



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10140.723245/2012-18
ACÓRDÃO	2001-008.388 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MOYSES NERY
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2009

ARRENDAMENTO RURAL. EQUIPARAÇÃO A ALUGUEL PARA FINS TRIBUTÁRIOS. FORMA DE REMUNERAÇÃO. PARCERIA PECUÁRIA.

A denominação contratual atribuída pelas partes não prevalece sobre a realidade dos fatos, de modo que, ausente prova inequívoca da efetiva partilha de riscos e resultados do empreendimento, resta descaracterizada a alegada parceria rural, configurando-se, em essência, hipótese de arrendamento rural.

Para fins de incidência tributária, os rendimentos decorrentes de contrato de arrendamento rural equiparam-se a rendimentos de aluguel, não sendo afastada tal natureza pelo fato de a remuneração não ser previamente fixada, admitindo-se sua estipulação em percentual, vinculada ao valor de mercadorias ou mediante adiantamentos, em observância ao princípio da autonomia da vontade.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

O processo administrativo tributário rege-se pelo princípio da verdade material, que impõe à Administração o dever de buscar a efetiva ocorrência dos fatos e a correta determinação da matéria tributável, independentemente da forma como inicialmente declarados pelo contribuinte. Tal princípio autoriza a apreciação de provas e documentos juntados aos autos, inclusive em sede recursal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário, e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca – Relator

Assinado Digitalmente

Raimundo Cassio Goncalves Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Lilian Claudia de Souza, Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca, Rosimery Brandao Barbosa, Wilderson Botto, Raimundo Cassio Goncalves Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão proferida pelo Acórdão nº 12.103-708 (fls. 82/86), que julgou improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte.

A autuação teve origem na Notificação de Lançamento de Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF MPF nº 0140100.2012-00065-9, lavrada contra o contribuinte em epígrafe, conforme consta às fls. 02/12, relativa ao exercício de 2010, ano-calendário de 2009, decorrente da revisão da Declaração de Ajuste Anual, em razão da apuração de omissão de rendimentos oriundos de aluguéis recebidos de pessoa jurídica, no montante de R\$ 676.285,00 (seiscentos e setenta e seis mil, duzentos e oitenta e cinco reais).

Em decorrência da autuação, foi constituído crédito tributário no valor de R\$ 355.801,97 (trezentos e cinquenta e cinco mil, oitocentos e um reais e noventa e sete centavos), estando o enquadramento legal e a descrição da infração devidamente consignados no respectivo Auto de Infração (fls. 2/11).

De acordo com a autoridade fiscal, o contribuinte declarou tais valores como rendimentos da atividade rural, quando, na realidade, deveriam ter sido oferecidos à tributação como rendimentos de aluguéis percebidos da pessoa jurídica IACO Agrícola S/A. Isso porque, não obstante a existência formal de contrato de arrendamento rural entre as partes, entendeu a fiscalização que a relação estabelecida não configuraria parceria pecuária, mas sim mera locação de imóvel rural.

Ainda segundo o procedimento fiscal, a análise das notas fiscais emitidas evidenciou a utilização do código de saída 35, o qual caracteriza operação de venda, em contraposição ao código 36, próprio das hipóteses de parceria pecuária, nas quais há compartilhamento dos riscos e resultados do empreendimento entre os contratantes.

Regularmente cientificado, o contribuinte apresentou impugnação em 18/01/2013 (fls. 61/68), na qual, em síntese, sustentou que:

- (i) o objeto do contrato celebrado com a empresa Iaco Agrícola S/A não consistiria na mera disponibilização do imóvel rural, o que afastaria a caracterização de locação;
- (ii) declarou rendimentos da atividade rural no valor de R\$ 826.632,00 (oitocentos e vinte e seis mil, seiscentos e trinta e dois reais) e despesas de custeio no montante de R\$ 824.895,36 (oitocentos e vinte e quatro mil, oitocentos e noventa e cinco reais e trinta e seis centavos), resultando em apuração praticamente nula, o que evidenciaria a assunção dos riscos inerentes à atividade rural;
- (iii) a locação de bens pressupõe apenas o uso, e não o consumo, ao passo que teria arcado com elevadas despesas relacionadas à manutenção de pastagens destinadas à alimentação de rebanho estimado entre 4.000 (quatro mil) e 5.000 (cinco mil) cabeças de gado, em área de aproximadamente 5.000 (cinco mil) hectares, o que caracterizaria fornecimento de bens consumíveis, e não locação;
- (iv) apresentou exemplos comparativos para distinguir situações de locação daquelas que envolveriam fornecimento de insumos consumíveis, defendendo que, no caso concreto, restariam evidenciados os riscos próprios da atividade rural exercida em regime de parceria;
- (v) invocou o art. 58 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99) como fundamento jurídico de sua atividade, discorrendo sobre a natureza das operações agrícolas, bem como alegou que o contrato analisado pela fiscalização não corresponderia àquele efetivamente vigente no período autuado, o qual previa remuneração variável, sendo 14% (quatorze por cento) das vendas atribuídos ao impugnante e 86% (oitenta e seis por cento) à empresa contratante;
- (vi) sustentou que, caso tal instrumento contratual tivesse sido considerado, o lançamento não teria sido efetuado;
- (vii) afirmou, com base no art. 11 do Decreto nº 59.566/1966 (Estatuto da Terra), que a formalização contratual seria irrelevante, podendo o ajuste inclusive ser celebrado verbalmente e impugnou a multa aplicada;

Ao final, defendeu a inexistência de omissão de rendimentos, uma vez que os valores teriam sido devidamente declarados como atividade rural, pugnando pelo reconhecimento da improcedência da reclassificação promovida pela fiscalização.

Seguindo o regular andamento do feito, a DRJ/RJO, por meio do Acórdão nº 12.103-708, manteve integralmente o lançamento haja vista não ter documentação idônea que comprovasse a inexistência da omissão de rendimentos.

No dia 26/12/2018, o Requerente interpôs o presente recurso voluntário (fls.102/106), reiterando as teses formuladas na impugnação, requerendo a nulidade do auto de infração, bem como a reforma do acórdão para julgar improcedente o lançamento tributário nos termos ali exposto.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca**, Relatora

I – DA ADMISSIBILIDADE

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise.

II – DO MÉRITO:

II.1 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUEIS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. CONTRATO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL.PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

No que se refere às alegações recursais, não assiste razão ao recorrente, devendo ser integralmente mantido o lançamento, pelos fundamentos a seguir expostos.

Em suas razões recursais, o recorrente sustenta, em síntese, que a autuação deve ser cancelada porquanto os valores recebidos não decorreriam de locação de imóvel rural, mas de atividade rural exercida em regime de parceria pecuária.

Para tanto, afirma que manteve relação contratual com a pessoa jurídica Iaco Agrícola S/A, inicialmente formalizada por instrumento datado de 08/05/2008 (fls. 21 a 25) e posteriormente ajustada por novo contrato firmado em 15/05/2008 (fls. 69 a 70), no qual teria sido prevista remuneração variável, vinculada ao resultado da atividade, bem como a assunção de custos e riscos inerentes à exploração pecuária.

Alega que, embora a fiscalização tenha considerado o primeiro instrumento, o contrato efetivamente vigente no período autuado seria o segundo, que refletiria a dinâmica de parceria.

Aduz, ainda, que declarou rendimentos da atividade rural no montante de R\$ 826.632,12 (oitocentos e vinte e seis mil, seiscentos e trinta e dois reais e doze centavos), com despesas de R\$ 824.895,36 (oitocentos e vinte e quatro mil, oitocentos e noventa e cinco reais e trinta e seis centavos), evidenciando resultado praticamente nulo e, por conseguinte, a assunção dos riscos do empreendimento.

Como elementos probatórios, aponta os Contratos celebrados (fls. 21 a 25 e fls. 69 a 70), Extratos de Produtor emitidos por órgão estadual (fls. 40 a 42) e Nota Fiscal de Produtor (fl. 43), além de argumentar que a natureza da atividade envolvendo manutenção de pastagens e alimentação de rebanho não se compatibilizaria com simples locação. Defende, por fim, que não houve omissão de rendimentos, mas apenas reclassificação indevida pela fiscalização, razão pela qual requer o afastamento da exigência fiscal e da multa aplicada.

No exame das alegações recursais, impõe-se, inicialmente, a análise dos elementos probatórios trazidos aos autos com o intuito de comprovar a alegada existência de parceria rural.

O recorrente acostou aos autos documentos, os quais, analisados em conjunto, não se mostram aptos a comprovar a efetiva existência de parceria pecuária no período autuado.

No que se refere aos contratos, cumpre analisar sua natureza à luz da legislação aplicável.

No contrato de 08/05/2008 (fls. 21 a 25), verifica-se a estipulação de pagamento fixo ao recorrente pelo uso da terra, sendo a empresa contratante a proprietária do rebanho, o que caracteriza típica relação de locação.

Já o contrato posterior, de 15/05/2008 (fls. 69 a 70), o qual, segundo o recorrente deve ser objeto de análise dessa instância julgadora, embora preveja a assunção de determinados custos pelo recorrente, não tem o condão de afastar a realidade fática evidenciada nos autos.

Nesse ponto, cumpre destacar que, no âmbito do processo administrativo fiscal, prevalece o princípio da verdade material, segundo o qual os fatos devem ser apreciados conforme efetivamente ocorridos, independentemente da forma adotada pelas partes. Tal diretriz encontra respaldo no art. 142 do Código Tributário Nacional, que impõe à autoridade administrativa o dever de verificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável, aliada a análise das provas trazidas aos autos.

Ademais, a informalidade eventualmente existente nas relações privadas não se projeta sobre a relação jurídico-tributária, a qual é regida pelo princípio da legalidade estrita (art. 150, inciso I, da Constituição Federal), não sendo possível afastar a incidência tributária com base em ajustes informais ou não comprovados.

Pois bem, os contratos de arrendamento e parceria rural são disciplinados pelo Decreto nº 59.566/1966, que regulamenta o Estatuto da Terra, sendo essencial a correta distinção entre tais figuras jurídicas.

Nos termos do art. 3º do referido diploma, o arrendamento rural configura-se como o contrato pelo qual uma parte cede à outra o uso e gozo de imóvel rural, mediante retribuição certa, caracterizando-se pela ausência de assunção de riscos pelo proprietário.

Já o art. 4º define a parceria rural como o contrato em que há, necessariamente, a partilha dos riscos do empreendimento, bem como dos frutos, produtos ou lucros, caracterizando uma relação de comunhão de resultados.

Dessa forma, a diferença fundamental entre tais institutos reside justamente na assunção e partilha dos riscos do empreendimento. No arrendamento, há remuneração certa, independente do resultado da atividade; na parceria, há participação conjunta nos riscos e resultados.

No caso dos autos, embora o contrato objeto de análise, de fls. 69 a 70, em suas cláusulas 2ª e 3ª, faça referência à existência de parceria, a ausência de provas materiais robustas demonstra que a realidade fática não se coaduna com tal qualificação jurídica.

Com efeito, a análise dos autos evidencia: (i) a existência de recebimentos mensais certos, conforme recibos de fls. 27 a 38; (ii) a ausência de notas fiscais representativas das operações ao longo do período; e (iii) a inexistência de livro-caixa regularmente escriturado que demonstrasse, mês a mês, receitas, despesas e eventual partilha de resultados.

Portanto, a ausência dos elementos acima descritos é incompatível com a natureza da parceria rural e, ao contrário, demonstram as características típicas de arrendamento, no qual há retribuição pelo uso do imóvel, independentemente do desempenho da atividade.

Nesse contexto, para fins tributários, o contrato de arrendamento rural equipara-se a rendimento de aluguel, não sendo descaracterizada essa natureza pelo fato de a remuneração ser estipulada em percentual ou vinculada ao valor de mercadorias, em atenção ao princípio da autonomia da vontade. No caso concreto, ainda que prevista remuneração correspondente a 14% (quatorze por cento) do valor das vendas, tal forma de estipulação não afasta a natureza de arrendamento quando ausente a efetiva partilha de riscos.

Assim, a despeito da denominação contratual adotada pelas partes, verifica-se que, em essência, trata-se de arrendamento rural, uma vez que não restou comprovada, nos autos, a partilha dos riscos do empreendimento de forma independente do resultado do negócio.

Ressalte-se que a assunção de riscos constitui elemento essencial do contrato de parceria rural, devendo ser demonstrada de forma inequívoca, o que não ocorreu no presente caso. Ao contrário, verifica-se que o contribuinte recebeu valores em moeda corrente nacional, sem comprovar qualquer participação efetiva nos riscos da atividade, o que corrobora o entendimento da autoridade lançadora.

Quanto tema em debate, a jurisprudência do CARF é pacífica, vejamos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2013, 2014, 2015 OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. DISTINÇÃO ENTRE PARCERIA RURAL E ARRENDAMENTO RURAL. FORMA DE TRIBUTAÇÃO NO ARRENDAMENTO RURAL. A diferença entre os contratos de parceria rural e de arrendamento rural é que os primeiros se caracterizam 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. A essência da parceria rural está no compartilhamento do risco. No arrendamento rural não há assunção dos riscos do empreendimento por parte do arrendador, que recebe uma retribuição fixa pelo arrendamento das terras. No caso de contrato de arrendamento, o rendimento recebido pelo proprietário dos bens rurais cedidos deve ser tributado como se fosse um aluguel comum.¹

Corroborando a tese de arrendamento mercantil, a dinâmica financeira apresentada pelo recorrente afasta completamente a tese de parceria. Conforme os recibos emitidos pelo recorrente (fls. 27 a 38), houve recebimento de valores mensais certos e previamente ajustados, circunstância incompatível com a natureza da parceria rural, cuja remuneração depende do resultado da atividade. Tal fato confirma que se tratava, na realidade, de contraprestação pelo uso da terra, típica de arrendamento.

No tocante aos documentos denominados Extratos de Produtor juntados, cumpre esclarecer sua natureza e alcance probatório.

Os referidos extratos, emitidos por órgão estadual de defesa sanitária agropecuária (SEPROTURE/IAGRO), consistem em documentos de caráter meramente cadastral e sanitário, destinados ao controle administrativo da atividade rural, notadamente quanto ao registro de propriedades, rebanhos e cumprimento de obrigações sanitárias, como campanhas de vacinação e movimentação de animais.

Todavia, tais documentos não se prestam a comprovar a natureza jurídica da relação estabelecida entre o recorrente e terceiros, tampouco demonstram a efetiva exploração de atividade rural em regime de parceria. Isso porque não evidenciam elementos essenciais à caracterização da parceria rural, tais como a assunção conjunta de riscos, a partilha de receitas e despesas, ou a apuração do resultado econômico da atividade. Ademais os mencionados extratos alcançam o ano-calendário 2008, quando o período autuado se refere ao ano-calendário 2009.

Nesse sentido, os Extratos de Produtor apenas indicam a existência de cadastro agropecuário e eventual movimentação de rebanho, sendo insuficientes para comprovar que, no ano-calendário de 2009, o recorrente tenha mantido relação de parceria pecuária com a pessoa jurídica contratante.

¹ CARF. Acórdão: 2401-012.303. Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção. Processo nº 12571.720075/2017-71. Data de Julgamento: 22/09/2025. Relator: MARCIO HENRIQUE SALES PARADA

No que se refere à Nota Fiscal de Produtor acostada aos autos, cumpre destacar que a indicação “Natureza: 35 – Saída com diferimento” corresponde à classificação fiscal da operação segundo a legislação do ICMS, revelando elementos relevantes para a adequada qualificação dos fatos.

A expressão “saída” denota a ocorrência de circulação de mercadoria, isto é, a remessa de bens pelo produtor rural a terceiro, o que, em regra, está associado a operações com conteúdo econômico de comercialização. Por sua vez, o termo “com diferimento” indica que o recolhimento do ICMS incidente sobre a operação foi postergado para etapa posterior da cadeia, sem afastar, contudo, a natureza jurídica da operação praticada.

Nesse contexto, a utilização do código “35” evidencia que a operação documentada possui características típicas de transferência econômica de bens, sendo incompatível, em princípio, com a lógica das relações de parceria rural, nas quais há comunhão de riscos e resultados, e não mera circulação de mercadorias entre as partes.

Assim, a informação constante na única Nota Fiscal de Produtor, anexada pelo recorrente, não corrobora a tese de parceria pecuária sustentada pelo recorrente, constituindo, ao revés, indício de operação com natureza assemelhada à comercialização, o que se alinha às conclusões da fiscalização quanto à descaracterização da alegada parceria e à correta reclassificação dos rendimentos auferidos.

No que concerne à alegação de que os rendimentos teriam sido devidamente declarados como atividade rural, esta, igualmente não merece prosperar.

Quanto ao tema, cumpre aprofundar a análise quanto à ausência de comprovação material idônea, à luz da legislação aplicável, a qual impõe requisitos específicos para o reconhecimento e apuração dessa natureza de rendimentos.

Nos termos da legislação do Imposto sobre a Renda, especialmente do Regulamento do Imposto de Renda então vigente (RIR/1999), a caracterização da atividade rural exige não apenas a declaração formal de receitas, mas a efetiva demonstração da exploração econômica da atividade, mediante documentação hábil e idônea.

Nesse sentido, o art. 57 e 58 do RIR/1999 estabelece que o resultado da atividade rural será apurado com base na diferença entre receitas e despesas, a qual deverá ser devidamente comprovada, sendo indispensável a manutenção de livro-caixa escriturado e suportado por documentação fiscal.

Corroborando tal exigência, o art. 61 e seguintes, do mesmo diploma dispõe que a comprovação das receitas e despesas da atividade rural deve ser feita mediante documentos que evidenciem a sua efetiva realização, tais como notas fiscais, recibos e demais elementos que permitam a verificação da veracidade dos valores declarados.

No caso dos autos, entretanto, verifica-se que o recorrente não apresentou livro-caixa regularmente escriturado, tampouco trouxe aos autos conjunto probatório consistente de

notas fiscais, recibos ou documentos equivalentes que evidenciem, de forma contínua e sistemática, a exploração da atividade rural no ano-calendário de 2009, apesar de devidamente intimado em sede fiscalização a apresentar toda documentação comprobatória inerente a sua movimentação financeira no mencionado ano-calendário.

A apresentação isolada de uma única Nota Fiscal de Produtor (fl. 43) e de extratos cadastrais (fls. 40 a 42) não supre a exigência legal de comprovação da atividade, pois não demonstra a dinâmica econômica da exploração rural, nem permite aferir receitas, custos, despesas ou eventual resultado operacional ao longo do período.

Ademais, a alegação de que o recorrente teria suportado custos relevantes com a atividade não encontra respaldo documental nos autos. A legislação é clara ao exigir que as despesas da atividade rural, para fins de apuração do resultado, sejam comprovadas documentalmente, não sendo admitidas meras alegações desacompanhadas de prova.

Importa destacar, ainda, que o ônus da prova incumbe ao recorrente, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, cabendo-lhe demonstrar a veracidade de suas alegações e infirmar os fundamentos do lançamento. No presente caso, contudo, tal ônus não foi satisfeito.

A jurisprudência deste conselho corrobora com o entendimento acima:

(...)OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ATIVIDADE RURAL. O resultado da exploração da atividade rural apurado pelas pessoas físicas será apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade, devidamente comprovadas.² (...)

Ademais, repise-se, a forma como os valores foram efetivamente percebidos mediante pagamentos periódicos, certos e previamente ajustados, conforme recibos de fls. 27 a 38 afasta, também sob o prisma econômico, a caracterização de atividade rural típica, reforçando a conclusão de que se tratava de mera cessão do uso da terra, com retribuição financeira, isto é, arrendamento rural.

Adicionalmente, o fato de o recorrente ter declarado rendimentos da atividade rural no valor de R\$ 826.632,12 (oitocentos e vinte e seis mil, seiscentos e trinta e dois reais e doze centavos), com resultado tributável praticamente nulo gerando imposto de apenas R\$ 1.736,76 (mil setecentos e trinta e seis reais e setenta e seis centavos), conforme fl. 51 evidencia a adoção de tratamento fiscal incompatível com a realidade dos fatos apurados, o que reforça a correção da reclassificação promovida pela fiscalização.

Nesse contexto, a ausência de documentação idônea impede não apenas a comprovação da atividade rural, mas também inviabiliza o reconhecimento de eventual parceria,

² CARF. Acórdão: 2101-003.348. Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção. Processo nº 13406.720023/2015-16. Data de Julgamento: 03/11/2025. Relator: CLEBER FERREIRA NUNES LEITE

uma vez que esta pressupõe a demonstração concreta da partilha de receitas, despesas e riscos, o que somente seria possível mediante registros contábeis e fiscais consistentes.

Dessa forma, à luz da legislação pertinente e dos elementos constantes dos autos, resta evidenciado que o recorrente não comprovou a efetiva exploração de atividade rural, tampouco a existência de parceria pecuária, sendo correta a conclusão fiscal de que os rendimentos percebidos possuem natureza de aluguel, devendo ser mantida a exigência tributária nos termos do lançamento.

No tocante à penalidade, a multa de ofício foi corretamente aplicada com fundamento no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007, no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor do tributo devido, em razão da falta de pagamento decorrente da omissão de rendimentos.

Ante o exposto, não havendo elementos capazes de infirmar a legitimidade do lançamento, impõe-se a manutenção integral do Auto de Infração, tanto no que se refere à exigência do crédito tributário quanto à multa de ofício aplicada.

III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do Recurso, e voto por NEGAR PROVIMENTO, mantendo o lançamento nos termos apurados pela fiscalização.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca