



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10820.721349/2011-40
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-009.728 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de novembro de 2021
Recorrente JULIKA CAROLIN WIRTH ZARB
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

IRRF. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. NÃO RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA. RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO. SÚMULA CARF Nº 12.

Cabe à fonte pagadora o recolhimento do tributo devido. Contudo, a omissão da fonte pagadora não exclui a responsabilidade do contribuinte pelo pagamento do imposto.

ATIVIDADE RURAL. CONTRATO DE PARCERIA. DESCARACTERIZAÇÃO.

É elemento essencial do contrato de parceria rural a partilha de riscos do empreendimento, além dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções estipuladas, sendo que, a ausência deste elemento, descaracteriza o contrato de parceria.

ATIVIDADE RURAL. DESPESAS DE CUSTEIO E INVESTIMENTOS. Consideram-se despesas de custeio e investimentos, aquelas necessárias à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionadas com a natureza da atividade exercida e comprovadas com documentação hábil e idônea

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar as preliminares, vencidos os conselheiros Wesley Rocha, Fernanda Melo Leal, Mauricio Dalri Timm do Valle e Letícia Lacerda de Castro (relatora), que votaram por acolher a preliminar de nulidade do auto de infração. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro João Maurício Vital.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Letícia Lacerda de Castro - Relator

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Maurício Vital, Wesley Rocha, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Mon (suplente convocado(a)), Fernanda Melo Leal, Flavia Lilian Selmer Dias, Leticia Lacerda de Castro, Mauricio Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face do acórdão que manteve parcialmente o lançamento tributário, relativo à omissão de rendimentos de rendimentos recebidos de pessoa jurídica a título de aluguéis não informados nas DAA dos exercícios de 2007, 2008, 2009 e 2010, conforme descrito no Termo de Constatação Fiscal (fls. 1380 a 1398). Eis a descrição dos fatos e enquadramento legal da infração:

001 - RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS E ROYALTIES RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS

Omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa jurídica, conforme Termo de Constatação Fiscal desta data, PARTE INTEGRANTE DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO.

E enquadramento legal: Arts. 1º, 2º e 3º, e §§, da Lei nº 7.713/88; arts. 1º a 3º, da Lei nº 8.134/90; arts. 49 a 53 do RIR/99; art. 1º da Lei nº 11.311/06; art. 1º da Lei nº 11.482/07; arts. 1º a 22 da Lei nº 8023/90 ; arts. 9 a 17 da Lei nº 9.250/95; art. 59 da Lei nº 9.430/96; arts. 57 a 68 do RIR/99; art. 1º da Lei nº 11.311/06.

O fundamento do lançamento centra-se nos valores recebidos do Contrato de Parceria Agrícola firmado entre a Recorrente e a empresa Unialco Agrícola Ltda.. A fiscalização entendeu que esse contrato tratava-se, em verdade, de um Contrato de Arrendamento por inexistir participação nos riscos do empreendimento pela Recorrente. Segundo a auditoria fiscal, o Contrato de Parceria deixa claro tratar-se de Contrato de Arrendamento Rural (fl.1383), em especial por garantir os seus rendimentos ao parceiro proprietário (Recorrente) que não participa dos riscos inerentes à atividade rural. A fiscalização demonstra através de inúmeras cláusulas contratuais que a parceira proprietária não corre nenhum risco e que os rendimentos recebidos são fixos.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

NULIDADE. Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. O responsável tributário é o titular dos rendimentos. A obrigação da fonte pagadora está limitada a descontar e recolher dos rendimentos recebidos o Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF. Constatado pelo contribuinte que não foram feitas as retenções deve o mesmo apurar o imposto devido na DAA compensando os valores efetivamente retidos.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Estando o lançamento amparado por farta documentação, de pleno conhecimento do contribuinte, e que lhe permite amplas

condições de conhecer os fundamentos da exigência e, portanto, exercer o amplo direito ao contraditório, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

ATIVIDADE RURAL. CONTRATO DE PARCERIA. DESCARACTERIZAÇÃO.

É elemento essencial do contrato de parceria rural a partilha de riscos de caso fortuito e de força maior do empreendimento, além dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções estipuladas, sendo que, a ausência deste elemento, e ainda, a constatação da existência de vínculo empregatício entre as partes, descaracterizam o contrato de parceria.

ATIVIDADE RURAL. DESPESAS DE CUSTEIO E INVESTIMENTOS.

Consideram-se despesas de custeio e investimentos, aquelas necessárias à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionadas com a natureza da atividade exercida e comprovadas com documentação hábil e idônea

Apresentado Recurso Voluntário em que se sustenta, em síntese:

- (i) Preliminarmente, o vício insanável, decorrente da ilegitimidade passiva da Recorrente, por ser a empresa Unialco responsável pelo recolhimento do tributo;
- (ii) Vício material insanável quanto à pretensão de exigência de valor de imposto de renda na atividade rural, decorrendo incerteza quanto à matéria tributável. Que “segundo o criativo relato do Termo de Constatação, pretende o agente fiscal que, na eventualidade de improcedência do lançamento quanto à imputação pretendida (desconsideração da parceria, como se arrendamento fosse), implementar-se-ia “emenda” ao Auto de Infração, passando a exigir-se imposto de renda sobre os resultados auferidos na atividade rural em razão de alegadas omissões de receitas, glosa de despesas e desconsideração da compensação de prejuízos”; Que há a violação aos arts. 3º e 142 do CTN; Deve ser declarada a nulidade da autuação, excluindo-se da exigência fiscal quaisquer lançamentos da atividade rural;
- (iii) No mérito, a regularidade do contrato de Parceria Agrícola, por atender as preceitos do artigo 96, inciso VI do Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/66). Aduz que a participação nos riscos do empreendimento pelos parceiros decorre das alterações efetuadas pela Lei nº 11.443/2007 e, portanto, não se aplica ao contrato efetuado em 02/01/2005 tornando inválida a exigência de compartilhamento de risco. Alega que independe de cláusula contratual para que o parceiro proprietário assumira os riscos da atividade agrícola desenvolvida pelo parceiro agricultor visto que inerente ao tipo de atividade e, havendo caso fortuito ou de força maior, o devedor não responde por possíveis prejuízos quando não expressamente assumidos no contrato, citando o art. 393 do Código Civil, aplicado a qualquer tipo de contrato. Informa que tanto o açúcar quanto o álcool anidro são *commodities* com preços definidos pelo mercado o que corresponde a riscos na comercialização e que as alterações nas quantidades de cana-de-açúcar devidas ao parceiro proprietário foram alteradas através de sucessivos aditivos visto o aumento de produtividade e o sucesso do empreendimento. Assim, é intuitivo que o contrato firmado (doc. 04 da Impugnação) tenha cumprido os requisitos de compartilhamento de riscos e ajustes dos benefícios envolvidos no negócio;

