

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

GIOVANNA MILANO MOTA

O IMPOSTO DE RENDA SOBRE CONTRATOS DE PARCERIA RURAL: BUSCA PELO
DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL?

São Paulo

2023

GIOVANNA MILANO MOTA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito para obtenção do título de Bacharel
no Curso de Direito da Universidade Presbiteriana
Mackenzie.

ORIENTADORA: PROFA. DRA. MARTHA TORIBIO LEÃO

São Paulo
2023

GIOVANNA MILANO MOTA

O IMPOSTO DE RENDA SOBRE CONTRATOS DE PARCERIA RURAL: BUSCA PELO
DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL?

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito para obtenção do título de Bacharel
no Curso de Direito da Universidade Presbiteriana
Mackenzie.

Aprovada em:

BANCA EXAMINADORA

Examinador(a):

Examinador(a):

Examinador(a):

Ao meu pai, que nunca mediu esforços para me propiciar as melhores oportunidades de estudo. À minha mãe, pelo exemplo e incentivo em sempre me empenhar em tudo que faço. Aos meus avós, que são meus maiores presentes.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todas as pessoas que tornaram possível a conclusão deste trabalho. Cada um de vocês desempenhou um papel fundamental na minha jornada acadêmica, e é com grande gratidão que expresso meus sentimentos.

Ao meu pai, Ricardo, quero começar por agradecer por sua dedicação incansável em me proporcionar as melhores oportunidades de estudo. Seu apoio ao longo dos anos foi inestimável. Sem você, essa conquista não teria sido possível.

À minha mãe, Joyce, agradeço por ser um exemplo de força, determinação e empenho em tudo o que faz. Sua constante motivação e incentivo foram um farol em minha jornada acadêmica, e sou imensamente grata por isso.

Aos meus avós, Dora, Valter, Lúcia e João, que são meus maiores presentes na vida, quero expressar minha gratidão por seu amor incondicional e apoio ao longo dos anos. Vocês sempre foram a base sólida que me sustentou.

Ao meu namorado, André, quero agradecer por sua paciência e compreensão durante os momentos de estresse e mau humor que essa fase de estudos trouxe. Sua presença e apoio foram um grande conforto para mim.

À minha colega de trabalho e mentora, Karen, quero expressar minha gratidão por sua orientação e incentivo. Foi graças a você que encontrei minha paixão pelo Direito Tributário, e estou empolgada para continuar crescendo profissionalmente.

À minha orientadora, Martha, quero agradecer por sua orientação valiosa ao longo da elaboração deste trabalho. Suas obras ricas e inspiradoras foram um guia essencial para o desenvolvimento do meu artigo.

A todos vocês, meu mais profundo agradecimento. Este trabalho não é apenas meu, mas também de cada um de vocês que contribuiu de maneira significativa para a sua realização.

"A ausência total de fardo faz com que [...] seus movimentos sejam tão livres quanto insignificantes."

Milan Kundera

O IMPOSTO DE RENDA SOBRE CONTRATOS DE PARCERIA RURAL: BUSCA PELO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL?

Giovanna Milano Mota

Resumo: As normas tributárias extrafiscais ou indutoras são aquelas em que a finalidade precípua não é arrecadar, mas sim estimular ou desestimular comportamentos. No âmbito do agronegócio, é muito comum nos depararmos com o Contrato de Parceria Rural, a partir do qual o outorgante destina terras ao outorgado, que irá desenvolver a atividade rural, sendo que ambos dividem os riscos da atividade econômica e são tributados da mesma forma. Seria isso uma indução ao desenvolvimento sustentável? Em caso positivo, esses efeitos estão sendo, de fato, produzidos? O presente trabalho tem como objeto o enfrentamento dessas questões. Assim, a pesquisa se presta a examinar a finalidade extrafiscal vinculada ao meio ambiente e a questões sociais existente na tributação pelo Imposto de Renda de Contratos de Parceria Rural, além de avaliar a sua aptidão para alcançar os resultados pretendidos.

Palavras chaves: Extrafiscalidade. Desenvolvimento Sustentável. Agronegócio. Contrato de Parceria Rural. Arrendamento Rural. Imposto de Renda.

Abstract: Extra-tax or inductive tax rules are those in which the primary purpose is not to collect, but to stimulate or discourage behavior. In the context of agribusiness, it is very common to come across the Rural Partnership Contract, in which the grantor allocates land to the grantee, who will develop the rural activity, considering that both share the risks of the economic activity and are taxed in the same way. Is this an inducement to sustainable development? If so, are these effects actually being produced? The purpose of this paper is to address these questions. Thus, the research aims to examine the extra-fiscal purpose linked to the environment and social issues that exists in the taxation of Rural Partnership Contracts by Income Tax, as well as evaluating its ability to achieve the intended results.

Key words: Tax Law. Extrafiscality. Inductive Tax Rules. Sustainable Development. Agribusiness. Rural Partnership Contract. Rural Lease. Simulation. Income Tax.

Sumário: 1. A finalidade extrafiscal de desenvolvimento sustentável no Direito Tributário brasileiro no âmbito do agronegócio. 1.1. A extrafiscalidade no Direito Tributário brasileiro.

1.2. O Direito Tributário brasileiro e o desenvolvimento sustentável no âmbito do agronegócio. 2. O Contrato de Parceria Rural. 2.1. A caracterização do Contrato de Parceria Rural. 2.2. A tributação do Contrato de Parceria Rural pelo Imposto de Renda. 3. O caráter extrafiscal do Imposto de Renda sobre os Contratos de Parceria Rural. 3.1. A finalidade extrafiscal. 3.2. A produção de efeitos extrafiscais.

Introdução

De acordo com o último Censo Agropecuário do IBGE¹, 77% dos estabelecimentos agropecuários do Brasil são classificados como agricultura familiar ao passo que correspondem a somente 23% da área de todos os estabelecimentos agropecuários do país². Neste ponto, é possível vislumbrar a grande concentração de terras em desconformidade com o objetivo da República Federativa do Brasil insculpido no artigo 3º, II, da Constituição Federal de 1988, que engloba o desenvolvimento sustentável nos quesitos não apenas econômico, mas também social e ambiental³.

O Contrato de Parceria Rural, por sua vez, consiste em um negócio jurídico pelo qual o parceiro outorgante, grande produtor, destina suas terras não produtivas para que o parceiro outorgado, médio ou pequeno produtor, exerça a atividade rural, conforme artigo 96, §1º, do Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/1964). Como o parceiro outorgante e o parceiro outorgado dividem os riscos econômicos da atividade rural⁴, este instrumento pode ser uma verdadeira ferramenta de desenvolvimento sustentável. Do outro lado e para fins comparativos, vale abordar a existência do Arrendamento Rural, um negócio jurídico pelo qual o arrendador destina terras ao arrendatário, mas sem qualquer partilha de riscos.

A partir de tais premissas, será possível adentrar à análise do possível caráter extrafiscal do Imposto de Renda sobre os Contratos de Parceria Rural. Nesse sentido, cumpre

¹ IBGE. *Censo Agropecuário 2017*. Brasil: GOV.BR, 2019. Disponível em: <https://censoagro2017.ibge.gov.br/>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

² Vide “Tabela 1 – Censo Agropecuário de 2017” e “Gráfico 1 – Censo Agropecuário de 2017”, ambos do “Apêndice”.

³ HACHEM, Daniel Wunder. *A noção constitucional de desenvolvimento para além do viés econômico: reflexos sobre algumas tendências do Direito Público brasileiro*. Belo Horizonte: Revista de Direito Administrativo e Constitucional, v. 53, 2013, p. 23. Disponível em: <http://www.revistaaec.com/index.php/revistaaec/article/view/126/289>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

⁴ GAMA, Tácio Lacerda. *A descaracterização dos contratos de parceria rural na jurisprudência do CARF*. In: DONIAK, Jimir; TORRES, Heleno Taveira. (Coord.) *Agronegócio, tributação e questões internacionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2021, p. 199 a 213 (202).

ressaltar que o Direito Tributário brasileiro é dotado de extrafiscalidade⁵ e possui normas que atuam como estímulos ou desestímulos relativos ao comportamento dos contribuintes: as chamadas normas tributárias indutoras⁶. Em razão de o Imposto de Renda incidente sobre as rendas do parceiro outorgante ser mais favorável do que aquele incidente sobre as rendas do arrendador, o qual não partilha riscos com o arrendatário, é importante verificar a existência ou não do caráter extrafiscal em relação à busca pelo desenvolvimento sustentável⁷ para que, por meio dessa constatação, seja possível pensar em eventuais melhorias.

Assim, tem-se definido o primeiro problema de pesquisa: o Imposto de Renda sobre os Contratos de Parceria Rural possui caráter extrafiscal no que tange à busca pelo desenvolvimento sustentável? Como hipótese, temos que o caráter extrafiscal eminente está vinculado ao fomento do setor na economia e, além disso, ao fato de que a atividade específica de produção de alimentos exige um tratamento diferenciado em razão da sua importância na efetivação da dignidade da pessoa humana⁸. Ademais, entendemos que, numa análise mais profunda, seria possível afirmar também a existência do caráter extrafiscal no que tange à busca pelo desenvolvimento sustentável⁹, pois trata-se de uma ferramenta que permite a destinação de terras não produtivas do parceiro outorgante, grande produtor, ao parceiro outorgado, médio ou pequeno produtor. Tal caráter fica mais evidente pelo fato de que a tributação do parceiro outorgante como produtor rural somente é possível no Contrato de Parceria Rural, onde há uma partilha de riscos com o parceiro outorgado, não sendo vislumbrada no Arrendamento Rural, o qual, por ser semelhante a um aluguel e não considerar as oscilações da cadeia produtiva, é tributado de forma mais onerosa.

No presente trabalho, também pretendemos destrinchar o segundo problema de pesquisa: se o Imposto de Renda sobre os Contratos de Parceria Rural possuir caráter extrafiscal no que tange à busca pelo desenvolvimento sustentável, esses efeitos estão sendo, de fato, produzidos? Quanto a este ponto, partiremos da hipótese de que os efeitos serão vislumbrados na prática, ainda que parcialmente. Isso porque, desde já, temos conhecimento de situações nas

⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, p. 3. Disponível em: <https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2020/09/LES-Normas-tributarias-indutoras-com-OCR.pdf>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

⁶ LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 42.

⁷ BORGH, Vitor; FOLLONI, André. *Tributação do agronegócio (ITR, ICMS E FUNRURAL) e desenvolvimento sustentável*. Santa Maria: Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM, v. 14, 2019, p. 6. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/32635/pdf>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

⁸ ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. *Soberania e tributação no agronegócio*. Lisboa: Universidade Autónoma de Lisboa, 2019, p. 52. Disponível em: <https://repositorio.ual.pt/handle/11144/5049>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

⁹ MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. *Rumo à extrafiscalidade socioambiental: tributação diante do desafio social e ambiental contemporâneo*. Brasil: IX Simpósio Nacional de Direito Constitucional, 2016, p. 190.

quais os contribuintes incorrem em dissimulação¹⁰, optando por firmar um Contrato de Parceria Rural que, na verdade, consiste em Arrendamento Rural. Tendo em vista, ainda, a informalidade do meio rural, nos parece que esses casos podem ser frequentes, afetando a eficácia da norma tributária indutora.

Cumpre, portanto, a esta pesquisa, a partir do método dedutivo, com base em referências bibliográficas que permeiam a questão, identificar se o Imposto de Renda sobre os Contratos de Parceria Rural possui caráter extrafiscal no que tange à busca pelo desenvolvimento sustentável, tema pouco abordado pela academia frente ao caráter extrafiscal genérico de fomento econômico e produtivo, o que pode ser utilizado na análise de futuras políticas que visem reformas no Imposto de Renda pensando em referida finalidade.

1. A finalidade extrafiscal de desenvolvimento sustentável no Direito Tributário brasileiro no âmbito do agronegócio

1.1. A extrafiscalidade no Direito Tributário brasileiro

A definição de tributo está calcada no artigo 3º do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966) e, além disso, na mente dos tributaristas: *“tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”*. Porém, de forma paralela à definição, andam as funções dos tributos, a partir das quais torna-se possível não apenas vislumbrar impactos concernentes ao Direito Tributário, mas também a demais esferas da vida cotidiana.

SCHOUERI apresenta quatro funções dos tributos¹¹: (i) arrecadatória, pela qual o Estado visa arrecadar receitas para consecução de suas obrigações e custeio de suas atividades; (ii) distributiva, com o condão de reduzir desigualdades sociais por meio da redistribuição de renda; (iii) estabilizadora, tendo em vista uma política fiscal adequada, entendida como o conjunto de medidas relativas ao regime tributário¹² e que atenda às perspectivas e finalidades

¹⁰ LEÃO, Martha Toribio. *Direito fundamental de economizar tributos*. São Paulo: Juspodivm, 2018, p. 237 e 238.

¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 44.

¹² SABBAG, Eduardo de M. *Estudos tributários*. São Paulo: Saraiva, v. 1, 1ª ed., 2014, p. 122.

do Estado¹³; e (iv) alocativa, a partir da premissa de que o tributo impacta a divisão dos recursos e vincula comportamentos humanos¹⁴.

Para fins de delimitar o objeto da pesquisa, entretanto, usaremos a definição de AMARO, que identifica os seguintes objetivos na incidência tributária¹⁵: (i) arrecadatória ou fiscal, tal como definido anteriormente; e (ii) regulatória ou extrafiscal cujo objetivo é não apenas arrecadar, mas também estimular ou desestimular comportamentos. Nesse sentido, segundo DEODATO, há tributos cuja finalidade não é render, mas sim aproveitar dos efeitos do não rendimento¹⁶. Contudo, partiremos da premissa de que a extrafiscalidade, em muitos casos, é indissociável da fiscalidade¹⁷. Dito isso, nas palavras de CARVALHO, por muitas vezes, a legislação de um tributo está repleta de providências que prestigiam situações tidas como social, política ou economicamente valiosas, sendo que à forma de manejar elementos jurídicos perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios dá-se o nome de extrafiscalidade¹⁸.

Portanto, a extrafiscalidade consiste em abordagem mais ampla das atividades fiscais, a partir da qual as imposições tributárias são utilizadas não apenas para gerar receita, mas também para atingir objetivos econômicos, sociais e ambientais. Isso pode incluir a promoção de determinadas indústrias, a proteção do meio ambiente, o estímulo ao consumo de produtos específicos, a redistribuição de renda e a regulação de mercados. Em essência, a extrafiscalidade busca moldar o comportamento dos agentes econômicos por meio de incentivos e desincentivos tributários, visando alcançar metas mais amplas de política fiscal, além do simples financiamento do Estado.

Aqui, vale o adendo de que, apesar de SCHOUERI entender a indução como espécie dentro do gênero da extrafiscalidade¹⁹, usaremos ambos os termos como sinônimos no que tange a estímulos e desestímulos a determinados comportamentos. Levando referida premissa

¹³ MELLO, Gustavo Miguez de. *Uma visão interdisciplinar dos problemas jurídicos, econômicos, sociais, políticos e administrativos relacionados com uma reforma tributária*. In: *Temas para uma nova estrutura tributária no Brasil*. Rio de Janeiro: Mapa Fiscal Editora, Sup. Esp. I Congresso Bras. de Direito Financeiro, 1978, p. 5.

¹⁴ MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças públicas: teoria e prática*. São Paulo: Edusp, 1980, p. 3.

¹⁵ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 45.

¹⁶ DEODATO, Alberto. *As funções extra-fiscais do imposto (tese apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais para o concurso de Professor Catedrático de Ciência das Finanças)*. Belo Horizonte: Imprensa Oficial, 1949, p. 64 e 65.

¹⁷ MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. *Rumo à extrafiscalidade socioambiental: tributação diante do desafio social e ambiental contemporâneo*. Brasil: IX Simpósio Nacional de Direito Constitucional, 2016, p. 179.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 30ª ed., 2019, p. 287.

¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, p. 32. Disponível em: <https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2020/09/LES-Normas-tributarias-indutoras-com-OCR.pdf>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

em consideração, LEÃO identifica três critérios determinantes para a identificação de uma norma tributária indutora²⁰, seguindo a linha estudada e defendida por ALABERN²¹: (i) o tributo deve perseguir uma finalidade não arrecadatória, o que pode ser deduzido do texto da lei reguladora; (ii) a característica indutora deve estar presente nos elementos essenciais do tributo e não como mero efeito consequencial da imposição tributária; e (iii) o tributo deve fomentar condutas conforme a finalidade extrafiscal, ou seja, reduzindo ou aumentando a carga tributária conforme o caso.

Assim, chegamos ao objetivo desse primeiro capítulo: conceituar a extrafiscalidade e trazer os seus requisitos, que servirão de base para a análise, no capítulo final, da existência ou não do caráter extrafiscal do Imposto de Renda sobre os Contratos de Parceria Rural na busca pelo desenvolvimento sustentável. Dessa forma, precisaremos entender, no que tange ao objeto específico do presente estudo e alterando a ordem para fins metodológicos: (i) se havia, no momento da edição da norma de incidência do Imposto de Renda sobre os Contratos de Parceria Rural, preocupação em relação ao desenvolvimento sustentável; (ii) se há uma consequência pragmática e patrimonial aos contribuintes que escolham pelo Contrato de Parceria Rural e não pelo Arrendamento Rural quando da destinação das terras para produção por terceiros; e (iii) se a extrafiscalidade é elemento essencial da referida norma de incidência ou apenas incidental, vez que ocorre nos mesmos moldes da produção rural propriamente dita.

1.2. O Direito Tributário brasileiro e o desenvolvimento sustentável no âmbito do agronegócio

Em seu artigo 3º, a Constituição Federal de 1988 delimita os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil como sendo: (i) construir uma sociedade livre, justa e solidária; (ii) garantir o desenvolvimento nacional; (iii) erradicar a pobreza e a marginalização, bem como reduzir as desigualdades sociais e regionais; e (iv) promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Vamos nos ater ao item (ii), que trata do desenvolvimento nacional, o qual engloba não apenas o desenvolvimento econômico, mas também social e ambiental²².

²⁰ LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 50 e 51.

²¹ ALABERN, Juan Enrique Varona. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 28.

²² HACHEM, Daniel Wunder. *A noção constitucional de desenvolvimento para além do viés econômico: reflexos sobre algumas tendências do Direito Público brasileiro*. Belo Horizonte: Revista de Direito Administrativo e Constitucional, v. 53, 2013, p. 23. Disponível em: <http://www.revistaaec.com/index.php/revistaaec/article/view/126/289>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

Vale dizer que BORGH e FOLLONI abordam outras repercussões do termo: desenvolvimento regional, econômico, social, humano, cultural, científico, tecnológico, entre outros²³. PEREIRA, no mesmo sentido de dar abrangência ao termo de desenvolvimento nacional, afirma que se trata de um processo de transformação em diversos âmbitos que permite ao crescimento do padrão de vida da população tornar-se automático e autônomo²⁴. A concepção atual de desenvolvimento, portanto, difere do simples crescimento econômico, embora o inclua, e, além disso, enseja que este caminhe de mãos dadas com os direitos fundamentais abarcados pela Constituição Federal de 1988.

A partir destas concepções, surge, na doutrina, a ideia de desenvolvimento sustentável, conforme ilustram COELHO e MELLO ao afirmarem que os seres humanos constituem o centro e a razão de ser no processo de desenvolvimento, o qual deve ser²⁵: (i) ambientalmente sustentável, no que diz respeito aos recursos naturais e à biodiversidade; (ii) socialmente sustentável, no que diz respeito à redução da pobreza e das desigualdades sociais; (iii) culturalmente sustentável, no que diz respeito à conservação de valores, práticas e símbolos de identidade; e (iv) politicamente sustentável, no que diz respeito à participação de todos dentro de uma democracia.

O conceito de desenvolvimento sustentável, apesar de também aderir aos quesitos social, cultural e político, está intrinsecamente ligado ao ideal de proteção do meio ambiente, o qual se faz extremamente presente no texto da Constituição Federal de 1988. No que tange ao Direito Tributário, LEÃO afirma que se verifica um movimento de “ecologização”, havendo, atualmente, oneração das atividades que ensejam prejuízos ambientais²⁶. SCHOUERI, nesse sentido, categoriza a defesa do meio ambiente como campo fértil para o emprego de normas tributárias indutoras²⁷.

Além disso, a sustentabilidade em termos sociais também ganha importância ímpar no presente estudo. Esta refere-se à capacidade de uma comunidade ou sociedade em garantir o

²³ BORGH, Vitor; FOLLONI, André. *Tributação do agronegócio (ITR, ICMS E FUNRURAL) e desenvolvimento sustentável*. Santa Maria: Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM, v. 14, 2019, p. 5. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/32635/pdf>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

²⁴ PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. *Desenvolvimento e crise no Brasil*. São Paulo: Brasiliense, 13ª ed., 1983, p. 21.

²⁵ COELHO, Saulo de Oliveira Pinto; MELLO, Rodrigo Antonio Calixto. *A sustentabilidade como um direito fundamental: a concretização da dignidade da pessoa humana e a necessidade de interdisciplinaridade do direito*. Belo Horizonte: Revista Veredas do Direito, v. 8, n. 15, p. 9 a 24, jan./jun. 2011, p. 13. Disponível em: <https://repositorio.bc.ufg.br/riserver/api/core/bitstreams/3926a2e6-edc2-4443-9601-14df76918851/content>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

²⁶ LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 72.

²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, p. 97. Disponível em: <https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2020/09/LES-Normas-tributarias-indutoras-com-OCR.pdf>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

bem-estar de seus membros atuais sem comprometer a qualidade de vida das futuras gerações. Isso implica em promover justiça social, inclusão, igualdade de oportunidades, erradicação da pobreza e proteção dos direitos humanos, sendo verdadeira consolidação do princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento da República Federativa do Brasil, nos termos do artigo 1º, II, da Constituição Federal de 1988.

Ao adentrarmos no âmbito do agronegócio, tais aspectos ficam ainda mais evidentes. De um lado, a monocultura dos grandes produtores acarreta desequilíbrio ambiental, em razão do empobrecimento nutricional do solo, bem como do uso constante de fertilizantes e de agrotóxicos²⁸. Também enseja grande concentração de terras, vez que os grandes produtores correspondem a apenas 11,6% dos estabelecimentos agropecuários do Brasil²⁹, mas ocupam 57% da área total³⁰. Muitas dessas terras, inclusive, podem ser improdutivas, o que sequer conseguimos delimitar, vez que os índices de produtividade vigentes são do século passado, como reconhece o próprio Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária³¹.

Do outro lado, o agronegócio representou, em 2022, 24,8% do PIB nacional e já apresentou avanço de 0,19% no primeiro trimestre de 2023³². Nesse sentido, faz-se extremamente importante combinar o princípio da proteção ambiental e social com o princípio da livre concorrência, evitando que um setor, ainda mais tão importante para a economia brasileira, se torne “irrentável” em razão disso³³. Assim, para identificarmos se o Imposto de Renda sobre os Contratos de Parceria Rural possui caráter extrafiscal no sentido do desenvolvimento sustentável, agora delimitado em relação aos quesitos ambiental e social, será também importante adentrarmos no plano da eficácia para verificar se os efeitos estariam sendo alcançados ou se outras problemáticas serão enfrentadas nesse percurso.

²⁸ ZIMMERMANN, Cirlene Luiza. *Monocultura e transgenia: impactos ambientais e insegurança alimentar*. Belo Horizonte: Revista Veredas do Direito, v. 6, n. 12, p. 79 a 100, jul./dez. 2009, p. 81. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/211934062.pdf>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

²⁹ IBGE. *Censo Agropecuário 2017*. Brasil: GOV.BR, 2019. Disponível em: <https://censoagro2017.ibge.gov.br/>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

³⁰ Vide “Tabela 1 – Censo Agropecuário de 2017” e “Gráfico 1 – Censo Agropecuário de 2017”, ambos do “Apêndice”.

³¹ INCRA. *Relatório de Gestão 2017*. Brasil: GOV.BR, 2012, p. 37. Disponível em: https://www.gov.br/incra/pt-br/aceso-a-informacao/auditorias/sr11-rs_2017.pdf/view. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

³² CEPEA. *PIB do agronegócio brasileiro*. Brasil: CEPEA, 2023. Disponível em: <https://www.cepea.esalq.usp.br/br/pib-do-agronegocio-brasileiro.aspx>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

³³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, p. 98. Disponível em: <https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2020/09/LES-Normas-tributarias-indutoras-com-OCR.pdf>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

2. O Contrato de Parceria Rural

2.1. A caracterização do Contrato de Parceria Rural

Os primeiros registros de áreas agrícolas no mundo são referentes ao Egito e à Mesopotâmia, atividade a partir da qual o homem, até então nômade, pôde se apropriar da terra e fixar domicílio³⁴. Nos tempos feudais, a agricultura se desenvolveu em consonância com o comércio, o que ensejou a busca por novas terras para colonização e exploração³⁵. No cenário brasileiro, tudo começou com o extrativismo, mas, depois, deu lugar à indústria açucareira seguida do café. Desde então, a agropecuária passou a ser extremamente relevante para o Brasil, conforme pontua BURANELLO ao abordar a industrialização no plano de metas do governo de Juscelino Kubitschek na década de 1960, cujas transformações foram denominadas revolução verde, bem como os investimentos posteriores na formação e capacitação humana para o agronegócio, sobretudo em termos de pesquisa e inovação tecnológica³⁶.

Nesse contexto, é editado o Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/1964), que, conforme própria exposição de motivos, visa dar à terra uma nova regulamentação e modificar a estrutura agrária do país, tendo em vista os anseios de reforma e justiça social de assalariados, parceiros, arrendatários, ocupantes e posseiros. Dessa forma, a norma cria, especificamente para o âmbito agropecuário, as formas de exercício da posse ou uso temporário da terra, nos termos de seu artigo 92: “[...] serão exercidos em virtude de contrato expresso ou tácito, estabelecido entre o proprietário e os que nela exercem atividade agrícola ou pecuária, sob forma de arrendamento rural, de parceria [...]”. Quanto ao Contrato de Parceria Rural, vejamos também o artigo 4º do Decreto nº 59.566/1966, que regulamenta o Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/1964):

“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.”

³⁴ COELHO, Fábio Ulhoa. *Princípios do direito comercial: com anotações ao projeto de Código Comercial*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 27 e 28.

³⁵ HUBERMAN, Leo. *História da riqueza do homem*. Rio de Janeiro: LTC, 21ª ed., 1986, p. 4.

³⁶ BURANELLO, Renato. *Manual do direito do agronegócio*. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 24 a 26.

Assim, já é possível delimitar algumas características do Contrato de Parceria Rural, conforme exemplifica GAMA³⁷: (i) típico, pois consta expressamente em lei; (ii) consensual, pois não exige forma escrita; (iii) temporário, pois pode ser firmado por prazo determinado; (iv) bilateral, pois exige duas partes capazes; (v) *intuitu personae*, vez que não transferível; (vi) oneroso, no sentido de exigir contrapartida econômica; e (vii) aleatório em termos de onerosidade, dado que demanda partilha de riscos. O item (vii), inclusive, é o que mais o diferencia do Arrendamento Rural, pois neste, no lugar da aleatoriedade, há a comutatividade, uma vez que o valor pago pelo arrendatário ao arrendador é fixado em função da área arrendada e não em função da produção rural.

Em termos de partilha de riscos, esses são os aspectos constantes do artigo 96, § 1º, do Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/1964): (i) caso fortuito e de força maior do empreendimento rural; (ii) frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções que estipularem; e (iii) variações de preço dos frutos obtidos na exploração do empreendimento rural. Ao mesmo tempo, existem limites a serem observados na partilha de frutos do item (ii), conforme redação do artigo 35 do Decreto nº 59.566/1966:

“Art. 35. Na partilha dos frutos da parceria, a cota do parceiro-outorgante não poderá ser superior a: I - 10% (dez por cento) quando concorrer apenas com a terra nua; II - 20% (vinte por cento) quando concorrer com a terra preparada e moradia; III - 30% (trinta 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; IV - 50% (cinquenta por cento), caso concorra com a terra preparada e o conjunto básico de benfeitorias enumeradas no inciso III, 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 da parceria; V - 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 onde se adotem a meação do leite e a comissão mínima de 5% (cinco por cento) por animal vendido.”

É relevante trazer os limites da partilha de frutos, pois, conforme visto anteriormente, o arcabouço jurídico relativo ao Contrato de Parceria Rural é datado da década de 1960 e pode não ser atualizado diante da visão do processo agrícola como complexo agroindustrial, onde houve a fusão da cadeia produtiva com a agroindústria³⁸. Dito isso, entendemos pela necessidade de analisar como a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vêm lidando com a questão, especialmente no que tange a situações de aparente dissimulação

³⁷ GAMA, Tácio Lacerda. *A descaracterização dos contratos de parceria rural na jurisprudência do CARF*. In: DONIAK, Jimir; TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Agronegócio, tributação e questões internacionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2021, p. 199 a 213 (200 e 201).

³⁸ MORVAN, Yves. *Fondements d'économie industrielle*. Paris: Économica, 2ª ed., 1991, p. 247.

do Contrato de Parceria Rural e possível caracterização do Arrendamento Rural, sobretudo em razão da tributação conferida em cada uma das hipóteses, conforme veremos no capítulo a seguir.

Para tanto, pesquisamos julgados publicados entre 2013 e 2023 e, de acordo com os parâmetros da busca³⁹, isto é, com foco em casos em que a legitimidade do Contrato de Parceria Rural foi questionada, pretendendo a Receita Federal do Brasil caracterizá-lo como Arrendamento Rural e tributá-lo como tal para fins do Imposto de Renda, encontramos 14 julgados⁴⁰. Dentre eles, 11 julgados decidiram pela caracterização do Arrendamento Rural, enquanto apenas 3 entenderam pela manutenção do Contrato de Parceria Rural⁴¹.

Nos acórdãos que decidiram pela manutenção do Contrato de Parceria Rural, há grande zelo em destrinchar o conceito de partilha de riscos. Em todos, há, inclusive, um ponto em comum na discussão: o fato de ser *“ônus da fiscalização demonstrar a existência de simulação, não podendo, por simples suposição ou presunção, criar uma ficção jurídica [...], sem apresentar uma comprovação hábil a demonstrar a efetiva ocorrência de uma conduta simulada”*⁴². Apesar de o julgado falar em simulação, acreditamos na possível ocorrência de dissimulação nesses casos, vez que, por trás do negócio simulado, existe outro dissimulado, sendo um desacordo entre aquilo que foi declarado e aquilo que efetivamente aconteceu, mas não exprimindo um ato jurídico inexistente, conforme as palavras de LEÃO⁴³. Vale dizer que, independentemente da nomenclatura, também entendemos que a autoridade fiscal possui a responsabilidade de comprovar a existência do vício em um parâmetro acima da dúvida razoável⁴⁴.

Do mesmo modo, mas em sentido contrário, os acórdãos que decidiram pela caracterização do Arrendamento Rural tratam do conceito de partilha de riscos, evidenciando que *“o pagamento em quantidade fixa de produto, por si só, não [...] permite enquadrar o contrato como parceria rural, visto que a essência da parceria rural está no compartilhamento*

³⁹ As palavras chaves utilizadas na pesquisa foram: “Contrato de Parceria Rural”, “Arrendamento Rural” e “Simulação”.

⁴⁰ Vide “Tabela 2 - Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais” do “Apêndice”.

⁴¹ Vide “Gráfico 2 - Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais” do “Apêndice”.

⁴² CARF, 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção, Processo: 16004.000134/2009-77, Acórdão: 2202-003.130, Relator: Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Data da Sessão: 27/01/2016, Data do Julgamento: 19/07/2016.

⁴³ LEÃO, Martha Toribio. *A (falta de) norma geral antiabuso no direito tributário brasileiro: entre o dever fundamental de pagar tributos e o direito de economizá-los*. São Paulo: Revista Direito Tributário Atual, 40ª ed., p. 515 a 536, 2021, p. 517. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1506>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

⁴⁴ Ibidem, p. 527.

do risco, que deve ser comprovado documentalmente”⁴⁵. Em nenhum dos acórdãos analisados, entretanto, há menção ao artigo 35 do Decreto nº 59.566/1966, o que poderia nos levar à conclusão de seu desuso.

Sendo assim, entendemos que a partilha de riscos desempenha um papel crucial nos Contratos de Parceria Rural, levando em consideração fatores como condições climáticas imprevisíveis, flutuações nos preços das *commodities* e eventos naturais adversos. O conceito de partilha de riscos, entretanto, continua sendo subjetivo e enseja discussões, as quais foram estudadas aqui no âmbito administrativo. Tudo isso se faz relevante ao entendermos que, conforme bem evidencia LEÃO, a extrafiscalidade não é definida apenas pela sua causa, mas envolve também a existência fática desses efeitos indutores sobre a ordem econômica e social vigente⁴⁶.

Vejamus que, de um lado, há a imprevisibilidade dos efeitos das normas tributárias indutoras. De outro lado, em termos práticos, a jurisprudência administrativa já nos traz um panorama geral de cenários que ensejam muitas atuações, bem como os motivos por trás disso. No que tange à tributação dos contratos agrários, a dissimulação dos Contratos de Parceria Rural é um dos temas mais recorrentes, sendo que as principais discussões permeiam a definição de partilha de riscos cujo conceito não foi alterado desde 1966. Seria essa uma evidência de que a norma de incidência do Imposto de Renda sobre os Contratos de Parceria Rural, enquanto norma jurídica extrafiscal, caso venhamos a entender por isso, carece de eficácia? Analisaremos esse ponto nos próximos capítulos.

2.2. A tributação do Contrato de Parceria Rural pelo Imposto de Renda

A agrariedade consiste em uma característica inerente à atividade rural e figura como vetor de estímulo do Direito do Agronegócio, de forma que possui, na legislação do Imposto de Renda, elementos que caracterizam um subsistema de tributação relativo à tributação da renda no agronegócio⁴⁷. Isso deriva, sobretudo, das diversas atividades vislumbradas nas cadeias produtivas do agronegócio, tais como produção e comercialização de insumos, *commodities*, grãos, pecuária e, inclusive, a agroindústria⁴⁸. Assim, coube ao Direito Tributário regulamentar

⁴⁵ CARF, 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção, Processo: 11516.001818/2010-36, Acórdão: 2202-002.706, Relator: Antonio Lopo Martinez, Data da Sessão: 16/07/2014, Data do Julgamento: 10/09/2014.

⁴⁶ LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 72.

⁴⁷ HALAH, Lucas Issa. *Tributação da renda no agronegócio*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 203.

⁴⁸ MALINSK, Alan. *Cadeias produtivas do agronegócio III*. São Paulo: Grupo A, 2019, p. 12 a 15.

não apenas a tributação da renda no agronegócio, mas também distingui-la de acordo com a forma de exercício da atividade rural.

Após a edição do Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/1964), regras relativas à tributação dos contratos rurais passaram a ser veiculadas por meio de Decretos, como é o caso do Decreto nº 56.729/1965, que, em seu artigo 8º, confere tratamento tributário aos proprietários e usufrutuários, não havendo menção aos arrendadores e parceiros outorgantes⁴⁹. Foi tão apenas com o Decreto nº 59.566/1966 que a legislação passou a diferenciar, mais claramente, o Contrato de Parceria Rural do Arrendamento Rural. Nesse mesmo sentido, o Decreto-Lei nº 902/1969 também os reconheceu como modalidades contratuais distintas e passou a conferir tratamento tributário, ainda que inicial, ao Contrato de Parceria Rural: em seu artigo 2º, permitiu que o parceiro rural tivesse seus rendimentos tributados como oriundos de exploração agrícola ou pastoril. Posteriormente, o artigo 13 da Lei nº 8.023/1990 dispôs o seguinte: “*os arrendatários, os condôminos e os parceiros na exploração da atividade rural, comprovada a situação documentalmente, pagarão o imposto [...], separadamente, na proporção dos rendimentos que couber a cada um*”.

Seguindo ainda mais adiante em termos históricos, o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 9.580/2018) replicou o disposto no artigo 13 da Lei nº 8.023/1990 no *caput* de seu artigo 52, mas inovou no parágrafo único com a seguinte redação: “*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 atividade*”. Diante desse dispositivo, é possível vislumbrar que a partilha de riscos se tornou peça fundamental para viabilizar a aplicação da tributação referente à atividade rural aos parceiros que figuram como partes nos Contratos de Parceria Rural. Essa possibilidade enseja uma série de particularidades tributárias, sendo que discriminaremos algumas delas a seguir, de forma não exaustiva, mas sim exemplificativa.

Como visto, no Contrato de Parceria Rural, tanto o parceiro outorgante quanto o parceiro outorgado apuram seus ganhos como atividade rural. Num primeiro exemplo, caso os contratantes sejam pessoas físicas, o resultado da atividade rural pode ser calculado por meio da diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-base (artigo 4º da Lei 8.023/1990) ou, ainda, limitar-se a 20% da receita bruta do ano-calendário (artigo 5º da Lei 8.023/1990).

⁴⁹ DIAMANTINO, Eduardo. *Tratamento tributário em contratos agrários e livro caixa digital do produtor rural*. In: DONIAK, Jimir; TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Agronegócio, tributação e questões internacionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2021, p. 331 a 348 (332).

Num segundo exemplo, caso os contratantes sejam pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido, aplica-se o percentual de presunção de 8% sobre a receita bruta para fins do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e de 12% para fins da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (artigo 258 da Instrução Normativa nº 1.700/2017). Por fim, caso os contratantes sejam pessoas jurídicas optantes pelo lucro real, diversos são os incentivos fiscais, conforme evidencia GAMA ao trazer a possibilidade de compensação irrestrita dos prejuízos com os resultados positivos obtidos nos anos-calendários posteriores (artigo 14 da Lei nº 8.023/1990, artigo 11 da Instrução Normativa nº 83/2001 e artigo 583 do Regulamento do Imposto de Renda de 2018 – Decreto nº 9.580/2018). O autor também aborda a possibilidade de depreciação integral dos bens do ativo permanente imobilizado, salvo terra nua, quando adquiridos para uso nessa atividade no próprio ano-calendário de aquisição e desde que seja apresentada regularidade da documentação fiscal (artigo 6º da Medida Provisória nº 2.159-70/2001 e artigo 325 do Regulamento do Imposto de Renda de 2018 – Decreto nº 9.580/2018)⁵⁰.

Para fins comparativos, quando estamos diante do Arrendamento Rural, apenas o arrendatário será tributado como produtor rural. O arrendador, por sua vez, se contratante enquanto pessoa física, submeterá à tributação ou terá retido na fonte, a depender da fonte pagadora, todo o valor recebido, mediante aplicação das alíquotas da tabela progressiva cujas alíquotas podem chegar a 27,5% (artigo 688 do Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº 9.580/2018 – e artigo 5º da Lei nº 14.663/2023). Por outro lado, se o arrendador for pessoa jurídica optante pelo lucro presumido, será aplicado o percentual de presunção de 32% sobre a receita bruta oriunda do Arrendamento Rural para fins do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (artigo 33, § 1º, IV, “c”, da Instrução Normativa nº 1.700/2017). Por fim, se o arrendador for pessoa jurídica optante pelo lucro real, nenhum dos benefícios elucidados por GAMA e replicados acima serão aplicáveis⁵¹.

Dessa forma, ao examinarmos as regras tributárias impostas às partes do Contrato de Parceria Rural e do Arrendamento Rural, podemos identificar vantagens significativas daquele em relação a este. No entanto, é questão crucial avaliar se, realmente, a tributação conferida ao Contrato de Parceria Rural consiste em uma norma tributária indutora em termos ambientais e sociais, ou seja, se visa, efetivamente, estimular a destinação de terras improdutivas ao médio

⁵⁰ GAMA, Tácio Lacerda. *A descaracterização dos contratos de parceria rural na jurisprudência do CARF*. In: DONIAK, Jimir; TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Agronegócio, tributação e questões internacionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2021, p. 199 a 213 (205).

⁵¹ Vide “Tabela 3 –Tributação do Contrato de Parceria Rural e do Arrendamento Rural” do “Apêndice”.

ou pequeno produtor. Além disso, é igualmente importante analisar se consiste em estímulo, não apenas útil e desejável⁵², mas também real e finalístico.

3. O caráter extrafiscal do Imposto de Renda sobre os Contratos de Parceria Rural

3.1. A finalidade extrafiscal

De acordo com OLIVEIRA, a generalidade consiste em um dos três princípios constitucionais previstos especificamente para o Imposto de Renda, o qual diz respeito a um tratamento igualitário entre situações representativas da existência de renda. Para o autor, de tal princípio decorre a incompatibilidade do Imposto de Renda com a extrafiscalidade, uma vez que exige a não discriminação entre os fatores de produção e entre os patrimônios de membros de um mesmo agrupamento social, isto é, pessoas físicas ou jurídicas⁵³. Concordamos, entretanto, com a ressalva feita por HALAH de que a extrafiscalidade é fenômeno que permeia toda a tributação ao passo que a generalidade comporta mitigação em prol de atingir objetivos típicos da ordem econômica por meio da indução de comportamentos⁵⁴.

Nesse sentido, inclusive, o autor chega à conclusão de que existiria um subsistema jurídico atinente à tributação da renda no agronegócio, o qual demandaria o estímulo do setor por meio de normas que tenham como finalidade produzir impactos positivos na atividade rural, sendo as normas tributárias indutoras fundamentais no que tange aos critérios de ordenação e unidade que otimizam referido subsistema⁵⁵. Esse caráter indutivo diz respeito ao destaque do setor na economia, mas também ao estímulo à disponibilidade de alimentos básicos no país, o que afeta o poder aquisitivo da população mais carente, a segurança alimentar e, em última instância, a soberania nacional⁵⁶.

O objetivo do presente trabalho, entretanto, extrapola o caráter extrafiscal vinculado ao fomento do setor na economia e ao fato de que a atividade específica de produção de alimentos exige um tratamento diferenciado em razão da sua importância na efetivação da dignidade da pessoa humana⁵⁷. Na verdade, pretendemos estudar uma norma de incidência

⁵² HALAH, Lucas Issa. *Tributação da renda no agronegócio*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 231.

⁵³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Latin, 2008, p. 250.

⁵⁴ HALAH, Lucas Issa. *Tributação da renda no agronegócio*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 153.

⁵⁵ *Ibidem*, p. 179.

⁵⁶ ALENCAR, Álvaro Gurgel. *Do conceito estratégico de segurança alimentar ao plano de ação da FAO para combater a fome*. São Paulo: Scielo, 2001, p. 140. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rbpi/a/TwYTSm8zRGc8zNcLw4NZJjv/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

⁵⁷ ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. *Soberania e tributação no agronegócio*. Lisboa: Universidade Autónoma de Lisboa, 2019, p. 52. Disponível em: <https://repositorio.ual.pt/handle/11144/5049>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

específica, buscando entender se o Imposto de Renda sobre os Contratos de Parceria Rural possui caráter extrafiscal no que tange à busca pelo desenvolvimento sustentável.

Para tanto, o primeiro passo é identificar se havia, no momento da edição da norma de incidência, preocupação em relação ao desenvolvimento sustentável. Nesse sentido, SCHOUERI traz exemplos de indícios do caráter indutor de uma norma que podem nos auxiliar nessa empreitada⁵⁸: (i) as manifestações presentes nos próprios textos normativos ou em suas exposições de motivos; (ii) a instituição da norma como parte de um pacote político; (iii) a renúncia aos recursos arrecadados ou a ausência de necessidade desses recursos pelo Estado; (iv) a tributação muito distinta da aplicável a fatos geradores cuja capacidade contributiva é similar; (v) a escolha de base de cálculo que não considere totalmente a capacidade contributiva; (vi) o risco de não haver tributação devido ao excesso na carga tributária; e (vii) custos exagerados de cobrança em relação às expectativas de arrecadação.

Em relação ao item (i), como muitas das regras tributárias aplicáveis ao Contrato de Parceria Rural foram veiculadas por meio de Decretos, nos faltam exposições de motivos para análise. Uma das primeiras leis que regulou o assunto foi a Lei nº 8.023/1990 cuja exposição de motivos⁵⁹ pouco aborda o tema dos contratos agrários, apesar de o texto legal trazer tratamentos tributários que são aplicáveis até os dias de hoje. Tampouco há, no próprio texto legal, manifestações da extrafiscalidade de forma clara. No que tange ao Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/1964), entretanto, e de forma conexas ao item (ii), há expressa menção ao problema político e social enfrentado em razão do regime de latifúndios⁶⁰:

“A necessidade de se dar à terra uma nova regulamentação, modificando-se a estrutura agrária do País, é de si mesma evidente ante os anseios de reforma e justiça social de legiões de assalariados, parceiros, arrendatários, ocupantes e posseiros que não vislumbram, nas condições atualmente vigentes no meio rural, qualquer perspectiva de se tornarem proprietários da terra que cultivam. A ela se soma, entretanto, no sentido de acentuar-lhe a urgência, a exasperação das tensões sociais criadas, quer pelo inadequado atendimento das exigências normais no meio agrário, como assistência técnica e financiamentos, quer pela proposital inquietação, que, para fins políticos subalternos, o Governo anterior propagou pelas áreas rurais do País, contribuindo para desorganizar o sistema de produção agrícola existente, sem o substituir por outro mais adequado. [...] Não poderia o Governo permitir que o problema da Reforma Agrária continuasse sendo simplesmente verbalizado por políticos inescrupulosos, que, num acinte às próprias ideias que pregavam, adquiriam imensos latifúndios.”

⁵⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, p. 14. Disponível em: <https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2020/09/LES-Normas-tributarias-indutoras-com-OCR.pdf>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

⁵⁹ Exposição de motivos disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1990/lei-8023-12-abril-1990-376215-exposicaodemotivos-150380-pl.html>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

⁶⁰ Exposição de motivos disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9193470&ts=1660680208486&disposition=inline>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

A partir da leitura do trecho extraído da exposição de motivos, fica claro que existia uma preocupação social na edição da referida norma. Ainda que essa preocupação tenha caráter eminentemente político, considerando a época de sua edição e as diversas afrontas a governos anteriores, trata-se de uma manifestação expressa de interesses extrafiscais no que tange a aspectos sociais como forma de mitigar anseios da população rural, e, no momento, nada se fala sobre aspectos ambientais. O Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/1964), ainda, nasce como parte de um pacote político que visa regular as relações sobre a terra e evitar conflitos entre grandes, médios e pequenos proprietários.

Quanto ao item (iii), não encontramos qualquer evidência de renúncia aos recursos arrecadados ou ausência de necessidade desses recursos pelo Estado. Porém, quanto aos itens (iv), (v) e (vi), vale dizer que a tributação dos Contratos de Parceria Rural é distinta da aplicável ao Arrendamento Rural. Apesar da base de cálculo ser semelhante (rendimento, receita ou resultado, a depender da modalidade e do beneficiário⁶¹), as alíquotas são diferenciadas, motivo do qual decorre a possibilidade de existência de caráter indutor de comportamento no sentido de estimular os contribuintes a realizarem esse tipo de contratação. Além disso, entendemos que a discrepância de alíquotas ensejaria risco de não haver tributação devido ao excesso na carga tributária aplicável ao Arrendamento Rural, tendo em vista a reincidência de casos de dissimulação nos quais os contribuintes optam por firmar Contratos de Parceria Rural, sem que haja partilha de riscos, com o intuito de gozar de tributação mais benéfica⁶².

Por fim, na análise do item (vii), não estamos tratando de tributo cuja arrecadação é tão dificultosa, pois cabe aos próprios contribuintes a declaração e recolhimento. Um ponto que poderia dificultar a arrecadação e análise da regularidade fiscal nesses casos seria, aos nossos olhos, a falta de formalismo do meio rural. Porém, essa análise somente será devida quando formos tratar da produção de efeitos extrafiscais, e não da finalidade extrafiscal por si só. Dito isso, nos parece que havia, no momento da edição da norma de incidência, preocupação em relação ao desenvolvimento sustentável, mais especificamente em relação a questões sociais.

O segundo quesito a ser analisado é se há uma consequência pragmática e patrimonial aos contribuintes que escolham pelo Contrato de Parceria Rural e não pelo Arrendamento Rural quando da destinação das terras para produção por terceiros. Essa consiste na questão mais simples de respondermos, dado todo o disposto ao longo do presente trabalho. Sim, há uma consequência pragmática e patrimonial aos contribuintes que escolham pelo Contrato de

⁶¹ Vide “Tabela 3 – Tributação do Contrato de Parceria Rural e do Arrendamento Rural” do “Apêndice”.

⁶² Vide “Tabela 2 – Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais” e “Gráfico 2 – Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais”, ambos do “Apêndice”.

Parceria Rural e não pelo Arrendamento Rural, vez que a tributação pelo Imposto de Renda aplicável a cada um dos casos é distinta⁶³.

Sendo a norma de incidência extrafiscal no sentido de estímulo ao desenvolvimento sustentável, caso venhamos a entender por isso, deveria a legislação tributária induzir a opção pelo Contrato de Parceria Rural, pois trata-se de negócio jurídico pelo qual o parceiro outorgante, grande produtor, poderia destinar suas terras não produtivas para que o parceiro outorgado, médio ou pequeno produtor, exercesse a atividade rural, sendo que ambas as partes dividem os riscos econômicos⁶⁴. E assim a legislação tributária o faz ao permitir que o parceiro outorgante pessoa física opte por uma tributação em bases presumidas, ao estipular percentuais de presunção inferiores ao parceiro outorgante pessoa jurídica optante pelo lucro presumido e ao conceder diversos benefícios fiscais ao parceiro outorgante pessoa jurídica optante pelo lucro real.

Por fim, devemos analisar se a extrafiscalidade é elemento essencial da norma de incidência. Aqui, encontramos evidências de que a extrafiscalidade, especialmente no que tange ao desenvolvimento sustentável relativo aos âmbitos social e ambiental, é elemento essencial da norma de incidência do Imposto de Renda sobre os Contratos de Parceria Rural. Isso porque estamos diante de um tratamento diferenciado entre parceiros outorgantes e proprietários de terras que optam pelo Arrendamento Rural. Todos os benefícios retratados acima consistem em normas com âmbito específico de aplicação dentro do espectro da produção rural por terceiros, somente sendo aplicáveis aos proprietários que partilham os riscos da atividade econômica, evidenciando verdadeiro elemento essencial da norma de incidência.

Tudo isso nos leva a concluir que a tributação dos Contratos de Parceria Rural pelo Imposto de Renda é um retrato de sua própria natureza jurídica extrafiscal. No momento em que o parceiro outorgante divide os riscos da atividade econômica com o parceiro outorgado, ele assume a posição de produtor rural, pois não poderia ser diferente: o agente econômico é aquele que suporta os riscos da atividade econômica que desenvolve⁶⁵. Por outro lado, no momento em que o arrendador não divide os riscos da atividade econômica com o arrendatário, ele assume a posição de beneficiário de espécie de aluguel. Nesse sentido, é possível perceber que o legislador preteriu o beneficiário de aluguel frente ao proprietário de terras que optou

⁶³ Vide “Tabela 3 – Tributação do Contrato de Parceria Rural e do Arrendamento Rural” do “Apêndice”.

⁶⁴ GAMA, Tácio Lacerda. *A descaracterização dos contratos de parceria rural na jurisprudência do CARF*. In: DONIAK, Jimir; TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Agronegócio, tributação e questões internacionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2021, p. 199 a 213 (202).

⁶⁵ MASSO, Fabiano del. *Direito econômico*. São Paulo: Elsevier, 2007, p. 18.

pelo Contrato de Parceria Rural, vez que este está sujeito à partilha de riscos e pode colaborar com a promoção do desenvolvimento sustentável.

Por todo o exposto, a hipótese aqui apresentada é confirmada: é possível afirmar a existência de caráter extrafiscal na norma de incidência do Imposto de Renda sobre os Contratos de Parceria Rural no que tange à busca pelo desenvolvimento sustentável⁶⁶, justamente por consistir em uma ferramenta que estimula a destinação de terras não produtivas de um grande produtor a um médio ou pequeno produtor mediante partilha de riscos que considera as oscilações da cadeia produtiva. Isso quer dizer que o Contrato de Parceria Rural é utilizado como um instrumento para mitigar mazelas causadas pela concentração de terras, vez que a incidência do Imposto de Renda sobre tal contrato possui efeito indutor. Estabelecida essa premissa fundamental, passa-se a analisar os efeitos produzidos por essa legislação.

3.2. A produção de efeitos extrafiscais

SCHOUERI afirma que uma norma jurídica extrafiscal é assim classificada quando observada a existência de efeitos⁶⁷. Ocorre que, quando estamos diante de uma norma cuja finalidade precípua é o estímulo ou desestímulo de comportamentos, e tais objetivos não são atingidos, o fenômeno não é apenas de desclassificação da norma enquanto extrafiscal, mas também afeta o plano da eficácia. AFONSO entende que uma norma pode ser juridicamente eficaz, sem ser socialmente eficaz⁶⁸. Esse postulado, portanto, divide as duas facetas da eficácia: (i) a aptidão da norma jurídica em gerar efeitos no âmbito jurídico; e (ii) a eficácia no mundo dos fatos, também denominada como eficácia social ou efetividade⁶⁹. Porém, antes do exame da eficácia, para fins metodológicos, iremos adotar os critérios discutidos por LEÃO⁷⁰: (i) os princípios da igualdade e da capacidade contributiva; (ii) o exame da proporcionalidade, considerando aspectos de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito; e (iii) a complementariedade, a subsidiariedade, a economicidade e o cumprimento da finalidade.

⁶⁶ MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. *Rumo à extrafiscalidade socioambiental: tributação diante do desafio social e ambiental contemporâneo*. Brasil: IX Simpósio Nacional de Direito Constitucional, 2016, p. 190.

⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade*. In: FERRAZ, Roberto. *Princípios e limites da tributação 2 - os princípios da ordem econômica e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 139 a 164 (150). Disponível em: <https://schoueri.com.br/en/wp-content/uploads/2020/10/LES-Tributac%CC%A7a%CC%83o-e-induc%CC%A7a%CC%83o-econo%CC%82mica.pdf>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

⁶⁸ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2012, 8ª ed., p. 66.

⁶⁹ ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia social da prestação jurisdicional*. São Paulo: Revista Trimestral de Direito Público, n. 08, 1999, p. 108.

⁷⁰ LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 153 e 154.

Em relação ao item (i), os princípios da igualdade e da capacidade contributiva exigem, respectivamente, que a norma diferencie os contribuintes com base em critérios adequados e razoáveis relativos à sua finalidade e que incida sobre uma manifestação de riqueza compatível com a que seria aplicável a fatos geradores semelhantes, sem incorrer em afetação ao mínimo existencial ou em confisco⁷¹. Aqui, entendemos pela consonância da norma em análise com referidos princípios pelos motivos que serão dispostos a seguir.

Primeiro, pois referida diferenciação permitiria o fomento ao desenvolvimento sustentável ao atrair proprietários ao Contrato de Parceria Rural, que consiste em ferramenta que permite a destinação de terras não produtivas de um grande produtor a um médio ou pequeno produtor, mediante partilha de riscos que considera as oscilações da cadeia produtiva. O Arrendamento Rural, por sua vez, possui todos os elementos característicos de uma locação e, por isso, é tributado como tal, sobretudo por não ser vislumbrada finalidade extrafiscal específica em relação a este contrato agrário. Segundo, pois, em ambos os casos, a tributação incide sobre rendimentos, receitas ou resultados, a depender da modalidade e do beneficiário⁷². Assim, a base de cálculo é condizente com critérios decorrentes da capacidade contributiva, apesar das alíquotas serem diferenciadas. De toda forma, não há que se falar em alíquotas tão elevadas que afetariam o mínimo existencial ou configurariam confisco.

No que tange ao item (ii), vamos dividir a proporcionalidade em critérios de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito. A adequação diz respeito à capacidade da norma indutora produzir os efeitos extrafiscais pelos quais foi criada⁷³. A necessidade elege a norma que menos restringe os princípios envolvidos, dentre aquelas que poderiam atingir os mesmos objetivos⁷⁴. Por fim, a proporcionalidade em sentido estrito é atribuída às normas que trazem mais vantagens do que desvantagens à sociedade⁷⁵.

Em termos de adequação, entendemos que existe, na norma de incidência do Imposto de Renda sobre os Contratos de Parceria Rural, a capacidade de produção de efeitos extrafiscais no sentido do desenvolvimento sustentável justamente pelo fato de que, ao compartilhar riscos, o proprietário das terras pode se valer de tributação mais benéfica, mitigando os riscos suportados pelo outorgado. O cenário fático, entretanto, pode ser diferente e será analisado ao final desse capítulo. Em relação à necessidade, entendemos que existem meios não tributários, alternativos e igualmente adequados a tal estímulo, mas com menor efetividade, como políticas

⁷¹ LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 134 e 135.

⁷² Vide “Tabela 3 - Tributação do Contrato de Parceria Rural e do Arrendamento Rural” do “Apêndice”.

⁷³ LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 139.

⁷⁴ *Ibidem*, p. 142.

⁷⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. São Paulo: Malheiros, 5ª ed., 2014, p. 216.

públicas que incentivem a utilização deste contrato agrário e conscientizem os produtores rurais acerca das mazelas da concentração de terras. Ocorre que isso, na prática, não ensejaria consequências relevantes, tendo em vista que aos proprietários apenas o impacto monetário criaria a necessidade de revisão de estruturas de controle já cristalizadas no meio rural. Por fim, no que tange à proporcionalidade em sentido estrito, a mitigação do princípio da igualdade, com base em critérios adequados e razoáveis, frente à defesa do meio ambiente e à sustentabilidade social, reflete, inclusive, a efetivação do princípio da dignidade da pessoa humana, e, portanto, nos parece válida.

Agora, seguiremos à análise do item (iii). A complementariedade determina que as normas tributárias devem ser complementares a outras atuações estatais. A subsidiariedade estipula preferência por medidas administrativas. A economicidade trata da relação entre meio e objetivo⁷⁶. Esses aspectos resumem a premissa de que a tributação “*não deve ser vista como o melhor remédio para todos os males sociais*”⁷⁷. Concordamos com o postulado de LEÃO e vemos que, no caso, o Poder Público realmente poderia ser mais atuante. De toda forma, existem políticas públicas no sentido de mitigar a concentração de terras e todas as consequências que dela decorrem, o que, ainda assim, não soluciona aludido problema social e ambiental⁷⁸. Como exemplo, o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária registra a existência de 9.444 assentamentos que ocupam uma área de 87.840.5540 hectares⁷⁹ do total de 351.289.816 hectares⁸⁰. Dessa forma, entendemos que o poder de tributar por meio de normas indutoras poderia ser exercido nesse caso, vez que apenas a atuação assistencial não é suficiente.

Ainda em relação ao item (iii), há a questão do cumprimento da finalidade cuja ideia exprime que, quando a finalidade do tributo extrafiscal for atingida, não há mais que se falar na possibilidade de manutenção da cobrança. Esse critério talvez seja o mais simples de analisarmos: por todo o exposto ao longo do presente trabalho, é claro que o desenvolvimento sustentável em todas as suas facetas, sobretudo em termos ambientais e sociais, não foi atingido e talvez nunca o será, pois demanda uma evolução constante. Como exemplo, o relatório “O Estado da Segurança Alimentar e Nutrição no Mundo”, publicado pela Organização das Nações

⁷⁶ ADAMY, Pedro. *Instrumentalização do direito tributário*. In: ÁVILA, Humberto (Coord.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 301 a 329 (329).

⁷⁷ LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 147.

⁷⁸ Vide “Tabela 1 – Censo Agropecuário de 2017” e “Gráfico 1 – Censo Agropecuário de 2017”, ambos do “Apêndice”.

⁷⁹ Dados disponíveis em: <https://www.gov.br/incra/pt-br/assuntos/reforma-agraria/a-politica>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

⁸⁰ IBGE. *Censo Agropecuário 2017*. Brasil: GOV.BR, 2019. Disponível em: <https://censoagro2017.ibge.gov.br/>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

Unidas para a Alimentação e a Agricultura, confirmou a piora dos indicadores de fome e insegurança alimentar no Brasil em 2023⁸¹.

Por fim, cabe a nós o exame da eficácia em termos práticos. De acordo com MARINS e TEODOROVICZ, é importante, na análise da extrafiscalidade, trazer enfoques não apenas positivistas, mas de forma interdisciplinar, considerando um exame mais amplo de matérias correlatas e de aspectos relativos aos fatos⁸². É exatamente aqui que reside a importância de termos analisado previamente os julgados que tratam da dissimulação do Contrato de Parceria Rural enquanto real Arrendamento Rural⁸³. A partir disso, foi possível perceber que o tema enseja muitos litígios e, dessa forma, pende à carência de eficácia. Vale dizer que o meio rural ainda é informal no Brasil e sofremos com a escassez de informações concretas para uma análise quantitativa mais próxima da realidade. Porém, em termos proporcionais aos julgados analisados, podemos notar que 78,6% dos Contratos de Parceria Rural consistem, na verdade, em Arrendamentos Rurais, o que nos leva a concluir pela recorrência de vícios nessa seara.

Nesse sentido, voltamos ao artigo 35 do Decreto nº 59.566/1966, que limita as possibilidades de partilha de frutos no caso do Contrato de Parceria Rural. Tais percentuais foram estabelecidos em 1966 e nunca foram objeto de alteração, ainda que a cadeia agroindustrial tenha aglomerado o industrial em seu nome e sofrido intensas modificações. Atualmente, os riscos dos negócios do meio rural podem ser mitigados por meio de uma série de tecnologias que surgiram anos após a revolução verde⁸⁴. Assim, apesar de a incidência do Imposto de Renda consistir em norma tributária indutora, os dispositivos que regulam o Contrato de Parceria Rural deveriam acompanhar a evolução do setor, que só aumenta com o passar dos anos, sendo que tal dissonância afeta a efetividade da norma.

Considerações finais

Desde o início, o presente trabalho pretendeu responder aos seguintes problemas de pesquisa: o Imposto de Renda sobre os Contratos de Parceria Rural possui caráter extrafiscal no que tange à busca pelo desenvolvimento sustentável? Se sim, esses efeitos estão sendo, de fato, produzidos? Tais problemas de pesquisa decorreram do fato de termos vislumbrado no

⁸¹ Dados disponíveis em: <https://www.fao.org/3/CC3017EN/online/CC3017EN.html>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

⁸² MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. *Rumo à extrafiscalidade socioambiental: tributação diante do desafio social e ambiental contemporâneo*. Brasil: IX Simpósio Nacional de Direito Constitucional, 2016, p. 199.

⁸³ Vide “Tabela 2 – Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais” e “Gráfico 2 – Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais”, ambos do “Apêndice”.

⁸⁴ BURANELLO, Renato. *Manual do direito do agronegócio*. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 24 a 26.

referido contrato agrário potencial para mitigar a grande concentração de terras, o que vai em desencontro com o objetivo da República Federativa do Brasil em fomentar o desenvolvimento sustentável, conforme artigo 3º, II, da Constituição Federal de 1988. Pensando nisso, analisamos um compilado de referências bibliográficas com temas que permeiam a questão para que, a partir do método dedutivo, fosse possível chegar a respostas.

Pensamos, ainda, em agregar à comunidade científica uma abordagem diferente do Imposto de Renda incidente sobre a atividade rural, extrapolando o fomento econômico e produtivo para focar em aspectos ambientais e sociais, visando a eventual melhoria de políticas públicas nesse sentido. Como hipótese inicial, partimos da ideia de que seria vislumbrado o caráter extrafiscal nesse cenário, vez que o Contrato de Parceria Rural é tributado, pelo Imposto de Renda, de forma distinta do Arrendamento Rural, uma vez que demanda a partilha de riscos. Dessa forma, seria mecanismo que estimularia a destinação de terras não produtivas de um grande produtor a um médio ou pequeno produtor, de forma sustentável e equânime. Além disso, como hipótese do segundo problema de pesquisa, entendíamos que os efeitos seriam vislumbrados na prática, ainda que parcialmente.

O artigo contou, inicialmente, com a definição da extrafiscalidade, sistematizando requisitos, bem como com um estudo sobre sua aplicabilidade ao desenvolvimento sustentável no âmbito do agronegócio, nos limitando a duas de suas facetas: ambiental e social. Posteriormente, foi definido o Contrato de Parceria Rural para que fosse possível vislumbrar sua natureza jurídica e diferenciá-lo do Arrendamento Rural, assim como foi explanada a tributação da renda referente a tais contratos agrários. Por fim, abordamos o caráter extrafiscal do Imposto de Renda sobre os Contratos de Parceria Rural, trazendo, inicialmente, a finalidade extrafiscal.

Desde logo, foi possível responder ao primeiro problema de pesquisa em consonância com a hipótese. Concluímos pela existência do caráter extrafiscal, pois foi possível identificar na norma de incidência preocupação e estímulo para produção de efeitos ambientais e sociais. Isso porque os benefícios tributários abordados são aplicáveis apenas aos proprietários rurais que optam pelo Contrato de Parceria Rural. Enquanto neste ambas as partes dividem os riscos econômicos e são consideradas produtoras rurais, o Arrendamento Rural se caracteriza como uma locação.

Sendo o Imposto de Renda sobre os Contratos de Parceria Rural norma tributária indutora, os efeitos de fomento ao desenvolvimento sustentável estariam sendo, de fato, alcançados? Aqui, entretanto, chegamos a uma resposta parcialmente contrária à hipótese. No controle da extrafiscalidade, referida norma não passaria pelo teste de eficácia. Pelas amostras

dessa pesquisa, grande parte dos Contratos de Parceria Rural questionados pelas autoridades fiscais são, na verdade, Arrendamentos Rurais. Vale dizer que consideramos a desatualização do artigo 35 do Decreto nº 59.566/1966 como um dos principais motivos para tanto.

Em resumo, acabamos por concluir pela existência do caráter extrafiscal no Imposto de Renda sobre os Contratos de Parceria Rural como forma de fomento ao desenvolvimento sustentável, porém delimitamos uma possível falta de efetividade no alcance de tais objetivos. Isso porque a análise do caráter extrafiscal do Imposto de Renda sobre Contratos de Parceria Rural na busca pelo desenvolvimento sustentável revela a complexidade inerente a essa abordagem. Os princípios estudados parecem estar em consonância com a norma, porém a eficácia social, enquanto objetivo subjacente, parece não ser plenamente alcançada. A análise prática revela uma frequente dissimulação de Contratos de Parceria Rural como Arrendamentos Rurais, apontando para a ineficácia da norma. A falta de atualização dessas normas em relação às mudanças no setor agrícola também afeta sua efetividade.

Portanto, é evidente que a análise das normas extrafiscais vai além do aspecto puramente jurídico, requerendo uma abordagem interdisciplinar e uma revisão constante para garantir que elas atinjam seus objetivos de estímulo ao desenvolvimento sustentável no meio rural. Assim, consideramos o presente trabalho como interessante para a atividade acadêmica, pois, tendo em vista a norma de incidência tributária com a finalidade de fomentar a utilização do Contrato de Parceria Rural, referido contrato agrário ainda possui regulamentações muito antigas, que poderiam ser atualizadas, visando a desconcentração de terras e explicitando sua finalidade precípua de desenvolvimento sustentável em termos ambientais e sociais.

Referências

ADAMY, Pedro. *Instrumentalização do direito tributário*. In: ÁVILA, Humberto (Coord.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 301 a 329.

ALABERN, Juan Enrique Varona. *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2009.

ALENCAR, Álvaro Gurgel. *Do conceito estratégico de segurança alimentar ao plano de ação da FAO para combater a fome*. São Paulo: Scielo, 2001. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rbpi/a/TwYTSm8zRGc8zNcLw4NZJjv/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Editora Saraiva, 2023.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. *Soberania e tributação no agronegócio*. Lisboa: Universidade Autónoma de Lisboa, 2019. Disponível em: <https://repositorio.ual.pt/handle/11144/5049>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. São Paulo: Malheiros, 5ª ed., 2014.

BORGH, Vitor; FOLLONI, André. *Tributação do agronegócio (ITR, ICMS E FUNRURAL) e desenvolvimento sustentável*. Santa Maria: Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM, v. 14, 2019. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/32635/pdf>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

BURANELLO, Renato. *Manual do direito do agronegócio*. São Paulo: Saraiva, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 30ª ed., 2019.

CEPEA. *PIB do agronegócio brasileiro*. Brasil: CEPEA, 2023. Disponível em: <https://www.cepea.esalq.usp.br/br/pib-do-agronegocio-brasileiro.aspx>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Princípios do direito comercial: com anotações ao projeto de Código Comercial*. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Saulo de Oliveira Pinto; MELLO, Rodrigo Antonio Calixto. *A sustentabilidade como um direito fundamental: a concretização da dignidade da pessoa humana e a necessidade de interdisciplinaridade do direito*. Belo Horizonte: Revista Veredas do Direito, v. 8, n. 15, p. 9 a 24, jan./jun. 2011. Disponível em: <https://repositorio.bc.ufg.br/riserver/api/core/bitstreams/3926a2e6-edc2-4443-9601-14df76918851/content>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

DEODATO, Alberto. *As funções extra-fiscais do imposto (tese apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais para o concurso de Professor Catedrático de Ciência das Finanças)*. Belo Horizonte: Imprensa Oficial, 1949.

DIAMANTINO, Eduardo. *Tratamento tributário em contratos agrários e livro caixa digital do produtor rural*. In: DONIAK, Jimir; TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Agronegócio, tributação e questões internacionais*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2021, p. 331 a 348.

GAMA, Tácio Lacerda. *A descaracterização dos contratos de parceria rural na jurisprudência do CARF*. In: DONIAK, Jimir; TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Agronegócio, tributação e questões internacionais*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2021, p. 199 a 213.

HACHEM, Daniel Wunder. *A noção constitucional de desenvolvimento para além do viés econômico: reflexos sobre algumas tendências do Direito Público brasileiro*. Belo Horizonte: Revista de Direito Administrativo e Constitucional, v. 53, 2013. Disponível em:

<http://www.revistaaec.com/index.php/revistaaec/article/view/126/289>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

HALAH, Lucas Issa. *Tributação da renda no agronegócio*. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

HUBERMAN, Leo. *História da riqueza do homem*. Rio de Janeiro: LTC, 21ª ed., 1986.

IBGE. *Censo Agropecuário 2017*. Brasil: GOV.BR, 2019. Disponível em: <https://censoagro2017.ibge.gov.br/>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

INCRA. *Relatório de Gestão 2017*. Brasil: GOV.BR, 2012. Disponível em: https://www.gov.br/incra/pt-br/aceso-a-informacao/auditorias/sr11-rs_2017.pdf/view. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

LEÃO, Martha Toribio. *A (falta de) norma geral antiabuso no direito tributário brasileiro: entre o dever fundamental de pagar tributos e o direito de economizá-los*. São Paulo: Revista Direito Tributário Atual, 40ª ed., p. 515 a 536, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1506>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

LEÃO, Martha Toribio. *Direito fundamental de economizar tributos*. São Paulo: Juspodivm, 2018.

MALINSK, Alan. *Cadeias produtivas do agronegócio III*. São Paulo: Grupo A, 2019.

MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. *Rumo à extrafiscalidade socioambiental: tributação diante do desafio social e ambiental contemporâneo*. Brasil: IX Simpósio Nacional de Direito Constitucional, 2016.

MASSO, Fabiano del. *Direito econômico*. São Paulo: Elsevier, 2007.

MELLO, Gustavo Miguez de. *Uma visão interdisciplinar dos problemas jurídicos, econômicos, sociais, políticos e administrativos relacionados com uma reforma tributária*. In: *Temas para uma nova estrutura tributária no Brasil*. Rio de Janeiro: Mapa Fiscal Editora, Sup. Esp. I Congresso Bras. de Direito Financeiro, 1978.

MORVAN, Yves. *Fondements d'économie industrielle*. Paris: Econômica, 2ª ed., 1991.

MUSGRAVE, Richard Abel; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças públicas: teoria e prática*. São Paulo: Edusp, 1980.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. *Desenvolvimento e crise no Brasil*. São Paulo: Brasiliense, 13ª ed., 1983.

SABBAG, Eduardo de M. *Estudos tributários*. São Paulo: Saraiva, v. 1, 1ª ed., 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005. Disponível em: <https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2020/09/LES-Normas-tributarias-indutoras-com-OCR.pdf>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade*. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação 2 - os princípios da ordem econômica e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 139 a 164. Disponível em: <https://schoueri.com.br/en/wp-content/uploads/2020/10/LES-Tributac%CC%A7a%CC%83o-e-induc%CC%A7a%CC%83o-econo%CC%82mica.pdf>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 8ª ed., 2012.

ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia social da prestação jurisdicional*. São Paulo: Revista Trimestral de Direito Público, n. 08, 1994.

ZIMMERMANN, Cirlene Luiza. *Monocultura e transgenia: impactos ambientais e insegurança alimentar*. Belo Horizonte: Revista Veredas do Direito, v. 6, n. 12, p. 79 a 100, jul./dez. 2009. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/211934062.pdf>. Acesso em: 05 de novembro de 2023.

Apêndice

Tabela 1 – Censo Agropecuário de 2017

Tipo de Estabelecimento	Número de Estabelecimentos (%)	Área Ocupada (%)
Grandes Produtores	11,6%	57%
Cooperativas	11,4%	20%
Agricultura Familiar	77%	23%

Gráfico 1 - Censo Agropecuário de 2017

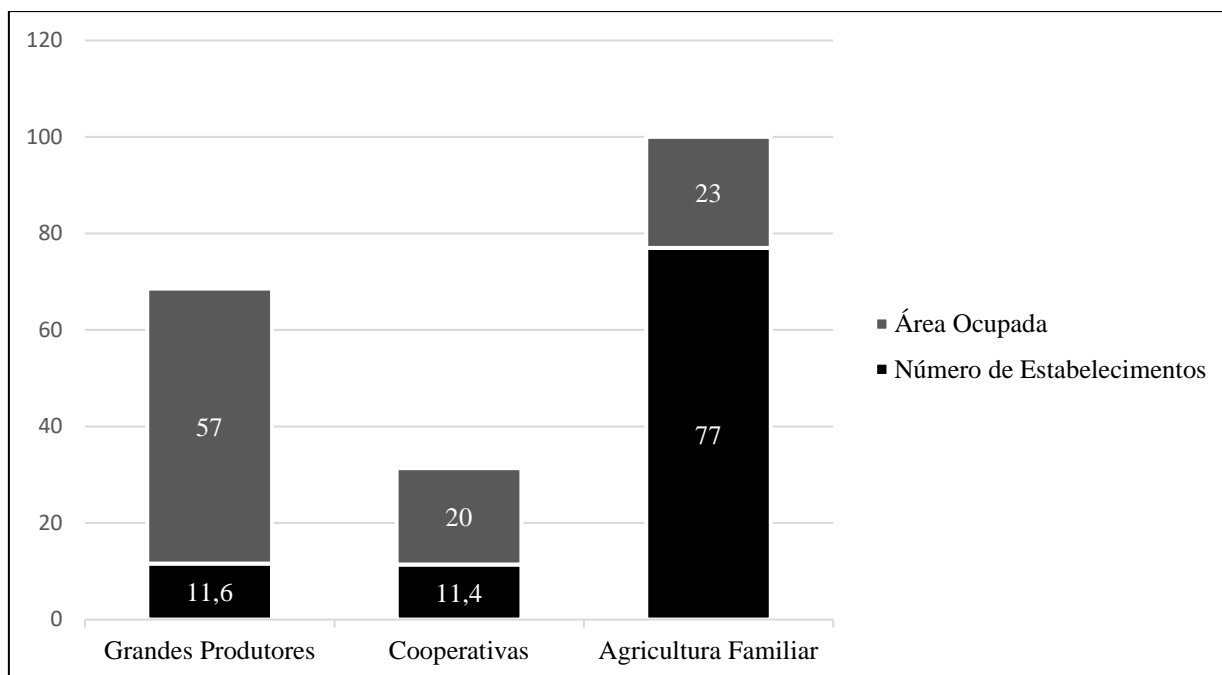


Tabela 2 – Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

Processo	Órgão Julgador	Relator	Data da Sessão	Data da Publicação	Resumo da Decisão
10183.727756/2017-17 (2401-008.452)	1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção	Rayd Santana Ferreira	06/10/2020	20/10/2020	Caracterização do Arrendamento Rural
10950.004308/2005-61 (3301-008.529)	1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção	Breno do Carmo Moreira Vieira	26/08/2020	30/09/2020	Caracterização do Arrendamento Rural
10820.003495/2007-11 (2402-008.839)	2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção	Rafael Mazzer de Oliveira Ramos	07/08/2020	11/09/2020	Manutenção do Contrato de Parceria Rural
12571.720088/2017-41 (2003-000.559)	3ª Turma Extraordinária da 2ª Seção	Raimundo Cassio Gonçalves Lima	03/01/2020	21/02/2020	Caracterização do Arrendamento Rural
12571.720082/2018-54 (2002-001.764)	2ª Turma Extraordinária da 2ª Seção	Thiago Duca Amoni	21/11/2019	21/01/2020	Caracterização do Arrendamento Rural
16004.720553/2013-13 (2202-005.699)	2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção	Leonam Rocha de Medeiros	05/11/2019	25/11/2019	Caracterização do Arrendamento Rural

10530.724271/2016-95 (2401-005.888)	1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção	Matheus Soares Leite	04/12/2018	07/01/2019	Manutenção do Contrato de Parceria Rural
15868.720101/2015-62 (2202-004.750)	2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção	Rosy Adriane da Silva Dias	11/09/2018	24/10/2018	Caracterização do Arrendamento Rural
15868.720213/2013-51 (2402-005.365)	2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção	Ronnie Soares Anderson	15/06/2016	01/07/2016	Caracterização do Arrendamento Rural
15868.720144/2014-67 (2201-003.127)	1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção	Marcelo Vasconcelos de Almeida	10/05/2016	15/05/2016	Caracterização do Arrendamento Rural
16004.000134/2009-77 (2202-003.130)	2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção	Marco Aurelio de Oliveira Barbosa	27/01/2016	19/07/2016	Manutenção do Contrato de Parceria Rural
11516.001818/2010-36 (2202-002.706)	2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção	Antonio Lopo Martinez	16/07/2014	10/09/2014	Caracterização do Arrendamento Rural
13609.000868/2007-97 (2801-003.520)	1ª Turma Especial da 2ª Seção	Marcelo Vasconcelos de Almeida	16/04/2014	28/08/2014	Caracterização do Arrendamento Rural
11516.003902/2010-94 (2202-002.267)	2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção	Maria Lucia Moniz de Aragão	16/04/2013	08/05/2013	Caracterização do Arrendamento Rural

Gráfico 2 – Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

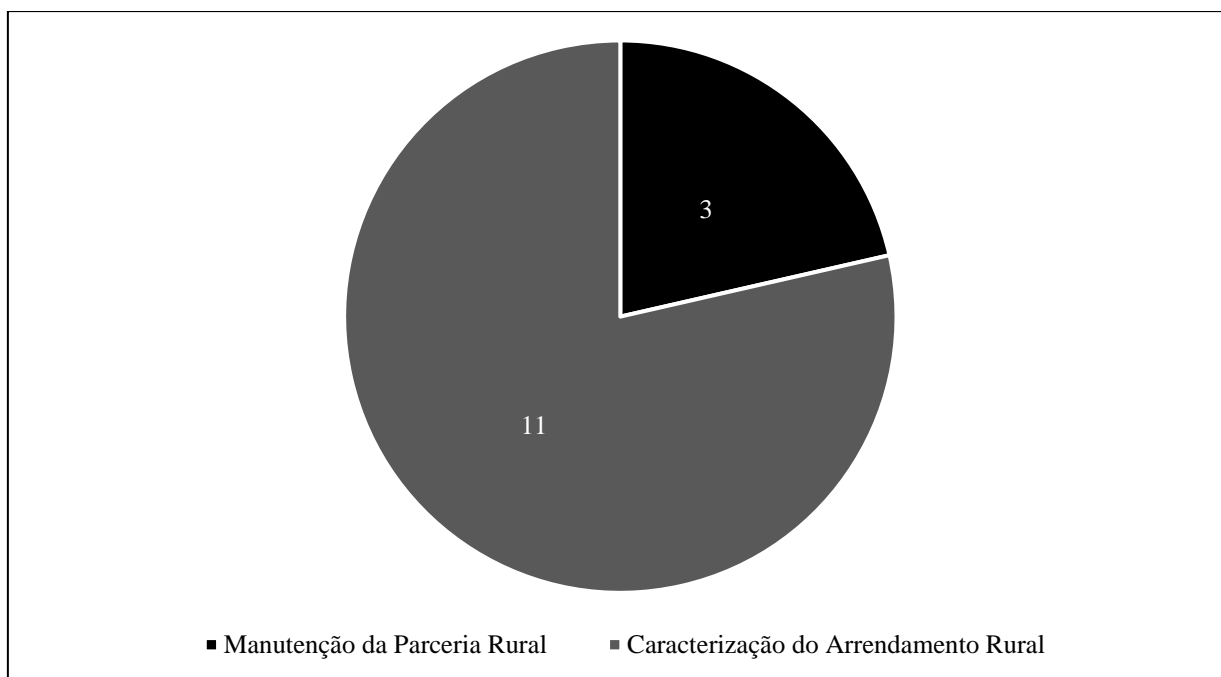


Tabela 3 – Tributação do Contrato de Parceria Rural e do Arrendamento Rural


Espécie de Contrato	Tributação da Pessoa Física pelo Imposto de Renda	Tributação da Pessoa Jurídica no Lucro Presumido pelo Imposto de Renda	Tributação da Pessoa Jurídica no Lucro Real pelo Imposto de Renda
Contrato de Parceria Rural	0% a 27,5% sobre o resultado da atividade rural ou sobre 20% da receita bruta da atividade rural	15%, além do adicional de 10% no que ultrapassar R\$ 60.000,00 no trimestre, sobre 8% da receita bruta da atividade rural	15%, além do adicional de 10% no que ultrapassar R\$ 60.000,00 no trimestre, sobre o resultado da atividade rural (aplicam-se incentivos fiscais, tais quais a compensação irrestrita de prejuízos e a depreciação integral de bens do ativo permanente imobilizado)
Arrendamento Rural	0% a 27,5% sobre os rendimentos do arrendamento	15%, além do adicional de 10% no que ultrapassar R\$ 60.000,00 no trimestre, sobre 32% da receita bruta	15%, além do adicional de 10% no que ultrapassar R\$ 60.000,00 no trimestre, sobre o lucro (não se aplicam os incentivos fiscais dispostos acima)

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Giovanna Milano Mota, discente regularmente matriculada na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 31907784, período noturno, turma 10S, tendo realizado o TCC com o título: O Imposto de Renda sobre Contratos de Parceria Rural: busca pelo desenvolvimento sustentável?, sob a orientação da Professora Dra. Martha Toribio Leão, declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 5 de novembro de 2023

Documento assinado digitalmente
 GIOVANNA MILANO MOTA
Data: 05/11/2023 20:36:37-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Assinatura do discente