



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12571.720085/2017-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1001-003.344 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 6 de maio de 2024
Recorrente EVANDRO NOBORU INOUE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

ATIVIDADE RURAL. CUSTOS. RISCOS.

Os rendimentos obtidos pela exploração de propriedade agrícola, cujos riscos e custos foram integralmente assumidos por terceiros, não tem natureza de receitas da atividade rural.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Avito Ribeiro Faria - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Gustavo de Oliveira Machado, e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia Federal de Julgamento em Salvador (DRJ/SDR), acórdão nº 15-43-552, de 29 de setembro de 2017 (e-fls. 447/453), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo recorrente contra o Auto de Infração que se encontra devidamente adunado aos autos (e-fls. 316/330).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

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

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

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

De acordo com o relatório fiscal o contribuinte seria proprietário de 20% da Fazenda Marcela, no Paraná, propriedade foi adquirida em 2008 por ele e mais quatro outros parentes (seus primos).

Relata a Autoridade Fiscal que, nos idos de 2004, o antigo proprietário do imóvel, João Alberto Piedade Pucci, teria celebrado contrato com a Klabin para exploração do imóvel, na atividade de extração de madeira. No ato da venda este contrato foi sub-rogado aos novos adquirentes, com anuência da empresa.

No decorrer da fiscalização restou constatado que, apesar de ter sido intitulado como “contrato de parceria agroflorestal” (fls. 25), as cláusulas contratadas com a Klabin indicavam tratar-se na verdade de **arrendamento rural**, em síntese pelas seguintes razões:

- 1) Pagamentos mensais são valores fixos, atualizados pela cotação da soja, sem qualquer relação com a madeira efetivamente extraída no período;
- 2) O parceiro outorgante não assume responsabilidade civil ou trabalhista relativamente às pessoas que venham a trabalhar no imóvel; e;
- 3) Os outorgantes não arcam com qualquer despesa ou prejuízo e não assumem qualquer risco da exploração; e não estão obrigados a devolver em nenhuma hipótese as parcelas recebidas, mesmo em caso de sinistro.

Assim, por se tratar de arrendamento rural, os valores recebidos pelo arrendador não poderiam ser tributados em sua declaração do imposto de renda como receita da atividade rural, com os benefícios que tal tributação comporta, a saber, exclusão de despesas escrituradas ou da parcela de 20% da receita, e com a possibilidade de compensar prejuízos de exercícios anteriores, mas sim como rendimentos sujeitos à tributação direta no ajuste anual.

No curso da fiscalização teria sido apresentado um contrato de arrendamento que os cinco proprietários da Fazenda Marcela celebraram com Milton Mário Tanaka, pai de um dos proprietários, de acordo com o qual 80% dos valores recebidos da Klabin ficariam com Milton Mário Tanaka. A Autoridade Fiscal relatou que tal fato seria materialmente impossível e juridicamente inválido, considerando que o imóvel já estava sendo explorado pela Klabin, com vedação contratual para que fosse explorado de forma diversa.

Portanto, prossegue a Autoridade Fiscal, este contrato não teria o condão de excluir a responsabilidade dos **reais beneficiários dos rendimentos**, que são os **proprietários do imóvel**, mesmo que tais rendimentos tenham sido creditados pela Klabin na conta bancária de Milton Mário Tanaka.

Quanto à própria Klabin S/A, a Fiscalização constatou que a empresa efetuara numerosos contratos com outros proprietários rurais dentro deste mesmo esquema, beneficiando-se com preços menores, pois pôde descontar da remuneração contratada a parcela relativa ao tributo sonegado pelo arrendador. Considerando o seu vínculo com o fato gerador do tributo, a empresa foi declarada responsável solidária pelo crédito tributário.

O autuado, em conjunto com a Klabin S/A, impugnou o lançamento desenvolvendo os seguintes argumentos:

1. O contrato entre o antigo proprietário da fazenda e a Klabin em 2004 é de fato um contrato de parceria, e não de arrendamento, e foi de fato sucedido em 2008 por Milton Mário Tanaka, que assumiu todos os direitos e obrigações do mencionado contrato e passou a administrar a fazenda, recebendo assim 80% do resultado da exploração. Os 20% restantes ficaram com os proprietários da fazenda.

2. Ao contrário do que afirma o autuante, o parceiro outorgante assumiria os riscos do empreendimento, pois, conforme cláusula 5.14 do contrato, a parceria poderia ser rescindida unilateralmente pelo parceiro outorgado. Aceitara também os riscos decorrentes das inegáveis incertezas quanto às colheitas a longo prazo. As espécies plantadas (pinus e/ou eucalipto) requerem uma maturação de 14 a 20 anos para o corte, o que submete ambos os parceiros a um elevado grau de incerteza e risco.

3. Visando garantir o cumprimento dos compromissos de preservação ambiental assumidos pela empresa perante órgãos oficiais e com a sociedade, é certo que o trabalho inicial de plantio e preparação do solo foi inteiramente realizado pela Klabin com a sua equipe de técnicos e às suas expensas, e por isso também assumiu toda responsabilidade trabalhista e previdenciária; mas isso não significa que o parceiro outorgante não tenha tido qualquer participação no trabalho de manutenção, proteção, guarda e desenvolvimento da área plantada.

4. O fato de ter recebido pagamentos antecipados não descaracteriza o arrendamento, como previsto no art. 96, §3º do Estatuto da Terra. Dado o longo período de maturação, o outorgante não poderia dispensar estes pagamentos, destinados à sua subsistência, que são meras antecipações da futura colheita.

5. O contrato é de longo prazo, de 14 anos, e por isso não teria cabimento em falar-se de contrato de arrendamento, como se deduz do art. 95 do Estatuto da Terra e art. 13 do Decreto n.º 59.566/1966.

6. O art. 95 do Estatuto da Terra, com a redação dada pela Lei n.º 11.443/2007, exclui a renovação automática do contrato de arrendamento.

7. Inexiste no sistema normativo brasileiro comando legal que permita a desconsideração de ato ou negócio jurídico válido. Ademais, um contrato de arrendamento deveria cumprir as condições previstas no art. 13 do Decreto do Decreto n.º 59.566/1966, o que não foi o caso, pois o contrato em questão nada estabelece quanto aos seguintes requisitos: i) Direito de preferência na aquisição do imóvel; ii) Direito à indenização das benfeitorias realizadas ou retenção do imóvel até o seu ressarcimento; iii) Limite da remuneração em função do valor cadastral do imóvel; iv) Direito à renovação do contrato de arrendamento.

Para a Impugnante não teria fundamento, de fato, a afirmação do autuante de que os proprietários do imóvel se beneficiaram indevidamente com o contrato, pois, considerando que se trata de produção de longo prazo, o fato gerador somente ocorrerá com a venda do produto produzido em parceria, e não com as antecipações da produção futura, pagas pelo outorgado.

Ou seja, mesmo que se admita para argumentar que se trata de um contrato de arrendamento, somente 20% do total pago pela Klabin poderia ser considerado rendimento dos proprietários do imóvel, uma vez que 80% coube ao Sr. Milton Mário Tanaka, em virtude contrato de arrendamento com este último.

A d. DRJ, por sua vez, excluiu a arrolada responsável solidária e no mérito manteve a autuação porque: “Ainda que se pudesse admitir que o contrato aqui em questão é um contrato de parceria, o art. 59 do RIR exclui do conceito de rendimentos da atividade rural a renda obtida em contratos de parceria em que o parceiro-outorgante não assume os riscos de produção”.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Regularmente cientificado, por via postal, em 24.10.2017, conforme cópia de Aviso de Recebimento dos correios, à fl. 461, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, em 23.11.2017, (e-fls. 468/477), no qual, após historiar acerca dos motivos ensejadores do Auto de Infração até a decisão proferida pela DRJ/SDR, reiterou as mesmas teses de defesa que foram apresentadas quando da interposição da sua impugnação.

Por fim, deixou consignado a recorrente (e-fls. 477):

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

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

26. Está plenamente convencida a Recorrente de que não ocorreu a alegada omissão de rendimentos, como afirma o lançamento impugnado e a r. decisão recorrida. Como se disse, à vista das especificidades do plantio de árvores e do longo período para colheita, o contrato de parceria necessita ser firmado da forma que se apresentou, sendo que a antecipação de pagamentos ao parceiro não desnatura o contrato. E por esta razão pela qual nenhuma diferença a título de imposto de renda da pessoa física poderá ser exigida.

27. Por todos os ângulos que se examinar se constatará que a r. decisão recorrida é totalmente equivocada e, por isto mesmo, merece ser inteiramente reformada, devendo, pois, ser provido o presente recurso para que seja inteiramente cancelado o auto de infração e arquivado o processo, sem qualquer exigência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Avito Ribeiro Faria, Relator.

Submete-se à apreciação desta Turma de Julgamento o recurso voluntário oferecido pela contribuinte EVANDRO NOBORU INOUE.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal – PAF, inclusive para os fins do inciso III, do art. 151 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional – CTN. Assim, dele toma-se conhecimento.

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

DA DESCARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO DE PARCERIA E DA CARACTERIZAÇÃO DO ARRENDAMENTO

A despeito do contrato firmado entre a KLABIN S/A, CNPJ 89.637.490/0001-45, e a pessoa física JOÃO ALBERTO PIEDADE PUCCI, CPF 026.412.329-87, estabelecerem como título “CONTRATO DE PARCERIA AGROFLORESTAL N.º 102/2005”, fls. 20-27, a fiscalização constatou que a essência da transação é de ARRENDAMENTO RURAL, explanado na sequência.

Em 18/11/2008, a pessoa física JOÃO ALBERTO PIEDADE PUCCI alienou o imóvel rural vinculado ao CONTRATO DE PARCERIA AGROFLORESTAL N.º 102/2005, denominado FAZENDA MARCELA, para os adquirentes EVANDRO NOBORU INOUE, CLEBER KEIDI KURIHARA TANAKA, ERIC HIDEKI TANAKA, JULIANA MEGUMI TANAKA e KELLY MIKA TANAKA, conforme escritura de compra e venda de fls. 28-37.

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

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

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

Vejamos que a Autoridade Fiscal, a partir de uma série de elementos, destacou que o intitulado “contrato de parceria agroflorestal” (fls. 25), firmado com a Klabin, tratar-se-ia na verdade de arrendamento rural, em síntese, pelas seguintes razões: (i) os pagamentos mensais são valores fixos, atualizados pela cotação da soja, sem qualquer relação com a madeira efetivamente extraída no período; (ii) o parceiro outorgante não assume responsabilidade civil ou

trabalhista relativamente às pessoas que venham a trabalhar no imóvel; (iii) os outorgantes não arcam com qualquer despesa ou prejuízo e não assumem qualquer risco da exploração; e não estão obrigados a devolver em nenhuma hipótese as parcelas recebidas, mesmo em caso de sinistro.

Assim, por se tratar de um **arrendamento**, os valores recebidos pelo arrendador não poderiam ser tributados em sua declaração do imposto de renda como receita da atividade rural, com os benefícios que tal tributação comporta, a saber, exclusão de despesas escrituradas ou da parcela de 20% da receita, e com a possibilidade de compensar prejuízos de exercícios anteriores, mas sim como rendimentos sujeitos à tributação direta no ajuste anual.

Pois bem.

Vejamos que somente os **rendimentos da atividade rural** é que se sujeitam a tributação diferenciada (a base cálculo é no máximo 20% da receita bruta). Neste diapasão, tanto a receita, quanto os contratos inerentes à atividade devem ser comprovados mediante os documentos usualmente utilizados e em conformidade com os requisitos estabelecidos na legislação pertinente.

Nesta toada, o artigo 58 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, que regulamentou a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – RIR/99, trata da tributação das atividades rurais, nos seguintes termos:

Art.58. Considera-se atividade rural (Lei n.º 8.023, de 12 de abril de 1990, art. 2º, Lei n.º 9.250, de 1995, art.17, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 59):

I- a agricultura;

II- a pecuária;

III - a extração e a exploração vegetal e animal;

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

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

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

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas (Lei n.º 8.023, de 1990, art. 2º, parágrafo único, e Lei n.º 9.250, de 1995, art. 17).

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

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

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

No caso dos autos o Recorrente, em sede de Impugnação não fez a necessária prova de que seus rendimentos seriam fruto de atividade rural.

Em sede recursal não foram juntados quaisquer outros documentos, e como os seus argumentos já foram examinados pela d. DRJ, cuja decisão encontra-se perfeitamente motivada de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária, seus fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento¹, com vistas ao deslinde da questão ora suscitada, como segue devidamente transcrita a seguir (e-fls. 447/453):

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

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

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

Mais ainda, o contrato garante ao parceiro-outorgante um rendimento fixo, independente da produção. Não se confirma assim a alegação do impugnante que se trata de mera antecipação de futura colheita. Se assim fosse, o contrato teria especificado as condições para o fechamento das contas em virtude da produção efetiva, o que não ocorre.

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

¹ Art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e §12 do art. 114 do Anexo do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

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

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

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

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

Enumera os seguintes itens como requisitos do art. 13 do Decreto do Decreto n.º 59.566/1966:

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

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

A cláusula 5.6 confirma o direito à indenização das benfeitorias:

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

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

De acordo com o art. 124 do Código Tributário Nacional, são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. É evidente que tal vínculo não se refere à mera relação que existe entre a fonte pagadora e o beneficiário dos rendimentos. Não há neste caso interesse propriamente dito da fonte pagadora quanto aos rendimentos como tais, depois que são pagos, a menos que os beneficiários sejam sócios ou pessoas ligadas à empresa. A relação da fonte pagadora com os rendimentos pagos é, por assim dizer, externa ao fato gerador. No presente caso, a própria hipótese da autuação, que é o arrendamento, já delimita claramente os papéis próprios de cada parte: de um lado a fonte pagadora e de outro os beneficiários dos rendimentos. O autuante procura demonstrar o possível benefício que a Klabin obteve com a contratação de arrendamento por valor inferior, em

virtude do imposto sonegado. Mas isto evidenciaria em tese apenas o conluio da Klabin na prática de sonegação (o que em tese poderia motivar a qualificação da multa, sem prejuízo de responsabilização criminal), mas não o vínculo de interesse da pessoa jurídica com os rendimentos como tais, objeto do presente lançamento, que beneficiaram exclusivamente os arrendadores, já que o fato gerador não inclui o benefício que a Klabin teria derivado do esquema, especialmente quando não houve qualificação da multa. Não há assim por que responsabilizar neste caso a empresa pelo pagamento de imposto incidente sobre rendimentos cujo único beneficiário foi o proprietário do imóvel, o qual poderia e deveria tê-los declarado, como era de sua exclusiva responsabilidade, como rendimentos sujeitos à tributação direta no ajuste anual.

Ante o exposto, nega-se provimento ao Recurso Voluntário, nos termos da fundamentação.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Avito Ribeiro Faria