



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

Processo n° 16004.000134/2009-77
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-003.130 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de janeiro de 2016
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente NIVALDO FORTES PERES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004, 2005, 2006, 2007

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FATO GERADOR. SÚMULA CARF Nº 38.

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário.

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO.

Para os tributos lançados por homologação, o *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial é a data da ocorrência do fato gerador, caso tenha ocorrido o pagamento, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte. Aplicação do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ARTIGO 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996.

A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista no art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o lançamento com base em depósitos bancários para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO. SÚMULA CARF Nº 26.

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada. (Súmula CARF nº 26).

OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA. MULTA QUALIFICADA. SÚMULA CARF Nº 25.

“A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação

de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64” (Súmula CARF nº 25).

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. EXCLUSÃO. DEPÓSITOS IGUAIS OU INFERIORES A R\$12.000,00. LIMITE ANUAL DE R\$80.000,00. SÚMULA CARF Nº 61.

Os depósitos bancários iguais ou inferiores a R\$12.000,00 (doze mil reais), cujo somatório não ultrapasse R\$80.000,00 (oitenta mil reais) no ano-calendário, não podem ser considerados na presunção da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, no caso de pessoa física. (Súmula CARF nº 61).

PARCERIA RURAL X ARRENDAMENTO RURAL. DISTINÇÃO. FORMA DE TRIBUTAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DE RENDIMENTOS NÃO MANTIDA.

A diferença intrínseca entre os contratos de parceria rural e de arrendamento rural é que os primeiros caracterizam-se pelo fato de o proprietário da terra assumir os riscos inerentes à exploração da atividade e partilhar os frutos ou os lucros na proporção que houver sido previamente estipulada, enquanto que nos últimos não há assunção dos riscos por parte do arrendador que recebe um retribuição fixa pelo arrendamento das terras.

No caso de contrato de arrendamento, o rendimento recebido pelo proprietário dos bens rurais cedidos é tributado como se fosse um aluguel comum, enquanto que no contrato de parceria, as duas partes são tributadas como atividade rural na proporção que couber a cada uma delas.

Para descaracterizar o contrato de parceria agrícola, considerando ele uma simulação de um contrato de arrendamento, deve a fiscalização apresentar provas suficientes da conduta simulada. A mera existência de contrato de compra e venda, para entrega futura da produção, com empresa terceira à parceria agrícola, não é suficiente para concluir que o proprietário da terra, na condição de parceiro, teria simulado a parceria agrícola e estabelecido um valor fixo (em quantidade de produção) da produção que iria receber advinda da parceria, o que caracteriza um valor de aluguel pelo arrendamento.

É ônus da fiscalização demonstrar a existência de simulação, não podendo, por simples suposição ou presunção, criar uma ficção jurídica, para autuar o contribuinte, sem apresentar uma comprovação hábil a demonstrar a efetiva ocorrência de uma conduta simulada.

MULTA QUALIFICADA. OCORRÊNCIA DE DOLO.

Cabível a incidência de multa qualificada, quando presente uma das hipóteses dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de impertinência de documentos e elementos carreados aos autos. Quanto à infração de "omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada", por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso, para excluir da base tributável o valor de R\$ 16.500,00, do ano-calendário 2003, por decadência, e excluir da base de cálculo tributável do ano-calendário 2005 o valor de R\$ 36.957,92, em virtude da

Súmula CARF nº 61. Por maioria de votos, cancelar o lançamento relativo à infração de "reclassificação de rendimentos declarados nas DIRPFs", vencidos os Conselheiros Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Relator), Eduardo de Oliveira e Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, que mantiveram o lançamento dessa infração. Quanto à multa de ofício, por unanimidade de votos, desqualificá-la em relação à infração "omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada", reduzindo-a ao percentual de 75%. Foi designado o Conselheiro Martin da Silva Gesto para redigir o voto vencedor.

Assinado digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente e Relator.

Assinado digitalmente

Martin da Silva Gesto - Redator designado.

Composição do Colegiado: participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Martin da Silva Gesto, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Eduardo de Oliveira, José Alfredo Duarte Filho (Suplente Convocado), Wilson Antônio de Souza Corrêa (Suplente Convocado) e Márcio Henrique Sales Parada.

Relatório

Por bem sintetizar os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância, reproduzo o relatório do Acórdão nº 17-38.484, da Sexta Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (SP) - DRJ/SP2.

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado, em 03/04/2009, o Auto de Infração de fls. 728 a 765 (sendo as folhas 728 a 749 correspondentes ao Termo de Descrição dos Fatos) relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercícios 2004, 2005, 2006 e 2007 (anos-calendário 2003, 2004, 2005 e 2006), por intermédio do qual lhe é exigido crédito tributário no montante de R\$ 815.612,08, dos quais R\$ 274.169,72 correspondem a imposto, R\$ 411.254,56, a multa proporcional, e R\$ 130.187,80, a juros de mora, calculados até 31/03/2009 (fl. 750).

Conforme Termo de Descrição dos Fatos (fls. 728 a 749) e Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fl. 752 a 757), o procedimento teve origem na apuração da seguintes infrações:

RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS

Omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa jurídica, conforme item 6.1.1 do Termo de Descrição dos Fatos (fls. 728 a 749);

GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS

OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS ADQUIRIDOS EM REAIS

Omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de bens e direitos, conforme item 6.1.2 do Termo de Descrição dos Fatos (fls. 728 a 749);

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA

Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o sujeito passivo, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos usados nessas operações, conforme demonstrado no item 6.1.3 do Termo de Descrição dos Fatos (fls. 728 a 749);

CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE RENDIMENTOS NA DIRPF

RENDIMENTOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF

O sujeito passivo classificou indevidamente na Declaração de Ajuste os rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes de receitas de arrendamento, conforme demonstrado no item 6.2 do Termo de Descrição dos Fatos (fls. 728 a 749).

O enquadramento legal das infrações encontra-se As fls. 753, 754, 755 e 757. O enquadramento legal dos acréscimos legais encontra-se à fl. 763.

Cientificado do Auto de Infração em 13/04/2009 (fl. 769), o contribuinte apresentou, em 12/05/2009, a impugnação de fls. 774 a 806, na qual requer, em síntese, seja acolhida a impugnação, cancelado o Auto de Infração, extinto o crédito tributário e arquivado o processo administrativo tributário em tela, pois:

PRELIMINARES

- considera a juntada do Termos de Descrição dos Fatos de fls. 304 a 399, lavrado em face do contribuinte Rio Preto Abatedouro de Bovinos Ltda. impertinente e irrelevante pois os fatos envolvendo essa empresa não redundaram, na opinião do interessado, seja direta-, seja indiretamente na apuração das supostas infrações apontadas no Auto de Infração contestado — cita a Lei n° 9.784/99, que regula o Processo Administrativo. Também considera que a intenção da fiscalização foi dar credibilidade à autuação, que considera precária;

- decadência para o período entre janeiro de 2003 e março de 2004, pois a multa de 150% não seria cabível e o lançamento seria com base no art. 150, § 4° do CTN (por homologação) e o período de apuração do IRPF seria mensal, a partir da Lei n° 7.713/88 (cita acórdãos do CC);

MÉRITO

- quanto à omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa jurídica, atribui ao esquecimento em declarar tais valores, que considera ínfimos frente aos seus rendimentos totais e afirma haver efetuado o recolhimento dos valores omitidos, acrescidos dos encargos legais;

- quanto à omissão de ganho de capital, afirma que o fisco não a comprovou, apenas presumiu e como prova, alega que a escritura foi registrada após o pagamento do valor que teria sido omitido;

- quanto à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, afirma que a fiscalização não trouxe aos autos os extratos nos quais se baseou para autuar o contribuinte, portanto não há provas e o lançamento é nulo;

- ainda quanto à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada, não seriam renda e seria necessária investigação adicional por parte do fisco (cita doutrina e jurisprudência);

- além disso, teria vendas de gado em valor maior que os depósitos não comprovados no mês de março de 2003 e outro tanto em 2005;

- quanto à desclassificação de rendimentos, observa que a fiscalização alegou que o contribuinte classificou incorretamente como receita da atividade rural rendimentos recebidos de pessoa jurídica decorrentes de arrendamentos. O entendimento do fisco seria incorreto, pois o Código Civil brasileiro garante a liberdade de contratar e a desconsideração dos contratos dependeria de provas, que não teriam sido apresentadas pela fiscalização, pois os contratos, ao ver do interessado, teriam sido considerados mera ficção pela fiscalização e, além disso, haveria risco, pois o interessado receberia um percentual da produção, assim, o total recebido, em toneladas, teria sido diferente em cada ano.

- quanto ao agravamento da multa, argumenta que o agravamento é injustificado, não havendo prova de fraude ou dolo em nenhuma das hipotéticas infrações apontadas pela fiscalização.

Concluindo, pede pela improcedência da acusação fiscal, requer o acolhimento da impugnação, com o cancelamento do Auto de Infração e a extinção do crédito tributário, além do arquivamento do processo.

A DRJ/SP2 julgou improcedente a impugnação, por unanimidade de votos, cuja decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006

PRELIMINAR. PERTINÊNCIA DE DOCUMENTOS CARREADOS AOS AUTOS.

São pertinentes documentos que contextualizem a autuação e ajudem a formar o juízo do julgador, mesmo quando não diretamente vinculados autuação. Preliminar rejeitada.

PRELIMINAR. DECADÊNCIA.

Configurado, no presente caso, o dolo, consistente na tentativa do contribuinte em evitar o conhecimento, por parte do Fisco, da ocorrência do fato gerador do imposto, o prazo para que a Fazenda Nacional exerça o direito da constituição do crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte Aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Preliminar rejeitada.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS. ALUGUÉIS.

Face aos elementos constantes nos autos, mantém-se a majoração dos rendimentos. Matéria não impugnada.

GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS.

Face aos elementos constantes dos autos, mantém-se a omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de bens e direitos em reais.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

A presunção legal de omissão de rendimentos autoriza o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular das contas bancárias ou o real beneficiário dos depósitos, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem

dos recursos creditados em suas contas de depósitos ou de investimentos.

CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE RENDIMENTOS DECLARADOS NAS DIRPF. RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS.

Rendimentos de arrendamento rural, muito embora tivessem sido declarados como rendimentos da atividade rural, devem ser reclassificados em virtude de sua natureza e são equiparados a aluguéis para fins tributários.

APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

A aplicação da multa de ofício decorre de expressa previsão legal, tendo natureza de penalidade por descumprimento da obrigação tributária e, presentes na conduta do contribuinte as condições que propiciaram a majoração da multa de ofício, pela caracterização do dolo, mantém-se a multa qualificada no percentual de 150%.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi cientificado pessoalmente da decisão em 04/03/2010 - quinta-feira - (fl. 868), tendo interposto recurso voluntário em 05/04/2010 - segunda-feira - (fls. 874 a 928), no qual alega, em síntese:

Preliminares:

Da impertinência de documentos e elementos carreados aos autos e relatos formulados na peça acusatória

- A Fiscalização procurou vincular a responsabilidade do recorrente com relação a fatos que dizem respeito unicamente à empresa Rio Preto Abatedouro de Bovinos Ltda., pois o relatado sobre essa empresa não redundou, direta ou indiretamente, na apuração das supostas infrações aqui apontadas;

- diversamente do entendimento da decisão recorrida, verifica-se que as acusações apresentadas não têm nenhuma relação com os fatos apontados na fiscalização da empresa Rio Preto Abatedouro, não havendo razão para se anexar ao processo o Termo de fls. 304 a 399. Nem a Fiscalização nem o relator da decisão contestada identificaram qualquer relação entre a autuação fiscal e os fatos apontados no referido termo;

- o Termo de Fiscalização de fls. 304 a 399 foi elaborado bem antes, no ano de 2008, quando se suspeitava de haver indícios de irregularidades do contribuinte em relação aos fatos nele descritos, porém sem prova que pudesse confirmar tal suspeita;

- a ação fiscal realizada no contribuinte em 2009 veio confirmar que nenhuma das suspeitas e acusações eram verdadeiras, tanto que o Fisco não demonstrou que o que foi apurado em sua pessoa física tivesse relação com as operações daquela empresa;

- os valores constantes do item 7.1.1. do Termo lavrado na firma Rio Preto Abatedouro (fls. 340), identificados como supostamente recebidos daquela empresa pelo contribuinte, não foram objeto de qualquer apuração fiscal no recorrente;

- é inconteste que a fiscalização não estabeleceu ou demonstrou qualquer relação entre as operações próprias da atividade do contribuinte com as nefastas acusações levadas ao Termo de fls. 304 a 399, o qual é elemento estranho ao presente processo, e deste deve ser excluído, ou, no mínimo, ignorados os seus termos no julgamento deste litígio;

- deve ser observado o disposto na Lei nº 9.784/1999, que regulamenta o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, ainda que em caráter suplementar à regência do Decreto nº 70.235/72 (PAF), ao contrário do que afirmou o relator do acórdão;

- resta claro que a lei reguladora do processo administrativo repele a instrução do processo fiscal com peças, elementos e fundamentos que não digam respeito aos fatos apontados e imputados ao administrado;

- também é impertinente o idêntico relato feito pelos Auditores Fiscais nos itens 1 a 4 do Termo de Descrição dos Fatos lavrado em face do recorrente (fls. 728 a 731), por sua similaridade àquele transcrito no termo referente à Rio Preto Abatedouro;

- ressoa aleivosa a acusação inserida ao final do ato decisório (fls. 868) de que "o autuado é um dos líderes de organização criminosa que visava fraudar o fisco, sonegar tributos, sendo mais que evidente a intenção dolosa no uso de laranjas, empresas de fachada e noteiras para esse objetivo", pois não há qualquer registro de que o recorrente tenha sido condenado por comportamentos dessa natureza;

- em obediência ao princípio da isonomia, deve ser observado o tratamento expresso no art. 2º do Decreto nº 70.235/72, mandando riscar os termos difamatórios inseridos na decisão recorrida, às fls. 868, de que "o autuado é um dos líderes de organização criminosa que visava fraudar o fisco, sonegar tributos, sendo mais que evidente a intenção dolosa no uso de laranjas, empresas de fachada e noteiras para esse objetivo".

- é óbvio que a intenção da fiscalização, ao anexar o termo lavrado no contribuinte Rio Preto Abatedouro, foi de dar credibilidade à precária e insustentável motivação relativa ao agravamento da penalidade no recorrente. No entanto, a argumentação do Fisco, reiterada pela DRJ, não merece acolhida, haja vista a total desvinculação do presente feito em relação ao daquela empresa.

Da decadência

- é notório que o agravamento da multa teve o objetivo de estender o prazo decadencial do lançamento, transpondo-o da regra do artigo 150, § 4º, do CTN, para a regra do artigo 173, I, da mesma lei;

- o lançamento tributário imposto ao recorrente deve submeter-se as regras dispostas no artigo 150 e parágrafo 4º, do CTN, que regem o lançamento por homologação;

- o prazo decadencial tem como termo inicial a ocorrência do fato gerador. E para que o lançamento fiscal seja válido, deve ser finalizado antes do decurso do prazo de cinco anos;

- o fisco não exercitou a tempo a homologação das operações do recorrente com relação aos fatos geradores de janeiro de 2003 a março de 2004, pois o marco temporal do fato gerador se consumara, em relação ao período mais recente, em 31/03/2004, e dispunha ele dos 05 (cinco) anos subseqüentes, ou seja, até 31/03/2009, para atestar a regularidade dos procedimentos do fiscalizado. Ocorre que a ação fiscal foi concluída com a autuação em 03/04/2009, com a ciência do contribuinte em 13/04/2009, quando já se esgotara o prazo hábil para investigação da regularidade dos fatos apontados. Assim, o lançamento não é válido, porque o eventual crédito foi atingido pelo prazo de decadência. Cita julgados do CARF.

MÉRITO:

Omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoas jurídicas

- é um absurdo a DRJ atribuir atitude dolosa ao contribuinte por este ter negado possuir o imóvel locado, pois tal afirmação foi feita no momento do atendimento da presente ação fiscal e por real esquecimento daquilo que havia se passado há tanto tempo;

- o comportamento doloso deve ser aferido no momento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, e não por declarações *a posteriori*, firmadas no decorrer da ação fiscal;

- o que importa é que o contribuinte efetuou o recolhimento do tributo exigido, acrescido dos consectários legais, extinguindo o crédito tributário pelo pagamento (art. 156, I, do CTN). Como conseqüência, a matéria tributável em questão não deve ser objeto de julgamento;

- a situação ocorreu pelo esquecimento do contribuinte em informar o responsável pelo preenchimento das declarações dos anos-calendário de 2003 e 2004, sobre tal rendimento. Não houve a intenção de omitir os rendimentos, inclusive porque os valores tributáveis, se comparados aos rendimentos totais auferidos nos respectivos períodos, equivalem a apenas aproximadamente 0,42% e 0,35%, respectivamente;

- informou à fiscalização que não possuía imóvel alugado por verificar que não existia em suas declarações (2003 e 2004) recolhimentos a título de carnê-leão e também porque todas as suas operações são regiadamente declaradas;

- optou por efetuar o pagamento do valor total reclamado no auto de infração, preferindo não entrar na discussão da autuação. Todavia, rechaça a acusação de ser uma prática usual de sonegação;

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

- a insignificância dos rendimentos impõe admitir que o contribuinte não teve a intenção de omitir os valores recebidos e mostra que a fiscalização se excedeu tanto na infração quanto no agravamento da penalidade, caracterizando-a como fraudulenta. Por seu lado, a Delegacia de Julgamento também agiu de maneira exacerbada e inconveniente, porquanto a matéria não deveria ser objeto de análise e pronunciamento na decisão.

Omissão de ganho de capital na alienação de imóvel

- A fiscalização alega que houve omissão de ganho de capital de R\$ 95.000,00, na alienação do imóvel localizado em Novo Hamburgo/RS em 03/08/2005 para Altemir Dellabeta, porque em 27/06/2005 o contribuinte recebeu aquela importância, mas não a integrou na apuração do ganho de capital na DIRPF;

- a decisão recorrida argumenta que as provas indiciárias, em especial o depósito bancário anterior à lavratura da escritura, não deixam dúvida da existência de omissão de ganhos de capital, e que a omissão foi dolosa;

- no entanto, trata-se de mera presunção de que o valor depositado seria parte da transação do imóvel, porque seu recebimento ocorreu muito antes da alienação. Até porque, existe a Escritura Pública registrada, identificando a venda em 03/08/2005 pelo valor de R\$ 60.000,00, a qual merece fé pública até prova em contrário, prova esta não apresentada nos autos pela fiscalização;

- porém, em razão do contribuinte não haver localizado o adquirente do imóvel de modo comprovar de forma cabal que o valor recebido anteriormente não se referia à operação imobiliária, entendeu por desistir da impugnação no que diz respeito aos débitos pertinentes ao suposto ganho de capital, que serão objeto do parcelamento instituído pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, conforme requerimento anexo;

Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada

- a decisão recorrida manteve integralmente a tributação sobre os depósitos bancários, sob alegação de que não ocorreu a comprovação da origem, com coincidência em datas e valores, sendo irrelevante a existência de renda, declarada ou não;

- a Fiscalização não apresenta nos autos prova da materialidade da infração, haja vista inexistir no processo os extratos bancários que demonstrem a movimentação financeira do contribuinte. O que existe são extratos esparsos que não correspondem aos valores apurados. As Intimações de 10/09/2008 e 02110/2008 (fls. 227/230 e 236/239) para comprovar a origem dos recursos ingressados nas contas bancárias, estão embasadas em planilhas elaboradas pelo próprio fisco, sem que exista o extrato da efetiva movimentação financeira a lhe dar suporte;

- ao efetuar o lançamento com suporte em depósitos bancários, a Fiscalização deve comprovar, com toda clareza, de quais depósitos se constitui a matéria tributável. Comprovar, e não apenas demonstrar em planilhas. Até porque, como apregoa o relator da decisão, a comprovação da origem é exigida mediante a coincidência em datas e valores com os créditos;

- a exigência de imposto de renda com base exclusivamente em depósitos bancários, sem a demonstração objetiva da existência de renda consumida, através da comprovação fiscal de sinais exteriores de riqueza, não atende às exigências do sistema constitucional tributário e do Código Tributário Nacional. Cita doutrina e jurisprudência a respeito;

- o lançamento é nulo de pleno direito, posto que a fiscalização não trouxe aos autos os extratos bancários com base nos quais apurou a suposta omissão de rendimentos. Logo, não há prova material da alegada infração que fundamenta o Auto de Infração;

- em todas as declarações de rendimentos (fls. 277, 294 e 301) consta a declaração de substancial receita da Atividade Rural: R\$ 4.459.261,62 em 2003; R\$ 5.873.414,67 em 2005 e R\$ 9.003.541,73 em 2006. Verifica-se, portanto, que os rendimentos considerados omitidos pela fiscalização, no total de R\$ 255.104,99 para os três períodos, são insignificantes em relação ao que o contribuinte ofereceu à tributação ($255.104,99 \div 19.336.218,02 \times 100 = 1,31\%$);

- por essa proporção de apenas 1,31% de receita supostamente não identificada, é razoável entender que os valores correspondentes compõem os rendimentos declarados;

- mesmo diante do extraordinário rendimento declarado nos períodos fiscalizados, o Fisco entendeu por tributar os valores constantes da fl. 755, através da autuação, além de cometer excesso inexplicável, imputando ao contribuinte a pecha de fraudador do erário, aplicando a penalidade qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento);

- a Fiscalização deixou de considerar receitas comprovadas pelo contribuinte, decorrentes da venda de gado bovino para abate, conforme retratam as notas fiscais de venda do ano de 2003, anexadas à impugnação (docs. 3 e 4), e notas fiscais do ano de 2005 também anexadas (docs. 5 a 8);

- no mês de março de 2003, o Fisco considerou como omissão de rendimentos o depósito de R\$ 16.500,00 (fl. 738). No entanto, referido depósito é parte do recebimento das vendas comprovadas no montante de R\$ 105.840,00 (docs. 3 e 4 da impugnação). Tanto é que as vendas foram efetuadas em 03/03/03 e o recebimento parcial aconteceu no dia 14/03/2003 (data do depósito), situação perfeitamente normal em se tratando de vendas de produtor rural;

- no ano-calendário de 2005 o Fisco deixou de considerar receitas de vendas no montante de R\$ 135.200,00 (docs. 5 a 8 da impugnação) que justificariam os depósitos tidos como não comprovados. Além do mais, os depósitos efetuados na conta do Bradesco) no ano de 2005 são retornos de numerários sacados anteriormente das contas bancárias pelo contribuinte;

- ainda que houvesse omissão de rendimentos - apenas por argumentação - o Fisco cometeu a falha de considerar toda a suposta omissão como rendimentos de outras atividades, e não da atividade rural;

- conforme se constata pelas declarações de rendimentos de fls. 272 a 303, inclusive pela receita bruta já apontada acima (R\$ 4.459.261,62 em 2003; R\$ 5.873.414,67 em 2005 e R\$ 9.003.541,73 em 2006), o contribuinte exerce exclusivamente a Atividade Rural,

pois os rendimentos da mesma representam mais de 99,5% do total dos rendimentos. Portanto, é inadmissível tributar como se fosse de outras atividades, e não da atividade rural;

- cita julgados do CARF.

Reclassificação de rendimentos declarados nas DIRPF

- A fiscalização alega que o contribuinte classificou indevidamente na Declaração de Ajuste como receita da atividade rural rendimentos recebidos de pessoa jurídica decorrentes de arrendamentos. Afirma que os "Contratos de Parceria", anexados sob fls. 508/591, apesar de terem sido chamados de "parceria" rural, são na realidade arrendamento rural;

- esse entendimento do Fisco está apoiado nos seguintes argumentos:

1. mediante análise das obrigações e direitos constantes da cláusula quarta, descrita na fl. 740, verificou-se que todo o ônus do plantio, manutenção, colheita e transporte, etc., está a cargo da "parceira-outorgada" — empresa agrícola. Que não há risco algum para o "parceiro-outorgante" e a sua única "atuação" é o recebimento da quantia prefixada de cana-de-açúcar por alqueire plantado;

2. que no "Contrato de Parceria Agrícola" de fls. 508/511, apesar de constar na cláusula 3.1 (fl. 509) a partilha dos frutos (15% dos frutos pertenceriam ao "parceiro" outorgante), no outro contrato (firmado com a Usina), verifica-se que o percentual é pura ficção, já que é remunerado mediante quantidade fixa de tonelagem de cana por alqueire.

3. que o fiscalizado (outorgante) está subordinado ao "parceiro-outorgado", não possuindo autonomia para alienar seu imóvel sem obrigar o adquirente a respeitar o "contrato de parceria" firmado. Que o adquirente do imóvel, fica obrigado a ser "parceiro" da usina;

4. que pelo "Contrato de Compra e Venda de Cana-de-Açúcar", firmado com a usina Açúcar Guarani S.A. (fls. 512/513), o fiscalizado receberá, anualmente, uma quantia fixa de cana-de-açúcar (493,02 ton), não importando se houvesse ou não produção, comprovando que a modalidade do contrato firmado é de arrendamento;

- o cerne da questão está na análise dos contratos, um de Parceria Agrícola na exploração da cana-de-açúcar, firmado com a empresa agrícola Olimpia Agrícola Ltda., e outro, totalmente distinto, de venda da produção recebida em decorrência da parceria, para a usina produtora de açúcar e álcool Açúcar Guarani S.A.;

- a decisão recorrida, fundada numa argumentação simplória e desprovida de embasamento fático à luz da documentação carreada aos autos (contratos de parceria rural), reafirma a posição da Fiscalização de que a diferença fundamental entre os dois tipos de contrato, de parceria rural ou de arrendamento rural, é o risco, dizendo, ainda, que o autuado recebeu garantias de tal monta que o risco ficou minimizado descaracterizando o contrato que seria de parceria rural, considerado como de arrendamento rural. E que os contratos garantem ao interessado um rendimento fixado em toneladas de cana-de-açúcar, reduzindo os riscos a quase zero;

- o próprio relator da decisão reconhece que o risco é inato ao contrato de parceria firmado pelo contribuinte. Ora, se o risco ficou minimizado, como diz, é porque ele existe. Se inexistente não haveria o que minimizar. Existindo o risco, qualquer que seja a sua proporção, não há que se falar em contrato de arrendamento, mas sim em contrato de risco, como é o caso dos contratos de parceria rural;

- é falsa a alegação de que os contratos garantem ao interessado um rendimento fixado em toneladas de cana-de-açúcar. Pela simples leitura do contrato de fls. 22/25, vê-se na cláusula 1.3 que a produção na safra 2000/2001 é totalmente pertencente à parceira-outorgada, enquanto que pela cláusula 3.1, a partir da safra 2001 a participação do parceiro-outorgante nos frutos corresponde ao percentual de 15% da quantidade produzida. Essas condições são estabelecidas em vários outros contratos, a exemplo dos de fls. 514/517 e 526/529;

- é um erro crasso da autoridade fiscal analisar os contratos conjuntamente, quando na verdade são compromissos distintos, de natureza jurídica diversa, devendo ser analisados separadamente;

- pelo Contrato de Parceria Agrícola com a empresa Olimpia Agrícola Ltda., está muito claro, na cláusula 3.1 (fl. 509), que o contribuinte participa dos frutos da produção, no caso a cana-de-açúcar produzida, e que o percentual que lhe cabe é da ordem de 15% da colheita;

- ressalte-se que não é anormal que todo o ônus do custeio, como plantio, manutenção, colheita e transporte, etc., esteja a cargo da "parceira-outorgada" - a empresa agrícola, porque essa é a regra nos contratos de "parceria agrícola", onde o outorgante entra com a terra, bem que o outorgado não possui, pois, como é o caso de produção em grande escala, da cultura da cana e produção de açúcar e álcool, demandaria a aquisição de grandes áreas, o que inviabilizaria o investimento;

- é óbvio que existe o risco para o "parceiro- outorgante" quanto à produção da área entregue em parceria, pois, se por ação da natureza (seca extrema, incêndio, excesso de chuva, etc.), ou pela deficiência no trato da cultura, a produção resultar menor que a prevista, isso afetara a participação do dono da terra, haja vista estar baseada em percentual da produção, nesse caso, o contribuinte receberá o equivalente a 15% (quinze por cento) da produção;

- o Contrato de Parceria firmado com a empresa Olímpia Agrícola Ltda. atende a todos os requisitos estabelecidos no Decreto n°. 59.566, de 1966, que regulamentou a Lei n°. 4.504/64 (Estatuto da Terra). Transcreve o artigo 4°;

- é normal que o outorgante (proprietário) fique subordinado às regras do contrato de parceria, numa eventual alienação do imóvel rural, pois isso implica em que o adquirente do imóvel cumpra o restante do contrato, o que é regra comum em qualquer contrato;

- o contrato firmado com a parceira-outorgada para a produção da cana-de-açúcar preenche os requisitos definidos na Lei n°. 4.504, de 1964 e Decreto 59.566, de 1966, pelo qual o contribuinte recebe como contraprestação o equivalente a 15% (quinze por cento) dos produtos colhidos pela parceira;

- Outra coisa totalmente diferente, contudo, é a negociação que envolve a venda da produção decorrente da parceria, isto é, a venda da cana-de-açúcar correspondente

aos 15% que lhe fora disponibilizado na colheita pela parceira-outorgada, feita a empresa Açúcar Guarani S.A.;

- a venda da produção é realizada para a empresa Açúcar Guarani S.A., mediante "Contrato de Compra e Venda de Cana-de-Açúcar, conforme exemplar constante das fls. 512/513. Nessa negociação, como os contratantes não sabem de antemão a quantidade exata a ser negociada, é natural que se estipule o produto negociado com base em previsão quantitativa da produção, o que é feito com base na produtividade média por hectare na região, conforme estabelecido na cláusula 4 do contrato (fl. 512);

- como é um contrato com vigência para 04 (quatro) anos (típico para o cultivo da cana-de-açúcar) e baseado na produtividade média da região de plantio, chegou-se à quantidade de 7.395,30 toneladas de cana para o período. É lógico que a quantidade exata da venda ficará dependente do que couber ao vendedor (contribuinte) corresponde aos 15% de toda a produção de cana-de-açúcar na área objeto da parceria, tal como previsto na cláusula 3, à fl. 412;

- o fato de o "Contrato de Compra e Venda" estipular o pagamento da cana em parcelas equivalente a 493,02 toneladas anuais, não significa a descaracterização do "Contrato de Parceria Agrícola", que é independente, e estipula a participação do contribuinte em 15% nos frutos da parceria;

- a fiscalização intimou a empresa Açúcar Guarani S.A., para apresentar esclarecimentos sobre os fornecimentos de cana-de-açúcar, seja da parceria, seja da produção própria, conforme Termo de Intimação de fls. 695/696. E na resposta da empresa (fls. 698/700), está muito claro o seguinte:

Item 3.1: Que as obrigações do contribuinte se restringiam à cessão do uso do solo para exploração agrícola do parceiro outorgado e participação de 15% nos frutos provenientes da lavoura de cana-de-açúcar.

Item 5.1: Que os contratos não possuem cláusulas específicas sobre caso fortuito e força maior, justamente em razão da previsão legal - Estatuto da Terra (Lei 4.504/64 - art. 96, § 1º, inciso I). Que nos contratos de parceria agrícola prevê na cláusula 6ª, item 6.5 que, em caso de omissão no contrato, aplicar-se-ão os dispositivos do Estatuto da Terra, Código Civil e legislação complementar no que se dispuser a respeito.

Item 5.2: Assim, na parceria agrícola, em caso de perda da produção da cana-de-açúcar por caso fortuito ou força maior o parceiro outorgante receberia apenas 15% (quinze por cento) da produção que for aproveitável;

- o rendimento decorrente da parceria dependerá, sempre, da produção colhida pelo parceiro, vinculado ao percentual de 15% dos frutos colhidos. Porém, a venda do fruto pertencente ao contribuinte, em razão da variabilidade da produção, é feita em função da produtividade média da região, e por isso mesmo, se chegou à quantidade média de 493,02 toneladas anuais;

- esclarece que os valores recebidos, além de representarem adiantamentos por conta dos fornecimentos, não correspondem ao pagamento das 493,02 toneladas anuais, como afirma a Fiscalização;

- de acordo com planilhas fornecidas pela empresa Açúcar Guarani S.A., às quais se juntou as Notas Fiscais correspondentes, conforme docs. 9 a 19 anexados à impugnação, os números demonstram o seguinte:

1. O contribuinte recebeu 12.282,71 toneladas em 2003; 8.137,24 toneladas em 2004 e 5.308,71 toneladas em 2005. Logo, em nenhum dos períodos houve recebimento equivalente a 05 (cinco) parcelas de 493,02 toneladas (2.465,10 toneladas), que, segundo a Fiscalização, corresponderiam a rendimento de arrendamento porque definidos em parcelas fixas.

2. Tampouco o faturamento realizado nos períodos corresponde àquela quantidade de toneladas alegada pelo Fisco, pois faturou 15.769,30 toneladas em 2003; 4.286,43 toneladas em 2004 e 15.050,19 toneladas em 2005.

3. Se o recebimento de fato correspondesse ao arrendamento fixo de 2.465,10 toneladas por ano, como alega a fiscalização, o preço do produto comercializado seria de R\$ 135,67 a tonelada em 2003 ($R\$ 334.458,33 \div 2.465,10$); R\$ 89,81 a tonelada em 2004 ($R\$ 221.414,45 \div 2.465,10$) e R\$ 66,56 a tonelada em 2005 ($R\$ 164.092,31 \div 2.465,10$);

- a documentação constante dos autos demonstra que o rendimento da parceria é variável em função da produção, já que o parceiro-outorgante (contribuinte) recebe a participação de 15% (quinze por cento) dos frutos;

- o contrato firmado entre as partes representa o acordo de vontades e, nos termos art. 421, do Novo Código Civil Brasileiro "*a liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato*";

- restou configurado que a fiscalização agiu irregularmente na reclassificação de rendimentos da atividade rural e o auto de infração deve ser cancelado.

Multa de ofício agravada

- o relator afirma ser relevante a análise do termo de fls. 304 a 399 e dos itens 1 a 4 do Termo de Descrição dos Fatos de fls. 728 a 749, porque contextualizam os comportamentos e as intenções, dolosas ou não, do contribuinte e diz que "o autuado é um dos líderes de organização criminosa que visava fraudar o fisco, sonegar tributos, sendo mais que evidente a intenção dolosa no uso de laranjas, empresas de fachada e noteiras para esse objetivo";

- nem a fiscalização nem o relator da decisão recorrida identificam qualquer relação entre a autuação fiscal do contribuinte e os fatos apontados no Termo de fls. 304 a 399;

- há qualquer registro de que o recorrente tenha sido condenado por comportamentos dessa natureza;

- quanto à omissão de rendimentos de aluguéis, foi caso de mero esquecimento, conforme já dito na impugnação. Não obstante, como o contribuinte efetuou o recolhimento do débito exigido no auto de infração, não há que se falar naquela infração, até porque o crédito tributário foi extinto;

- de igual sorte, o contribuinte entendeu por desistir da impugnação no que diz respeito aos débitos pertinentes ao suposto ganho de capital da venda de imóveis, que serão objeto do parcelamento instituído pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, conforme requerimento anexo (doc. 01);

- afirma o Fisco que o intuito doloso está na insistência do interessado em sonegar ao fisco informações, mesmo intimado e reintimado e na apresentação da impugnação;

- alega a Fiscalização que a apresentação de documentação sem comprovação de sua veracidade, bem como a não apresentação da documentação original na fase de fiscalização e a entrega de declaração consignando deduções escrituradas em livro caixa da atividade rural e a recusa do contribuinte em apresentá-lo à Fiscalização, caracteriza intenção prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/1.964, sendo hipótese de agravamento da multa. Afirma, ainda, que houve intenção em dificultar a apuração do fato gerador da renda, no caso da atividade rural;

- a decisão recorrida está na contramão da legislação de regência, pois a ação ou omissão dolosa do interessado, seja por sonegação ou fraude, deve estar associada à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Ou seja, a intenção tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador, ou o conhecimento por parte da autoridade fazendária, se prende à fase do nascimento do dito fato gerador, e não a comportamentos posteriores, ainda que estes tenham causas relacionadas ao atendimento pelo fiscalizado com relação a exigências apresentadas pelo fisco;

- conforme já esclarecido, a Fiscalização formulou a exigência do Livro Caixa tão-somente enquanto esteve em curso o procedimento de Diligência, que é um procedimento distinto, inclusive com Mandado de Procedimento específico. Mas na lavratura do Termo de Início de Fiscalização (fls.61/62), quando efetivamente teve início o "procedimento de fiscalização" propriamente dito, o Fisco não mais exigiu o Livro Caixa e os comprovantes de despesas da atividade rural;

- comprova mediante cópia autenticada do livro Caixa e de toda a documentação das operações nele registradas (docs. 08 a 177), a autenticidade da documentação já carreada ao processo junto à Impugnação;

- a jurisprudência administrativa é farta no sentido de que nas infrações apuradas no lançamento de diferenças de tributos resultantes da mudança do regime de tributação, não há cabimento no agravamento da multa;

- mesmo na hipótese de rendimento omitido, o que se repele veementemente, quando muito, se poderia argüir a possibilidade de ter havido a apresentação de declaração inexata, e mesmo assim em decorrência de presunção de omissão de rendimento, não por algum motivo que pudesse caracterizar a intenção dolosa de burlar o fisco. Portanto, é injustificado o agravamento da penalidade com relação a todas as supostas infrações. Cita julgados do CARF;

- é falsa a alegação do Relator de que o contribuinte está sendo objeto de ações penais relativo à suas atividades econômicas, e que isso também justificaria o agravamento da multa.

- ainda que fosse verdade, caberia ao fisco demonstrar que o processo criminal teria relação com a suposta matéria tributável apontada no presente Auto de Infração e isso em momento algum foi feito;

- a falsa alegação é rebatida pela Certidão de NADA CONSTA, expedida pela Justiça Federal de 1º Grau, Seção Judiciária de São Paulo, anexa (doc. 201).

Ao final, pede o recorrente que seja julgado procedente o presente recurso, com a reforma da decisão recorrida, para o fim de declarar insubsistente o Auto de Infração e extinto o crédito tributário em constituição.

O presente processo foi colocado em pauta na sessão de 08/12/2015, quando, nos debates, foi suscita a questão da impossibilidade de se considerar, na presunção da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, os depósitos bancários iguais ou inferiores a R\$12.000,00 (doze mil reais), cujo somatório não ultrapasse R\$80.000,00 (oitenta mil reais) no ano-calendário, o que teria ocorrido no ano-calendário 2005.

O Conselheiro MARTIN DA SILVA GESTO solicitou vista, a qual foi convertida em vista coletiva pelo Presidente da Turma, tendo ficado consignado o seguinte voto deste Relator: excluir da base tributável o valor de R\$ 16.500,00, relativo à infração de omissão de rendimentos de depósitos bancários, do ano-calendário 2003, por decadência; no mérito, DAR parcial provimento ao recurso para desqualificar a multa de ofício relativa à infração de omissão de rendimentos de depósitos bancários.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Relator.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, deve ser conhecido.

Trata-se de lançamento relativo ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, exercícios 2004, 2005, 2006 e 2007 (anos-calendário 2003, 2004, 2005 e 2006), por intermédio do qual lhe é exigido crédito tributário no montante de R\$ 815.612,08, dos quais R\$ 274.169,72 correspondem a imposto, R\$ 411.254,56, a multa proporcional, e R\$ 130.187,80, a juros de mora, calculados até 31/03/2009, decorrente das seguintes infrações:

1. OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS;
2. OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS ADQUIRIDOS EM REAIS;
3. OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA;
4. RENDIMENTOS CLASSIFICADOS INDEVIDAMENTE NA DIRPF.

As infrações foram lançadas com multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

A decisão de primeira instância foi no sentido de julgar improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário lançado.

Inicialmente cabe ressaltar que o recorrente efetuou o pagamento dos valores lançados relativos à infração "OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS", extinguindo o crédito tributário, assim como desistiu do recurso na parte tocante à infração " OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE

BENS E DIREITOS ADQUIRIDOS EM REAIS", conforme se depreende pela leitura do seu recurso e pelos documentos acostados aos autos (fls. 808/809 e 869). Assim, essas matérias encontram-se fora do litígio e não serão apreciadas.

Preliminares:

Da impertinência de documentos e elementos carreados aos autos e relatos formulados na peça acusatória

Aduz o Recorrente que a Fiscalização procurou vincular a sua responsabilidade com relação a fatos que dizem respeito unicamente à empresa Rio Preto Abatedouro de Bovinos Ltda. e, diversamente do entendimento da decisão recorrida, verifica-se que as acusações apresentadas não têm nenhuma relação com os fatos apontados na fiscalização daquela empresa, não havendo razão para se anexar ao processo o Termo de fls. 304 a 399.

Afirma que nem a Fiscalização nem o relator da decisão contestada identificaram qualquer relação entre a autuação fiscal e os fatos apontados no referido termo, o qual é elemento estranho ao presente processo, e deste deve ser excluído, ou, no mínimo, ignorados os seus termos no julgamento deste litígio.

O termo referido, de fls. 304 a 399, é referente à ação fiscal desenvolvida na empresa Rio Preto Abatedouro de Bovinos Ltda., CNPJ 05.038.080/0001-98, em decorrência da denominada "Operação Grandes Lagos", realizada pela Polícia Federal, em conjunto com a Receita Federal, que visava investigar uma suposta organização criminosa criada para cometer fraudes contra a Administração Tributária, na região de São José do Rio Preto.

Após a realização da operação, houve determinação judicial para que todas as pessoas jurídicas e físicas envolvidas fossem objeto de fiscalização pela Receita Federal. Dentre as pessoas a serem fiscalizadas estavam a empresa Rio Preto Abatedouro de Bovinos Ltda. e o contribuinte fiscalizado, Nivaldo Fortes Peres, o qual foi apontado pela Fiscalização como sócio de fato daquela empresa, tendo inclusive sido arrolado como responsável solidário do crédito tributário lançado contra a empresa.

Não assiste razão ao Recorrente em sua pretensão, uma vez que a fiscalização aqui em questão, assim como aquela realizada na empresa Rio Preto Abatedouro de Bovinos Ltda., foi efetuada dentro do contexto da "Operação Grandes Lagos", em obediência a uma determinação judicial.

A simples anexação desse termo ao processo não causou nenhum prejuízo à defesa do Recorrente, visto que a autuação teve seus próprios fundamentos, sem se socorrer de fatos relativos à ação fiscal ocorrida na empresa. Note-se que a decisão de primeira instância também não levou em consideração o conteúdo do termo citado para fundamentar o que foi decidido em relação às infrações tributárias cometidas, tendo se restringido às condutas do fiscalizado pessoa física no tocante ao presente caso.

Na realidade, o que se pretendeu mostrar foi a motivação da fiscalização, que decorreu de determinação judicial no âmbito da "Operação Grandes Lagos" (fls. 399 a 404), com quebra de sigilo bancário mediante autorização judicial (fls. 415 a 424). Dessa forma, entendo que não há razão para que se retire dos autos o termo de fls. 304 a 399, tendo em vista a falta de prejuízo à defesa do recorrente.

Quanto à alegação de que é impertinente o idêntico relato feito pelos Auditores Fiscais nos itens 1 a 4 do Termo de Descrição dos Fatos lavrado em face do recorrente, por sua similaridade àquele transcrito no termo referente à Rio Preto Abatedouro, também entendo não haver óbice ao fato de a autoridade fiscal ter contextualizado a ação fiscal, mostrando a sua motivação, consoante já exposto acima, razão pela qual não merece acolhida a irresignação do Recorrente.

Da decadência

Alega o recorrente que o prazo decadencial tem como termo inicial a ocorrência do fato gerador e, para que o lançamento fiscal seja válido, ele deve ser finalizado antes do decurso do prazo de cinco anos. Afirma que se encontram decaídos os lançamentos relativos aos fatos geradores de janeiro de 2003 a março de 2004, pois a ciência do Auto de Infração ocorreu em 13/04/2009, quando já se esgotara o prazo hábil para investigação da regularidade dos fatos apontados.

Observa-se que restam ainda sob litígio as infrações referentes a "Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada" e a "Reclassificação de rendimentos declarados nas DIRPF".

O Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF) decorrente da infração relativa à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada está sujeito ao regime de apuração anual.

Trata-se, pois, de fato gerador complexo anual, que somente se aperfeiçoa em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Esse entendimento já se encontra pacificado no âmbito administrativo, conforme Súmula nº 38 do CARF: "O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário".

Assim o fato gerador relativo à omissão de rendimentos do ano-calendário 2003 somente ocorreu no dia 31/12/2003 e o relativo ao ano-calendário 2005 em 31/12/2005. Não houve lançamento referente ao ano-calendário 2004 para essa infração.

No tocante à contagem do prazo decadencial, em observância ao disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recurso Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, deve-se adotar as conclusões exaradas no Recurso Especial nº 973.733 - SC , cuja ementa abaixo se transcreve:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em

22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

No que concerne ao IRPF, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial encerra-se depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador. Na ausência de pagamento ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No presente caso, houve pagamento referente ao ano-calendário 2003, conforme se depreende da análise do Auto de Infração (fl. 758). Assim, para o deslinde da questão, torna-se necessário primeiramente decidir se ocorreu alguma das hipóteses de dolo, fraude ou simulação, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, pois a outra possibilidade de aplicação do prazo previsto pelo artigo 173, I, do CTN, é a ocorrência de uma delas.

A autoridade fiscal fundamenta a qualificação da multa nos seguintes termos:

Tendo em vista o fato de o contribuinte ter subfaturado a venda de imóvel urbano (item 6.1.2), ter omitido rendimentos tributáveis de aluguel (item 6.1.1), ter simulado contratos de Parceria rural" (item 6.2.), bem como ter depósitos de origem não comprovadas em vários anos-calendário (item 6.1.3.), com o objetivo de não pagar a totalidade dos tributos incidentes na operação (IRPF e ganho de capital), restou flagrantemente caracterizado o evidente intuito de fraudar a Fazenda Pública Federal, fato suficiente para justificar a exasperação da penalidade na forma prevista no citado art. 44, II, da Lei nº 9.430 de 1996, que assim dispõe:

[...]

Cumpre lembrar que a lei 11.488, de 15 de junho de 2007, alterou a redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, conforme abaixo transcrito:

Entretanto, a base legal para a qualificação da multa continua sendo os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964, cuja redação mencionamos abaixo:

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 do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação 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 deferir o seu pagamento.

Art. 73 - Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

Ressalte-se que qualquer conduta fraudulenta do sujeito passivo, com vistas a reduzir ou suprimir tributo, estará sempre enquadrada em uma das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Portanto, é irrelevante distinguir se a conduta fraudulenta se configurou em sonegação, fraude ou conluio, bastando apenas que a conduta fraudulenta se enquadre em qualquer um dos tipos infracionais definidos na citada lei.

Em relação à infração referente aos depósitos bancários de origem não comprovada, verifica-se que não há uma justificativa convincente de que ocorreu alguma prática fraudulenta pelo fiscalizado, sendo apenas alegado que houve uma prática reiterada.

Assim, tratando-se de lançamento de omissão de receita por presunção legal de depósito bancário e não tendo ocorrido qualquer acusação específica de dolo pessoal em relação aos fatos geradores dessa infração, bem como inexistindo utilização de interposta pessoa (a conta era da pessoa física, titular dos rendimentos), é de se aplicar a jurisprudência desse Conselho para afastar a qualificação da multa de ofício, em especial a Súmula CARF nº 25, que dispõe: "A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64".

Portanto, conclui-se que não restou comprovado que o contribuinte tenha praticado nenhuma conduta dolosa que se enquadrasse nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, em relação a infração de "omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada". Assim, fica descartada a hipótese de dolo, fraude ou simulação que ensejaria a aplicação do prazo decadencial do artigo 173, I, do CTN.

Desse modo, deve-se aplicar, para a contagem do prazo decadencial, o previsto no § 4º do art. 150 do CTN, de acordo com o entendimento acima referido.

Como o fato gerador do ano-calendário 2003 ocorreu em 31/12/2003, o prazo decadencial findou em 31/12/2008. Tendo em vista que a ciência do auto de infração se deu em 13/04/2009 (fl. 769), o lançamento referente ao ano-calendário 2003, relativo à infração de "omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada" foi alcançado pela decadência.

Quanto à outra infração, "Reclassificação de rendimentos declarados nas DIRPF", para se verificar as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, torna-se necessário a análise dos contratos de parceria rural e os argumentos da autoridade fiscal e do Recorrente, que se confundem com o mérito e serão abordados adiante.

Omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada

Argumenta o Recorrente que a Fiscalização não apresentou nos autos prova da materialidade da infração, haja vista inexistir no processo os extratos bancários que demonstrem a movimentação financeira do contribuinte. Afirma que existem apenas extratos esparsos que não correspondem aos valores apurados e que as intimações de 10/09/2008 e 02/10/2008 (fls. 227/230 e 235/239), para comprovar a origem dos recursos ingressados nas contas bancárias, estão embasadas em planilhas elaboradas pelo próprio Fisco, sem que exista o extrato da efetiva movimentação financeira a lhe dar suporte.

Aduz que a exigência de imposto de renda com base exclusivamente em depósitos bancários, sem a demonstração objetiva da existência de renda consumida, através da comprovação fiscal de sinais exteriores de riqueza, não atende às exigências do sistema constitucional tributário e do CTN.

Alega que em todas as suas declarações de rendimentos consta a declaração de substancial receita da Atividade Rural e que os rendimentos considerados omitidos pela fiscalização, no total de R\$ 255.104,99 para os três períodos, são insignificantes em relação ao que o contribuinte ofereceu à tributação, cerca de 1,31%, sendo razoável entender que os valores correspondentes compõem os rendimentos declarados.

Relata que a Fiscalização deixou de considerar receitas comprovadas pelo contribuinte, decorrentes da venda de gado bovino para abate, conforme retratam as notas fiscais de venda do ano de 2003, anexadas à impugnação e notas fiscais do ano de 2005 também anexadas. Que, no mês de março de 2003, o Fisco considerou como omissão de rendimentos o depósito de R\$ 16.500,00 o qual é parte do recebimento das vendas comprovadas no montante de R\$ 105.840,00 (docs. 3 e 4 da impugnação). No ano-calendário de 2005, o Fisco deixou de considerar receitas de vendas no montante de R\$ 135.200,00 (docs. 5 a 8 da impugnação) que justificariam os depósitos tidos como não comprovados. Além do mais, os depósitos efetuados na conta do Bradesco no ano de 2005 são retornos de numerários sacados anteriormente das contas bancárias pelo contribuinte.

Defende, ainda, que é inadmissível tributar os depósitos como se fossem rendimentos de outras atividades, uma vez que ele exerce exclusivamente a Atividade Rural e os rendimentos da mesma representam mais de 99,5% do total.

Tendo em vista a autorização judicial para quebra do sigilo fiscal do contribuinte, o Fisco solicitou aos bancos os extratos bancários e demais informações relativas às contas correntes do fiscalizado, as quais foram encaminhadas pelas instituições financeiras em meio digital (fls. 415 a 450).

O contribuinte, em nenhum momento durante a ação fiscal, questionou a existência dos depósitos, os quais lhe foi dado conhecer mediante o Termo de Intimação Fiscal de 10/09/2008 (fls. 227 a 230), de forma individualizada e com todas as informações relevantes: banco, agência, conta, data, histórico, documento, valor e indicação de

crédito/débito, sendo intimado a comprovar a origem e tendo apresentado resposta com a justificativa de alguns depósitos e alegando "7. Quanto aos outros créditos não foi possível identificar um a um com a atividade rural, relacionado nos 'relatórios das receitas da atividade rural' dos anos 2003 a 2006 já apresentados".

Por meio do Termo de Termo de Intimação Fiscal de 02/10/2008 (fls. 235 a 239), o fiscalizado foi novamente intimado a comprovar a origem dos depósitos e apresentou resposta (fls. 240 e 241), com a justificativa de alguns créditos e afirmando que "3. Os demais créditos apontados, são frutos da exploração das atividades próprias do contribuinte na agropecuária, conforme relatórios das Receitas da Atividade Rural referente os anos-calendários 2.002 a 2.006, enviados na resposta do Termo de Intimação Fiscal no. 02 de 27/03/2008".

Às fls. 451 a 494 encontram-se os registros de toda a movimentação bancária do contribuinte e à fl. 495 a relação de todos os depósitos cuja origem não foi considerada comprovada pela Fiscalização.

Portanto, não tem razão o Recorrente, visto que lhe foi dado conhecimento de todos depósitos questionados pela Fiscalização, o que lhe proporcionou todas as condições para justificar a sua origem, tanto que ele logrou comprovar alguns créditos e, em nenhum momento, chegou a questionar a existência de qualquer depósito mencionado nas intimações.

Quanto à alegação de que não se pode exigir o imposto de renda com base exclusivamente em depósitos bancários, sem a demonstração objetiva da existência de renda consumida, pela comprovação fiscal de sinais exteriores de riqueza, não há dúvida de que essa tese já está superada. Essa argumentação não se sustenta desde a vigência da Lei nº 9.430/96, que em seu artigo 42 determinou que recai sobre o contribuinte o ônus de comprovar a origem dos depósitos bancários, sob pena de se presumir que são rendimentos omitidos.

A autoridade fiscal não mais está obrigada a comprovar o consumo da renda, a demonstrar sinais exteriores de riqueza ou acréscimo patrimonial incompatíveis com os rendimentos declarados, como ocorria sob a égide do revogado § 5º do art. 6º da Lei nº 8.021/90. Esse entendimento já se encontra pacificado nesse Conselho, conforme enunciado nº 26 da Súmula CARF: "A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada".

Argumenta, ainda, o Recorrente, que os rendimentos considerados omitidos pela fiscalização são insignificantes em relação ao que o contribuinte ofereceu à tributação, cerca de 1,31%, sendo razoável entender que os valores correspondentes compõem os rendimentos declarados, e que se deveria tributar os depósitos como se fossem rendimentos de outras atividades, uma vez que ele exerce exclusivamente a Atividade Rural e os rendimentos da mesma representam mais de 99,5% do total. Também não lhe assiste razão nesse ponto, posto que cabe ao contribuinte fiscalizado comprovar, de forma individualizada, a origem de cada um dos créditos efetuados em suas contas bancárias, identificando-os como decorrentes de renda já oferecida à tributação ou como rendimentos isentos/não tributáveis, em conformidade com o art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$12.000,00 (doze mil Reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$80.000,00 (oitenta mil Reais).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

Trata-se, portanto, de ônus exclusivo do contribuinte, a quem cabe comprovar, de maneira inequívoca, a origem dos valores que transitaram por sua conta bancária, não sendo bastante alegações e indícios de prova.

Outrossim, observa-se que nem todos os rendimentos do contribuinte são da atividade rural, tendo ele inclusive sido autuado por omissão de rendimentos de aluguéis e de ganho de capital, o que já comprova que nem toda a origem de suas receitas é proveniente da atividade rural.

Afirma o Recorrente que a Fiscalização deixou de considerar receitas comprovadas pelo contribuinte, decorrentes da venda de gado bovino para abate, nos anos de 2003 e 2005, conforme documentação acostada aos autos. No entanto, ele não efetuou a vinculação entre cada receita de venda e o depósito na conta corrente. A apresentação de notas fiscais de venda não é suficiente para comprovação da origem, pois nem toda venda é feita à vista e, no presente caso, não foi provado o efetivo recebimento dos valores. Ademais, as datas e valores não são coincidentes. O mesmo argumento é válido para rechaçar a sua alegação de que os depósitos efetuados no Bradesco em 2005 são retornos de numerários sacados anteriormente das suas contas.

Ressalte-se que, em relação ano-calendário 2003, o lançamento referente a essa infração foi alcançado pela decadência, conforme exposto acima.

Como já demonstrado, o ônus de comprovar individualizadamente a origem dos depósitos é do contribuinte, não sendo satisfatórias meras alegações desprovidas de provas robustas. Assim, não procedem as alegações do Recorrente.

Dos depósitos bancários iguais ou inferiores a R\$12.000,00, cujo somatório não ultrapasse R\$80.000,00 no ano-calendário

Após os debates ocorridos na sessão de 08/12/2015, quando esse processo foi colocado em pauta e lido o relatório, constatou-se que de fato existem depósitos realizados no

ano-calendário de 2005 de valor individual inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), cujo somatório não ultrapassou R\$80.000,00 (oitenta mil reais) naquele ano-calendário, os quais não foram excluídos da tributação.

A Fiscalização justifica a tributação desses depósitos tendo em vista que a somatória de todos os créditos não comprovados é superior a R\$ 80.000,00, conforme se depreende do Termo de Descrição dos Fatos (fl. 738).

No entanto, para fins de verificação do limite anual de R\$ 80.000,00, deve-se considerar apenas os depósitos inferiores a R\$ 12.000,00, consoante Súmula CARF nº 61:

Os depósitos bancários iguais ou inferiores a R\$ 12.000,00 (doze mil reais), cujo somatório não ultrapasse R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) no ano-calendário, não podem ser considerados na presunção da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, no caso de pessoa física.

Na tabela abaixo encontram-se os valores dos depósitos que devem ser excluídos da tributação, conforme entendimento da Súmula CARF nº 61.

Banco	Agência	Conta	Data	Histórico	Valor (R\$)
341	0265	171173	28/01/2005	DEPOSITO DINHEIRO	338,92
237	2825	0000088	11/03/2005	DEPOSITO EM DIN	50,00
237	2825	0000088	01/04/2005	DEPOSITO EM DIN	60,00
237	2825	0000088	13/04/2005	DEPOSITO EM DIN	500,00
237	0534	0026867	28/06/2005	DEPOSITO EM DIN	271,00
237	0534	0026867	22/08/2005	TRANSF ENTRE AG	2.000,00
237	0534	0026867	01/09/2005	TRANSF ENTRE AG	2.000,00
237	0534	0026867	06/09/2005	DEPOS CC AUTOATAG00031MAQ03089	1.076,00
237	0534	0026867	07/10/2005	TED-TRANSF ELETRMET.FRANCISCO	8.765,80
237	0534	0026867	19/10/2005	TRANSF ENTRE AG	9.390,37
237	0534	0026867	07/11/2005	DEPOS CC AUTOAT	300,00
237	0534	0026867	09/12/2005	TED-TRANSF ELETRMET.ALECY J C	5.128,10
237	0534	0026867	12/12/2005	DEPOS CC AUTOATAG02126MAQ01535	7.077,73
				Total	36.957,92

Dessa forma, devem ser excluídos da base de cálculo tributável do ano-calendário 2005 o valor de R\$ 36.957,92.

Reclassificação de rendimentos declarados nas DIRPFs

A Fiscalização entendeu que o contribuinte classificou indevidamente na Declaração de Ajuste como receita da atividade rural rendimentos recebidos de pessoa jurídica decorrentes de arrendamentos, porquanto os "Contratos de Parceria", anexados sob fls. 508/591, apesar de terem sido chamados de parceria rural, são na verdade de arrendamento rural, os quais são tributáveis.

O Recorrente alega que a autoridade fiscal agiu irregularmente na reclassificação de rendimentos da atividade rural e o auto de infração deve ser cancelado, pois a documentação constante dos autos demonstra que os contratos firmados são de parceria, pelos quais ele participa dos frutos da produção, no caso a cana-de-açúcar produzida, no percentual de 15% da colheita.

A controvérsia reside em saber se os contratos avençados entre o contribuinte fiscalizado e as empresas Olimpia Agrícola Ltda. e Açúcar Guarani S.A. e entre ele e a empresa Vale do Paraná S/A - Alcool e Açúcar - são de parceria rural, conforme alegado pelo contribuinte, ou se ocorreu uma simulação com o intuito de sonegação fiscal, como defende o Fisco. É que os rendimentos provenientes de parceria rural são considerados, para fins tributários, como sendo da atividade rural, que possui tributação favorecida, enquanto aqueles oriundos de arrendamento rural são tributados como rendimentos de aluguel.

O Decreto nº 59.566, de 14 de novembro de 1966, que regulamentou a Lei nº 4.504/64 (Estatuto da Terra), assim dispõe:

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

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

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

Art 3º Arrendamento rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de imóvel rural, parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, outros bens, benfeitorias e ou facilidades, com o objetivo de nêle ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa ou mista, mediante, certa retribuição ou aluguel, observados os limites percentuais da Lei.

§ 1º Subarrendamento é o contrato pelo qual o Arrendatário transfere a outrem, no todo ou em parte, os direitos e obrigações do seu contrato de arrendamento.

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

§ 3º O Arrendatário outorgante de subarrendamento será, para todos os efeitos, classificado como arrendador.

Art 4º *Parceria rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso específico de imóvel rural, de parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, benfeitorias, outros bens e ou facilidades, com o objetivo de nêle ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa vegetal ou mista; e ou lhe entrega animais para cria, recria, invernagem, engorda ou extração de matérias primas de origem animal, mediante partilha de riscos do caso fortuito e da força maior do empreendimento rural, e dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções que estipularem, observados os limites percentuais da lei (artigo 96, VI do Estatuto da Terra).*

Parágrafo único. para os fins dêste Regulamento denomina-se parceiro outorgante, o cedente, proprietário ou não, que entrega os bens; e parceiro-outorgado, a pessoa ou o conjunto familiar, representado pelo seu chefe, que os recebe para os fins próprios das modalidades de parcerias definidas no art. 5º.

Art 5º *Dá-se a parceria:*

I - agrícola, quando o objeto da cessão fôr o uso de imóvel rural, de parte ou partes do mesmo, com o objetivo de nêle ser exercida a atividade de produção vegetal;

II - pecuária, quando o objetivo da cessão forem animais para cria, recria, invernagem ou engorda;

III - agro-industrial, quando o objeto da cessão fôr o uso do imóvel rural, de parte ou partes do mesmo, ou maquinaria e implementos, com o objetivo de ser exercida atividade de transformação de produto agrícola, pecuário ou florestal;

IV - extrativa, quando o objeto da cessão fôr o uso de imóvel rural, de parte ou partes do mesmo, e ou animais de qualquer espécie, com o objetivo de ser exercida atividade extrativa de produto agrícola, animal ou florestal;

V - mista, quando o objeto da cessão abranger mais de uma das modalidades de parceria definidas nos incisos anteriores.

Art 6º *Ocorrendo entre as mesmas partes e num mesmo imóvel rural avenças de arrendamento e de parceria, serão celebrados contratos distintos, cada qual regendo-se pelas normas específicas estabelecidas no Estatuto da Terra, na Lei nº 4.947-66 e neste Regulamento.*

Parágrafo único. Rege-se-ão pelas normas do presente Regulamento, os direitos e obrigações dos atuais meeiros, terceiros quartistas, parcentistas ou de qualquer outro tipo de parceiro-outorgado, cujo contrato estipule, no todo ou em parte, a partilha em frutos, produtos ou no seu equivalente em dinheiro.

O artigo 59 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, disciplina:

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

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

Faz-se necessário, portanto, que se analise a essência dos contratos celebrados pelo contribuinte e as empresas Olimpia Agrícola Ltda., Açúcar Guarani S.A. e Vale do Paraná S/A - Álcool e Açúcar, para se saber qual a natureza deles: arrendamento ou parceria rural. A diferença intrínseca entre eles é que aqueles se caracterizam pela ausência de riscos de caso fortuito ou de força maior, bem como pelo recebimento de um valor fixo por parte do proprietário, enquanto que esses, pela existência da possibilidade de riscos para o proprietário, sem haver retribuição fixa.

Observa-se que o fiscalizado firmou duas modalidades de contrato com as empresas Olimpia Agrícola Ltda. e Açúcar Guarani S.A.: o primeiro - "Contrato de Parceria Agrícola" (fls. 508 a 511) - com a Olimpia Agrícola Ltda.; o segundo, com a Açúcar Guarani S.A. (fls. 512 a 513), que se refere à compra e venda de cana-de-açúcar.

A Fiscalização, ao analisar os contratos conjuntamente, concluiu o seguinte:

O modus operandi era o seguinte: quando o fiscalizado tinha a intenção de arrendar um talhão de terra para a Usina, para dissimular o negócio jurídico (arrendamento), tentava ludibriar o Fisco, simulando 2 (dois) contratos:

a) o primeiro, denominado de "Contratos de Parceria Agrícola", firmado com a empresa agrícola da Usina — Olímpia Agrícola Ltda (denominada de Parceira outorgada) — fls. 508/511;

Apesar de constar na cláusula 3.1 (fl. 509) a partilha dos frutos (15% do frutos pertenceriam ao "parceiro" outorgante), veremos, ao tratarmos do próximo contrato (firmado com a Usina), que este percentual é pura ficção, já que o "parceiro-outorgado" é remunerado mediante quantidade fixa de tonelagem de cana por alqueire. Ou seja, não existe a repartição de riscos nestes contratos.

Independentemente de haver produção ou não, o fiscalizado receberá uma determinada quantia (prefixada) de cana.

Chamou a atenção, nestes contratos firmados com as empresas agrícolas, os direitos e o obrigações dos "parceiros" (cláusula quarta) — fls. 509/510:

"4.1. A PARCEIRA-OUTORGADA (Agrícola) será responsável: a) -pelo pagamento das despesas com o preparo das terras, ou seja, adubação, aplicação de inseticidas, herbicidas e outros insumos; tratos culturais, colheita, carregamento e transporte, **inclusive da parte da produção que couber ao PARCEIRO-OUTORGANTE;** b) - pelas despesas para a realização de quaisquer benfeitorias básicas e necessárias à administração da cultura da cana-de-açúcar; e d) - pela recuperação das terras com relação as erosões existentes nas áreas já plantadas.

4.2. O PARCEIRO-OUTORGANTE (fiscalizado) será responsável: a) pela garantia à PARCEIRA-OUTORGADA da legitimidade da posse, uso e gozo do imóvel cedido em parceria; b) - pelo pagamento de todos os impostos, taxas e contribuições de melhoria que incidam ou venham a incidir sobre o imóvel objeto deste contrato;

4.3. Fica assegurada à PARCEIRA-OUTORGADA: a) - **o direito de dirigir com absoluta independência os trabalhos e serviços inerentes ou decorrentes da cultura da cana-de-açúcar,** na área que lhe é cedida em parceria, sujeitando-se, todavia, a eventuais determinações legais de aspecto técnico, quanto à produtividade e produção, em como aquelas inerentes à proteção do solo e dos recursos naturais; b) - **o direito de contratar com estabelecimentos de crédito, particulares ou oficiais, empréstimos e financiamentos agrícolas, oferecendo em garantia dos mesmos a parte**

que lhe cabe nas culturas realizadas na área objeto da parceria, estipulando as cláusulas e condições que julgar conveniente, sem que tais contratos de empréstimos ou financiamentos acarretem ou possam acarretar qualquer responsabilidade para o PARCEIRO-OUTORGANTE; c) - **o direito de continuidade do presente contrato, até o seu término, no caso de venda do imóvel para terceiros.**

4.4. Fica assegurado ao —PARCEIRO-OUTORGANTE: a) - o direito de livre acesso à área cedida em parceria, para fiscalização do integral cumprimento das obrigações assumidas pela PARCEIRA-OUTORGADA neste instrumento; e b) - o direito às benfeitorias realizadas nas áreas, desde que irremovíveis, sem que caiba a PARCEIRA-OUTORGADA qualquer direito pela sua execução, salvo ajuste superveniente em contrário."

Portanto, analisando-se as obrigações e os direitos constantes da cláusula quarta, supra, verificamos que todo o ônus do plantio, manutenção, colheita e transporte, etc., está a cargo da "PARCEIRA-OUTORGADA" - empresa agrícola. Em outras palavras, não há risco algum para o "PARCEIRO-OUTORGANTE". A sua única "atuação" é o recebimento da quantia prefixada de cana-de-açúcar por alqueire plantado.

Também merece destaque a cláusula sexta - fl. 510:

"6.1. No caso de alienação da área objeto da parceria, no todo ou em parte, deverá a alienante fazer constar do instrumento respectiva cláusula obrigando o adquirente a respeitar o prazo de vigência deste contrato de parceria, na forma do previsto no art. 1415, combinado com o art. 1.197, ambos do Código Civil Brasileiro."

Ou seja, o fiscalizado está subordinado ao "parceiro-outorgado", não possuindo autonomia para alienar seu imóvel sem obrigar o adquirente a respeitar o "contrato de parceria" firmado. Caso o contrato firmado fosse de fornecimento de cana-de-açúcar, ele poderia dispor da propriedade, e até mesmo da própria cana, sem o encargo contratual assumido. Em resumo, o adquirente fica obrigado a ser "parceiro" da usina.

b) o segundo, denominado de "Contrato de Compra e Venda de Cana-de Açúcar", firmado com a usina - Açúcar Guarani S/A (denominada de compradora) - fls. 512/513;

Antes de analisarmos as cláusulas deste contrato, chamamos a atenção para o fato de que os dois contratos simulados (itens "a" e "b", supra) fazem referência mesma área plantada - denominada de blocos.

Na cláusula 3 deste contrato está disposto que caberá ao VENDEDOR (fiscalizado), por força da parceria celebrada, o percentual de 15% (quinze por cento) de toda a cana-de-açúcar produzida na Área objeto do contrato — fl. 512. Já vimos que este percentual é pura ficção, já que, DE FATO, o valor auferido pelo fiscalizado é prefixado em quantidade de cana-de-açúcar por alqueire arrendado.

Já na cláusula 4 dispõe que "considerando a produtividade média da região, o VENDEDOR estima que fará jus, durante os 04 (quatro) anos de vigência do contrato de parceria que celebrou com a empresa Olímpia Agrícola Ltda à quantidade de 7395,30 (sete mil trezentas e noventa e cinco toneladas e trezentos quilos) de cana-de-açúcar" — fl. 512.

Por outro lado, na cláusula 5.1.2 prevê (512/513):

"As 7395.30 (sete mil trezentas e noventa e cinco toneladas e trinta quilos) de cana-de-açúcar objeto deste contrato de venda e compra serão pagas pela COMPRADORA ao VENDEDOR em 05 (cinco) parcelas anuais, correspondendo

cada uma delas a 493,02 (quatrocentas e noventa e três toneladas e vinte quilos.) de cana-de-açúcar, vencíveis nos dias 10 (dez) dos meses de agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro, de cada ano-safra, vencendo a primeira delas no dia 10 do mês de agosto de 2001, e a última no dia 10 do mês de dezembro do ano de 2003".

Ou seja, o fiscalizado receberá, anualmente, uma quantia fixa de cana-de-açúcar (493,02 ton), não importando se houvesse ou não produção.

Por fim, comprovando, mais uma vez, que a modalidade do contrato firmado é de arrendamento, transcrevemos a cláusula 7 do referido contrato (fl. 513):

"Todas as despesas com o corte, carregamento e transporte da cana vendida correrão pro conta, única e exclusivamente, da COMPRADORA."

Ou seja, mais uma vez todas as despesas correm por conta da COMPRADORA, não há nenhum risco ao fiscalizado.

Tendo em vista que o fiscalizado também firmou contratos de fornecimentos com a Açúcar Guarani S/A, vejamos as principais divergências entre os Contratos de Fornecimento e de "Parceria":

a) Quanto as obrigações e direitos:

- Nos "Contratos de Parceria" já descrevemos que o ônus, do preparo da terra ao transporte da cana até o pátio da Usina, é todo da "parceiro-outorgada":

*"4.1. A PARCEIRA-OUTORGADA (Agrícola) será responsável: a) - pelo pagamento das despesas com o preparo das terras, ou seja, adubação, aplicação de inseticidas, herbicidas e outros insumos; tratos culturais, colheita, carregamento e transporte, **inclusive da parte da produção que couber ao PARCEIRO-OUTORGANTE**; b) - pelas despesas para a realização de quaisquer benfeitorias básicas e necessárias administração da cultura da cana-de-açúcar; e d) - pela recuperação das terras com relação às erosões existentes nas áreas já plantadas"— fl. 509.*

Cláusula 7. "Todas as despesas com o corte, carregamento e transporte da cana vendida correrão pro conta, única e exclusivamente, da COMPRADORA" —fl. 513.

- Já, nos Contratos de Fornecimentos, as cláusulas prevêem o seguinte:

"Cláusula 3ª - O FORNECEDOR se compromete a entregar a produção contratada no local de descarregamento de cana da GUARANI (pátio da usina/recepção de cana), mediante cronograma de entrega estabelecido pela GUARANI, antes do início de cada safra.

*Cláusula 4ª - Para a consecução do fornecimento ora contratado, toda a cana-de-açúcar será cortada, carregada e transportada até a unidade industrial da GUARANI **por conta, risco e as expensas exclusivas do FORNECEDOR**, entre os meses de maio a novembro de cada ano" —fl. 593*

Da análise das cláusulas acima, verificamos que somente nos contratos de fornecimento os riscos correm por conta exclusiva do fiscalizado. Nos "Contratos de Parceria" todos os riscos, inclusive de caso fortuito e força maior, são assumidos pela Usina.

b) Quanto à quantidade de cana a ser fornecida:

- Nos "Contratos de Parceria" já descrevemos que a quantidade é prefixada em determinada quantidade, por alqueire arrendado:

"Cláusula 4. Considerando a produtividade média da região, o VENDEDOR estima que fará jus, durante os 04 (quatro) anos de vigência do contrato de parceria que celebrou com a empresa Olímpia Agrícola Ltda à quantidade de 7395,30 (sete mil trezentas e noventa e cinco toneladas e trezentos quilos) de cana-de-açúcar" - fl. 512.

Apesar de constar o verbo "estimar", o fato é que não consta em nenhum das cláusulas do "Contrato de Parceria" o tratamento dado à diferença efetiva apurada na produção de cana na área contratada (a menor ou a maior). Ademais, já demonstramos que o pagamento também é prefixado, anualmente, em quantidade fixa de cana-de-açúcar. Ou seja, neste "Contrato de Parceria", para o fiscalizado é irrelevante a produção real apurada na área arrendada.

- Com relação aos Contratos de Fornecimentos, a cláusula 1ª, e seus parágrafos prevêem que o seguinte:

"Cláusula 1ª - Pelo presente instrumento partícula e na melhor forma de direito, o FORNECEDOR se obriga a fornecer e a GUARANI se obriga a receber 23.400 toneladas de cana de açúcar correspondentes à produção total obtida no período contínuo de 5 safras (...);

§1º - Estas estimativas de produções anuais serão reavaliadas a cada ano, nos meses de março/abril, objetivando garantias mútuas de atendimento e suprimento. As diferenças encontradas serão objetos de registro em termo aditivo ao presente contrato".

§2º - A quantidade de cana contratada por este instrumento, poderá ser remanejada pelos FORNECEDOR (sic) pela correspondente produção obtida em outra propriedade, desde que os FORNECEDOR (sic) tenha a respectiva posse, em comum acordo com a GUARANI, fazendo-se uso de termo aditivo específico para o registro desta ocorrência" - fls. 592/593.

Ou seja, a quantidade de cana contratada poderá até mesmo ser oriunda de outra área, já que no fornecimento não é relevante o local onde é plantada a cana, mas, a efetiva entrega do produto. Ao contrário, nos "Contratos de Parceria", não importa ao arrendador a produção real apurada, já que o interesse é apenas em receber o valor do arrendamento, representado por uma tonelagem fixa de cana-de-açúcar por alqueire.

C) Quanto à forma de pagamento:

- Nos "Contratos de Parceria" o pagamento é prefixado em quantidade fixa de cana:

"As 7395,30 (sete mil trezentas e noventa e cinco toneladas e trinta quilos) de cana-de-açúcar objeto deste contrato de venda e compra serão pagas pela COMPRADORA ao VENDEDOR em 05 (cinco) parcelas anuais, correspondendo cada uma delas a 493,02 (quatrocentas e noventa e três toneladas e vinte quilos.) de cana-de-açúcar, vencíveis nos dias 10 (dez) dos meses de agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro, de cada ano-safra, vencendo a primeira delas no dia 10 do mês de agosto de 2001, e a última no dia 10 do mês de dezembro do ano de 2003" fls. 512/513.

- Com relação aos Contratos de Fornecimentos, as cláusulas 8ª a 14ª, dispõem sobre o pagamento, que são feitos tendo em vista a EFETIVA entrega de cana pelo fornecedor - fls. 594/595.

Portanto, em razão do conteúdo firmado nos referidos contratos, está caracterizado que os contratos de "Parceria" são, na realidade, de arrendamento.

[...]

"PARCEIRO" - Vale do Paraná S/A — Álcool e Açúcar — fls. 709/727

A empresa Vale do Paraná apresentou os documentos solicitados às fls. 711/727.

Da análise do Instrumento "Particular de Contrato de Parceria Agrícola - Cultura de Cana-de-açúcar", firmado em 16/01/2006, também restou demonstrado que este contrato, na verdade, também é de arrendamento (fls. 719/726). Senão vejamos:

Apesar de constar que o "Parceiro proprietário" — Sr. Nivaldo Fortes Peres tinha participação na produção objeto do referido contrato (cláusula nona — fl. 721), veremos que era remunerado, mensalmente, mediante uma quantidade fixa de cana por alqueire.

Chamamos a atenção ao parágrafo quinto desta cláusula nona (fl. 722):

Parágrafo quinto: A fim de viabilizar o equilíbrio econômico entre as partes, considerando o lapso de tempo entre a instalação da lavoura e os atos de colheita, fica pactuado um adiantamento mensal em favor do PARCEIRO PROPRIETÁRIO, obedecendo as seguintes condições e especificações:

a) Conhecida a área efetiva que será objeto de implantação da lavoura de cana-de-açúcar, a PARCEIRA AGRICULTORA antecipará mensalmente ao PARCEIRO PROPRIETÁRIO, todo dia 07 (sete) de cada mês, iniciando em 07 de março de 2006, a quantia financeira equivalente a 98,30 ton (noventa e oito virgula trinta toneladas) de cana-de-açúcar.

b) O adiantamento da participação ocorrerá até o dia 07 de novembro de 2012, ou seja, 81 parcelas iguais mensais e sucessivas.

c) O preço da tonelada de cana objeto dos adiantamentos, obedecerá à proporção de 30,00 (trinta) toneladas/alqueire por ano, correspondendo ao valor financeiro nominal na estimativa de 121,97 KG/ATR, com dedução de Funrural (2,30%) (...).

Ora, a alegada antecipação de pagamentos vigorará até 07 de novembro de 2012 - data de encerramento do contrato (cláusula segunda — fl. 720). Ou seja, contrato será iniciado e terminado com "antecipações" mensais de 98,30 ton de cana.

Com efeito, esta quantidade mensal (98,30 ton) equivale à multiplicação da área arrendada (39,32 alqueires — cláusula primeira) pela quantidade de ton/alqueires pactuadas (30,00), dividido por 12 (nº de meses do ano):

$$(39,32 \times 30,00) / 12 = 98,30$$

Portanto, restou comprovado que os "Contratos de Parceria", firmados com as Usinas, acima citadas, em sua essência, tratam de arrendamentos, já que não há risco algum ao fiscalizado, principalmente os de caso fortuito e de força maior.

(os destaques são do original).

Analisando-se os contratos firmados pelo contribuinte com as empresas Olimpia Agrícola Ltda. e Açúcar Guarani S.A., percebe-se que existe um vínculo entre eles. Destaque-se as cláusulas 2 e 3 do "Contrato de Compra e Venda de Cana-de-Açúcar" (fl. 512), onde se verifica uma referência explícita ao "Contrato de Parceria Agrícola", sendo que ambos os contratos foram formalizados na mesma data e com os mesmos signatários. A cláusula 9 também denota claramente a correlação entre eles.

A jurisprudência deste Conselho é pacífica no sentido de que o tratamento tributário dos valores recebidos pelo arrendador nesses casos é o de aluguel, conforme se depreende, a título exemplificativo, dos seguintes julgados:

PARCERIA RURAL x ARRENDAMENTO RURAL. DISTINÇÃO. FORMA DE TRIBUTAÇÃO

A diferença intrínseca entre os contratos de parceria rural e de arrendamento rural é que os primeiros caracterizam-se pelo fato de o proprietário da terra assumir os riscos inerentes à exploração da atividade e partilhar os frutos ou os lucros na proporção que houver sido previamente estipulada, enquanto que nos segundos não há assunção dos riscos por parte do arrendador que recebe uma retribuição fixa pela arrendamento das terras. O pagamento em quantidade fixa de produto, por si só, não descaracteriza o arrendamento e, muito menos, permite enquadrar o contrato como parceria rural, visto que a essência da parceria rural está no compartilhamento do risco, que deve ser comprovado documental. No caso de contrato de arrendamento, o rendimento recebido pelo proprietário dos bens rurais cedidos é tributado como se fosse um aluguel comum, enquanto que no contrato de parceria, as duas partes são tributadas como atividade rural na proporção que couber a cada uma delas. (CARF, 2ª Seção, 2ª Turma da 2ª Câmara, Acórdão 2202-002.706, julgado em 16/07/2014, relator Antonio Lopo Martinez).

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS - ALUGUÉIS

Os valores percebidos em decorrência de contrato que tem por objeto o arrendamento de imóveis rurais e preço anual ajustado em quantias fixas de produtos, independente do efetivo resultado da atividade, tem natureza tributável e são da espécie aluguéis. (1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Acórdão 102-47.344, julgado em 26/01/2006, relator Naury Fragoso Tanaka).

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. (CARF, 2ª Seção, 2ª Turma Especial, Acórdão 2802-00.804, julgado em 16/06/2010, relator Jorge Claudio Duarte Cardoso).

Passemos à análise da simulação.

Na simulação, a declaração recíproca das partes não corresponde à vontade efetiva, pois ela se caracteriza pela divergência entre o ato aparente (realização formal) e o ato que se quer materializar (oculto). A causa da ocultação está sempre voltada para se alcançar algum benefício que não poderia ser obtido caso se utilizasse das vias normais.

Para que não se configure simulação se torna necessário que as partes queiram praticar esses atos não apenas formalmente, mas também materialmente, porquanto na simulação os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas formalmente, pois materialmente o ato praticado é outro.

Conforme Venosa:

Simular é fingir, mascarar, camuflar, esconder a realidade. Juridicamente, é a prática de ato ou negócio que esconde a real intenção. A intenção dos simuladores é encoberta mediante disfarce, parecendo externamente negócio que não é espelhado pela vontade dos contraentes.

As partes não pretendem originalmente o negócio que se mostra à vista de todos; objetivam tão-só produzir aparência. Trata-se de declaração enganosa de vontade.

A característica fundamental do negócio simulado é a divergência intencional entre a vontade e a declaração. Há na verdade oposição entre o pretendido e o declarado. As partes desejam mera aparência do negócio e criam ilusão de existência. Os contraentes pretendem criar aparência de um ato, para assim surgir aos olhos de terceiros.

A disparidade entre o querido e o manifestado é produto de deliberação dos contraentes (VENOSA, Silvio de Salvo. Direito civil. Parte geral. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 467).

Nas lições de Farias e Rosenvald:

A simulação revela-se como o intencional e propositado desacordo entre vontade declarada (tornada exterior) e a vontade interna (pretendida concretamente pelo declarante), fazendo com que seja almejado um fim diverso daquele afirmado.

[...]

Na simulação aparenta-se um negócio jurídico que, na realidade, não existe ou oculta-se, sob uma determinada aparência, o negócio verdadeiramente desejado. Por isso, e de acordo com a nossa sistemática legal, é possível detectar duas espécies de simulação: a) absoluta ou b) relativa.

A simulação absoluta tem lugar quando o ato negocial é praticado para não ter eficácia. Ou seja, na realidade, não há nenhum negócio, mas mera aparência. [...] Já a simulação relativa, por sua vez, oculta um outro negócio (que fica dissimulado), sendo aquela em que existe intenção do agente, porém a declaração exteriorizada diverge da vontade interna. Em ambas as hipóteses, a simulação gera nulidade do negócio jurídico, não produzindo efeitos. (grifos do original). (FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. Curso de direito civil. vol. 1. 12ª ed. Salvador: Juspodium, 2014, p. 576)

Por todos os fatos apresentados e pelas circunstâncias em que os negócios foram feitos, percebe-se claramente que se trata de uma simulação relativa, na qual o contribuinte tentou ocultar um outro negócio com o intuito de diminuir a tributação incidente sobre os valores recebidos.

Multa qualificada

Em relação à infração de "omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada", o lançamento ocorreu por presunção legal de depósito bancário e, conforme decidido acima, no item "**Decadência**", não houve qualquer acusação específica de dolo pessoal em relação aos fatos geradores dessa infração, bem como inexistiu utilização de interposta pessoa.

Desse modo, é de se aplicar a jurisprudência desse Conselho para afastar a qualificação da multa de ofício, em especial a Súmula CARF nº 25: "A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício,

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Redator designado.

Data venia, venho divergir quanto ao entendimento do ilustre Relator quanto a reclassificação de rendimentos declarados nas DIRPFs.

A Fiscalização entendeu que o contribuinte classificou indevidamente na Declaração de Ajuste como receita da atividade rural rendimentos recebidos de pessoa jurídica decorrentes de arrendamentos, porquanto os "Contratos de Parceria", anexados sob fls. 508/591, apesar de terem sido chamados de parceria rural, seriam na verdade de arrendamento rural.

Conforme bem relatou o ilustre Conselheiro Relator, o Recorrente alega que a autoridade fiscal agiu irregularmente na reclassificação de rendimentos da atividade rural e o auto de infração deve ser cancelado, pois a documentação constante dos autos demonstra que os contratos firmados são de parceria, pelos quais ele participa dos frutos da produção, no caso a cana-de-açúcar produzida, no percentual de 15% da colheita.

Portanto, a controvérsia, em síntese, reside em saber se os contratos avençados entre o contribuinte fiscalizado e as empresas Olimpia Agrícola Ltda. e Açúcar Guarani S.A. e entre ele e a empresa Vale do Paraná S/A - Álcool e Açúcar - são de parceria rural, conforme alegado pelo contribuinte, ou se ocorreu uma simulação com o intuito de sonegação fiscal, como defende o Fisco. É que os rendimentos provenientes de parceria rural são considerados, para fins tributários, como sendo da atividade rural, que possui tributação favorecida, enquanto aqueles oriundos de arrendamento rural são tributados como rendimentos de aluguel.

O Decreto nº 59.566, de 14 de novembro de 1966, que regulamentou a Lei nº 4.504/64 (Estatuto da Terra), já transcritos pelo Relator em seu voto, tratam da diferença entre os referidos contratos de arrendamento e o de parceria, que podem ser assim sintetizados:

Nos termos do art. 3º do Estatuto da Terra, **arrendamento rural** é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de imóvel rural, parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, outros bens, benfeitorias e ou facilidades, com o objetivo de nêle ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa ou mista, mediante, certa retribuição ou aluguel, observados os limites percentuais da Lei.

Por sua vez, nos termos do art 4º do Estatuto da Terra, **parceria rural** é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso específico de imóvel rural, de parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, benfeitorias, outros bens e ou facilidades, com o objetivo de nêle ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa vegetal ou mista; e ou lhe entrega animais para cria, recria, invernagem, engorda ou extração de matérias primas de origem animal, mediante **partilha de riscos do caso fortuito e da força maior do empreendimento rural**, e dos frutos,

produtos ou lucros havidos nas proporções que estipularem, observados os limites percentuais da lei (artigo 96, VI do Estatuto da Terra).

Durante os exercícios fiscais em questão (2004 a 2007) o máximo percentual permitido em um contrato de parceria era de 10%, quando o proprietário concorresse apenas com a terra nua. Após, abrangendo-se portanto parte do ano de 2007, com a redação dada pela Lei nº 11.443/2007, o percentual nesta forma de parceria agrícola teve seu limite máximo aumentado para 20%. Os contratos de parceria agrícola firmados pelo Recorrente previam o percentual de 15%.

Ao meu entender, o estabelecimento de percentual acima do permitido à época não é, por si só, suficiente para descaracterizar este contrato, ao menos para fins tributários. Assim, não sendo noticiado nos autos que houve declaração de nulidade dos contratos por parte do poder judiciário e, pelo contrário, tem-se prova nos autos que eles foram cumpridos pelas partes, entendo que eles foram perfectibilizados.

Assim, não há como, por tão somente os contratos de parceria terem sido pactuados em percentual acima do limite permitido à época, que considere a Fiscalização estes como se arrendamento fossem.

Todavia, ao que se verifica o motivo que levou a fiscalização a lavrar a autuação foi pela necessidade de partilha de riscos do caso fortuito e da força maior do empreendimento rural. Assim, necessário que o proprietário da terra, em um contrato de parceria, tenha assumido os riscos inerentes à exploração da respectiva atividade.

Faz-se necessário, portanto, que se analise a essência dos contratos celebrados pelo contribuinte e as empresas Olimpia Agrícola Ltda., Açúcar Guarani S.A. e Vale do Paraná S/A - Álcool e Açúcar, para se saber qual a natureza deles: arrendamento ou parceria rural. A diferença intrínseca entre eles é que aqueles se caracterizam pela ausência de riscos de caso fortuito ou de força maior, bem como pelo recebimento de um valor fixo por parte do proprietário, enquanto que esses, pela existência da possibilidade de riscos para o proprietário, sem haver retribuição fixa.

Observa-se que o fiscalizado firmou duas modalidades de contrato com as empresas Olimpia Agrícola Ltda. e Açúcar Guarani S.A.: o primeiro - "Contrato de Parceria Agrícola" (fls. 508 a 511) - com a Olimpia Agrícola Ltda.; o segundo, com a Açúcar Guarani S.A. (fls. 512 a 513), que se refere à compra e venda de cana-de-açúcar.

Entendeu a fiscalização que o contribuinte teria dissimulado o negócio jurídico (arrendamento), tentando ludibriar o Fisco, simulando dois contratos:

a) o primeiro, denominado de "Contratos de Parceria Agrícola", firmado com a empresa agrícola da Usina — Olímpia Agrícola Ltda (denominada de Parceira outorgada) — fls. 508/511;

b) o segundo, denominado de "Contrato de Compra e Venda de Cana-de-Açúcar", firmado com a usina - Açúcar Guarani S/A (denominada de compradora) - fls. 512/513.

A Fiscalização considerou que, por ter sido já vendida a produção, que haveria uma simulação. Ora, é natural no meio agrícola os contratos de compra e venda com entrega futura, sendo, por óbvio, já estabelecidos valores a estes negócios.

Ainda, considerou a Fiscalização que não se poderia presumir a produção por uma média de produtividade da região nos últimos quatro anos anteriores a assinatura do contrato. Esta conclusão não me parece fazer sentido, pois as partes são livres para ajustar o preço que bem entenderem, sendo razoável.

Deste modo, o proprietário da terra, após ter firmado contrato de parceria agrícola, firmou com terceiro, contrato de compra e venda com entrega futura, de sua parte na produção agrícola. Parece-me com sentido o negócio, pois sabendo que terá a cana-de-açúcar quando produzida, natural que venha já a garantir a sua comercialização.

Assim, não considero que por ele já ter estabelecido a quantidade de cana de açúcar que irá entregar a terceiro no futuro venha a descaracterizar o contrato de parceria agrícola, vindo a configurar um contrato de arrendamento.

A fiscalização não demonstrou em nenhum momento que o contribuinte não iria receber 15% da produção agrícola, mas sim valor fixo, como sustentou. Faz ela tão somente uma presunção de que, pelo contribuinte ter já previsto quanto que representaria isso em cana-de-açúcar e já ter estipulado valor a esta produção junto a terceiro, teria ele acertado quantidade fixa de cana-de-açúcar por hectare.

Tal lógica não faz sentido, pois para um contrato de compra e venda futura de produção agrícola, necessário estipular quantidade e valor, não poderia ter o contribuinte ter somente estipulado valor, sem informar a quantidade comercializada, isso daria insegurança ao negócio jurídico, pois o adquirente não saber o quantum está obrigado a comprar e, por consequência, a pagar, seria um verdadeiro cheque em branco.

Diante disso, verifica-se que não há no presente caso nada que possa levar a crer que o contribuinte não assumiu os riscos de caso fortuito ou de força maior com a produção agrícola.

Compreendo que o pré-estabelecimento de produção, considerando-se a média dos últimos quatro anos, bem como o valor desta produção, junto a terceiro que se compromete a comprá-la, não é suficiente para concluir que houve uma simulação por parte do contribuinte, que teria assim planejado para disfarçar um contrato de arrendamento rural, tudo em busca de uma tributação que lhe fosse mais benéfica.

Para descaracterizar o contrato de parceria agrícola, considerando ele uma simulação de um contrato de arrendamento, deve a fiscalização apresentar provas suficientes da conduta simulada. A mera existência de contrato de compra e venda, para entrega futura da produção, com empresa terceira à parceria agrícola, não é suficiente para concluir que o proprietário da terra, na condição de parceiro, teria simulado a parceria agrícola e estabelecido um valor fixo (em quantidade de produção) da produção que iria receber advinda da parceria, o que caracteriza um valor de aluguel pelo arrendamento.

Aliás, para afastar a argumentação da fiscalização por completo, bastaria o contribuinte não ter realizado a venda de sua produção com entrega futura, pois este é o motivo que fundamenta o auto de infração. Conforme se verifica, a argumentação para manter o auto de infração quanto a tal questão, não se mantém.

Assim, entendo que a fiscalização não só lavrou o auto com base numa presunção, como também realizou um ficção jurídica para fundamentá-lo, o que não pode ser acolhido por este Conselho. É ônus da fiscalização demonstrar a existência de simulação, não podendo, por simples suposição ou presunção, criar uma ficção jurídica, para autuar o contribuinte, sem apresentar uma comprovação hábil a demonstrar a efetiva ocorrência de uma conduta simulada.

Diante disso, entendo que a reclassificação de receitas realizada pela autoridade fiscal deve ser afastada, devendo ser afastada a tributação por arrendamento (aluguéis), devendo ser considerada legal e correta a forma na qual o contribuinte ofereceu a tributação os valores advindos da parceria agrícola em questão, ou seja, como provenientes da atividade rural.

Ante o exposto, voto no sentido em DAR PARCIAL provimento ao recurso, para também cancelar o lançamento relativo à infração de "reclassificação de rendimentos declarados nas DIRPFs".

Assinado digitalmente

Martin da Silva Gesto - Redator designado.