- (iv) A irregularidade da glosa de despesas incorridas na atividade rural, informando que colocou à disposição do fisco toda a documentação comprobatória das despesas registradas no Livro Caixa e o faz novamente para dirimir eventuais dúvidas, evidenciando a “precariedade” do levantamento fiscal. Defende que a comprovação das operações registradas no Livro Caixa podem ser comprovadas através de notas fiscais, recibos ou documento equivalente, conforme previsão do art. 2º da Lei nº 8.846/1994. Aduz que mesmo documentos que indicam como beneficiários terceira pessoa, são dedutíveis quando o ônus é suportado pela Recorrente. Aduz que os investimentos efetuados para reforma da sede são dedutíveis por força do art. 6º da Lei nº 8.023/90 visto que as melhorias na sede favorecem os empregados e, conseqüentemente sua produtividade. Justifica as glosas sobre o argumento de que são indispensáveis à atividade rural (manutenção de veículos e despesas cartoriais).
- (v) Quanto a omissão de receitas da atividade rural, alega equívoco da fiscalização. Que a Recorrente forneceu à autoridade fazendária todas as planilhas com indicação pormenorizada, no livro caixa, da integração das parcelas recebidas em venda de bovino na receita bruta da atividade rural, tendo apresentado novamente planilhas na Impugnação (doc. 05), que demonstram que a grande maioria dos valores apontados pela fiscalização foi oferecida à tributação. Cita a receita de R\$ 8250,00 (NF 1487, emitida em nome de João Baptista Benez), que a fiscalização teria defendido ter sido omitida pela Recorrente;
- (vi) Quanto a compensação de prejuízo na atividade rural aduz que no ano-calendário 2008, exercício 2009, utilizou o resultado presumido limitado a 20% da receita bruta e que a alteração efetuada pela fiscalização na base de tributação altera a opção pela tributação arbitrada podendo o mesmo optar pela tributação favorecida da atividade devendo ser revisto o lançamento;
- (vii) Sucessivamente, defende a necessidade de exclusão dos valores auferidos da Unialco no ano-calendário 2007, por se configurar antecipações efetuadas por conta do contrato de parceria efetuadas pela Unialco no ano de 2007 e amortizados em 2008 e 2009. Tais valores foram objeto de contrato de mútuo e devidamente registrados e utilizados para compensar os valores devidos à Recorrente;(NÃO VI ENFRENTAMENTO PELA DRJ)
- (viii) O não cabimento da multa de ofício e juros de mora, por ser valores que devam ser atribuídos ao responsável tributário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Letícia Lacerda de Castro, Relator.

Conheço do recurso, porquanto presentes os requisitos de admissibilidade.

A preliminar de vício insanável pela ilegitimidade da Recorrente:

Não coaduno com a preliminar de ocorrência de nulidade, ante o vício insanável do procedimento por ser a empresa Unialco Agrícola Ltda a responsável pela retenção e recolhimento do tributo (condição de responsável tributária), sendo a Recorrente parte ilegítima para figurar no polo passivo do feito.

O fato gerador do Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF é a disponibilidade econômica ou jurídica da renda e o responsável está definido no artigo 2º do Decreto nº 3.000/99. O Código Tributário Nacional define nos artigos 43 a 45 a competência, base de cálculo e responsável tributário. Por esses dispositivos, vê-se que independente da legislação atribuir a pessoa jurídica a antecipação, o fato gerador do IRPF é a disponibilidade econômica do rendimento e o responsável pelo seu recolhimento é o titular desta disponibilidade econômica.

Nesse sentido, a Súmula CARF nº 12 é extrema de questionamentos:

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção. (Vinculante, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Portanto, sem fundamento a alegação da Recorrente de sua ilegitimidade pela cobrança do imposto.

A preliminar de nulidade pelo lançamento de omissão de rendimentos da atividade rural:

Quanto à tese jurídica de nulidade do procedimento, relacionada à pretensão de se exigir imposto de renda na atividade rural, importando na incerteza quanto à matéria tributável, bem como cerceando o direito de defesa da Recorrente, importante se proceder aos seguintes recortes do PTA:

O primeiro, quanto ao Auto de Infração, como já se relatou, a infração seria a omissão de rendimentos de aluguéis e royalties recebidos de pessoas jurídicas.

O enquadramento legal é conferido na norma de incidência tributária do imposto de renda (Arts. 1º, 2º e 3º, e §§, da Lei nº 7.713/88); imposto de renda na fonte (arts. 1º a 3º, da Lei nº 8.134/90); rendimentos de aluguel e royalties (arts. 49 a 53 do RIR/99); base de cálculo do imposto e progressividade das tabelas (art. 1º da Lei nº 11.311/06 e art. 1º da Lei nº 11.482/07); legislação do imposto de renda sobre o resultado da atividade rural (arts. 1º a 22 da Lei nº 8.023/90); resultado da atividade rural (arts. 9 a 17 da Lei nº 9.250/95); atividade florestal (art. 59 da Lei nº 9.430/96); rendimentos da atividade rural (arts. 57 a 68 do RIR/99).

O Termo de Constatação Fiscal, após descrever a omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa jurídica, citando os instrumentos de contratos apresentados pela Recorrente à fiscalização; bem como a ausência de compartilhamento de riscos da “parceria rural”, expõe qual seria a tributação dos rendimentos recebidos da Unialco, que se afiguram em rendimentos de aluguel (arrendamento rural).

A seguir, no item 2.5, expõe que esses, verdadeiramente, rendimentos do arrendamento rural, foram escriturados nos livros caixa e declarados pela Recorrente, bem como confirmados, por escrito, pelo seu contador.

Já no item 2.6, ao descrever a base de cálculo do IRPF relativa aos rendimentos do arrendamento rural, consta a sistemática adotada pela fiscalização para deduzir da base de cálculo do imposto a parcela correspondente aos rendimentos já tributados na Declaração de Ajuste Anual.

Adiante, numa “lógica de eventualidade”, ou seja, de na hipótese desta instância de julgamento considerar que se trata a operação de uma parceria, e não de um arrendamento, a fiscalização constata uma omissão de rendimentos da atividade rural, especificando qual seria a receita bruta omitida: (i) omissão de receita bruta da atividade rural, caracterizada pela falta de registro nos livros caixas dos anos-calendários de 2006 a 2009, referente a recebimentos de parcelas de venda de gado; (ii) glosa de despesas/investimentos da atividade rural.

Ao final, expõe a apuração do resultado tributável da atividade rural.

Parto de uma constatação: Inexiste qualquer lançamento relacionado à omissão de rendimentos da atividade rural no Auto de Infração.

Dito de outro ângulo, entendo que o Auto de Infração imputou como infração legal à legislação a omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa jurídica, conforme descrição dos fatos e fundamento legal legítimos, relacionados a essa infração. E apenas essa infração, inexistindo qualquer lançamento quanto à omissão de rendimentos rurais.

É verdade que o citado Termo de Constatação Fiscal (e não o Auto de Infração), numa lógica de eventualidade – e de uma forma absolutamente despida dos necessários formalismo e materialidade legal –, apurou a omissão de rendimentos da atividade rural da Recorrente, em dois fundamentos, que seria a omissão de receita bruta e a glosa de despesas da atividade rural.

Também não desconheço que consta no enquadramento legal do Auto de Infração legislação do imposto de renda sobre o resultado da atividade rural (a integralidade dos artigos, de 1º a 22, da Lei nº 8023/90, fora indicada); resultado da atividade rural (arts. 9 a 17 da Lei nº 9.250/95); atividade florestal (art. 59 da Lei nº 9.430/96); rendimentos da atividade rural (arts. 57 a 68 do RIR/99).

Não obstante a indicação desses dispositivos legais, não há precisão desses comandos normativos à narrativa do Termo de Constatação, é dizer, quanto às situações específicas percorridas na omissão de rendimentos da atividade rural. Sequer há descrição desta infração no Auto de Infração.

Nessa senda, destaco uma matéria assente, que é ser o lançamento tributário, que constitui o crédito tributário, de competência privativa da autoridade administrativa, conforme estabelecido no art. 142 do Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Eurico de Santi, ao proceder a uma abordagem semântica do “lançamento”, identifica que no contexto da legislação tributária, o vocábulo “lançamento” é encontrado em dois sentidos: (i) como ato ou procedimento material de formalização do crédito tributário realizado pelo contribuinte ou pelo Fisco (ii) como norma individual e concreta produzida pelo contribuinte ou pelo Fisco. Para o autor, no primeiro sentido, de ato-fato administrativo, em que se pode identificar o agente competente, o motivo do ato, o procedimento e a publicidade; e o

segundo é ato-norma administrativo, em que se identificam o fato-evento (motivação) e o fato-conduta (relação jurídica tributária) (SANTI, Eurico. Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 889).

Para o autor:

a nulidade decorre de vícios na aplicação da regra-matriz de incidência tributária, introjetados na estrutura do ato-norma administrativo, seja no antecedente (motivação), seja no consequente (crédito), tais como falta de motivação, defeito na composição ou determinação do sujeito ativo, do sujeito passivo, da base de cálculo ou da alíquota aplicáveis ex vi dos arts. 142, 143 e 144 do CTN. (fl. 903).

O lançamento deve invariavelmente “acertar” o crédito tributário. Mas não de uma forma desmotivada, eventual, avessa ao motivo do ato ou sua motivação. Essa é a jurisprudência do CARF:

AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA OU ERRO NA MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento. Por isso, a falta de motivação ou motivação errônea do lançamento alcança a própria substância do crédito tributário, de natureza material, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal. Recurso Especial do Procurador Negado.

(Processo nº 12689.000733/200554, Recurso nº Especial do Procurador, Acórdão nº 9303005.46, 3ª Turma, Sessão de 26 de julho de 2017)

NULIDADE DE LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

Vício formal é aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc.

A indicação defeituosa ou insuficiente da infração cometida, da data em que ela ocorreu, do montante correspondente à infração (base impositiva); e dos documentos caracterizadores da infração cometida (materialidade), não configura vício formal. (CSRF, acórdão nº 9101002.146)

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO E DESCRIÇÃO DOS FATOS GERADORES. IMPROCEDÊNCIA. VÍCIO MATERIAL, NÃO FORMAL.

A falta de **indicação suficiente dos fatos** que motivaram o lançamento e da **origem do crédito tributário** fulmina o lançamento por **vício material**.

(Acórdão 9202003.285, sessão de 30 de julho de 2014, 2ª Turma CSRF)

NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

O **vício material** ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo **equívoco na construção do lançamento** quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de

normas que regem o procedimento da lavratura da auto, ou seja, da maneira de sua realização.

(Acórdão 2403002.707, de 10/09/2014)

DISCRIMINAÇÃO DOS FATOS GERADORES. INSUFICIÊNCIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

O lançamento deve **evidenciar a ocorrência dos fatos geradores** das contribuições previdenciárias **de forma clara e precisa**, sob pena de nulidade por **vício material**.

(Acórdão 2302002.258, de 22/11/2012)

No presente caso inexistente clara motivação, legítima, acertada, para o lançamento da infração de rendimentos de aluguéis e royalties recebidos de pessoas jurídicas, atrelado ao lançamento da omissão de rendimentos da atividade rural.

Nessa linha de raciocínio, entendo que o já citado Termo de Constatação Fiscal, que descreve a omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa jurídica, bem como a indigitada omissão de rendimentos da atividade rural, não é autorizado a sanar a nulidade (material, repita-se) por vício de motivo e motivação do Auto de Infração. A uma, porque não se trata de instrumento legítimo para tanto. A duas, porquanto em sua narrativa, observa-se a utilização de técnica de apuração da infração despida da necessária aferição da obrigação tributária, que se impõe seja certa e precisa, ao adotar uma “eventualidade” de as instâncias julgadoras do contencioso tributário entenderem pela parceria rural, e não pelo arrendamento.

Portanto, é inexorável a nulidade do lançamento tributário, por vício material, afetos aos necessários e irrenunciáveis motivo e motivação do ato administrativo, e que violou, a rigor, o direito à ampla defesa e ao contraditório, garantidos constitucionalmente à Recorrente.

Sendo vencida nesta preliminar, passo à análise do mérito.

O mérito. O contrato de parceria agrícola.

Sigo o entendimento do acórdão recorrido, na lógica do Termo de Constatação Fiscal. De fato, não existe qualquer partilha do risco do empreendimento, critério elementar para distinguir o contrato de parceria e o arrendamento rural, em consonância com o § 1º do artigo 96 da Lei nº 4.504/1964 (Estatuto da Terra):

§ 1º 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 dele, incluindo, ou não, benfeitorias, outros bens e/ou facilidades, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agroindustrial, extrativa vegetal ou mista; e/ou lhe entrega animais para cria, recria, internagem, engorda ou extração de matérias-primas de origem animal, **mediante partilha, isolada ou cumulativamente, dos seguintes riscos:** (Incluído pela Lei nº 11.443, de 2007).

I - caso fortuito e de força maior do empreendimento rural; (Incluído pela Lei nº 11.443, de 2007).

II - dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções que estipularem, observados os limites percentuais estabelecidos no inciso VI do caput deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.443, de 2007).

III - variações de preço dos frutos obtidos na exploração do empreendimento rural. (Incluído pela Lei nº 11.443, de 2007).

§ 2º As partes contratantes poderão estabelecer a prefixação, em quantidade ou volume, do montante da participação do proprietário, desde que, ao final do contrato, seja

realizado o ajustamento do percentual pertencente ao proprietário, de acordo com a produção. (Incluído pela Lei nº 11.443, de 2007).

§ 3º Eventual adiantamento do montante prefixado não descaracteriza o contrato de parceria. (Incluído pela Lei nº 11.443, de 2007).

§ 4º Os contratos que prevejam o pagamento do trabalhador, parte em dinheiro e parte em percentual na lavoura cultivada ou em gado tratado, são considerados simples locação de serviço, regulada pela legislação trabalhista, sempre que a direção dos trabalhos seja de inteira e exclusiva responsabilidade do proprietário, locatário do serviço a quem cabe todo o risco, assegurando-se ao locador, pelo menos, a percepção do salário mínimo no cômputo das 2 (duas) parcelas. (Incluído pela Lei nº 11.443, de 2007).

§ 5º O disposto neste artigo não se aplica aos contratos de parceria agroindustrial, de aves e suínos, que serão regulados por lei específica. (Incluído pela Lei nº 11.443, de 2007).

De fato, conforme constatado pela fiscalização, não há cláusulas no contrato que identifique a partilha de riscos. Essa conclusão é clara da leitura dos seguintes dispositivos do contrato:

Primeira: Na qualidade de legítimo possuidor e proprietário de um imóvel rural denominado FAZENDA TRÊS IRMÃOS - localizado no Município e comarca de Guárapes-SP, cadastrado no INCRA sob o nº 607.061.008.168-1, objeto das Matrículas nº 4.708 e 3.538 do CRI da comarca de Guararapes/SP, cadastrada na Secretaria da Fazenda do Estado sob o nº 033.001.822/000, e perante a Receita Federal sob o nº 0.746.1089, livre e desembaraçada de quaisquer ônus de natureza real, pessoal, fiscal e possessória, o PARCEIRO PROPRIETÁRIO, pactua em face PARCEIRO AGRICULTOR, em regime jurídico de parceria agrícola, a cessão de uma área de terras equivalente a **534,27 alqueires** para exploração de lavoura de cana de açúcar, observada a demarcação da área efetivamente agricultável) mediante as cláusulas e condições aqui ajustadas.

Parágrafo Primeiro: A área de terras com **534,27 alqueires**, já implantada com lavouras de cana-de-açúcar, está disponibilizada de imediato ao PARCEIRO AGRICULTOR, que continua na posse da mesma por consequência das condições aqui estabelecidas, especificamente para os atos de cultivo e colheita de lavoura de cana de açúcar em anos futuros, bem como, na implantação de novos ciclos agrícolas, segundo as disposições aqui pactuadas.

(...)

Décima: A participação do PARCEIRO PROPRIETÁRIO na exploração da lavoura e no curso do presente contrato, corresponderá ao resultado de produção de açúcar e álcool a partir do processamento de sua matéria prima na Unidade Industrial da INTERVENIENTE COMPRADORA, observando-se o seguinte:

01- O PARCEIRO AGRICULTOR deverá entregar na esteira da INTERVENIENTE COMPRADORA, por conta e ordem do PARCEIRO PROPRIETÁRIO, que expressamente concorda com os procedimentos e condições aqui ajustadas, matéria prima suficiente para produção de 854.505 (oitocentos e cinquenta e quatro mil, quinhentos e cinco) Kilos de açúcar VHP e 398.395,42 (trezentos e noventa e oito mil, trezentos e noventa e cinco vírgula quarenta e dois) litros de álcool anidro, em cada um dos anos agrícolas, a partir de 2.005.

02 - Processada as quantidades necessárias de matéria prima de cana de açúcar - para obtenção da produção especificada acima a INTERVENIENTE COMPRADORA liquidará diretamente ao PARCEIRO PROPRIETÁRIO, os valores financeiros decorrentes da obtenção dos respectivos produtos, observadas as condições técnicas e econômicas adiante pactuadas.

03 - Para liquidação do volume de 854.505 (oitocentos e cinquenta e quatro mil, quinhentos e cinco) Kilos de açúcar VHP, estabelecem as partes que a fórmula de aferição do preço será a seguinte: "PREÇO DA TELA nº 11 de NY(EUA) DO MES DE REFERÊNCIA, MULTIPLICADO POR 2.204,622 + 3,75% - US\$ 32,00 X PTAX DO DIA ANTERIOR DO PAGAMENTO: 1.000".

Parágrafo Primeiro: Esgotadas as quantidades de cana-de-açúcar suficientes para amortização da participação do PARCEIRO PROPRIETÁRIO, o restante da matéria

prima será de propriedade do PARCEIRO AGRICULTOR que igualmente deverá processar sua produção perante a INTERVENIENTE COMPRADORA, cujas relações comerciais deverão ser firmadas em apartado. A participação de cada parceiro contratante no empreendimento agrícola está dimensionada em razão dos custos de investimento, manutenção e colheita da lavoura, bem como, os aspectos de comercialização da produção frente a adquirente da produção.

Parágrafo segundo: A partilha de produção dar-se-á na balança do estabelecimento industrial da empresa adquirente da matéria prima devendo a cada carga entregue, ser emitido o competente Certificado de Pesagem, nos moldes da legislação vigente, bem como, ser emitido os correspondentes documentos fiscais de entrada da matéria prima.

Parágrafo Terceiro: A critério do PARCEIRO PROPRIETÁRIO, o mesmo -pode solicitar a INTERVENIENTE COMPRADORA a antecipação de até 2 (duas) parcelas, desde que não ultrapassem a quantidade de 75% (setenta e cinco por cento) anual da entrega futura de sua participação agrícola, aos preços indicados pelo mercado, nas datas de vencimentos a serem pagas no dia solicitado, em cuja ocorrência, fixam as partes a incidência de encargos no percentual de 12% (doze por cento) linear ao ano sobre as quantias efetivamente antecipadas; observando-se que a solicitação supra deverá ser precedida de expediente escrito com 15(quinze) dias de antecedência.

Décima Primeira: O PARCEIRO AGRICULTOR responde isolada e exclusivamente pela mão-de-obra, empregada na prática dos atos inerentes a sua participação do contrato de parceria agrícola, obrigando-se sempre pelo cumprimento da legislação trabalhista, civil, fiscal e previdenciária aplicável na espécie, sendo expressamente proibido o trabalho de menores na lavoura, segundo as condições do direito vigente e das incidentes convenções coletivas de trabalho

Da leitura dos dispositivos contratuais, constata-se a ausência de qualquer risco assumido pela Recorrente, no contexto de sua relação contratual. Em especial pelo parágrafo único da cláusula décima, o pagamento da “parceira proprietária” estaria sempre assegurado, garantido. É que as primeiras entregas de produto teriam o fim específico de pagar o uso do canal da parceira proprietária, garantindo-lhe a segurança de seu recebimento, característica típica dos contratos de arrendamento.

Assim, não há uma proporcionalidade nos riscos do empreendimento no presente caso. Por exemplo, caso houvesse uma frustração da safra de cana-de-açúcar e se estivesse caracterizada a parceria rural, as perdas deveriam ser proporcionais a participação de cada sócio da parceria. No caso, repita-se, a Recorrente recebia pelo contrato a integralidade de seus rendimentos de forma antecipada.

Nos termos do RIR/99:

Art. 49. São tributáveis os rendimentos decorrentes da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos, tais como (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 3º, Lei nº 4.506, de 1964, art. 21, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, §4º):

- aforamento, locação ou sublocação, arrendamento ou subarrendamento, direito de uso ou passagem de terrenos, seus acréscidos e benfeitorias, inclusive construções de qualquer natureza;

- locação ou sublocação, arrendamento ou subarrendamento de pastos naturais ou artificiais, ou campos de invernada;

(...)

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.

Já a legislação agrária assim dispõe sobre parceria e arrendamento rural:

Decreto nº 59.566, de 14 de novembro de 1966.

Art 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.

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 nele 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 força maior do empreendimento rural e dos frutos, produtos ou lucros** havidos nas proporções que estipularem, observados os limites percentuais da lei (artigo 96, Estatuto da Terra).

Parágrafo único, para os fins deste Regulamento denomina-se parceiro outorgante, o cedente, proprietário ou não, que entrega os bens; e parceiro outorgado, a pessoa ou o conjunto familiar, representado pelo seu chefe, que os recebe para os fins próprios das modalidades de parcerias definidas no art. 5º.

Portanto, um traço distintivo entre os contratos rurais de arrendamento e parceria é a existência ou não do risco assumido pelo outorgante. Assim, no contrato de parceria ambos os contratantes desfrutam do sucesso e sofrem o ônus do insucesso do negócio, arcam com os riscos, sendo a renda, portanto, incerta. Já no arrendamento, o proprietário recebe uma renda certa, independentemente do resultado do negócio. Inexistindo a assunção do risco, não se tem contrato de parceria rural.

Nesse sentido, é a jurisprudência do CARF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 PARCERIA RURAL x ARRENDAMENTO RURAL. DISTINÇÃO. FORMA DE TRIBUTAÇÃO. A diferença intrínseca entre os contratos de parceria rural e de arrendamento rural é que os primeiros caracterizam-se pelo fato de o proprietário da terra assumir os riscos inerentes à exploração da atividade e partilhar os frutos ou os lucros na proporção que houver sido previamente estipulada, enquanto que nos segundos não há assunção dos riscos por parte do arrendador que recebe uma retribuição fixa pelo arrendamento das terras. 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. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO. Considera-se preclusa a matéria não impugnada e não discutida na primeira instância administrativa, em conformidade com o disposto no art. 17 do Decreto 70.235/72. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. O entendimento pacífico deste Tribunal Administrativo, consolidado no enunciado de nº 108 da súmula de sua jurisprudência, de teor vinculante e de aplicação obrigatória pelos colegiados que o compõem, no termos do art. 72 do RICARF, é no sentido de que “incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (PTA 10820.003495/2007-11, julgado em 07 de agosto de 2020)

Reportando-me ao acórdão recorrido:

Ainda com relação a essa controvérsia, ressalte-se que a Administração Tributária vem orientando os contribuintes de acordo com esse mesmo critério de assunção dos riscos do empreendimento, consoante se constata na pergunta nº 194 do Questionário Perguntas e Respostas – IRPF 2010, disponível no site da SRF:

ARRENDAMENTO DE IMÓVEL RURAL

194 — Os rendimentos oriundos de contrato de arrendamento de imóvel rural são tributáveis?

Os rendimentos provenientes de arrendamento de imóvel rural, ainda que o contrato celebrado refira-se a parceria rural, se o cedente perceber quantia fixa sem partilhar os riscos do negócio, que é da essência do contrato de parceria rural, estão sujeitos ao imposto de renda. Estes rendimentos são tributados, como rendimentos equiparados a aluguéis, por meio do recolhimento mensal (carnê-leão), se recebidos de pessoa física ou, na fonte, se pagos por pessoa jurídica e na declaração de ajuste.

Quando o contrato celebrado referir-se a parceria rural e o cedente não receber quantia fixa e participar dos riscos do negócio, a tributação desses rendimentos é efetuada como atividade rural.

Com efeito, no presente caso, o recebimento de uma renda pré-fixada, mesmo que em produto, sem sua participação proporcional nos riscos do empreendimento, configura renda de aluguel, pelo que correto o lançamento tributário quanto à omissão desses rendimentos.

Em relação à alegação da Recorrente de que o contrato originalmente celebrado com a empresa Unialco Agrícola Ltda. em 02/01/2005, não poderia ser fundamento para o lançamento, visto que a alteração promovida pela Lei nº 11.443/07 que acrescentou o § 1º ao art. 96 da Lei nº 4.504/66 (Estatuto da Terra) ocorreu somente em 2007, já na vigência do Contrato de Parceria e que, por este motivo, não poderia alterar a relação contratual estabelecida entre as partes, também sem razão a Recorrente.

Ora, os contratos, que versam sobre relação jurídica contínua, de trato sucessivo, como é o caso, são passíveis de serem alterados quando há modificações na legislação, devendo, inclusive, a ela se adequar.

Verifico, aliás, que o “II aditivo ao instrumento particular de contrato de parceria agrícola e outras avenças” (e-fls. 1529 e seguintes), assinado em 1º de janeiro de 2009, após, portanto, a alteração legislativa (de 2007), nada dispôs sobre os requisitos incluídos na lei de parceria rural, especificando-os como necessários à caracterização da parceria rural.

Assim, as alterações promovidas no artigo 95 da Lei nº 4.504/64 pela Lei nº 11.443/2007, aplicaram-se aos então contratos vigentes, visto que passíveis de aditamento (como o fora).

Nessa linha de raciocínio, faço um recorte para reforçar que mesmo anteriormente a Lei nº 11.443/07, era da natureza da “parceria rural” a partilha dos riscos, vindo esta alteração legislativa a demarca-los. E, como visto, o aditivo ao contrato de 2005, assinado em 2009, nada repactuou quanto à indispensável compartilhamento dos riscos. Reforço, por relevante: embora tenha modificado a legislação, a natureza dos contrato de parceria rural não foi alterada, ou seja, sua característica elementar de compartilhamento nos riscos da atividade, conforme previsão do Decreto nº 59.566/1966. É que a Lei nº 11.443/2007 não promoveu alterações no artigo 95 da Lei nº 4.504/1964 e, tampouco, no artigo 4º do Decreto nº 59.566/1966, quanto ao conceito de parceria rural.

Novamente, em conformidade com o acórdão recorrido:

Portanto, não prospera o argumento do impugnante de que a participação nos riscos do empreendimento objeto da parceria só teriam validade a partir de 2007 visto que o artigo 4º do Decreto nº 59.566 de 14/11/1966 já diferenciava o contrato de arrendamento daquele de parceria devido a “partilha de riscos”.

Aduz, ainda, a impugnante que conforme o artigo 393 do Código Civil aplicáveis a qualquer tipo de contrato que o devedor não responde por prejuízos **decorrente de caso fortuito ou de força maior se não houver se responsabilizado expressamente no contrato e que esta situação não está expressa no contrato e não foi pactuada entre as partes**. De fato, o contratante paga integralmente os valores acordados no contrato e o caso fortuito ou de força maior (calamidades) aplica-se a ambos os contratos. No caso, o próprio contrato, prevê o pagamento integral ao parceiro proprietário (contribuinte) nas primeiras entregas, podendo o parceiro agricultor dispor da produção somente depois de pago o proprietário, conforme Parágrafo Primeiro da Cláusula Décima (fl. 504) logo, fica caracterizado o arrendamento visto que o “parceiro proprietário” não participa nos riscos do empreendimento e, nesta condição, os rendimentos estão sujeitos a tabela progressiva e tributados como aluguel.

Portanto, como visto, o cotejo das cláusulas contratuais (em especial as indicadas às fls. 4 a 6 do Termo de Constatação Fiscal), revelam que as partes celebraram, em verdade, um contrato de arrendamento, pelo que entendo ser correto o lançamento.

A atividade rural - A omissão de receitas no livro caixa

Sendo vencida no entendimento de que é inexistente ou nulo o lançamento quanto aos rendimentos da atividade rural, passo a enfrentar os fundamentos do Recurso Voluntário, primeiro quanto à omissão de receitas no livro caixa.

Segundo a Recorrente, houve equívoco da fiscalização. Que a Recorrente forneceu à autoridade fazendária todas as planilhas com indicação pormenorizada, no livro caixa, da integração das parcelas recebidas em venda de bovino na receita bruta da atividade rural, tendo apresentado novamente planilhas na Impugnação (doc. 05), que demonstram que a grande maioria dos valores apontados pela fiscalização foi oferecida à tributação. Cita a receita de R\$ 8250,00 (NF 1487, emitida em nome de João Baptista Benez), que a fiscalização teria defendido ter sido omitida pela Recorrente.

Compulsando os quadros apresentados na Impugnação (fls. 1544 a 1600), verifico que há confirmação entre os valores das receitas consideradas omitidos pela fiscalização.

Cita neste recurso a receita de R\$ 8250,00 (NF 1487, emitida em nome de João Baptista Benez), que a fiscalização teria defendido ter sido omitida pela Recorrente. Todavia, conforme fls. 136, não há indicação dessa venda, materializada na NF em questão, no Livro Caixa.

Portanto, mantém-se o entendimento da DRJ.

Quanto às glosas das despesas/investimentos

Ainda no caso de ser vencida no entendimento de nulidade do lançamento relativo à atividade rural e, diante da similitude entre as alegações da Impugnação e do Recurso, e por coadunar com os fundamentos do acórdão recorrido, passo a transcreve-los:

Alega a autuada que todas as despesas glosadas foram contabilizadas e suportadas por ela. Aduz que colocou a disposição da fiscalização todos os documentos referentes aos lançamentos efetuados no Livro Caixa como notas fiscais e recibos das despesas.

Argüi que a fiscalização glosou despesas sob o pretexto de que o beneficiário seria terceira pessoa e que tal despesa refere-se a atividade rural cujo ônus foi suportado pela impugnante.

Sustenta, ainda, que as despesas com a reforma da sede devem ser consideradas como investimento na atividade rural sob o argumento de que é um espaço comum aos empregados e que representa maior produtividade dos mesmos. Argüi, ainda, que não foi considerada a opção por tributar 20% da receita bruta após as alterações promovidas pela fiscalização.

Quanto a glosa de despesas com bens cujo uso não é exclusivo na atividade rural, a contribuinte alega que a manutenção de veículos utilizados na propriedade devem ser computados como despesas dedutíveis visto que necessários à manutenção da fonte produtora.

Quanto a glosa de investimentos tidos como desnecessários a efetivação das receitas como o caso de despesas para protestos de títulos em cartório, entende a autuada que são necessários a efetivação das receitas e dedutíveis dos rendimentos da atividade, posto que necessários à apuração da receita líquida tributável.

A princípio, as despesas passíveis de dedução dos rendimentos brutos da atividade rural são aquelas previstas no artigo 62 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR), como segue:

Art. 62. Os investimentos serão considerados despesas no mês do pagamento (*Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, §§ 1º e 2º*).

§ 1º As despesas de custeio e os investimentos são aqueles necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionados com a natureza da atividade exercida.(grifei)

§ 2º Considera-se investimento na atividade rural a aplicação de recursos financeiros, durante o ano-calendário, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade e seja realizada com (*Lei nº 8.023, de 1990, art. 6º*)(grifei)

I - benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos e reparos;

II - culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais;

III - aquisição de utensílios e bens, tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários de emprego exclusivo na exploração da atividade rural;

IV - animais de trabalho, de produção e de engorda;

V - serviços técnicos especializados, devidamente contratados, visando elevar a eficiência do uso dos recursos da propriedade ou exploração rural;

VI - insumos que contribuam destacadamente para a elevação da produtividade, tais como reprodutores e matrizes, girinos e alevinos, sementes e mudas selecionadas, corretivos do solo, fertilizantes, vacinas e defensivos vegetais e animais;

*VII - atividades que visem especificamente a elevação sócio-econômica do trabalhador rural, tais como **casas de trabalhadores, prédios e galpões para atividades recreativas, educacionais e de saúde**;(grifei)*

VIII - estradas que facilitem o acesso ou a circulação na propriedade;

IX - instalação de aparelhagem de comunicação e de energia elétrica;

X - bolsas para formação de técnicos em atividades rurais, inclusive gerentes de estabelecimentos e contabilistas.

§ 3º As despesas relativas às aquisições a prazo somente serão consideradas no mês do pagamento de cada parcela.

§ 4º O bem adquirido por meio de financiamento rural será considerado despesa no mês do pagamento do bem e não no do pagamento do empréstimo.

§ 5º Os bens adquiridos por meio de consórcio ou arrendamento mercantil serão considerados despesas no momento do pagamento de cada parcela, ressalvado o disposto no parágrafo seguinte.

§ 6º No caso de consórcio ainda não-contemplado, as parcelas pagas somente serão dedutíveis quando do recebimento do bem, observado o art. 798.

§ 7º Os bens adquiridos por meio de permuta com produtos rurais, que caracterizem pagamento parcelado, serão considerados despesas no mês do pagamento de cada parcela.

§ 8º Nos contratos de compra e venda de produtos agrícolas, o valor devolvido após a entrega do produto, relativo ao adiantamento computado como receita na forma do § 2º do art. 61, constitui despesa no mês da devolução.

§ 9º Nos contratos de compra e venda de produtos agrícolas, o valor devolvido antes da entrega do produto, relativo ao adiantamento de que trata o § 2º do art. 61, não constitui despesa, devendo ser diminuído da importância recebida por conta de venda para entrega futura.

§ 10. O disposto no § 8º aplica-se somente às devoluções decorrentes de variação de preços de produtos sujeitos à cotação em bolsas de mercadorias ou cotação internacional.

§ 11. Os encargos financeiros, exceto a atualização monetária, pagos em decorrência de empréstimos contraídos para financiamento da atividade rural, poderão ser deduzidos no mês do pagamento (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, § 1º).

§ 12. Os empréstimos destinados ao financiamento da atividade rural, comprovadamente utilizados nessa atividade, não poderão ser utilizados para justificar acréscimo patrimonial.

Pelo disposto acima, as despesas passíveis de dedução são as de custeio e investimento **necessárias a percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora**, relacionados com a natureza da atividade exercida pelo produtor. Disto se depreende que somente são dedutíveis as despesas de custeio e investimento relacionadas com as explorações agropecuárias desenvolvidas pelo produtor rural. Portanto, reforma da sede da propriedade (banheiras de hidromassagem, climatizadores, eletrodomésticos, etc) não têm qualquer impacto sobre a produtividade, diferentemente da construção de casas para os trabalhadores rurais ou melhorias destas, expressamente previstas no inciso VII do artigo 67 do RIR.

Da mesma forma, despesas com veículos de passeio ou utilitários de uso exclusivo na atividade rural enquadram-se na disposição de **“necessários à manutenção da fonte produtora”**, portanto, despesas com veículos **não utilitários** e/ou cuja utilização não seja exclusiva na atividade rural, **não podem ser deduzidos** dos rendimentos para fins de apuração do resultado da atividade rural. De forma idêntica, as despesas de cartório não estão vinculadas a atividade de produção mas de cobrança.

A contribuinte lançou no Livro Caixa e deduziu pagamentos de Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, despesa sem qualquer ligação com a atividade rural, ou seja, a autuada deseja deduzir o imposto que lhe é imputado por ser beneficiário de rendimentos e deseja deduzi-los dos rendimentos de exercícios seguintes. Cabe destacar que o fato gerador do IRPF é disponibilidade econômica ou jurídica da renda não sendo admitido que o imposto seja deduzido da renda que lhe dá origem (imposto).

Portanto, despesas que não têm reflexos diretos na produção, despesas não comprovadas com documentos hábeis, despesas com veículos utilitários de uso não exclusivo na atividade rural, despesas de cartório, pagamento de IRPF, reformas não vinculadas diretamente ao trabalhador rural, não são passíveis de dedução.

Quanto a emissão de recibos no lugar de notas fiscais cabe observar que, na maioria dos casos, quando referente a titular, destinado a atividade rural e contendo todas as informações necessárias a identificação do beneficiário do pagamento, são aceitas e consideradas comprovadas. Observa-se que títulos bancários ou qualquer outro documento que não contenham os requisitos citados são inaptos à comprovação da despesa. Também não são admitidas despesas com contratação de seguros, salões

para promoção de eventos, despesas com hospedagem, inscrições e ingressos em exposições e outras despesas não vinculadas à atividade de produção.

A autuada impugna genericamente as glosas de despesas conforme item 46 (fl. 1481) alegando serem “inverídicas” porém, caberia a mesma, apresentar os documentos referentes a cada glosa ou justificá-las isoladamente permitindo sua identificação e, se for o caso, a devida correção. Não o fazendo ficam mantidas as glosas efetuadas no procedimento fiscal.

Quanto à opção de tributação de 20%

Pede a Recorrente a compensação de prejuízo na atividade rural, aduzindo que no ano-calendário 2008, exercício 2009 utilizou o resultado presumido limitado a 20% da receita bruta e que a alteração efetuada pela fiscalização na base de tributação também altera a opção pela tributação arbitrada, podendo, assim, optar pela tributação favorecida da atividade.

A DRJ assim se posicionou sobre esse ponto:

Quanto a opção pela tributação de 20% da receita bruta auferida no ano-calendário, destaca-se que a mesma foi exercida pela contribuinte quando da entrega da Declaração de Ajuste Anual – DAA não cabendo sua alteração na fase impugnatória.

Ainda quanto a insurgência de alteração da opção pela tributação da atividade rural, transcrita acima, cito o entendimento do CARF:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2005 RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL. OPÇÃO PELA FORMA DE APURAÇÃO DO RESULTADO. ALTERAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. Exercida a opção pela forma de tributação do resultado da atividade rural na Declaração de Ajuste Anual, incabível a sua alteração, mormente após ação fiscal que apura omissão de rendimentos desta atividade. (Processo nº 13227.720069/2008-14, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado em 30/08/2017)

Portanto, sem razão a Recorrente.

Antecipações recebidas

Lado outro, a Recorrente defende a exclusão dos valores auferidos da Unialco no ano-calendário 2007, por se configurar antecipações efetuadas por conta do contrato de parceria efetuadas pela Unialco no ano de 2007 e amortizados em 2008 e 2009. Tais valores foram objeto de contrato de mútuo e devidamente registrados e utilizados para compensar os valores devidos à Recorrente.

Segundo a Recorrente, esses valores recebidos pela Unialco no ano-calendário se tratam de meras antecipações de valores decorrentes do contrato celebrado entre as partes, sendo levados à tributação nos anos-calendários de 2008 e 2009, indicando em seu Livro Caixa que esses recursos foram recebidos como “adiantamentos”. Indica o contrato de mútuo firmado entre a Recorrente e a Unialco (doc. 07 da Impugnação), em que teria sido disponibilizada a quantia de US\$ 772.670,00, convertida em reais e transferida em três oportunidades:

- (i) R\$ 600.000,00 em 26/07/2007;
- (ii) R\$ 500.000,00 em 30/07/2007;
- (iii) R\$ 383.225,29 em 23/08/2007.

Sustenta que esses adiantamentos foram utilizados para compensar os valores devidos pela Unialco (doc.8 da Impugnação), valores que foram amortizados ao longo dos anos-calendários de 2008 e 2009 e devidamente ofertados à tributação. Diz que a Recorrente ofereceu

à tributação no ano-calendário apenas atividades em atividade rural, obtidos com a comercialização de bovinos.

Sem razão a Recorrente. Está-se diante de um regime de caixa de tributação, nos termos da Lei nº 8.134/90, que em seu art. 2º assim dispõe:

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

A Súmula CARF nº 73

Por fim, aduz a Recorrente que deveria incidir a Súmula CARF nº 73, excluindo-se do lançamento a multa de ofício e juros de mora.

Pela lógica decisória, vê-se que não é o caso de indução à erro da Recorrente no preenchimento da declaração de ajuste do imposto de renda. Com efeito, a infração à legislação tributária foi praticada, sem qualquer concorrência inescusável na escolha da Recorrente. Portanto, diante do princípio da legalidade, impõe-se o lançamento da multa de ofício e juros.

Ante ao exposto, voto por acolher a preliminar de nulidade e, no mérito, por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Letícia Lacerda de Castro

Voto Vencedor

Conselheiro João Maurício Vital – Redator Designado.

Respeitosamente, divirjo da relatora quanto à nulidade do lançamento.

A apuração do resultado da atividade rural promovida pela Autoridade Lançadora e descrita no relatório fiscal foi, na verdade, necessária para que se chegasse ao quanto devido, porquanto, considerando que os rendimentos de arrendamento foram excluídos da atividade rural, era necessário que a Autoridade Fiscal recompusesse todos os elementos que implicam na apuração do imposto que, como se sabe, implica no arranjo de vários elementos que são dispostos na Declaração de Ajuste Anual do contribuinte.

Portanto, ao retirar os rendimentos de alugueis da apuração da atividade rural que o contribuinte informou em sua declaração e submetê-los à tributação adequada, a Autoridade Fiscal deveria promover, como de fato promoveu, o rearranjo dos elementos que impactariam no cálculo do tributo devido, que é o caso da apuração da atividade rural.

Por essa razão, não vejo como acatar a nulidade apontada pela relatora.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Redator designado

