



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12571.720088/2017-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-000.559 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 30 de janeiro de 2020
Recorrente JULIANA MEGUMI TANAKA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

ATIVIDADE RURAL. CUSTOS. RISCOS.

Não podem ser consideradas como sendo receitas da atividade rural as rendas obtidas pela exploração de propriedade agrícola cujos riscos e custos foram integralmente assumidos por terceiros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Raimundo Cássio Gonçalves Lima – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Raimundo Cássio Gonçalves Lima (Presidente), Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Gabriel Tinoco Palatnic e Wilderson Botto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia Federal de Julgamento em Salvador (DRJ/SDR), acórdão nº 15-43-553, de 29/09/2017 (e-fls. 448/454), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo recorrente contra o Auto de Infração que se encontra devidamente adunado aos autos (e-fls. 316/330)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

ATIVIDADE RURAL. CUSTOS. RISCOS.

Não podem ser consideradas receitas da atividade rural as rendas recebidas pela exploração de propriedade agrícola cujos riscos e custos foram integralmente assumidos por terceiros.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EXCLUSÃO.

Não cabe a declaração de responsabilidade solidária da fonte pagadora quando não se comprova o seu interesse comum com o benefício representado pelos rendimentos omitidos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Intimado da referida decisão em 24/10/2017, considerando a cópia do documento constante nos autos (e-fls. 464), o sujeito passivo interpôs recurso voluntário em 23/11/2017 (e-fls. 468/477), por meio de representante legal, no qual, após historiar acerca dos motivos ensejadores do Auto de Infração até a decisão proferida pela DRJ/SDR, reiterando as mesmas teses de defesa que foram apresentadas quando da interposição da sua impugnação.

Deixa consignado a recorrente (e-fls. 477):

- 25.** Ora, como é fácil perceber do contrato celebrado pelas partes, afora a primeira das condições (prazo mínimo de três anos), nenhuma das outras está presente, de sorte que a tentativa de caracterização do negócio enquanto arrendamento rural esbarra na verdade e na disposição de que trata o artigo 110 do CTN, segundo o qual:

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

- 26.** Está plenamente convencida a Recorrente de que não ocorreu a alegada omissão de rendimentos, como afirma o lançamento impugnado e a r. decisão recorrida. Como se disse, à vista das especificidades do plantio de árvores e do longo período para colheita, o contrato de parceria necessita ser firmado da forma que se apresentou, sendo que a antecipação de pagamentos ao parceiro não desnatura o contrato. E por esta razão pela qual nenhuma diferença a título de imposto de renda da pessoa física poderá ser exigida.
- 27.** Por todos os ângulos que se examinar se constatará que a r. decisão recorrida é totalmente equivocada e, por isto mesmo, merece ser inteiramente reformada, devendo, pois, ser provido o presente recurso para que seja inteiramente cancelado o auto de infração e arquivado o processo, sem qualquer exigência.

A recorrente, juntamente ao presente recurso voluntário, não trouxe mais nenhum documento aos autos.

Sem contrarrazões ou manifestação pela Procuradoria.

É o breve relatório. Decido.

Voto

Conselheiro Raimundo Cássio Gonçalves Lima, Relator.

Conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo visto que interposto dentro do prazo legal de trinta dias, bem como se encontram presentes os demais pressupostos de admissibilidade, de tal forma que deve ser conhecido.

Preliminares

Nenhuma preliminar foi suscitada pela ora recorrente.

Mérito

Delimitação da Lide

Cinge-se a questão ora submetida à apreciação deste órgão julgante apenas a relativa à descaracterização pela autoridade lançadora do contrato de parceria, conforme consta do minucioso e bem fundamentado Termo de Verificação Fiscal que se encontra nos autos (e-fls. 331/363):

DA DESCARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO DE PARCERIA E DA CARACTERIZAÇÃO DO ARRENDAMENTO

A despeito do contrato firmado entre a KLABIN S/A, CNPJ 89.637.490/0001-45, e a pessoa física JOÃO ALBERTO PIEDADE PUCCI, CPF 026.412.329-87, estabelecerem como título “CONTRATO DE PARCERIA AGROFLORESTAL Nº 102/2005”, fls. 20-27, a fiscalização constatou que a essência da transação é de ARRENDAMENTO RURAL, explanado na sequência.

Em 18/11/2008, a pessoa física JOÃO ALBERTO PIEDADE PUCCI alienou o imóvel rural vinculado ao CONTRATO DE PARCERIA AGROFLORESTAL Nº 102/2005, denominado FAZENDA MARCELA, para os adquirentes EVANDRO NOBORU INOUE, CLEBER KEIDI KURIHARA TANAKA, ERIC HIDEKI TANAKA, JULIANA MEGUMI TANAKA e KELLY MIKA TANAKA, conforme escritura de compra e venda de fls. 28-37.

Condição vinculante da escritura de compra e venda, fls. 36:

Assim, a partir de 18/11/2008, os adquirentes ficam sub-rogados na condição de (pseudo) parceiros rurais (arrendantes), conforme cláusula do contrato firmado originalmente entre o alienante e a KLABIN S/A:

Portanto, segundo o constatado, são os verdadeiros contribuintes dos valores pagos pela KLABIN S/A os coproprietários arrendantes do imóvel rural denominado FAZENDA MARCELA, os primos EVANDRO NOBORU INOUE, CLEBER KEIDI KURIHARA TANAKA, ERIC HIDEKI TANAKA, JULIANA MEGUMI TANAKA e KELLY MIKA TANAKA.

Atividade Rural. Caracterização.

Trata o artigo 58 do Decreto nº 3.000/99 da tributação das atividades rurais, nos seguintes termos:

Art.58. Considera-se atividade rural ([Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, art. 2º](#), [Lei nº 9.250, de 1995, art.17](#), e [Lei nº 9.430, de 1996, art. 59](#)):

I- a agricultura;

II- a pecuária;

II - a extração e a exploração vegetal e animal;

IV- a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;

V- a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação;

VI- o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas ([Lei nº 8.023, de 1990, art. 2º, parágrafo único](#), e Lei nº 9.250, de 1995, art. 17).

Ao dispor acerca dos contratos de arrendamento e de parceria, o artigo 59 do mencionado Decreto assim dispõe:

Art. 59. Os arrendatários, os condôminos e os parceiros na exploração da atividade rural, comprovada a situação documental, pagarão o imposto, separadamente, na proporção dos rendimentos que couberem a cada um ([Lei nº 8.023, de 1990, art. 13](#)).

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

Por seu turno, a Instrução Normativa SRF nº 83/2001, em seu artigo 4º traz um elenco daquelas atividades que não são consideradas como abrangidas pela tributação rural, nos seguintes termos:

Art. 4º Não se considera atividade rural:

I - a industrialização de produtos, tais como bebidas alcoólicas em geral, óleos essenciais, arroz beneficiado em máquinas industriais, fabricação de vinho com uvas ou frutas;

II - a comercialização de produtos rurais de terceiros e a compra e venda de rebanho com permanência em poder do contribuinte em prazo inferior a 52 dias, quando em regime de confinamento, ou 138 dias, nos demais casos;

III - o beneficiamento ou a industrialização de pescado in natura;

IV - o ganho auferido por proprietário de rebanho, entregue, mediante contrato por escrito, a outra parte contratante (simples possuidora do rebanho) para o fim específico de procriação, ainda que o rendimento seja predeterminado em número de animais;

V - as receitas provenientes do aluguel ou arrendamento de máquinas, equipamentos agrícolas e pastagens, e da prestação de serviços de transportes de produtos de terceiros;

VI - as receitas decorrentes da venda de recursos minerais extraídos de propriedade rural, tais como metal nobre, pedras preciosas, areia, aterro, pedreiras;

VII - as receitas de vendas de produtos agropecuários recebidos em herança ou doação, quando o herdeiro ou donatário não explore atividade rural;

VIII - as receitas financeiras de aplicações de recursos no período compreendido entre dois ciclos de produção;

IX - os valores dos prêmios ganhos a qualquer título pelos animais que participarem em concursos, competições, feiras e exposições;

X - os prêmios recebidos de entidades promotoras de competições hípcas pelos proprietários, criadores e profissionais do turfe;

XI - as receitas oriundas da exploração do turismo rural e de hotel fazenda.

Não havendo a recorrente ter trazido aos autos outros documentos e novos argumentos que não teriam sido já examinados pela autoridade piso, destarte adoto, com fundamento no artigo 57, § 3º, do RICARF, os termos da sua decisão com vistas ao deslinde da questão ora suscitada, como segue devidamente transcrita a seguir (e-fls. 452/454):

No contrato de parceria aqui em questão não há qualquer cláusula que atribua os riscos da produção ao outorgante. O impugnante afirma que assumira os riscos do empreendimento, pois, de acordo com a cláusula 5.14 do contrato, a parceria poderia ser rescindida unilateralmente pelo parceiro outorgado. Mas a rescisão do contrato não implica prejuízo no empreendimento, especialmente quando o outorgante sequer deveria devolver os valores recebidos. Por esta mesma razão não procede o seu argumento de que assumira os riscos decorrentes das incertezas quanto às colheitas a longo prazo, já que estes riscos não afetariam os valores recebidos.

Não só os riscos são atribuídos exclusivamente ao parceiro-outorgado, mas também os custos de produção, como na cláusula 4.3:

O impugnante afirma que isso se limitou à implantação da lavoura e que depois teria participado com os custos da sua manutenção. Não apresenta, contudo, provas desta afirmação nem há no contrato qualquer cláusula neste sentido.

Mais ainda, o contrato garante ao parceiro-outorgante um rendimento fixo, independente da produção. Não se confirma assim a alegação do impugnante que se trata de mera antecipação de futura colheita. Se assim fosse, o contrato teria

especificado as condições para o fechamento das contas em virtude da produção efetiva, o que não ocorre.

Ora, se os custos e riscos de produção agrícola foram assumidos integralmente pelo parceiro-outorgado, os rendimentos pagos ao parceiro-outorgante não podem ser declarados por este último como receita da atividade rural. Para caracterização da atividade rural é indispensável que os frutos da atividade resultem do esforço e dos custos investidos. Só assim se justifica a possibilidade de se considerar rendimentos tributáveis somente 20% da receita bruta, como forma de arbitramento do resultado. Se não houve custos, não se pode justificar esta forma de tributação; o que demonstra também legítima a restrição estabelecida no art. 59, parágrafo único, do RIR, que não decorre de uma limitação conceitual externa, mas sim de uma explicitação do próprio conceito econômico da atividade rural e das suas consequências tributárias. Plenamente justificado também o entendimento sobre este assunto expresso na resposta à pergunta nº 476 do Manual de Perguntas e Respostas publicado pela Receita Federal:

476 — Considera-se resultado da atividade rural o valor recebido em produtos rurais, por exemplo, por proprietário de terra cedida a usina de açúcar, quando esta assume os custos no plantio e colheita da produção?

Não. Trata-se de arrendamento sujeito à retenção na fonte e, também, ao ajuste na declaração anual.

Neste contexto, é irrelevante se a renda contratada foi por valor certo e fixo, ou variável, de acordo com a produção. O fato é que não houve custo de produção assumido pelo parceiro-outorgante, ou seja, não houve a sua participação nos riscos do empreendimento.

Por todas estas características resta evidente que de parceria rural o contrato somente tem o nome, pois possui todas as características essenciais de um contrato de arrendamento. O impugnante argumenta que não poderia ser este o caso, uma vez que não se teriam cumprido as condições legais para um contrato de arrendamento, mas não tem razão.

Enumera os seguintes itens como requisitos do art. 13 do Decreto do Decreto nº 59.566/1966:

- i) Direito de preferência na aquisição do imóvel
- ii) Direito à indenização das benfeitorias realizadas ou retenção do imóvel até o seu ressarcimento
- iii) Limite da remuneração em função do valor cadastral do imóvel
- iv) Direito à renovação do contrato de arrendamento.

Mas a cláusula 5.3 do contrato estabelece o direito de preferência na aquisição do imóvel:

Quanto ao limite da remuneração em função do valor cadastral do imóvel e à preferência na renovação do arrendamento, trata-se de direitos garantidos pela lei, não havendo necessidade de comparecer como cláusula específica no contrato, especialmente quando o contrato já incorpora expressamente estas condições:

O contrato de arrendamento que os proprietários do imóvel teriam celebrado com Milton Mário Tanaka não tem o condão de afastar a responsabilidade tributária dos reais beneficiários dos rendimentos, que são os proprietários do imóvel explorado pela Klabin. Eventual transferência destes rendimentos para terceiros representa negócio diverso e não anula a ocorrência do fato gerador. Tais transferências não poderiam ser deduzidas dos rendimentos recebidos pelos proprietários, pois não correspondem a

despesas do empreendimento, cujos custos foram assumidos exclusivamente pela Klabin.

De acordo com o art. 124 do Código Tributário Nacional, são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. É evidente que tal vínculo não se refere à mera relação que existe entre a fonte pagadora e o beneficiário dos rendimentos. Não há neste caso interesse propriamente dito da fonte pagadora quanto aos rendimentos como tais, depois que são pagos, a menos que os beneficiários sejam sócios ou pessoas ligadas à empresa. A relação da fonte pagadora com os rendimentos pagos é, por assim dizer, externa ao fato gerador. No presente caso, a própria hipótese da autuação, que é o arrendamento, já delimita claramente os papéis próprios de cada parte: de um lado a fonte pagadora e de outro os beneficiários dos rendimentos. O autuante procura demonstrar o possível benefício que a Klabin obteve com a contratação de arrendamento por valor inferior, em virtude do imposto sonegado. Mas isto evidenciaria em tese apenas o conluio da Klabin na prática de sonegação (o que poderia motivar a qualificação da multa, sem prejuízo de responsabilização criminal), mas não o vínculo de interesse da pessoa jurídica com os rendimentos como tais, objeto do presente lançamento, que beneficiaram exclusivamente os arrendadores, já que o fato gerador não inclui o benefício que a Klabin teria derivado do esquema, especialmente quando não houve qualificação da multa. Não há assim por que responsabilizar neste caso a empresa pelo pagamento de imposto incidente sobre rendimentos cujo único beneficiário foi o proprietário do imóvel, o qual poderia e deveria tê-los declarado, como era de sua exclusiva responsabilidade, como rendimentos sujeitos à tributação direta no ajuste anual.

Neste diapasão, o desejo da recorrente em vir tentar a malferir o acórdão ora objurgado não merece prosperar, devendo o mesmo permanecer em nosso ordenamento jurídico pelos seus próprios fundamentos de fato e de direito, como adredemente transcritos.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do presente recurso voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Raimundo Cássio Gonçalves Lima