



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.721557/2021-74
ACÓRDÃO	2201-012.170 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SANDRA BARROS DA ROCHA PICADO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018, 2019

PARCERIA RURAL. REQUISITOS. DESCLASSIFICAÇÃO. ARRENDAMENTO.

É da essência da parceria rural que os contratantes partilhem os riscos advindos do caso fortuito e da força maior do empreendimento rural, restando descaracterizada quando uma das partes recebe quantia fixa, independentemente da produção, o que transforma o negócio jurídico, a partir disso, em arrendamento.

ARRENDAMENTO X PARCERIA. SIMULAÇÃO.

A celebração de contrato de compra e venda de safra futura, vinculado à contrato de parceria rural com o parceiro cessionário, caracteriza simulação de negócio jurídico, quando fica caracterizada a finalidade de disfarçar arrendamento rural de fato.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. EXIGIBILIDADE.

A multa de ofício qualificada é exigível quando constatada a intenção do sujeito passivo de modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a impedir ou retardar seu conhecimento pelo Fisco, visando o recolhimento a menor dos tributos devidos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.APLICAÇÃO. SUPERVENIÊNCIA DA LEI Nº 14.689/2023.

Aplica-se legislação de forma retroativa a ato ou fato pretérito, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para: i) deduzir da base de cálculo os valores recolhidos a título de ITR; ii) reduzir a multa de ofício qualificada para o percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna; vencidos os Conselheiros Fernando Gomes Favacho e Thiago Álvares Feital, que lhe deram provimento integral. O conselheiro Thiago Álvares Feital manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Weber Allak da Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Thiago Álvares Feital, Luana Esteves Freitas e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

1 - DA AUTUAÇÃO

A ação fiscal abrangeu a análise dos contratos de arrendamento para exploração da atividade rural nas propriedades da impugnante, em conjunto com seu cônjuge, Celso Hermínio Ferraz Picado, CPF 691.235.518-87, detentores de 25% dos imóveis, cada um, e sua mãe, Ruth Alves Barros da Rocha, CPF 021.438.448-91, com 50% dos imóveis.

A contribuinte foi autuada em 09/08/2012 pelo cometimento das infrações tributárias adiante relacionadas:

1.1 - Omissão aluguéis recebidos de pessoa jurídica.

A contribuinte autuada informou nas DIRPFs, anos calendário 2016 a 2019 rendimentos de atividade rural, decorrentes dos seguintes contratos de parcerias:

Parceiro	Fazendas
Açúcar e Álcool Oswaldo Ribeiro de Mendonça	Fazenda Mimosinho
Açúcar e Álcool Oswaldo Ribeiro de Mendonça	Fazenda Mata Linda
Açúcar e Álcool Oswaldo Ribeiro de Mendonça	Fazenda São José das Três Barras
Açúcar e Álcool Oswaldo Ribeiro de Mendonça	Fazenda TRÊS BARRAS
Açúcar e Álcool Oswaldo Ribeiro de Mendonça	Fazenda Vó Ruth
Açúcar e Álcool Oswaldo Ribeiro de Mendonça	Fazenda Dona Ruth
São Martinho S.A.	Fazenda Santa Enedina.
Vale do Tijuco Açúcar e Álcool S.A.	Fazenda Paraíso do Prata
Usina Guaíra Ltda	Fazenda Santo Antônio do Lageado
Usina Guaíra Ltda	Fazenda Cruz Alta

Segundo narrado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 2.039/2.153), tais contratos tinham como objeto a produção de cana de açúcar pela empresa outorgada, que assumia o compromisso de compra de toda a produção rural dos parceiros outorgantes, com base em contratos de venda futura de produção agrícola.

Ao analisar os contratos de parcerias, a autoridade fiscal verificou que os valores recebidos pelos outorgantes não ficavam sujeitos a nenhum tipo de ajustes recebendo no curso do ano/safra o valor correspondente a uma quantidade fixa de quilos de ATR (açúcar total recuperável) Desta forma, a fiscalizada teria garantia de produção, sem risco de quebra de produção ou qualquer outro imprevisto durante a safra. A fiscalizada recebeu como pagamento exatamente os valores correspondentes às quantidades fixas estabelecidas no contrato e não correspondente aos percentuais das quantidades produzidas de acordo com relatório do fundo agrícola.

Constatou-se que os custos do plantio e colheita da cana-de-açúcar foram incorridos pela empresa compradora da safra futura. Também não existiria o compartilhamento de riscos, elemento essencial num contrato de parceria rural.

Diante dos fatos constatados, a autoridade fiscal entendeu ter havido uma simulação, uma vez que, na realidade existiria uma operação de arrendamento com pagamento em quantidade fixa de produto e não um contrato de parceria seguido de um contrato de venda futura de produção agrícola.

1.2 – Omissão de rendimentos de atividade rural.

Foi identificada a omissão de rendimentos da atividade rural, não escriturados no livro caixa, nos valores **R\$ 33.157,33**, referente ao ano calendário de 2016, e **R\$ 1.875,94** no ano de 2018.

Os valores foram apurados com base nas informações prestadas pelas empresas Usina Guaíra Ltda e Vale do Tijuco Açúcar e Álcool S.A. Diante da não comprovação do lançamento no Livro Caixa, esses valores foram adicionados de ofício.

1.3 – Glosa de despesas da atividade rural.

Além das infrações descritas nos itens anteriores, a autoridade fiscal considerou como indevida a dedução das despesas no montante de **R\$ 1.166.666,67** no ano calendário de 2018

Segundo a autoridade fiscal, tal valor se referia à parcela paga pela terra nua na aquisição de imóvel rural, que não poderia ser deduzida como despesa na apuração de resultado da atividade rural.

Ocorre, que com a reclassificação de grande parte da receita declarada na atividade rural, a suposta glosa não gerou lançamento de ofício, na medida que o resultado no respectivo ano ficou negativo.

Diante da impossibilidade de lançamento de ofício referente à possível glosa, a autoridade fiscal ressaltou que, na hipótese de insubsistência do lançamento relativo à infração por rendimentos provenientes do arrendamento das propriedades rurais, deve ser cobrado o imposto de R\$ 321.349,23, com multa de 75%, referente a glosa de despesas não comprovadas do Livro Caixa.

2 – DA IMPUGNAÇÃO

Em 13/09/2021 foi apresentada impugnação ao lançamento contendo as seguintes alegações:

- Que a descrição fiscal desconsiderou o teor específico dos incisos do §1º e do §2º do art. 96 do "Estatuto da Terra", na redação que lhe outorgou a Lei 11.443/2007;
- Que não há impedimento para que parceiro outorgante/cedente pactue com o parceiro outorgado/cessionário quantidades/volumes produtivos fixos por área explorada;
- Que há espaço para a aplicação tanto do parágrafo único do art. 52 do RIR/2018 quanto o art. 165 da IN RFB 971/2009;
- Que não foram considerados outros fatores de risco, como variações de preço dos frutos obtidos na exploração do empreendimento rural e a distribuição da responsabilidade pela ocorrência de caso fortuito e força maior do empreendimento rural;
- Que havia variação de preços nos "preços mensais" aplicados para os pagamentos provisórios de meio de safra, especialmente entre aqueles dos meses iniciais em relação àqueles verificados no curso ou ao final do mesmo ano agrícola;

- Que nos contratos há previsão de que as eventuais benfeitorias realizadas pelo outorgado ocorrerão sem custos ou indenizações por parte dos outorgantes, disposição típica dos Contratos de Parceria Agrícola;
- Que na base de cálculo do lançamento foram incluídos indevidamente os impostos e taxas incidentes sobre os bens;
- Contesta a aplicação da multa qualificada, já que não agiu dolosamente, de forma a impedir o conhecimento por parte da Administração Tributária sobre a ocorrência do fato gerador;
- Que a fiscalização incluiu em duplicidade os valores de R\$ 132.629,34 (2016) e R\$ 7.503,74(2018) nas infrações “Omissão de Rendimentos da Atividade Rural” e “Omissão de Rendimentos (Aluguéis) recebidos de Pessoa Jurídica”.

Em 13/02/2023 a 5ª Turma da DRJ02 proferiu acórdão, dando provimento parcial à impugnação, cancelando a infração “Omissão de Rendimentos de Atividade Rural”.

Adiante reproduzo os principais trechos da decisão por matéria impugnada:

DO ARRENDAMENTO

.....
O arrendamento caracteriza-se pelo pagamento de uma renda anual ao proprietário ou a quem lhe faça às vezes, por parte do arrendatário.

Como se percebe, o critério a afastar o arrendamento da parceria é o risco, que no primeiro caso é do outorgado (arrendatário) e no segundo é partilhado por ambos, outorgante e outorgado.

Assim, se o proprietário das terras não assume os riscos inerentes à exploração da atividade rural, não faz jus ao regime próprio desta atividade. Trata-se, outrossim, de rendimentos de arrendamento recebidos de pessoa física, devendo ser efetuado o lançamento com base nos artigos 37, 38 e 49 do RIR/99.

A. AÇÚCAR E ÁLCCOL OSWALDO RIBEIRO DE MENDONÇA LTDA:

Os pagamentos da venda e compra futura de cana-de-açúcar previstas nestes contratos foram parcelados pelo período contratual, por ano de produção, independentemente da quantidade de cana-de-açúcar produzida no imóvel referente à gleba objeto da parceria.

B. SÃO MARTINHO S.A

O preço de venda e compra das safras agrícolas de cana-de-açúcar referentes às safras de 2014/2015 a 2020/2021 foi fixado pelas partes no valor equivalente a 70 toneladas de cana-de-açúcar por alqueire plantado/ano, independentemente da

quantidade produzida, com pagamento todo dia 20 (vinte) do mês de maio de cada ano.

C. USINA VALE DO TIJUCO

De acordo com o Contrato de Parceria Agrícola, a quota-parte dos vendedores é de 9.828.136,98 quilogramas de ATR, para o período contratado, independentemente da produção da parceria, os quais serão, integralmente, comprado pela outorgada, de acordo com o Contrato de Venda e Compra de Safra Futura de Cana-de-Açúcar.

D. USINA GUAÍRA

Os pagamentos da venda e compra futura de cana-de-açúcar, nestes instrumentos, seriam parcelados pelo período contratual, por ano de produção e de acordo com a produção determinada, independentemente da quantidade de cana de açúcar produzida no imóvel, referente à cota parte dos vendedores.

.....
De todo o exposto, analisando o disposto nos contratos e os pagamentos efetuados, concluiu-se que a impugnante não assumiu qualquer risco na produção de cana-de-açúcar nas propriedades objeto dos contratos de parceria e de compra e venda de safra futura, tendo em vista que:

1. A remuneração auferida pela impugnante era calculada com base em quantidade fixa de cana-de-açúcar, em toneladas de cana por hectare ou alqueire de terra plantada, estabelecida em contrato;
2. De acordo com os relatórios de fundo agrícola, a produtividade (quantidade de toneladas de cana-de-açúcar) nas propriedades foi variável;

A despeito de toda a argumentação, a impugnação não conseguiu comprovar o essencial na discussão da lide: que a autuada arcou, efetivamente, com os riscos da exploração da atividade, ou seja, que a remuneração por ela auferida estaria sujeita à variação de produtividade (características da atividade rural) auferida nas propriedades rurais nas quais ela detém participação.

Ao contrário, a impugnação admite como “factualmente corretas as afirmativas fiscais” de que nos contratos analisados:

1. Foi previamente estipulada a quantidade de toneladas de cana passível de ser colhida nas glebas titularizadas pela impugnante e esta estipulação foi cumprida pelas partes;
2. Foi previamente estipulada a quantidade de ATR por tonelada de cana colhida naquelas mesmas glebas e esta estipulação é cumprida pelas partes; e
3. Os ônus de plantio, produção e colheita recaem sobre as usinas, denominadas, nos contratos, “parceiro-outorgado/cessionário” e “parceiro agricultor”.

.....

Nos contratos firmados pela impugnante, entretanto, e como evidenciado no Termo de Verificação Fiscal, e confirmado na impugnação, a quantidade de toneladas por área plantada e a quantidade de ATR (a qual, em regra, deveria ser aferida ao longo do ano, para se avaliar o melhor momento para a colheita) era fixada já nos contratos de compra e venda de safra futura, antes, portanto, do plantio da cana-de-açúcar.

.....

Resta evidente, portanto, que, com as grandezas quantidade de toneladas por área plantada e quantidade de ATR por tonelada já pré-definidas (variáveis estas que somente poderiam ser mensuradas no curso do ano agrícola), a remuneração a ser recebida pela impugnante, embora ainda dependente do preço do ATR a ser divulgado pela CONSECANA-SP, não dependeria das variáveis intrinsecamente vinculadas o risco da atividade (risco de quebra de produção por intempéries, caso fortuito, força maior e/ou semelhantes).

DO EXCESSO DE BASE DE CÁLCULO

A impugnante alega que há, no Auto de Infração, excesso na quantificação intrínseca da base de cálculo, pois o inciso I do art. 14 da Lei nº 7.729/1989 exclui do rendimento bruto tributável, na hipótese de rendimento proveniente de aluguéis de imóveis, o valor dos impostos das taxas e dos emolumentos incidentes sobre o bem que produzir o rendimento;

.....

Entretanto, não foram apresentados os DARF correspondentes aos pagamentos ali relacionados e as informações constantes do referido demonstrativo não permitem confirmar os pagamentos ali relacionados, tendo em vista não terem sido informados em nome de quem foram efetuados os pagamentos, código de receita, ou data de recolhimento;

DA MULTA QUALIFICADA

Constatou-se, portanto, que, embora intitulados Contratos de Parceria, os contratos firmados pela impugnante apresentavam natureza de Contratos de Arrendamento, cujas receitas correspondentes deveriam ser tributadas como aluguéis.

Ou seja, a impugnante simulou contratos de parceria que, em verdade, eram contratos de arrendamento, com o objetivo de aplicar aos rendimentos correspondentes a tributação favorecida aplicável à Atividade Rural, contando com a participação das pessoas jurídicas com as quais os contratos de parceria foram firmados.

Percebe-se, assim, tratar-se de típico exemplo de simulação de negócio jurídico(...);

DA OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL

Cabe razão à impugnante.

A Fiscalização listou no Anexo I (fls. 2.139), as receitas provenientes dos contratos de arrendamento com as empresas Açúcar e Álcool Oswaldo Ribeiro de Mendonça Ltda, São Martinho S/A, Usina Vale do Tijuco e Usina Açucareira Guaíra Ltda.

Constata-se que as receitas acima identificadas foram, de fato, contabilizadas entre as receitas reclassificadas como receitas provenientes de contratos de arrendamento (fls. 2.139 e 2.145)

Assim, a infração “Omissão de Rendimentos da Atividade Rural” deve ser cancelada.

DA DESPESA DA ATIVIDADE RURAL NÃO COMPROVADA

DA DESPESA DA ATIVIDADE RURAL NÃO COMPROVADA Embora a impugnante não conteste a infração DESPESA DA ATIVIDADE RURAL NÃO COMPROVADA, contesta o disposto no item 9.8 do Termo de Verificação Fiscal, abaixo transcrito:

9.8. Cabe salientar que na hipótese de insubsistência do presente auto de infração quanto à infração rendimentos recebidos de pessoas jurídicas (rendimentos provenientes do arrendamento das propriedades rurais), deve ser cobrado o imposto de R\$ 321.349,23, com multa de 75%, referente a glosa de despesas não comprovadas do Livro Caixa e omissão de receita não escriturada no Livro Caixa conforme demonstrado a seguir:

Cabe esclarecer que o parágrafo acima não corresponde a uma infração descrita no Auto de Infração às fls. 2.039 e, portanto, não configura constituição de crédito tributário e, por consequência, não é objeto da presente lide, motivo pelo qual não será objeto deste Acórdão.

3 – DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 11/04/2023 foi juntado Recurso Voluntário, reproduzindo as alegações já enfrentadas no acórdão recorrido:

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Weber Allak da Silva, Relator.

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Delimitação do Litígio

O objeto deste julgamento fica restrito à infração por omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrente da descaracterização de contratos de parceria rural. Portanto não será apreciado quaisquer questões relativas ao disposto no item 9.8 do Termo de Verificação fiscal, por não se tratar de lançamento de ofício, e por não fazer parte da decisão recorrida e do recurso voluntário

Análise de Mérito

A questão a ser enfrentada se resume na validade dos contratos de parcerias celebrados para fins aplicação da tributação favorecida concedidas aos produtores rurais.

Entendeu a autoridade fiscal, com base nos documentos juntados aos autos, que o contribuinte disfarçou contrato de arrendamento rural, celebrando, paralelamente ao contrato de parceria, contrato de compra e venda de safra futura.

Como forma de justificar tal entendimento, buscou demonstrar que os outorgantes da parceria receberam valores fixos, previamente ajustados, independentemente da produção de cana colhida. Que em todos os contratos ficou caracterizada a ausência de riscos de produção, elemento essencial nas parcerias rurais. Após analisar as alegações constantes na impugnação, a autoridade julgadora de 1ª instância chancelou os argumentos da autoridade fiscal, mantendo o lançamento no que tange a essa matéria.

A Recorrente se contrapõe aos argumentos citados, alegando que não foram considerados os riscos que poderiam advir de casos fortuitos e força maior, bem como da variação do preço dos frutos no mercado. Que o §1º e §2º do art. 96 do "Estatuto da Terra", corroborado pelo disposto na IN 2.185/2024, estabelece que os fatores de riscos não seriam cumulativos.

Alega, ainda, que eventuais benfeitorias realizadas pelo outorgado ocorreriam sem custos ou indenizações por parte dos outorgantes, reforçando o caráter de parceria rural.

Afirma, também, que na base de cálculo do lançamento foram incluídos indevidamente os impostos e taxas incidentes sobre os bens. Assim requer, que na eventualidade de manutenção do entendimento adotado pela autoridade fiscal, a exclusão das referidas despesas.

Analisando os fatos e documentos anexados aos autos, percebe-se a nítida intenção do contribuinte em reduzir a carga tributária, mediante a utilização do instituto da parceria rural em substituição à possível contrato de arrendamento. Para reduzir os riscos, típicos da parceria rural, celebrou, paralelamente, contratos de compra e venda de produção futura com os parceiros outorgados.

Nota-se que os contratos de compra e venda da produção foram celebrados com os respectivos parceiros outorgados, que adquiriram toda a produção. Portanto, resta claro que objetivo do contribuinte na operação era o recebimento de valor pecuniário em troca da cessão da terra ao parceiro. Neste sentido, entendeu a autoridade lançadora que estaria configurada

simulação, com o intuito de se beneficiar da tributação favorecida da parceria rural em relação ao arrendamento.

Considerando que a distinção entre a parceria rural e o arrendamento rural se revela na existência do risco envolvido na operação, necessário se faz a análise das cláusulas contratuais, no sentido de identificar os possíveis riscos assumidos pelas partes.

A partir da análise dos contratos juntados aos autos, cujas cláusulas foram bem descritas no Termo de Verificação Fiscal e no Acórdão de Impugnação, verifica-se a presença de elementos comuns em todos os instrumentos contratuais. Apesar das variações na forma de apuração do preço a ser pago ao cedente/vendedor, o pagamento com base em valores fixos de ATR foi aplicado em todos os contratos, como bem demonstrado na decisão recorrida.

Verificamos, também, que todos os contratos continham cláusulas estabelecendo o compartilhamento de riscos decorrentes de caso fortuito ou força maior.

Passamos à análise da legislação sobre a matéria.

Os §1º e 2º do art.96 dispõe sobre a definição de parceria rural:

§ 1º 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 dele, incluindo, ou não, benfeitorias, outros bens e/ou facilidades, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agroindustrial, extrativa vegetal ou mista; e/ou lhe entrega animais para cria, recria, invernagem, engorda ou extração de matérias-primas de origem animal, mediante partilha, isolada ou cumulativamente, dos seguintes riscos:

I - caso fortuito e de força maior do empreendimento rural;

II - dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções que estipularem, observados os limites percentuais estabelecidos no inciso VI do caput deste artigo; **III - variações de preço dos frutos obtidos na exploração do empreendimento rural.**

§ 2º As partes contratantes poderão estabelecer a prefixação, em quantidade ou volume, do montante da participação do proprietário, desde que, ao final do contrato, seja realizado o ajustamento do percentual pertencente ao proprietário, de acordo com a produção.

§ 3º Eventual adiantamento do montante prefixado não descaracteriza o contrato de parceria.

Da leitura do dispositivo, extrai-se que os riscos não necessitam ser cumulativos, como alegado na peça recursal. Desta forma, a presença de um único fator de risco já seria suficiente para conferir o caráter aleatório ao contrato, já que não existiria a garantia total ao recebimento de valores previamente pactuados. Tal disposição é reproduzida no texto da IN/RFB 2.185/2024.

No caso concreto analisado, apesar da existência de cláusulas contratuais estabelecendo o compartilhamento de riscos por caso fortuito ou força maior, a pactuação no sentido de fixação do preço, independentemente da produção colhida, torna irrelevante tal dispositivo contratual, já que não alteraria a os valores recebidos. Assim, nos parece que o Recorrente buscou transmitir a ideia de uma eventual aleatoriedade aos contratos, com objetivo de ter reconhecida a parceria rural.

Com relação à variação dos preços dos frutos obtidos, embora constitua elemento suficiente para caracterizar o risco típico dos contratos de parcerias, tal fator não pode ser aplicado ao caso concreto em julgamento. Como bem apontado na decisão recorrida, apesar dos contratos de parcerias estabelecerem a partilha de resultados com base na produção colhida, a celebração de contrato de venda de safra futura pelas mesmas partes descaracterizou a forma originalmente pactuada. Certamente, o legislador ao estabelecer que os riscos, relacionados no §1º do art.96 da Lei 4.504/1964, não necessitariam ser cumulativos, não considerou a hipótese de celebração dos referidos contratos de compra e venda futura. Portanto não cabe interpretação puramente literal do dispositivo.

O recebimento de aluguel por meio de pagamento, que poderá sofrer variação futura, não representa compartilhamento de riscos entre as partes contratantes. Assim, o fato de o preço da cana-de-açúcar sofrer variações, com possível influência do ATR, não é suficiente para configurar o risco descrito no §1, inciso III do art.96. Da mesma forma que eventual pagamento em moeda estrangeira, ações, ou quaisquer outros meios de pagamento sujeitos à variação futura, não tornaria o contrato aleatório.

Nada impediria que o cedente da terra busca-se a mitigação dos riscos, que envolvem as parcerias rurais, por meio de contratos de venda de safra futura com terceiros. No entanto, a celebração de contrato “casado” com o cessionário da parceria indica a intenção de disfarçar a verdadeira natureza jurídica do negócio celebrado. Neste sentido, cabe menção ao art. 112 do Código Civil, ao prever que “nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem”.

O entendimento manifestado é reproduzido em decisões deste Conselho, conforme trecho de decisões transcritas:

PARCERIA RURAL. REQUISITOS. DESCLASSIFICAÇÃO. ARRENDAMENTO.

É da essência da parceria rural que os contratantes partilhem os riscos advindos do caso fortuito e da força maior do empreendimento rural, restando descaracterizada quando uma das partes recebe quantia fixa, independentemente da produção, o que transforma o negócio jurídico, a partir disso, em arrendamento.(Acórdão nº 2202-010.121, de 12/07/2023, relator Leonam Rocha de Medeiros)

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 um retribuição fixa pelo 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. (Acórdão nº 2402-008.839, de 07/08/2020. Relator Rafael Mazzer de Oliveira Ramos)

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. (Acórdão nº 2202-009.841, de 09/05/2023, Relator Christiano Rocha Pinheiro)

Para a caracterização do contrato de parceria rural se faz necessário que os valores pactuados fiquem sujeitos a potenciais riscos, que entendo não estarem presentes no caso concreto em análise, conforme já demonstrado pela autoridade lançadora e pelos julgadores de 1ª instância, cujas razões, das quais concordo, já foram descritas no relatório deste voto.

Portanto mantenho a decisão recorrida o que tange à descaracterização dos contratos de parcerias rurais.

Dedução das despesas com impostos.

Alega o contribuinte que a autoridade fiscal desconsiderou as despesas com impostos e taxas. Que tais valores deveriam ser deduzidos da base de cálculo do lançamento, caso prevaleça o entendimento de que os contratos são de arrendamento rural.

A autoridade julgadora de 1ª Instância não acatou tal alegação, tendo em vista a não comprovação dos recolhimentos.

Em sede de Recurso Voluntário foram juntados aos autos cópias dos comprovantes de pagamento do imposto territorial rural (ITR) relativos aos imóveis cedidos na parceria. Os DIRFs foram emitidos em nome da Sra. Ruth Alves Barros da Rocha – CPF 021.438.448-91, que detinha 50% dos imóveis, como narrado no Termo de Verificação Fiscal.

Como se trata de imóvel em condomínio, o imposto pode ser recolhido na totalidade em nome de um dos coproprietários. Assim, embora o ITR não tenha sido recolhido em nome da Recorrente, deve ser reconhecida a despesa na proporção que a mesma possui nos imóveis (25%).

Considerando que os valores dos impostos e taxas, incidentes sobre o bem locado, não compõe o rendimento bruto para fins de tributação, tais valores deverão ser excluídos do lançamento. Portanto o lançamento deve ser modificado, para deduzir da base de cálculo os valores recolhidos a título de ITR, comprovados através dos documentos de folhas 1.835/1.873, na proporção de 25% do valor recolhido.

Multa qualificada

Entendeu a autoridade fiscal que a conduta da Recorrente, ao firmar contratos de parceria rural, juntamente com contratos de compra e venda de safra futura, constituiu simulação. Concluiu que, a Sra. Ruth teria a intenção de omitir os fatos geradores dos tributos sobre os rendimentos de locação, incorrendo em sonegação fiscal, como disposto no art. 71 do Decreto 4.502/1964.

Alega o Recorrente que não teria agido com dolo, visando ocultar a ocorrência do fato gerador, na medida que apresentou à Administração Tributária declaração completa e discriminada de suas operações. Que teria adotado os mesmos Contratos “de Parceria Agrícola” e “de Venda e Compra de Safra Futura” que são usualmente empregados no setor agrícola.

Apesar dos argumentos trazidos na peça recursal, a conduta dolosa se mostra evidente quando ficou demonstrado que o Recorrente buscou disfarçar o verdadeiro objetivo, que era a celebração de um contrato de arrendamento, por meio de contratos de venda de safra futura, vinculados aos instrumentos de parceria rural. Com isso, reduziu de forma intencional o valor dos tributos recolhidos.

Portanto, estando caracterizado o intuito doloso e, sendo esse o fundamento para a aplicação da multa qualificada, conforme disposto nos artigos 71 e 72 do Decreto 4.502/1964, conclui-se que a qualificação da multa de ofício foi corretamente aplicada pela autoridade fiscal.

Não obstante o cabimento da multa qualificada, em 21 de setembro de 2023 foi publicada a Lei nº 14.689/2023, alterando o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, atribuindo penalidade menos severa. Portanto, diante do princípio da retroatividade benigna, o percentual aplicado deve ser reduzido para 100% (cem por cento).

Conclusão

Por todo o exposto, voto por CONHECER o recurso, e, no mérito, em DAR PROVIMENTO PARCIAL para:

- 1- deduzir da base de cálculo os valores recolhidos a título de ITR.

2- reduzir a multa de ofício qualificada para o percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

(documento assinado digitalmente)

Weber Allak da Silva

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Thiago Álvares Feital.

Dirijo acerca da interpretação adotada no voto condutor deste acórdão, em relação à existência de contrato de parceria rural.

O contrato de parceria rural consiste na cessão da posse de um imóvel rural, feita por seu proprietário, para que outro nele desenvolva atividade agrícola, pecuária, agroindustrial, extrativa ou mista. Pode abranger benfeitorias, bens e facilidades existentes, bem como a entrega de animais para cria ou recria. As partes compartilham tanto os resultados — frutos, produtos e lucros — quanto os riscos decorrentes de caso fortuito ou força maior.

Trata-se de contrato típico, previsto no Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/1964), nos dispositivos abaixo reproduzidos, e regulamentado pelo Decreto nº 59.566/1966:

Art. 96. Na parceria agrícola, pecuária, agroindustrial e extrativa, observar-se-ão os seguintes princípios:

I - o prazo dos contratos de parceria, desde que não convençionados pelas partes, será no mínimo de três anos, assegurado ao parceiro o direito à conclusão da colheita, pendente, observada a norma constante do inciso I, do artigo 95;

II - expirado o prazo, se o proprietário não quiser explorar diretamente a terra por conta própria, o parceiro em igualdade de condições com estranhos, terá preferência para firmar novo contrato de parceria;

III - as despesas com o tratamento e criação dos animais, não havendo acordo em contrário, correrão por conta do parceiro tratador e criador;

IV - o proprietário assegurará ao parceiro que residir no imóvel rural, e para atender ao uso exclusivo da família deste, casa de moradia higiênica e área suficiente para horta e criação de animais de pequeno porte;

V - no Regulamento desta Lei, serão complementadas, conforme o caso, as seguintes condições, que constarão, obrigatoriamente, dos contratos de parceria agrícola, pecuária, agroindustrial ou extrativa:

a) quota-limite do proprietário na participação dos frutos, segundo a natureza de atividade agropecuária e facilidades oferecidas ao parceiro;

b) prazos mínimos de duração e os limites de vigência segundo os vários tipos de atividade agrícola;

c) bases para as renovações convencionadas;

d) formas de extinção ou rescisão;

e) direitos e obrigações quanto às indenizações por benfeitorias levantadas com consentimento do proprietário e aos danos substanciais causados pelo parceiro, por práticas predatórias na área de exploração ou nas benfeitorias, nos equipamentos, ferramentas e implementos agrícolas a ele cedidos;

f) direito e oportunidade de dispor sobre os frutos repartidos;

VI - na participação dos frutos da parceria, a quota do proprietário não poderá ser superior a:

a) 20% (vinte por cento), quando concorrer apenas com a terra nua;

b) 25% (vinte e cinco por cento), quando concorrer com a terra preparada;

c) 30% (trinta por cento), quando concorrer com a terra preparada e moradia;

d) 40% (quarenta por cento), caso concorra com o conjunto básico de benfeitorias, constituído especialmente de casa de moradia, galpões, banheiro para gado, cercas, valas ou currais, conforme o caso;

e) 50% (cinquenta por cento), caso concorra com a terra preparada e o conjunto básico de benfeitorias enumeradas na alínea d deste inciso e mais o fornecimento de máquinas e implementos agrícolas, para atender aos tratos culturais, bem como as sementes e animais de tração, e, no caso de parceria pecuária, com animais de cria em proporção superior a 50% (cinquenta por cento) do número total de cabeças objeto de parceria;

f) 75% (setenta e cinco por cento), nas zonas de pecuária ultra extensiva em que forem os animais de cria em proporção superior a 25% (vinte e cinco por cento) do rebanho e onde se adotarem a meação do leite e a comissão mínima de 5% (cinco por cento) por animal vendido;

g) nos casos não previstos nas alíneas anteriores, a quota adicional do proprietário será fixada com base em percentagem máxima de dez por cento do valor das benfeitorias ou dos bens postos à disposição do parceiro;

VII - aplicam-se à parceria agrícola, pecuária, agropecuária, agroindustrial ou extrativa as normas pertinentes ao arrendamento rural, no que couber, bem como as regras do contrato de sociedade, no que não estiver regulado pela presente Lei.

VIII - o proprietário poderá sempre cobrar do parceiro, pelo seu preço de custo, o valor de fertilizantes e inseticidas fornecidos no percentual que corresponder à participação deste, em qualquer das modalidades previstas nas alíneas do inciso VI do caput deste artigo;

IX - nos casos não previstos nas alíneas do inciso VI do caput deste artigo, a quota adicional do proprietário será fixada com base em percentagem máxima de 10% (dez por cento) do valor das benfeitorias ou dos bens postos à disposição do parceiro.

Parágrafo único. Os contratos que prevejam o pagamento do trabalhador, parte em dinheiro e parte percentual na lavoura cultivada, ou gado tratado, são considerados simples locação de serviço, regulada pela legislação trabalhista, sempre que a direção dos trabalhos seja de inteira e exclusiva responsabilidade do proprietário, locatário do serviço a quem cabe todo o risco, assegurando-se ao locador, pelo menos, a percepção do salário-mínimo no cômputo das duas parcelas.

§ 1º 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 dele, incluindo, ou não, benfeitorias, outros bens e/ou facilidades, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agroindustrial, extrativa vegetal ou mista; e/ou lhe entrega animais para cria, recria, internagem, engorda ou extração de matérias-primas de origem animal, mediante partilha, isolada ou cumulativamente, dos seguintes riscos:

I - caso fortuito e de força maior do empreendimento rural;

II - dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções que estipularem, observados os limites percentuais estabelecidos no inciso VI do caput deste artigo;

III - variações de preço dos frutos obtidos na exploração do empreendimento rural.

§ 2º As partes contratantes poderão estabelecer a prefixação, em quantidade ou volume, do montante da participação do proprietário, desde que, ao final do contrato, seja realizado o ajustamento do percentual pertencente ao proprietário, de acordo com a produção.

§ 3º Eventual adiantamento do montante prefixado não descaracteriza o contrato de parceria.

§ 4º Os contratos que prevejam o pagamento do trabalhador, parte em dinheiro e parte em percentual na lavoura cultivada ou em gado tratado, são considerados simples locação de serviço, regulada pela legislação trabalhista, sempre que a direção dos trabalhos seja de inteira e exclusiva responsabilidade do proprietário, locatário do serviço a quem cabe todo o risco, assegurando-se ao locador, pelo menos, a percepção do salário-mínimo no cômputo das 2 (duas) parcelas.

§ 5º O disposto neste artigo não se aplica aos contratos de parceria agroindustrial, de aves e suínos, que serão regulados por lei específica.

As principais controvérsias tributárias relacionadas a este tipo contratual decorrem de sua semelhança com o arrendamento rural. Deste, a parceria se distingue por envolver divisão de riscos e resultados, enquanto no arrendamento o proprietário não participa dos ganhos da atividade.

No presente caso, o ilustre relator entendeu que o contrato de parceria caracterizava, na verdade, simulação destinada a encobrir um contrato de arrendamento. Salvo melhor juízo, não é esta a interpretação mais adequada do caso concreto.

Em relação aos riscos, objeto da presente controvérsia, o Estatuto da Terra prevê o que se segue em seu artigo art. 96, § 1º:

Art. 96. [...]

§ 1º 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 dele, incluindo, ou não, benfeitorias, outros bens e/ou facilidades, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agroindustrial, extrativa vegetal ou mista; e/ou lhe entrega animais para cria, recria, internagem, engorda ou extração de matérias-primas de origem animal, mediante partilha, isolada ou cumulativamente, dos seguintes riscos:

I - caso fortuito e de força maior do empreendimento rural;

II - dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções que estipularem, observados os limites percentuais estabelecidos no inciso VI do caput deste artigo;

III - variações de preço dos frutos obtidos na exploração do empreendimento rural.

§ 2º As partes contratantes poderão estabelecer a prefixação, em quantidade ou volume, do montante da participação do proprietário, desde que, ao final do contrato, seja realizado o ajustamento do percentual pertencente ao proprietário, de acordo com a produção.

§ 3º Eventual adiantamento do montante prefixado não descaracteriza o contrato de parceria.

Prevê o dispositivo acima que a parceria rural é o contrato agrário pelo qual o proprietário ou possuidor de um imóvel rural cede a outra pessoa o uso específico dessa área, por prazo determinado ou indeterminado, para que nela seja desenvolvida atividade agrícola, pecuária, agroindustrial, extrativa vegetal ou mista. Essa cessão pode incluir benfeitorias, outros bens e facilidades, bem como a entrega de animais para diferentes finalidades, como cria, recria, internagem, engorda ou extração de matérias-primas de origem animal.

Além disso, o instrumento de parceria pressupõe a colaboração entre as partes e a repartição tanto dos ganhos quanto das incertezas próprias da atividade rural. Nos termos do

dispositivo, o contrato deve prever a partilha dos seguintes riscos e resultados, que pode ocorrer de forma isolada ou cumulativa:

- a) caso fortuito e de força maior do empreendimento rural;
- b) dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções que estipularem, observados os limites percentuais estabelecidos no inciso VI do caput deste artigo;
- c) variações de preço dos frutos obtidos na exploração do empreendimento rural.

Veja-se que o texto da lei determina que os elementos caracterizados do risco podem estar presentes no contrato *de forma isolada ou cumulativa*. É dizer que se o contrato prever um deles, isto é o bastante para caracterizá-lo como contrato de parceria, não cabendo ao intérprete exigir a cumulação de requisitos, muito menos ponderar se os riscos escolhidos pelas partes são “mínimos”, “sutis” ou “leves”.

Por força da legalidade que rege a atuação da Administração Pública na qual se insere este Conselho a qual se desdobra, inclusive, no art. 98, do RICARF que veda aos conselheiros afastar a aplicação ou deixar de observar lei, deve-se verificar se o contrato prevê *pelo menos* uma das modalidades de partilha de riscos admitidas pela lei e, em caso positivo, reconhecer a natureza de contrato de parceria.

Debruçando-me sobre o caso concreto, verifico que, os contratos autuados (fls. 823-891) preveem expressamente que o preço da mercadoria produzida (cana-de-açúcar) está vinculado ao ATR e por isso *necessariamente* sofrerá variação. Resta atendido, portanto, o requisito previsto no art. 96, § 1º, III, do Estatuto da Terra e a sua mera previsão é o bastante para considerar que foi estabelecida a partilha de riscos exigida pela norma. Veja-se como exemplo a seguinte cláusula extraída de um dos contratos autuados (fls. 846-850):

CLÁUSULA PRIMEIRA: Os VENDEDORES são legítimos senhores e possuidores e titulares, livres e desembaraçados de quaisquer ônus ou gravames, inclusive de dívidas, restrições, hipotecas, penhoras, arrestos, dentre outros, do imóvel rural denominado "FAZENDA SANTO ANTÔNIO" localizado e situado no município de Guaíra-SP, objeto das matrículas nº 16.272 e 16.273, do C.R.I. de Guaíra-SP, acima citadas, numas, terras, confrontações e benfeitorias existentes naquele lugar e que pelo presente instrumento e na melhor forma de direito, vendem à COMPRADORA e esta compra dos VENDEDORES toda sua produção futura de cana de açúcar correspondente à sua cota parte a ser produzida no referido imóvel, e que nesta data, **fica pautado e estabelecido a quantidade líquida e certa de 79.563,25 (setenta e nove mil, quinhentos e sessenta e três vírgula vinte e cinco) toneladas de cana-de-açúcar, transformadas em 9.704.170,47 (nove milhões, setecentos e quatro mil, cento e setenta vírgula quarenta e sete) quilos de ATR – Açúcar Total Recuperável para o período total contratado, independentemente do que produzir no referido imóvel, abrangendo todo o seu período contratual, de novembro de 2012 a outubro de 2017**

Como a recorrente elucidou da tribuna e em suas peças de defesa, o ATR mencionado nos contratos corresponde à soma total dos açúcares presentes na cana e efetivamente aproveitados no processo industrial para a produção de açúcar e etanol. Trata-se de um valor médio calculado a partir dos preços de venda, informados pelas indústrias participantes do Conselho, dos seguintes produtos: açúcar comercializado no mercado interno (AMI), açúcar exportado (AME), etanol anidro carburante (EAC), etanol hidratado carburante (EHC) e etanol para outros fins (Eof). Esse índice, portanto, está diretamente vinculado ao valor de mercado dos derivados, variando conforme suas oscilações de preço. Naturalmente, a determinação do índice está fora do alcance das partes, o que caracteriza hipótese clara de álea incorporada pelas partes ao instrumento contratual.

É bem verdade que nos contratos de compra e venda futura autuados há previsão de que o adquirente comprará toda a produção independentemente do que for produzido no imóvel. Contudo, a lei não exige que o risco relacionado ao quantitativo de frutos (art. 96, § 1º, II, do Estatuto da Terra) esteja sempre presente, bastando que se verifique uma das outras duas hipóteses legais. Deste modo, sob pena de se negar vigência ao art. 96, § 1º, não se pode exigir dos contratantes que haja variação em relação ao quantitativo de frutos se no contrato já existir previsão sobre caso fortuito e força maior (art. 96, § 1º, I, do Estatuto da Terra) ou, como é o caso dos autos, se houver previsão sobre a variação de preço dos frutos (art. 96, § 1º, III, do Estatuto da Terra).

Além disso, destaco que os demais requisitos do art. 96 foram cumpridos, inclusive no que diz respeito aos percentuais de quota do proprietário que em nenhum caso superam os limites previstos no art. 96, VI, do Estatuto da Terra.

Estas as razões pelas quais entendo que deve ser dado provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Álvares Feital