



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

Processo n° 15868.720144/2014-67
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-003.127 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2016
Matéria IRPF
Recorrente LUCILIA ABADIA FRANÇA DE AGUIAR RIBEIRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2012

GANHOS DE CAPITAL. ALIENAÇÃO. IMÓVEL RURAL COM BENFEITORIAS.

Considera-se valor de alienação, no caso de imóvel rural com benfeitorias, o valor correspondente a todo o imóvel alienado, quando as benfeitorias não houverem sido deduzidas como custo ou despesa da atividade rural.

PARCERIA RURAL. DESCARACTERIZAÇÃO. COMPROVAÇÃO DA AUSÊNCIA DE RISCO. NECESSIDADE.

O fato de o contrato de parceria garantir um percentual na participação dos frutos não evidencia, por si só, a ausência de risco por parte do parceiro outorgante. O próprio Estatuto da Terra estabelece a obrigatoriedade de constar, nos contratos de parceria agrícola, uma quota-limite do proprietário na participação dos frutos, segundo a natureza de atividade agropecuária.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a infração de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa jurídica.

Assinado digitalmente

Eduardo Tadeu Farah - Presidente.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Eduardo Tadeu Farah (Presidente), Carlos Alberto Mees Stringari, José Alfredo Duarte Filho (Suplente convocado), Marcelo Vasconcelos de Almeida, Carlos César Quadros Pierre, Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Maria Anselma Coscrato dos Santos (Suplente convocada). Presente ao Julgamento a Procuradora da Fazenda Nacional Sara Ribeiro Braga Ferreira.

Relatório

Trata-se de Notificação de Lançamento por meio da qual se exige Imposto de Renda Pessoa Física suplementar, multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) e juros de mora.

Consta do Relatório Fiscal de fls. 409/421, em síntese, as seguintes informações referentes às infrações apuradas pela Autoridade lançadora:

Em relação à alienação da Fazenda Cruzeiro

- No ano-calendário de 2011 o sujeito passivo apresentou cinco demonstrativos da apuração dos ganhos de capital correspondentes à alienação da Fazenda Cruzeiro. Fazenda Cruzeiro (área 1), Fazenda Cruzeiro (área 2), Fazenda Cruzeiro (área 3), Fazenda Cruzeiro (área 4) e Fazenda Cruzeiro (área 5). Constatou-se que a apuração do imposto devido feito pelo sujeito passivo nos demonstrativos correspondentes às áreas “1” e “2” foi feita incorretamente.

- O sujeito passivo vendeu a área “1” da Fazenda Cruzeiro, com 504,8533 hectares, pelo valor de R\$ 7.382.000,00, e a área “2” da Fazenda Cruzeiro, com 155,3419 hectares, pelo valor de R\$ 2.250.000,00. Tais alienações foram formalizadas por Escritura Pública de Venda e Compra lavrada em 30/09/2011. O sujeito passivo considerou, no entanto, os valores de R\$ 3.670.560,00 e R\$ 1.129.440,00 nos demonstrativos de apuração dos ganhos de capital correspondentes às referidas áreas.

- A Fazenda Cruzeiro foi adquirida em 14/09/1958 e 24/01/1993. Para imóveis rurais adquiridos até 31/12/1996 aplicam-se as regras para apuração do ganho de capital vigentes antes da edição da Lei nº 9.393, de 19/12/1996.

- Na ficha de Bens e Direitos das declarações de ajuste anual do sujeito passivo e do Espólio de Oscavo Aguiar Ribeiro, ano-calendário de 2011, foi informado o valor de R\$ 250.600,51 correspondentes à terra nua da Fazenda Cruzeiro, valor este considerado corretamente como custo de aquisição nos cinco demonstrativos da apuração dos ganhos de capital.

- O sujeito passivo não apresentou livro caixa da atividade rural do ano-calendário 2011. Questionado se declarou como receitas da atividade rural alguma parcela dos valores recebidos pela alienação da Fazenda Cruzeiro, o sujeito passivo respondeu: “*Não foram declaradas receitas da atividade rural referentes a parte do preço que se relacionasse com benfeitorias*”.

- Intimado a informar em qual documento e base legal se baseou para preencher o campo “valor de alienação” do demonstrativo de ganho de capital, o sujeito passivo respondeu: para as áreas “3”, “4” e “5” valor de alienação da terra nua constante das

escrituras de compra e venda, e para as áreas “1” e “2”, valor de alienação da terra nua apurado proporcionalmente com base no Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT/2011.

- Somente para imóveis rurais adquiridos a partir de 01/01/1997 passou-se a considerar como custo de aquisição e valor de alienação do imóvel rural, o Valor da Terra Nua - VTN declarado no DIAT, respectivamente nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

- Portanto, deve ser considerado como valor de alienação, o valor efetivo da transação. Tais valores correspondem a R\$ 7.382.000,00 e R\$ 2.250.000,00 para as áreas “1” e “2” da Fazenda Cruzeiro, respectivamente.

Em relação aos valores recebidos das pessoas jurídicas ALCOAZUL S/A E UNIALCO S/A, que o sujeito passivo declarou como receita da atividade rural

- O sujeito passivo informou os valores recebidos da ALCOAZUL e da UNIALCO que foram por ele declarados. Na declaração de ajuste anual do ano-calendário de 2011 o sujeito passivo declarou o valor total de R\$ 422.505,15 como receita bruta mensal da atividade rural e nenhum valor de despesas de custeio/investimento da atividade rural.

- Embora nos contratos apresentados as partes contratantes sejam chamadas de “parceiro outorgante” e “parceiro outorgado”, após o exame cuidadoso de diversas cláusulas deles constantes, bem como de outros esclarecimentos e documentos, concluiu-se tratar, verdadeiramente, de contratos de arrendamento rural para o plantio de cana de açúcar, e não de parceria.

- Os contratos garantem ao sujeito passivo um rendimento fixado em toneladas de cana-de-açúcar, por alqueire aproveitável, por ano safra. Não são valores fixos em moeda corrente, e como tal são sujeitos aos preços no momento da comercialização. Não há risco essencial do negócio que se aplica ao sujeito passivo. Se há risco, este se aplica apenas a quem utiliza sua terra para produzir. Tal fato descaracteriza a parceria.

- As cláusulas dos contratos contêm características que não se ajustam às de contrato de parceria, mas sim às de contrato de arrendamento. A análise detalhada de tais cláusulas permite concluir pela ausência de riscos de caso fortuito e de força maior e que o sujeito passivo recebe uma quantia fixa, independentemente da quantidade produzida de cana-de-açúcar.

- Não houve partilha de risco prevista na legislação que define a parceria rural, porque pela cessão da terra o sujeito passivo foi remunerado em parcelas mensais ou trimestrais, independentemente do cronograma de entrega da matéria-prima (cana-de-açúcar), em valores correspondentes a quilogramas de ATR/tonelada por alqueire, sob condição de invariabilidade e independente de maior ou menor produção da lavoura, condição esta que as partes aceitaram de forma irretroatável e conscientes de sua irrevogabilidade.

- Os valores recebidos pelo sujeito passivo em razão de arrendamento de imóvel rural não podem ser tributados como receitas da atividade rural. Na forma da legislação em vigor (RIR/1999, art. 49, incisos I e II) devem ser tributados como aluguéis ou arrendamento.

A contribuinte apresentou a impugnação de fls. 444/460, julgada improcedente pelo acórdão de fls. 466/471, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2011

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL.

É cabível o lançamento fiscal para constituir crédito tributário decorrente de omissão de rendimentos vinculada a ganho de capital na venda de imóvel rural.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ARRENDAMENTO. IMÓVEL RURAL.

Rendimentos decorrentes de arrendamento de imóvel rural estão sujeitos ao ajuste anual, não como rendimentos da atividade rural.

Cientificada da decisão de primeira instância em 13/03/2015 (fls. 474 e 476), a Interessada interpôs, em 14/04/2015, o recurso de fls. 478/489. Na peça recursal aduz, em síntese, que:

Ganhos de capital

- A decisão recorrida é nula. Isso porque as razões de defesa apresentadas no tópico com a denominação acima não foram apreciadas pelo julgador da primeira instância.

- No referido capítulo da impugnação a contribuinte fala da impossibilidade de a lei posterior à data da aquisição do imóvel rural alterar o valor do custo de aquisição do mesmo imóvel. E, como demonstrado na impugnação, a Autoridade que constituiu o crédito tributário incorreu nessa incorreta interpretação.

- Tendo o julgador *a quo* deixado de apreciar essa alegação de defesa, a decisão configura ato nulo, e assim deverá ser reconhecido por esse Egrégio Conselho.

Para a hipótese de não ser declarada a nulidade da decisão recorrida, espera a Recorrente que as razões expostas na impugnação, na seção “ganhos de capital”, sejam apreciadas pelo CARF.

Alegada falta de consideração de benfeitorias como despesas

- Além de algumas benfeitorias imprescindíveis, como as cercas externas, casa-sede, áreas destocadas, o imóvel era desprovido de outros melhoramentos, como pastagens e plantações perenes, pelo fato de que toda a sua área era cedida em parceria a empresas do setor sucro-alcooleiro, para formação de canaviais para produção de açúcar e álcool.

- Contudo, como disse na defesa dirigida à primeira instância de julgamento, embora os canaviais tivessem sido formados e pertencessem a terceiro, havia essas outras benfeitorias no imóvel, que foram declaradas à Receita Federal.

- A contribuinte jamais disse que estavam incluídas no valor da alienação quantias referentes a benfeitorias pertencentes a terceiros (canaviais), como afirmado pelos membros da Turma julgadora. Aliás, ela sustentou o tempo todo e sustenta agora que o valor dos canaviais não está incluído no valor da alienação. Isto basta para invalidar o fundamento da decisão recorrida.

- Quanto ao questionamento que havia sido feito pela autoridade lançadora a respeito da falta de indicação de benfeitorias implantadas nos anos fiscalizados, é preciso deixar claro que a contribuinte explicara em sua defesa que, de um lado, é possível haver no imóvel benfeitorias implantadas em períodos anteriores, e de outro lado, que não é necessário haver comprovação de gastos com melhoramentos para que o contribuinte possa gozar, em cada ano, de dedução de despesas até o limite de oitenta por cento do montante das receitas.

- Quanto à afirmação contida na decisão *a quo* de que a contribuinte não deduziu o valor das benfeitorias pelo fato de haver optado pela tributação sobre 20% da receita bruta, cabe outra explicação.

- Quando o titular do imóvel rural, em lugar de ele próprio explorar o imóvel diretamente, entrega-o em parceria, fará jus a um percentual da produção. Admitindo-se que o percentual que caberá ao dono da terra seja de 20% da produção obtida, e que a produção total da área cedida tenha alcançado a receita bruta de R\$ 600.000,00, a parte do proprietário ou possuidor do imóvel nessa receita bruta será de R\$ 120.000,00 e sua receita tributável de R\$ 24.000,00, em razão do disposto no art. 5º da Lei nº 8.023/1990.

- Ora, se a parte da dona da terra na receita bruta é de R\$ 120.000,00 e se sua receita tributável é de R\$ 24.000,00, o que são os R\$ 96.000,00 da diferença se não despesas com a atividade? E uma despesa por presunção legal, mesma natureza de presunção legal da receita tributável de 20% da receita total. Isso é simplesmente a aplicação do disposto na lei tributária.

Valor de venda dos imóveis

- A contribuinte tem, sim, direito de segregar do montante recebido a título de venda dos imóveis rurais o valor correspondente às benfeitorias que nele existiram. E no imóvel existiam benfeitorias além dos canaviais.

- Não procede a afirmação dos julgadores de que se deve considerar como de alienação todo o valor do imóvel, nesse valor considerada também a parcela referente às benfeitorias, e não exclusivamente o valor da terra nua constante do DIAT.

- Se for mesmo para ser incluído como integrante do preço de venda da terra nua dos imóveis rurais a parcela do preço de venda representativa das benfeitorias, essa parcela servirá apenas para aumentar o valor não tributável da terra nua, visto que, no caso, a parcela tributável do ganho de capital é o valor da terra nua declarado no DIAT, e a parcela do preço de venda da terra nua que exceder a esse valor declarado não é sujeita a tributação pelo imposto de renda.

Receitas declaradas como da atividade rural

- O contrato agrário ou é de parceria ou é de arrendamento. Contrato de arrendamento que se aproxima do de parceria, ou vice-versa, não existe. E o que a Delegacia

de Julgamento entendeu como cláusulas que minimizam o risco do proprietário outra coisa não é senão interpretação incorreta de disposições do Estatuto da Terra.

- Consta na decisão recorrida o seguinte trecho:

O que se verifica... Por exemplo, no contrato (...) há previsão que ao autuado caberia 20% da produção (...) o que caracterizaria um contrato de parceria, mas logo na cláusula sexta a parceira outorgada compromete-se a garantir uma produtividade mínima, de acordo com os índices estabelecidos pelo INCRA, o que elimina o risco de uma baixa produtividade para o autuado.

Olvidaram os julgadores que os contratantes louvaram-se no que permite a lei. E só ver o que prescreve o Estatuto da Terra em seu artigo 96, §§ 2º e 3º, que regula a parceria rural.

- Enquanto não procedido o acerto final, os valores recebidos pelo parceiro dono da terra serão tidos como adiantamentos. Esses adiantamentos, por força do que dispõem os artigos 1.267 do Código Civil e 61, § 2º do Decreto nº 3.000/1999, irão se convolvendo em receita da atividade rural na proporção do valor da cana-de-açúcar que for sendo entregue no estabelecimento industrial. Só que essa receita só terá seu valor apurado no ano seguinte ao da safra.

Pedidos

- Requer a nulidade da decisão recorrida pelas razões aduzidas no tópico “Ganhos de Capital”.

- No mérito, pleiteia a improcedência da exigência fiscal, com base nos argumentos contidos nas seções do recurso denominadas “Alegada falta de consideração de benfeitorias como despesas”, “Custo de aquisição e valor de venda dos imóveis” e “Receitas declaradas como da atividade rural”.

Voto

Conselheiro Marcelo Vasconcelos de Almeida, Relator

Conheço do recurso, porquanto presentes os requisitos de admissibilidade.

PRELIMINAR

Nulidade da decisão recorrida

A Recorrente alega que a decisão recorrida é nula, porque as razões de defesa apresentadas no tópico “Ganhos de Capital” não teriam sido apreciadas pelos julgadores de primeira instância. Segundo a Interessada, no referido tópico da impugnação suscitou-se a impossibilidade de a lei posterior à data da aquisição do imóvel rural alterar o valor do custo de aquisição do mesmo imóvel. Porém, não houve manifestação sobre este ponto na decisão de

piso.

A Autoridade julgadora, a meu ver, não se manifestou e nem deveria se manifestar sobre esta questão, por uma simples razão: não houve alteração do custo de aquisição dos imóveis para os quais foram apurados os ganhos de capital objeto do presente Auto de Infração - AI. É o que se verifica nos dois “Demonstrativos da Apuração dos Ganhos de Capital” elaborados pela Fiscalização, acostados às fls. 423/426, em confronto com os “Demonstrativos” apresentados pela Recorrente, adunados à fls. 15/18.

Em poucas palavras: descabe ao julgador se pronunciar sobre questões que não interferem no deslinde da controvérsia.

Nesse contexto, sou pela rejeição da preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente.

MÉRITO

APURAÇÃO INCORRETA DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL

Falta de consideração de benfeitorias como despesas

A Interessada aduz que é possível haver, no imóvel, benfeitorias implantadas em períodos anteriores e que não é necessário haver comprovação de gastos com melhoramentos para que o contribuinte possa gozar, em cada ano, de dedução de despesas até o limite de oitenta por cento do montante das receitas.

Quanto à primeira afirmação, oportuno observar que a Fiscalização deixou expresso no Relatório Fiscal (fls. 409/421) que tanto o sujeito passivo, quanto o Espólio de Oscavo Aguiar Ribeiro, não computaram como despesas de custeio/investimento da atividade rural nenhum valor correspondente a benfeitorias da Fazenda Cruzeiro, seja na declaração de ajuste anual do ano-calendário de 2011, seja na dos anos-calendário anteriores,.

A “Declaração de Bens e Direitos” da declaração de ajuste anual do ano-calendário de 2011, às fls. 6/7, evidencia que não consta nenhum valor a título de benfeitorias na Fazenda Cruzeiro. Na referida “Declaração” foi informado o valor de R\$ 250.600,51 correspondente à terra nua da Fazenda Cruzeiro. Este valor equivale à soma dos custos de aquisição das 5 áreas lançadas nos 5 demonstrativos da apuração dos ganhos de capital apresentados pelo Recorrente.

As duas Escrituras Públicas de Venda e Compra (fls. 209/217) correspondentes à alienação das áreas “1” e “2” da Fazenda Cruzeiro, lavradas em 30/09/2011, não fazem qualquer menção à existência de benfeitorias nestas áreas, de modo que não merece acolhimento a tese da Interessada de que seria possível existir, no imóvel, benfeitorias implantadas em períodos anteriores.

No que se refere à segunda afirmação, a Recorrente menciona o seguinte exemplo: se o titular do imóvel rural entrega-o em parceria tendo como contrapartida 20% da produção total obtida e se a receita bruta de venda da produção alcança R\$ 600.000,00, a parte do proprietário seria de R\$ 120.000,00 e sua receita tributável de R\$ 24.000,00. Logo, os R\$ 96.000,00 seriam despesas por presunção legal, mesma natureza da presunção legal de 20% da receita tributável total. Seria possível, então, se valer da dedução ficta de 80% da receita bruta da atividade rural auferida no ano.

A prevalecer a tese da Interessada jamais haveria resultado positivo na hipótese de o contribuinte, pessoa física, optar pelo limite de vinte por cento da receita bruta do ano-base para apuração da base de cálculo do imposto de renda na atividade rural, haja vista que 80% é sempre superior a 20%. Trata-se, em verdade, de alegação desprovida de qualquer fundamento jurídico, que deve ser afastada de plano.

Valor de venda dos imóveis

A Recorrente afirma que tem direito de segregar do montante recebido a título de venda dos imóveis rurais o valor correspondente às benfeitorias que nele existiam. Aduz, ademais, que não procede a afirmação dos julgadores de que se deve considerar como de alienação todo o valor do imóvel, nesse valor considerada também a parcela referente às benfeitorias, e não exclusivamente o valor da terra nua constante do DIAT.

Observo, todavia, que para que a tributação do ganho de capital recaísse exclusivamente sob o valor da terra nua a Interessada teria que ter deduzido o valor das benfeitorias como custo ou despesa da atividade rural, nos exatos termos do art. 19, inciso VI da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, assim descrito:

Art. 19. Considera-se valor de alienação:

(...)

VI - no caso de imóvel rural com benfeitorias, o valor correspondente:

a) exclusivamente à terra nua, quando o valor das benfeitorias houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;

b) a todo o imóvel alienado, quando as benfeitorias não houverem sido deduzidas como custo ou despesa da atividade rural.

Contudo, tal dedução não aconteceu, haja vista que a contribuinte optou pela tributação de 20% da receita bruta da atividade rural, e, como visto no capítulo anterior, não se pode acolher a alegação de que estaria embutido, na suposta dedução presumida de 80%, qualquer custo ou despesa da atividade rural. Para viabilizar a dedução caberia à mesma comprovar, de forma individualizada, o custo das benfeitorias que teria realizado.

Assim, correta a conclusão a que chegaram os julgadores da instância de piso, que simplesmente reafirmaram, por meio da norma regulamentadora, o que já havia sido exposto no Relatório Fiscal (fls. 409/421) pela Autoridade lançadora, a ver:

Portanto, tratando-se de imóvel rural adquirido antes de 01/01/1997, não tendo sido deduzido nas declarações de ajuste anual como despesas de custeio/investimento da atividade rural nenhum valor correspondente a benfeitorias, não tendo constado nos instrumentos de transmissão a existência de benfeitorias nas áreas "1" e "2" da Fazenda Cruzeiro, não tendo o sujeito passivo declarado nenhuma parcela dos valores recebidos pela alienação como receitas da atividade rural, deve ser considerado como valor de alienação, o valor efetivo da transação.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUEIS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA

A Fiscalização desconsiderou os rendimentos declarados pela Interessada como sendo rendimentos da atividade rural e os considerou como rendimentos de alugueis, sob o fundamento de que “a despeito de ter sido atribuída a denominação de contrato de parceria, pelas características do negócio jurídico praticado, em especial pela ausência de compartilhamento de riscos, trata-se de contrato de arrendamento rural”.

O art. 59, § 1º do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/1999, estabelece a forma e quais os rendimentos são tributáveis no âmbito da parceria rural, *in verbis*:

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.

O compartilhamento do risco não é privativo da legislação tributária, mas inerente à própria definição da parceria rural, contida na Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964 (Estatuto da Terra) e no Decreto nº 59.566, de 14 de Novembro de 1966, que a diferencia do arrendamento rural.

A posse ou uso temporário da terra serão exercidos em virtude de contrato estabelecido entre o proprietário e os que nela exercem atividade rural sob a forma de arrendamento ou parceria rural (art. 92 do Estatuto da Terra). As normas relativas aos contratos de arrendamento e de parceria rural encontram-se nos artigos 95 e 96 do mesmo Estatuto, os quais foram regulamentados pelo Decreto nº 59.566/1966, sendo oportuno reproduzir os seguintes artigos:

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

(...)

Art. 4º Parceria rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso específico de imóvel rural, de parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, benfeitorias, outros bens e ou facilidades, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa vegetal ou mista; e ou lhe entrega animais para cria, recria, invernagem, engorda ou extração de matérias primas de origem animal, mediante

partilha de riscos do caso fortuito e da força maior do empreendimento rural, e dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções que estipularem, observados os limites percentuais da lei (artigo 96, VI do Estatuto da Terra).

A leitura dos dispositivos transcritos evidencia que os contratos rurais podem ser de dois tipos: contratos de arrendamento e contratos de parceria. A diferença entre eles é que os primeiros caracterizam-se pela ausência de riscos de caso fortuito ou de força maior, bem como pelo recebimento de um valor certo por parte do proprietário, geralmente fixo, enquanto que os segundos se caracterizam pela existência da possibilidade de riscos para o proprietário, sem que haja retribuição certa ou fixa.

O tratamento tributário dado a cada um é diferente. No contrato de arrendamento o rendimento é tributado como se fosse um aluguel do proprietário dos bens rurais cedidos (art. 49, incisos I e II, do RIR/1999), ao passo que no contrato de parceria os rendimentos das duas partes são tributados como rendimentos da atividade rural na proporção que couber a cada uma delas (art. 59 do RIR/1999).

Segundo a Autoridade fiscal, “Os contratos garantem ao sujeito passivo um rendimento fixado em toneladas de cana-de-açúcar, por alqueire aproveitável, por ano safra. Não são, é verdade, valores fixos em moeda corrente, e como tal são sujeitos aos preços no momento da comercialização. Não há risco essencial do negócio que se aplica ao sujeito passivo. Se há risco, este se aplica apenas a quem utiliza sua terra para produzir. Tal fato descaracteriza a parceria”.

À evidência, o fato de os contratos garantirem um percentual na participação dos frutos não evidencia, por si só, a ausência de risco por parte do parceiro outorgante. O próprio Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/1964) estabelece a obrigatoriedade de constar, nos contratos de parceria agrícola, uma quota-limite do proprietário na participação dos frutos, segundo a natureza de atividade agropecuária. É o que se lê no art. 96, V, “a” do Estatuto, a ver:

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

(...)

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

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

Ora, no caso concreto os contratos de parceria preveem, em favor do parceiro outorgante, um percentual de participação na produção obtida, um dos fundamentos da desconsideração dos rendimentos declarados. Tal cláusula não afasta os riscos inerentes ao empreendimento rural. Pelo contrário: o fato de a participação do parceiro outorgante ser estipulada em função de um percentual incidente sobre a produção (toneladas de cana de açúcar por alqueire aproveitável) aumenta, em meu entendimento, a possibilidade de riscos para o proprietário, na medida em que sua participação pode ser afetada por intempéries,

pragas, casos fortuitos ou de força maior que levem à perda parcial ou integral na produção. Portanto, esta cláusula não desnatura, por si só, a parceria rural.

Outro ponto apontado pela Autoridade lançadora para mitigar os riscos do parceiro outorgante foi a previsão de pagamentos periódicos, independentemente do cronograma de entrega da matéria-prima (cana-de-açúcar). Um exemplo citado no acórdão recorrido reafirma o entendimento do fiscal. Confira:

O mesmo ocorre no contrato firmado em 01/01/2010 com a Unialco S/A - Álcool e Açúcar (fls. 383/391), na cláusula nona, há previsão que ao autuado caberia 20% da produção da cana-de-açúcar, mas em seus parágrafos assegura ao mesmo uma participação correspondente a 40 (quarenta) toneladas de cana-de-açúcar por alqueire efetivamente plantado, por ano, mediante adiantamentos financeiros.

Observo, todavia, que os parágrafos da cláusula nona do referido contrato revelam que o procedimento utilizado pelos contratantes se encontram em harmonia com a legislação que regula a parceria, *in verbis*:

Art. 96. (...)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.443, de 2007).

§ 3º Eventual adiantamento do montante prefixado não descaracteriza o contrato de parceria. (Incluído pela Lei nº 11.443, de 2007).

O contrato mencionado prevê uma participação ao parceiro outorgante de 40 toneladas e cana de açúcar por alqueire efetivamente plantado, por ano, até a efetiva entrega da área no último ano agrícola (§ 1º). Nos termos do § 2º a participação é “para definir adiantamentos financeiros para o PARCEIRO OUTORGANTE, durante todo o ciclo agrícola e independente das épocas de colheita e comercialização, com expresse amparo no disposto no parágrafo segundo do artigo 96 do Estatuto da Terra, com a redação dada pela Lei nº 11.443/2007”.

A periodicidade dos adiantamentos estipulada no parágrafo terceiro da cláusula nona do contrato é trimestral, fato que, a meu ver, não desnatura o contrato de parceria em face de uma suposta não eventualidade dos adiantamentos dos montantes prefixados, mormente quando existe disposição contratual de ajuste dos adiantamentos efetuados, de acordo com as efetivas quantidades produzidas (§ 8º) e em função de eventual variação de preços apurados pelo sistema CONSECANA (§ 4º).

Em outras palavras: não implica descaracterização da parceria a prefixação do montante da participação do proprietário em produtos, mesmo se houver adiantamentos desse montante antes da safra, mas desde que haja, ao final, um ajuste adequando o percentual pré-estipulado em função da produção (§§ 2º e 3º do art. 96 do Estatuto da Terra).

Observo, ainda, que a Décima Sétima cláusula do contrato com a Unialco evidencia a existência do compartilhamento de riscos entre os contratantes, na medida em que atribui ao parceiro outorgado, no desenvolvimento e condução dos atos inerentes a sua participação na lavoura de cana de açúcar, o cumprimento de todas as normas relacionadas com a proteção ambiental, e ao parceiro outorgante, isoladamente, a gestão e a manutenção das áreas ambientalmente protegidas, tais como a reserva legal e a área de preservação permanente.

Nesse contexto, penso que a Fiscalização não conseguiu comprovar, de forma incontroversa, que os rendimentos recebidos pela Recorrente não se originaram do contrato de parceria, tampouco restou evidenciado nos autos, de maneira inequívoca, a inexistência de riscos para o parceiro outorgante.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a infração de rendimentos de alugueis recebidos de pessoa jurídica.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida