



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12571.720086/2017-51
ACÓRDÃO	2401-012.305 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CLEBER KEIDI KURIHARA TANAKA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 10 de setembro de 2025.

Assinado Digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada – Relator

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Elisa Santos Coelho Sarto, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Leonardo Nuñez Campos, Marcio Henrique Sales Parada, Matheus Soares Leite, Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Em desfavor do contribuinte Recorrente foi lavrado Auto de Infração (fl.317) concernente ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física no valor de R\$ 32.731,13, acrescido de juros de mora e multa de ofício, relativo aos anos calendário de 2013, 2014 e 2015.

A autuação envolveu a responsabilidade solidária da pessoa jurídica CNPJ xx.637.xxx/0001-45 (fl. 319), por ser essa a principal mentora do contrato de parceria rural e beneficiária de vantagem econômica na locação de imóvel rural, conforme entendimento da fiscalização (fls. 357 e ss.).

Como bem relatado pela autoridade julgadora de 1ª instância (fl. 516):

De acordo com o relatório fiscal o contribuinte é proprietário de 20% da Fazenda Marcela, no Paraná. A propriedade foi adquirida em 2008 por ele e mais quatro outros parentes, seus primos. Em 2004 o antigo proprietário do imóvel, (...), havia celebrado contrato com a (...) para exploração do imóvel, na atividade de extração de madeira. No ato da venda este contrato foi sub-rogado aos novos adquirentes, com anuência da empresa.

Apesar de ter sido intitulado como “contrato de parceria agroflorestal” (...), as cláusulas contratadas com a (...) indicavam tratar-se na verdade de arrendamento rural.

No termo de verificação fiscal (fl. 332), a autoridade autuante explica porque procedeu à descaracterização de contrato de parceria rural celebrado e sub-rogado entre o autuado e outros e a pessoa jurídica CNPJ xx.637.xxx/0001-45, e que tinha por objeto a exploração do imóvel para a implantação de florestamento ou reflorestamento com árvores de pinus ou eucalipto, focando na diferença entre arrendamento rural e parceria rural.

Destaca a autoridade fiscal que em um contrato de arrendamento rural uma pessoa se obriga a ceder a outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo do imóvel rural, mediante uma retribuição certa ou aluguel. Já no contrato de parceria rural substitui-se a

retribuição certa ou aluguel pela partilha de riscos e dos frutos, produtos ou lucros havidos, havendo, conseqüentemente, variações nessa retribuição.

O relatório fiscal analisa diversas das cláusulas do contrato em questão para concluir (fl. 353) que os supostos parceiros outorgantes:

a. Não participam da decisão de como explorar a terra, não têm gerência sobre a plantação; b. Não plantam e não colhem; c. Não podem dispor da produção pois no mesmo ato contratual comprometem-se a vender “a sua parte”, ao suposto PARCEIRO OUTORGADO, por preço fixo previamente ajustado, desvinculado da qualidade e quantidade efetivamente produzida; d. Não compartilham riscos de produção, caso fortuito e de força maior, que são integralmente assumidos pela suposta PARCEIRA OUTORGADA; e. Não realizam despesas de custeio e investimento; e f. O contrato firmado possui cláusulas que são atinentes aos contratos de arrendamento.

Como consequência:

Consultando-se as DIRPF do coproprietário do imóvel FAZENDA MARCELA, sr. CLEBER KEIDI KURIHARA TANAKA, constatou-se o contribuinte não ofereceu os rendimentos cabíveis à tributação, seja a título de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas ou a título de resultado da atividade rural. (...)

Respeitando-se as informações constantes da escritura de compra e venda do imóvel rural, está sendo tributada mediante procedimento de ofício a parcela cabível a cada um dos coproprietários beneficiários e para o aqui Recorrente fez-se a tributação dos rendimentos pagos pela pessoa jurídica na proporção de 20%.

Regularmente cientificados da autuação, o contribuinte e a responsável solidária apresentaram **impugnação** ao lançamento, que foi analisada pela DRJ/FNS (Acórdão, fl. 515). A decisão de piso resolveu **manter** a descaracterização do contrato de parceria rural e o cálculo do imposto de renda em exigência efetuado pela autoridade autuante, no entanto **excluiu** a responsabilidade solidária da pessoa jurídica.

Regularmente cientificado da decisão de 1ª instância em 11.12.2017, conforme aviso de recebimento (fl. 523), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 21.12.2017 (fl. 526).

Em sede de **recurso**, concentra-se em combater a decisão de 1ª instância sustentando que o Recorrente seria um parceiro/produtor e que a pretendida descaracterização da parceria e conseqüente caracterização enquanto arrendamento rural não se sustenta frente às disposições e características do contrato entabulado.

O recurso diz que a autoridade recorrida partiu de um pressuposto errado de que a atividade rural seria exercida única e exclusivamente pela pessoa jurídica e que o Recorrente seria mero arrendante, sem ter ingerência no empreendimento rural. Sustenta que “*como se*

mencionou na impugnação, os riscos da atividade e os custos inerentes a esta atividade são assumidos por ambas as partes” (fl. 528).

PEDE que seja provido seu recurso para que seja inteiramente cancelado o auto de infração.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcio Henrique Sales Parada**, Relator

Admissibilidade.

O recurso interposto é tempestivo e, presentes os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Não tendo sido arguidas preliminares, passemos direto ao mérito da questão.

Mérito.

Arrendamento Rural: Caracterização Jurídica e Argumentos para Desqualificação da Parceria.

A distinção entre arrendamento rural e parceria rural é de extrema relevância para fins tributários e contratuais. Embora ambos estejam previstos no Decreto nº 59.566/1966, suas naturezas jurídicas são substancialmente distintas, especialmente no que tange ao compartilhamento de riscos e resultados da atividade rural.

Nos termos do art. 3º do Decreto nº 59.566/1966, o arrendamento rural é definido como:

Contrato agrário em que uma pessoa se obriga a ceder a outra, por tempo determinado ou não, o uso e o gozo do imóvel rural [...] com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agroindustrial ou extrativa vegetal.

A principal característica do arrendamento é o pagamento de valor fixo, geralmente mensal ou anual, a título de remuneração pelo uso da terra — sem qualquer vínculo com os resultados da atividade produtiva. O arrendatário assume integralmente os riscos e custos da produção, enquanto o arrendador apenas disponibiliza o imóvel.

O ponto fulcral da questão está em demonstrar se o Recorrente partilhava ou não os riscos do negócio com a parceira outorgada. Se não há compartilhamento de riscos, não há parceria, no caso.

Existe no contrato (Contrato de Parceria Agroflorestal nº 102/2005) uma “*cláusula pela ocorrência de caso fortuito ou força maior*”, que foi tratada pela fiscalização (fl. 350), pela impugnação (fl. 386), pela decisão recorrida (fl. 519) e pelo recurso (fl. 529).

Primeiro, destaco que nas manifestações da autoridade fiscal, da impugnante e da autoridade julgadora recorrida existe apenas a discussão sobre a cláusula 5.14 do contrato em comento. Verifico ainda que nas cópias do mesmo contrato, anexadas às folhas 24 – 27 e folhas 421 – 424, também existe apenas a cláusula 5.14, com a seguinte redação:

5.14 – As partes não respondem, entre si, pela ocorrência de CASO FORTUITO ou FORÇA MAIOR, previstos no art. 393 do Novo Código Civil, inclusive pela ocorrência de eventual invasão ou ocupação, mediante violência, por ação do MST ou movimento social congênere, que prejudique a execução total ou parcial do contrato, ficando, nesta hipótese, facultado à PARCEIRA OUTORGADA rescindir – sem ônus – o contrato, ficando, em consequência, liberada de qualquer pagamento pelo que deixar de ser cumprido.

Estranhamente, o recurso menciona uma suposta cláusula 5.14.1, que favoreceria sua tese de compartilhamento de riscos do empreendimento entre as partes contratantes (fl. 529):

5.14 - As partes não respondem, entre si, pela ocorrência de CASO FORTUITO ou FORÇA MAIOR, previstos no art. 393 do Novo Código Civil, inclusive pela ocorrência de eventual invasão ou ocupação, mediante violência, por ação do MST ou movimento social congênere, que prejudique a execução total ou parcial do contrato, ficando, nesta hipótese, facultado à PARCEIRA OUTORGADA rescindir – sem ônus – o contrato, ficando, em consequência, liberada de qualquer pagamento pelo que deixar de ser cumprido

5.14.1 O percentual fixo convencionado entre as partes a propósito da produção poderá ser alterado com a existência e intensidade dos riscos

Em vários modelos do mesmo contrato celebrado com outras partes, que a fiscalização anexou ao processo, também não localizei a existência dessa suposta cláusula 5.14.1, com a redação acima colada.

Dessa feita, essa disposição (cláusula 5.14.1) que integra o item 8. do recurso, não será considerada nesta análise e passo a tratar da cláusula 5.14.

O Recorrente diz que é justamente esta disposição que faz caracterizar o contrato como parceria, uma vez que o resultado da atividade rural e os riscos estariam repartidos.

Entendo, ao contrário, que a cláusula demonstra que o “risco” assumido pelo Recorrente era pela propriedade do imóvel e não pela atividade nele exercida, uma vez que ocorrido o evento ficaria “*facultado à parceira outorgante rescindir – sem ônus – o contrato, ficando, em consequência, liberada de qualquer pagamento pelo que deixar de ser cumprido*”. Aí o recurso exemplifica que se houvesse um incêndio no primeiro mês de contrato, nenhum valor seria devido pela pessoa jurídica à “parceira”. (destaquei)

O mesmo recurso informa que a condução dos talhões de eucalipto geralmente é realizada para corte aos 7 e 14 anos. Informa ainda que o ciclo de produção de madeira, apta para uso industrial, demora de 14 a 20 anos.

Questiona-se se o incêndio exemplificado ocorresse depois de 12 anos e nada da madeira pudesse ser aproveitado para o uso industrial, não havendo produção e nenhum resultado da atividade. O Recorrente, mesmo assim, teria recebido 12 anos de prestações mensais e nada deveria devolver. Apenas não receberia os últimos anos de prestações contratadas. O prejuízo pelo investimento seria arcado, no caso, exclusivamente pela pessoa jurídica arrendante.

Portanto, ainda que conste uma cláusula relativa a “caso fortuito e força maior”, que autorizaria a dissolução do contrato e a interrupção dos pagamentos avençados, esse eventual risco é pela propriedade do imóvel e por não poder mais garantir à outra parte “o uso e gozo do imóvel rural mediante certa retribuição” (Art. 3º do Decreto n. 59.566, de 1966) e não pelo “empreendimento” que nele se desenvolvia (Art. 4º do Decreto n. 59.566, de 1966).

Em outras palavras, no contrato em análise a cláusula de rescisão por caso fortuito ou força maior não implica em risco compartilhado da atividade rural. Trata-se de risco inerente à propriedade do imóvel, como eventos naturais que inviabilizem o uso da terra — e não à atividade econômica desenvolvida.

Assim, concordo com o raciocínio da autoridade julgadora de 1ª instância (fl. 519):

No contrato de parceria aqui em questão não há qualquer cláusula que atribua os riscos da produção ao outorgante. O impugnante afirma que assumira os riscos do empreendimento, pois, de acordo com a cláusula 5.14 do contrato, a parceria poderia ser rescindida unilateralmente pelo parceiro outorgado. Mas a rescisão do contrato não implica prejuízo no empreendimento, especialmente quando o outorgante sequer deveria devolver os valores recebidos. Por esta mesma razão não procede o seu argumento de que assumira os riscos decorrentes das incertezas quanto às colheitas a longo prazo, já que estes riscos não afetariam os valores recebidos.

O recurso diz ainda que a atividade contém peculiaridades que requerem um trabalho inicial “*realizado pela (pessoa jurídica), com a sua equipe de técnicos às suas expensas*”. E afirma que “*somente os custos de implantação ... são suportados pela empresa*”. Todos os demais custos de manutenção da propriedade e de manutenção da plantação seriam suportados pelo Recorrente (fl. 531).

Mas não constam dos autos um Livro Caixa ou nenhuma nota fiscal que demonstre esses custos. Assim, novamente é de se concordar com a autoridade julgadora de 1ª instância (fl. 519):

O impugnante afirma que isso se limitou à implantação da lavoura e que depois teria participado com os custos da sua manutenção. Não apresenta, contudo, provas desta afirmação nem há no contrato qualquer cláusula neste sentido.

Ao contrário, no documento de fl. 16, a pessoa jurídica diz que no período em fiscalização, ou seja, entre 2013 e 2015, houve despesas conforme discriminado e que as despesas relacionadas ao florestamento/reflorestamento são de inteira responsabilidade da parceira outorgada (PJ), conforme prevê cláusula contratual 4.3.

Lembrando que o contrato fora celebrado em 2004 e alterado após a venda da propriedade em 2008, mais de sete anos depois, a pessoa jurídica era quem arcava com as despesas, ou seja, não eram despesas “iniciais”. Notam-se despesas com características de manutenção do empreendimento, como “combate a formiga pós-plantio” e “roçada manual (foice) controle”.

Também, o recurso diz que o fato de a pessoa jurídica antecipar pagamentos ao contribuinte recorrente não configuraria contraprestação do arrendamento rural. Porém, a Lei nº 4.504, de 1964 (Estatuto da Terra), art. 96, §§1º e 2º, antes de estabelecer que eventual adiantamento do montante prefixado não descaracteriza o contrato de parceria, estabelece que:

§ 1º Parceria rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso específico de imóvel rural, de parte ou partes dele, incluindo, ou não, benfeitorias, outros bens e/ou facilidades, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agroindustrial, extrativa vegetal ou mista; e/ou lhe entrega animais para cria, recria, invernagem, engorda ou extração de matérias-primas de origem animal, mediante partilha, isolada ou cumulativamente, dos seguintes riscos:

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

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

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

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

I – caso fortuito ou força maior do empreendimento rural – já tratamos acima que os riscos eventuais para o Recorrente eram pela propriedade e não pelo empreendimento;

II – dos frutos, produtos ou lucros – não se demonstra que a Recorrente tinha qualquer participação na venda ou nos lucros obtidos pela exploração do empreendimento.

III – variações de preço dos frutos obtidos – não se demonstra que as parcelas que recebeu tenham qualquer relação com variações nos preços da madeira explorada.

Ao contrário, consta discriminação de pagamentos mensais, em valores reajustados a cada quatro meses (fls. 92-94) por índices que nada têm a ver com a produção ou venda de árvores ou preço de madeira, conforme consta da cláusula seguinte do contrato (fl. 419):

(9) ATUALIZAÇÃO DO PREÇO: será procedida a **atualização do preço da parcela mensal** prevista no campo **(8)** deste, a cada 4 (quatro) meses, sempre em **1º de novembro** para pagamento de novembro, dezembro, janeiro, fevereiro, em **1º de março** para pagamento de março, abril, maio, junho e em **1º de julho** para pagamento de julho, agosto, setembro, outubro] **de cada ano**, durante todo o período de vigência do contrato, de acordo com a variação do preço da saca de **SOJA DISPONÍVEL**, obtido a partir da aplicação da média aritmética dos preços informados, nas referidas datas-base (20 de outubro, 20 de fevereiro e 20 de junho), pelas empresas **CARGILL, BUNGUE e COIMBRA**, de Ponta Grossa-PR; se nos referidos dias não houver cotação da soja, valerá a do dia útil imediatamente anterior.

No caso em análise, o recurso não demonstra que o Recorrente participava dos custos operacionais, tampouco dos lucros ou prejuízos da atividade rural. Não se demonstrou que apesar dos ditos “adiantamentos mensais” durante todo o período do contrato, como consta da cláusula acima colada, tenha havido ajustamentos em função da qualidade, quantidade e preço do produto do empreendimento (Lei nº 4.504, de 1964 (Estatuto da Terra), art. 96, § 2º).

Vejamos no **Acórdão 2102-003.752**, de 6 de junho de 2025, que não é a primeira vez que este Conselho analisa caso de descaracterização de contrato de parceria rural envolvendo a mesma pessoa jurídica aqui em questão, na qualidade de “parceira outorgada”:

Ano-calendário: 2009, 2010

PARCERIA RURAL. ARRENDAMENTO RURAL. DISTINÇÃO. FORMA DE TRIBUTAÇÃO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CARACTERIZAÇÃO.

A diferença intrínseca entre os contratos de parceria rural e de arrendamento rural é que os primeiros caracterizam-se pelo fato de o proprietário da terra assumir os riscos inerentes à exploração da atividade e partilhar os frutos ou os lucros na proporção que houver sido previamente estipulada, enquanto que nos segundos não há assunção dos riscos por parte do arrendador que recebe uma retribuição fixa pelo arrendamento das terras.

O pagamento em quantidade fixa de produto, por si só, não descaracteriza o arrendamento e, muito menos, permite enquadrar o contrato como parceria rural, visto que a essência da parceria rural está no compartilhamento do risco, que deve ser comprovado documental.

No caso de contrato de arrendamento, o rendimento recebido pelo proprietário dos bens rurais cedidos é tributado como se fosse um aluguel comum, enquanto que no contrato de parceria, as duas partes são tributadas como atividade rural na proporção que couber a cada uma delas.

Naquela ocasião, acordaram os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

No **Acórdão 2402-008.839**, 7 de agosto de 2020, restou assentado que *“Embora nominados como Contratos de Parceria, as cláusulas que estipulam o preço em quantidade certa de produto por hectare cultivado. Cláusulas como essa indicam que o valor recebido pelo arrendador era fixo e não dependia do sucesso da produção”*.

No **Acórdão 2202003.130**, 27 de janeiro de 2016, o **voto vencedor** contém que:

Todavia, ao que se verifica o motivo que levou a fiscalização a lavrar a autuação foi pela necessidade de partilha de riscos do caso fortuito e da força maior do empreendimento rural. Assim, necessário que o proprietário da terra, em um contrato de parceria, tenha assumido os riscos inerentes à exploração da respectiva atividade. (destaquei)

Também, em recente **Acórdão 2401-012.253**, sessão de julgamento de 21 a 23 de julho de 2025, desta Turma, a ilustre Relatora assentou que:

Da leitura da legislação pertinente, segue que um traço distintivo entre os contratos rurais de arrendamento e parceria, estipulado tanto pela lei civil quanto pela legislação tributária, é a existência ou não do risco assumido pelo outorgante. Assim, no contrato de parceria ambos os contratantes desfrutam do sucesso e sofrem o ônus do insucesso do negócio, arcam com os riscos, cuja renda, portanto, é incerta; já no arrendamento, o proprietário recebe uma renda prefixada, independentemente do resultado do negócio, de forma que inexistindo a assunção do risco, não se tem contrato de parceria.

A exegese no sentido de que a partilha do risco do empreendimento é critério distintivo entre o contrato de parceria e o arrendamento rural é igualmente acolhida na literatura, entre as quais, a de Wellington Pacheco Barros, no livro “Contrato de Parceria Rural. Wellington Pacheco Barros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999, p. 53”:

No contrato de arrendamento rural, a obrigação do arrendatário é o pagamento do aluguel, não ficando ele obrigado qualquer outro ônus pelo uso e gozo do imóvel rural. De outro lado, o arrendador não tem qualquer ingerência na forma ou no resultado econômico obtido pelo arrendatário. Já no contrato de parceria rural, como se fosse um verdadeiro contrato de sociedade entre um sócio capitalista e outro sócio trabalhador, tudo aquilo que for obtido por este último diz respeito ao parceiro-outorgante, quer se caracterize isso em frutos, produtos ou lucros, e também na existência de prejuízos decorrentes de caso fortuito e de força maior.

A questão deste contrato, como se disse no Relatório, envolveu a fiscalização de 5 (cinco) pessoas físicas, coproprietários da mesma fazenda, onde foi explorada a atividade em caso (listadas no termo de verificação fiscal, fl. 356). Três delas já tiveram autos de infração julgados neste Conselho, cujos acórdãos estão assim ementados:

Acórdão 1001-003.344 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária, sessão de 6 de maio de 2024

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

ATIVIDADE RURAL. CUSTOS. RISCOS.

Os rendimentos obtidos pela exploração de propriedade agrícola, cujos riscos e custos foram integralmente assumidos por terceiros, não tem natureza de receitas da atividade rural.

Acórdão 1002-003.571 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

ATIVIDADE RURAL. CUSTOS. RISCOS.

Não podem ser consideradas receitas da atividade rural as rendas recebidas pela exploração de propriedade agrícola cujos riscos e custos foram integralmente assumidos por terceiros.

Acórdão 2003-000.559 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária, sessão de 20 de janeiro de 2020

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

ATIVIDADE RURAL. CUSTOS. RISCOS.

Não podem ser consideradas como sendo receitas da atividade rural as rendas obtidas pela exploração de propriedade agrícola cujos riscos e custos foram integralmente assumidos por terceiros.

Diante da ausência de participação do Recorrente nos riscos e nos custos da atividade rural, bem como da existência de cláusula de pagamento desvinculado dos resultados/produção, é possível afirmar que o contrato em questão configura arrendamento rural e não parceria.

A correta qualificação do contrato como arrendamento tem implicações relevantes. A principal e aqui em caso é que na tributação do arrendador incide IR sobre os valores recebidos como rendimento de aluguel rural.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada