

Diferenças nos conceitos de arrendamento rural e parceria rural e suas implicações tributárias

Bruno Curado

1 - Introdução:

O agronegócio brasileiro possui dois contratos operacionais que se destacam diante de sua importância para as relações agrárias, e apesar de serem de uso rotineiro no campo, ainda causam algumas dúvidas em seus conceitos e efeitos tributários.

Ocorre que nas últimas décadas, temos acompanhado um aumento significativo de preço das terras no Brasil, em torno principalmente da exploração da soja, cana de açúcar e do milho, e uma consequente profissionalização dos produtores que exploram referidas *commodities*.

Assim, além da conhecida concentração fundiária no país, de acordo com o Censo Agropecuário de 2017, o Brasil de 2006 a 2017 perdeu 800 mil produtores rurais, passando seu contingente de 4,86 milhões a 4,06 milhões¹, verificando uma tendência a concentração na exploração da terra, em função da exigência de profissionalismo, investimentos altos e custos de insumos atrelados ao dólar, o que tem pressionado alguns proprietários a deixarem o campo e a manterem suas propriedades através da exploração indireta mediante a utilização de arrendamento rural e ou parceria rural.

Diante do aumento da terceirização da exploração rural mediante os contratos de arrendamento e parceria rural, é importante que os proprietários e produtores rurais, estejam atentos aos efeitos tributários

¹ <https://blogs.canalrural.com.br/embrapasoja/2020/08/24/perfil-do-produtor-rural-brasileiro/>

destes contratos e as suas diferenças conceituais, práticas e tributárias, o que abordaremos nesta breve exposição.

2 - Conceitos:

Ainda que os contratos de arrendamento e de parceria sejam semelhantes e possuam características em comum, existem algumas diferenças em sua natureza jurídica que podem ser verificadas na realidade negocial do campo, e trazem diferenças em seu tratamento tributário.

De acordo com Silvia C. B. Opitz e Oswaldo Opitz, *“o arrendamento rural é uma espécie de locatio rei e se conceitua como contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder a outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo do imóvel rural, parte ou partes dele, incluindo ou não outros bens, benfeitorias ou outras facilidades, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agroindustrial, extrativa ou mista, mediante certa retribuição ou aluguel, observados os limites percentuais do ET (regulamento, art. 3º)”*².

E sobre a parceria rural os referidos autores dizem que *“é um contrato oneroso, pelo qual uma ou mais pessoas, sendo uma ou várias delas proprietárias de um imóvel rural, admitem que outra ou outras delas ocupem dito imóvel, para fins rurais, ou seja, exploração extrativa, agrícola, pecuária ou agroindustrial, por certo tempo, mediante a distribuição convencional dos frutos produzidos, observadas as restrições impostas no art. 96, VI da Lei n.º 4.504/64.”*³

Assim, no arrendamento rural, a terra é cedida a terceiro mediante retribuição certa em dinheiro, sendo a contraprestação invariável, suportando o arrendatário, exclusivamente, os riscos do empreendimento e amealhando com exclusividade os frutos; na parceria rural, em qualquer de suas modalidades, ao contrário, a renda pelo uso do imóvel é variável, suportando ambos os contratantes os riscos do empreendimento e dividindo entre si os frutos e lucros, conforme tiveram

² Curso completo de direito agrário/Silvia C. B. Opitz, Oswaldo Opitz. – 6 ed. Ver. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2012, pag. 381.

³ Curso completo de direito agrário/Silvia C. B. Opitz, Oswaldo Opitz. – 6 ed. Ver. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2012, pag. 429.

estipulado em contrato, obedecidos, em qualquer caso, os percentuais previstos em lei⁴.

No âmbito do contrato de parceria rural, as partes deverão estabelecer seus deveres e obrigações para fins de consecução do empreendimento a ser explorado. Assim, estabelecidas as obrigações, as partes, nos termos da legislação⁵, deverão partilhar os riscos e os resultados do empreendimento.

Ressaltando que o artigo 96, §1º do Estatuto da Terra determina os riscos que as partes devem necessariamente partilhar, são eles:

“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;

⁴ Contratos Agrários: aspectos polêmicos/Vilson Ferreto. – 2 ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, pag. 24.

⁵ 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;

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

Devendo as partes discriminarem no contrato de parceria rural, os riscos que pretendem partilhar, sendo facultado pelo legislador às partes incluírem um ou todos os riscos descritos na lei.

Diferentemente do contrato de parceria rural, o contrato de arrendamento visa trazer segurança ao arrendador, que não quer participar da atividade agropecuária, partilhar os riscos e assumir responsabilidades no âmbito do contrato. Enquanto isso, o arrendatário quer apenas pagar o valor fixo pactuado, assumindo integralmente os riscos e auferindo para si os resultados da atividade agrícola desempenhada no imóvel explorado, e eventuais riscos do negócio, quaisquer que sejam eles, serão de responsabilidade exclusiva do arrendatário.⁶

Em resumo o arrendamento rural é semelhante à locação, e a parceria, ao contrato de sociedade, visto que no arrendamento os riscos de exploração são suportados exclusivamente pelo usuário da terra, o arrendatário, enquanto na parceria os riscos são suportados por ambas as partes contratantes.

3 - Interpretação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

É comum ser realizado no meio rural contratos nomeados de Parceria Rural, que tenham características majoritárias do contrato de Arrendamento, visto que o proprietário cede a terceiro o uso do imóvel, mediante retribuição fixa em produto, ficando ao encargo do terceiro todos os ônus e riscos da produção.

Ocorre, que neste caso teremos a aplicação do artigo 112 do Código Civil, *“Nas declarações de vontade se atenderá mais a intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem”*, caracterizando-se este

⁶ Vitor de Menezes V. Martins e Pedro G. O. Carvalho e Silva - Revista Brasileira de Direito do Agronegócio-RBDAGRO, V.3, 1º Semestre/2020, Londrina/PR – Editora Thoth, pag. 75

ajuste como um efetivo contrato de arrendamento, em decorrência da não bipartição dos ônus, ficando o proprietário apenas com o bônus, sendo que na parceria existe a repartição dos frutos relacionados a produção.⁷

Uma característica definidora do Contrato de Parceria rural, é a partilha de riscos, conceituando a possibilidade de perigo ou perda, que no meio rural se traduz, a exposição a intempéries, pragas, casos fortuitos ou de força maior que levem à perda do produto do labor agrícola, materializada em produto físico, em receita obtida ou em lucro do empreendimento.⁸

E apesar das semelhanças latentes nos referidos contratos, eles possuem características definidoras e que são interpretadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, como distinção quanto ao recolhimento do imposto renda incidente sobre o resultado nos referidos contratos, conforme decisão abaixo descrita:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

*Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006
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

⁷ 2 – Na parceria há repartição dos frutos, o que ocorre quando o preço incide, de forma percentual, sobre o valor da produção. (AC 0007091-60.1992.4.01.0000, Juiz Tourinho Neto, TRF1 – Terceira Turma, DJ 14/05/1992, pag. 12504).

⁸ Tamarindo, Ubirajara Garcia Ferreira. Tributação no agronegócio: uma análise geral dos principais tributos incidentes – 2. Ed. – Leme, SP: JH Mizuno, 2020, pag. 136.

proprietário dos bens rurais cedidos é tributado como se fosse um aluguel comum, enquanto no contrato de parceria, as duas partes são tributadas como atividade rural na proporção que couber a cada uma delas. (CARF - Processo n.º 10820.003495/2007-11 – Acórdão n.º 2402-008.839, Data de Publicação 11/09/2020, Rel. Deny Medeiros da Silveira).”

Portanto, em análise das decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, nos últimos anos, o entendimento majoritário tem se alinhado no sentido de que a característica predominante na distinção dos contratos de arrendamento e parceria rural, *é que na parceria rural o proprietário da terra assume de fato os riscos inerentes à exploração da atividade e promove a partilha dos frutos na proporção pactuada.”*

Ressaltando ainda o entendimento do CARF, de que a outorga de uma participação nos frutos ao proprietário evidencia o compartilhamento de riscos e a natureza da parceria, conforme (Acórdão CARF n.º 2201003.127), proferido em 10/05/2016, onde esclareceu: *“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.”*

Está definido até o momento, que se as partes dividem o risco da variação do preço dos frutos ou estipulam uma participação calculada sobre a produção, o contrato pode ser definido como parceria nos termos do Estatuto da Terra.

4 - A Tributação dos Contratos de Arrendamento e Parceria Rural:

Sumariamente o arrendamento é tributado como renda oriunda de aluguel comum (art. 49, incisos I e II, do RIR/99), já na parceria, as duas partes são tributadas pela exploração de atividade rural na respectiva proporção que lhes cabem (art. 59 do RIR/99).

4.1 - Arrendamento Rural:

Nos contratos de arrendamento rural, para o proprietário pessoa jurídica, as receitas oriundas do arrendamento serão tratadas como rendimento de aluguel e estarão sujeitas a tributação pelo Imposto de Renda (IRPJ) e Contribuições Sociais (PIS/COFINS/CSL), nos termos do artigo 49 do RIR/99 e artigos 46 e seguintes da Lei n.º 12.973/14.

Já para a pessoa jurídica arrendatária (produtor rural), a tributação incidirá sobre a receita decorrente da comercialização dos produtos e recursos agrícolas obtidos na exploração do imóvel, onde o arrendamento será tratado como uma despesa de aluguel, dedutível para fins fiscais desde que seja usual, normal e necessária às atividades do produtor rural (artigo 299 do RIR/99).

Portanto, para aquele que recebe o crédito a título de arrendamento, esse valor não é considerado pela legislação tributária como atividade rural, mas como rendimento de aluguel, o que significa para o proprietário pessoa física, nos termos do artigo 688 do RIR/2018, ficar sujeito à incidência do imposto sobre a renda, calculado de acordo com as tabelas progressivas do art. 677, de (0 a 27,5%).

Para a pessoa jurídica arrendadora, a carga tributária do imposto sobre a renda variará, conforme esta seja tributada pelo lucro real ou presumido, mas será como regra, menor que a incidente no caso da pessoa física arrendadora⁹, o que por exemplo no lucro presumido, os valores pagos a título de arrendamento sofrem incidência de 15% sobre 32% da receita bruta, se traduzindo em uma alíquota efetiva de de 4,8%.

Finalmente, no contrato de arrendamento, não há a incidência de CSLL e INSS para o arrendador, pois nem o arrendamento é tido por atividade rural, nem tampouco o arrendador, é considerado produtor rural (na atividade exclusiva de arrendamento de terras), na forma como ensina o art. 631 do RIR/99.

4.2 - Parceria Rural:

Para o parceiro proprietário pessoa jurídica os frutos e rendimentos obtidos em função da exploração da propriedade rural serão tratados pela

⁹ Tamarindo, Ubirajara Garcia Ferreira; Pigatto Gessuri. Tributação no Agronegócio: uma análise geral dos principais tributos incidentes – 2. ed. – Leme, SP: JH Mizuno, 2020, pag. 142.

Receita Federal do Brasil, como rendimento de parceira agrícola, sujeitos à tributação pelo Imposto de Renda (IRPJ) e Contribuições Sociais (PIS/COFINS/CSL) na proporção que lhe couber. Na perspectiva da Pessoa Jurídica parceira-produtor rural, a tributação também incidirá sobre a receita decorrente da comercialização dos produtos e recursos resultantes da exploração da propriedade rural.

Já no caso de o parceiro-proprietário ser pessoa jurídica e adotar regime de **lucro presumido**, a base tributável é reduzida para 8% dos valores recebidos, porque há atividade rural, e sobre essa base reduzida, incidirá a alíquota de 15%, o que constitui uma carga tributária efetiva de 1,2%, não havendo quaisquer dedutibilidades nesse caso. A pessoa jurídica sob o regime de **lucro real** terá alíquota de 15% sobre o resultado da parceria, admitida a dedutibilidade das despesas relacionadas com a atividade rural.¹⁰

Diferentemente do arrendamento, a parceria, sofrerá a incidência de INSS, tanto na pessoa física, quanto na pessoa jurídica, conforme dispõe o artigo 172 da IN RFB n.º 971/2009. Para a pessoa jurídica, incide no regime não cumulativo, nas alíquotas de 1,65% (Pis/Pasep) e 7,6% (Cofins) sobre o faturamento mensal, exceto quando optante pelo lucro presumido quando repercutirá o regime cumulativo, nas alíquotas de 0,65% (Pis/Pasep) e 3% (Cofins) sobre o faturamento mensal, a apuração da CSLL deve acompanhar a forma de tributação do lucro adotada para IRPJ, o que resulta em uma tributação efetiva de 1,08% no lucro presumido.

Para o proprietário pessoa física, a base de cálculo do IRPF corresponderá ao resultado obtido no exercício da atividade rural, definido como a diferença entre o valor da receita bruta recebida e as despesas pagas no ano calendário correspondentes a todos os imóveis rurais da pessoa física.¹¹

O artigo 60 do RIR/99 estipula que as receitas e despesas relativas à atividade rural exercida pelas pessoas físicas deverão estar escrituradas em Livro Caixa, elaborado exclusivamente para esse fim, onde os prejuízos apurados no exercício específico são passíveis de compensação com lucros futuros. Porém, mediante opção do contribuinte, o resultado da atividade rural poderá ser limitado a 20% da receita bruta do ano-calendário (art. 71 do RIR/99), ressaltando, que neste caso, a pessoa física, não poderá compensar os prejuízos incorridos em anos-calendários anteriores, o que, portanto, não dispensa o contribuinte da

¹⁰ HARET, F. Planejamento Tributário nos Contratos de Agronegócio. Revista Dialética de Direito Tributário. Dialética, n.º 234. São Paulo/SP, março de 2015. Pag. 50-51.

¹¹ Agronegócio, Tributário e questões internacionais. São Paulo: Quartier Latin, 2019, pag. 180.

comprovação das receitas e despesas, qualquer que seja a forma de apuração do resultado.

Ocorre que sendo considerado o contrato de parceria rural como verdadeiro pela Receita Federal do Brasil, os efeitos tributários sobre o mesmo trazem vantagens aos contratantes, não só sob o aspecto da redução da carga tributária, mas também sob o prisma de que o recolhimento é diferido, só ocorrendo ao fim do exercício do IR sendo anual para os produtores que exercem o negócio no CPF. O diferimento é uma forma de tributação extremamente vantajosa para o produtor rural, uma vez que o recolhimento do tributo é transferido para o instante posterior preservando seu capital de giro, e acaba por desonerar de forma reflexa, a cadeia, do produtor primário.¹²

Deve ser pontuado que o RIR/2018, em seu art. 58, admite a compensação de prejuízos obtidos na exploração da atividade rural, tanto pela pessoa física como pela pessoa jurídica parceira em anos calendários anteriores, com a vedação da compensação de resultado positivo obtido no exterior, na forma do art. 21 da Lei n.º 9.250/1.995 e do art. 58, § 4º, do RIR/2018. Ressaltando, contudo, que tal benefício não se estende aos produtores rurais optantes pelo lucro presumido e que dispensam o uso do livro-caixa em suas atividades.

5 - Conclusão:

A principal diferença entre os contratos de arrendamento e parceria rural é a distribuição dos riscos e frutos entre as partes contratantes, o que somente se verifica no contrato de parceria rural, diferença confirmada pelo próprio critério jurídico previsto no Estatuto da Terra. Tal critério tem sido investigado e avaliado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, em suas decisões ao submeter as vantagens tributárias do contrato de parceria rural a existência de partilha dos riscos e frutos entre os envolvidos no negócio.

Assim, embora os contratos de arrendamento e parceria rural sejam semelhantes, as diferenças acima analisadas, resultam em consequências tributárias diversas, com inegáveis vantagens ao contrato de parceria rural, que além de se beneficiar de uma redução de encargos tributários com alíquotas efetivas menores no recolhimento do IR, possui acesso a outras benesses fiscais,

¹² Tamarindo, Ubirajara Garcia Ferreira; Pigatto Gessuri. Tributação no Agronegócio: uma análise geral dos principais tributos incidentes – 2. ed. – Leme, SP: JH Mizuno, 2020, pag. 145.

como o diferimento – recolhimento do tributo postergado para momento posterior, e possibilidade de compensação de prejuízos obtidos na exploração da atividade rural.