



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12571.720075/2018-52
ACÓRDÃO	2101-003.656 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EDMUNDO DE PADUA ARNULF E KLABIN S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

CONTRATO DE PARCERIA. DESCARACTERIZAÇÃO. ARRENDAMENTO RURAL. IRRELEVÂNCIA DA DENOMINAÇÃO. EQUIPARAÇÃO A RENDIMENTO DE ALUGUEL.

Para fins de tributação, o contrato de arrendamento rural equipara-se a rendimento de aluguel, não descaracterizando essa natureza o fato de o rendimento pactuado não ser fixo, sendo lícito às partes estipulá-lo em função do valor de mercadoria, por porcentagem, com adiantamentos, em atenção ao princípio da autonomia da vontade. A despeito de serem intitulados contratos de parceria, tem-se, em essência, arrendamento rural, quando ausente nos autos a prova inequívoca de que houve a partilha do risco do empreendimento, estipulado de forma independente do resultado do negócio pactuado.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR.

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito caracteriza-se quando a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição, comprovado o nexos causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%.

O inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689, de 2023, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%.

Sala de Sessões, em 2 de março de 2026.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto – Relator

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Debora Fofano dos Santos, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por Edmundo de Padua Arnulf e Klabin S.A. contra o Acórdão 08-43.788 da Primeira Turma da DRJ/FOR, que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário de IRPF relativo aos anos-calendário 2013, 2014 e 2015, no valor de R\$ 274.800,70, acrescido de multa qualificada de 150% e juros de mora.

O contribuinte Edmundo celebrou com a Klabin S.A. contrato denominado "Parceria Agroflorestal", cedendo 534,82 hectares de sua propriedade para exploração florestal por 14 anos. Declarou os valores recebidos da Klabin como receitas de atividade rural, aplicando a presunção de 20% sobre a receita bruta.

A fiscalização requalificou o contrato como arrendamento rural, não parceria, determinando que os valores deveriam ser tributados como rendimentos de aluguel pela tabela progressiva mensal. A autoridade fiscal concluiu que faltava ao contrato o elemento essencial da parceria, qual seja: a partilha efetiva de riscos.

O Termo de Verificação Fiscal demonstrou que o proprietário recebia R\$ 16,36 por hectare mensalmente, totalizando R\$ 8.748,65, independentemente do resultado da produção ou do preço da madeira. A cláusula contratual de "Compra e Venda Antecipada" garantia pagamentos mensais fixos. Os valores eram reajustados por IPCA, ICV e IPC, típicos índices de locação, e não por variação do preço da madeira.

A Klabin detinha totalidade das decisões sobre a atividade, incluindo escolha de variedades, técnicas e condução do empreendimento, sem participação do proprietário. Todas as despesas e investimentos eram exclusivos da empresa, sem qualquer aporte do proprietário. Os riscos de caso fortuito, força maior, pragas e invasões eram integralmente suportados pela Klabin. A cláusula 5.14 permitia à empresa rescindir o contrato sem ônus em eventos extraordinários, sem previsão de devolução dos valores já pagos ao proprietário.

A fiscalização aplicou multa qualificada de 150% por conluio entre o contribuinte e a Klabin para ocultar a real natureza do contrato. Fundamentou que a empresa firmou centenas de contratos idênticos na região dos Campos Gerais e que seu próprio site oferecia o produto como "arrendamento rural", demonstrando conhecimento da verdadeira natureza. Haveria benefício recíproco: o contribuinte reduzia substancialmente seu IRPF, e a Klabin obtinha custos menores, deixava de reter IRRF e garantia estoques de madeira.

A Klabin foi incluída no polo passivo como responsável solidária, com base no art. 124, I, do CTN, por ter interesse comum no resultado da operação, sendo mentora intelectual do planejamento tributário.

Cientificados em 22/02/2018, os contribuintes apresentaram impugnação sustentando que se tratava de legítima parceria rural com efetiva partilha de riscos. Argumentaram que os pagamentos mensais eram antecipações necessárias devido ao ciclo produtivo de 14 anos, não aluguel. A gestão exclusiva pela Klabin decorreria de exigências de certificações ambientais. Invocaram o art. 110 do CTN, alegando que a fiscalização não poderia alterar a natureza jurídica do contrato. Quanto à multa, sustentaram ausência de dolo, tratando-se de interpretação razoável da legislação.

A Primeira Turma da DRJ/FOR julgou as impugnações improcedentes por unanimidade em 19/07/2018. O Acórdão 08-43.788 confirmou a requalificação como arrendamento pela ausência de partilha de riscos. Destacou que no arrendamento o proprietário recebe retribuição certa independentemente do resultado, enquanto na parceria assume riscos conjuntamente. A cláusula 5.14 evidenciava que todos os riscos eram exclusivos da Klabin. Os pagamentos fixos, predeterminados e independentes do resultado caracterizavam contraprestação de locação, não antecipações. Afastou a alegação de violação ao art. 110 do CTN, pois a autoridade não alterou definições de institutos, apenas identificou qual se aplicava ao caso. Manteve a multa qualificada pelo conluio deliberado entre as partes para ocultar a natureza do contrato, evidenciado pelos centenas de contratos idênticos e pelo site da empresa. Manteve a responsabilidade solidária da Klabin por ser mentora do planejamento e beneficiária direta.

No recurso voluntário apresentado em 06/09/2018, os recorrentes alegam preliminarmente nulidade do lançamento por violação ao contraditório, sustentando que a fiscalização não analisou adequadamente a documentação. No mérito, insistem que o contrato caracteriza legítima parceria. O risco do proprietário existiria porque, em caso de rescisão, deixaria de receber valores futuros. Os pagamentos mensais seriam antecipações necessárias pelo longo

ciclo produtivo, não aluguel. A predeterminação dos valores e reajuste por inflação seriam compatíveis com parceria. A gestão pela Klabin decorreria de certificações ambientais. Invocam novamente o art. 110 do CTN como vedação à requalificação. Sustentam enfaticamente ausência de dolo, argumentando que agiram de boa-fé segundo interpretação razoável, declarando regularmente os rendimentos. A divergência interpretativa afastaria o intuito fraudulento, sendo aplicável o art. 112 do CTN. A existência de centenas de contratos demonstraria legitimidade do modelo, não fraude. Requerem principal e subsidiariamente o provimento para cancelar o auto de infração ou, ao menos, afastar a multa qualificada e excluir a Klabin do polo passivo.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Roberto Junqueira de Alvarenga Neto**, Relator

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, o recurso deve ser conhecido.

2. Mérito

A controvérsia cinge-se a definir se o contrato firmado entre Edmundo de Padua Arnulf e Klabin S.A. caracteriza parceria rural ou arrendamento rural, com as consequentes repercussões tributárias sobre os valores recebidos pelo proprietário das terras.

A legislação agrária brasileira, consubstanciada na Lei 4.504/64 e no Decreto 59.566/66, estabelece distinção clara entre parceria rural e arrendamento rural. A diferença essencial reside no compartilhamento de riscos do empreendimento.

O art. 96, §1º, da Lei 4.504/64 e o art. 4º do Decreto 59.566/66 definem parceria rural como contrato agrário pelo qual uma pessoa cede à outra o uso de imóvel rural mediante partilha, isolada ou cumulativamente, dos riscos de caso fortuito e força maior, dos frutos, produtos ou lucros, e dos riscos de variações de preço dos frutos obtidos na exploração.

Art. 96. Na parceria agrícola, pecuária, agro-industrial e extrativa, observar-se-ão os seguintes princípios:

I - o prazo dos contratos de parceria, desde que não convençionados pelas partes, será no mínimo de três anos, assegurado ao parceiro o direito à conclusão da colheita, pendente, observada a norma constante do inciso I, do artigo 95;

II - expirado o prazo, se o proprietário não quiser explorar diretamente a terra por conta própria, o parceiro em igualdade de condições com estranhos, terá preferência para firmar novo contrato de parceria;

III - as despesas com o tratamento e criação dos animais, não havendo acordo em contrário, correrão por conta do parceiro tratador e criador;

IV - o proprietário assegurará ao parceiro que residir no imóvel rural, e para atender ao uso exclusivo da família deste, casa de moradia higiênica e área suficiente para horta e criação de animais de pequeno porte;

V - no Regulamento desta Lei, serão complementadas, conforme o caso, as seguintes condições, que constarão, obrigatoriamente, dos contratos de parceria agrícola, pecuária, agro-industrial ou extrativa: (...)

§ 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, internagem, 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.

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, internagem, 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 ([artigo 96, VI do Estatuto da Terra](#)).

O arrendamento rural, por sua vez, caracteriza-se pela cessão do uso do imóvel mediante retribuição certa ou aluguel, independentemente do resultado da atividade desenvolvida. No arrendamento, o proprietário não assume riscos do empreendimento, recebendo contraprestação fixa pelo uso do bem.

Art 3º Arrendamento rural é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de imóvel rural, parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, outros bens, benfeitorias e ou facilidades, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa ou mista, mediante, certa retribuição ou aluguel, observados os limites percentuais da Lei.

§ 1º Subarrendamento é o contrato pelo qual o Arrendatário transfere a outrem, no todo ou em parte, os direitos e obrigações do seu contrato de arrendamento.

§ 2º Chama-se Arrendador o que cede o imóvel rural ou o aluga; e Arrendatário a pessoa ou conjunto familiar, representado pelo seu chefe que o recebe ou toma por aluguel.

§ 3º O Arrendatário outorgante de subarrendamento será, para todos os efeitos, classificado como arrendador.

Analisando o contrato firmado entre os recorrentes, verifica-se que falta o elemento nuclear caracterizador da parceria: a partilha efetiva de riscos.

O proprietário recebia mensalmente valores fixos de R\$ 16,36 por hectare, totalizando R\$ 8.748,65 mensais, calculados sobre a área total de 534,82 hectares. Esses valores eram predeterminados e independiam completamente do resultado da produção florestal, do preço de mercado da madeira ou da ocorrência de eventos que pudessem frustrar a colheita.

A cláusula 7 do contrato (fl. 31), denominada "Compra e Venda Antecipada", estabelecia que a Klabin se comprometia a comprar antecipadamente a produção mediante pagamentos mensais. A cláusula 8 (fls. 31 e 32) fixava o preço por árvore de forma predeterminada. A cláusula 9 (fl. 32) determinava reajuste por IPCA, ICV e IPC, índices típicos de contratos de locação – diga-se de passagem –, e não por variação do preço de mercado da madeira.

Em contratos genuínos de parceria rural, os valores devidos ao parceiro variam conforme o resultado efetivo da produção e o preço de mercado dos produtos obtidos. No caso concreto, os valores foram deliberadamente vinculados a índices inflacionários tipicamente utilizados para correção de aluguéis, não a indicadores do setor florestal ou do preço da madeira.

A cláusula 4.2 (fl. 34) atribuía à Klabin a posse e integridade do imóvel que lhe é cedido pelo parceiro. Na parceria rural, a posse do imóvel não é transferida ao outro.

A cláusula 4.2 (fl. 34) atribuía à Klabin a totalidade das decisões relacionadas à atividade rural, incluindo escolha de variedades de árvores, técnicas florestais a serem empregadas e todos os aspectos da condução do empreendimento, sem qualquer participação ou ingerência do proprietário. Em parceria genuína, há cogestão ou ao menos participação nas decisões relevantes. A total alienação do proprietário nas decisões operacionais evidencia que sua posição no negócio era de mero cedente do uso da terra, não de parceiro efetivo.

A cláusula 4.3 (fl. 35) estabelecia que todas as despesas e investimentos relacionados à atividade florestal seriam suportados exclusivamente pela Klabin, sem qualquer aporte de capital ou custeio por parte do proprietário. Parceiro que não investe, não participa das despesas e não arrisca capital próprio não é genuinamente parceiro, mas locador.

A cláusula 5.14 (fl. 37) estabelece que nas hipóteses de caso fortuito ou força maior, incluindo invasões por movimentos sociais, enchentes, incêndios, pragas ou outros eventos extraordinários, a Klabin poderia rescindir o contrato sem qualquer ônus, ficando liberada de pagamentos futuros. Crucialmente, não há previsão de devolução pelo proprietário dos valores já recebidos nem de entrega das árvores correspondentes a esses pagamentos.

Em parceria rural verdadeira, a ocorrência de caso fortuito ou força maior que frustrate a produção afeta ambos os parceiros proporcionalmente, pois a essência da parceria está justamente no compartilhamento dos riscos do negócio.

No arrendamento, diversamente, o objeto do contrato é o uso da terra, não o resultado da atividade, razão pela qual eventos que afetem a produção não impactam o direito do arrendador aos valores pactuados, salvo rescisão prospectiva do contrato.

No caso concreto, se ocorrer evento extraordinário que destrua toda a floresta plantada, o proprietário nada perde. Conserva integralmente todos os valores já recebidos ao longo dos anos, sem necessidade de devolver qualquer quantia ou entregar qualquer produto. A Klabin, por sua vez, perde todo o investimento realizado no plantio, manutenção e desenvolvimento das árvores. Esta estrutura evidencia inequivocamente que o proprietário não assume risco algum do empreendimento florestal, característica incompatível com parceria e plenamente compatível com arrendamento.

Os recorrentes argumentam que o proprietário assumiria risco porque, em caso de rescisão, deixaria de receber valores futuros. Entretanto, o risco de cessação de pagamentos futuros por rescisão contratual existe em qualquer relação contratual de trato sucessivo, inclusive nos contratos de locação. Não é este o risco que caracteriza a parceria rural.

O risco da parceria é o risco do negócio, isto é: se a produção for frustrada, ambos os parceiros perdem proporcionalmente. Se o preço de mercado cair, ambos recebem menos. Se a produção for exitosa e os preços subirem, ambos ganham mais. No caso concreto, nada disso ocorre, o proprietário recebe valores fixos, aconteça o que acontecer com a produção.

Quanto à alegação de que os pagamentos mensais constituiriam antecipações necessárias devido ao longo ciclo produtivo de 14 anos, observo que antecipação pressupõe incerteza quanto ao valor final a ser recebido, com possibilidade de ajuste ao término. Em parceria genuína com ciclo longo, podem-se efetuar adiantamentos, mas vinculados à projeção de resultado, ajustáveis quando da colheita real e sujeitos a eventual compensação se o resultado for inferior ao estimado.

No contrato analisado, os pagamentos não possuem qualquer dessas características. São valores definitivos, não sujeitos a ajuste posterior, independentes do resultado efetivo da produção. Em outras palavras, o proprietário recebe esses valores com caráter de definitividade, sem qualquer obrigação de restituir ou compensar se a produção for frustrada ou o preço da madeira cair. Isto não configura antecipação de resultado incerto, mas pagamento definitivo de contraprestação certa, típico de aluguel.

A alegação de que a gestão exclusiva pela Klabin decorreria de exigências de certificações ambientais internacionais e política de sustentabilidade não altera a natureza do negócio. Se a empresa necessita de controle total sobre a atividade por razões ambientais ou operacionais, deve assumir o negócio mediante arrendamento, pagando aluguel ao proprietário.

Não pode pretender controle total, ausência de riscos para o proprietário e ainda denominar o negócio como parceria para fins tributários.

A legislação agrária e tributária admite liberdade contratual, mas não permite que as partes utilizem nomenclaturas inadequadas para alterar a natureza dos fatos e suas consequências tributárias. A qualificação jurídica dos negócios para fins tributários não se determina exclusivamente pela vontade das partes ou pela denominação que atribuem aos contratos, mas pela natureza objetiva dos direitos e obrigações pactuados.

Analisando o conjunto de cláusulas contratuais e seus efeitos práticos, conclui-se que o negócio jurídico pactuado caracteriza arrendamento rural, não parceria rural. O proprietário cede o uso de suas terras por prazo determinado, recebendo mensalmente contraprestação fixa e predeterminada, sem assumir qualquer risco do empreendimento florestal desenvolvido pela Klabin.

Ademais, os recorrentes invocam o art. 110 do CTN, sustentando que a fiscalização não poderia alterar a natureza jurídica do contrato firmado entre as partes.

O art. 110 do CTN estabelece que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados para definir ou limitar competências tributárias. Este dispositivo veda que a legislação tributária modifique conceitos de direito privado para criar ou ampliar hipóteses de incidência tributária.

No caso concreto, não houve qualquer alteração pela legislação tributária dos conceitos de parceria rural ou arrendamento rural. Estes institutos encontram-se perfeitamente definidos na legislação civil e agrária, especialmente na Lei 4.504/64 e no Decreto 59.566/66, permanecendo intactos para fins tributários.

O que a autoridade fiscal realizou foi a correta subsunção do fato à norma, identificando qual instituto jurídico efetivamente se aplica ao negócio concreto praticado pelas partes. Trata-se de atividade interpretativa própria da aplicação da lei, não de alteração de conceitos de direito privado.

A fiscalização, apenas, aplicou as definições legais existentes ao caso concreto, concluindo que as características do negócio correspondem ao arrendamento, não à parceria. Esta atividade não apenas é permitida, mas constitui dever legal da autoridade fiscal, conforme determina o art. 142 do CTN, segundo o qual a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, e o parágrafo único do art. 116 do CTN, que prevê que a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Se a fiscalização, ao examinar determinado negócio jurídico, constata que a qualificação atribuída pelas partes não corresponde à sua natureza objetiva segundo os conceitos de direito privado, tem o dever de proceder à correta qualificação e suas consequências

tributárias. Do contrário, bastaria aos contribuintes denominar seus contratos de forma inadequada para alterar a tributação aplicável, esvaziando completamente a efetividade da legislação tributária.

Assim, caracterizado o negócio jurídico como arrendamento rural, os valores recebidos pelo proprietário das terras devem ser tributados como rendimentos de aluguel, submetidos à tabela progressiva mensal do Imposto de Renda da Pessoa Física, e não como resultado de atividade rural.

O art. 59 do Decreto 3.000/99 estabelece que somente se caracteriza como rendimento de atividade rural passível de tributação mediante presunção de 20% sobre a receita bruta o resultado obtido pelo próprio produtor-vendedor. O art. 61 do mesmo diploma estabelece que a receita bruta da atividade rural é constituída pelo montante das vendas dos produtos oriundos das atividades exploradas pelo próprio produtor-vendedor.

No caso concreto, o proprietário das terras não explora atividade rural. Não planta, não cultiva, não investe, não gerencia e, principalmente, não assume riscos do empreendimento florestal. Limita-se a ceder o uso de suas terras mediante contraprestação fixa.

Frisa-se que não se trata de produtor rural, mas arrendador de imóvel rural.

A atividade rural é desenvolvida exclusivamente pela Klabin, que detém a totalidade das decisões, arca com a integralidade das despesas e investimentos, e assume todos os riscos do negócio. A Klabin é a, verdadeira, produtora-vendedora dos produtos florestais.

Assim, a fiscalização procedeu corretamente ao recalculer o Imposto de Renda devido, excluindo os valores das receitas de atividade rural e incluindo-os como rendimentos recebidos de pessoa jurídica, submetidos à tributação pela tabela progressiva mensal.

Os recorrentes requerem a exclusão da Klabin S.A. do polo passivo, sustentando ausência de interesse comum no fato gerador da obrigação tributária.

O art. 124, inciso I, do CTN estabelece que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. A solidariedade passiva, nessa modalidade, prescinde de previsão expressa em lei específica, bastando que o sujeito ostente interesse jurídico-econômico na concretização do fato gerador.

O interesse comum a que se refere o dispositivo não se confunde com mero interesse econômico genérico, tampouco com a posição de contraparte em relação sinalagmática. Cuida-se de participação efetiva na situação jurídica que dá origem à obrigação tributária, de forma que o sujeito esteja integrado na configuração do próprio fato gerador.

No presente caso, o fato gerador do IRPF é o auferimento, pelo proprietário Edmundo, de rendimentos de aluguel pagos pela Klabin. A Klabin integra essa situação na condição de fonte pagadora. Nos termos do art. 45, parágrafo único, do CTN, a lei pode atribuir à fonte pagadora a condição de responsável pelo tributo. O art. 7º da Lei 7.713/88 confirma esse

comando ao prever a retenção do imposto na fonte sobre os rendimentos de aluguéis pagos por pessoa jurídica a pessoa física.

Ao classificar os pagamentos como parceria rural, a Klabin não apenas beneficiou o proprietário, que reduziu sua carga tributária, mas elidiu suas próprias obrigações como responsável tributária. Ao deixar de efetuar a retenção do IRRF sobre os valores pagos a título de aluguel, a empresa participou ativamente da supressão do tributo, configurando interesse comum na situação que constitui o fato gerador.

Além disso, como será abordado na análise da multa qualificada, restou caracterizado o conluio entre os recorrentes. Ambas as partes ajustaram dolosamente a denominação do contrato com o propósito de ocultar a natureza real da operação e, com isso, reduzir a carga tributária incidente. A Klabin era a arquiteta do modelo, firmando centenas de contratos idênticos, ciente de que o negócio efetivamente praticado correspondia a arrendamento rural. Esse ajuste deliberado é, por si só, suficiente para configurar o interesse comum exigido pelo art. 124, I, do CTN.

Portanto, mantém-se a responsabilidade solidária da Klabin S.A.

Quanto a multa qualificada, os recorrentes sustentam ausência de dolo ou intenção fraudulenta, alegando que a estruturação do contrato decorreu de interpretação razoável da legislação, devendo ser aplicado o art. 112 do CTN para afastar a qualificação da multa.

A Lei 9.430/96, em seu art. 44, I, estabelece multa de ofício de 75% sobre o valor do tributo não recolhido. O §1º do mesmo artigo determina a duplicação desse percentual para 150% nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, que tipificam as figuras da sonegação, fraude e conluio.

O art. 73 da Lei 4.502/64 define conluio como o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas visando qualquer dos efeitos previstos nos arts. 71 e 72, que tratam de sonegação e fraude.

No caso concreto, está caracterizado o conluio entre o contribuinte e a empresa Klabin com o propósito de reduzir a carga tributária mediante dissimulação da verdadeira natureza do negócio jurídico praticado.

Primeiro, a própria estrutura contratual revela sofisticação incompatível com mera divergência interpretativa. O contrato foi elaborado de forma a simular aparência de parceria mantendo todos os elementos substanciais de arrendamento. A denominação "Parceria Agroflorestal", a utilização de terminologia como "parceiro outorgante" e "parceiro outorgado", e a menção formal a percentuais de participação na produção servem apenas para criar aparência formal de parceria. Todavia, as cláusulas substantivas do contrato eliminam completamente os elementos caracterizadores da parceria, estabelecendo pagamentos fixos, ausência de riscos para o proprietário e gestão exclusiva pela empresa.

Segundo, a empresa Klabin firmou centenas de contratos com características absolutamente idênticas na região dos Campos Gerais. A padronização e a replicação em larga escala demonstram que não se trata de situação pontual ou de interpretação específica para caso individual, mas de modelo deliberadamente estruturado para aplicação sistemática.

Terceiro, o próprio site institucional da Klabin, conforme consultado pela fiscalização em 17/10/2014, oferecia aos proprietários rurais duas modalidades distintas de negócio: parceria e arrendamento. A descrição de cada modalidade no site deixava claro que no arrendamento "todo o cultivo é feito pela Klabin" e o proprietário é "remunerado mediante prestações". Esta descrição corresponde exatamente ao que foi pactuado nos contratos formalmente denominados como "parceria". A empresa tinha, portanto, pleno conhecimento da diferença entre as modalidades e consciência de que o negócio efetivamente praticado caracterizava arrendamento, não parceria.

Quarto, o benefício econômico é recíproco e substancial. O contribuinte, ao declarar os valores como receita de atividade rural e aplicar a presunção de 20%, obtém carga tributária significativamente inferior àquela resultante da tributação como rendimento de aluguel pela tabela progressiva. A redução tributária é de aproximadamente 23,28% considerando a alíquota de 27,5% do IRPF, a presunção de 20% e desconsiderando eventuais prejuízos rurais e outras deduções.

A Klabin, por sua vez, beneficia-se triplamente. Primeiro, porque a menor tributação dos proprietários permite que a empresa ofereça valores menores pelo uso das terras, reduzindo seus custos operacionais e maximizando seus lucros. Segundo, porque deixa de efetuar a retenção do Imposto de Renda na fonte sobre os valores pagos, evitando responsabilidade tributária e simplificando seus controles administrativos. Terceiro, porque garante fartos estoques de madeira para continuidade de seu objeto social mediante contratos de longo prazo com centenas de proprietários, assegurando previsibilidade e estabilidade no abastecimento de sua cadeia produtiva.

A conjugação desses elementos evidencia que houve ajuste deliberado entre as partes para ocultar a verdadeira natureza do negócio mediante utilização de denominação contratual inadequada, com o propósito consciente de obter vantagem tributária indevida.

Os recorrentes argumentam que agiram de boa-fé, declarando regularmente os rendimentos segundo interpretação que consideravam adequada. Ocorre que a boa-fé não se presume quando há evidências objetivas de que as partes conheciam a inadequação da qualificação adotada.

A distinção entre esses institutos está claramente estabelecida na legislação agrária e não comporta dúvida razoável, afinal a parceria caracteriza-se pela partilha de riscos, o arrendamento pela ausência dessa partilha. No caso concreto, a ausência de partilha de riscos é evidente e inequívoca, não havendo margem para interpretação diversa de boa-fé.

Diante de todos os elementos de fato e de direito apresentados nos autos, conclui-se que a qualificação da multa se encontra corretamente aplicada.

Entretanto, a Lei 14.689/2023 alterou o art. 44, §1º, da Lei 9.430/96, reduzindo o percentual da multa qualificada de 150% para 100% sobre a totalidade ou diferença do tributo. O inciso VI do referido §1º estabelece expressamente o percentual de 100% para os casos de sonegação, fraude ou conluio. Aplica-se ao caso concreto o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional, segundo o qual a lei aplicável a ato não definitivamente julgado que comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática retroage para beneficiar o contribuinte.

Assim, a multa qualificada deve ser reduzida ao patamar de 100%, nos termos da Lei nº 14.689/2023.

3. Conclusão

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas para reduzir a multa qualificada para o patamar de 100%, nos termos da Lei nº 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto