



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13370.721838/2020-26
ACÓRDÃO	2102-003.482 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	1 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ANDRE LUIS PEREIRA ALVES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2016, 2017, 2018

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

A ausência de comprovação da efetiva exploração da atividade rural e a não apresentação de documentos que comprovem a parceria rural configuram omissão de rendimentos de arrendamento.

GANHO DE CAPITAL.

A apuração do ganho de capital deve observar o disposto na legislação vigente, sendo indevida a dedução de benfeitorias não comprovadas.

MULTA QUALIFICADA.

A multa qualificada é aplicável em casos de fraude, dolo ou simulação, evidenciados pela conduta do contribuinte, que deve ser limitada em 100% do crédito apurado nos termos do Art. 14 da lei 14689/2023.

CUMULAÇÃO DE MULTAS. POSSIBILIDADE.

A multa por falta de informação é devida quando o contribuinte deixa de prestar informações obrigatórias, independentemente do registro em Livro Caixa. A cumulação da multa isolada com a multa de ofício é possível quando as infrações são distintas e independentes.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para limitar a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, em face da legislação superveniente mais benéfica

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Márcio Bittes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Henrique Perlatto Moura (substituto[a] integral), Yendis Rodrigues Costa, Cleber Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de RECURSO VOLUNTÁRIO interposto em face do Acórdão 104-005.694 - 1ª TURMA DA DRJ 04 de 15 DE JUNHO DE 2021 que, por unanimidade, considerou IMPROCEDENTE a impugnação apresentada.

Relatório Fiscal (fls 29/164)

Em 09/10/2020 foi lavrado auto de infração em face do sujeito passivo, ora recorrente, relativo ao imposto sobre a renda de pessoa física, exercícios 2016, 2017 e 2018, por omissão de rendimentos, apuração incorreta de ganhos de capital, e inclusão de despesas fictícias, que resultou no Lançamento de ofício de impostos, multas e juros no valor total de R\$ 15.526.143,93, compreendendo:

Imposto de renda; Juros de mora;

Multa de ofício qualificada de 150% (em alguns casos) e de 75% (em outros);

Multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão;

Multa por falta de declaração de pagamentos efetuados a pessoa física;

Lavratura de RFFP.

Tais sanções foram aplicadas devido ao fato de que o RECORRENTE declarou ser produtor rural, explorando a Fazenda Remanso, entre outras áreas, contudo, este imóvel foi arrendado a terceiros e alienado em partes nos anos de 2016 e 2017. Foram identificadas as seguintes infrações:

Omissão de rendimentos de arrendamento: O sujeito passivo não declarou rendimentos recebidos de arrendamento rural, incluindo parte deles como receitas da atividade rural e omitindo o restante.

Apuração incorreta de ganho de capital: Houve incorreções na apuração do ganho de capital na venda do imóvel rural, com reflexos nas receitas da atividade rural.

Omissão de receitas da atividade rural: O sujeito passivo omitiu receitas provenientes da venda de bens da atividade rural e de dação em pagamento.

Inclusão de despesas fictícias: Foram identificadas despesas fictícias na atividade rural, o que reduziu artificialmente o resultado tributável.

Omissão de informações sobre pagamentos a pessoas físicas: O sujeito passivo não informou pagamentos efetuados a pessoas físicas nas suas declarações de imposto de renda.

A fiscalização concluiu que o sujeito passivo cometeu diversas infrações à legislação tributária, com o objetivo de reduzir ou evitar o pagamento de imposto de renda. As ações caracterizaram fraude e sonegação, resultando na aplicação de multas qualificadas e na lavratura de Representação Fiscal para Fins Penais.

Impugnação (fls 3262/3345)

Inconformado o Sujeito Passivo apresentou impugnação em 20/11/2020, na qual em síntese alega:

1. **Nulidade do Lançamento por Cerceamento de Defesa:** O contribuinte alega que o desmembramento da autuação em dois processos distintos prejudicou sua defesa, ferindo o princípio do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LIV e LV da Constituição Federal e art. 59 do Decreto 70.235/72).
2. **Inexistência de Omissão de Rendimentos:** O contribuinte argumenta que não houve omissão de rendimentos, pois os valores recebidos são provenientes de parceria rural, e não de arrendamento, como alegado pela Receita Federal. Ele defende que a Lei nº 11.443/2007 alterou o conceito de parceria rural, incluindo a variação de preço dos produtos como um dos riscos da atividade, o que configuraria a receita como proveniente da atividade rural, e não de arrendamento (Lei nº 11.443/2007, Lei nº 8.023/1990 e IN SRF nº 83/2001).
3. **Apuração Incorreta do Ganho de Capital:** O contribuinte contesta a forma como a Receita Federal apurou o ganho de capital na venda do imóvel rural, alegando que o valor das benfeitorias foi desconsiderado. Ele defende que a Lei nº 9.393/1996 estabelece que o ganho de capital deve ser calculado com base no Valor da Terra Nua (VTN) declarado no ano da alienação e no ano da aquisição, e não pela diferença entre o valor de venda e o custo de aquisição (Lei nº 9.393/1996 e IN SRF nº 84/2001).
4. **Inaplicabilidade da Multa Qualificada:** O contribuinte argumenta que a multa qualificada de 150% é indevida, pois não houve dolo, fraude ou conluio em suas ações. Ele defende que a complexidade da legislação

tributária pode gerar dúvidas e que sua interpretação da lei foi razoável (Lei nº 4.502/1964 e Lei nº 9.430/1996).

5. **Inaplicabilidade da Multa por Falta de Informação:** O contribuinte contesta a multa por falta de informação de pagamentos efetuados a pessoas físicas, alegando que tais pagamentos foram devidamente registrados no Livro Caixa da Atividade Rural. Ele cita uma decisão do STJ que considerou a multa de 20% desarrazoada em um caso semelhante (Decreto-lei nº 2.396/1987 e RIR/1999).
6. **Não Cumulação da Multa Isolada com a Multa de Ofício:** O contribuinte argumenta que a aplicação conjunta da multa isolada e da multa de ofício é indevida, configurando dupla penalização pelo mesmo fato. Ele cita jurisprudência do CARF e do STJ que corroboram esse entendimento (Lei nº 11.488/2007, Súmula CARF nº 105 e art. 44 da Lei nº 9.430/1996).;

Conclui que não houve omissão de rendimentos ou qualquer outra infração à legislação tributária. Alega que agiu de boa-fé, interpretando a legislação da forma mais razoável possível, e que as autuações fiscais são indevidas e causaram prejuízos financeiros, e pede pela:

Nulidade dos Autos de Infração: O contribuinte requer a nulidade total dos autos de infração, alegando cerceamento de defesa e violação aos princípios constitucionais.

Improcedência dos Lançamentos Tributários: Caso o pedido de nulidade não seja acolhido, o contribuinte requer que os lançamentos tributários sejam julgados improcedentes, com o cancelamento das multas aplicadas e o reconhecimento da parceria rural alegada.

Reconhecimento de Crédito Fiscal: O contribuinte solicita o reconhecimento de um crédito fiscal de R\$ 1.544.546,10, referente a um erro na apuração do ganho de capital.

Conversão do Julgamento em Diligência: Alternativamente, o contribuinte pede que o julgamento seja convertido em diligência para que seja atestada sua boa-fé e a legitimidade do crédito fiscal apurado.

Suspensão do Crédito Tributário: O contribuinte requer a suspensão do crédito tributário até que sejam encerrados os demais procedimentos fiscais pendentes.

Sobrestamento do Julgamento: Por fim, o contribuinte pede que o julgamento seja sobrestado até a conclusão dos demais processos administrativos fiscais.

Acórdão 1ª Instância (fls.3369/3479)

No Acórdão recorrido consta decisão cuja ementa é transcrita a seguir:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2016, 2017, 2018

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não se configura cerceamento de defesa quando nos autos se encontram a descrição dos fatos, o enquadramento legal e todos os elementos que permitem ao contribuinte exercer seu pleno direito de defesa.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, porque atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, bem como os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. APLICAÇÃO SOMENTE ÀS PARTES LITIGANTES.

As decisões administrativas e as judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE DAS LEIS. ANÁLISE INCABÍVEL NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

O exame da constitucionalidade ou legalidade das leis é tarefa estritamente reservada aos órgãos do Poder Judiciário, sendo incabível a sua análise pelo julgador da esfera administrativa.

REGULAMENTO. INSTRUÇÃO NORMATIVA. ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE. ANÁLISE INCABÍVEL NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

As Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil não possuem competência para apreciar alegações de ilegalidade de decretos e instruções normativas editados pela autoridade hierárquica superior.

REGULAMENTO. INSTRUÇÃO NORMATIVA. OBSERVÂNCIA.

Os decretos e instruções normativas gozam de presunção de legalidade e são de observância obrigatória pelos servidores subordinados à autoridade que expediu os atos normativos.

SOBRESTAMENTO DO PROCESSO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para o sobrestamento do processo administrativo, que se rege pelo princípio da oficialidade, impondo à Administração Pública impulsionar o processo até o seu término.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA E/OU PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

O pedido de diligências e/ou perícias pode ser indeferido pelo órgão julgador quando desnecessárias para a solução da lide. Imprescindível a realização de diligência e/ou perícia somente quando necessária a produção de conhecimento técnico estranho à atuação do órgão julgador, não podendo servir para suprir omissão na produção de provas.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO.

A prova documental deverá ser apresentada na impugnação, precluindo o direito do interessado em fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstre, com fundamentos, a impossibilidade de apresentação por motivo de força maior; refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2016, 2017, 2018

CONTRATO DE PARCERIA RURAL. DESCARACTERIZAÇÃO. ARRENDAMENTO RURAL. RENDIMENTO TRIBUTÁVEL DE ALUGUEL.

Caso o proprietário/arrendador não assuma os riscos inerentes à exploração da atividade rural, conclui-se que, apesar de ter sido atribuída a denominação de parceria rural, o contrato caracteriza-se como arrendamento rural, devendo os rendimentos decorrentes serem tributados como aluguéis.

ATIVIDADE RURAL. PERMUTA. DAÇÃO EM PAGAMENTO.

Integra a receita bruta da atividade rural o valor da entrega de produtos agrícolas, pela permuta com outros bens ou pela dação em pagamento.

DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL. LIVRO CAIXA. COMPROVAÇÃO.

As deduções passíveis e consignadas no Livro Caixa da atividade rural devem estar relacionadas à atividade e comprovadas com documentos hábeis e idôneos.

GANHO DE CAPITAL. GUARDA DE DOCUMENTOS.

A guarda de documentos que tenham repercussão tributária deve ser mantida enquanto não se efetivar a caducidade do direito de a Fazenda Pública efetivar o lançamento. O fato gerador do imposto sobre o ganho de capital é a alienação do imóvel e não a informação ou realização das benfeitorias. Enquanto não decaído o direito de a Fazenda lançar, o alienante é obrigado a manter os documentos comprobatórios do custo de aquisição e de alienação do imóvel.

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL.

Nos casos em que não tenha sido apresentado o DIAT relativamente ao ano de aquisição ou de alienação, ou a ambos, e para imóveis adquiridos antes do ano de 1997, considera-se como custo e como valor de alienação o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação.

MULTA PELA FALTA DE INFORMAÇÃO, NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL, DE PAGAMENTOS EFETUADOS A PESSOAS FÍSICAS.

O contribuinte que deixar de informar, na declaração de ajuste anual, no quadro Relação de Pagamentos e Doações Efetuadas, os pagamentos feitos a pessoas físicas, sujeita-se à multa de 20% sobre o valor não declarado.

MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA JUNTAMENTE COM TRIBUTO. MULTA DE 50% EXIGIDA ISOLADAMENTE. COBRANÇA CONCOMITANTE. POSSIBILIDADE.

Cabe a exigência da multa isolada de 50% incidente sobre o valor do imposto mensal devido a título de carnê-leão que deixar de ser recolhido, independentemente da multa de ofício incidente sobre o imposto suplementar apurado em procedimento de ofício.

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA.

Justifica-se a aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%, quando restar demonstrado que o contribuinte agiu de forma dolosa, estando presentes os elementos cognitivo e volitivo, visando a se esquivar do pagamento de tributos.

Recurso Voluntário (fls.3492/3518)

Irresignado o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 04/10/2021 no qual apresenta uma série de argumentos de defesa, baseados em fundamentos jurídicos específicos, visando a anulação dos autos de infração e das multas aplicadas:

1. Nulidade do Lançamento e Cerceamento de Defesa: O recorrente alega que houve cerceamento de defesa devido ao desmembramento da autuação em dois autos de infração. Ele argumenta que tal prática é prejudicial ao contribuinte, violando os princípios da ampla defesa e da segurança jurídica, previstos na Lei nº 9.784/99 e no art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72. Segundo o recorrente, o desmembramento sem justificativa plausível comprometeu a possibilidade de uma defesa efetiva e deve ser considerado nulo.

2. Interpretação dos Contratos de Arrendamento: O recorrente defende que os contratos de arrendamento rural, na verdade, configuram parcerias rurais, conforme os critérios estabelecidos pela Lei nº 11.443/2007. Ele sustenta que os rendimentos provenientes desses contratos foram corretamente classificados como receitas da atividade rural, e não como rendimentos de aluguel, como interpretado pela fiscalização.

3. Excesso na Aplicação de Multas: A defesa contesta a aplicação de multas qualificadas de 150%, argumentando que não houve dolo ou fraude na conduta do contribuinte. Com base na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), o recorrente afirma que a mera divergência na classificação dos rendimentos não justifica a qualificação das multas. Ele invoca o princípio da proporcionalidade e a necessidade de prova concreta de dolo para a imposição de multas tão severas.

4. Glosas de Despesas: O recorrente questiona a glosa de despesas de custeio e investimento rural, alegando que as mesmas foram realizadas de acordo com o regime de caixa e devidamente documentadas. Ele argumenta que a interpretação da fiscalização quanto à dedutibilidade dessas despesas foi equivocada, e que as despesas foram legítimas, com base na legislação tributária vigente.

5. **Ganho de Capital:** A defesa discorda da apuração do ganho de capital realizada pela fiscalização, especialmente no que diz respeito à inclusão de benfeitorias no cálculo do valor dos imóveis alienados. O recorrente sustenta que a apuração foi feita com base em critérios inadequados, resultando em uma tributação indevida.

6. **Inaplicabilidade da multa por falta de informação:** O contribuinte contesta a multa por falta de informação de pagamentos efetuados a pessoas físicas, afirmando que tais pagamentos foram devidamente registrados no Livro Caixa da Atividade Rural.

7. **Não cumulação da multa isolada com a multa de ofício:** O contribuinte argumenta que a aplicação conjunta da multa isolada e da multa de ofício configura dupla penalização pelo mesmo fato.

O RECORRENTE conclui que os autos de infração e as multas aplicadas são indevidos e devem ser anulados. Sustenta que houve erros significativos na interpretação dos contratos e na apuração dos valores tributáveis, além de um cerceamento de defesa que comprometeu a legalidade do processo e que não houve omissão de rendimentos ou qualquer outra infração à legislação tributária, tendo agido de boa-fé. Finaliza pedindo:

Nulidade dos autos de infração: O contribuinte requer a nulidade total dos autos de infração, alegando cerceamento de defesa.

Improcedência dos lançamentos tributários: O contribuinte requer que os lançamentos tributários sejam julgados improcedentes, com o cancelamento das multas.

Reconhecimento de crédito fiscal: O contribuinte solicita o reconhecimento de um crédito fiscal, referente a um erro na apuração do ganho de capital.

Conversão do julgamento em diligência: O contribuinte pede que o julgamento seja convertido em diligência para que seja atestada sua boa-fé e a legitimidade do crédito fiscal apurado.

Suspensão do crédito tributário: O contribuinte requer a suspensão do crédito tributário até que sejam encerrados os demais procedimentos fiscais pendentes.

Sobrestamento do julgamento: O contribuinte pede que o julgamento seja sobrestado até a conclusão dos demais processos administrativos fiscais.

Não houve contrarrazões da PGFN.

Eis o relatório.

VOTO

Conselheiro, José Márcio Bittes – Relator.

Preliminar

Em sede de preliminar a RECORRENTE alega que houve cerceamento de defesa, posto que, houve desmembramento da autuação em dois Autos de Infração, conduta que gera demasiadas críticas por parte da doutrina, que argumenta pela ocorrência de vultosos efeitos danosos ao contribuinte. Prossegue afirmando que:

8. Ademais, conforme questionado na Impugnação de 19 de novembro de 2020, e não respondido pelo Fisco, a decisão de desmembrar a autuação fiscal, seguramente, não foi por motivo de prevenir a decadência em matéria tributária, 3 isso porque, o lançamento do crédito tributário relativo ao ano calendário de 2014, poderia ser efetuado pela autoridade lançadora até o final de 2020, ou será que mudou forma de contagem do prazo decadencial?

9. Fato é que não houve qualquer justificativa por parte do Fisco para proceder ao desmembramento da autuação. O Superior Tribunal de Justiça, precisamente sua 2ª Turma, já decidiu no sentido de que é possível o desmembramento do crédito tributário, mas desde que para cobrança de parte do débito que não foi impugnado, não estando mais sujeito à modificação no processo administrativo fiscal. Em quaisquer outros casos, a regra é a de que não deve haver tal desmembramento.

10. Dessa forma, tendo em vista o silêncio do Fisco quando do questionamento levantado pelo Recorrente, sobre o porquê de tal desmembramento, é possível concluir que a principal justificativa plausível foi a de não conceder ao Recorrente o direito ao aproveitamento do crédito fiscal, por imputação, apurado à luz da legislação tributária. Além disso, teve como condão restringir a possibilidade de defesa do Recorrente, na medida em que as provas e defesas realizadas em um processo administrativo serviriam para comprovar ou colaborar para a comprovação dos fatos e do direito do outro processo administrativo.

11. O mencionado ato de desmembramentos de autuações tem sido conduta corriqueira do Ente Fiscal, que cria um novo processo para cada auto de infração, sobrecarregando sobremaneira tanto o contribuinte, como a própria Administração Fiscal. Tal conduta compromete não somente a defesa satisfatória do contribuinte, mas também o próprio Princípio da Eficiência, expressamente previsto na Constituição Federal. Não há como assegurar o referido princípio diante de uma atuação que impõe diversos autos de infração para uma mesma conduta, supostamente praticada pelo mesmo contribuinte, tudo em um mesmo período.

12. Neste sentido, fica prejudicada também a previsão quanto à conexão de causas, já que as autuações fiscais se referem ao mesmo contribuinte e têm a mesma origem. As causas, no presente caso, estão intimamente ligadas, não podendo ser conhecidas separadamente pelo julgador. Como dito, o julgamento

de uma afetar, obrigatoriamente, a outra. É o que dispõe o art. 55 do Código de Processo Civil, aplicável também na esfera administrativa: (..)

13. Assim, ainda que não conste expressa previsão legal para o sobrestamento de julgamento na esfera administrativa, tendo em vista que o contribuinte já foi prejudicado pelo desmembramento da autuação em dois autos de infração, é razoável que se postule pelo sobrestamento de um julgamento até o encerramento dos demais procedimentos, até para não haver incoerências ou desequilíbrio entre as decisões. Além disso, lembra-se que o art. 108, inciso I, do Código Tributário Nacional, determina a utilização precípua da analogia quando for necessário proceder à interpretação de alguma situação sem previsão expressa na legislação tributária nacional. Dessa forma, não há que se falar em impossibilidade de sobrestamento por ausência de previsão legal.

14. Ademais, ocorre que, com o desmembramento da autuação, não foram amplamente apreciadas as provas documentais colacionadas para o deslinde da controvérsia. As mesmas eram essenciais para demonstrar cabalmente que não houve qualquer “omissão” de rendimento por parte do Recorrente. Da mesma forma, à exemplo do questionamento feito pelo Recorrente, em sede de Impugnação, sobre a necessidade do desmembramento feito, a Decisão Administrativa não discutiu todos os pontos levantados pelo Recorrente, silenciando sobre argumentos e questionamentos relevantes para o deslinde da controvérsia.

15. Importante mencionar que o Código de Processo Civil vigente trouxe importante inovação quanto à questão da motivação das sentenças. Especificamente, a partir de uma simples leitura do art. 489, § 1º, inciso IV, é possível concluir que teria sido imposto ao juiz enfrentar, de forma minuciosa, todas as alegações feitas pelas partes. Entretanto, a melhor doutrina e jurisprudência defende que subsiste apenas a necessidade de confrontação dos argumentos contrários à conclusão do magistrado, sob pena de nulidade da sentença por ausência de fundamentação, nos termos do art. 93, IX da Constituição federal.

16. À exemplo, ao acolher os argumentos do autor, imperiosa a análise dos argumentos do requerido. Nesse sentido é o Enunciado nº 523 do Fórum Permanente de Processualistas Cíveis que prevê que “o juiz é obrigado a enfrentar todas as alegações deduzidas pelas partes capazes, em tese, de infirmar a decisão, não sendo suficiente apresentar apenas os fundamentos que a sustentam.”(..)

21. Diante de todo o exposto, deve ser considerado nulo de pleno direito o lançamento do crédito tributário, por afronta direta aos princípios do contraditório e ampla defesa, especialmente em razão do desmembramento da autuação em dois Autos de Infração, sem que sequer tenha havido justificativa plausível para isso.

Assim, verifica-se que a alegação de cerceamento de defesa que sustenta o pedido de nulidade do acórdão recorrido, baseia-se na alegação de que o desmembramento da autuação em dois autos de infração trouxe prejuízos à defesa.

Quanto a esta alegação, não cabe razão ao contribuinte, uma vez que trata-se de uma praxe comum e consolidada pela Administração Tributária e que, ao contrário do afirmado pelo RECORRENTE, não traz nenhum prejuízo ao contribuinte, uma vez que este deve defender-se dos fatos imputados pela fiscalização, e estes foram amplamente e detalhadamente demonstrados durante todo o procedimento fiscal e, em especial, no relatório fiscal que acompanha os autos. Observa-se que ambos os Autos foram oriundos do mesmo procedimento fiscal.

Ademais, resta consolidado na jurisprudência pátria, tanto judicial quanto administrativa, que para reconhecimento do cerceamento de defesa, faz-se necessário a demonstração do prejuízo. Confira-se antecedentes deste Conselho, negritei:

Numero do processo: 18470.721138/2017-21

Turma: Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Thu Mar 07 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Wed Apr 10 00:00:00 UTC 2024

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2012, 2013, 2014 NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.DEVER DE PROVA Não é nula a exação que descreva exaustivamente os motivos e fundamentos nos quais se alicerça estando o processo devidamente instruído. Incumbe ao contribuinte provar aqueles argumentos trazidos em sede de defesa nos termos da lei não sendo causa de nulidade a recusa fundamentada no dever legal de sigilo quanto ao fornecimento de dados pertinentes a outros administrados.(..)

Numero da decisão: 2402-012.577

Assim, para que ocorra o CERCEAMENTO DE DEFESA. é necessário que o descumprimento de determinada forma cause prejuízo à parte, e que lhe seja frustrado o direito de defesa o que ocorre, em regra, pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo o contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo.

Portanto, o fato de o mesmo procedimento fiscal ter ocasionado a lavratura de dois autos de infração, cujas formalidades e fundamentos foram rigorosamente observados, não configura o aludido cerceamento, pois o atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos dos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte, afastam a hipótese de nulidade.

Logo, rejeita-se a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa.

No Mérito

Quanto ao mérito, o RECORRENTE alega, inicialmente, a Inexistência de omissão de rendimentos, uma vez que os valores recebidos são provenientes de parceria rural, e não de arrendamento. No entanto, a fiscalização demonstrou que o contribuinte não comprovou a efetiva exploração da atividade rural, nem apresentou documentos que comprovassem a alegada parceria. **A simples alegação de parceria rural não é suficiente para afastar a caracterização de omissão de rendimentos de arrendamento.** Neste sentido tem-se excerto do voto recorrido (fl. 3452 e ss):

Em relação à infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa física, o cerne da controvérsia reside na tributação dos valores auferidos pelo contribuinte, a título de arrendamento de terras para atividade agrícola de terceiros.

O contribuinte alega que apurou o resultado da atividade rural com base na Lei nº 11.443, de 2007. A referida lei efetua alterações no Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/1964), dispondo também sobre o conceito de parceria agrícola.

Afirma o contribuinte que se trata de parceria agrícola, pois os contratos que foram denominados de arrendamento rural têm como parâmetro o recebimento em sacas de soja, configurando o risco na variação do preço do produto, sendo os rendimentos levados ao resultado da atividade rural, e não de arrendamento como entendeu a Fiscalização.

Penso que não há reparo a fazer no lançamento fiscal nesse ponto, pois a legislação é clara no sentido de que a tributação dos valores de arrendamento agrícola é feita como rendimentos equiparados a aluguel de pessoa física.

O arrendamento rural é um contrato agrícola típico comutativo e é tratado como espécie de locação de prédio rústico mediante o pagamento de preço fixo pelo arrendatário. Está previsto no artigo 3º do Decreto nº 59.566/66, que regulamenta o Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/64):

Art. 39 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 facilidade, 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.

Pelo artigo 95 da Lei nº 4.504/64, o arrendamento rural rege-se pelas seguintes diretrizes:

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

I - os prazos de arrendamento terminarão sempre depois de ultimada a colheita, inclusive a de plantas forrageiras temporárias cultiváveis. No caso

de retardamento da colheita por motivo de força maior, considerar-se-ão esses prazos prorrogados nas mesmas condições, até sua ultimação; II - presume-se feito, no prazo mínimo de três anos, o arrendamento por tempo indeterminado, observada a regra do item anterior; III - o arrendatário, para iniciar qualquer cultura cujos frutos não possam ser recolhidos antes de terminado o prazo de arrendamento, deverá ajustar, previamente, com o arrendador a forma de pagamento do uso da terra por esse prazo excedente; (Redação dada pela Lei nº 11.443, de 2007).

IV - em igualdade de condições com estranhos, o arrendatário terá preferência à renovação do arrendamento, devendo o proprietário, até 6 (seis) meses antes do vencimento do contrato, fazer-lhe a competente notificação extrajudicial das propostas existentes. Não se verificando a notificação extrajudicial, o contrato considera-se automaticamente renovado, desde que o arrendador, nos 30 (trinta) dias seguintes, não manifeste sua desistência ou formule nova proposta, tudo mediante simples registro de suas declarações no competente Registro de Títulos e Documentos; (Redação dada pela Lei nº 11.443, de 2007).

V - os direitos assegurados no inciso IV do caput deste artigo não prevalecerão se, no prazo de 6 (seis) meses antes do vencimento do contrato, o proprietário, por via de notificação extrajudicial, declarar sua intenção de retomar o imóvel para explorá-lo diretamente ou por intermédio de descendente seu; (Redação dada pela Lei nº 11.443, de 2007).

VI - sem expresse consentimento do proprietário é vedado o subarrendamento;

VII - poderá ser acertada, entre o proprietário e arrendatário, cláusula que permita a substituição de área arrendada por outra equivalente no mesmo imóvel rural, desde que respeitadas as condições de arrendamento e os direitos do arrendatário;

VIII - o arrendatário, ao termo do contrato, tem direito à indenização das benfeitorias necessárias e úteis; será indenizado das benfeitorias voluptuárias quando autorizadas pelo proprietário do solo; e, enquanto o arrendatário não for indenizado das benfeitorias necessárias e úteis, poderá permanecer no imóvel, no uso e gozo das vantagens por ele oferecidas, nos termos do contrato de arrendamento e das disposições do inciso I deste artigo; (Redação dada pela Lei nº 11.443, de 2007).

IX - constando do contrato de arrendamento animais de cria, de corte ou de trabalho, cuja forma de restituição não tenha sido expressamente regulada, o arrendatário é obrigado, findo ou rescindido o contrato, a restituí-los em igual número, espécie e valor;

X - o arrendatário não responderá por qualquer deterioração ou prejuízo a que não tiver dado causa;

XI - na regulamentação desta Lei, serão complementadas as seguintes condições que, obrigatoriamente, constarão dos contratos de arrendamento:

a) limites da remuneração e formas de pagamento em dinheiro ou no seu equivalente em produtos; (Redação dada pela Lei nº 11.443, de 2007).

b) prazos mínimos de arrendamento e limites de vigência para os vários tipos de atividades agrícolas; (Redação dada pela Lei nº 11.443, de 2007).

c) bases para as renovações convencionadas; d) formas de extinção ou rescisão; e) direito e formas de indenização ajustadas quanto às benfeitorias realizadas; XII - a remuneração do arrendamento, sob qualquer forma de pagamento, não poderá ser superior a 15% (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 a remuneração poderá ir até o limite de 30% (trinta por cento) (Redação dada pela Lei nº 11.443, de 2007).

Observa-se que o arrendador não participa das atividades rurais, tampouco dos riscos inerentes ao negócio, deixando-as exclusivamente a cargo do arrendatário, tendo como consequência que, pela ausência de riscos por parte do arrendador, a sua tributação pelo imposto de renda não é favorecida pelas regras da atividade rural, sendo feita nos termos do contrato de locação.

Por sua vez, o contrato de parceria rural caracteriza-se pela partilha dos riscos e resultados do negócio para ambos os parceiros. Assim está previsto no artigo 4º do Decreto nº 59.566/66:

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 facilidade, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa vegetal ou mista; e ou lhe entrega animais para cria, recria, invernagem, engorda ou extração de matérias primas de origem animal, mediante partilha de riscos do caso fortuito e da força maior do empreendimento rural, e dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções que estipularem, observados os limites da lei (artigo 96, VI do Estatuto da Terra).

(..)

Com efeito, no contrato de arrendamento, o arrendador não sofre os riscos da atividade desenvolvida pelo arrendatário, sobre a qual não possui qualquer ingerência. Já a parceria se assemelha a contrato de sociedade ou consórcio, havendo mútua colaboração para a consecução de um determinado empreendimento agrícola, com a assunção de riscos por ambas as partes, assim como a partilha dos frutos, nas proporções avençadas.(..)

No caso presente, além de todos os contratos apresentados serem denominados de “arrendamento”, os instrumentos particulares previam o pagamento anual em valores correspondentes a sacos de soja por hectare/safra, independentemente do resultado da produção, revelando ausência de cláusula de risco para a parte outorgante, não havendo como considerar uma relação de parceria na exploração da atividade rural, devendo ser tratada como arrendamento.

Acrescente-se que, nos contratos particulares de promessa de compra e venda de imóvel rural referentes à alienação da área (1.655 ha em 10/02/2016 e 1.263,5262 ha em 20/01/2017), mais detalhadamente descritos no item “4.1.1 – Receitas decorrentes da alienação de benfeitorias” e “5 – Ganho de capital na alienação de bens e direitos” do Relatório Fiscal, a relação contratual entre o sujeito passivo e os ocupantes da Fazenda Remanso é reconhecida como sendo de arrendamento, inclusive com cláusulas de compensação pela não percepção dos rendimentos de arrendamento pelo comprador e a anuência dos arrendatários com a formalização do direito legal de preferência para a aquisição da fração de terras, como se pode verificar nos seguintes excertos dos contratos:

Contrato de alienação da área de 1.655 ha, datado de 10/02/2016 2. O valor da compra e venda da área de terras descrita na Cláusula Primeira totaliza 868.329 (oitocentos e sessenta e oito mil, trezentos e vinte e nove) sacas de soja (...)

[...]

Parágrafo primeiro. Ajustam as partes que o cronograma de pagamento estabelecido nesta cláusula leva em consideração o abatimento de 248.000 (duzentos e quarenta e oito mil) sacas de soja (60kg) em favor do PROMITENTE COMPRADOR, que fará a respectiva retenção de pagamento para compensar a não-percepção de arrendamentos referentes à área ora adquirida que, por sua vez, continuarão a ser percebidos diretamente pelo PROMITENTE VENDEDOR até o final do contrato de arrendamento rural. [...]

[...]

3.1. Estabelecem as partes contratantes que o PROMITENTE COMPRADOR se imitirá na posse da sede principal do estabelecimento rural na data de 15/03/2016 (...). Outrossim, manifesta ciência e declara respeitar os direitos dos atuais arrendatários do imóvel no que tange à exploração das atividades agropecuárias, com vigência contratual até 30/05/2026.

[...]

5.2. Fica convencionado entre as partes, que o PROMITENTE VENDEDOR [...]

[...]

5.5. CONDIÇÃO SUSPENSIVA: O presente contrato somente produzirá efeitos jurídicos mediante a anuência escrita dos arrendatários em relação à

transação, com a formalização da desistência do exercício do direito legal de preferência para a aquisição da fração de terras.

Contrato de alienação da área de 1.263 ha, datado de 20/01/2017 3.1. Estabelecem as partes contratantes que o PROMITENTE COMPRADOR se imitirá na posse do imóvel ora adquirido, na data de 05/02/2017, após a efetivação do pagamento da primeira parcela contratual, quando passará a exercer a condição de proprietário da integralidade da Fazenda Remanso.

3.1.1. Outrossim, o PROMITENTE COMPRADOR manifesta ciência e declara respeitar os direitos dos atuais arrendatários do imóvel no que tange à exploração das atividades agropecuárias, com vigência contratual até 30/05/2026.

Portanto, os rendimentos provenientes de arrendamento de imóvel rural, ainda que o contrato celebrado refira-se a parceria rural, quando o cedente percebe quantia fixa sem partilhar os riscos do negócio, estão sujeitos ao imposto sobre a renda. Estes rendimentos são tributados, como rendimentos equiparados a aluguéis, por meio do recolhimento mensal (carnê leão), se recebidos de pessoa física.

Este Conselho já possui vasta jurisprudência neste sentido:

Numero do processo: 11060.001990/2009-51

Turma: Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Thu Sep 12 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação: Thu Nov 14 00:00:00 UTC 2019

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007 ARRENDAMENTO RURAL. GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE SOJA. Os rendimentos decorrentes de arrendamento rural são tributados como rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa física ou jurídica mesmo que o pagamento seja feito em produto. Há que se distinguir entre o pagamento do arrendamento efetuado em produto e o ganho de 'capital decorrente da elevação do seu preço. O arrendamento é pago na entrega e na cotação do dia, se faturado posteriormente, a diferença entre o preço do dia da entrega e o de venda, constitui ganho de capital.

Numero da decisão: 2202-005.534

Numero do processo: 12571.720082/2018-54

Turma: Segunda Turma Extraordinária da Segunda Seção

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Thu Nov 21 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação: Tue Jan 21 00:00:00 UTC 2020

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2013, 2014 CONTRATO DE PARCERIA RURAL. DESCARACTERIZAÇÃO. ARRENDAMENTO RURAL. RENDIMENTO TRIBUTÁVEL DE ALUGUEL. Caso proprietário/arrendador não assuma os riscos inerentes à exploração da atividade rural, conclui-se que, apesar de ter sido atribuída a denominação de parceria rural, o contrato caracteriza-se como arrendamento rural, devendo os rendimentos decorrentes serem tributados como aluguéis. IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS A regra geral é a oferta da totalidade dos rendimentos auferidos pelo contribuinte à tributação. Contudo, em circunstâncias excepcionais e taxativas, a lei em sentido estrito pode conceder isenção do imposto de renda, ou qualquer outro tributo, a determinadas situações. DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - INAPLICABILIDADE Para ensejar a responsabilidade tributária prevista no artigo 124, I, o sujeito deve ter interesse em comum na situação que constitua o fato gerador do tributo devido. MULTA QUALIFICADA - NÃO INCIDÊNCIA O ônus probandi, para fins de aplicação da multa qualificada, é da fiscalização, que deve demonstrar cabalmente a conduta dolosa do sujeito passivo da obrigação tributária de sonegar ou fraudar os cofres públicos.

Numero da decisão: 2002-001.764

Numero do processo: 15868.720232/2012-05 *(negritei)*

Turma: Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Thu Jul 13 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Fri Jul 21 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2009 PARCERIA RURAL. REQUISITOS. DESCLASSIFICAÇÃO. ARRENDAMENTO. **É da essência da parceria rural que os contratantes partilhem os riscos advindos do caso fortuito e da força maior do empreendimento rural, restando descaracterizada quando uma das partes recebe quantia fixa, independentemente da produção, o que transforma o negócio jurídico, a partir disso, em arrendamento.** IMÓVEL RURAL. GANHO DE CAPITAL. BENFEITORIAS. É devido imposto de renda quando o valor de venda do bem superar seu custo de aquisição, conforme previsto na legislação tributária. Para o cálculo do ganho de capital na venda de imóvel rural o valor correspondente às benfeitorias só será excluído do preço total recebido se restar comprovada sua existência, seu custo, que foram consideradas despesas da atividade rural e que foram indicados, destacadamente, em Bens da Atividade Rural do Demonstrativo da Atividade Rural, situação em que o valor correspondente à sua venda deve ser tributado na atividade rural.

Numero da decisão: 2202-010.121

Portanto, conclui-se que a análise dos contratos apresentados demonstra que não há partilha de riscos, caracterizando-se como arrendamento rural, devendo os rendimentos serem tributados como aluguel.

Em relação às Glosas de Despesas de atividade rural não cabe restabelecê-las, uma vez que o recorrente não comprovou a realização de tais despesas, como bem destacado pelo Acórdão recorrido (fls. 3463/3464):

Em face de todas as evidências acima, o contribuinte, em sua impugnação, não logrou comprovar, com documentos hábeis e idôneos, a realização das despesas glosadas, tendo se limitado a fazer alegações. Conforme já exposto, o contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no Livro Caixa, mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação (art. 60, § 1º, do RIR/99).

Por sua vez, o art. 73 do referido regulamento estabelece que “todas as deduções estão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora”.

Ademais, deveria o contribuinte trazer, em sua impugnação, as provas que dispusesse para contrapor as constatações da Fiscalização(..)

É regra geral no Direito que o ônus da prova é uma consequência do ônus de afirmar e, portanto, cabe a quem alega. Nesse caso, o recorrente apenas alegou e nada provou e, segundo brocardo jurídico por demais conhecido, “alegar e não provar é o mesmo que não alegar”.

O artigo 373 do Código de Processo Civil (CPC) - art. 333 do antigo CPC - estabelece as regras gerais relativas ao ônus da prova, partindo da premissa básica de que cabe a quem alega provar a veracidade do fato(..).

No entanto, o recorrente limitou-se a meras alegações, sem ter apresentado nenhuma documentação visando a refutar as conclusões do autuante.

Dessa forma, deve ser mantida a infração apurada pela Fiscalização.

Quanto a alegada apuração incorreta do ganho de capital, o RECORRENTE argumenta que o valor das benfeitorias foi desconsiderado. Todavia, a legislação estabelece que o ganho de capital deve ser apurado pela diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição do bem, sendo que as benfeitorias só podem ser deduzidas se devidamente comprovadas. O contribuinte não apresentou provas suficientes da realização das benfeitorias alegadas, assim, não procede esta alegação.

Importante frisar, que nos termos do voto vencedor (fls. 3465/3469):

Observa-se que o sujeito passivo alienou o imóvel denominado Fazenda Remanso em dois momentos: (i) em 10/02/2016, quando alienou a área de 1.655 ha; (ii) em 20/01/2017, quando alienou a área de 1.263,5262 ha, já considerado o redimensionamento decorrente do processo de georreferenciamento.

i) alienação de 1.655 ha:

Afirma o impugnante que apurou o ganho de capital na DIRPF do exercício 2017, sem observar a legislação tributária, pois não excluiu o valor de venda dos bens, benfeitorias e acessórios, no valor de R\$ 6.000.000,00.

Solicita, em nome da verdade material, a retificação do valor apurado e declarado do ganho de capital e o imposto devido. Apresenta os cálculos, com o valor de alienação da terra nua de R\$ 39.079.308,43 em 10/02/2016, e um valor de aquisição de R\$ 590.196,87 em 09/12/1988. O cálculo efetuado pela autoridade fiscal não merece reparos, uma vez que foi efetuado de acordo com a legislação aplicável.(..)

Quanto ao valor de alienação (R\$ 45.079.308,43), não há divergência entre o apurado pela Fiscalização e pelo contribuinte.

No tocante às benfeitorias, constata-se que o contrato não especificava o valor da alienação correspondente a elas, de modo que foi determinada a relação percentual entre as benfeitorias e o custo total do patrimônio alienado, tudo em conformidade com a legislação.

O custo de aquisição foi apurado mediante a soma dos valores correspondentes a cada parte adquirida, considerando-se ainda a proporção da área alienada em relação ao total da área.

Ao custo de aquisição na data de 02/12/1988 (R\$ 831.150,15) foi acrescido o valor das benfeitorias que não foram deduzidas como despesas da atividade rural (R\$ 271.240,00 até 12/2009 mais R\$ 335.000,00 até 12/2010), resultando em um custo de R\$ 1.437.390,15.

ii) alienação de 1.263,5262 ha:

O impugnante afirma que apurou ganho de capital na alienação da área de terras de 1.263,5 ha, com data e valor de aquisição em 09/12/1988 e R\$ 590.196,87; e data e valor de alienação de 20/01/2017 e R\$ 44.525.000,00, em sua DIRPF/2018.

Aduz o recorrente que parte do imóvel de 1.263,5 ha, ou seja, 888 ha e 9.800 m², foi adquirida em 16/10/2002, sendo que o restante de 374,52 ha continua como tendo a data de aquisição 09/12/1988.

Como efetuou o cálculo do ganho de capital de modo equivocado em sua DIRPF/2018, solicita correção em nome da verdade material, considerando que o custo de aquisição e valor de alienação dessa parcela (888 ha e 9.800 m²) seja o Valor da Terra Nua (VTN) declarado no DIAT, nos anos da ocorrência da aquisição e da alienação, conforme Lei nº 9.393/1996.

Defende que, para determinação do custo de aquisição da terra nua, deve ser tomado como referência aquele do ITR Declarado em 2003, de R\$ 1.445,43, por hectare, que multiplicado pelo 888,98 ha, resulta em R\$ 1.284.958,36; e como valor de alienação o ITR Declarado em 2017, R\$ 5.519,47, por hectare, que multiplicado pelo 888,98 ha, resulta em R\$ 4.906.698,44.

Pois bem.

A referida área foi alienada em 20/01/2017, pelo valor de R\$ 44.525.000,00, sendo pagos R\$ 1.781.000,00 de comissão de corretagem, valores esses reconhecidos pelo contribuinte, tanto no anexo do ganho de capital como em sua impugnação.

O recorrente alega que deve ser utilizado o VTN constante do DIAT para determinação do custo de aquisição e do valor da alienação da parte do imóvel adquirida em 16/10/2002 (888 ha e 9.800 m2).

De fato, a legislação prevê que, no caso de imóveis rurais adquiridos a partir do ano-calendário 1997, em relação à terra nua, considera-se custo de aquisição o valor de venda do imóvel o Valor da Terra Nua – VTN - constante do Documento de Informação e Apuração do ITR – DIAT (regra do VTN).(..)

Portanto, a apuração do ganho de capital pela sistemática do VTN dependerá das informações prestadas pelo contribuinte, mediante a entrega do DIAT, no prazo estipulado pela Receita Federal.

Quanto à parte do imóvel adquirida em 02/12/1988, ou seja, anteriormente a 1997, aplica-se a regra geral de apuração do ganho de capital, como feito pelo contribuinte.

Porém, em relação à parte adquirida em 16/10/2002, que correspondia a 888,98 ha e atualmente, após o georreferenciamento, é considerada como 972,90 ha, não foram cumpridos os requisitos legais para o cálculo conforme a regra do VTN.

Consoante exposto pela Fiscalização, o sujeito passivo não atendeu os requisitos essenciais para aplicação do cálculo com base nas informações do DIAT. Assim justificou a autoridade lançadora:(..)

Em 16/10/2002, o sujeito passivo adquiriu 888,98 ha (considerados 972,90 ha após georreferenciamento). A DITR do ano 2002, teve o prazo para entrega definido para o período de 19/08 a 30/09/2002 (IN SRF nº 187/2002). Em 30/09/2002 foi entregue a DITR relativa à área de 4.254,5 ha da Fazenda Remanso, com a informação da proporção que o sujeito passivo e Alcides Carlos Pereira Alves, seu irmão, detinham até então como condôminos, 1.945,62 ha e 2.308,94 ha, respectivamente, inexistindo, portanto, DIAT do ano de aquisição da parcela de 972,90 ha entregue pelo sujeito passivo como contribuinte do ITR, nos termos do art. 19 da Lei nº 9.393/96, mesmo porque, a aquisição se deu posteriormente, em 16/10/2002.

A alienação se deu em 20/01/2017, antes do período de apresentação do DIAT que, para o exercício 2017, foi fixado de 14/08 a 29/09/2017 (Doc 50 – anexo e-processo), conforme disposição da IN RFB nº 1.715/2017. O DIAT foi apresentado indevidamente pelo sujeito passivo em 29/09/2017, uma vez que já não mais se enquadrava como contribuinte do ITR, não atendendo mais uma das premissas fundamentais da norma especial.

Do acima exposto, tem-se que o sujeito passivo não atendeu aos requisitos essenciais para cumprimento dos parâmetros de admissibilidade da aplicação do cálculo amparado na regra especial estabelecida pelo art. 19 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, não possuindo, como contribuinte do ITR e alienante do imóvel rural, os DIAT relativos ao ano de aquisição e de alienação, caso que incide na hipótese prevista no art. 10, § 2º da IN SRF nº 84/2001.

Cabe observar que, caso a regra do VTN fosse aplicável, o valor da terra nua informado no DIAT apresentado não refletiu o valor de mercado e deveria ser afastado nos termos dos arts. 8º, § 2º e 14 da Lei nº 9.393/96, tendo em vista que se manteve invariável no período de 2015 a 2017 no valor total de R\$ 16.223.380,00 (para o conjunto de 2.918,5262 ha), correspondendo, à área em análise (972,9 ha), o valor proporcional de aproximadamente R\$ 5.400.000,00, sendo cristalina a sua subavaliação em comparação com o valor real da área alienada de 972,9 ha, que se deu pelo valor aproximado de 34 milhões de reais (44.525.000 / 1.263,5262 x 972,9).

Observe-se que a subavaliação foi efetuada com o pleno conhecimento do sujeito passivo, eis que alienou, em janeiro/2017, uma área total de 1.263,5262 ha pelo valor de R\$ 44.525.000,00 e, mesmo já tendo recebido parcelas do preço e à revelia da lei, já que não era mais o titular possuidor e/ou proprietário, declarou DIAT como se mantivesse ainda a integralidade da área, atribuindo como valor de mercado da terra nua (VTN) o valor proporcional de R\$ 7.023.636,00, ou seja, 15,77% do valor real de mercado.

Não tendo sido atendidas as premissas da norma especial a apuração do ganho de capital deve observar o disposto na regra geral, qual seja, aferindo-se a diferença entre o valor de alienação e o valor de aquisição do respectivo bem imóvel.

O contribuinte argumenta que a multa qualificada é indevida, pois não houve dolo, fraude ou conluio. Entretanto, a Receita Federal demonstrou que o contribuinte agiu com dolo, simulando operações e omitindo rendimentos com o objetivo de reduzir sua carga tributária. A jurisprudência administrativa e judicial é pacífica no sentido de que a multa qualificada é aplicável em casos de fraude, dolo ou simulação, mesmo que não haja conluio.

A conduta do contribuinte caracterizou fraude, conforme evidenciado pela fiscalização, e a multa qualificada foi corretamente aplicada. Vide excerto do Relatório Fiscal (Fls. 132/133):

Dessa forma, deve-se ressaltar que não se pode entender que um rendimento recebido de pessoa física, como o arrendamento, que está sujeito integralmente ao ajuste anual e ao carnê leão mensal, se incluído indevidamente como receita da atividade rural sob a rubrica de parceria rural, possa ser tratado como mero ajuste na tributação, procedendo-se a uma simples “reclassificação”. O procedimento, conforme previsão legal, deve ser considerado fraude por

mascarar a verdadeira natureza do rendimento a fim de se beneficiar da tributação favorecida da atividade rural, que, dentre outros aspectos, possibilita a compensação de prejuízos de exercícios anteriores quando do ajuste anual. No presente caso, o artifício utilizado propiciou ao sujeito passivo o não pagamento do tributo sobre a totalidade dos valores de arrendamento incluídos na atividade rural. Por esse motivo, a legislação da atividade rural expressamente determina que tal artifício (inclusão na atividade rural de rendimentos que lhe são alheios) constitui fraude prevista no art. 18 da Lei nº 8.023/1990 e está sujeito a multa de ofício qualificada de 150% sobre a diferença de imposto devido pela infração cometida.

Transcreve-se abaixo o art. 18 da Lei nº 8.023/1990, que dispõe sobre a tributação do imposto de renda sobre a atividade rural:

Lei nº 8.023, de 1990:

*“Art. 18. A inclusão, na apuração do resultado da atividade rural, de rendimentos auferidos em outras atividades que não as previstas no art. 2º, com o objetivo de desfrutar de tributação mais favorecida, constitui **fraude e sujeita o infrator à multa de cento e cinquenta por cento do valor da diferença do imposto devido, sem prejuízo de outras cominações legais.**” (grifo nosso).*

O artifício utilizado, por mascarar a verdadeira natureza do rendimento, também se enquadra na fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, que dispõe que fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar o seu pagamento. Tal procedimento guarda correspondência com a fraude citada no art. 18 da Lei 8.023/1990, o qual prevê a multa qualificada de 150% sobre o imposto de renda lançado de ofício nessas circunstâncias.

Para melhor análise do ocorrido, transcreve-se também parte da Lei nº 4.502/1964, que trata de legislação tributária.

Lei nº 4.502, de 1964:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação

tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.”

Portanto, percebe-se que a declaração indevida de rendimentos de arrendamento como sendo receitas da atividade rural é procedimento que incorre na hipótese de fraude prevista no art. 18 da Lei nº 8.023/1990 e no art. 72 da Lei nº 4.502/64, cabendo a aplicação da multa qualificada de 150% sobre a diferença de imposto de renda devido por essa infração (apurada no item 3.1).

De outra parte, a não-declaração ou a omissão sistemática da parcela dos rendimentos de arrendamento que excede os valores indevidamente incluídos como receita da atividade rural, não pode ter tratamento diferente, uma vez que, sendo praticada reiteradamente ao longo dos anos fiscalizados, denota a não intenção de tributar ou dar a conhecer a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária à autoridade fiscal.

Logo, irreparável as conclusões da fiscalização quanto a multa qualificada.

Entretanto a multa qualificada deve observar o Art. 14 da lei 14689/2023 que limitou o seu montante a 100% do valor do crédito tributário apurado, o que obriga a sua redução.

O RECORRENTE contesta a multa por falta de informação, alegando que os pagamentos foram registrados no Livro Caixa. No entanto, a multa por falta de informação é devida quando o contribuinte deixa de prestar informações obrigatórias na declaração de ajuste anual, independentemente do registro em outros livros fiscais. A jurisprudência do CARF é firme nesse sentido.

Conforme a fiscalização demonstrou nos autos, os valores de arrendamento pagos às pessoas físicas arrendadoras não foram informados nos campos específicos da declaração de ajuste anual do contribuinte fiscalizado, logo, resta devida a multa de 20% sobre os valores não declarados, em conformidade com o art. 13, § 2º, do Decreto-Lei nº 2.396/1987 (art. 967 do RIR/99 e art. 975 do RIR/2018).

Alega ainda, o RECORRENTE, que a cumulação da multa isolada com a multa de ofício configura dupla penalização. Contudo, a jurisprudência do CARF e do STJ admite a cumulação das multas quando as infrações são distintas e independentes. No caso em tela, a multa isolada foi aplicada pela falta de recolhimento do carnê-leão, enquanto a multa de ofício foi aplicada pela omissão de rendimentos. Neste sentido tem-se Enunciado de Súmula do CARF:

Súmula CARF nº 147

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2019

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de

pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

Quanto a suspensão do crédito tributário, os arts. 151, §3º ctn e 59 do Decreto 70.235/1972, já determinam a suspensão do crédito em discussão, portanto, tal medida decorre dos próprios efeitos da lei não cabendo a sua apreciação em sede de Recurso Administrativo Fiscal.

Em relação ao pedido de conversão do julgamento em diligência, deve-se ressaltar que o pedido de diligência ou perícia deve ser indeferido quando a autoridade julgadora o considerar prescindível ou impraticável, dispondo de elementos suficientes para formar a sua convicção sobre a matéria. Aplicação do Enunciado da Súmula CARF 163:

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Acrescenta-se ainda que a fundamentação genérica sem apontar objetivamente qual seria o objeto de uma eventual diligência implica na impossibilidade da sua concessão.

Quanto ao pedido de sobrestamento do presente processo, não pode ser admitido por absoluta falta de previsão legal, como destacado na ementa do Acórdão recorrido:

SOBRESTAMENTO DO PROCESSO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para o sobrestamento do processo administrativo, que se rege pelo princípio da oficialidade, impondo à Administração Pública impulsionar o processo até o seu término.

Por fim, eventual reconhecimento de crédito fiscal, visando a compensação de pagamentos indevidos ou feitos a maior deve ser requerido pelo sujeito passivo mediante utilização do programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP), sendo inadequada a sua apreciação em sede de julgamento de recurso voluntário.

Conclusão

Diante do exposto, rejeito a preliminar suscitada e, no mérito, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100% devido a legislação superveniente mais benéfica.

(documento assinado digitalmente)

José Márcio Bittes - Relator

ACÓRDÃO 2102-003.482 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 13370.721838/2020-26

DOCUMENTO VALIDADO