



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 11516.003902/2010-94
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-002.267 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de abril de 2013
Matéria IRPF
Recorrente AGAMENON LEMOS DE ALMEIDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

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.

ARRENDAMENTO. PAGAMENTO EM PRODUTOS AGRÍCOLAS.
ARBITRAMENTO DO RENDIMENTO.

Para que os valores dos produtos agrícolas recebidos em pagamento pelo contribuinte consignados nas Notas Fiscais do Produtor (venda) emitidas pela arrendatária coincidentes com as Notas Fiscais de Produtor (compra) emitidas pelo arrendador sejam desconsiderados para fins de tributação dos aluguéis recebidos deve a fiscalização demonstrar a imprestabilidade dos documentos fiscais.

A diferença entre o preço informado pelo contribuinte e as tabelas consultadas pela fiscalização, por si só, não justifica o arbitramento,

mormente quanto o valor consignado nos documentos fiscais é maior do que os preços mínimos estabelecidos pelo CONAB e a fiscalização utilizou dados de município diverso ao da propriedade rural.

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

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

ALIENAÇÃO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS. GANHO DE CAPITAL. CUSTO MÉDIO PONDERADO.

O custo de aquisição dos produtos agrícolas deve ser apurado pela média ponderada dos custos unitários, por espécie. Ressalte-se, contudo, que a utilização do custo médio ponderado não altera o resultado quando para toda entrada de produto existirem saídas subseqüentes até que o estoque seja zero, antes de um novo ingresso de produtos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

MULTA QUALIFICADA

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, para excluir da omissão de rendimentos de aluguéis os valores de R\$246.329,50, R\$214.992,11 e R\$ 295.546,42, nos anos-calendário 2006, 2007 e 2008, respectivamente, e afastar a qualificação da multa de ofício reduzindo-a ao percentual de 75%. Fez sustentação oral, o representante legal do contribuinte, Dr. Anderson Jacob Moreira Suzin, inscrito na OAB/SC sob o nº 14344.

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga – Presidente Substituta e
Relatora

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Lopo Martinez, Rafael Pandolfo, Márcio de Lacerda Martins (Suplente convocado), Fábio Brun Goldschmidt, Pedro Anan Junior e Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga.

Relatório

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 241 a 246, integrado pelos demonstrativos de fls. 231 a 240, pelo qual se exige a importância de R\$492.473,21, a título de Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, acrescida de multa de ofício de 150% e juros de mora, referente aos anos-calendário 2006 a 2008.

DA AÇÃO FISCAL

O procedimento fiscal encontra-se descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 213 a 230, no qual o autuante esclarece que a ação fiscal foi instaurada por meio da emissão do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 09.2.01.00-2009-00732-5, inicialmente restrito ao ano de 2005 e, posteriormente ampliado para abranger até o ano 2008. Os trabalhos fiscais foram parcialmente encerrados, em relação ao ano-calendário 2005, com a emissão do respectivo Auto de Infração consubstanciado nos autos do processo administrativo nº 11516.001818/2010-36.

No curso da ação fiscal, o contribuinte foi intimado a apresentar os contratos de arrendamento de seus imóveis rurais, celebrados nos anos-calendário de 2006, 2007 e 2008, assim como os comprovantes de receitas e despesas da atividade rural declarada e os extratos de contas bancárias, em seu nome e em nome de seus dependentes, referentes ao mesmo período. Considerando o atendimento parcial das intimações, foram encaminhadas intimações à empresa Bunge Alimentos S/A e ao Sr. Francisco Stedile, com quem o fiscalizado celebrou contratos de arrendamento de imóveis rurais.

Analisando a documentação apresentada pelo contribuinte e pelos terceiros intimados, a autoridade fiscal constatou que:

- nas DIRPF, referentes aos anos-calendário 2006, 2007 e 2008, o fiscalizado informou R\$125.433,85, R\$ 177.832,60 e R\$ 173.408,00, a título de rendimentos tributáveis (fls. 08, 18 e 26), respectivamente;
- tais valores correspondem à diferença entre as despesas e receitas informadas no Anexo da Atividade Rural que integra cada uma das declarações;
- nos anos-calendário 2007 e 2008, não foi apurado imposto a pagar em razão da dedução dos valores pagos a título de pensão alimentícia judicial;
- os valores preponderantes das despesas da atividade rural, referem-se ao pagamento recebido da Fazenda Três Rios S/A, sob a forma de soja e milho, como contraprestação pelo aluguel de imóveis rurais;
- mesmo a despesa de R\$290.494,25, informada no livro-caixa, em 17/05/2006, na conta “Sementes”, trata-se de soja recebida em função do

arrendamento (vide Anexo I, fls. 07), o que foi confirmado pelo próprio contribuinte que ao apresentar a nota fiscal correspondente (fls. 141);

- incluem-se, ainda, nas despesas da atividade rural o valor da contribuição para o Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (FUNRURAL) e o salário de dois empregados, bem como a aquisição de um veículo Hilux SW4, em 2007, e de um trator agrícola em 2008;
- quanto às receitas declaradas como decorrentes da atividade rural, elas compõem-se predominantemente de vendas de soja para a empresa Bunge Alimentos S/A, tendo sido comprovada a venda de lenha, em valores inexpressivos em relação ao total das receitas;
- no ano-calendário 2008, houve receitas decorrentes da venda de milho em grão, além de soja;
- o contribuinte reconheceu a receita no mês de emissão das notas fiscais, quando ocorreu a entrega da soja à empresa adquirente, havendo, contudo, o registro de venda de soja que não correspondem a uma entrega efetiva de produto, como o valor de R\$ 8.100,00, escriturado no livro-caixa no mês de julho de 2006 (Anexo I, fls. 12 e 128), pois trata-se de uma diferença no preço da saca de soja, na data de emissão da nota fiscal de venda em relação ao seu preço definitivo, na data da fixação do preço;
- segundo informação fornecida pela Bunge Alimentos S/A, quando da compra de soja, a nota fiscal da empresa e a nota fiscal de produtor (NFP) são emitidas na data de entrada do produto na empresa e *“quando a compra da soja tiver preço a fixar, é emitida uma nota fiscal de complemento de preço na data da fixação, sempre que o valor fixado for diferente do valor da data de entrada”* (fls. 155).
- o exame dos contratos celebrados entre o contribuinte e o Sr. Francisco Stedile, até o ano 2006, e com a Fazenda Três Rios S/A, que o substituiu em razão de sua morte, levou o fisco a afastar a possibilidade da parceria rural para considerar a existência de arrendamento rural que não pode ser tributado como atividade rural, conforme minuciosamente descrito no item “3.1. Da análise dos contratos de arrendamento” (fls. 220 a 223). Foram considerados *“como receitas da atividade rural apenas os pagamentos decorrentes da venda de lenha, que ocorreram somente em 2007 e 2008”* (fl. 222).

Dessa forma, foram apuradas as seguintes infrações:

1. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA – ARRENDAMENTO RURAL

- 1.1 Constatado que os contratos celebrados entre o contribuinte e a Fazenda Três Rios S/A se caracterizam como de arrendamento, tanto no aspecto formal como na essência, e, portanto, os valores recebidos em saca de soja pela cessão das glebas rurais de sua propriedade

foram tributados como rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa jurídica.

- 1.2 Para fins de apuração do valor recebido a título de arrendamento, a fiscalização desconsiderou o valor das Notas Fiscais do Produtor emitidas no momento do recebimento do produto, por estarem muito aquém do preço de mercado, e efetuou o arbitramento do valor das sacas de soja pelo preço de mercado vigentes em Passo Fundo/RS (praça de celebração dos contratos) fornecidos pela Associação Brasileira das Indústrias de Óleos Vegetais e pela AgraFNP.
- 1.3 No que diz respeito às sacas de milho, o preço foi considerado plausível, de tal forma que o valor da Nota Fiscal do Produtor foi aceito para determinar os rendimentos recebidos pelo contribuinte.
- 1.4 Dos valores apurados pelo arbitramento foi excluída a parcela tributável correspondente a atividade rural declarada pelo contribuinte, tributando-se apenas a diferença como omissão de rendimentos.

2. GANHO DE CAPITAL

- 2.1 A diferença positiva entre o preço dos produtos (soja e milho) recebidos em função de arrendamento e o respectivo preço de alienação, foi tributada como ganho de capital.
- 2.2 Foi considerado como preço de alienação o valor efetivamente pago pelas empresas adquirentes, conforme os contratos de fixação de preço e como custo de aquisição da soja, o valor de mercado vigente na data do recebimento, como já calculado. No caso do milho, foi aceito como custo o preço estipulado nas Notas Fiscais do Produtor, na data de entrega do produto pelo arrendatário.
- 2.3 O ganho de capital na venda da soja foi apurada conforme indicado na tabela de fls. 227 e 228. Não foi apurado ganho de capital na venda da safra de soja do ano 2008.
- 2.4 No que se refere à venda de milho, nenhum ganho de capital se verificou nas vendas efetuadas à empresa Doux Frangosul S/A Agroavícola. Os respectivos contratos de fixação de preço apresentados à fiscalização foram todos celebrados em 2009 (fls. 231/234). Houve apenas ganho de capital nas vendas de milho em grão para a própria arrendatária, a Fazenda Três Rios S/A, e para a empresa MM Comercial de Cereais, nos meses de setembro e novembro de 2008.

O lançamento foi efetuado com a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, informando a fiscalização que, encerrando os trabalhos fiscais, foi elaborada Representação Fiscal Para Fins Penais, nos termos da Portaria nº 665, de 2008.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformado, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 255 a 279, instruída com os documentos de fls. 280 a 508, cujo resumo se extrai da decisão recorrida (fls. 1258 a 1264).

O contribuinte tempestivamente apresentou impugnação fls. 306 a 330, acompanhada de documentos de fls. 331 a 616, que ordenou de 01 a 07, que se referem a: 01— Notas fiscais de máquinas agrícolas; 02 — gastos relacionados com a atividade rural; 03—livro de registro de empregados rurais; 04— guias de recolhimento de INSS e FGTS sobre os salários pagos aos empregados rurais; 05— recibos de pagamento de salários; 06 — Tabelas da Associação Brasileira das Indústrias de Óleos Vegetais; e 07" Termo de Verificação Fiscal" lavrado no processo 11516.001818/2010-36.

Da atividade rural

Discorda da conclusão da autoridade fiscal no tocante a atividade rural, por entender que atua diretamente na atividade rural e divide os custos de produção e manutenção das terras em que ocorre a exploração em parceria de soja, milho, trigo e aveia; que o plantio das duas primeiras espécies ocorre no mês de dezembro e a colheita é feita em maio do ano seguinte; já o período de produção da aveia e do trigo ocupa os meses de maio a dezembro; que por convenção das partes, o contribuinte ficava com uma parte da soja e o parceiro fazia jus ao restante desse grão, bem como ao milho, trigo e aveia.

Aduz que a remuneração de cada um dependia do resultado da produção rural, razão pela qual o montante ajustado variava em virtude das características do terreno; que a comparação entre os contratos para um mesmo período mostra que o valor recebido flutuava, e o ajuste dependia da produção do ano anterior e da produtividade de cada solo.

Narra que não procede a conclusão da autoridade fiscal que considerou ausência de riscos, quando afirma o pagamento do período do ano de 2008 foi em milho e soja em razão de frustração na safra de soja; que na verdade nas áreas rurais eram produzidos soja, milho, trigo e aveia e que, em virtude da produção inferior de soja, o contribuinte recebeu uma parcela da soja e outra do milho, mas que não se trata de substituição, mas ajuste entre os produtores, o que reforça que o acordado entre as partes era de fato parceria.

Diz que a fiscalização suprimiu parte dos parágrafos anteriores da resposta dada pela Fazenda Três Rios, que são indispensáveis à compreensão global da situação, que reproduz nesta parte (fl. 91):

"Os contratos de arrendamento assinados até o ano de 2006 estavam sob responsabilidade do Sr. Francisco Stedile. Neste mesmo ano, por motivo de seu falecimento, os contratos foram passados para a empresa Fazenda Três Rios através de termos aditivos.

"A partir de 2008, os contratos foram modificados para Parcerias Agrícolas, uma vez que este foi o intuito inicial de todos os contratos desde a época de Francisco Stedile."(grifou se)

Reforça que de fato havia parceria ajustada, que sempre pautou a relação entre o contribuinte e o Sr. Francisco Stedile, posteriormente substituído pela Fazenda Três Rios, que se realça na formalização dos novos contratos para os anos seguintes;

que fica claro pelos fatos e documentos formalizados pelos produtores, que não havia preocupação em documentar a relação que ocorria na prática; que a formalização da operação era respaldada com a emissão de uma nota fiscal de venda, quando na verdade não era essa a operação pretendida e realizada; que não havia comercialização de produtos entre eles, mas uma produção em conjunto com a divisão dos frutos.

Fala que conforme sua DIRPF e informações prestadas, todos os seus rendimentos são oriundos de atividade rural, ao contrário do apontado pela autoridade fiscal, que desqualificou-os por entender que não participava dos custos e riscos da atividade.

Perquire que, se não participava da exploração rural, qual seria a finalidade do maquinário adquirido ano após ano, como demonstram as notas fiscais que junta?; que arcava, outrossim, com outros gastos inerentes à atividade rural e que todo o material teve fim exclusivo na atividade agrária e não fez parte do contrato firmado com o parceiro.

Que o maquinário agrário que possui, consoante relação que elaborou na peça de defesa, tem aplicação exclusiva na atividade agrária e não faz parte do contrato firmado entre o contribuinte e o parceiro rural; que também arcava com outros gastos inerentes e relacionados com a atividade rural; que todos os equipamentos foram utilizados na parceria e que nenhum deles foi objeto do arrendamento, sendo o uso, manutenção e a aquisição suportados pelo contribuinte.

Que arca com os custos dos empregados rurais, que laboram em conjunto com os funcionários do parceiro; que são contratados para exercer exclusivamente a atividade rural. Apresenta cópia do Livro de Registro de Empregado, guias de recolhimento do INSS e recibos de pagamento de salário.

Arrola o art. 96 da Lei nº 4.504/64 para dizer que este dispositivo estabelece quais os riscos que devem ser considerados para a caracterização do contrato de parceria, cuja partilha pode ser isolada ou cumulativa; que no caso concreto a fixação em quantidade de produtos atende ao inciso III do parágrafo primeiro do dispositivo; que com o ajuste da parcela em produto agrícola, este se sujeita à variações de preço dos frutos obtidos, não deixando margem de entendimento de que se trata de parceria rural; que o parágrafo segundo do mesmo dispositivo leva a mesma conclusão.

Que os contratos prefixavam montantes de produtos que no momento da colheita eram ajustados em virtude do resultado, conforme declaração firmada pelo parceiro (fl. 91), que cita nesta parte.

Tocante a nulidade da cláusula de fixação de preço, prevista no art. 18 do Decreto nº 59.566/66, relatada pela autoridade fiscal, fala que se deve entender o contexto do dispositivo legal de forma sistemática e que a vedação da remuneração fixada em grãos para os contratos de arrendamento se justifica nos termos do inciso III, § 1º, do art. 96 da Lei nº 4.504/64, uma vez que sua utilização descaracterizaria o arrendamento e se enquadraria como parceria.

Reforça que o pactuado pelo contribuinte não pode ser considerado como arrendamento, consoante art. 18 do Decreto nº 59.566/66 c/c o inciso III, § 1º, do art. 96 da Lei nº 4.504/64, uma vez que a característica da fixação do preço em produtos é característica da parceria.

Do arbitramento do valor da soja

Discorda do arbitramento adotado pela autoridade fiscal para definir o preço da soja.

Diz que a premissa legal para a medida se justifica quando os documentos não mereçam fé, cuja comprovação deve ser demonstrada pela autoridade fiscal, conforme prevê o art. 924 do RIR/99; que no seu caso, não há qualquer indício ou prova da imprestabilidade dos valores declarados pelo contribuinte e confirmados pela Fazenda Três Rios.

Aduz não ser possível comparar valor com tabela genérica produzida por entidade privada; que defender a existência de diferenças entre o valor indicado pelo contribuinte e tabela, para fins de arbitramento, equivale a instituir pauta fiscal, em que qualquer valor diferente do consignado no parâmetro seria imprestável.

Que no caso presente, foi identificado e fixado preço com base em informações de entidades privadas, mas não houve demonstração do requisito que implicaria no uso do art. 148 do CTN.

Que em nota de rodapé a fiscalização mostra que os preços de mercado foram obtidos pela internet nos sítios da Associação Brasileira das Indústrias de Óleos Vegetais ABIOVE e da empresa de consultoria AgraFNP, ambas entidades privadas; no tocante a esta última entende que deve ser desconsiderada, uma vez que a tabela completa dos anos 2006 e 2008 não consta nos autos e no prazo da impugnação não estava disponível de forma gratuita no sítio da empresa. Com relação à ABIOVE, diz que esta não realiza pesquisa de preços, mas apenas transcreve números divulgados pela Bolsa de Chicago, Corretoras, AE/CEPEA e Jornal Folha de São Paulo, conforme consta no sítio da empresa, que junta; que os valores apresentados são médias mensais e não valores absolutos.

Que a título exemplificativo, no ano de 2005 o contribuinte adotou os mesmos procedimentos e a fiscalização considerou os documentos e valores aptos para tributação, conforme TVF do processo 11516.001818/2010-36 que junta; que nesse ano obteve em alguns meses valores superiores a média do mercado na venda de soja, no entanto, nos anos seguintes sua remuneração foi inferior à média do mercado.

Fala que a reprodução dos dados da Folha de São Paulo não permite verificar de que tipo de soja se está tratando (transgênica ou não), qualidade dos grãos e características físico-químicas; que sem estas distinções não se pode afirmar que os valores do contribuinte são imprestáveis.

Aduz que a tabela ABIOVE tem por referência a cidade de Passo Fundo, mas a produção do contribuinte é em Vacaria; que analisando a planilha do TVF do processo 11516.001818/2010-36, o preço da cidade de Passo Fundo é superior a média do preço do produto no Rio Grande do Sul.

Narra que, caso mantido o arbitramento, deve-se afastar os valores consignados no cálculo fiscal, pois, apesar de constar que se utilizou os preços da ABIOVE, os valores constantes na tabela da associação (doc. 06 – fls. 570 a 576) são diferentes, gerando dúvida no critério adotado e trazendo incerteza ao lançamento; que para o mês de Maio de 2006 foi utilizado no TVF o valor de R\$ 25,00, quando a ABIOVE indica R\$ 24,63; em agosto de 2008 o valor considerado pela fiscalização foi de R\$ 46,00, e na tabela ABIOVE consta R\$ 45,13.

Reforça que não houve pretensão de omitir qualquer fato à fiscalização, mas demonstrar a real intenção do negócio ocorrido; que todos os rendimentos rurais foram informados em DIRPF.

Cita que se a autoridade fiscal considerou que a mudança dos contratos não modificou sua natureza, que seria de arrendamento, não há que se falar em qualquer modificação substancial no pactuado e não há razão para o agravamento da multa no argumento da fiscalização de que as partes pretendiam modificar a forma de tributação.

Da taxa Selic

Discorda da aplicação da juros Selic previstos na Lei nº 9.065/95, posto que possuem natureza de juros remuneratórios disfarçados e contrários ao previsto no art. 161, § 1º, CTN, que determina apenas a incidência de juros moratórios.

Aduz, outrossim, que tal forma de remuneração supera o previsto no § 3º, art. 192, da Constituição Federal, que determina a limitação de 12% (doze por cento) como patamar máximo de juros.

Assim, considera que a única forma de juros cabível é a de natureza moratória, prevista art. 161, § 1º, CTN.

Que a taxa Selic é inconstitucional, por faltar lei complementar para sua criação, ferindo o disposto no art. 150, inciso I, da Constituição Federal.

Dos pedidos finais

De o exposto o impugnante requereu, em síntese:

- a) o afastamento da forma de tributação como arrendamento, por ser parceria rural;
- b) o afastamento do arbitramento, por restar comprovada a ocorrência da hipótese prevista no art. 148 do CTN para a desconsideração dos documentos e valores das notas fiscais;
- c) a imprestabilidade do critério escolhido para definição do preço de mercado; alternativamente sejam utilizados os valores da tabela ABIOVE, conforme doc. 06 que juntou, vez que a fiscalização a indicou, mas nos meses de maio de 2006 e agosto de 2008 utiliza valores superiores, contrariando o art. 112 do CTN;
- d) o afastamento do ganho de capital sobre os preços dos grãos entre a colheita e a venda; alternativamente o seu cancelamento da exigência por falta de liquidez e inobservância da apuração pelo custo médio ponderado para bens fungíveis; alternativamente a exclusão da base de cálculo do ganho os valores de FUNRURAL e royalties;
- e) o afastamento da multa qualificada; e
- f) o afastamento dos juros Selic.

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Apreciando a impugnação apresentada, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis (SC) manteve integralmente o lançamento, proferindo o Acórdão nº 07-29.852 (fls. 1250 a 1299), de 13/09/2012, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

RENDIMENTOS DE ARRENDAMENTO/ALUGUEL DE IMÓVEL PARA EXPLORAÇÃO AGROPECUÁRIA. CONTRATO DE ARRENDAMENTO RURAL. RECEBIMENTO EM PRODUTO.

Os rendimentos decorrentes de contrato de arrendamento de imóvel para exploração agropecuária são tributáveis na forma de aluguel, sem aplicação das regras de apuração de resultado de atividade rural, quando presente pagamentos e a não partilha dos riscos.

Converte-se em moeda, pelo preço corrente de mercado, o valor dos produtos recebidos como pagamento de arrendamento.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

É tributável, como ganho de capital, a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição.

Considera-se custo dos bens ou direitos o valor de aquisição expresso em reais, podendo integrá-los despesas devidamente comprovadas e declaradas em DIRPF.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. ART. 161, CTN.

Incidem juros e taxa Selic nos créditos tributários não recolhidos nos prazos estabelecidos na legislação específica, sem aplicação as disposições do art. 161 do Código Tributário Nacional.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. INTUITO DE FRAUDE.

É aplicável a multa de ofício agravada de 150%, nos casos em que, no procedimento de ofício, ficar constatado que a conduta do contribuinte está associada a evidente intuito de fraude.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

*ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. LIMITES DE
COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.*

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Notificado do Acórdão de primeira instância, em 08/10/2012 (vide AR de fl. 1303), o contribuinte interpôs, em 07/11/2012, tempestivamente, o recurso de fls. 1309 a 1348, firmado por seu procurador (vide instrumento de mandato de fl. 514), no qual reitera os termos de sua impugnação, exceto no que diz respeito à aplicação da Taxa Selic no cálculo dos juros de mora, e aduz os argumentos a seguir sintetizados.

1. DA ATIVIDADE RURAL

- 1.1. O recorrente defende que as cláusulas que contêm a definição do preço, transcritas na íntegra pela decisão recorrida (fls. 1274 a 1279), são de extrema importância, visto que todas elas fixam o pagamento com base na produção, ou seja, área plantada (exceto a última que, embora o contrato não se refira expressamente à área cultivada, deve ser levado em consideração o contexto). Entende que o preço “*fixado em quantidade de produto, o que, por si só, já descaracteriza os contratos agrícolas como arrendamento rural, com base no determinado pelo art. 18, do Decreto nº 59.566/66*” (fl. 1318), pois o referido artigo estabelece que, no caso do arrendamento, o preço deve ser fixo em dinheiro e, apenas no momento do pagamento, seria facultado às partes convertê-lo em quantidade de produtos.
- 1.2. Aduz que o fato de os preços variarem conforme a área efetivamente cultivada, transparece ainda mais a existência de compartilhamento do risco nos frutos, na medida em que a dimensão da terra plantada ou lavrada influencia diretamente no valor do preço final a ser pago pelo parceiro. Transcreve precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais para reforçar sua defesa.
- 1.3. Alega que as “diferentes quantidades de grãos recebidas pelo Contribuinte a cada ano refletem, indubitavelmente, a concorrência nos riscos de uma produção maior ou menor, demonstrando a conotação jurídica de parceria agrícola e tributação como atividade agrícola.” (fl. 1321).
- 1.4. Sustenta ser indispensável a análise da Lei nº 4.504, de 1964 (Estatuto da Terra) e não apenas do Decreto que a regulamentou, argumentando que a decisão recorrida não citou integralmente o art. 96, da Lei de 1964 (fls. 1268 a 1269), deixando de lado o dispositivo que trata, em especial, da definição legal de risco nos contratos de parceria agrícola (§1º), uma vez que o relator afirma que no “*Tocante ao argumento do impugnante de que a leitura do art. 96 da Lei nº 4.504/66, sobre a partilha dos riscos, que pode ser cumulativa ou isolada, o que se verifica, de fato é que a análise dos contratos demonstra ausência de partilha de qualquer risco*” (fls. 1322 e 1323).
- 1.5. Argumenta que há evidente contradição com os elementos relativos ao preço constantes nos contratos citados tanto no corpo do voto vencedor (fls. 1274 a 1279), eis “*que o pagamento incidirá somente sobre a área cultivada, efetivamente lavradas, por hectare cultivado, por hectare efetivamente lavrado ou por hectare, efetivamente plantado*” (fl.

1323), enquanto a DRJ afirma que *“pela leitura das cláusulas contratuais, que os pagamentos foram ajustados em quantidades fixas de sacas de soja, independente da produção das áreas arrendadas, de quebras de safras, ou de qualquer acontecimento fortuito, livres, portanto, de qualquer risco por parte do arrendador, proprietário das áreas rurais.”* (fl. 1323). Assevera que os fatos foram distorcidos, pois existe uma relação contratual que possui clara participação nos riscos em face da quantidade da produção e na variação do valor de mercado dos grãos colhidos.

2. DO ARBITRAMENTO DO VALOR DA SOJA

2.1. O recorrente alega que arbitramento de ofício foi justificado pelo fato de o valor atribuído aos grãos recebidos estar abaixo do preço de mercado, contudo, se assim o fosse, o primeiro interessado a questionar esta sistemática seria o próprio cessionário que estaria remunerando o proprietário em montante superior ao acordado e poderia requer a aplicação do art. 19 do Decreto nº 59.566, de 1966. Entende que, como não existe previsão contratual de remuneração fixa em espécie, o dispositivo retro mencionado não poderia ser aplicado.

2.2. Contudo, alega que o autuante teria se utilizado do art. 19 do Decreto nº 59.566, de 1966, quando afirma que o montante estabelecido em produtos seja substituído, via arbitramento, pelo equivalente em dinheiro.

2.3. No que se refere aos valores constantes das notas fiscais desconsiderados pelo fisco por serem inferiores aos estabelecidos pelo mercado, entende situação similar ocorre nas operações de venda de automóvel por particulares, pois a diferença entre o valor de mercado efetivamente pago e aquele constante na tabela FIPE, que traz a cotação feita por entidade privada, leva em consideração dados genéricos de determinada região, deixando de representar a realidade individual das operações na prática.

2.4. O contribuinte argumenta que o fisco, ao desconsiderar os valores constantes nos documentos relativos ao rendimento da cessão de propriedade rural, ao invés de se valer de cotações de entidades privadas, deveria ter se pautado pelo preço mínimo divulgado pela Companhia Nacional de Abastecimento (CONAB), vinculada ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA), responsável por estabelecer a Política de Garantia de Preços Mínimos (PGPM).

2.5. Anexa consulta pública disponível no *site* do referido órgão, na qual se verifica o valor mínimo pelo qual o agricultor deveria vender sua produção de soja, garantido pelo Governo Federal, ao longo dos anos de 2006 a 2008, é de R\$ 14,00 (quatorze reais), por saca de 60 kg, no Estado do Rio Grande do Sul (doc. 02).

2.6. Ressalta que *“o fato gerador do imposto lançado de ofício ocorreu no município de Muitos Capões/RS, onde se localizam tanto as fazendas cedidas, quanto o local de entrega da produção (vide contratos de fls. 57 em diante) ou mesmo o domicílio de produtor rural constante nas NFP's.”* (fl. 1330).

2.7. O recorrente afirma que o acórdão guerreado embora reconheça *“na cidade de Muitos Capões o local das propriedades rurais e do recebimento dos grãos, ora tributados a título de arrendamento agrário. No entanto, labora em contradição ao definir que o fato gerador da renda proveniente da cessão de áreas rurais tenha ocorrido em local diverso daquele onde houve a percepção do rendimento.”* (fl. 1331).

- 2.8. Entende que a eleição da praça de Passo Fundo/RS, para fins de arbitramento do valor da soja recebida pelo contribuinte, não guarda qualquer relação com a percepção dos rendimentos tributados, salientando que *“a cidade de Muitos Capões está a mais de 140km de Passo Fundo, existindo entre elas outros 6 (seis) municípios: Lagoa Vermelha, Caseiros, Muliterno, Ciriaco, Gentil e Mato Castelhana.”* (fl. 1331).
- 2.9. Entende que *“o contribuinte não é obrigado a aperfeiçoar o ato privativo de constituição do crédito tributário, bastando apontar seus vícios de forma para ocasionar sua nulidade, diferentemente do entendimento transcrito na decisão recorrida”* (fl. 1332). Assim, o levantamento fiscal deve ser cancelado determinando-se que a conversão dos produtos leve em conta o preço obtido no mercado local onde foi percebida, qual seja o município de Muitos Capões/RS.
- 2.10. O suplicante afirma que a incerteza e insegurança dos dados encontrados nas cotações de valores de mercado da soja utilizados pelo fisco (consultoria agrícola AgraFNP ou ABIOVE) acarretam a nulidade do arbitramento. Acrescenta que a própria decisão recorrida demonstra a existência de vários institutos de pesquisa e consultorias, os quais divulgam preços médios de mercado diferentes e que, uma simples comparação entre estes valores atesta a diversidade entre eles. Defendeu o órgão julgador de primeiro grau que *“todos os meios de prova podem ser empregados para a apuração de renda percebida in natura, havendo obrigação apenas de respeitar o preço mínimo oficial (fl. 1288), o qual é divulgado pela CONAB (doc. 02), conforme defendido no item anterior, o que conferiria a certeza necessária ao lançamento fiscal* (fl. 1335).
- 2.11. Ao final, aponta erro material no levantamento efetuado pelo fisco:

86. Uma reparação pontual a ser feita no levantamento fiscal (fls. 276 e 277), diz respeito à omissão do valor por saca de 60kg de soja, no recebimento de parte da produção das fazendas do Contribuinte, considerada pelo agente notificante como sendo em 01/08/2008, conforme explicação oposta no TVF (fl. 276):

“Considerou-se recebida em 01/08/2008, data de emissão da NFP nº 015423, a quantidade de soja vendida em 05/08/08 (108.460 kg), nos termos do contrato de venda nº 030-01694-00.013.834.”

87. Todavia, ao se consultar a NFP nº 15423 (fl. 1121), percebe-se que não guarda relação alguma com a quantidade de soja de 108.460 kg, apontada pela fiscalização, pois trata de recebimento de 591.470 kg, a R\$ 25,00 a saca. O contrato de venda final 030-01694-00.013.834 não tem ligação com aquela NFP, mas sim às Notas de Produtor Rural nºs 15424 a 15427, relacionados aos 108.406 kg, conforme relatório da Bunge Alimentos (fl. 205).

88. Deste modo, o correto seria complementar o quadro de fl. 276 com o valor de R\$ 25,00 por saca de soja na operação de 01/08/2008, repedindo o valor consignado no recebimento de 10/06/2008, pela proximidade entre elas.

89. Por todas essas razões, deve-se empregar o valor da soja consignado nas NPF's (fls. 157 a 175) e listados no quadro do

TVF (fl. 276), incluindo R\$ 20,00 por saca, relativo aos 108.460kg, considerados como recebidos em operação datada de 01/08/2008.

3. DO GANHO DE CAPITAL

O recorrente alega que a decisão recorrida afastou o critério do custo médio ponderado, alegando a inexistência de saldos a transportar ou estoques anteriores, contudo, “*o que se verifica na planilha fiscal a respeito da soja operacionalizada em 2008 é uma realidade um pouco diferente, pois existe uma quantidade de 108.460kg de grãos que não foram considerados no estoque anterior ao dia 05/08/2008, mas que foram vendidos à Bunge nesta data, conforme observado pelo agente notificante (fl. 238)*” (fl. 1339).

4. DA MULTA QUALIFICADA

4.1. O recorrente repisa que a única justificativa para a qualificação da multa para 150% foi o fato do contribuinte ter sustentado e demonstrado que os contratos de cessão das suas fazendas tinham natureza jurídica de parceria e não eram arrendamento. Aduz que nunca houve alteração dos contratos firmados entre 2002 e 2008, os quais foram apresentados no seu original (fls. 33/38, 39/42, 43/50, 51/56, 57/60, 61/66, 98/101, 102/109, 110/115 e 118/123).

4.2. No que diz respeito à alegação de conduta reiterada, transcreve acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais que decidiu que tal fato não serve para motivar a qualificação da multa para 150%.

4.3. O contribuinte alega que ao declarar seus rendimentos provenientes da venda de grãos para a Bunge, como sendo de atividade rural, o fez baseado no fato de ter participado na sua produção e, portanto, as operações de venda de grãos nunca foram ocultadas, visto que foram informadas nas respectivas DIRPF's. Defende que houve apenas uma interpretação diversa dos fatos e da aplicação da legislação de regência pela fiscalização, que resultou em tributação com base no ganho de capital.

5. Ao final, requer (fls. 1346 a 1348):

a) o recebimento e processamento do presente Recurso Voluntário, com fulcro nos artigos 33 e seguintes, do Decreto nº 70.235/72, com a anotação de prioridade na tramitação em virtude da idade (fl. 44), nos termos da Portaria nº 454/2004, art. 2º, III e Lei nº 10.741/2004, art. 71;

b) a reforma da decisão da DRJ com o cancelamento do auto de infração no tocante à tributação de rendimentos provenientes de arrendamento (item 001), vez que o contrato firmado entre as partes enquadra-se como de parceria, pois o Contribuinte assume o risco da variação do preço da mercadoria, nos termos do art. 96, parágrafo único, inciso III da Lei nº 4.504/64, além de arcar com parte dos custos, havendo declaração e tributação da integralidade das receitas como sendo de atividade rural;

c) o afastamento do arbitramento vez que não ficou comprovado pela autoridade fiscal, como lhe incumbe o art. 924 do RIR/99, a ocorrência da hipótese prevista no art. 148 do CTN para a desconsideração dos documentos e valores de recebimento da produção das notas fiscais de produtor rural, na medida em que estão

em montante superior ao mínimo oficial, divulgado pela Companhia Nacional de Abastecimento (CONAB);

d) declaração de imprestabilidade do critério escolhido, pois o valor declarado não pode ser aceito quando maior e refutado quando menor que a média do mercado, como fez a fiscalização em relação aos períodos de 2005 (processo 11516.001818/2010-36, fls. 578 a 615), bem como anos de 2006, 2007 e 2008;

d.1) alternativamente, requer o ajuste dos valores utilizados como base, vez que a fiscalização indicou a tabela produzida pela ABIOVE (fls. 249 e fls. 571/576), mas utiliza valores superiores no TVF (fl. 276), contrariando o art. 112 do CTN.

f) o afastamento do ganho de capital calculado sobre o preço dos grãos entre a colheita e venda do produto, vez que tais valores fazem parte dos rendimentos oferecidos à tributação na atividade de parceria rural;

f.1) alternativamente ao item anterior, o cancelamento da exigência no tocante ao ganho de capital em virtude da iliquidez do lançamento face a inobservância do art. 16, § 2º, da Lei 7.713/88 (RIR/99, art. 16, inc. V, § 2º) que determina a apuração do custo médio ponderado para bens fungíveis;

f.2) alternativamente, a exclusão da base de cálculo do ganho de capital da parcela do FUNRURAL e dos royalties pagos, nos termos da planilha constante no item "b.2" da presente impugnação;

g) o afastamento da multa qualificada no patamar de 150% sobre os rendimentos de ganho de capital, vez que a tributação deu-se em virtude da alteração da classificação dos rendimentos e não da tentativa do Contribuinte de impedir o conhecimento do fisco da existência do fato gerador;

h) o afastamento da multa qualificada no patamar de 150% ante a ausência de "dolo" visando impedir a exata identificação do fato tributável, até porque todos os rendimentos rurais foram informados pelo Contribuinte na DIRPF; e,

i) alternativamente, o afastamento da penalidade (150%) vez que os contratos não alteraram a natureza da situação fática e, por tal razão, não geraram qualquer efeito sobre o negócio.

DA DISTRIBUIÇÃO

Processo que compôs o Lote nº 15, distribuído para esta Conselheira na sessão pública da Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais de 21/11/2012, veio numerado até à fl. 1364 (última folha digitalizada)¹.

Voto

Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

1 Considerações iniciais

A questão central que motivou o lançamento, e que deve ser aqui enfatizada, foi a desclassificação dos rendimentos declarados pelo contribuinte como oriundos da atividade rural que foram tributados como omissão de aluguéis recebidos de pessoa jurídica (arrendamento) e ganho de capital na venda dos produtos agrícola (soja e milho) recebidos em pagamento pela cessão dos imóveis rurais de sua propriedade.

Conforme relatado, o contribuinte declarou como despesas da atividade rural o pagamento recebido da Fazenda Três Rios S/A, sob a forma de soja e milho, como contraprestação pela cessão de imóveis rurais e, como receita, o valor da venda desses produtos.

A fiscalização considerou como rendimentos de aluguéis os valores recebidos da Fazenda Três Rios S/A e como ganho de capital, a diferença positiva entre o preço dos produtos (soja e milho) recebidos em função do arrendamento e o respectivo preço de alienação.

O ponto de partida do presente processo são os contratos firmados pelo contribuinte com a Fazenda Três Rios S/A que fiscalização considerou como arrendamento rural e interessada alega tratar-se de parceria rural.

De se analisar a questão.

2 Arrendamento rural x Parceria rural

Por se tratar de rendimentos da atividade rural, sujeitos a uma tributação diferenciada (a base cálculo é no máximo 20% da receita bruta), tanto a receita quanto os contratos inerentes à atividade devem ser comprovados mediante os documentos usualmente utilizados e em conformidade com os requisitos estabelecidos na legislação pertinente.

Com relação à parceria rural, o art. 13 da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, dispõe sobre o resultado da atividade rural, deixando claro que esta deve ser comprovada **documentalmente**:

Art. 13. Os arrendatários, os condôminos e os parceiros na exploração da atividade rural, comprovada a situação documentalmente, pagarão o imposto de conformidade com o disposto nesta lei, separadamente, na proporção dos rendimentos que couber a cada um.

Tal dispositivo foi reproduzido no art. 59 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99, que acrescentou-lhe o 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.*”

Ou seja, além da comprovação documental da parceria deve o contribuinte assumir os riscos inerentes à exploração da atividade.

O compartilhamento do risco não é privativo da legislação tributária, mas inerente à própria definição da parceria rural, contida na Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964 (Estatuto da Terra) e no Decreto nº 59.566, de 14 de Novembro de 1966, que a diferencia do arrendamento rural.

A posse ou uso temporário da terra serão exercidos em virtude de contrato estabelecido entre o proprietário e os que nela exercem atividade rural sob a forma de arrendamento ou parceria rural (art. 92 do Estatuto da Terra). Os princípios dos contratos de arrendamento e de parceria rural encontram-se nos arts. 95 e 96, respectivamente, os quais foram regulamentados pelo Decreto nº 59.566, de 1966, sendo oportuno reproduzir os seguintes artigos:

Art. 1º O arrendamento e a parceria são contratos agrários que a lei reconhece, para o fim de posse ou uso temporário da terra, entre o proprietário, quem detenha a posse ou tenha a livre administração de um imóvel rural e aquele que nela exerça qualquer atividade agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa ou mista (Art. 92 da Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964 - Estatuto da Terra - e art. 13 da Lei nº 4.947, de 6 de abril de 1966).

Art 2º Todos os contratos agrários reger-se-ão pelas normas do presente Regulamento, as quais serão de obrigatória aplicação em todo o território nacional e irrenunciáveis os direitos e vantagens nelas instituídos (art.13, inciso IV da Lei nº 4.947-66).

Parágrafo único. Qualquer estipulação contratual que contrarie as normas estabelecidas neste artigo, será nula de pleno direito e de nenhum efeito.

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.

[...]

§ 2º Chama-se Arrendador o que cede o imóvel rural ou o aluga; e Arrendatário a pessoa ou conjunto familiar, representado pelo seu chefe que o recebe ou toma por aluguel.

[..]

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 de caso fortuito e de força maior do empreendimento rural, e dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções que estipularem, observados os limites percentuais da lei (Art.96, VI, do 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.

[grifos nossos]

Como se vê, os contratos rurais podem ser de dois tipos: contratos de arrendamento e contratos de parceria. A diferença intrínseca entre eles é que os primeiros caracterizam-se pela ausência de riscos de caso fortuito ou de força maior, bem como pelo recebimento de um valor fixo por parte do proprietário, enquanto que os segundos, pela existência da possibilidade de riscos para o proprietário, sem haver retribuição fixa.

Tal distinção é importante, pois o tratamento tributário é diferente. No contrato de arrendamento, no caso do proprietário dos bens rurais cedidos, o rendimento é tributado como se fosse um aluguel comum (art. 49, incisos I e II, do RIR/99), enquanto que no contrato de parceria, as duas partes são tributadas como atividade rural na proporção que couber a cada uma delas (art. 59 do RIR/99).

Por fim, quanto ao teor dos contratos agrários deve-se observar os arts. 12 e 13 do Decreto nº 59566, de 1966:

Art 11. Os contratos de arrendamento e de parceria poderão ser escritos ou verbais. Nos contratos verbais presume-se como ajustadas as cláusulas obrigatórias estabelecidas no art. 13 deste Regulamento

[...].

Art. 12. Os contratos escritos deverão conter as seguintes indicações:

I - lugar e data da assinatura do contrato;

II - nome completo e endereço dos contratantes;

III - características do arrendador ou do parceiro-outorgante (espécie, capital registrado e data da constituição, se pessoa jurídica, e, tipo e número de registro do documento de

identidade, nacionalidade e estado civil, se pessoa física e sua qualidade (proprietário, usufrutuário, usuário ou possuidor);

IV - característica do arrendatário ou do parceiro-outorgado (pessoa física ou conjunto familiar);

V - objeto do contrato (arrendamento ou parceria), tipo de atividade de exploração e destinação do imóvel ou dos bens;

VI - identificação do imóvel e número do seu registro no Cadastro de imóveis rurais do IBRA (constante do Recibo de Entrega da Declaração do Certificado de Cadastro e do Recibo do Imposto Territorial Rural);

VII - descrição da gleba (localização no imóvel, limites e confrontações e área em hectares e fração), enumeração das benfeitorias (inclusive edificações e instalações), dos equipamentos especiais, dos veículos, máquinas, implementos e animais de trabalho e, ainda, dos demais bens e ou facilidades com que concorre o arrendador ou o parceiro-outorgante;

VIII - prazo de duração, preço do arrendamento ou condições de partilha dos frutos, produtos ou lucros havidos, com expressa menção dos modos, formas e épocas desse pagamento ou partilha;

IX - cláusulas obrigatórias com as condições enumeradas no art. 13 do presente Regulamento, nos artigos 93 a 96 do Estatuto da Terra e no art. 13 da Lei nº 4.947, de 6 de abril de 1966;

X - foro do contrato;

XI - assinatura dos contratantes ou de pessoa a seu rogo e de 4 (quatro) testemunhas idôneas, se analfabetos ou não puderem assinar.

Parágrafo único. As partes poderão ajustar outras estipulações que julguem convenientes aos seus interesses, desde que não infrinjam o Estatuto da Terra, a Lei nº 4.947, de 6 de abril de 1966, e o presente Regulamento.

Feitas estas digressões iniciais, passa-se ao caso em concreto que aqui se tem.

Antes de se examinar cada um dos questionamentos da defesa, importa transcrever parte do item “3.1. Da análise dos contratos de arrendamento” do Termo de Verificação Fiscal, em que o autuante faz uma análise criteriosa dos contratos apresentados pelo contribuinte (fls. 220 e 221 - sublinhei):

Todos os contratos celebrados entre o contribuinte e o Sr. Francisco Stedile, até o ano 2006, afastam a possibilidade de uma parceria rural, a começar pela sua denominação, que os identifica expressamente como "CONTRATO DE ARRENDAMENTO DE IMÓVEIS RURAIS (EXPLORAÇÃO AGRÍCOLA) (fls. 31, 34, 36, 40, 43 e 45)". Outro elemento contratual que confirma a existência do arrendamento são as cláusulas que estipulam o preço em quantidade certa de produto por hectare cultivado. Cláusulas como essa indicam que o valor recebido pelo arrendador era fixo e não dependia do sucesso da produção. Essa espécie de

contrato, que prevê uma retribuição certa ou aluguel ao cedente das terras rurais, enquadra-se justamente na definição de contrato de arrendamento rural, de que trata o artigo 3º, do Decreto nº 59.566/66, que regulamenta o Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/64).

Em 2006, com o falecimento do arrendatário Francisco Stedile, ocorreu a transferência dos contratos de arrendamento para empresa Fazenda Três Rios S/A, como previsto nos contratos originais. No entanto, a substituição do arrendatário em nada alterou a substância do negócio. Segundo o Aditivo Contratual, de 13/02/2006, que formalizou a transferência do arrendamento, "os demais termos do contrato permanecem íntegros e inalterados" (fls. 72/76).

Somente a partir de junho de 2008, os contratos foram modificados para parcerias agrícolas, de acordo com resposta do arrendatário à Intimação Fiscal nº 239/2010 (fls. 71 e 77/105). O resumo dos contratos, anexo à intimação acima, demonstra que, em 2009, ainda estava vigente um contrato de arrendamento (fls. 69). Mesmo com a mudança na denominação de alguns contratos, há indícios de que, na prática, continuam os contratos de arrendamento. No texto de um dos contratos alterados, inclusive, observou-se a manutenção do termo "arrendo" que constava do contrato original (fls. 38 e 65). E, em 30/05/2008, foi celebrado novo contrato de arrendamento, com vigência até 30/05/2012 (fls. 78/81).

Há ainda outros indícios que corroboram a existência do arrendamento rural. Nos autos do processo nº 1.05.0511318-3, que tramitou na 3ª Vara de Família e Sucessões em Porto Alegre/RS, foi mencionado que o contribuinte "não explora diretamente as áreas rurais que possui, tendo optado por arrendá-las a terceiros". Consta ainda que o próprio contribuinte afirmou receber, à época, "cerca de 23.000 sacas de soja/ano em razão dos arrendamentos" (fls. 207/209).

Essa informação é consistente com o fato de que, na DIRPF relativa ao ano 2006, o contribuinte já havia alienado todos os bens da atividade rural, como trator e colheitadeira (fls. 10/11).

Até a safra de 2008, portanto, o contribuinte arrendava suas terras, recebendo uma quantia fixa em sacas de soja por hectare cultivado: não explorava diretamente suas terras, nem participava dos riscos da produção. A cláusula contratual que atribui apenas ao arrendatário a responsabilidade por eventuais problemas ecológicos e florestais decorrentes do uso da terra indica, de forma inequívoca, a inexistência do compartilhamento de riscos (fls. 94). Essa cláusula está presente mesmo nos contratos que passaram a se denominar de parceria agrícola. Isso leva a concluir que os termos dos contratos de parceria não refletem a efetiva intenção das partes no negócio. O pagamento do arrendo continua a ser efetuado nos termos originalmente pactuados, ou seja, mediante a entrega de uma quantidade fixa de produto por hectare cultivado.

A ausência de riscos para o contribuinte é também corroborada pela afirmação do representante da Fazenda Três Rios. Segundo ele, "o pagamento pelo arrendamento do período do ano de 2008 foi efetuado através da entrega de soja e milho, por razão de frustração na safra de soja e acordado entre as partes esta substituição" (fls. 71). A julgar procedente a alegação do contribuinte, de que se tratava de "parceria firmada para produção conforme contrato" (fls. 141), não haveria razão para que o arrendatário lhe entregasse milho em vez de soja: ambos arcariam com os prejuízos decorrentes do insucesso da produção. A substituição do produto para completar a quantia devida pelo aluguel das terras afasta a existência de uma parceria, nos termos legais.

O recorrente discorda da conclusão da autoridade fiscal alegando, em síntese, que: (a) dividia os custos de produção e manutenção das terras em que ocorre a exploração em parceria de soja, milho, trigo e aveia, ficando convencionado que o contribuinte ficava com uma parte da soja e o parceiro fazia jus ao restante desse grão, bem como ao milho, trigo e aveia; (b) a remuneração de cada um dependia do resultado da produção rural; (c) a fiscalização teria suprimido parte da resposta dada pela Fazenda Três Rios, que são indispensáveis à compreensão global da situação; (d) não havia preocupação das partes em documentar a relação que ocorria na prática; (e) qual seria a finalidade do maquinário adquirido ano após ano, como demonstram as notas fiscais que junta, arcando com outros gastos inerentes à atividade rural; (f) reporta-se ao art. 96 da Lei nº 4.504, de 1964, que estabelece quais os riscos que devem ser considerados para a caracterização do contrato de parceria, afirmando que os contratos prefixavam montantes de produtos que eram ajustados em razão do resultado, conforme declaração firmada pelo parceiro (fl. 71); (g) o art. 18 do Decreto nº 59.566, de 1966, veda a remuneração fixada em grãos para os contratos de arrendamento, o que, no seu entender, descaracterizaria o arrendamento e se enquadraria como parceria; (h) as diferentes quantidades de grãos recebidas pelo Contribuinte a cada ano assim como o fato de os preços variarem conforme a área efetivamente cultivada, refletirem a concorrência nos riscos de uma produção maior ou menor; (i) a decisão recorrida não transcreveu na íntegra o art. 96, da Lei de 1964, deixando de lado o dispositivo que trata, em especial, da definição legal de risco nos contratos de parceria agrícola (§1º).

Em embora o contribuinte alegue que dividia os custos de produção (**item “a”**) e que a remuneração de cada um dependia do resultado da produção rural (**item “b”**), não é o que dos autos se depreende, conforme salientado pela fiscalização, o preço era fixado em quantidades de sacas por hectare plantado, independentemente da produção final. O fato de o número de sacas estar relacionado à área efetivamente plantada não permite concluir que o contribuinte assumia qualquer risco, ao contrário, fosse qual fosse o resultado da colheita o montante final devido ao arrendador não se alterava em relação ao número de sacas de soja previamente fixado. Ademais, existe cláusula contratual que atribui apenas ao arrendatário a responsabilidade por eventuais problemas ecológicos e florestais decorrentes do uso da terra, o que demonstra a inexistência do compartilhamento de riscos (vide, por exemplo, fl. 94).

Quanto à alegação de que a fiscalização teria suprimido parte importante da resposta dada pela Fazenda Três Rios (**item “c”**), a seguir transcreve-se a referida declaração da empresa (fl. 71):

ESCLARECIMENTOS

Os contratos de arrendamentos assinados até o ano de 2006 estavam sob responsabilidade do Sr. Francisco Stedile. Neste mesmo ano, por motivo de seu falecimento, os contratos foram passados para a empresa Fazenda Três Rios através de termos aditivos.

A partir de 2008, os contratos foram modificados para Parcerias Agrícolas, uma vez que este foi o intuito inicial de todos os contratos desde a época de Francisco Stedile.

Destaca-se que o pagamento pelo arrendamento do período do ano de 2008 foi efetuado através da entrega de soja e milho, por razão de frustração na safra de soja e acordado entre as partes esta substituição.

Além disso, declaramos para os devidos fins, que a entrega de resíduo de milho (quirera pura) e resíduo de sabugo como pagamento do contrato de arrendamento assinado em 29 de agosto de 2002, vigente até o ano de 2006, assinado por Francisco Stedile, não ocorreu devido a um acordo verbal feito entre as partes, segundo o qual seria dispensado este cumprimento como parte do pagamento do contrato.

Ora, a mera declaração da arrendatária de que “a partir de 2008, os contratos foram modificados para Parcerias Agrícolas, uma vez que este foi o intuito inicial de todos os contratos desde a época de Francisco Stedile.” não é suficiente para descaracterizar os contratos firmados anteriormente e as provas carreadas pelo fisco que demonstram cabalmente trata-se de arrendamento rural.

Outrossim, a própria declarante (arrendatária) afirma que parte do pagamento do arrendamento do ano 2008 foi efetuado com sacas de milho em razão de frustração na safra de soja, conforme acordado entre as partes, o que reafirma o arrendamento. Caso fosse de fato uma parceria rural, o dono da terra arcaria com o ônus de uma produção menor, o que não ocorreu, havendo apenas a substituição do produto utilizado como pagamento.

Da mesma forma, no ano 2006, a declaração que não houve o pagamento de parte do valor contrato, devido a um acordo verbal que dispensou a arrendatária da obrigação integral, trata-se de mera liberalidade que não pode ser confundida com a assunção de risco (**item “f”**).

Tampouco cabe a alegação de que não havia preocupação das partes em documentar a relação que ocorria na prática ou que, apesar da formalização da operação estar respaldada com a emissão de uma nota fiscal de venda, não era essa a operação pretendida e realizada, mas uma produção em conjunto com a divisão dos frutos (**item “d”**), pois o art. 13 da Lei nº 8.023, de 1990 (anteriormente reproduzido), que versa sobre a tributação da atividade rural, deixa claro que os contratos de parceria devem ser comprovados documentalmente. Não trouxe o contribuinte nenhum documento ou argumento capaz de contradizer os contratos de arrendamentos firmados e demais provas juntadas pela fiscalização.

O recorrente pretende ainda comprovar sua participação nos custos da produção rural, fazendo menção ao maquinário adquirido ao longo dos anos (**item “e”**). Ora, como bem ressaltou o aututante, na “DIRPF relativa ao ano 2006, o contribuinte já havia alienado todos os bens da atividade rural, como trator e colheitadeira (fls. 10/11)”. (fl. 221). Há registro da compra de um trator apenas no ano-calendário 2008 (vide declaração de bens à fl. 29), o que por si só, não é suficiente para demonstrar a participação no risco da produção. Apresentar apenas as despesas com os empregados rurais por ele contratados não comprova que estes atuam na produção rural da suposta parceria.

É certo que o art. 18 do Decreto nº 59.566, de 1966, veda “ajustar como preço de arrendamento quantidade fixa de frutos ou produtos, ou seu equivalente em dinheiro”, permitindo-se apenas que a conversão em quantidade de produtos do preço fixado em dinheiro no momento do pagamento (**item “g”**), porém o fato de um contrato violar tal dispositivo não permite enquadrá-lo como contrato de parceria, visto que a essência da parceria está no compartilhamento do risco.

Não obstante alegue o contribuinte que as diferentes quantidades de grãos recebidas em cada ano e o fato de os preços variarem conforme a área efetivamente cultivada refletiriam a concorrência nos riscos de uma produção maior ou menor, (**item “h”**), verdade é que estas são decorrentes da variação do prazo para pagamento dos valores fixados em cada contrato, em especial no primeiro ano, e na fixação prévia, em alguns contratos, do valor por área cultivada. Citem-se como exemplos (sublinhado nosso):

Contrato assinado em 29/08/2002 (fl. 32):

Cláusula quarta: O preço. *O preço do arrendamento é de 10 (dez) sacas de soja por hectare lavrado, eis que o pagamento incidirá somente sobre a área cultivada.*

Cláusula quinta: Da forma do pagamento. *O arrendatário pagará adiantadamente, no ato da assinatura do contrato 2.000 (dois mil) sacos de soja, os quais ficam a disposição do arrendador a partir do momento da assinatura do contrato. O restante do pagamento correspondente ao preço do primeiro ano será em fim de maio de 2003. Nos anos subseqüentes o pagamento integral do preço do arrendo, será sempre até o fim do mês de maio de 2004, 2005 e 2006. Ainda, como parte do pagamento, entregará anualmente em gênero, 50.000 (cinquenta mil) quilos de residuo de milho (quirera pura) e residuo com sabugo.*

Contrato assinado em 30/09/2003 (fls. 34 e 35):

Cláusula terceira: O preço. *O preço do arrendamento é de 14 (quatorze) sacas de soja, indústria, de 60 quilos, calculada sobre a área de 230,22 hectares, efetivamente lavradas e já medidas.*

[...]

Cláusula quinta: Forma do pagamento. *A entrega da soja referente ao primeiro pagamento, ocorrerá na assinatura do contrato; os pagamentos seguintes serão em maio de 2005, maio de 2006 e maio de 2007.*

Contrato assinado em 19/05/2004 (fl. 38)

Cláusula segunda: O preço. *O preço do arrendamento dos imóveis descritos é de doze sacos de soja indústria, com 60 quilos, por hectare cultivado.*

Cláusula terceira: Da forma do pagamento. *O preço do arrendo será pago na seguinte forma: Primeiro ano: 30% do produto antecipado, no ato da assinatura deste contrato, e os restantes 70% até 30 de maio de 2005. Nos demais anos o pagamento será integral até 30 de maio do ano de 2006; 30 de maio de 2007 e 30 de maio de 2008. O correspondente a 30% antecipado, fica a disposição do arrendador no momento da assinatura deste contrato.*

Contrato assinado em 15/10/2003 (fl. 43):

Cláusula terceira: O preço. O preço do arrendamento é de 7 (sete) sacas de soja por hectare lavrado, para a safra do ano 2003/2004; para a safra do ano 2005, 14 (quatorze) sacas; para a safra 2006, 14 (quatorze) sacas, que incidirá sobre a área de 106 ha, já devidamente medida.

Cláusula quarta: Forma do Pagamento. O primeiro pagamento será em maio de 2004, os seguintes em maio de 2005 e maio de 2006.

Contrato assinado em 30/05/2008 (fl. 80):

Cláusula segunda: O preço. O preço do arrendamento dos imóveis descritos é de 16 (dezesseis) sacos de soja de 60 Kgs, tipo indústria, correspondente a 727 ha.

Cláusula terceira: Da forma do pagamento. O preço do arrendamento será pago da seguinte forma: Primeiro pagamento em 30 de maio de 2009; segundo pagamento em 30 de maio de 2010; terceiro pagamento 30 de maio de 2011; quarto pagamento em 30 de maio de 2012.

Contrato assinado em 17/05/2006 (fls. 83 e 84)

Cláusula terceira: O preço. O preço do arrendamento é de 08 (oito) sacas de soja, de 60 kgs, tipo indústria, por hectare lavrado, eis que pagamento incidirá sobre a área cultivada de 595,25has.

Cláusula quarta: Da forma do pagamento. O pagamento será anual. Em 17 de maio de cada ano (2007, 2008, 2009, 2010).

Contrato assinado em 05/12/2007 (fl. 91)

Cláusula terceira: O preço e forma do pagamento. O preço do arrendamento, no período de 15 de dezembro de 2007 a 30 de maio de 2008 é de 8(oito) sacas de soja, tipo indústria, de 60 quilos, por hectare, efetivamente plantado. Os demais pagamentos correspondentes a um ano cheio de 2009, 2010 e 2011, é de 16 (dezesseis) sacas de soja, nas mesmas condições, por hectare. As datas dos pagamentos será sempre no dia 30 de maio, dos anos 2008, 2009, 2010 e 2011

Observa-se que em alguns contratos, houve a fixação de um valor menor no primeiro ano de comum acordo, sem que houvesse qualquer vinculação ao resultado da safra, pois a mesma quantidade de sacas seria paga no caso bom ou maus resultados.

Além disso, o fato de os contratos estarem vinculados à área cultivada não os descaracteriza como arrendamento, pois o art. 95, inciso XII, do Estatuto da Terra prevê que o arrendamento possa recair apenas em glebas selecionadas para exploração intensiva, como se observa pelo texto legal abaixo reproduzido (grifos nossos):

Art. 95. Quanto ao arrendamento rural, observar-se-ão os seguintes princípios:

[...]

XII - o preço do arrendamento, sob qualquer forma de pagamento, não poderá ser superior a quinze por cento do valor cadastral do imóvel, incluídas as benfeitorias que entrarem na composição do contrato, salvo se o arrendamento for parcial e recair apenas em glebas selecionadas para fins de exploração intensiva de alta rentabilidade, caso em que o preço poderá ir até o limite de trinta por cento;

[...]

Quanto ao precedente da Câmara Superior trazido a colação pelo recorrente (fl. 1319 e 1320), cumpre lembrar que esses não têm caráter vinculante, valendo apenas entre as partes, ainda que existam decisões reiteradas sobre o assunto. Somente quando a questão em discussão estiver sumulada, nos termos do art. 72 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, com as alterações introduzidas pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010), e que o Conselheiro está obrigado a adotar o entendimento sumular.

Ademais, pelo trecho transcrito pelo próprio interessado, observa-se que trata de situação diversa, uma vez que o relator do referido acórdão afirma que (1320):

Quis o Fisco demonstrar a estipulação de pagamento em quantia fixa de dinheiro para desnaturar a parceria agrícola. Não logrou êxito, porém. Há nos contratos a previsão de participação nos produtos da safra, em quantia variável.

Tanto é assim, que João Carlos Oliveira Tarrago recebeu quantias diversas de sacos de arroz, nos exercícios de 1986 a 1988, compartilhando de melhores resultados e amargando quedas na produção.

Ora, no caso em análise ocorre o contrário. O pagamento foi estipulado em quantia fixa de produto por área cultivada, não havendo qualquer previsão de pagamento variação em função da melhor ou pior produção. A variação do número de sacas recebidas em cada já foi acima explicada e tem sua origem nos prazos de pagamento de cada contrato e nos valores previamente fixados para cada ano.

No que diz respeito ao art. 96, §1º, da Lei de 1964, mencionado pelo recorrente (**item “I”**), a seguir transcreve-se (grifos nosso):

Art. 96. Na parceria agrícola, pecuária, agro-industrial e extrativa, observar-se-ão os seguintes princípios:

[...]

§ 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, invernagem, 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).

Não se discorda que o dispositivo acima transcrito, incluído no art. 96 do Estatuto da Terra pela Lei nº 11.443, de 5 de janeiro de 2007, previu que os parceiros poderiam compartilhar, isolada ou cumulativamente, três tipos de risco: (i) caso fortuito e de força maior do empreendimento rural; (ii) dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções que estipularem, e (iii) das variações de preço dos frutos obtidos na exploração do empreendimento rural.

Contudo, a interpretação da legislação deve ser feita de forma sistemática e não isolada. Não se pode olvidar que os contratos de parceria devem conter **obrigatoriamente a quota-limite do proprietário na participação dos frutos**, nos termos do art. 96, inciso V, alínea “a”, do Estatuto da Terra, nos limites previstos no art. 35 do Decreto nº 59566, de 1966, que variam de acordo com sua participação na parceria (terra nua, terra preparada, moradia, benfeitorias etc). Conclui-se, assim, que o risco previsto no art. 96, §1º, inciso II, do Estatuto da Terra, está sempre presente nos contratos de parceria por força do inciso V, alínea “a”, do mesmo artigo.

Assim, de nada adiante argumentar que pelo fato de o preço ter sido estabelecido em número de sacas de soja estaria o contribuinte arcando com um dos riscos previsto no art. 96, §1º, inciso II, do Estatuto da Terra, visto que não demonstrou que sua remuneração estava associada ao resultado da produção, requisito essencial dos contratos de parceria.

Argumento adicional da fiscalização e que não foi refutado pelo recorrente, trata-se de informação obtido nos autos do processo nº 1.05.0511318-3, que tramitou na 3ª Vara de Família e Sucessões em Porto Alegre/RS, no qual foi mencionado que o contribuinte “*não explora diretamente as áreas rurais que possui, tendo optado por arrendá-las a terceiros*” (fl. 207). Consta ainda que o próprio contribuinte afirmou receber, à época, “*cerca de 23.000 sacas de soja/ano em razão dos arrendamentos*” (fls. 208 e 209).

Por fim, destaque-se que a própria forma de apuração do resultado da atividade rural efetuada pelo contribuinte (diferença entre as Notas Fiscais de Produtor do recebimento da soja e/ou milho e as Notas Fiscais de Produtor no momento da entrega ao alienante) é pouco usual. Na hipótese de parceria, o que não logrou comprovar o contribuinte, o resultado deveria ser apurado “*na proporção dos rendimentos que couber a cada um*” (art. 13, da Lei 8.023, de 1990), ou seja, as despesas de cada um dos parceiros deveriam corresponder ao custo proporcional a sua participação na produção e nunca o valor dos produtos transferidos do arrendatário para o arrendador.

Destarte, por todo o acima exposto entendo que agiu com acerto a fiscalização em considerar os contratos firmados entre o contribuinte e a Fazenda Três Rios S/A como contratos de arrendamento e como tal tributá-los.

3 Omissão de rendimentos - Arbitramento do valor da soja

Como decorrência da descaracterização dos rendimentos declarados, os produtos recebidos como pagamento do arrendamento foram tributados como omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica sujeitos ao ajuste anual.

Superada a questão do arrendamento no tópico anterior deste voto, a dissensão reside no fato de o fisco ter desconsiderado os valores constantes das Notas Fiscais do Produtor emitidas pela arrendatária, Fazenda Três Rios S/A, e arbitrado os valores das sacas de soja recebidas.

Os argumentos do recorrente contra o arbitramento efetuado podem ser assim resumidos: (a) não há qualquer indício ou prova da imprestabilidade dos valores declarados pelo contribuinte e confirmados pela Fazenda Três Rios; (b) a existência de diferenças entre o valor indicado pelo contribuinte e a tabela utilizada pelo fisco como parâmetro não dá motivo ao arbitramento; (c) no ano-calendário 2005, o contribuinte adotou os mesmos procedimentos e a fiscalização considerou os documentos e valores aptos para tributação, conforme Termo de Verificação Fiscal do processo nº 11516.001818/2010-36, cuja cópia foi juntada aos autos; (d) foram utilizados os preços de mercado da cidade de Passo Fundo quando o fato gerador (produção da soja) ocorreu no município de Muitos Capões, que fica a mais de 140km de distância daquele; (e) ao desconsiderar os valores constantes nos documentos apresentados pelo contribuinte não poderia valer-se de cotações de entidades privadas, deveria ter se pautado pelo preço mínimo divulgado pela Companhia Nacional de Abastecimento (CONAB), anexando consulta pública no *site* do referido órgão; (f) a incerteza e insegurança dos dados encontrados nas cotações de valores de mercado da soja utilizados pelo fisco (consultoria agrícola AgraFNP) acarretam a nulidade do arbitramento, vez que a própria decisão recorrida demonstra a existência de vários institutos de pesquisa e consultorias, os quais divulgam preços médios de mercado diferentes; (g) aponta erro material no levantamento efetuado pelo fisco.

Em análise do argüido (**itens “a” a “f”**), entendo que o arbitramento da fiscalização não se sustenta.

O autuante assim justifica o arbitramento (fls. 224 e 225):

O arbitramento é autorizado pelo artigo 148 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional — CTN), quando a fixação do preço não obedece à legislação. A aplicação do artigo citado é cabível se, tendo sido prestadas declarações pelo sujeito passivo, e apresentados os documentos, estes não mereçam fé. A Fiscalização Fazendária pode, pois, concluir pela veracidade dos documentos fiscais do contribuinte e aceitá-los, para o efeito de se determinar a base de cálculo do Imposto de Renda.

Na hipótese de arbitramento, o artigo 994 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) assim determina: "Para os fins do imposto, os rendimentos em espécie serão avaliados em dinheiro, pelo valor que tiverem na data da percepção". Deve-se entender por preço na data de percepção o preço de mercado local (Decreto nº 59.566/66, artigo 18, parágrafo único).

Seguindo-se a determinação do RIR/99, considerou-se que o valor de avaliação da saca de soja, na data do recebimento, ficou muito aquém do preço de mercado. De fato, comparando-se os preços de mercado com os preços atribuídos à saca de soja, nas Notas Fiscais de Produtor, na data de recebimento do produto, as diferenças foram significativas, em termos percentuais. Já no que se refere ao preço da saca do milho, a diferença entre o valor discriminado na Nota do produtor e o preço de mercado ficou abaixo de 15% (quinze por cento), [...]

De acordo com a tabela elaborada pela fiscalização à fl. 225, a diferença para a soja entre o preço informado pelo contribuinte e o preço arbitrado oscilou de 30% a 51%. Ora, o fato de os valores consignados nas Notas Fiscais do Produtor serem inferiores às tabelas consultadas pelo fisco, por si só, não justifica o arbitramento, mormente quando os preços informados pelo contribuinte são superiores aos preços mínimos estabelecidos pelo CONAB (vide consulta ao *site* do órgão juntada à fl. 1361 a 1363). Saliente-se que os valores consignados nas Notas Fiscais de Produtor (venda) emitidas pela arrendatária coincidem com as Notas Fiscais de Produtor (compra) emitidas pelo contribuinte quando do recebimento dos produtos agrícolas em pagamento do arrendamento.

Ressalte-se que os valores declarados pelo contribuinte foram aceitos para o milho, no presente lançamento, e para a soja no lançamento do ano-calendário 2005, consubstanciado nos autos de outro processo (vide Termo de Verificação Fiscal cuja cópia foi acostado pelo interessado às fls. 470 a 492). Ademais, a fiscalização utilizou dados de município diverso ao da propriedade rural.

Caberia a fiscalização demonstrar imprestabilidade das Notas Fiscais do Produtor apresentadas pela contribuinte, o que não ocorreu.

Entendo, assim, que devem ser restabelecidos os valores informados pelo contribuinte nas Notas Fiscais do Produtor para fins de apuração da omissão de rendimentos recebidos a título de arrendamento.

Por fim, não houve o alegado erro material levantado pelo contribuinte (**item “g”**), sendo oportuno transcrever o seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal (fls. 218 e 219 - grifos nossos):

• Ano-calendário 2008

Nesse ano, além de soja, o contribuinte recebeu milho, como contraprestação pelo arrendamento de seus imóveis. As notas fiscais de entrada e saída do produto, e os contratos celebrados com as empresas adquirentes (Doux Frangosul S/A e MM Comercial de Cereais) indicam que a quantidade de milho recebida da Fazenda Três Rios S/A coincide com a quantidade vendida, ou seja, 21.254,26 sacas de 60 kg (Anexo III, fls. 104, 134 e fls. 197 do processo).

No entanto, no que se refere à quantidade de soja, as notas fiscais emitidas pelo contribuinte indicam que ele vendeu 108.460 kg de soja a mais do que declarou ter recebido. De acordo com o recibo de quitação, assinado em 31/07/2008, o contribuinte teria recebido 9.857,83 sacas de soja (591.470 kg), equivalentes a R\$246.445,75 (fls. 109). A NFP nº 015423, que atesta o recebimento dessa quantidade, foi emitida em 01/08/08 (Anexo III, fls. 108).

Entre os dias 10 e 12 de junho de 2008, o contribuinte entregou à Bunge exatamente 591.470 kg de soja, nos termos dos contratos de venda nº 030-01694-

00.013.661 e nº 030-01694-00.100.546 (fls. 188). Levando-se em conta que o produto é pesado e entregue na data de emissão das notas fiscais, como informou a empresa, conclui-se que o contribuinte recebeu a soja da Fazenda Três Rios em 01/06/08, e não em 01/08/08, como consta da NFP no 015423.

Ocorre que, em 05/08/08, o contribuinte emitiu quatro notas fiscais, indicando a venda de mais 108.460 kg de soja, também à empresa Bunge (Anexo III, fls. 110/117). A venda se efetuou nos termos do contrato nº 030-01694-00.013.834, que aparece nas contra-notas emitidas pela empresa. Como já mencionado, trata-se do contrato em relação ao qual a empresa justificou a falta, por se tratar de venda no balcão. Entretanto, foram apresentados os contratos de fixação de preço que fazem referência ao contrato nº 030-01694.00.013.834 (fls. 159/162). Esses documentos não apenas deixam evidente a venda, como também indicam o recebimento de uma quantidade de soja superior àquela discriminada no recibo de quitação.

Embora o contribuinte não tenha atestado o recebimento da soja vendida à Bunge em 05/08/08, os documentos demonstram que o produto também foi oriundo do arrendamento pago pela Fazenda Três Rios. Nas notas fiscais de produtor consta que a compradora retirou a soja diretamente da Fazenda Três Rios. E nos contratos de arrendamento, as cláusulas sobre as condições de entrega da soja previam que o produto seria "entregue ao arrendador, depositada no silo de propriedade do arrendatário, as margens da BR 285, na Fazenda Três Rios". Portanto, só se pode concluir que aqueles 108.460 kg de soja foram também recebidos pelo contribuinte em função do arrendamento. Quanto à data de recebimento da quantidade de soja vendida em 05/08/08, é de se considerar o dia 01/08/08, quando da emissão da NFP nº 015423.

Como se percebe, pelas Notas Fiscais do Produtor (venda) emitidas pelo contribuinte ele vendeu 108.460 kg de soja a mais do que declarou ter recebido, havendo a fiscalização demonstrado que tais produtos foram recebidos em função do arrendamento. A referência feita pela fiscalização à Nota Fiscal do Produtor (compra) nº 015423 foi para justificar a data do recebimento do produto, e conseqüentemente, a data do recebimento do aluguel. As Notas Fiscais do Produtor nºs 15424 a 15427, são notas de saída (venda) e não de entrada, que atestam a venda de 108.406 kg de soja à Bunge Alimentos, em valor superior à notas de entrada apresentadas à fiscalização.

Da mesma forma, para fins de apuração do valor recebido em decorrência do arrendamento, em 01/08/2008, há que considerar o preço da saca de R\$25,00, consignado na Nota Fiscal do Produtor nº 015423.

Destarte, considerando-se os valores consignados nas Notas Fiscais do Produtor (entrada), há que se retificar os valores lançados excluindo-se as diferenças abaixo apontadas:

Data	Lançado	Nota Fiscal do Produtor	Diferença à excluir
17/05/2006	615.823,75	369.494,25	246.329,50
04/05/2007	733.045,44	518.053,33	214.992,11
10/06/2008	504.031,01	246.445,75	257.585,26
01/08/2008	83.152,66	45.191,50	37.961,16

4 Ganho de capital

Outra consequência da descaracterização da suposta parceria do contribuinte, foi a tributação da venda dos produtos como ganho de capital.

O contribuinte entende que os cálculos devem ser ajustados, alegando que: (a) devem ser considerados os custos necessários ao recebimento dos valores como o FUNRURAL e os royalties pagos a Monsanto do Brasil Ltda. pelo uso da tecnologia Roundup Ready; (b) dever utilizar custo médio ponderado, para fins de apuração do ganho de capital a ser tributado, nos termos do art. 16, § 2º, da Lei nº 7.713, de 1988, e no art. 130 do RIR/99; (c) embora a decisão recorrida afirme que inexistia saldos a transportar ou estoques anteriores, contudo, *“existe uma quantidade de 108.460kg de grãos que não foram considerados no estoque anterior ao dia 05/08/2008, mas que foram vendidos à Bunge nesta data, conforme observado pelo agente notificante”*(fl. 1339).

No que se refere à dedução dos valores do FUNRURAL e dos *royalties* pagos (item “a”), não assiste razão ao interessado. Explica-se.

O art. 123, §3º, permite que *“O valor pago a título de corretagem na alienação será diminuído do valor da alienação, desde que o ônus não tenha sido transferido ao adquirente.”* No mesmo sentido, a Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de Outubro de 2001, assim dispõem em seu art. 17 (grifos nossos):

Art. 17. Podem integrar o custo de aquisição, quando comprovados com documentação hábil e idônea e discriminados na Declaração de Ajuste Anual, no caso de:

I - bens imóveis:

a) os dispêndios com a construção, ampliação e reforma, desde que os projetos tenham sido aprovados pelos órgãos municipais competentes, e com pequenas obras, tais como pintura, reparos em azulejos, encanamentos, pisos, paredes;

b) os dispêndios com a demolição de prédio construído no terreno, desde que seja condição para se efetivar a alienação;

c) as despesas de corretagem referentes à aquisição do imóvel vendido, desde que tenha suportado o ônus;

d) os dispêndios pagos pelo proprietário do imóvel com a realização de obras públicas, tais como colocação de meio-fio, sarjetas, pavimentação de vias, instalação de redes de esgoto e de eletricidade que tenham beneficiado o imóvel;

e) o valor do imposto de transmissão pago pelo alienante na aquisição do imóvel;

f) o valor da contribuição de melhoria;

g) os juros e demais acréscimos pagos para a aquisição do imóvel;

h) o valor do laudêmio pago, etc.;

II - outros bens ou direitos: os dispêndios realizados com a conservação e reparos, a comissão ou a corretagem quando não transferido o ônus ao adquirente, os juros e demais acréscimos pagos, etc.

Como se vê, não há previsão legal para que se deduza os valores pagos a título de FUNRURAL ou *royalties*, mas tão somente despesas relacionadas a conservação e reparos, assim como a comissão ou a corretagem, quando o ônus não for transferido ao adquirente do bem.

Ademais, o custo de aquisição considerado pela fiscalização encontra-se majorado. Explica-se.

Conforme consignado no Termo de Verificação Fiscal, o ganho de capital foi apurado da seguinte forma (fl. 227):

Considera-se rendimento tributável a diferença positiva entre o preço dos produtos recebidos em função de arrendamento e o respectivo preço de alienação. Por determinação da Lei no 7.713/88 (art. 3º, § 2º), tal diferença deve integrar o rendimento bruto e ser tributada como ganho de capital.

No caso do contribuinte ora fiscalizado, consideram-se, pois, como ganho de capital as variações positivas entre o preço de alienação da soja e do milho recebidos em função do arrendamento, e o respectivo custo de aquisição. O preço de alienação é o que foi efetivamente pago pelas empresas adquirentes, conforme os contratos de fixação de preço. Quanto ao custo de aquisição da soja, considerou-se como tal o valor de mercado do produto (por saca de 60 kg), vigente na data do recebimento, como já calculado. No que se refere ao milho, foi aceito o preço estipulado nas notas fiscais do produtor, na data de entrega do produto pelo arrendatário.

Ora, como o custo de aquisição é igual ao valor arbitrado da soja recebido em razão do arrendamento e, que este valor foi reduzido para o valor das sacas de soja constantes das Notas Fiscais do Produtor, correto seria efetuar a mesma redução para fins de apuração do ganho de capital. Contudo, tal alteração implicaria na apuração de um crédito tributário maior do que o lançado, o que está fora da competência dos órgãos julgadores. Nesse caso, deve-se observar o disposto no art. 18, §3º, do Decreto nº 70.235, de 26 de março de 1972:

Art. 18. [...]

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexactidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

Quanto ao custo médio ponderado para fins de apuração do custo de aquisição (**item “b”**), como bem observou o julgador *a quo* (fl. 1296 – grifos nossos):

Tocante o custo de aquisição para a soja, não há que se falar em custo médio ponderado, uma vez que os ingressos de estoque nas respectivas datas foram

totalmente vendidos conforme respectivos contratos, não restando saldo anterior de estoque para compor o novo ingresso do produto.

Já no que tange a apuração do custo de aquisição do milho, a autoridade fiscal corretamente aplicou o custo médio ponderado para o estoque que ingressou nas datas de 01/08/2008 e 10/10/2008, posto que o estoque da primeira data não foi totalmente vendido, compondo com o novo ingresso em 10/10/2008, cujo preço médio correspondeu a R\$ 21,81829. Para tanto, basta verificar no TVF (fl. 280) que na data do recebimento pela venda, em 05/11/2008, o custo de aquisição corresponde a este valor ($76.345,31/3.500 = 21,81929$).

Não se discorda que o custo de aquisição dos produtos agrícolas deve ser apurado pela média ponderada dos custos unitários, por espécie, nos termos do art. 16, §2º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

Contudo, a ficha de controle de estoque de fl. 196 confirma o que foi dito na decisão recorrida, ou seja: toda soja recebida em 17/05/2006 foi vendida em 18/05/2006 e 14/06/2006; toda a soja recebida em 04/05/2007 foi vendida em 07/05/2007; toda a soja recebida em 01/06/2008 foi vendida em 05 e 12/06/2008.

No que se refere à alegação de que *“existe uma quantidade de 108.460kg de grãos que não foram considerados no estoque anterior ao dia 05/08/2008, mas que foram vendidos à Bunge nesta data, conforme observado pelo agente notificante”*(item “c”), conforme já esclarecido anteriormente, o exame das Notas Fiscais do Produtor (entrada e saída) emitidas pelo contribuinte evidenciou que ele teria vendido 108.460 kg de soja a mais do que declarou ter recebido, e, portanto, a fiscalização considerou como data do recebimento 01/08/2008, data da última Nota Fiscal do Produtor de entrada anterior à operação de venda.

Assim, muito embora a defesa alegue que não teria sido utilizado o custo médio ponderado para a soja, verdade é que tal método não altera o resultado quando existe uma única entrada de produto e saídas subseqüentes até que o estoque seja zero, como no caso que aqui se tem.

Destarte, não há reparos a fazer nesta parte do lançamento.

5 Multa qualificada

O recorrente alega, em síntese, que a única justificativa para a qualificação da multa para 150% foi o fato do contribuinte ter sustentado e demonstrado que os contratos de cessão das suas fazendas tinham natureza jurídica de parceria e não eram arrendamento. Aduz que não houve pretensão de omitir qualquer fato à fiscalização, mas demonstrar a real intenção do negócio ocorrido e que todos os rendimentos rurais foram informados em DIRPF. Transcreve precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais segundo o qual a conduta reiterada não serve motivar a qualificação da multa.

Como se sabe, o art. 44 da Lei 9.430/1996 estabelece dois percentuais distintos para aplicação da multa de ofício: 75% e 150%. Para que se aplique a multa qualificada de 150% é necessário que o contribuinte tenha praticado ação ou omissão dolosa sobre o fato gerador da obrigação tributária, devendo esta ser plenamente caracterizada e comprovada pelo fisco.

No presente processo, a fiscalização assim fundamentou a aplicação da multa qualificada (fl. 229 e 230):

Um dos fundamentos para a qualificação da multa reside na apresentação de contrato de parceria com datas de celebração e de vigência visivelmente alteradas. Com isso, pretendia o contribuinte descaracterizar o contrato de arrendamento existente desde 2004 e, por consequência, evitar a tributação integral dos rendimentos recebidos do arrendatário.

Além disso, a aplicação da multa qualificada deve-se à conduta reiterada do contribuinte, no sentido de informar apenas rendimentos de atividade rural, quando, de fato, todos os seus rendimentos foram oriundos de arrendamento. Agindo dessa forma, o fiscalizado beneficiou-se indevidamente, oferecendo à tributação apenas uma parcela dos rendimentos, que corresponde justamente à diferença entre as receitas e despesas declaradas como decorrentes de atividade rural. Em virtude disso, em 2007 e em 2008, sequer houve apuração de imposto a pagar.

A razão disso está na dedução da pensão alimentícia (R\$ 273.600,00 e R\$ 294.600,00, em 2007 e 2008, respectivamente), que resultou em base de cálculo negativa. Tais condutas se enquadram na definição do art. 72 da Lei no 4.502/1964, o que autoriza a qualificação da multa, independentemente de outras penalidades cabíveis.

Ora, a simples omissão, ainda mais quando se trata de reclassificação de rendimentos declarados ao longo dos anos como oriundos da atividade rural, ainda que equivocadamente, por si só, não é suficiente para que se qualifique a multa de ofício. Caberia ao autuante trazer outros elementos que evidenciassem o intuito de fraude por parte da interessada. Nesse sentido, cabe invocar a Súmula CARF nº 14, em vigor desde 22/12/2009):

Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

6 Conclusão

Diante do exposto, voto por DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir omissão de rendimentos apurada os valores de R\$246.329,50, R\$214.992,11 e R\$295.546,42, nos anos-calendário 2006, 2007 e 2008, respectivamente, e afastar a qualificação da multa de ofício reduzindo-a ao percentual de 75%.

(Assinado digitalmente)

Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga

Processo nº 11516.003902/2010-94
Acórdão n.º **2202-002.267**

S2-C2T2
Fl. 1.399

CÓPIA