



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12571.720089/2017-95
ACÓRDÃO	1002-003.571 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	KELLY MIKA TANAKA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva – Presidente

Assinado Digitalmente

JOSE ROBERTO ADELINO DA SILVA – Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Aílton Neves da Silva (Presidente), Ricardo Pezzuto Rufino, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Miriam Costa Faccin, Luís Ângelo Carneiro Baptista e José Roberto Adelino da Silva.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão nº 15-43.554, da 3ª Turma da DRJ/SDR, que julgou procedente, em parte, a Impugnação, apresentada pela ora recorrente, contra o Auto de Infração fls. 314/327.

Segue o relatório:

De acordo com o relatório fiscal a contribuinte é proprietária de 20% da Fazenda Marcela, no Paraná. A propriedade foi adquirida em 2008 por ela e mais quatro outros parentes, seus primos. Em 2004 o antigo proprietário do imóvel, João Alberto Piedade Pucci, havia 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.

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:

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

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.

No curso da fiscalização foi 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. Além de ser 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, 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.

A autuada, em conjunto com a Klabin S/A, impugna 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 nº 59.566/1966.

6. O art. 95 do Estatuto da Terra, com a redação dada pela Lei nº 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 nº 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.

8. Não tem 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. Quando acontecer a venda os envolvidos apurarão o imposto devido, ocasião em que serão atribuídos ao Sr. Milton Mário Tanaka 80% do total recebido da Klabin, de acordo com o contrato de arrendamento que os proprietários do imóvel firmaram com este último. Assim, 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.

O responsável solidário argumenta, em síntese, que uma pessoa jurídica não pode ser responsabilizada por imposto devido por pessoa física, exceto e dentro dos limites da obrigação de reter o imposto na fonte, sob pena de se desrespeitar o princípio constitucional da capacidade contributiva. A empresa somente poderia ser responsabilizada no âmbito do Direito Civil por eventuais prejuízos comprovadamente causados ao parceiro, inclusive com relação ao imposto aqui exigido, se fosse o caso, o que foge à competência do Fisco.

A DRJ assim decidiu:

Acórdão 15-43.554 - 3ª Turma da DRJ/SDR

Sessão de 29 de setembro de 2017

Processo 12571.720089/2017-95

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

A recorrente foi cientificada em 30/10/2017 (fl.452) e apresentou o seu recurso voluntário em 24/11/2017 (fls. 454).

Em seu Recurso Voluntário (RV) a recorrente reafirma o que alegado em sede de impugnação e que:

5. Para chegar a tão equivocada conclusão, a r. decisão recorrida parte do errôneo pressuposto de que a atividade rural seria única e exclusivamente exercida por Klabin, sendo que a Recorrente figuraria “meramente como arrendante, sem ter ingerência no empreendimento rural”. E após destacar que Klabin se compromete a comprar as árvores plantadas informa que o valor correspondente ao preço é pago parceladamente desde o início do contrato, e que o montante parcelado é corrigido pela variação do “preço da saca de soja” (SIC).
6. Ora, como se mencionou na impugnação, os riscos da atividade, e os custos inerentes a esta atividade são assumidos por ambas as partes.

7. O auto de infração faz menção a várias cláusulas do contrato de parceria para tentar demonstrar que inexistia risco a “arrendante”, destacando que os riscos de acidentes do trabalho e riscos ambientais correrão por conta de Klabin.

8. Repete a r. decisão recorrida o mesmo engano cometido pelo Sr. Fiscal que, ao deparar-se com o tratamento que o contrato deu ao CASO FORTUITO ou FORÇA MAIOR, não foi capaz de perceber que justamente esta disposição é que faz caracterizar o contrato de parceria firmado entre as Impugnantes, porquanto pretendem elas, com esforço comum, obter o resultado da atividade rural assumindo seus riscos. Veja-se a cláusula 5.14 e 5.14.1 do contrato de parceria:

5.14 - As partes não respondem, entre si, pela ocorrência de CASO FORTUITO ou FORÇA MAIOR, previstos no art. 393 do Novo Código Civil, inclusive pela ocorrência de eventual invasão ou ocupação, mediante violência, por ação do MST ou movimento social congênere, que prejudique a execução total ou parcial do contrato, ficando, nesta hipótese, facultado à PARCEIRA OUTORGADA rescindir – sem ônus – o contrato, ficando, em consequência, liberada de qualquer pagamento pelo que deixar de ser cumprido

5.14.1 O percentual fixo convencionado entre as partes a propósito da produção poderá ser alterado com a existência e intensidade dos riscos

9. Não é preciso muito refletir para concluir que, em havendo, por exemplo, um incêndio que devaste a plantação, ainda que ocorrido no primeiro mês de contrato, nenhum valor será devido por Klabin à parceira, caso em que o contrato será rescindido sem ônus e a Klabin será liberada de qualquer pagamento. Ora, que arrendamento seria este que, diante de um caso fortuito ou de força maior, o arrendante estaria liberado de qualquer pagamento ou indenização? O risco, sem dúvida, é também do proprietário da terra que, aceitando que nela sejam produzidas árvores para corte (e posterior fornecimento à Klabin enquanto matéria-prima), sujeitando-se à inegáveis incertezas da colheita e do longo prazo da colheita.

10. Ora, a este respeito, a r. decisão recorrida afirma, inexplicavelmente, que “*como visto no contrato apresentado nos autos, caso ocorram situações como enchentes, terremotos, incêndios, pragas, invasões de terra por movimentos sociais, tais riscos serão suportados inteiramente pela KLABIN*”. Com todo o respeito, a autoridade julgadora NÃO examinou o contrato.

11. De fato, não se deu conta a fiscalização e o julgador que o prazo alongado de 14 (quatorze) anos do contrato não é estipulado ao mero acaso, e a razão pela qual não tem cabimento e demonstra o total engano da fiscalização em insistir em classificar o

referido contrato em contrato de arrendamento rural está explícito no art. 95 do Estatuto da Terra e art. 13 do Decreto 59.566/66, segundo o qual:

- a) prazo mínimo de 3 anos para a vigência do contrato;*
- b) direito de preferência na aquisição do imóvel;*
- c) direito a indenização das benfeitorias necessárias e úteis feitas no imóvel ou sua retenção até a efetiva indenização;*
- d) limitação da remuneração e formas de pagamento em dinheiro ou no seu equivalente em produtos; e*
- e) direito à renovação do contrato de arrendamento.*

...

16. Note-se que o auto de infração e a r. decisão recorrida deixaram de se preocupar em examinar o livro-caixa da Recorrente para examinar as despesas por ela arcadas, com o que seria derrubado o argumento de que as despesas são exclusivamente suportadas por Klabin.
17. De outro lado, não prospera a afirmação contida no auto de infração e repetida incorretamente no julgado de que o fato de a Klabin antecipar pagamentos ao Primeiro Impugnante configuraria contraprestação do arrendamento rural.
18. Coerentemente com o que se afirmou anteriormente, tendo em vista que o ciclo produtivo é bastante alongado (mínimo de 14 anos para que se possa colher as árvores plantadas e destinar as toras para a produção de papel e papelão), obviamente que o produtor rural (parceiro) não teria como auferir neste período que medeia entre o plantio e a colheita o mínimo necessário para a sua subsistência (tal como, o pagamento de seus empregados, despesas com abastecimento, pagamento de ITR, manutenção da propriedade, etc.). Daí porque para fazer frente a estas despesas mínimas de subsistência do produtor, as circunstâncias impõem que Klabin faça periódicas antecipações de recursos por conta da venda, futura e incerta, da produção ao final do período de no mínimo catorze anos.
19. E estes pagamentos, nada tem de contraprestação de arrendamento. Não há sinalagma referido ao uso da terra. Trata-se de mera antecipação de preço de compra de futura safra/colheita.

Cita jurisprudência não vinculante deste CARF no sentido de não haver simulação em contratos de parceria agrícola. Afirma que a descaracterização da parceria não se sustenta frente às disposições contratuais. Cita o art. 110, do Código Tributário Nacional – CTN, para concluir que:

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 José Roberto Adelino da Silva, Relator.

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 65 da Portaria MF nº 1.634/2023 (Regimento Interno do CARF) c/c a Portaria CARF nº 2.605, de 30 de março de 2022, que estende, temporariamente, à 1ª Seção de Julgamento a competência para processar e julgar os recursos das Turmas Extraordinárias da Segunda Seção de Julgamento que versem sobre Imposto de Renda das Pessoas Físicas, com valores até 60 salários-mínimos.

O Recurso Voluntário é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, previstos no Decreto 70.235/72, portanto, dele eu conheço.

O crene da lide prende-se ao fato de a recorrente ter, na realidade, celebrado um contrato de arrendamento e não de parceria.

A DRJ foi bem clara em relação ao fato, conforme, com a devida vênia, adiante cito:

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. Citando:

Art. 59. Os arrendatários, os condôminos e os parceiros na exploração da atividade rural, comprovada a situação documentalmente, 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 contrato de parceria aqui em questão não há qualquer cláusula que atribua os riscos da produção ao outorgante. O impugnante afirma que assumira os riscos do empreendimento, pois, de acordo com a cláusula 5.14 do contrato, a parceria poderia ser rescindida unilateralmente pelo parceiro outorgado. Mas a rescisão do contrato não implica prejuízo no empreendimento, especialmente quando o outorgante sequer deveria devolver os valores recebidos. Por esta mesma razão não procede o seu argumento de que assumira os riscos decorrentes das incertezas quanto às colheitas a longo prazo, já que estes riscos não afetariam os valores recebidos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5.3 - Sem prejuízo do disposto na cláusula 5.2, deste, em caso de alienação da gleba objeto do contrato durante a sua vigência, a PARCEIRA OUTORGADA terá, em igualdade de condições, prioridade na compra, devendo, o PARCEIRO OUTORGANTE, para tanto, NOTIFICÁ-LA por meio de CARTÓRIO DE TÍTULOS E DOCUMENTOS, indicando preço, formas de pagamento e outras

A cláusula 5.6 confirma o direito à indenização das benfeitorias:

5.13 - Fazem parte integrante deste contrato as cláusulas e condições estabelecidas no art. 13, do Decreto 59.566, de 14 de novembro de 1966.

Assim, conclui a DRJ em relação a este fato:

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.

Como se vê, no Recurso Voluntário, a recorrente apenas traz argumentos semelhantes e alguns adicionais, mas, nenhuma prova acrescenta aos seus dizeres, fala do Livro Caixa, mas, não o anexa.

Assim, por concordar integralmente com a decisão da DRJ, posto entendê-la como irretocável, peço a devida vênia para a ela aderir nos termos do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/99 e no art. 57, § 3º, do RICARF, cuja transcrição foi trazida neste voto.

É como voto

Assinado Digitalmente

JOSE ROBERTO ADELINO DA SILVA