:

a) no arrendamento ou subarrendamento, o cedente (arrendador ou subarrendador) recebe do arrendatário ou subarrendatário retribuição certa ou aluguel pelo uso dos bens cedidos;

b) na parceria ou subparceria, o cedente (parceiro-outorgante) partilha com o parceiro-outorgado os riscos de caso fortuito e força maior e os frutos, produtos ou lucros havidos, nas proporções estipuladas em contrato.

Por outro lado, na propriedade em comum, co-propriedade ou condomínio, os proprietários, os co-proprietários ou os condôminos partilham os riscos, frutos ou resultados havidos, na proporção da parte que lhes caiba no total.

(Decreto n.º 59.566, de 14 de novembro de 1966; Parecer Normativo CST n.º 90, de 16 de outubro de 1978; Lei n.º 11.443, de 5 de janeiro de 2007)”

O contrato de parceria rural tem os requisitos caracterizadores de sua natureza jurídica estabelecidos no Código Civil Brasileiro, no Estatuto da Terra (Lei n.º 4.504/64) e no Decreto n.º 59.566/66. Quando caracterizado o contrato de parceria, os rendimentos são tratados como rendimentos de atividade rural, a teor do art. 59 do Decreto n.º 3000/99 (RIR/99):

“Art. 59. Os arrendatários, os condôminos e os parceiros na exploração da atividade rural, comprovada a situação documental, pagarão o imposto,

separadamente, na proporção dos rendimentos que couberem a cada um (Lei nº 8.023, de 1990, art. 13).

Parágrafo único. Na hipótese de parceria rural, o disposto neste artigo aplica-se somente em relação aos rendimentos para cuja obtenção o parceiro houver assumido os riscos inerentes à exploração da respectiva atividade.”

No caso dos autos, entretanto, o contrato celebrado entre as partes (fls. 2/5 do Anexo I dos autos) tem todas as características de arrendamento rural e não de parceria rural, pois houve a estipulação de quantidades fixas de produto a título de recebimento do arrendador e não existe qualquer repartição dos riscos de caso fortuito e de força maior com o arrendatário, motivo pelo qual não pode o arrendamento em tela ser tratado como contrato de parceria rural, como pretendeu o Recorrente.

A jurisprudência deste Tribunal Administrativo é pacífica no sentido de que o tratamento tributário dos valores recebidos pelo arrendador nesses casos é o de aluguel, sujeito ao carnê-leão, conforme se depreende, a título exemplificativo, dos seguintes julgados:

“IRPF - IMÓVEL RURAL - ARRENDAMENTO - A ausência de risco descaracteriza a parceria agrícola e **traz o rendimento relativo para a tributação normal.**”

(Câmara Superior de Recursos Fiscais, Primeira Turma, Acórdão CSRF/01-03.176, julgado em 07/11/2000)

“RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS - ALUGUÉIS - Os valores percebidos em decorrência de contrato que tem por objeto o arrendamento de imóveis rurais e preço anual ajustado em quantias fixas de produtos, independente do efetivo resultado da atividade, tem natureza tributável e são da espécie aluguéis.”

(1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Acórdão 102-47.344, julgado em 26/01/2006)

“IRPF. ARRENDAMENTO DE IMÓVEL RURAL PARA PASTAGEM. **Classificam-se como aluguéis os rendimentos provenientes de arrendamento de imóvel rural**, ainda que o contrato celebrado refira-se a parceria rural, **se o cedente recebe quantia fixa, sem partilhar os riscos no negócio.**”

(CARF, 2ª Seção, 1ª Turma da 2ª Câmara, Acórdão 2201-00.686, julgado em 16/06/2010)

Assim, deve ser mantida a decisão recorrida quanto a este aspecto.

No que tange ao cálculo do valor recebido, como cedição, os produtos recebidos devem ser convertidos pelo preço corrente de mercado no **mês de recebimento** e, quando da venda, deve ser apurado eventual ganho de capital:

“491 - Como deve proceder o contribuinte que receber, em produtos rurais, o valor correspondente a determinado arrendamento rural?

O valor dos produtos rurais deve ser convertido em moeda pelo preço corrente de mercado, no mês do recebimento, ou pelo preço mínimo oficial, o maior dos dois,

sujeitando-se ao carnê-leão, se recebido de pessoa física, ou à retenção na fonte, se pago por pessoa jurídica, e, também, ao ajuste na declaração anual.

Quando estes bens forem vendidos, o contribuinte deve apurar o ganho de capital considerando como custo o valor anteriormente a eles atribuído como rendimento (para efeito da apuração da base de cálculo do carnê-leão ou da retenção na fonte).

(Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999, art. 994; Decreto n.º 59.566, de 14 de novembro de 1966, arts. 16, 18 e 19)” (Perguntão 2011).

Nesse sentido, verifica-se que o Recorrente trouxe aos autos a prova do valor das sacas de soja para o mês de abril de 2004 (notas fiscais de venda à BUNGE, fls. 171/175 dos autos), demonstrando que naquele mês o valor recebido foi de R\$ 36,50 por saca de soja, ou seja, acabou por comprovar, para fins de conversão e tributação do arrendamento recebido, que o preço corrente de mercado da saca de soja era, no mês de abril de 2004, efetivamente, R\$ 36,50.

Dessa forma, deve ser feito o lançamento para o fim de considerar como o preço da saca de soja, no mês de abril de 2004, o valor efetivamente praticado no mercado, comprovado por meio de nota fiscal de venda, qual seja, R\$ 36,50.

Outrossim, em relação à janeiro de 2004, verifica-se que o extrato de fls. 176 dos autos demonstra que o Recorrente recebeu, ao celebrar contrato com a BUNGE, o mesmo preço de R\$ 36,50 por saca de soja, valor este que também deve ser aceito para a referida competência.

Ainda, em relação ao mês de setembro de 2005, verifica-se que o extrato de fl. 181 dos autos demonstra que o Recorrente recebeu, ao celebrar contrato com a mesma empresa BUNGE, o preço de R\$ 22,30 por saca de soja, valor este que também deve ser considerado no cálculo dos rendimentos omitidos.

Em relação às deduções pretendidas (Securitização e Programa Especial de Saneamento da Atividade Rural), verifica-se que, a teor do art. 22 da Instrução Normativa n.º 15/2001, as deduções permitidas dos rendimentos de aluguel são as previstas no art. 12 da referida norma:

“Art. 22. Para determinação da base de cálculo sujeita ao recolhimento mensal, no caso de rendimentos de aluguéis de imóveis pagos por pessoas físicas, devem ser observadas as normas previstas nos arts. 12 a 14.”

“Art. 12. No caso de aluguéis de imóveis pagos por pessoa jurídica, não integram a base de cálculo para efeito de incidência do imposto de renda:

I - o valor dos impostos, taxas e emolumentos incidentes sobre o bem que produzir o rendimento;

II - o aluguel pago pela locação do imóvel sublocado;

III - as despesas pagas para sua cobrança ou recebimento;

IV - as despesas de condomínio.

§ 1º Os encargos acima somente podem ser excluídos do valor do aluguel quando o ônus tenha sido exclusivamente do locador.

§ 2º Quando o aluguel for recebido por meio de imobiliárias, procurador ou por qualquer outra pessoa designada pelo locador, considera-se data de recebimento aquela em que o locatário efetuou o pagamento, independentemente de quando for feito o repasse para o beneficiário.

§ 3º A indenização por rescisão antecipada ou término do contrato é considerada rendimento tributável para o beneficiário.”

Assim, por não ser considerado o rendimento recebido como receita da atividade rural, mas sim rendimentos de aluguéis, e por não se enquadrarem as aludidas despesas dentre as hipóteses do art. 12 acima transcrito, conclui-se pela impossibilidade da dedução pretendida.

Já no que se refere às multas aplicadas, verifica-se que no auto de infração lavrado contra o Recorrente foram lançadas concomitantemente a multa de ofício, pelo não recolhimento de tributo ao final do ano-calendário, e a multa isolada, pelo não recolhimento mensal do carnê-leão.

Assiste razão ao Recorrente ao afirmar que é incabível a cumulação das multas de ofício e isolada.

Com efeito, diante do princípio da consunção, transposto dos lindes do direito penal, viola a necessária proporcionalidade das penas a interpretação de que seriam cumuláveis referidas multas sobre o mesmo ilícito, qual seja, deixar de recolher o tributo devido. Por esse preciso motivo, sendo certo que o não-recolhimento ao final do ano-calendário do IRPF devido engloba a ausência do recolhimento antecipado do tributo, é decorrência lógica que se o principal foi impugnado, o “acessório” também o foi.

Assim sendo, considerando-se que a antecipação do recolhimento é iter procedimental lógico à omissão de rendimentos, não se faz possível cumular as multas de ofício e isolada, sob pena de incorrer-se em *bis in idem* punitivo, consoante já me manifestei em outras oportunidades:

“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - IMPOSSIBILIDADE - A multa isolada não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício. Precedentes da 2ª Câmara e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.”

(Primeiro Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário n.º 153.289, Relator Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, sessão de 05/11/2008)

Válido conferir, neste esteio, o seguinte julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA –IRPF

Exercício: 2002, 2003

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA MESMA BASE DE CÁLCULO.

A aplicação concomitante da multa isolada (inciso II, a, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007) com a multa de ofício (inciso I, do art. 44, da Lei n 9.430, de 1996), não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. Precedentes desta Câmara Superior de Recursos Fiscais (acórdão nº 01-04.987, julg. em 15/06/2004).

Recurso especial negado.”

(CSRF, 2ª Turma da 2ª Câmara, Recurso Especial n.º 157.292, Acórdão n.º 9202-00.746, Relator Conselheiro Moisés Nunes da Silva, sessão de 13/04/2010).

Nesse exato sentido decidiram, de forma reiterada, todas as câmaras, sem exceção, do antigo Conselho de Contribuintes, consoante alguns acórdãos selecionados, cujas ementas seguem transcritas:

“MULTA ISOLADA - A multa de que trata o art. 18 da Lei 10.833, de 2003, é a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96. A expressão "multa isolada" não significa que se trate de multa diversa da multa de ofício, mas sim, que a multa de ofício é aplicada isoladamente, ou seja, desacompanhada do principal sobre o qual incidiu.”

(1º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Recurso Voluntário n. 161.660, Relatora Conselheira SANDRA MARIA FARONI, j. em 06/03/2008.)

“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - Pacífica a jurisprudência deste Primeiro Conselho de Contribuintes de que não cabe a aplicação concomitante da multa de lançamento de ofício com multa isolada, apuradas em face da mesma omissão (Acórdão CSRF nº 01-04.987 de 15/06/2004).”

(1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Recurso Voluntário n. 153.809, Relatora Conselheira NÚBIA MATOS MOURA, j. em 07/08/2008)

“MULTA ISOLADA – MULTA DE OFÍCIO – CUMULATIVIDADE – Afasta-se a multa isolada quando a sua aplicação cumulativamente com a multa de ofício implica na dupla penalização do mesmo fato.”

(1º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, Recurso Voluntário n. 161.967, Relator Conselheiro PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, j. em 17/04/2008)

Reconheço, portanto, a impossibilidade de cumulação das multas de ofício e isolada, excluindo-se do *quantum debeatur* o valor referente à multa isolada.

Processo nº 10530.002854/2008-51  
Acórdão n.º **2101-001.245**

**S2-C1T1**  
Fl. 246

---

Eis os motivos pelos quais voto no sentido de REJEITAR as preliminares e, no mérito, DAR provimento EM PARTE ao recurso, para que seja considerado no lançamento o valor de R\$ 36,50 por saca de soja nas competências de janeiro e abril de 2004 e o valor de R\$ 22,30 na competência de setembro de 2005, para efeitos de determinação dos rendimentos mensais referentes ao arrendamento rural, bem como para excluir a multa isolada aplicada.

*(assinado digitalmente)*

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator