



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12571.720077/2017-61
ACÓRDÃO	2001-008.165 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOSE LUIZ DUARTE E KABLIN S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

PARCERIA RURAL. ARRENDAMENTO RURAL. DISTINÇÃO. FORMA DE TRIBUTAÇÃO.

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.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR. AUSÊNCIA DE PROVAS INEQUÍVOCAS.

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 nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito. No presente caso não restou

comprovada que a empresa tenha atuado, conjuntamente, em interesse jurídico de fraudar, simular ou dolosamente, afastar a realização do fato gerador tributário.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NÃO CARACTERIZAÇÃO DO DOLO. AFASTAMENTO DA QUALIFICADORA.

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligir aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Inexiste o dolo que autorizaria a qualificação da multa quando a conduta é estranha à relação tributária entre os sujeitos ativo e passivo.

SUMULAS 14 E 25 DO CARF.

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir a qualificação da multa de ofício, mantendo-a em 75% e, ainda, excluir a empresa da sujeição passiva por solidariedade. Vencido o Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, que votou por dar provimento parcial em menor extensão, nos termos de voto divergente apresentado no plenário virtual, convertido em declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza – Relatora

Assinado Digitalmente

Raimundo Cassio Gonçalves Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro (substituto integral), Lílian Cláudia de Souza, Marcelo Valverde Ferreira da Silva (substituto integral), Wilderson Botto e Raimundo Cassio Gonçalves Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos desde a autuação até o julgamento da impugnação, valho-me do relatório da decisão da DRJ:

“Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, tendo como devedor solidário a Empresa “Klabin S. A”, CNPJ: 89.637.490/0001-45, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário 2012, 2013 e 2014, exercícios 2013, 2014 e 2015 no montante de R\$ 1.246.831,91, consolidado em 16/06/2017, incluindo imposto de renda de R\$ 449.547,11, R\$ 674.320,66, referentes à multa proporcional e juros de mora calculados até 06/2017 no valor de R\$ 122.964,14.

Em apertada síntese, o Auditor Fiscal descaracterizou o contrato de parceria rural, considerando-o contrato de arrendamento rural mediante as circunstâncias relatadas nos autos. Conforme Descrição dos Fatos, em decorrência, considerou que o contribuinte incorreu em omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica em 2013 no valor de R\$ 549.039,86; em 2014 R\$ 581.038,33 e em 2015 o valor de R\$ 504.638,59, a título de aluguéis e royalties.

O contribuinte foi intimado em 20/02/2017 a apresentar os documentos de identificação e outros relativos às atividades de produtor rural, incluindo declaração de valores recebidos da Klabin S/A e cópias de eventuais contratos de parcerias, arrendamentos ou que comprovassem condição de condôminos ou conviventes. Promoveu circularização à Klabin S.A., solicitando cópias dos contratos de parceria/arrendamento, notas fiscais de entrada, recibos, notas Fiscais de Produtor Rural, comprovantes de pagamentos e relação de valores pagos.

A seguir, passa à análise do contrato firmado entre a empresa Klabin S.A. e as pessoas físicas de José Luiz Duarte e Venturosa Prado Duarte, descrevendo-o em três partes: 1) Parceria Agroflorestal; 2) Corpo de Contrato de Parceria Agroflorestal; e 3) Contrato de Compra de Reflorestamento.

Relata a autoridade administrativa que, a despeito do título dado ao documento de “Contrato de Parceria Agroflorestal”, concluiu, com base na Lei 4.504/64 (Estatuto de Terra) e do Decreto 59.566/66 (Regulamento do Estatuto da Terra), que **a essência da transação é de Arrendamento Rural**.

Transcreve dispositivos legais definidores do negócio na legislação de regência e faz cotejamento com os termos do contrato celebrado entre o contribuinte e a empresa Klabin à luz desses dispositivos, bem como de pareceres normativos para demonstrar as diferenças legais entre os tipos de contrato de Parceria e Arrendamento Rural, destacando que no primeiro há partilha de riscos, dos frutos, produtos e lucros, bem como variação de preços, ao passo que no segundo, destaca que a característica é de retribuição certa ou aluguel do arrendatário em favor do arrendante.

Nessas circunstâncias, assevera que o arrendante não exerce atividade rural e não deve emitir nota de produtor, visto que se coloca na posição de locador, diferente do que ocorre na parceria rural, de modo que a forma de tributação dos rendimentos se dá de forma distinta em cada caso.

Aponta ainda uma situação de simulação de compra e venda, haja vista que, nos termos contratados, os proprietários não participam das decisões do negócio rural, entretanto, se comprometem a vender “sua parte”, que de fato não lhes pertence, sic, por preço previamente ajustado, sem qualquer relação com a efetiva produção, quer em quantidade ou qualidade.

Expõe diversas cláusulas do contrato que demonstram que a outorgada (Klabin S.A.) suporta os riscos por responsabilidade civil, trabalhista, previdenciária, fiscal etc.

Aponta ainda a previsão de não incidência dos efeitos de caso fortuito e de força maior aduzindo que o contrato estabelece que o ônus recai integralmente sobre a Klabin, ressaltando que tal circunstância é característica marcante nos contratos de arrendamento.

Aduz que nos contratos de parceria a participação nos custos do negócio são compartilhados, ao passo que no presente caso está previsto que seriam suportados somente pela outorgada, ou seja, os proprietários não participam do ônus do empreendimento, não sendo, portanto, parceiros rurais para fins tributários.

Anota a existência de cláusula de previsão de subarrendamento, instituto típico de contrato de arrendamento, ex vi do artigo 31 do Regulamento do Estatuto da Terra.

A autoridade administrativa incluiu no polo passivo a empresa Klabin, a quem reputou como principal mentora do contrato simulado como parceria rural e beneficiária de vantagem econômica na locação na forma demonstrada no relatório fiscal.

Concluindo seu relato, acrescenta as circunstâncias de fraude e conluio previstas na Lei 4.502/64 e qualificou a multa de ofício, passando de 75% para 150%. Deu ciência aos sujeitos passivos José Luiz Duarte e Klabin S/A em 22/06/2017.

Em 20/07/2017 foi protocolada impugnação pelos sujeitos passivos, na qual, depois de resumir os fatos, afirmam que o fiscal estaria equivocado e que por conta de premissas erradas teria tirado conclusões erradas acerca do negócio.

A defesa aponta para o objeto da empresa Klabin, contido no contrato social e destaca que a maior parte de suas receitas operacionais decorre de venda de papel, papelão e embalagem, aduzindo que os principais insumos são a madeira e aparas, e ainda, que grande parte da madeira é plantada e colhida pela Klabin e outra parte é adquirida no mercado. Esclarece que, para obtenção do insumo principal, além de produção própria, firma contratos com parceiros rurais das regiões próximas às fábricas. Assim, sustenta que não se trata de arrendamento, mas de real parceria agrícola e que o primeiro impugnante é produtor rural que explora atividade agrícola em parceria com a Klabin.

No que diz respeito à assunção de risco, reporta à hipótese de caso fortuito ou força maior em que as cláusulas 5.14 e 5.14.1 (transcritas às fls. 287) caracterizam o contrato de parceria pois aí estaria estabelecida a pretensão de se obter resultado da atividade rural, com esforço comum, assumindo seus riscos.

A seguir menciona estudos extraídos da internet acerca do plantio e cultura das árvores para justificar o fato de que o trabalho inicial se realiza somente pela Klabin e que isto não significaria falta de participação do parceiro/produtor.

Afirma que o objetivo da intervenção inicial no momento do plantio visa a garantir compromissos da Klabin com órgão de certificação internacional e política de sustentabilidade, que seria esta a razão de preferir arcar com custos de implantação da floresta.

No que diz respeito aos aspectos trabalhistas, afirmam que a ressalva de responsabilidade se estabeleceu em relação aos funcionários da Klabin, que ocasional e pontualmente exerceram algum trabalho no imóvel.

Contesta também o fato de os pagamentos antecipados terem sido considerados contraprestação de arrendamento rural alegando que em razão do ciclo longo, seriam para possibilitar o custeio pelo produtor com a manutenção da propriedade. Neste contexto destaca dispositivo do Estatuto da Terra, aduzindo que o adiantamento não descaracteriza o contrato de parceria e contesta a imputação de simulação ou fraude.

Alega ainda que, fora a primeira, nenhuma das outras condições previstas no artigo 95 do Estatuto da Terra e artigo 13 do seu Regulamento para caracterização de arrendamento rural estão presentes, sustentando que não teria havido a omissão de rendimentos.

No que diz respeito à imposição de agravamento da multa alega que não haveria certeza de benefício do proprietário. Por outro lado, admite existência de divergência de interpretação.

Contesta também a imputação de solidariedade e reflexos na qualificação, aduzindo que a vantagem na tributação não existe e que se fosse arrendamento somente haveria diferimento da tributação e que o fiscal não fez prova de fraude.

Prosseguindo em seu arrazoadado, afirma que a norma anti-elisiva expressa no parágrafo único do artigo 116 do CTN seria inaplicável por falta de regulamentação.

Conclui sua argumentação contestando a imputação de responsabilidade solidária com base no artigo 124 do CTN, asseverando que a pessoa jurídica não pode ser sujeito passivo na obrigação tributária do imposto de renda de pessoa física, com exceção aos casos de responsável por retenções legais. Ressalva hipótese no âmbito do Direito Civil no caso do parceiro incorrer em prejuízo comprovado.

Finaliza com pedido de recebimento da impugnação com julgamento pela sua procedência e cancelamento do Auto de Infração, de outra sorte exclusão da multa agravada.

É o relatório.”

Decisão da DRJ de fls. 364/377 julgou improcedente a impugnação em acórdão que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CONTRATO DE PARCERIA. CARACTERIZAÇÃO DE ARRENDAMENTO. IRRELEVÂNCIA DA DENOMINAÇÃO.

É da essência da parceria rural que os contratantes partilhem os riscos advindos do caso fortuito e da força maior do empreendimento rural, restando descaracterizada quando uma das partes recebe quantia fixa, independentemente da produção, o que caracteriza o negócio jurídico em arrendamento. Constatado nos autos que os elementos e circunstâncias de fato denotam a existência de contrato de arrendamento rural, impõe-se a aplicação dos efeitos tributários correspondentes. Os rendimentos decorrentes de contrato de arrendamento de imóvel para exploração agro-florestal são tributáveis para o arrendador na forma de aluguel, sem aplicação das regras de apuração de resultado de atividade rural.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

A constatação de prática reiterada e contumaz de inserção de dados inexatos nas declarações de imposto de renda de pessoa física, visando modificar as características do fato gerador de modo a reduzir o cálculo da tributação mediante as condutas descritas nos artigos 72 e 73 da Lei 4.502/64, enseja a aplicação de multa de ofício qualificada nos termos do § 1º do artigo 44 da Lei 9.430/96.

SOLIDARIEDADE.

A solidariedade não se presume, em matéria tributária decorre de disposição expressa no artigo 124 do Código Tributário Nacional. São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Às fls. 384/397 é apresentado recurso voluntário por José Luiz Duarte e Klabin S/A que reitera os pontos de sua impugnação. Em síntese, é alegado: i) que a operação em análise seria a descrita no contrato de parceria – que não se confunde com arrendamento; ii) que não teria havido simulação da operação o que afastaria a qualificação da multa e a atribuição de responsabilidade solidária e invoca as sumulas 14 e 25 do CARF

Às fls. 402/404 foi protocolada petição requerendo a preferência de julgamento do presente caso, na forma do artigo 69, letra A da Lei nº 9.784/1999 em cumprimento também ao Estatuto do Idoso, na forma da Lei nº 10.741/2003, em seu artigo 71.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Lílian Cláudia de Souza**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Antes de adentrar ao mérito, é fundamental aferir o preenchimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo.

Referido recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos, razão pela qual, dele conheço.

II – DO MÉRITO

A discussão do presente caso gira em torno da interpretação do contrato firmado entre os Recorrentes que entendem se tratar de parceria agroflorestal e o Fisco, por sua vez, infere estar diante de um contrato de arrendamento de terras (aluguéis) dissimulado como contrato de parceria agroflorestal. A definição da natureza jurídica da operação é que definirá os seus efeitos tributários.

Isso porque, nos termos do voto proferido pela ilustre conselheira Vanessa Bulara em caso bastante similar – e que envolve as mesmas partes¹ – temos o seguinte:

“É importante destacar que, a legislação tributária, dá tratamento diverso para o negócio jurídico firmado como parceria rural do que seja firmado como arrendamento. Destaco site da Receita Federal com as orientações dos dois instrumentos²:

“ARRENDAMENTOS – PARCERIAS

Qual a diferença entre os contratos de arrendamento e de parceira?

No contrato de arrendamento, o arrendador não participa das atividades rurais, tampouco dos riscos das atividades desenvolvidas pelo arrendatário, deixando-as exclusivamente a cargo deste. Como consequência, **pela ausência de riscos por parte do arrendador, a sua tributação pelo Imposto de Renda não é favorecida pelas regras da atividade rural, sendo feita nos termos do contrato de locação.**

Somente o arrendatário tributa os rendimentos auferidos sob as regras da atividade rural. O arrendador deve tributar os rendimentos recebidos sob as regras dos aluguéis. Caso o arrendatário seja uma pessoa física, o arrendador deverá recolher o Imposto de Renda na forma do carnê-leão e informar esse rendimento e o Imposto de Renda pago na DIRPF do exercício correspondente.

Já a **parceria** se assemelha a contrato de sociedade, havendo mútua colaboração para a realização de um determinado empreendimento agrícola. Há a assunção de riscos por ambas as partes, assim como a partilha dos resultados do negócio, na proporções estabelecidas no contrato de parceria. **Nesse caso, todos os parceiros tributam os rendimentos auferidos sob as regras da atividade rural.**

A inclusão na apuração do resultado da atividade rural de rendimentos auferidos em outras atividades que não as previstas na legislação, com o objetivo de desfrutar de tributação mais favorecida, constitui fraude e sujeita o infrator a multa de 150% do valor da diferença do imposto devido, sem prejuízo de outras cominações legais (art. 18 da Lei nº 8.023, de 1990).

Em relação à Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda, quais são os procedimentos que devem adotados pelos contribuintes que explorem a atividade rural em imóveis arrendados (ARRENDATÁRIOS)?

Além dos dados que devem ser prestados no preenchimento do Demonstrativo da Atividade Rural e no Livro Caixa da Atividade Rural, o contribuinte também deve informar na ficha Pagamentos Efetuados (código 76) o valor do arrendamento pago, o nome e o número de inscrição no CPF/CNPJ do arrendador rural. Essas informações devem ser efetuadas independentemente da forma de tributação escolhida pelo contribuinte (declaração completa – deduções legais, ou desconto simplificado).

Se o pagamento do arrendamento tiver sido efetuado através da dação em pagamento de bens ou produtos da atividade rural (por exemplo: soja, animais), o valor pelo qual esses produtos tenham sido entregues constitui receita da atividade rural do arrendatário.

Caso o contribuinte, revisando as suas declarações já enviadas à Receita Federal, conclua que há a necessidade de correções em relação à condição de exploração da atividade rural, à necessidade

¹ Processo nº 12571.720107/2017-39 – Acórdão de nº 2102-003.828 de 25/07/2025

² Site da RFB. Disponível em: <chromeextension://efaidnbmnnpbpcjpcglclefindmkaj/https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacaotributaria/auditoria-fiscal/arquivos/irpf-atividade-rural.pdf> págs. 24-26.

de informação do pagamento de arrendamentos efetuados ou à tributação das receitas da atividade, não é necessário o seu comparecimento às Unidades de Atendimento da Receita Federal, bastando a apresentação de declaração retificadora, com a utilização do programa de preenchimento para o ano-calendário correspondente, disponível no endereço <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centraisdeconteudo/download/pgd/dirpf>. Eventual Imposto de Renda adicional apurado poderá ser recolhido ou parcelado com a incidência de acréscimos legais, calculados de acordo com a legislação vigente.” – destaques desta Relatora”

Importante salientar que os argumentos apresentados pelo contribuinte, quanto a esse ponto do seu recurso, foram objeto de minuciosa apreciação pela turma julgadora da DRJ, cujas análises e conclusões estão discorridas com clareza no voto posto no acórdão recorrido e que nenhum argumento novo foi apresentado no bojo do recurso voluntário. Assim, quanto a análise do contrato, com base no artigo 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 2023), e no art. 50 da Lei 9.784/1999, confirmo e adoto parcialmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos. Abaixo trecho da decisão da DRJ:

“Da caracterização do contrato de arrendamento As alegações do impugnante não são hábeis a afastar a imputação fiscal no seu todo.

No que diz respeito à descaracterização do contrato de parceria para reconhecimento de fato como de arrendamento rural, os termos do contrato lavrado, à luz da legislação pertinente, não deixa dúvidas quanto ao acerto do fiscal na sua conclusão. Esta é a questão central.

Os impugnantes sustentam que não se trata de arrendamento, mas de uma real parceria em que figuram os contratantes, sendo o primeiro produtor rural que explora a atividade agrícola em parceria com a empresa Klabin, que tem como objeto principal a venda de papel, de onde advém a maior parte de sua receita operacional e que usa a madeira como insumo e que para obtê-lo, além de produção própria, firma contrato com parceiros rurais nas regiões próximas às fábricas.

Não há negativa, no âmbito da fiscalização, acerca da atividade exercida pela empresa ou pelo proprietário da área rural, mas o que se estabeleceu foi um confronto dos dispositivos da legislação que rege os contratos rurais, estabelecidos no Estatuto da Terra, Lei 4.504/64 e no seu Regulamento aprovado pelo Decreto 59.566/1966, com os elementos constantes no contrato firmado entre o produtor e a Klabin SA.

As cláusulas que constaram no contrato denotam que, embora tenha sido denominado de parceira rural, se trata de fato de contrato de arrendamento.

No instrumento lavrado tem-se notável desequilíbrio de poder negocial. Em outras palavras, os elementos e circunstâncias de fato permitem asseverar que se trata de típica contratação por adesão ao arrendamento, tal como propõe na internet para áreas acima de 100 hectares em <http://www.klabin.com.br/pt-br/sustentabilidade/paginas/fomento-florestal>.

Conforme constou no contrato, ao proprietário caberia 44% do universo das árvores formadas in natura e os outros 56% à Klabin, com a ressalva que a parte do outorgante deveria ser obrigatoriamente vendida à outorgada. Ficou estabelecido o preço por árvore média formada e a forma de pagamento em parcelas mensais. Tem-se neste ajuste a inequívoca retribuição certa sobre a qual o negócio foi estabelecido.

Os impugnantes alegam que as cláusulas 5.14 e 5.14.1 transcritas seriam as caracterizadoras da parceria pois, por meio destas, se estabeleceria a pretensão de obtenção do resultado na atividade

rural assumindo riscos com esforço comum. Assim escreveu no tópico 16 da peça de defesa: *“Nota-se que o Sr. Fiscal, ao deparar-se com o tratamento que o contrato deu ao CASO FORTUITO ou FORÇA MAIOR, não foi capaz de perceber que justamente esta disposição é que faz caracterizar o contrato de parceria firmado entre as impugnantes, porquanto pretendem elas, com esforço comum, obter o resultado rural assumindo seus riscos.”*

Então segue a transcrição das cláusulas:

“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. (destacou)”

A alegação dos impugnantes não merece guarida pois, em cognição direta das referidas cláusulas, o que se depreende é que, a primeira, item 5.14, trata tão-somente de hipótese de resolução do contrato diante de uma situação que torne impossível prosseguir com uso do imóvel na plena exploração econômica dado o propósito negocial. Tal dispositivo advém do Código Civil como pressuposto genérico das obrigações entre um credor e um devedor. O que se tem é uma cláusula desoneração mútua.

Quanto ao item 5.14.1, claramente denota uma instância que é inerente à própria natureza do negócio. Portanto, não se vislumbra aí a partilha de risco como elemento suficiente para caracterizar um contrato de parceria, mas pelo contrário, conjugando com o fato de exclusão expressa de responsabilidade civil ou trabalhista, embora os impugnantes afirmem que se aplica tal cláusula aos funcionários da Klabin, a cláusula em debate não faz tal distinção. Tem-se de fato, de forma expressa, a imposição de responsabilidade somente a esta, tanto na esfera trabalhista como outros encargos de natureza fiscal. Importa a transcrição:

“5.7 OS PARCEIROS OUTORGANTES não terão responsabilidade civil ou trabalhista, relativamente às pessoas que venham a trabalhar no imóvel, face ao previsto no item 5.5, deste, bem como por dívidas de natureza previdenciária, fiscal ou outra que por ventura venha a existir em decorrência da atividade a ser desenvolvida pela PARCEIRA OUTORGADA.

“5.12 – Correrão por conta da PARCEIRA OUTORGADA os impostos, taxas e encargos incidentes sobre todas as operações/serviços inerentes ao florestamento/reflorestamento objeto do presente contrato, bem como as despesas com registro e averbação deste.”

Ainda, pelo que consta no referido contrato, o proprietário, além de não possuir poder de decisão sobre escolhas e forma de plantio por força do contrato, também não dispõe do poder de livre destinação dos frutos que lhe caibam, não havendo pleno domínio conforme asseverou o fiscal ao indicar a simulação de compra e venda. Foi também afastado do proprietário o encargo com despesas na plantio conforme denota a cláusula 4.3 do contrato, verbis:

“4.3 As despesas com o plantio das árvores, compreendendo preparo do solo, aquisição de mudas, despesas com pessoal, cuidados técnicos, barragens e outras, inerentes ao florestamento/reflorestamento, serão suportados pela PARCEIRA OUTORGADA.”

Destarte, é forçoso concluir que ao proprietário não pesa ônus de custeio inerente ao empreendimento, havendo inclusive declaração do proprietário nesse sentido conforme menciona em resposta ao Termo de Intimação citado pelo fiscal.

Importa ainda considerar cláusula 5.1, autorizadora de subarrendamento nos contratos desse tipo:

“5.1 A PARCEIRA OUTORGADA poderá ceder, no todo ou em parte, os direitos que lhe decorrem deste contrato, desde que permaneça solidariamente responsável ao cessionário, pelo ressarcimento dos eventuais danos que este vier a causar aos PARCEIROS OUTORGANTES – este consentimento é dado expressamente, neste ato, nos termos do artigo 31, do Decreto nº 59.566/66.”

O dispositivo em destaque prescreve:

“Art. 31. É vedado ao arrendatário ceder o contrato de arrendamento, subarrendar ou emprestar total ou parcialmente o imóvel rural, sem prévio e expresso consentimento do arrendador.

Parágrafo único. Resolvido ou findo o contrato, extingue de pleno direito o subarrendamento, salvo disposição convencional ou legal em contrário.” (grifo nosso).

Neste ponto, importa observar o texto legal acerca da distinção entre o arrendamento e parceria bem como a forma de tributação visto que a exclusão de risco ou responsabilidade é totalmente imprópria num contrato de parceria tal como os impugnantes pretendem convencer esta instância de julgamento que ocorreu.

A matéria está disciplinada expressamente nos arts. 49 e 59, do RIR/1999, a seguir reproduzidos, com grifos nossos:

Art. 49. São tributáveis os rendimentos decorrentes da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos, tais como (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 3º, Lei nº 4.506, de 1964, art. 21, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, §4º):

- aforamento, locação ou sublocação, arrendamento ou subarrendamento, direito de uso ou passagem de terrenos, seus acréscidos e benfeitorias, inclusive construções de qualquer natureza;

- locação ou sublocação, arrendamento ou subarrendamento de pastos naturais ou artificiais, ou campos de invernada;

[...]

Art. 59. Os arrendatários, os condôminos e os parceiros na exploração da atividade rural, comprovada a situação documentalmente, pagarão o imposto, separadamente, na proporção dos rendimentos que couberem a cada um (Lei nº 8.023, de 1990, art. 13).

Parágrafo único. Na hipótese de parceria rural o disposto neste artigo aplica-se somente em relação aos rendimentos para cuja obtenção o parceiro houver assumido os riscos inerentes à exploração da respectiva atividade.

Note-se que a legislação tributária, neste ponto, está em perfeita sintonia com a legislação agrária – Decreto nº 59.566/1966, o qual regulamenta as Seções I, II e III, do Capítulo IV, do Título III, da Lei nº 4.504/1964 – Estatuto da Terra, em seus arts. 3º e 4º, quando define a parceria e o arrendamento rurais, a seguir transcritos com grifos nossos:

Decreto no 59.566/1966

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, agroindustrial, extrativa ou mista, mediante certa retribuição ou aluguel, observados os limites percentuais da Lei.

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, 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 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, Estatuto da Terra).

Parágrafo único, para os fins deste Regulamento denomina-se parceiro outorgante, o cedente, proprietário ou não, que entrega os bens; e parceiro-outorgado, a pessoa ou o conjunto familiar, representado pelo seu chefe, que os recebe para os fins próprios das modalidades de parcerias definidas no art. 5º.

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.

Ressalte-se ainda que a Administração Tributária vem orientando os contribuintes de acordo com esse mesmo critério de assunção dos riscos do empreendimento, consoante se constata do Manual de Orientação ao Contribuinte, através do Perguntas e Respostas, disponível no sítio da Receita Federal do Brasil que o fiscal transcreve no relatório às fls. 231/232:

Perguntas & Respostas IRPF - 2014
CONTRATOS AGRÁRIOS
455 — Como se distinguem os contratos agrários?
<i>Os contratos de arrendamento e parceria são basicamente semelhantes no que concerne à natureza jurídica, pois em todos há cessão de uso e gozo de imóvel ou de área rural, parte ou partes dos mesmos, incluindo, ou não, outros bens, benfeitorias e facilidades, a outra pessoa ou ao conjunto familiar, pelo proprietário, posseiro ou pessoa que tenha a livre administração dos bens, com o objetivo de neles ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agroindustrial, extrativa vegetal ou mista, porém, diferem substancialmente na forma de remuneração do cedente:</i>
<i>a) no arrendamento ou subarrendamento, o cedente (arrendador ou subarrendador) recebe do arrendatário ou subarrendatário retribuição certa ou aluguel pelo uso dos bens cedidos;</i>
<i>b) na parceria ou subparceria, o cedente (parceiro-outorgante) partilha com o parceiro-outorgado os riscos de caso fortuito e força maior, os frutos, produtos ou lucros havidos, nas proporções estipuladas em contrato, e as variações de preço dos frutos obtidos.</i>
<i>Por outro lado, na propriedade em comum, copropriedade ou condomínio, os proprietários, os coproprietários ou os condôminos partilham os riscos, frutos ou resultados havidos, na proporção da parte que lhes caiba no total.</i>

Perguntas & Respostas IRPF - 2014

ARRENDAMENTO DE IMÓVEL RURAL

195 — Os rendimentos oriundos de contrato de arrendamento de imóvel rural são tributáveis?

Os rendimentos provenientes de arrendamento de imóvel rural, ainda que o contrato celebrado refira-se a parceria rural, se o cedente perceber quantia fixa sem partilhar os riscos do negócio, que é da essência do contrato de parceria rural, estão sujeitos ao imposto sobre a renda. Estes rendimentos são tributados, como rendimentos equiparados a aluguéis, por meio do recolhimento mensal (camê-leão), se recebidos de pessoa física ou, na fonte, se pagos por pessoa jurídica e na declaração de ajuste.

Quando o contrato celebrado referir-se a parceria rural e o cedente não receber quantia fixa e participar dos riscos do negócio, a tributação desses rendimentos é efetuada como atividade rural.

(Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999, art. 49, inciso I; Instrução Normativa SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001, arts. 2º e 14)

Lei 4.506, de 30 de novembro de 1964

Art. 21. Serão classificados como aluguéis os rendimentos de qualquer espécie oriundos da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos, tais como: (Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

I - Aforamento, locação ou sublocação, arrendamento ou subarrendamento, direito de uso ou passagem de terrenos, seus acréscidos e benfeitorias, inclusive construções de qualquer natureza; (grifo nosso)

(...)

Assim, a fiscalização corretamente pontuou em resumo as conclusões, fls. 250: (...) 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.”

Portanto, diante dos elementos e circunstâncias de fato, foi dado o tratamento tributário cabível ao negócio realizado, pois restou demonstrado pela autoridade fiscal que a efetiva natureza dos rendimentos não foi de parceria, mas sim de arrendamento, a despeito da denominação dada ao contrato. Assim, visto que toda a estrutura do negócio entabulado é de arrendamento rural, é cabível a imputação correta dos seus aspectos tributários.”

A análise do instrumento contratual é, portanto, indispensável para o deslinde do feito.

Apesar dos recorrentes alegarem que a tanto a fiscalização quanto o julgador da DRJ teriam se equivocado quando ao entendimento do contrato firmado, que não verificaram que o prazo alongado de 14 (quatorze) anos do contrato não é estipulado ao acaso, visto que é o prazo ligado ao objetivo final da madeira: lenha, carvão, celulose, mourões, postes de construção ou serraria. Além disso, que os critérios do contrato se embasariam justamente nos artigos 95 e 96 do Estatuto da Terra, alterado pela lei 11.443/07 (itens 10 a 13 do recurso), como restou assentado na decisão da DRJ, os argumentos não merecem prosperar.

Foi ainda juntado aos autos – fls. 48/51 (é ver o conjunto de documentos de fls. – 12/58 e-processo) recibos de valores recebidos mensalmente pelo recorrente José Luiz nos exercícios de 2013 a 2105. Não se verificam, nos autos, nota fiscais emitidas pelo contribuinte principal na qualidade de produtora rural, sobre os valores eventualmente recebidos como tal, para o contrato em tela.

A partir do que restou demonstrado pela autoridade fiscal, é possível afirmar que a efetiva natureza dos rendimentos não era de parceria, mas de arrendamento, na medida em que restou demonstrado que, a cláusula 07, atinente à compra e venda para entrega futura de produtos florestais, no próprio corpo do contrato de parceria agrícola, eliminou, para o recorrente contribuinte principal, os riscos inerentes aos contratos de parceria ao serem estabelecidas cláusulas que alteram justamente a parte do contrato de parceria agrícola que trata da participação dos parceiros na produção da madeira, atribuindo pagamentos mensais em dinheiro independentemente do resultado da produção e da variação do preço da madeira.

Ainda sobre o assunto destaco trecho do acórdão de nº 2102-003.828:

“Nesse sentido, a partir desse *modus operandis*, o negócio jurídico não é, nos termos da tributação, uma parceria rural e sim, um arrendamento rural, apesar da denominação que lhe foi dada.

O contribuinte proprietário da Fazenda não participava dos riscos ligados à atividade e decorrentes do caso fortuito (eventos naturais sobre os quais não se tem controle, por exemplo, falta de chuva, enchente, com reflexos na produção) e de força maior (evento humano incontrollável, por exemplo, invasão de terras).

Dessa forma, é importante deixar claro que a natureza jurídica de um contrato não é o nome que as partes ali indicam mas sim, o conteúdo das cláusulas e os direitos e obrigações que ali estabelecidos.

No presente caso, entendo por correta a constatação pelo fisco, da natureza real dos contratos, embasada na legislação, não constitui nenhuma alteração do negócio, apenas a modificação de seus efeitos tributários em relação aos recorrentes, inclusive, com base no art. 142 do CTN que preconiza que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Sem razão também a alegação dos recorrentes sobre a impossibilidade de requalificação do contrato com base no art. 110 do CTN, em razão do já ponderado acima, art. 142 do CTN.

Outrossim, apesar da alegação, sem provas concretas de os adiantamentos de valores serviam para fazer frente às despesas mínimas de subsistência do produtor, de modo que a empresa solidária, Klabin faça periódicas antecipações de recursos por conta da venda, futura e incerta, da produção ao final do período de no mínimo catorze anos, não se vê, em nenhum momento, prova de que haja um eventual acerto/encontro/prestação de contas entre as partes confirmando o alegado. A afirmativa de ser “mera antecipação” não se confirma, se aproximando de aluguel do imóvel rural em favor da empresa locatária.

Nesse sentido, com base inclusive no princípio da verdade material, no cotejamento dos fatos ocorridos às normas legais, compartilho de idêntico entendimento da decisão recorrida de que houve atos praticados, com o objetivo de ocultar o negócio efetivamente desejado.

Por tais razões, não subsiste o pedido de reforma da decisão e improcedência do lançamento, eis que, a meu ver, o negócio jurídico firmado é de arrendamento.”

Quanto à multa qualificada e a imputação de sonegação fiscal, importante tecermos alguns comentários.

Os Recorrentes alegam que não teria havido qualquer tipo de simulação ou fraude. Partem da premissa que a operação em questão seria um contrato de parceria agrícola e que, ainda que se entenda ser o caso de arrendamento – o que negam – estaríamos diante de mero diferimento da tributação, mas não de fraude e que, assim sendo não teria havido qualquer situação capaz de qualificar a multa aplicada. Invocam ainda as sumulas 14 e 25 do CARF.

Analisando o caso, temos que a qualificação da multa descrita no relatório de ação fiscal – conjunto de documentos de fls. 212/263 – chegou a mencionar a sumula 14 do CARF, segundo a qual “a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.” E salientou que o “evidente intuito de fraude” no presente caso teria restado caracterizado pela natureza simulada do contrato de parceria, em especial:

- O nome utilizado no instrumento particular – o fiscal entendeu que a operação seria um arrendamento agroflorestal mas que foi chamado de contrato de parceria, camuflando assim, a real operação;
- Que teria sido criado um instrumento particular de compra e venda futura de árvores em pé destinadas ao corte com o intuito específico de simular a operação;
- A nomenclatura utilizada no contrato – que se vale dos termos PARCEIRA OUTORGADA e PARCEIROS OUTORGANTES – e não ARRENDATÁRIA e ARRENDANTES;
- Que o direito de venda das árvores teria sido simulada no contrato – salientado acima;
- Que “a fixação premeditada do preço da participação em R\$ 157.673.73 a cada 1%, totalizando R\$ 6.937.644,12 pelos 44%, previsto na Cláusula 3ª (3ª parte do Contrato), e abordado no tópico “RENDIMENTO CERTO x RESULTADO VARIÁVEL” deste relatório, ao valor necessário para totalizar R\$ 50,00 por hectare locado, evidencia a vontade antecipada de fraude dos contraentes.”
- Que teria sido incluída no contrato cláusula mitigadora do contrato de parceria – §3º, cláusula 4ª – terceira parte do contrato;
- Que teria sido utilizado no §1º, cláusula 4ª – terceira parte do contrato – fixados os indicadores IPCA, ICV e IPC para correção dos rendimentos pagos,

“atrelando-se ardilosamente índices de alugueis para reajuste do suposto preço da madeira”;

- Que o negócio florestal é atividade exclusiva da Kablin, “corroborando a má fé das partes na ocultação da verdadeira intenção do pacto”;
- Que o tópico DESPESAS DE CUSTEIO E INVESTIMENTO demonstra que todos os custos são suportados integralmente pela Kablin, “ratificando mais uma vez que o negócio é da industrial e o proprietário da terra é mero arrendador”;
- Que as cláusulas de CASO FORTUITO E FORÇA MAIOR deixam claro que todos os riscos do negócio rural são suportados pela Kablin, “reiterando-se a dissimulação de um contrato de arrendamento”;
- A fim de garantir a fluidez operacional do contrato de arrendamento, as cláusulas 5.1 (2ª parte do Contrato) e 10 (3ª parte do Contrato), abordado no tópico “PREVISÃO DE SUBARRENDAMENTO” deste relatório, prevê a possibilidade de subarrendamento, não restando dúvidas quanto a intenção premeditada dos contraentes em enganar o fisco;

A DRJ manteve a qualificação da multa nos seguintes termos:

“Da qualificação da multa

Acerca da multa qualificada, o dolo, elemento subjetivo integrante da descrição da conduta que enseja a sanção imposta, é denunciado pela prática reiterada e insistente em vários exercícios de declarar de forma inexata o recebimento de alugueis consignados mensalmente, como sendo receita de atividade rural e assim obter vantagem indevida em detrimento do erário, mediante as circunstâncias apontadas pela circularização empreendida pela fiscalização. Nesse contexto tem-se o disposto na Lei 9.430/96:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)”

A empresa Klabin propunha contrato de arrendamento aos produtores rurais em sua página na internet (<http://www.klabin.com.br/pt-br/sustentabilidade/paginas/fomentoflorestal>) que, segundo consta, foi retirada. Assim estipulava:

“Arrendamento

Em áreas acima de 100 hectares, existe a possibilidade de arrendamento, com responsabilidade total da Klabin e pagamento mensal em dinheiro ou parte dele em produção de madeira, à escolha do proprietário.”

Reporta ainda, que a empresa firmou muitos outros contratos com as mesmas características constantes neste processo, repetindo sua estrutura e destaca às fls. 253:

Os referidos contratos dividem-se em:

o Parte inicial do “Contrato de Parceria Agroflorestal” com dados dos proprietários, da propriedade rural, e do valor do arrendamento;

o “CORPO do Contrato de Parceria Agroflorestal (Cláusulas e Condições de Caráter Geral)” com cláusulas pré-estabelecidas; e o Em alguns casos possuem “Contratos de Compra e Venda Antecipada das Árvores”.

o Trata-se de contratos em que a maior parte de suas cláusulas foi elaborada pela Klabin S.A., com destaque para o “CORPO do Contrato de Parceria Agroflorestal (Cláusulas e Condições de Caráter Geral)” elemento constante em todos os contratos fraudulentos de parceria rural. (negrito no texto)

Neste aspecto, há que se reconhecer que a proposição contratual tal como descrita, os atos preparatórios, proposição e elaboração dos termos do contrato aponta de forma inequívoca a mentoria do negócio para a empresa Klabin.

Associado a isto, pesa o fato de ser uma prática habitual da empresa tal como consta nos autos, ou seja, não é um evento isolado, aliás, isto é afirmado na peça de defesa.

Neste cenário, afigura-se evidente o intuito de fraude na medida em que a empresa atrai os proprietários para o negócio de arrendamento inclusive por meio da internet, entretanto, na execução contratual as partes assinam cláusulas que na verdade configuram arrendamento, porém, o denominam o contrato de parceria rural. Destarte, é forçoso concluir ainda, que tal conduta se afigura um ajuste em conluio.

Segundo os artigos 72 e 73 da Lei 4.502/64, tem-se:

"Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do Imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.:

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72."

Evidentemente há que se considerar a vontade livre e consciente dos signatários em concretizar a simulação do negócio visto que o proprietário ao fazer sua declaração ofereceu seus rendimentos na qualidade de produtor rural no evidente intuito de concretizar a obtenção da vantagem indevida mediante uma forma de tributação diferenciada, a despeito da orientação expressa pela Receita Federal quanto a este tema:

"ARRENDAMENTO DE IMÓVEL RURAL 197 — Os rendimentos oriundos de contrato de arrendamento de imóvel rural são tributáveis?

Os rendimentos provenientes de arrendamento de imóvel rural, ainda que o contrato celebrado refira-se a parceria rural, se o cedente perceber quantia fixa sem partilhar os riscos do negócio, que é da essência do contrato de parceria rural, estão sujeitos ao imposto sobre a renda. Estes rendimentos são tributados, como rendimentos equiparados a aluguéis, por meio do recolhimento mensal (carnê-leão), se recebidos de pessoa física ou, na fonte, se pagos por pessoa jurídica e na declaração de ajuste. (grifei!)

Quando o contrato celebrado referir-se a parceria rural e o cedente não receber quantia fixa e participar dos riscos do negócio, a tributação desses rendimentos é efetuada como atividade rural.

(Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999, art. 49, inciso I; Instrução Normativa SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001, arts. 2º e 14; Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, arts. 22, inciso VI, e 53, inciso I)

Assim, há que se manter a qualificação da multa de ofício aplicada.”

O ponto fulcral para se entender pela possibilidade, ou não, de se qualificar a multa de ofício imposta reside na comprovação do dolo que, como inclusive restou salientado inclusive na decisão de piso é um elemento subjetivo.

A meu ver, todos os pontos utilizados pela fiscalização para justificar a qualificação da penalidade dizem respeito à interpretação das normas contidas no contrato firmado entre as partes e, a partir disso, foi feita a interpretação no sentido de que toda a operação teria sido simulada – o que motivou a qualificação – mas a partir, apenas e tão somente, da interpretação dos termos contratuais, tendo sido essa a única justificativa descrita no relatório fiscal para o agravamento da multa, presumindo assim, o “evidente dolo”.

A meu ver, estamos diante de uma simples reclassificação do contrato, sem que outro elementos de prova tenham sido apresentados para se qualificar a multa de ofício e, nos termos das sumulas 14 e 25 do CARF, concluo pela impossibilidade de agravamento da penalidade:

Sumula 14, CARF: “A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Sumula 25, CARF: “A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.”

No mesmo sentido foi o voto vencido proferido pela Conselheira Vanessa Bulara no já mencionado acórdão de nº 2102-003.828:

“2. Da fraude, simulação e conluio – multa de ofício qualificada

Os recorrentes aduzem que o eventual diferimento da tributação não se assemelha à fraude, simulação ou dolo, especificamente nos tópicos 34 em diante, do recurso, cujo teor destaco parcialmente, a seguir:

“34. Este ganho não existe. Primeiro, porque, não se trata de locação e sim de antecipação de pagamento, autorizada pela Lei (Estatuto da Terra) e em conformidade com a jurisprudência. Em segundo lugar, porque se estaria, se de fato o contrato fosse de arrendamento, de **mero diferimento da tributação e não de falta de tributação. A eventual "economia" agora representaria "prejuízo" no futuro, por ocasião da colheita.**

35. Não há nada de jurídico nesta vã tentativa da fiscalização de imputar qualquer conduta dolosa ao contribuinte e à Klabin. E veja-se que, nesta confusão mental que contamina o auto, afirma-se que "ao transmutar o contrato de arrendamento em parceria rural, com o objetivo de reduzir IR dos proprietários das terras rurais "arrendadas", a Klabin S/A. e os "arrendantes" incorreram em simulação bem como em fraude e conluio. Essa conduta reiterada, por si só, já é suficiente para caracterizar o evidente intuito de fraude".

36. Em outras palavras, segundo o fisco, **a manutenção reiterada de um contrato simulado caracterizaria evidente intuito de fraude."**

Conforme fls. 297 e 324, a infração que foi imputada no auto de infração seria a omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa jurídica. Do contexto geral dos autos, documentos apresentados, alegações trazidos, noto que o caso em tela se identifica aos apontados nas Súmulas CARF14 e 25, no sentido de que a apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo. Destaco:

“Ao transmutar o contrato de arrendamento em parceria rural, com o objetivo de reduzir o Imposto de Renda dos proprietários das terras rurais arrendadas, a Klabin S.A. e os arrendantes incorreram também em simulação, conforme Art. 167 do Código Civil.

(...)

Induzidos e sustentados por um contrato simulado de PARCERIA, pactuado por todos os contratantes, o FISCALIZADO e sua esposa deixaram de tributar corretamente os rendimentos recebidos nos anos-calendários 2013 a 2015.

É importante ressaltar que o FISCALIZADO sequer pode argumentar ignorância jurídica sobre a natureza do contrato com a Klabin. Isto porque já foi pelo autuado pelo mesmo motivo nos autos do processo administrativo nº 12571.720282/2014- 83. Mesmo sabendo que deveria tributar tais rendimentos como aluguéis, o FISCALIZADO continuou os tributando como receita da atividade rural.

Por todo exposto acima, comprovou-se o evidente intuito de fraude do sujeito passivo e sua esposa em conluio com o arrendatário solidário.”

Em que pese as descrições apontadas pela autoridade fiscal, não compartilho do mesmo entendimento. Minhas razões se pautam no fato de que a mera afirmação de diferimento, morosidade,

ou omissão do contribuinte, no sentido de deixar de declarar e recolher o tributo, não caracterizam, por si só, a prática de sonegação que é a ação ou omissão de forma dolosa, como reproduzido na legislação pertinente, a seguir³:

“Art. 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais (...);” – destaques desta Relatora

Além disso, a desnaturação do contrato de parceria para arrendamento, por isso só, não significa a comprovação e individualização, pela autoridade fiscal, da ocorrência de ato doloso e/ou, da comprovação de intenção de fraudar. A meu ver, a ausência de compartilhamento de riscos e resultados implicam na diferenciação de forma de tributação.

Interessante destacar que, em 23/10/2014, o contribuinte principal, já havia recebido uma autuação sobre os mesmos fatos jurídicos, com mesma infração imputação de (i) Rendimentos de arrendamento rural recebidos de pessoa jurídica, (ii) omissão de rendimentos da atividade rural e (iii) diferença apurada decorrente de Arrendamento Rural lançado como Receita de Atividade Rural, todos fatos geradores do mesmo contrato rural nº144/2007, mas do ano calendário de 2009. No caso mencionado, sob o nº 12571-720.282/2014-83, também com distribuição de recurso a ser julgado, sob a minha relatoria, o auto foi lavrado por autoridade fiscal diversa, sem qualificação de multa de ofício e sem imputação de sujeição passiva por solidariedade de fato.

Por fim, dou parcial provimento ao recurso dos recorrentes para excluir a qualificadora da multa, reduzindo a 75%, com aplicação inclusive das Súmulas CARF reproduzidas abaixo:

Súmula CARF nº 14⁴

Aprovada pelo Pleno em 2006 A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 25⁵

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009 A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.”

Por fim, no que tange à responsabilidade solidária da empresa, entendo que deve ser afastada.

Isso porque, o relatório fiscal, para justificar a atribuição da responsabilidade teria entendido que:

³ Lei 4.502/64 Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm

⁴ Com efeito vinculante cf. RICARF/23- Acórdãos Precedentes nº 101-94258, de 01/07/2003 Acórdão nº 101-94351, de 10/09/2003 Acórdão nº 104-19384, de 11/06/2003 Acórdão nº 104-19806, de 18/02/2004 Acórdão nº 104-19855, de 17/03/2004.

⁵ Com efeito vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010; acórdãos precedentes nº CSRF/04-00.883, de 27/05/2008, Acórdão nº CSRF/04-00.762, de 03/03/2008, Acórdão nº 104-23659, de 17/12/2008, Acórdão nº 104-23697, de 04/02/2009, Acórdão nº 3402-00.145, de 02/06/2009.

“Quando na mesma obrigação concorre mais de um devedor ocorre o instituto da solidariedade definido no art. 264 do Código Civil:

Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil

Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador.

Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; (...)

Ao transmutar o Contrato de Arrendamento Rural em Contrato de Parceria Rural, o proprietário da terra poderia beneficiar-se indevidamente da seguinte forma:

- Locupletar-se de eventuais despesas de livro caixa (previsto no art. 18 da Lei 9.250/1995; art. 4º da Lei 8.023/1990; art. 60 e 63 do Decreto 3.000/1999; art. 11 da IN SRF 83/2001);
- Valer-se da prerrogativa de tributar apenas 20% das supostas receitas rurais (previsto no art. 5º da Lei 8.023/1990; art. 71 do Decreto 3.000/1999);
- Compensar-se com eventuais prejuízos rurais de anos-calendários anteriores (conforme art. 19 da Lei 9.250/1995; artigos 65 e 66 do Decreto 3.000/1999).

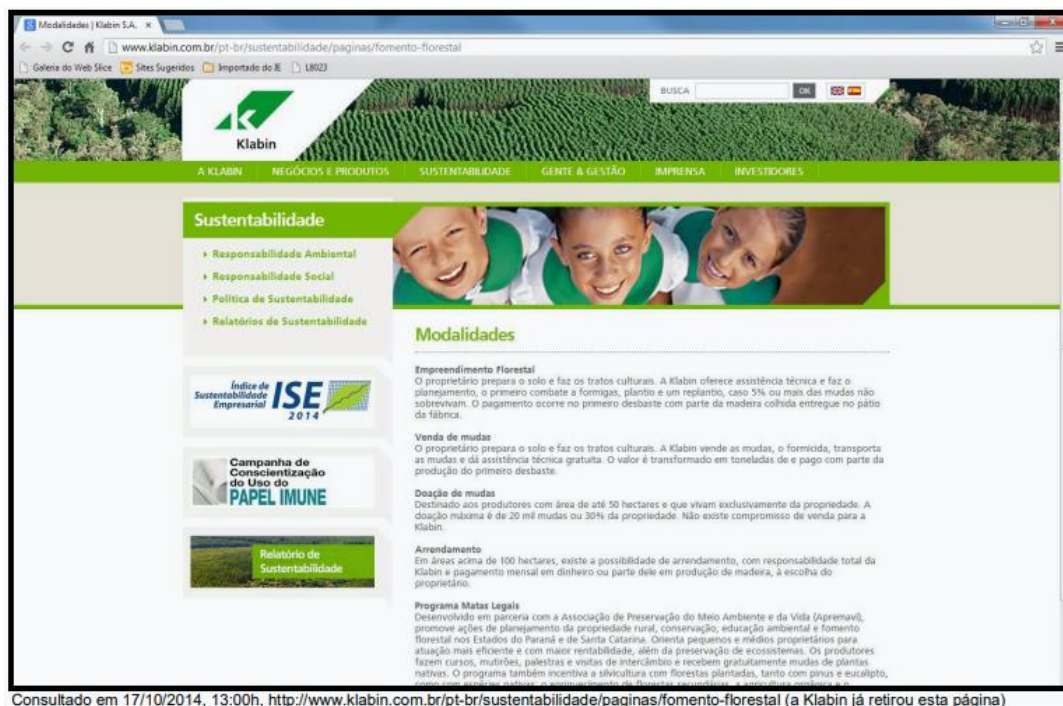
Em contrapartida, o arrendador, haja vista a economia tributária acima ventilada, pode pagar um menor preço na locação do imóvel rural, ampliando seus lucros pela menor despesa operacional, em aproximadamente 23,28% (considerando-se alíquota de IR em 27,5%, presunção do resultado em 20%, e desconsiderando-se eventuais prejuízos rurais de anos-calendários anteriores e demais deduções)

Ganho Klabin		
	Atividade Rural	Aluguel
Receita	100,00	100,00
Presunção 20%	20,00	-
Alíquota 27,5%	5,50	27,50
Receita líquida Produtor Rural	94,50	72,50
Diferença (94,50 – 72,50)		22,00
Economia Klabin (22,00 ÷ 94,50)		23,28%

Considerando que:

- A Klabin S.A., além do presente contrato, firmou muitos outros com as mesmas características aqui analisadas (anexamos outros dois ao processo, a título de exemplo);
- Os referidos contratos dividem-se em:
 - o Parte inicial do “Contrato de Parceria Agroflorestal” com dados dos proprietários, da propriedade rural, e do valor do arrendamento;
 - o “CORPO do Contrato de Parceria Agroflorestal (Cláusulas e Condições de Caráter Geral)” com cláusulas pré-estabelecidas; e
 - o Em alguns casos possuem “Contratos de Compra e Venda Antecipada das Árvores”.

- Trata-se de contratos em que a maior parte de suas cláusulas foi elaborada pela Klabin S.A., com destaque para o “CORPO do Contrato de Parceria Agroflorestal (Cláusulas e Condições de Caráter Geral)” elemento constante em todos os contratos fraudulentos de parceria rural.
- O sítio eletrônico da Klabin, consultado em 17/10/2014 oferecia o suposto contrato de parceria rural como Arrendamento Rural, demonstrando o claro intuito de fraude (após fiscalização, a Klabin retirou a página copiada abaixo)



Em solidariedade com o fiscalizado, concluímos pela inclusão no polo passivo a principal mentora do contrato de arrendamento (simulado como parceria rural) e beneficiária de vantagem econômica na locação de imóvel rural em detrimento do Fisco Federal.”

Decisão da DRJ manteve a solidariedade a partir dos pontos acima expostos, concluindo que teria restado demonstrada a tipificação do interesse comum descrito no Art. 124, I, CTN.

Para afastar a alegação, valho-me das razões do voto vencido do acórdão de nº 2102-003.828, a seguir expostos:

“3. Da responsabilidade solidária da empresa

Tanto nas fls. 296 do auto de infração quanto as fls. 316 do relatório, que o a empresa foi responsabilizada tributariamente na condição de solidária de fato, por ter interesse em comum no fato gerador da obrigação tributária principal, tal como detalhado do Relatório de Ação Fiscal em anexo, com base no art. 124, inciso I, do CTN, cujo teor destaco:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que **tenham interesse comum** na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – (...).”

Primeiramente, ressalto que o interesse comum que a norma legal prescreve não é o interesse econômico-financeiro, mas sim, a necessidade demonstração do interesse jurídico na situação que constitua o fato gerador.

Nesse sentido, o CARF possui diversos julgados ratificado esse racional de que, não se mantém a responsabilidade solidária quando nem o auto de infração nem o Relatório Fiscal descrevem suficientemente a base legal e a hipótese fática que fundamentam a autuação.

Nos termos do que indicado pelo fiscal, responsabilidade solidária decorreu do inciso I, do artigo 124 do CTN no sentido de indicara que a empresa teve interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal.

Como afirmei acima, a hipótese do artigo 124, I, determina que o interesse comum seja jurídico e não econômico. Nesse sentido, deve ser o interesse jurídico direto, imediato, na realização do fato gerador que deu ensejo ao lançamento, configurado quando as pessoas participam em conjunto da prática dos atos descritos na hipótese de incidência, cada uma em nome próprio.

Em sendo a participação direta, o contribuinte e o solidário praticam em conjunto o fato gerador; em sendo interesse comum praticado de forma indireta, pode -se falar em confusão patrimonial ou ainda, interposta pessoal, situação em que ambas se beneficiam em razão de sonegação, fraude ou conluio.

No caso em tela, não vislumbro a demonstração, pela fiscalização, de ter havido prova de que a empresa tenha atuado, conjuntamente, em interesse jurídico de fraudar, simular ou dolosamente, afastar a realização do fato gerador tributário, quando da assinatura de contrato de parceria em detrimento de um contrato de arrendamento.

O relatório fiscal apresenta supostos cálculos, demonstrando percentuais de suposta economia ou diferimento tributário, mas não demonstra individualizadamente, a conduta de dolo, fraude ou simulação e o interesse jurídico exigido em lei.

Ademais, entendo que o caso em tela merece aplicação da Súmula CARF 125 cujo ter abaixo reproduzo:

“Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção.” - destaques desta Relatora

Como destacado, o lançamento do crédito tributário se deu em face do contribuinte principal, a pessoa física do beneficiário, não tendo havido retenção de imposto sobre a renda paga pela empresa em favor do atuado principal.

A meu ver, pelas duas razões acima, dou provimento para que a responsabilidade solidária da empresa seja excluída.”

Salienta-se que o acórdão invocado tem as mesmas partes do presente caso e situação fática similar.

Assim, por todas essas razões, entendo que esta o lançamento deve ser parcialmente mantido, de modo que seja afastada a qualificadora da multa de ofício e ainda a responsabilidade solidária da empresa.

III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e DOU PARCIAL PROVIMENTO para excluir a qualificação da multa de ofício, mantendo-a em 75% e, ainda, excluir a empresa da sujeição passiva por solidariedade.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro,

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênica para manifestar entendimento divergente no que se segue.

No caso concreto, o contribuinte e empresa Klabin S.A. firmaram dois contratos: o Contrato de Parceria Agroflorestal nº 165/2008 e o Instrumento Particular de Compra e Venda Futura de Árvores em Pé Destinadas ao Corte.

A fiscalização considerou que esses instrumentos contratuais ocultam arrendamento rural, conforme explicitado na Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is) do Auto de Infração, merecendo destaque o constante das e-fls. 227/250, tendo a fiscalização, em apertada síntese, resumido a situação nos seguintes termos:

Considerando-se o acima exposto, constatamos 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.

A Conselheira Relatora reconhece que não se trata de parceria rural, mas de arrendamento rural. Mas, no seu entender, teria havido simples omissão de rendimentos decorrente de uma classificação incorreta do contrato pelas partes e não de uma simulação com evidente intuito de fraude.

Devo ponderar, contudo, que os elementos alinhavados na Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is) revelam que não se trata de um mero erro na interpretação da legislação, mas de um inequívoco ajuste doloso para ocultar o arrendamento e reduzir artificialmente a carga tributária, sendo relevante o fato de as partes terem se utilizado de dois instrumentos contratuais, os contratos de “parceria” e de “compra e venda futura”, de modo a melhor tentar ocultar o arrendamento rural.

Diante do constante dos autos, forma-se convicção quanto a ter havido efetivamente simulação, sendo pertinentes os pontos suscitados pela fiscalização nas e-fls. 255/256 para justificar a qualificação da multa (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, §1º; Lei nº 4.502, de 1964, arts. 71, 72 e 73; e Súmulas CARF nº 14 e 25), cabendo apenas limitar a multa qualificada ao percentual de 100%, em face do advento da Lei nº 14.689, de 2023.

Para afastar a qualificação da multa de ofício e a imputação de solidariedade, a recorrente invocou o voto vencido do Acórdão nº 2102-003.828, de 28 de julho de 2025. Nesse ponto, contudo, temos de ter em mente o voto vencedor do Acórdão nº 2102-003.828, transcrevo:

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula, redator designado.

Em que pese o ilibado saber jurídico e o festejado conteúdo lançado na fundamentação do voto da i. relatora, venho, respeitosamente, divergir do entendimento exposto, especialmente no que concerne ao afastamento da responsabilidade solidária e à desqualificação da multa aplicada à luz do caso concreto.

- Da responsabilidade solidária – Interesse jurídico comum na constituição do fato gerador

O art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional estabelece que são solidariamente obrigadas “as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”. O parágrafo único do referido artigo afasta o benefício de ordem, permitindo a exigência integral do crédito de qualquer dos coobrigados.

Conforme assenta o Parecer Normativo Cosit nº 4/2018 e a jurisprudência reiterada deste Conselho, o “interesse comum” mencionado no dispositivo não se confunde com mero interesse econômico ou expectativa de proveito financeiro. Trata-se de interesse jurídico, caracterizado pela atuação direta ou indireta, consciente e relevante, na constituição da situação que deu origem ao fato gerador do tributo. Tal interesse pode manifestar-se por meio da prática conjunta

do fato gerador ou pela participação coordenada em atos que, embora sob forma lícita aparente, sejam estruturados de modo a produzir efeitos tributários indevidos.

No presente caso, a análise do “Contrato de Parceria Agroflorestal nº 144/2007”, celebrado entre o contribuinte e a Klabin S.A., bem como das provas colhidas no procedimento fiscal, evidencia de forma incontestada que a pessoa jurídica solidária participou de maneira essencial e integrada na configuração da situação tributável.

Os elementos probatórios demonstram que:

1. Exploração exclusiva da atividade – A Klabin S.A. deteve a condução integral da exploração econômica da área rural (821,5658 hectares), assumindo todos os custos, despesas e riscos inerentes, desde o plantio até a colheita, sem qualquer ingerência do proprietário nas decisões técnicas ou comerciais (itens 4.2, 4.3 e correlatos das Cláusulas Gerais).
2. Remuneração fixa e pré-determinada – O contrato estabeleceu pagamentos mensais certos ao proprietário, atualizados por índice vinculado ao preço da soja, independentemente da efetiva produção ou das oscilações de mercado, afastando a partilha de riscos e resultados que caracteriza a verdadeira parceria rural.
3. Simulação da natureza contratual – Apesar da denominação de “parceria agroflorestal”, o conjunto das cláusulas e a dinâmica contratual revelam inequívocos elementos do arrendamento rural, com retribuição fixa e ausência de participação do proprietário na atividade, ensejando enquadramento tributário indevido.
4. Atuação coordenada para efeitos tributários – A estrutura contratual beneficiou o contribuinte ao permitir-lhe tributar os valores recebidos como receita de atividade rural, afastando a incidência da tributação aplicável aos aluguéis, ao mesmo tempo em que atendeu ao interesse da Klabin S.A. em assegurar a posse e exploração integral da área sem os ônus de uma relação típica de compra e venda ou de parceria verdadeira.

Não se está diante, portanto, de relação jurídica entre partes em polos opostos, mas de verdadeira convergência de vontades para a consecução de um resultado comum: a exploração econômica da área rural sob forma contratual que afastasse a incidência tributária adequada. Esse cenário se amolda, com precisão, à hipótese prevista no art. 124, I, do CTN, pois houve efetiva participação da Klabin S.A. na constituição da situação que gerou o tributo, mediante conduta ativa e consciente, de modo indissociável do contribuinte principal.

Ressalte-se que a responsabilização solidária não exige prova de dolo específico quanto à supressão ou redução de tributo, bastando a demonstração do vínculo jurídico e da atuação conjunta na realização do fato gerador. Aqui, esse vínculo foi amplamente comprovado, seja pela condução integral da atividade pela Klabin

S.A., seja pela pactuação de cláusulas contratuais que afastaram qualquer risco do proprietário e asseguraram remuneração fixa, desnaturando a parceria rural.

Diante desse quadro, restando plenamente caracterizado o interesse jurídico comum e a participação essencial da Klabin S.A. na configuração do fato gerador do IRPF lançado, impõe-se a manutenção de sua sujeição passiva na qualidade de responsável solidária, abrangendo tributo e penalidades, nos exatos termos do lançamento.

- Da Multa Qualificada

Diante do acima exposto acerca da inequívoca solidariedade passiva, não há qualquer reparo a ser feito na decisão de primeira instância neste particular.

De fato, é cediço que a aplicação de penalidade mais grave, mediante a majoração da multa, só tem cabimento em situações específicas, onde fique evidenciado o comportamento excepcional do sujeito passivo, seja no tocante à falsidade na declaração, seja pela configuração de sonegação, conluio ou fraude acima transcritas, situações que, por sua gravidade, devem ensejar reprimenda punitiva de maior monta, com o fito de punir o infrator que assim age, extrapolando a conduta do mero inadimplemento e desestimulando novas condutas deste jaez.

No âmbito da aplicação da multa qualificada, não resta dúvida de que o dolo exigido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 não requer a consciência do agente de que sua conduta esteja tipificada como criminosa. A expressão "conduta dolosa" inserida nos citados artigos exige tão somente a prova de que o contribuinte teria agido voluntariamente, de forma consciente de seus atos, independentemente de saber se é ilícita ou não sua conduta.

Não obstante, mesmo que não seja imprescindível que o contribuinte tenha noção da ilicitude da sua conduta para que lhe seja imputada a multa qualificada, no presente caso é evidente que houve o intuito de fraudar ou de sonegar, conforme está detalhado no Relatório Fiscal e na decisão de piso.

Conclui-se, portanto, pelo cabimento da multa duplicada devido a comprovação de ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente, uma vez que está cabalmente demonstrada a ação dolosa por parte do sujeito passivo.

Contudo, aplica-se ao presente caso a retroatividade benigna, diante da superveniência da Lei nº 14.689/2023, que reduziu o percentual da multa qualificada a 100%, dando nova redação ao art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

Conclusão

Por todo o exposto, conheço do recurso voluntário e dou parcial provimento, tão somente para dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar de 100%.

Na mesma linha do voto condutor do Acórdão nº 2102-003.828, de 28 de julho de 2025, e, ponderando a situação do presente caso concreto, considero pertinente a invocação do Parecer Normativo Cosit nº 4, de 2018, eis que a imputação de responsabilidade solidária não se originou de mera presunção ou divergência de interpretação da legislação tributária, mas da constatação de interesse jurídico comum decorrente da atuação ilícita, merecendo destaque o seguinte excerto do Parecer Normativo Cosit nº 4, de 2018:

(...) o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. É responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam.

Mesmo nesta última hipótese está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta.

Destarte, ao se constatar a atuação dolosa da empresa Klabin S.A. no sentido de, por meio de simulação, fraudar o pagamento de tributos, resta respaldada a imputação da responsabilidade solidária por interesse jurídico comum em relação à empresa que atuou ilicitamente para desfigurar a obrigação tributária, sendo aplicável o disposto no art. 124, I, do CTN.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para aplicar a retroação da multa da Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei nº 14.689, de 2023, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro