



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº	10950.003029/2005-81
Recurso nº	155.153 Voluntário
Matéria	IRF - Ano(s): 2000 a 2004
Acórdão nº	104-22.867
Sessão de	05 de dezembro de 2007
Recorrente	COCARI COOPERATIVA AGROPECUÁRIA E INDUSTRIAL
Recorrida	2ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - Não provada violação das disposições contidas no art. 142, do CTN, tampouco dos artigos 10 e 59 do Decreto nº. 70.235, de 1972 e não se identificando no instrumento de autuação nenhum outro vício substancial, não há que se falar em nulidade do lançamento.

CONTRATO DE PARCERIA - CARACTERIZAÇÃO - IRRELEVÂNCIA DA DENOMINAÇÃO - A despeito de ter sido atribuída a denominação de contrato de parceria, quando, pelas características do negócio jurídico praticado, em especial pela ausência de compartilhamento de riscos, trata-se de contrato de arrendamento rural, a tributação da renda deve se dar com base na legislação aplicável ao arrendamento rural, que prevê a responsabilidade do arrendatário pela retenção e recolhimento do imposto.

ATOS COOPERATIVOS - DEFINIÇÃO - Consideram-se cooperativos somente aqueles atos praticados entre a sociedade cooperativa e seus associados, voltados à consecução dos seus objetivos sociais.

IRPF - ARRENDAMENTO RURAL - TRIBUTAÇÃO NA FONTE A TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO - FALTA DE RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA - PROCEDIMENTO - Nos rendimentos tributados na fonte a título de antecipação, como é o caso dos aluguéis pagos a pessoas físicas, se a fonte pagadora não proceder à retenção e a omissão for constatada somente após o término do ano-base, não mais se exigirá o imposto

da fonte pagadora, mas dos beneficiários. Pela falta de retenção e recolhimento do imposto, entretanto, a fonte pagadora fica sujeita a penalidade específica e aos juros de mora devidos desde o término do prazo em que o imposto deveria ter sido recolhimento.

FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IRRF - MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE - LEI Nº 11.488, DE 2007 - RETROATIVIDADE BENIGNA - Aplica-se ao ato ou fato pretérito, não definitivamente julgado, a legislação que deixe de defini-lo como infração ou que lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COCARI COOPERATIVA AGROPECUÁRIA E INDUSTRIAL.

ACORDAM os Membros da QUARTA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência a multa isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nelson Mallmann e Remis Almeida Estol, que excluíam apenas a multa anterior à vigência da Lei nº. 10.426, de 2002.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Presidente


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA

Relator

FORMALIZADO EM: 29 JAN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Heloísa Guarita Souza, Gustavo Lian Haddad, Antonio Lopo Martinez e Renato Coelho Borelli (Suplente convocado).

Relatório

Contra COCARI COOPERATIVA AGROPECUÁRIA E INDUSTRIAL, foi lavrado o auto de infração de fls. 84/125 para formalização da exigência de multa isolada e juros isolados nos valores, respectivamente, de R\$ 1.172.952,12 e R\$ 178.557,62.

Infrações

As infrações estão assim descritas no auto de infração:

01) MULTA ISOLADA - FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IRRF – Multa devida pela falta de retenção e recolhimento do Imposto de Renda na Fonte sobre o pagamento de rendimentos provenientes do arrendamento de imóvel rural, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal anexo, que é parte integrante deste auto de infração.

02) JUROS ISOLADOS - FALTA/ATRASO NA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IRRF - Juros devidos pela falta de retenção e recolhimento do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre o pagamento de rendimentos provenientes do arrendamento de imóvel rural, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal anexo, que é parte integrante deste auto de infração.

Impugnação

Cientificada da autuação em 12/09/2005, a Contribuinte apresentou a impugnação de fls. 127/135 acostada dos documentos de fls. 143/188, com as alegações e argumentos a seguir resumidos.

A Impugnante insurge-se, inicialmente, contra a autuação, em relação ao período de 13/09/2000 a 22/12/2001, sob o fundamento de que não haveria previsão legal para tal exigência nesse período. Sustenta que somente após a vigência da Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001 é que se tornou possível a aplicação dessa penalidade.

Cita decisão da 4ª Câmara do Conselho de Contribuintes e o item 15 do Parecer Normativo COSIT nº 1, de 24/09/2002, que trata das penalidades aplicáveis pela não-retenção ou não-pagamento do imposto e faz referência ao art. 9º da Lei nº 10.426/2002, conversão da Medida Provisória nº 16/2001.

Rebela-se contra o entendimento adotado pelo Fisco, que desconsiderou os contratos firmados entre a cooperativa e seus associados, para classificá-los todos como contratos de arrendamento. Argumenta que, sem um melhor exame da relação “cooperativa x cooperado”, o Fisco tomou exclusivamente como base o fato de que existia uma retribuição prefixada equivalente a produtos (soja ou cana), de uso muito comum no meio rural, daí resultando a exploração da terra diretamente pela cooperativa.

Assevera que só o fato da distribuição aos associados desses complementos em dinheiro proporcionais à cana produzida e entregue à ora impugnante, faz com que tais contratos adquiram a natureza de parceria agroindustrial, nos termos do art. 96, VII da Lei nº 4504/64, em razão da participação destes associados na produtividade e, embora tenha ocorrido durante o ano o pagamento de valores antecipados, estes, diante da complementação final,

adquiriram a natureza de “adiantamentos”, nos termos do §4º da cláusula quinta do contrato de parceria, anexo às fls. 174/188.

Repudia a classificação dos contratos como de arrendamento puro, ainda, sob o argumento de as sobras conseqüentes da produtividade alcançada na produção da cana decorrente de tais contratos foram rateadas entre aqueles que forneceram cana diretamente ou entre aqueles que cederam suas terras para que a impugnante atingisse seus objetivos sociais, também na proporção da cana ali produzida.

Acrescenta que todos os pagamentos dos citados contratos foram feitos pela aquisição de tonelada de seus associados, como podem provar as notas fiscais emitidas e em poder da impugnante, à disposição do Fisco, para exame. Anota que a atividade de lançamento é vinculada e a autoridade administrativa não pode descaracterizar o ato cooperativo fora do prescrito nos arts. 87 e 88 da Lei nº 5.764/71, como foi levado a efeito, sob pena de nulidade, visto que a previsão de tributação a que se refere o art. 111 da mesma lei prescreve a incidência de tributos somente nos casos dos arts. 85, 86 e 88, o que não é o caso presente.

Conclui que é nulo o auto de infração, já que são nulas e inválidas as descaracterizações dos contratos e a conseqüente tributação sobre a totalidade dos valores recebidos, inclusive a sujeição ao IRF.

Decisão de primeira instância

A DRJ-CURITIBA/PR julgou procedente o lançamento com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que a aplicação de multa e de juros pela falta de retenção do IRF pela fonte pagadora já era prevista pelo RIR/99, antes da edição da Medida Provisória nº 16, de 27/12/2001;

- que o art. 722 do RIR/99 já prescrevia que, caso o beneficiário tivesse incluído o rendimento em sua declaração, seriam exigidas da fonte pagadora somente as penalidades do art. 957 e juros de mora, sem o imposto que deveria ter sido retido;

- que as multas a que se refere o art. 957 do RIR/99 são as mesmas cominadas pelo art. 44 da Lei 9.430/96, que foram, portanto, repetidas pelo comando do art. 9º da Medida Provisória nº 16/2001;

- que, segundo descrito no Termo de Verificação Fiscal, a Contribuinte contratou a exploração de diversas áreas rurais destinadas à produção própria de cana de açúcar, conforme contratos constantes no Anexo I, totalizando 120 instrumentos contratuais, sendo 51 contratos de arrendamento e 69 contratos de parceria;

- que apesar da denominação diferenciada, justificam os auditores fiscais que todos os contratos, sem exceção, apresentam as características próprias do arrendamento rural, especialmente quando asseguram ao proprietário da terra uma retribuição prefixada equivalente a produtos (soja ou cana), independente de haver ou não produção, o que demonstra a ausência, para os proprietários da terra, de quaisquer riscos inerentes à exploração da atividade;

- que ainda segundo o relatório fiscal, na maioria dos casos, o pagamento da remuneração inicia-se no ato da assinatura do contrato, ou logo após esse evento, sem qualquer



vinculação com a colheita ou tipo de produto plantado e, portanto, a renda é paga antes do resultado da produção;

- que, sendo o auto de infração um ato administrativo, a declaração de nulidade somente pode ser suscitada em caso de lavratura por pessoa incompetente, hipótese esta que não se vislumbra no caso em tela;

- que possíveis irregularidades, incorreções e omissões cometidas no auto de infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio;

- que, pelo exame dos fatos, acima resumidos, a questão derradeira cinge-se à distinção entre as figuras do contrato de arrendamento e do contrato de parceria, uma vez que o legislador conferiu tratamento tributário diferenciado para essas duas modalidades de contratação rural;

- que o arrendamento é equiparado a rendimento de aluguel, sendo o IRRF exigido somente de uma das partes da relação contratual, e no contrato de parceria, o imposto é exigido de ambos os contratantes, na proporção dos rendimentos auferidos, como se extrai da dicção dos arts. 49 e 59 do RIR/99 - Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 26/03/1999;

- que o art. 59 do RIR/99 condiciona os efeitos tributários dispostos nesse artigo à assunção dos riscos inerentes à exploração da atividade contratada, revelando o cuidado do legislador tributário com a essência dessa modalidade contratual;

- que da disciplina legal dos contratos rurais de arrendamento e de parceria, introduzidos pelos arts. 1.º, 3.º e 4.º do Decreto no 59.566, de 14 de novembro de 1966, que regulamenta as Seções I, II e III do Capítulo IV do Título III da Lei n.º 4.504, de 30 de novembro de 1964 - Estatuto da Terra - segue que um traço distintivo entre os contratos rurais de arrendamento e parceria é a existência ou não do risco assumido pelo outorgante, de forma que inexistindo a assunção do risco, não se tem contrato de parceria.

- que a simples denominação do contrato não define sua natureza, importando, em suma, a intenção das partes;

- que no contrato de parceria firmado entre a Impugnante e o Sr. Alberto Schlatter, às fls. 14/18, e o Sr. Vicente Fernandez Garcia, às fls. 35/76, embora intitulado Contrato de Parceria Agrícola, a forma de remuneração pelo uso da terra, não deixa margem a dúvidas quanto à verdadeira natureza desses contratos;

- que apesar de a denominação "Contrato de Parceria Agrícola", são, em essência, contratos de arrendamento rural, como corretamente interpretaram as autoridades fiscais;

- que se a disciplina legal do contrato de parceria prescreve que o pacto se fará "mediante partilha de riscos do caso fortuito e da força maior do empreendimento rural", significa que o legislador queria que, no contrato de parceria rural, o outorgante assumisse o risco do empreendimento juntamente com o outorgado, o que se deduz da expressão "partilha de riscos";



- que, assim, se o negócio fracassa, devido, por exemplo, a prolongada estiagem, o prejuízo é partilhado por ambas as partes e, inversamente, se a colheita, por qualquer motivo, superar as expectativas, o lucro inesperado será repartido pelos dois contraentes;

- que nos contratos sob exame não há partilha de risco, eis que asseguram ao outorgante um pagamento mínimo, equivalente a certo número de sacas de soja por alqueire, de forma que o risco pelo negócio é todo ele assumido pela parte outorgada;

- que essa exegese é acolhida pela doutrina, entre as quais, a de Wellington Pacheco Barros, no livro "Contrato de Parceria Rural - Wellington Pacheco Barros - Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999, p. 53";

- que ainda com relação a essa controvérsia, 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 n.º 193 do Questionário Perguntas e Respostas, disponível no *site* da SRF;

- que essa também é a jurisprudência do Conselho de Contribuintes;

- que não prevalece o argumento de que só o fato da distribuição aos associados desses complementos em dinheiro proporcionais à cana produzida e entregue à ora impugnante, faz com que tais contratos adquiram a natureza de "parceria agroindustrial" nos termos do art. 96, VII da Lei 4.504/64, em razão da participação destes associados na produtividade e, embora tenha ocorrido durante o ano o pagamento de valores antecipados, estes, diante da complementação final, adquiriram a natureza de adiantamentos e de que, como as sobras conseqüentes da produtividade alcançada na produção da cana decorrente de tais contratos foram rateadas entre aqueles que forneceram cana diretamente ou entre aqueles que cederam suas terras para que a impugnante atingisse seus objetivos sociais, também na proporção da cana ali produzida, não seria possível a descaracterização destes atos como sendo de contratos de arrendamento puro e, ao mesmo tempo, a sua caracterização como atos não cooperativos;

- que a distribuição de complementos em dinheiro aos associados, proporcionalmente à cana produzida, não tem o condão de transformar esses contratos em contrato de parceria, uma vez que se trata de uma relação entre a cooperativa e seus associados, e não afeta a relação contratual contraída entre a cooperativa e os proprietários de terras;

- que, por outro lado, a forma dos pagamentos em retribuição ao uso da terra, conforme descrita acima, em datas certas e fixadas em valor equivalente a número certo de sacas de soja ou a quantidade certa de toneladas de açúcar, caracteriza a modalidade contratual conhecida como arrendamento rural;

- que, conforme prescreve o art. 3º do Decreto n.º 59.566, de 1966, o arrendamento se faz "mediante certa retribuição ou aluguel" e dessa expressão não se extrai que o pagamento do aluguel deva ser fixo, interpretação esta por demais restritiva e contrária ao princípio da autonomia da vontade, que sempre rege os contratos de natureza privada;

- que ainda que se admita que o dispositivo é lacônico, chega-se à mesma conclusão quando se analisa a Lei do Inquilinato - Lei n.º 8.245, de 18 de outubro de 1991 -, que disciplina o aluguel com mais profundidade e traz regra mais esclarecedora, pois confirma a vigência da autonomia da vontade, ao estipular a liberdade da convenção, que somente é



derrogada em três hipóteses: vinculação à moeda estrangeira, à variação cambial e ao salário mínimo;

- que inexistia óbice à estipulação do aluguel na forma de preço de mercadorias, como a soja ou a cana de açúcar;

- que a melhor doutrina, dando adequada interpretação a essa questão, admite a remuneração na forma de entrega de coisas ou até mesmo que tenha cunho aleatório, desde que determinável;

- que em todos os 120 contratos juntados aos autos, consta cláusula de pagamento da retribuição pelo uso da terra prevendo uma garantia de pagamento mínimo fixado em certo número de sacas de soja por alqueire, ou em certa quantidade de toneladas de cana de açúcar por alqueire, feito em dinheiro e em datas determinadas.

- que sobre a descaracterização dos atos como cooperados, a questão foi debatida no processo administrativo n.º 10950.003034/2005-93, que versa sobre o lançamento do IRPJ e da CSLL, incidentes sobre os mesmos contratos discutidos no presente processo;

- que na ocasião, foi prolatado o acórdão n.º 10.621, em 20/04/2006, anexado às fls. 191/209, em que se decidiu pela procedência total dos lançamentos e pela caracterização dos contratos como sendo de espécie de atos não-cooperativos, sujeitando-se, portanto, ao IRPJ e CSLL.

- que, ao imposto que deixou de ser retido, como todos os fatos geradores referem-se a períodos cuja data da entrega da declaração de ajuste era anterior à data da constatação do fato pelo fisco, somente são exigíveis da fonte pagadora a multa de ofício isolada e juros de mora, estes calculados desde a data prevista para o recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da respectiva declaração de ajuste do beneficiário do rendimento.

Os fundamentos da decisão de primeira instância estão consubstanciados nas seguintes ementas:

FALTA DE RETENÇÃO DO IRF. APLICAÇÃO DE MULTA E JUROS ISOLADOS. PREVISÃO LEGAL ANTERIOR À MEDIDA PROVISÓRIA Nº 16/2001.

Antes da publicação da Medida Provisória nº 16/2001, convertida na Lei nº 10.426/2002, a aplicação de multa e de juros pela falta de retenção do IRF pela fonte pagadora já era prevista pelo art. 722 do RIR/99, que prescrevia que, caso o beneficiário tivesse incluído o rendimento em sua declaração, seria exigida da fonte pagadora somente as penalidades do art. 957 e juros de mora, sem o imposto que deveria ter sido retido

CONTRATO DE PARCERIA. ASSUNÇÃO DO RISCO DO EMPREENDIMENTO. ALEGAÇÃO DE DISTRIBUIÇÃO DE COMPLEMENTOS A ASSOCIADOS. IRRELEVÂNCIA.

Inexistindo a assunção dos riscos do negócio, partilhados pelos dois contraentes, não há contrato de parceria, por ausência de elemento essencial dessa modalidade contratual, descabendo alegar distribuição

de complementos em dinheiro aos associados, proporcionalmente à cana produzida, eis que tal medida configura relação entre a cooperativa e seus associados, não afetando a relação contratual contraída entre a cooperativa e os proprietários de terras.

ARRENDAMENTO RURAL. EQUIPARAÇÃO A RENDIMENTO DE ALUGUEL. VARIABILIDADE DO VALOR DO ALUGUEL. NÃO DESCARACTERIZAÇÃO. AUTONOMIA DA VONTADE.

Para fins de tributação do IRRF, o contrato de arrendamento rural equipara-se a rendimento de aluguel, não descaracterizando essa natureza o fato de o rendimento pactuado não ser fixo, sendo lícito às partes estipulá-lo em função do valor de mercadoria, em atenção ao princípio da autonomia da vontade.

CONTRATO DE PARCERIA. DESCARACTERIZAÇÃO. ARRENDAMENTO RURAL. IRRELEVÂNCIA DA DENOMINAÇÃO.

A despeito de serem intitulados contratos de parceria, em que o imposto de renda é exigido de ambos os contratantes, na proporção dos rendimentos auferidos tem-se, em essência, arrendamento rural, sendo o IRRF exigível do arrendatário, quando ausente a partilha do risco do empreendimento.

ARRENDAMENTO RURAL. RENDIMENTO TRIBUTADO NA FONTE A TÍTULO DE ANTECIPAÇÃO. CÁLCULO DO IRRF.

Nos rendimentos tributados na fonte a título de antecipação, como é o caso dos aluguéis pagos a pessoa física, se o fisco constatar o fato antes do prazo de entrega da declaração de ajuste, exige-se da fonte pagadora o IRRF acrescido dos juros de mora e multa de ofício; e, caso a constatação ocorra posteriormente à entrega da declaração, da fonte pagadora somente exige-se os juros de mora e multa de ofício, isoladamente, sendo os juros calculados a partir do prazo originário previsto para o recolhimento do imposto que deveria ter sido retido, até a data prevista para a entrega da declaração.

Recurso

Cientificada da decisão de primeira instância em 13/10/2006 (fls. /240), a Contribuinte apresentou, em 1º/11/2006, o recurso de fls. 243/266, no qual reitera e reforça as alegações e argumentos da impugnação.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Fundamentação

Como se vê, cuida-se de exigência de multa de ofício e de juros, isoladamente. De início, independentemente de qualquer conclusão sobre a incidência do imposto nas operações realizadas pela Recorrente, é de se afastar a exigência em relação à multa isolada.

É que legislação superveniente deixou de definir como hipótese de aplicação da multa isolada a falta de retenção e/ou recolhimento do imposto pela fonte pagadora. Inicialmente, foi a Medida Provisória nº 303, de 29/06/2006, que perdeu eficácia, e, pouco tempo depois, foi a Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 e que reproduz o mesmo dispositivo da Medida Provisória nº 303. Essas normas alteraram o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Eis a nova redação introduzida pelo art. 14 da referida Medida Provisória e da Lei nº 11.488, de 2007:

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

“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;

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;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 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.

I - (revogado);

II - (revogado);



III- (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei n.º 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2o Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1o deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... " (NR)

Registre-se que a multa isolada pela falta de recolhimento ou recolhimento fora do prazo, sem a multa de mora, de rendimentos retidos na fonte foi introduzida pela Medida Provisória n.º 16, de 27/12/2001, posteriormente convertida na Lei n.º 10.426, de 2002. Eis o teor do art. 9º dessa Lei:

Art. 9º. Sujeita-se às multas de que tratam os inciso I e II do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, a fonte pagadora obrigada a reter tributo ou contribuição, no caso de falta de retenção ou recolhimento, ou recolhimento após o prazo fixado, sem o acréscimo de multa moratória, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Pois bem, esse dispositivo também foi alterado pela Medida Provisória n.º 321, de 2007, convertida na Lei n.º 11.488, de 2007, que passou a ter a seguinte redação:

Lei n.º 11.488, de 2007:

Art. 16. O art. 9º da Lei n.º 10.426, de 24 de abril de 2002, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 9º. Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis"

Ora, como se vê, na sua nova redação, o art. 9º da Lei n.º 10.426, de 2002 prevê apenas a aplicação da multa a que se refere o inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, aplicada juntamente com o imposto. Portanto, não prevê a hipótese de incidência da multa isolada de que trata o inciso II, isolada e no percentual de 50%.

Não é sem razão, aliás, que o novo texto excluiu a hipótese de incidência da multa no caso de recolhimento do imposto com atraso sem a multa de mora.

Não resta dúvida, portanto, de que não há possibilidade de incidência da multa de que trata o inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no caso de falta de pagamento ou recolhimento do IRRF ou de pagamento com atraso sem a multa de mora. Restaria examinar se é devida a exigência da multa do inciso I, isoladamente.

Ora, como observou a própria autoridade lançadora neste caso, com base no Parecer Normativo COSIT nº 1, de 24/09/2002, após o prazo de entrega da declaração rendimentos pelo beneficiário dos rendimentos, não mais é exigível o imposto incidente sobre rendimentos sujeitos ao ajuste anual, que deixou de ser retido. Ora, se não é devida a exigência do imposto que deixou de ser retido. Resta, então para ser respondida a seguinte questão: se não é mais exigível o imposto à fonte pagadora, é possível a aplicação da multa de ofício isoladamente?

A resposta é negativa. Primeiramente, porque, claramente, o referido inciso trata de multa exigida juntamente com o imposto, portanto, no caso de falta de retenção e recolhimento do imposto, porém, no caso de falta de recolhimento apenas quando o imposto for exigível da fonte pagadora.

Ainda que se admitisse a possibilidade de se interpretar as normas pertinentes no sentido da possibilidade de tal incidência, essa interpretação não estaria autorizada pelo princípio da tipicidade cerrada que informa a legislação, que trata de penalidades, com reforço no artigo 112 do CTN que recomenda a interpretação mais favorável ao acusado.

Penso, portanto, em conclusão, que não há previsão legal para incidência da multa isolada pela falta de retenção do imposto de renda retido na fonte exigível sobre rendimentos sujeitos ao ajuste anual.

Como se trata de processo ainda não definitivamente julgado, é o caso de se aplicar a retroatividade benigna a que se refere o art. 106, II "a", do CTN, *verbis*:

"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

(...)

É de se afastar, portanto, essa parte do lançamento.

Persiste, todavia, a possibilidade de exigência isolada dos juros de mora, com espeque no artigo 43 da Lei nº 9.430, de 1996, o que requer o exame do mérito quanto à obrigatoriedade da retenção do imposto neste caso.

O cerne dessa questão está em se saber se as operações realizadas pela Contribuinte caracterizam-se como arrendamento, ou, como defende a Recorrente, trata-se de atos cooperados. Os fundamentos da autuação e da decisão de primeira instância foram no sentido de que, apesar da denominação dada a parte desses contratos como sendo parcerias, o fato de a relação contratual não considerar o compartilhamento do risco, uma vez que o

contrato prevê o pagamento de renda ao proprietário, independentemente do resultado da produção, caracteriza o contrato como de arrendamento.

É como penso. Como bem analisado no voto condutor da decisão recorrida, o elemento essencial de distinção entre a parceria e o arrendamento é que, no primeiro, ambos os contratantes desfrutam do sucesso e sofre o ônus do insucesso do negócio, arcam com os riscos, cuja renda, portanto, é incerta; Já no arrendamento, o proprietário recebe uma renda prefixada, independentemente do resultado do negócio. A matéria está disciplinada expressamente nos artigos 49 e 59 do RIR/99, a seguir reproduzidos, *verbis*:

Seção III

Rendimentos de Aluguel e Royalty

Aluguéis ou Arrendamento

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):

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

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

Subseção II

Arrendatários, Condôminos e Parceiros.

Art. 59. Os arrendatários, os condôminos e os parceiros na exploração da atividade rural, comprovada a situação documentalente, 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. (Grifou-se)

Note-se que a legislação tributária, neste ponto, está em perfeita sintonia com a legislação agrária quando esta define a parceria e o arrendamento rurais, veja-se:

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. (Grifou-se)

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

Parágrafo único. para os fins dêste 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.

A circunstância de que, além da remuneração fixa, o proprietário eventualmente recebe uma renda adicional vinculada à safra, não caracteriza a participação nos riscos, mas mero complemento variável do valor do arrendamento. Trata-se de renda adicional variável, compatível com o contrato de arrendamento.

Assim, independentemente da denominação que se deu aos contratos, o que importa para fins de aplicação da legislação tributária é a sua efetiva natureza. É esta que vai dar a feição aos rendimentos e determinar o regime tributário a ser aplicado. Isto é, caracterizado o recebimento, pelo proprietário, de uma renda prefixada pelo uso temporário de sua propriedade, sem sua participação nos riscos da exploração que dela se fizer, resta configurada a renda de aluguel, e a conseqüente tributabilidade dessa renda.

Sendo a renda de aluguel, paga a pessoas físicas, caberia à fonte pagadora proceder à retenção do imposto, por expressa disposição legal. Vide art. 631 do RIR/99, *verbis*:

Art. 631. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do art. 620, os rendimentos decorrentes de aluguéis ou royalties pagos por pessoas jurídicas a pessoas físicas (Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, inciso II).

Não há falar, portanto, em nulidade do lançamento, por ter considerado a Fiscalização, como contratos de arrendamento, aqueles denominados Contratos de Parceria. Ao assim proceder, a Fiscalização nada mais fez do que considerar a natureza da operação e não sua denominação para fins de verificação da norma tributária aplicável, o que está longe de representar descon sideração de negócio jurídico.

Não vislumbro aí nenhum vício que possa ensejar a nulidade do lançamento.

Resta examinar, ainda, a alegação de que as operações realizadas entre a Autuada e os proprietários, objeto da autuação, caracterizam-se como atos cooperados.

Não assiste razão à Recorrente. A própria definição do contrato como sendo de arrendamento, por si só, afasta a possibilidade de caracterização dos contratos como atos cooperados. É que a locação de imóveis de associados ou não, pela própria cooperativa, não integra o objetivo social da cooperativa, conforme se pode ver do seu estatuto.

Ora, de acordo com as definições da legislação que regula o cooperativismo no País, somente podem ser considerados atos cooperativos aqueles praticados entre a sociedade e seus associados com o propósito de alcançar os seus objetivos sociais. Estes, por sua vez, devem, necessariamente, estar vinculados ao objetivo comum que levou os associados a constituírem a sociedade, a venda de produtos, a obtenção de crédito, a compra de produtos, etc. Assim, na cooperativa agrícola, voltada para venda de produtos e/ou o fornecimento de insumos agrícolas, essas operações, a compra de produtos dos sócios para posterior revenda, ou a revenda aos sócios de insumos caracterizam-se como atos cooperados.

Todavia, não se cogita de sociedade cooperativa cujo objetivo comum dos sócios seja o aluguel de terras para a sociedade cooperativa explorar, em nome próprio, atividade agrícola ou agroindustrial. É o que se extrai da Lei nº 5.764, de 1971, conforme artigos a seguir reproduzidos.

Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica comum, sem objetivo de lucro.

Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

(...)

Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si, quando associadas, para consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

Não há como se considerar, portanto, o arrendamento de imóveis de particulares, ainda que associados da cooperativa, para esta, como ato cooperativo.

É de se concluir, portanto, que, sendo os contratos, mesmo aqueles denominados de Contratos de Parceria, formas típicas de arrendamento e não sendo essas operações atos cooperados, os pagamentos feitos aos proprietários são rendimentos de aluguel, sujeitos à tributação pelo imposto de renda e à retenção do imposto pela fonte pagadora.

Não tendo sido retido o imposto pela fonte, quando devido, e já encerrado o período base de declaração a que se refere o imposto, não mais poderá o Fisco exigir da fonte pagadora o imposto, devendo fazê-lo apenas em relação aos beneficiários dos rendimentos. Contudo, isso não retira o fato de que a fonte deixou de reter e recolher o imposto nos prazos legais, o que autoriza o Fisco a exigir da fonte pagadora os juros de mora desde as datas dos vencimentos dos prazos para recolhimento do imposto, com fundamento no art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996.

Conclusão



Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para afastar a exigência da multa isolada.

Sala das Sessões - DF, em 05 de dezembro de 2007


PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA