



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12571.720128/2017-54
ACÓRDÃO	2401-012.306 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DALCY MENDES SANTOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013

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.143) concernente ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física no valor de R\$ 33.777,06, acrescido de juros de mora e multa de ofício, relativo ao ano calendário de 2013.

A autuação envolveu a qualificação da multa de ofício, elevando-a ao percentual de 150%, e a responsabilidade solidária da pessoa jurídica CNPJ xx.637.xxx/0001-45 (fl. 145), 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.

O Recorrente celebrara “*contrato de parceria agroflorestal*” (fl. 22), na condição de outorgante e legítimo proprietário de imóvel rural (junto com sua esposa, Certidão na fl. 13), com a parceira outorgada (pessoa jurídica CNPJ xx.637.xxx/0001-45) tendo por objeto a exploração do imóvel para a implantação de florestamento ou reflorestamento com árvores de pinus ou eucalipto.

No relatório da ação fiscal (fl. 101), a autoridade autuante explica, inicialmente, que:

Da análise dos documentos apresentados, em resposta à Intimação nº 42/2017, foi verificado que os rendimentos recebidos em 2014 e 2015, referentes ao contrato firmado com a (...), foram declarados na declaração do cônjuge, (...), de acordo com a legislação do imposto de renda no caso de regime de comunhão universal de bens, conforme a Certidão de Casamento apresentada.

Entretanto, para 2013, foi constatado que o Sr. DALCY declarou esses rendimentos inicialmente na sua própria declaração, como isentos e não tributáveis, e que, somente após o início do procedimento fiscal (em 20/02/2017), houve a retificação da declaração da Sra. WALFELIA (em 27/03/2017), acrescentando estes rendimentos a outros que já constavam da declaração original da mesma, na atividade rural.

Então, o relatório fiscal explica por que procedeu à descaracterização de contrato de parceria rural celebrado entre o autuado e a pessoa jurídica acima mencionada, 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 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, verificou-se que rendimentos recebidos em função do contrato em caso constavam da declaração do contribuinte recorrente, informados na ficha de rendimentos isentos e não tributados. Somente após o início do procedimento fiscal, os rendimentos recebidos em 2013, no total de R\$ 122.825,68, foram declarados em declaração retificadora do cônjuge, como oriundos da atividade rural. Essa retificadora foi desconsiderada, pela perda de espontaneidade dos sujeitos passivos.

Os rendimentos apurados como recebidos em decorrência do contrato foram classificados como rendimentos recebidos de pessoa jurídica, na DIRPF 2014 do contribuinte recorrente, de modo à obtenção das diferenças devidas, calculadas conforme fl. 131.

Regularmente cientificados da autuação, o contribuinte e a responsável solidária apresentaram **impugnação** ao lançamento, que foi analisada pela DRJ/POA (Acórdão, fl. 224). 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 **reduziu** a multa de ofício aplicada para o percentual de 75% e **excluiu** a responsabilidade solidária da pessoa jurídica.

Regularmente cientificado da decisão de 1ª instância em 09.05.2018, conforme aviso de recebimento (fl. 244), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 24.05.2018 (fl. 248).

Em sede de **recurso**, reconhecendo a redução da multa de ofício ao percentual de 75% e o afastamento da responsabilização solidária, concentra-se em combater a decisão de 1ª instância no tocante ao “auferimento de receitas com arrendamento”, sustentando que o Recorrente seria um parceiro/produtor e que a pretendida descaracterização da parceria e consequente 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. E sustenta que os riscos da atividade e os custos inerentes a essa atividade seriam assumidos por ambas as partes (fls. 250/1).

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.

Como está descrito no Acórdão de 1ª instância (fl. 235):

O contribuinte e seu cônjuge firmaram o contrato particular denominado de Contrato de Parceria Agroflorestal com a empresa (...), em 26/04/2013, para implantação de florestamento ou reflorestamento com árvores de pinus e/ ou Eucalyptus em uma gleba de terras 262,65 hectares de efetivo plantio, pelo prazo de 28 anos, podendo ser prorrogado por no máximo 28 meses.

A fiscalização apurou que, embora no instrumento particular de contrato firmado com a (...) as partes contratantes sejam chamadas de parceiras, se trata de um contrato de arrendamento rural, pois o contribuinte não assumiu os riscos inerentes à exploração da atividade rural, não fazendo jus à tributação favorecida dos resultados dessa atividade. O impugnante sustenta tratar-se de parceira rural.

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 uma “*cláusula pela ocorrência de caso fortuito ou força maior*”, que foi tratada pela fiscalização e pelo recurso (fl. 251). 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.

A autoridade julgadora recorrida já registrara, corretamente, que (fl. 237):

Não há nenhuma cláusula no contrato que preveja a devolução do valor adiantado pela (...), no caso de prejuízos decorrentes de caso fortuito ou força maior. Se não houver a produção de madeira, o contribuinte já terá recebido o valor estipulado e não terá que fazer nenhuma devolução, não havendo que se falar, em adiantamento para entrega futura.

O recurso diz ainda que a atividade contém peculiaridades que requerem um trabalho inicial *“realizado pela xxx S/A 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. 253).

Entretanto, no “corpo” do contrato de parceria nº 005/2013 (fl. 30) observa-se que a) a demarcação das áreas da atividade era feita pela outorgada, “sem ônus” para os outorgantes (cláusula 1.2); b) as despesas com o plantio, preparo do solo, aquisição de mudas, pessoal, cuidados técnicos, manutenção de cercas, barragens e outras serão suportadas pela parceira outorgada (cláusula 4.3); c) a parceira outorgada assume toda a responsabilidade por riscos e acidentes de trabalho (cláusula 4.7), d) a parceira outorgada ficará responsável pela posse e integridade do imóvel que lhe é cedido pelos outorgantes (cláusula 4.1) e e) os parceiros outorgantes não terão responsabilidade civil, trabalhista ou previdenciária “em decorrência da atividade a ser desenvolvida pela parceira outorgada” (cláusula 5.7, destaquei).

Por outro lado, não se apresentou nenhum livro caixa ou comprovante de alguma despesa que tenha sido arcada pelos outorgantes, apesar de pedido especificado no termo de intimação fiscal, item 3 (fl. 2).

Também, o recurso cita legislação pertinente e destaca que *“eventual adiantamento do montante prefixado não descaracteriza o contrato de parceria”* (fl. 255). Porém, o mesmo dispositivo legal (Lei nº 4.504 de 1964, art. 96, § 1º), antes, diz que o contrato deve ser caracterizado pela partilha dos seguintes riscos:

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, constam comprovantes de pagamentos mensais, em valores reajustados por índices que nada tem a ver com a produção ou sua venda, resumidos no documento de fl. 44 (declaração).

A cláusula (8) do contrato diz que *“fica estabelecido, de comum acordo, na data da assinatura deste contrato, o preço de R\$ 34,10 (trinta e quatro reais e dez centavos) por árvore média formada (in natura) a ser pago pela parceira outorgada aos parceiros outorgantes.”*

Os valores mensais pagos eram reajustados, conforme o contrato (cláusula 10 – atualização), pela variação acumulada e resultante da média ponderada dos índices IPC, IPCA e ICV (índice de custo de vida).

No caso em análise, o recurso não demonstra que o Recorrente participava dos custos operacionais, tampouco dos lucros ou prejuízos da atividade rural. O contrato previa pagamento fixo, desvinculado da produtividade ou da comercialização dos produtos. Essa estrutura é típica do arrendamento e não da parceria.

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 2202-003.130**, 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.

Diante da ausência de participação da Recorrente nos riscos e nos custos da atividade rural, bem como da existência de cláusula de pagamento fixo desvinculado dos resultados, 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.

ACÓRDÃO 2401-012.306 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 12571.720128/2017-54

Assinado Digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada

DOCUMENTO VALIDADO