



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

Processo nº 13984.000788/2003-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2802-00.804 – 2ª Turma Especial
Sessão de 12 de maio de 2011
Matéria IRPF
Recorrente MANOEL MARIA BARCELOS DA ROSA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2000

Ementa:

IRPF. ATIVIDADE RURAL. ARRENDAMENTO RURAL.

O que distingue o contrato de arrendamento do contrato de parceria rural é a partilha de riscos do caso fortuito e da força maior do empreendimento rural, e dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções estipuladas em contrato, observados os limites percentuais legais. Não havendo nos autos a comprovação de o cedente ter assumido esse risco fica afastada a hipótese de um contrato de parceria, configura-se caso de contrato de arrendamento e os recursos auferidos com essa operação são tributados pela regra ordinária do imposto de renda da pessoa física e não pela modalidade de tributação da atividade rural.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício não é legítima quando incide sobre a mesma conduta, representada pela omissão dos mesmos rendimentos recebidos de pessoas físicas, pois a multa isolada fica absorvida pela exigência da multa de ofício. Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para tão somente afastar a aplicação da multa isolada no mês de julho de 1999.

(Assinado digitalmente)

Jorge Claudio Duarte Cardoso – Presidente e Relator.

EDITADO EM: 16/05/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Lúcia Reiko Sakae, Sidney Ferro Barros, Dayse Fernandes Leite, Carlos André Ribas de Mello, German Alejandro San Martin Fernandez e Jorge Cláudio Duarte Cardoso (Presidente).

Relatório

Trata-se de auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) do exercício 2000, ano-calendário 1999, fruto das seguintes infrações:

- a) Omissão de Rendimentos de Aluguéis recebidos de Pessoas Físicas, no valor de R\$ 81.000,00, no mês de julho de 1999;
- b) Multas isolada pela falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão; e
- c) Apuração incorreta do Resultado da Atividade Rural - Glosa de Despesa da Atividade Rural referente a todos os meses do ano de 1999.

O Relatório da Ação Fiscal descreveu os seguintes fatos:

- a) O contribuinte incluiu entre as Receitas da Atividade Rural, no mês de julho de 1999, o valor de R\$ 67.000,00 proveniente do pagamento efetuado pelo Sr. Anselmo Randon, decorrente do Contrato de Arrendamento de Imóveis para fins de exploração rural, firmado entre ambos, em 29/07/1997;
- b) Que pela leitura das cláusulas segunda e quarta do contrato mencionado ficou duvidosa a forma de pagamento em retribuição às áreas arrendadas, se levou em consideração a área plantada ou a produção, e que depois de intimado afirmou não se tratar de contrato de arrendamento e sim, de parceria;
- c) Que efetuada diligência na pessoa do arrendatário (fls. 92/104), obteve-se informação e comprovação de que o valor pago foi de R\$ 81.000,00, e levou em consideração a área plantada, e não a produção, e que o Arrendador não participou dos riscos do negócio, e que no documento juntado à fls. 98, o próprio contribuinte fiscalizado declarou 'não haver mais interesse na renovação do Arrendamento';
- d) Que através do Termo de Constatação, fls 109/110, foi cientificado o contribuinte do resultado da diligência, em resposta o fiscalizado informou que a diferença entre o valor pago (R\$ 81.000,00) e o declarado (R\$ 67.000,00), coube a sua mãe, e que a mesma teria declarado e pago o imposto a título de carnê-leão;
- e) Que consultando os sistemas da Receita Federal, fls 120/125, não foram encontrados recolhimento sob o código de arrecadação 0190; informação na DIRPF do valor repassado; declaração do valor recebido e nem entrega de DIRPF da mãe do fiscalizado após o

prazo regular de entrega. Além do mais, o contribuinte não comprovou o repasse do valor à referida senhora.”

Acerca do montante do imposto apurado de ofício, constou no relatório fiscal que a omissão de aluguel referente a julho de 1999 foi somada ao valor dos rendimentos já declarados pelo contribuinte, apurando-se nova base de cálculo e, com base na tabela progressiva anual, foi calculado novo valor de imposto devido, do qual foi abatido o valor do imposto devido apurado na Declaração de Ajuste Anual, e a diferença então apurada é que veio a ser objeto da autuação.

Julgado parcialmente procedente o auto de infração, foi rejeitada a preliminar de nulidade do lançamento e reduzida a multa isolada de 75% pela de 50% prevista na Lei nº 11.488/2007 por ser mais benéfica.

Ciente da decisão de primeira instância em 26-08-2008 (fls. 328), o requerente apresentou recurso voluntário em 25-09-2008 (fls. 329), no qual apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

1. preliminarmente, a prescrição intercorrente por ter a DRJ demorado mais de cinco anos para julgar a impugnação, apontando decisões judiciais;
2. embora em certos pontos do contrato em que se baseou a fiscalização seja usada expressão arrendamento, noutros usa-se a expressão parceria, de fato trata-se de parceria, pois contempla riscos da atividade, ao prever valores mínimos e máximos, como na cláusula segunda (fls.12)
3. o proprietário (parceiro outorgante) continua com o poder de uso e gozo das áreas da parceria, como é o caso do Pomar de maçãs e da cria e engorda de gado onde foi realizado vultoso investimento;
4. discorre sobre a distinção entre os contratos de parceria e de arrendamento, evidenciando que o caso é de parceria, pois transferiu apenas o poder de uso do imóvel e, quanto à responsabilidade, partilha com o parceiro-outorgado os riscos e os lucros havidos, conforme avençado;
5. o fato de o parceiro-outorgado ter firmado que o parceiro-outorgante não concorria com os riscos da atividade, não pode configurar arrendamento, pois quis referir-se ao maquinário empregado, sementes, etc;
6. o parceiro-outorgante ficou pagando impostos que recaíram sobre o imóvel (ITR), manutenção de instalações de estocagem, cercas, estradas, etc.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Claudio Duarte Cardoso, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele deve-se tomar conhecimento.

PRELIMINAR

A alegação de que ocorreu prescrição intercorrente não deve ser acolhida, pois se aplica ao caso a Súmula CARF nº 11 de observância obrigatória pelos membros do CARF, nos termos do art. 72 do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 259, de 23 de junho de 2009).

Súmula CARF nº 11: Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

MÉRITO

Não se discute a glosa de despesas da atividade rural, nem o efetivo recebimento de parte do valor lançado de ofício, nem a multa isolada.

Sobre o valor lançado de ofício, é matéria incontroversa o recebimento de R\$67.000,00.

O litígio restringe-se, então, à classificação da espécie de contrato que justificou o recebimento dos recursos tributados, bem como o valor recebido pelo recorrente, pois a fiscalização imputou ser um arrendamento e com isso tributou pela regra geral adotada para o Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) no valor total da operação (R\$81.000,00), enquanto o recorrente sustenta que é um contrato de parceria o que implicaria em apurar o imposto com as regras próprias da atividade rural e que o valor que recebeu foi de R\$67.000,00, pois a diferença foi recebida pela sua mãe.

Como fundamento da autuação fiscal foi discriminado o seguinte:

a) as cláusulas segunda e quarta do contrato deixaram dúvidas sobre a forma de pagamento em retribuição às áreas arrendadas, sendo que, ao ser intimado, o contribuinte afirmou não se tratar de contrato de arrendamento e sim, de parceria;

b) efetuada diligência na pessoa do arrendatário (fls 92/104), obteve-se informação e comprovação de que o valor pago foi de R\$ 81.000,00, e levou em consideração a área plantada, não a produção, que o Arrendador não participou dos riscos do negócio e que, no documento juntado às fls 98, o próprio contribuinte fiscalizado declarou “não haver mais interesse na renovação do Arrendamento”.

DA NATUREZA DO VALOR RECEBIDO.

O recorrente alega que o contrato em foco é de parceria, pois arcou com riscos da produção. Esse risco, na visão do recorrente, é representado pelo fato de o pagamento

ter sido ajustado em um percentual da produção, de forma que nada receberia se a produção fosse zero.

Quanto à informação do diligenciado, Sr. Raul Randon, de que não concorreu com os riscos da atividade, o recorrente sustenta que o Sr. Raul Randon, referiu-se aos riscos inerentes a máquinas e combustíveis.

A análise desse argumento requer que sejam distinguidas as áreas que foram objeto do contrato:

a) cláusula segunda - cuidou de uma área total de 977,50 hectares, sem benfeitorias, demarcada de comum acordo entre as partes para exploração de atividade agropecuária, cujo pagamento ajustado foi de 15% (quinze por cento) da produção, limitado a no máximo “06 (seis) sacas de soja 15(quinze) sacas de milho por hectare da área plantada, na colheita, os quais poderão” (*sic*) ser convertidos em moeda corrente, pela cotação do soja, no dia do pagamento (fls. 12). Essa área não inclui a área de 718.168 metros quadrados, incorporada na área da Invernada do Lageado.

Na cláusula segunda também foi prevista a obrigação do arrendatário de cultivar toda a área possível de ser explorada.

b) cláusula quarta - área de 7.675.832 metros quadrados para ser explorada com cultura de verão, composta por 03 (três) invernadas (do Lageado, da Arvinha, dos Fundos), o pagamento ajustado compreendeu 03 sacos de soja por hectare plantado, por ano, complementado pelo plantio e cessão pelo arrendatário de pastagens (aveia e azevém) para exploração pecuária pelo Sr. Manoel (recorrente) durante o verão.

Os termos do contrato, por si só, são suficientes para caracterizar como espécie de arrendamento o ajuste feito com base na cláusula quarta.

Entretanto, exclusivamente com base no contrato, a autoridade fiscal não se convenceu sobre qual a espécie de ajuste, notadamente se o pagamento era feito com base na produção (com assunção de risco pelo Sr. Manoel, ora recorrente) ou se unicamente com base na área plantada (risco exclusivamente do arrendatário).

Assim, foi realizada diligência fiscal para obter do Sr. Raul Anselmo Randon (arrendatário) esclarecimentos acerca da operação (conforme termo de intimação de fls. 93/94).

Vejamos os principais quesitos e as correspondentes respostas dadas pelo Sr. Raul Anselmo Randon.

Quesito:

Esclarecer qual foi a forma de pagamento pelo arrendamento das áreas constantes das cláusulas primeira e quarta do contrato de arrendamento: Se o pagamento efetuado em forma de sacas de milho e soja levou em consideração a área plantada ou a produção (colheita)?;

Resposta:

Forma de pagamento: levando em consideração a área plantada.

Quesito:

Confirmar se o Diligenciado efetuou o plantio de pastagem (aveia e azevém) nas Invenada do Lageado, Invenada da Arvinha e Invenada dos Fundos, como forma de pagamento pelo arrendamento dessas áreas, para que o arrendador, Sr. Manoel Maria Barcelos, pudesse ocupar essas áreas com exploração pecuária no inverno;

Resposta:

Não foi efetuado o plantio da pastagem para utilização pelo Arrendador, pois o Arrendatário Sr. Manoel Maria Barcelos da Rosa recebeu a totalidade dos hectares da área plantada em sacos de soja convertidos em moeda corrente nacional, conforme demonstrado no item de número 06 (seis).

Quesito:

Informar se o Sr. Manoel Maria Barcelos participou ou participa dos riscos envolvidos na plantação das culturas cultivadas nas áreas arrendadas;

Resposta:

O Sr. Manoel Maria Barcelos da Rosa, não participa dos riscos envolvidos com o plantio das lavouras nas áreas exploradas.

Após descrever a memória de cálculo para o pagamento, o diligenciado informa que, conforme cláusulas segunda e quarta, pagou R\$81.000,00, por meio de três depósitos bancários em julho de 1999, na conta do recorrente, como o valor correspondente a 4.992 sacas de soja convertidos em reais pelo valor da soja na data do pagamento.

Os comprovantes de depósitos bancários foram juntados aos autos (fls. 101/103).

Ao cabo da diligência, que espancou a dúvida, a autoridade fiscal procedeu o lançamento convencido de que se tratava de arrendamento.

A distinção entre arrendamento e parceria é obtida a partir da interpretação dos dispositivos da Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964 (Estatuto da Terra) e do Decreto nº 59.566, de 14 de novembro de 1966 (Regulamento do Estatuto da Terra).

O que distingue essas duas modalidades de contratos agrários é a partilha de riscos do caso fortuito e da força maior do empreendimento rural, e dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções estipuladas em contrato, observados os limites percentuais legais (inciso VI do art. 96 do Estatuto da Terra).

Consoante a norma extraída do art. 6º do Decreto nº 59.566/1966, em ocorrendo entre as mesmas partes e em um mesmo imóvel rural avenças de arrendamento e de parceria, serão celebrados contratos distintos.

O próprio recorrente estrutura seu raciocínio com base na premissa de que foi um arrendamento, pois alega que parte do valor recebido (R\$14.000,00) foi declarado por sua

mãe que não explora atividade rural. Ora se o valor foi considerado pelo próprio recorrente como rendimentos de quem não explora atividade rural, então não são rendimentos de parceiro rural, são rendimentos, sim, de arrendador rural.

O recorrente alega que pagava (a) o ITR do imóvel rural e (b) despesas de manutenção de instalações de estocagem, cercas, estradas, entre outras. O pagamento dessas despesas não caracteriza assunção de riscos, mormente quando o arrendador reserva para si direito de explorar parte terra ou em parte do ano, bem como as segundas despesas não foram comprovadas.

Concluo que nesses autos o objeto da autuação é um contrato de arrendamento rural, pois em síntese:

a) não houve pacto de assunção de risco inerente a caso fortuito e força maior por parte do cedente (recorrente);

b) o ajuste veiculado pela cláusula quarta constitui uma típica avença de arrendamento;

c) caso houvesse ajuste de parceria mediante alguma de outras cláusulas do contrato, estar-se-ia violando o caput do art. 6º do Decreto nº 59.566/1966 – que exige instrumentos contratuais distintos – e a alínea “a” do inciso VI do art. 95 do Estatuto da Terra, e conforme o caput e parágrafo único do art. 2º do mesmo Decreto qualquer estipulação que contrarie as normas desse decreto são nulas de pleno direito.

d) a partir das informações colhidas com o cessionário (Sr. Raul Anselmo Randon) verificou-se que o pagamento do ajustado foi feito pela área plantada e não pela produção o que caracteriza a prestação de um contrato de arrendamento;

e) em 1999 a redação que vigorava para o Estatuto da Terra estabelecia que quando o proprietário concorresse na parceria apenas com a terra nua sua participação nos frutos não poderia ser superior a 10%, entretanto o ajuste feito na cláusula segunda evidencia que foi cedida uma terra sem benfeitorias, que não havia qualquer contrapartida do cedente, porém o valor de sua participação seria de 15% da produção em desacordo com as exigência de uma parceria rural, amoldando-se às feições de um arrendamento rural; e

f) o próprio recorrente reporta-se à operação como arrendamento quando põe fim ao ajuste e no corpo do contrato (Inciso V do art. 12 do Decreto nº 59.566/1966).

DO VALOR RECEBIDO

O recorrente alega do valor recebido compete a si somente R\$ 67.000,00 (sessenta e sete mil reais), o restante R\$ 14.000,00 (quatorze mil reais), coube a sua mãe Sra. Guiomar Barcelos da Rosa, cujo valor declarou em seu IRPF/99, pagando o imposto devido pelo carnê-leão, pois a mesma não explora atividade rural.

Não há comprovação dessa alegação. Ao contrário, documentos de fls. 125/126 demonstram a inexistência de pagamento de carnê-leão pela Srª Guiomar.

Na fase de fiscalização o contribuinte buscou demonstrar que recebeu por depósito bancário o valor de R\$67.000,00 com base na colheita de 29.773 sacas de soja (fls.

91), informação refutada pelo cessionário e pelos comprovantes de depósitos que comprovam o depósito de R\$81.000,00 (fls. 101/103) em nome do recorrente.

Os arrendadores são Guiomar Barcelos da Rosa, CPF nº 480.478.21019, o recorrente e sua esposa, a Sr^a Liana Lucia Bertagnolli da Rosa, CPF nº 867.290.809/06 (fls. 11), esta última dependente do recorrente (fls. 116). Todos possuem o interesse comum na situação a que se refere ao inciso I do art. 128 do CTN, o que afasta o benefício de ordem.

MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA

Não obstante, o controle de legalidade a cargo deste Conselho requer considerar que a hipótese envolve a aplicação concomitante da multa de ofício sobre os rendimentos omitidos decorrentes dos valores recebidos de pessoa física e sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório e da multa isolada sobre os mesmos rendimentos.

O julgamento por envolver cominação de penalidade a infração da legislação tributária deve manter consonância como o disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN) e com as lições do direito tributário penal.

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

A interpretação conjunta do art. 112 do CTN com os princípios do direito penal da consunção e da proibição do *bis in idem*, levam ao entendimento de que a multa isolada (inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) é absorvida pela multa prevista no inciso I do art. 44 da lei 9.430/1996 que é mais abrangente. Nestes autos há identidade entre ambos os valores e concomitância das multas.

A concomitância na aplicação da multa isolada e da multa de ofício tem sido repelida por este Conselho, conforme decisões abaixo transcritas que tem afastado a multa isolada:

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo (Acórdão CSRF nº 01-04.987 de 15/06/2004). (...) (Acórdão 102-48981 de 23/04/2008 da 2ª Câmara do 1º Conselhos de Contribuintes, Relatora José Raimundo Tosta Santos, recurso 148.735)

MULTA ISOLADA - CUMULATIVIDADE - MULTA DE OFÍCIO - Contendo o artigo 44, I, da lei n.º 9.430, de 1996, norma que alberga a falta, genérica, de pagamento do Imposto de Renda, sua aplicação inibe a eficácia simultânea daquela contida no § 1.º, III, do mesmo artigo. (Acórdão 102-47973, de 19/10/2006, relator Nauray Fragoso Tanaka, recurso 143042)

Note-se que a menção acima ao inciso III do §1º da lei 9.430/1996 refere-se à redação original do dispositivo, sem a alteração promovida pela lei 11.488/2007.

No mesmo sentido tem sido o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme demonstrado abaixo:

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art.44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.(CSRF/04-00832, de 04/03/2008 da 4ª Turma, relatora Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e CSRF/01-04987, de 15/06/2004 da 1 Turma, relatora Leila Maria Scherrer Leitão)

No mesmo sentido há o entendimento abaixo adotado pelo Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):

CSRF/04-00271 12/6/2006 MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO - MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - Improcede a multa por atraso na entrega da declaração exigida sobre a mesma base de cálculo e concomitantemente com a multa de ofício.(acórdão nº CSRF-04-00271, de 12/06/2006, da Pleno da CSRF, conselheiro(a) relator(a) Remis Almeida Estol).

Destarte, sigo a jurisprudência deste Conselho acima transcrita para afastar a aplicação da multa isolada sobre o imposto mensal não recolhido no que se refere aos rendimentos obtidos em julho de 1999 no valor de R\$81.000,00.

Verifico que nesse mês há outro rendimento declarado cujo valor é inferior a R\$900,00, logo não fosse a inserção dos R\$81.000,00 na apuração da multa isolada em julho de 1999 não haveria exigência de o contribuinte recolher o carnê-leão naquele mês.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para tão somente afastar a aplicação da multa isolada no mês de julho de 1999.

(Assinado digitalmente)

Jorge Claudio Duarte Cardoso

