



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>12571.720079/2017-50</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2201-012.776 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	14 de maio de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MARCOS FERREIRA DE CAMARGO
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

RECURSO VOLUNTÁRIO INTERPOSTO FORA DO PRAZO LEGAL.  
INTEMPESTIVIDADE RECONHECIDA.

O recurso voluntário deve ser apresentado no prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência da decisão, conforme previsão constante do artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972. Eventual recurso formalizado em inobservância ao prazo legal deve ser tido por intempestivo, do que resulta o seu não conhecimento e o caráter de definitividade da decisão proferida pelo julgador de primeira instância.

PARCERIA x ARRENDAMENTO RURAL. DISTINÇÃO. FORMA DE TRIBUTAÇÃO.

A diferença intrínseca entre os contratos de parceria rural e de arrendamento rural é que os primeiros se caracterizam pelo fato de o proprietário da terra assumir os riscos inerentes à exploração da atividade e partilhar os frutos ou os lucros na proporção que houver sido previamente estipulada, enquanto nos segundos não há assunção dos riscos por parte do arrendador que recebe uma retribuição fixa pelo arrendamento das terras. Quando em um contrato, ainda que denominado de parceria rural, contiver a estipulação de que uma das partes receberá quantia fixa, independente de produção, sem assunção de riscos, resta caracterizado o arrendamento, devendo ser assim tributado.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. EXIGIBILIDADE.

A multa de ofício qualificada é exigível quando constatada a intenção do sujeito passivo de modificar as características essenciais do fato gerador, de modo a impedir ou retardar seu conhecimento pelo Fisco, visando o recolhimento a menor dos tributos devidos.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689/2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

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 nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em: I) não conhecer do recurso voluntário interposto pelo contribuinte, diante de sua intempestividade; II) dar provimento parcial ao recurso voluntário do responsável solidário para reduzir a multa de ofício qualificada para 100%, em face da retroatividade benigna.

*Assinado Digitalmente*

**Luana Esteves Freitas** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Marco Aurélio de Oliveira Barbosa** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Cleber Ferreira Nunes Leite, Fernando Gomes Favacho (substituto[a] integral), Thiago Alvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

## RELATÓRIO

### Do Auto de Infração

Foi lavrado Auto de Infração (fls. 142/188) em face do contribuinte, referente ao imposto sobre a renda de pessoa física dos anos-calendários 2013, 2014 e 2015, no qual foi apurado imposto no valor de R\$ 269.711,64 (duzentos e sessenta e nove mil, setecentos e onze reais e sessenta e quatro centavos), acrescido de multa de ofício qualificada de 150% e juros de mora, em decorrência de omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa jurídica, na forma dos dispositivos legais sumariados na peça fiscal.

A Klabin S.A. foi incluída como responsável solidária, conforme entendimento da fiscalização, por ser essa a principal mentora do contrato de parceria rural e beneficiária de vantagem econômica na locação de imóvel rural.

Foi aplicada a multa qualificada de 150% fundamentada no evidente intuito de fraude do sujeito passivo com o arrendatário solidário ao transmutar o contrato de arrendamento em parceria rural, com o objetivo de reduzir o imposto de renda do arrendatário.

Conforme se constata no Relatório Fiscal (fls. 155/185), a fiscalização desconsiderou o Contrato de Parceria Agroflorestal firmado pelo contribuinte e a Klabin S.A., responsável solidária, concluindo que simularam tal para dissimular a verdadeira natureza jurídica, que é de arrendamento, em breve síntese, porque os supostos parceiros outorgantes:

1. Não participam da decisão de como explorar a terra, não têm gerência sobre a plantação;
2. Não plantam e não colhem;
3. Não podem dispor da produção pois no mesmo ato contratual comprometem-se a vender "a sua parte", ao suposto parceiro outorgado, por um preço fixo previamente ajustado, desvinculado da qualidade e quantidade efetivamente produzida;
4. Não compartilham riscos de produção, de caso fortuito e força maior, que são integralmente assumido pela suposta parceira outorgada;
5. Não realizam despesas de custeio e investimento e
6. Por fim, no contrato firmado inserem-se cláusulas que são atinentes a contratos de arrendamento.

### Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado do Auto de Infração na data de 21/06/2017, por via postal, conforme aviso de recebimento – A.R. acostado à fl. 195, e o responsável na data de

22/06/2017, conforme A.R. de fl. 198, e apresentaram Impugnação Única (fls. 203/229) na data de 20/07/2017 (fl. 203), na qual alegaram, em breve síntese:

- (i) Não se trata de arrendamento de terras e sim de efetiva, real e necessária parceria agrícola firmada entre os proprietários da terra e a Klabin, justamente com o objetivo acima demonstrado: permitir que a Klabin obtenha madeira suficiente para suprir o estoque de matérias primas de que necessita para a produção de papel, papelão e embalagem;
- (ii) Que, ao contrário do apontado pela fiscalização, há riscos para ambas as partes contratantes;
- (iii) Que o prazo longo de duração do contrato se deu em razão da natureza da cultura desenvolvida no imóvel rural, e o ciclo de corte das árvores plantadas, que para produção de madeira varia entre 14 a 20 anos;
- (iv) Que a Klabin assume responsabilidade trabalhista, e isenta o contribuinte desta, no que tange aos seus funcionários que laboram na fase inicial do plantio;
- (v) Que efetua antecipação de preço de compra de futura safra/colheita em razão da peculiaridade de duração do ciclo produtivo que é bastante alongado – mínimo de 14 anos;
- (vi) Não houve fraude ou simulação, em razão de expressa disposição e autorização legal (Estatuto da Terra);
- (vii) Pugnou, ao final, pela exclusão da responsabilidade tributária.

#### Da Decisão de Primeira Instância

A 19ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP – DRJ/SPO, em sessão realizada em 28/03/2018, por meio do acórdão nº 16-81.912 (fls. 278/291), julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo integralmente o crédito tributário e a responsabilidade solidária, cujo acórdão restou assim ementado (fl. 278):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2014, 2015, 2016

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 agroflorestal 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

### Do Recurso Voluntário

Cientificado do resultado do julgamento em primeira instância na data de 10/04/2018, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – A.R. acostado à fl. 294, o contribuinte e o responsável apresentaram Recurso Voluntário Único (fls. 297/315) na data de 11/05/2018 (fl. 297), reiterando os mesmos argumentos já apresentados na Impugnação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

### VOTO

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

#### **Admissibilidade**

O Contribuinte foi intimado acerca do resultado do julgamento em primeira instância na data de 10/04/2018 (terça-Feira), conforme Aviso de Recebimento acostado à fl. 294, e o Responsável Solidário não foi formalmente cientificado do acórdão de piso, de modo que se considera sua ciência tácita na data do protocolo do Recurso Voluntário que se deu em 11/05/2018, conforme carimbo apostado na fl. 297.

Para a contagem prazo para a interposição do recurso, levando-se em conta a disposição contida no artigo 5º do citado Decreto nº 70.235 de 19721, exclui-se o dia da ciência,

passando a ser o termo inicial da contagem do prazo o dia 11/04/2018 (quarta-feira) e o termo final o dia 10/05/2018 (quinta-feira). O Recurso Voluntário Único (contribuinte e responsável) foi apresentado somente no dia 11/05/2018 (sexta-feira) conforme comprova carimbo apostado na fl. 532.

Desse modo, **o recurso voluntário interposto pelo contribuinte é manifestamente intempestivo, e não comporta conhecimento**, sendo que **o recurso voluntário apresentado pelo Solidário, ainda que em peça única, deve ser conhecido, diante da ausência de sua intimação formal sobre o acórdão de piso.**

### **Arrendamento x Parceria Rural**

Em se tratando de arrendamento ou parceria rural, necessário se faz analisar o disposto na Lei nº 4.504/1964 (Estatuto da Terra), conforme redação vigente há época da ocorrência do fato gerador, que assim preconiza:

Art. 92. A posse ou uso temporário da terra serão exercidos em virtude de contrato expreso ou tácito, estabelecido entre o proprietário e os que nela exercem atividade agrícola ou pecuária, sob forma de arrendamento rural, de parceria agrícola, pecuária, agro-industrial e extrativa, nos termos desta Lei.

#### **Do Arrendamento Rural**

Art. 95. Quanto ao arrendamento rural, observar-se-ão os seguintes princípios:

I - os prazos de arrendamento terminarão sempre depois de ultimada a colheita, inclusive a de plantas forrageiras temporárias cultiváveis. No caso de retardamento da colheita por motivo de força maior, considerar-se-ão esses prazos prorrogados nas mesmas condições, até sua ultimateção;

II - presume-se feito, no prazo mínimo de três anos, o arrendamento por tempo indeterminado, observada a regra do item anterior;

III - o arrendatário, para iniciar qualquer cultura cujos frutos não possam ser recolhidos antes de terminado o prazo de arrendamento, deverá ajustar, previamente, com o arrendador a forma de pagamento do uso da terra por esse prazo excedente;

IV - em igualdade de condições com estranhos, o arrendatário terá preferência à renovação do arrendamento, devendo o proprietário, até 6 (seis) meses antes do vencimento do contrato, fazer-lhe a competente notificação extrajudicial das propostas existentes. Não se verificando a notificação extrajudicial, o contrato considera-se automaticamente renovado, desde que o arrendador, nos 30 (trinta) dias seguintes, não manifeste sua desistência ou formule nova proposta, tudo mediante simples registro de suas declarações no competente Registro de Títulos e Documentos;

V - os direitos assegurados no inciso IV do caput deste artigo não prevalecerão se, no prazo de 6 (seis) meses antes do vencimento do contrato, o proprietário, por

via de notificação extrajudicial, declarar sua intenção de retomar o imóvel para explorá-lo diretamente ou por intermédio de descendente seu;

VI - sem expresse consentimento do proprietário é vedado o subarrendamento;

VII - poderá ser acertada, entre o proprietário e arrendatário, cláusula que permita a substituição de área arrendada por outra equivalente no mesmo imóvel rural, desde que respeitadas as condições de arrendamento e os direitos do arrendatário;

VIII - o arrendatário, ao termo do contrato, tem direito à indenização das benfeitorias necessárias e úteis; será indenizado das benfeitorias voluptuárias quando autorizadas pelo proprietário do solo; e, enquanto o arrendatário não for indenizado das benfeitorias necessárias e úteis, poderá permanecer no imóvel, no uso e gozo das vantagens por ele oferecidas, nos termos do contrato de arrendamento e das disposições do inciso I deste artigo;

IX - constando do contrato de arrendamento animais de cria, de corte ou de trabalho, cuja forma de restituição não tenha sido expressamente regulada, o arrendatário é obrigado, findo ou rescindido o contrato, a restituí-los em igual número, espécie e valor;

X - o arrendatário não responderá por qualquer deterioração ou prejuízo a que não tiver dado causa;

XI - na regulamentação desta Lei, serão complementadas as seguintes condições que, obrigatoriamente, constarão dos contratos de arrendamento:

- a) limites da remuneração e formas de pagamento em dinheiro ou no seu equivalente em produtos;
- b) prazos mínimos de arrendamento e limites de vigência para os vários tipos de atividades agrícolas;
- c) bases para as renovações convencionadas;
- d) formas de extinção ou rescisão;
- e) direito e formas de indenização ajustadas quanto às benfeitorias realizadas;

XII - a remuneração do arrendamento, sob qualquer forma de pagamento, não poderá ser superior a 15% (quinze por cento) do valor cadastral do imóvel, incluídas as benfeitorias que entrarem na composição do contrato, salvo se o arrendamento for parcial e recair apenas em glebas selecionadas para fins de exploração intensiva de alta rentabilidade, caso em que a remuneração poderá ir até o limite de 30% (trinta por cento).

XIII - a todo aquele que ocupar, sob qualquer forma de arrendamento, por mais de cinco anos, um imóvel rural desapropriado, em área prioritária de Reforma Agrária, é assegurado o direito preferencial de acesso à terra. Vetado

(...)

**Da Parceria Agrícola, Pecuária, Agro-Industrial e Extrativa**

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:

a) quota-limite do proprietário na participação dos frutos, segundo a natureza de atividade agropecuária e facilidades oferecidas ao parceiro;

b) prazos mínimos de duração e os limites de vigência segundo os vários tipos de atividade agrícola;

c) bases para as renovações convençionadas;

d) formas de extinção ou rescisão;

e) direitos e obrigações quanto às indenizações por benfeitorias levantadas com consentimento do proprietário e aos danos substanciais causados pelo parceiro, por práticas predatórias na área de exploração ou nas benfeitorias, nos equipamentos, ferramentas e implementos agrícolas a ele cedidos;

f) direito e oportunidade de dispor sobre os frutos repartidos;

VI - na participação dos frutos da parceria, a quota do proprietário não poderá ser superior a:

a) 20% (vinte por cento), quando concorrer apenas com a terra nua;

b) 25% (vinte e cinco por cento), quando concorrer com a terra preparada;

c) 30% (trinta por cento), quando concorrer com a terra preparada e moradia;

d) 40% (quarenta por cento), caso concorra com o conjunto básico de benfeitorias, constituído especialmente de casa de moradia, galpões, banheiro para gado, cercas, valas ou currais, conforme o caso;

e) 50% (cinquenta por cento), caso concorra com a terra preparada e o conjunto básico de benfeitorias enumeradas na alínea d deste inciso e mais o fornecimento de máquinas e implementos agrícolas, para atender aos tratos culturais, bem como as sementes e animais de tração, e, no caso de parceria pecuária, com animais de cria em proporção superior a 50% (cinquenta por cento) do número total de cabeças objeto de parceria;

f) 75% (setenta e cinco por cento), nas zonas de pecuária ultra-extensiva em que forem os animais de cria em proporção superior a 25% (vinte e cinco por cento) do rebanho e onde se adotarem a meação do leite e a comissão mínima de 5% (cinco por cento) por animal vendido;

g) nos casos não previstos nas alíneas anteriores, a quota adicional do proprietário será fixada com base em percentagem máxima de dez por cento do valor das benfeitorias ou dos bens postos à disposição do parceiro;

VII - aplicam-se à parceria agrícola, pecuária, agropecuária, agro-industrial ou extrativa as normas pertinentes ao arrendamento rural, no que couber, bem como as regras do contrato de sociedade, no que não estiver regulado pela presente Lei.

VIII - o proprietário poderá sempre cobrar do parceiro, pelo seu preço de custo, o valor de fertilizantes e inseticidas fornecidos no percentual que corresponder à participação deste, em qualquer das modalidades previstas nas alíneas do inciso VI do caput deste artigo;

IX - nos casos não previstos nas alíneas do inciso VI do caput deste artigo, a quota adicional do proprietário será fixada com base em percentagem máxima de 10% (dez por cento) do valor das benfeitorias ou dos bens postos à disposição do parceiro. (Incluído pela Lei nº 11.443, de 2007).

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

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

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

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

**2º As partes contratantes poderão estabelecer a prefixação, em quantidade ou volume, do montante da participação do proprietário, desde que, ao final do**

**contrato, seja realizado o ajustamento do percentual pertencente ao proprietário, de acordo com a produção.**

§ 3º Eventual adiantamento do montante prefixado não descaracteriza o contrato de parceria.

§ 4º Os contratos que prevejam o pagamento do trabalhador, parte em dinheiro e parte em percentual na lavoura cultivada ou em gado tratado, são considerados simples locação de serviço, regulada pela legislação trabalhista, sempre que a direção dos trabalhos seja de inteira e exclusiva responsabilidade do proprietário, locatário do serviço a quem cabe todo o risco, assegurando-se ao locador, pelo menos, a percepção do salário-mínimo no cômputo das 2 (duas) parcelas.

§ 5º O disposto neste artigo não se aplica aos contratos de parceria agroindustrial, de aves e suínos, que serão regulados por lei específica.

Por meio da leitura dos dispositivos legais supracitados, observamos que os contratos rurais podem ser de dois tipos: **(i) contrato de arrendamento e (ii) contrato de parceria**. A diferença intrínseca entre eles é que o primeiro caracteriza-se pela ausência de compartilhamento de riscos advindos de caso fortuito ou força maior, bem como pelo recebimento de um valor fixo por parte do proprietário, enquanto o segundo, pela existência da possibilidade de riscos para o proprietário, sem haver retribuição fixa.

Outra diferença entre os dois tipos de contratos, que pode ser extraído do próprio diploma normativo, é que no **contrato de arrendamento** há uma **retribuição certa ou aluguel** paga pelo possuidor (arrendatário) para uso, gozo e fruição do bem, o que decorre justamente da ausência de compartilhamento de riscos entre as partes, vejamos:

Decreto 59.566, de 14 de novembro de 1966 – Regulamento do Estatuto da Terra

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.**

Tal distinção é importante, pois o tratamento tributário é diferente. No contrato de arrendamento, no caso do proprietário dos bens rurais cedidos, o rendimento é tributado como se fosse um aluguel comum (art. 49, incisos I e II, do Decreto nº 3.000/99 – RIR/99), enquanto no contrato de parceria, as duas partes são tributadas como atividade rural na proporção que couber a cada uma delas (art. 59 do Decreto nº 3.000/99 – RIR/99), vejamos:

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):

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

II - 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.**

Acrescento, ainda, o previsto no artigo 13, da Lei nº 8.023/1990, que trouxe as alterações na legislação do imposto de renda sobre o resultado da atividade rural:

Art. 13. Os arrendatários, os condôminos e os parceiros na exploração da atividade rural, comprovada a situação documentalmente, pagarão o imposto de conformidade com o disposto nesta lei, separadamente, na proporção dos rendimentos que couber a cada um.

Feitas tais premissas, passo a análise deste caso sob julgamento.

Em face do Recorrente foi lavrado o Auto de Infração relativo ao imposto de renda da pessoa física, anos-calendários 2013, 2014 e 2015, em decorrência da omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa jurídica, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 269.711,64 (duzentos e sessenta e nove mil, setecentos e onze reais e sessenta e quatro centavos), acrescido de multa de ofício qualificada de 150% e juros de mora.

Conforme se constata no Relatório Fiscal (fls. 155/185), a renda foi decorrente do Contrato de Parceria Agroflorestal (fls. 75/91), firmado entre o Recorrente e a empresa Klabin S.A, cujo objeto consistia na exploração rural do imóvel denominado “Fazenda SANTA Rosa”, com área de 856,8 ha, de sua propriedade, com destinação à implantação de florestamento ou reflorestamento com árvores de *pinus* e/ou *eucalipto*.

Como se extrai do verificado pela Fiscalização, e confirmado pela DRJ, fundamentos com os quais concordo, embora nominado como Contrato de Parceria, possui cláusulas que deixam evidente trata-se na prática de contrato de arrendamento rural, especialmente porque **DEIXA DE ESTIPULAR QUALQUER PARTILHA DE RISCOS**, vejamos o que preconizam as cláusulas contratuais:

4.7 – A PARCEIRA OUTORGADA assume toda a responsabilidade por riscos e acidentes do trabalho que possam vir a ocorrer, no imóvel objeto da parceria,

com seus empregados ou de empresas por ela contratadas, no período de vigência do contrato;

4.8 – A PARCEIRA OUTORGADA compromete-se a obedecer a todas as normas técnicas recomendáveis no sentido de garantir a conservação do solo e recursos naturais existentes no imóvel objeto desta parceria.

(...)

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 porventura 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.

(...)

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.

Observa-se, ainda, do instrumento contratual apresentado pelo ora recorrente (fls. 75/91), que, enquanto proprietário do imóvel rural, e – suposto – parceiro, foi afastado completamente da condução da atividade agrária desenvolvida, a qual era exercida exclusivamente pela possuidora, Klabin, a qual toma todas as decisões inerentes ao negócio, e desenvolve individual e exclusivamente a atividade, vejamos:

4.2. Caberá à PARCEIRA OUTORGADA a eleição das espécies de *pinus* e/ou *eucalipto* a serem plantadas na área objeto da parceria, a determinação das técnicas florestais a serem aplicadas na execução do florestamento/reflorestamento e sua manutenção durante o período de vigência do contrato, obedecidas as prescrições legais incidentes.

Além disso, o contrato preconiza a obrigação do recorrente vender a integralidade dos produtos que lhe cabem na denominada “parceria” exclusivamente ao “parceiro outorgado”, Klabin, conforme se constata na literatura da cláusula 7:

(7) COMPRA E VENDA ANTECIPADA:

a) A PARCEIRA OUTORGADA compromete-se a comprar e, os PARCEIROS OUTORGANTES, obrigam-se a venderem, exclusivamente àquela, a totalidade das árvores que lhes competirá nesta parceria, pelo preço que estabelecem no campo (8) deste, até o limite estimado de 913 (novecentos e treze) árvores (*in natura*) em pé, por mês, para os meses de setembro de 2007 a abril de 2008 e até o limite estimado de 1.297 (um mil duzentos e noventa e sete) árvores (*in natura*) em pé, por mês, a partir de maio de 2008 (...)

Em seguida, na cláusula 8 do contrato, preconiza **o preço mensal fixo**, em dinheiro, a ser pago ao proprietário da terra, desconsiderando o volume de produção, eventuais ocorrências de intempéries climáticas, incêndio, invasões de terras ou até mesmo a variação do preço da madeira no mercado:

(8) PREÇO:

a) fica estabelecido, de comum acordo, na data da assinatura deste contrato, o preço de R\$ 12,607 (doze reais e seiscentos e sete centavos) por árvore média formada (*in natura*), a ser pago pela PARCEIRA OUTORGADA, aos PARCEIROS OUTORGANTES, em parcelas mensais, durante todo o período de vigência do contrato, o que implica o total de 240 parcelas (20 anos);

b) para todos os efeitos, declaram os PARCEIROS OUTORGANTES, que o preço aqui estabelecido contempla a totalidade do resultado que esperam obter da parceria que ora celebram, de forma que o pagamento do preço aqui acordado, na forma estabelecida, implicará para a PARCEIRA OUTORGADA, a quitação pelo negócio ora celebrado (uma parceria agroflorestal com compra e venda antecipada do seu resultado final).

(9) ATUALIZAÇÃO DO PREÇO:

a) Seja procedida a atualização do preço da parcela mensal prevista no campo (8) deste, a cada 4 (quatro) meses, sempre em agosto para pagamento em setembro, outubro, novembro e dezembro, em **dezembro** para pagamento em janeiro, fevereiro, março e abril, em **abril** para pagamento em maio, junho, julho e agosto de cada ano, durante todo o período de vigência do contrato, de acordo com a variação do preço da saca de SOJA INDUSTRIAL 60 Kg, obtido a partir da média aritmética dos preços máximo e mínimo informado nos últimos 36 meses, nas referidas datas base de 20 de agosto, 20 de dezembro e 20 de abril (...)

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

Está demonstrado que o contrato de parceria agroflorestal, eliminou, para a recorrente, o fator risco inerente aos contratos de parceria, ao serem estabelecidas cláusulas que alteram justamente a parte do contrato de parceria 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.

A partir da análise do instrumento contratual evidente que o negócio jurídico deixou, definitivamente, de ser de parceria rural para se transformar em arrendamento rural, apesar da denominação que lhe foi dada pelos contratantes. O recorrente não mais participava dos riscos ligados à atividade.

Sobre esse entendimento cito a jurisprudência deste CARF:

**Ementa:** Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2013, 2014, 2015 PARCERIA x 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 nos segundos não há assunção dos riscos por parte do arrendador que recebe uma retribuição fixa pelo arrendamento das terras. Quando em um contrato, ainda que denominado de parceria rural, contiver a estipulação de que uma das partes receberá quantia fixa, independente de produção, sem assunção de riscos, resta caracterizado o arrendamento, devendo ser assim tributado. (Acórdão nº 2201-012.138, Relatora: Luana Esteves Freitas, Data de Julgamento 25/07/2025).

**Ementa:** Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2009, 2010 PARCERIA RURAL. ARRENDAMENTO RURAL. DISTINÇÃO. FORMA DE TRIBUTAÇÃO. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. CARACTERIZAÇÃO. A diferença intrínseca entre os contratos de parceria rural e de arrendamento rural é que os primeiros caracterizam-se pelo fato de o proprietário da terra assumir os riscos inerentes à exploração da atividade e partilhar os frutos ou os lucros na proporção que houver sido previamente estipulada, enquanto que nos segundos não há assunção dos riscos por parte do arrendador que recebe uma retribuição fixa pelo arrendamento das terras. O pagamento em quantidade fixa de produto, por si só, não descaracteriza o arrendamento e, muito menos, permite enquadrar o contrato como parceria rural, visto que a essência da parceria rural está no compartilhamento do risco, que deve ser comprovado documental. No caso de contrato de arrendamento, o rendimento recebido pelo proprietário dos bens rurais cedidos é tributado como se fosse um aluguel comum, enquanto que no contrato de parceria, as duas partes são tributadas como atividade rural na proporção que couber a cada uma delas. (Acórdão nº 2102-003.752, Relatora: Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Data de Julgamento: 06/06/2025).

**Ementa:** Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2006 PARCERIA RURAL x 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. OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI Nº. 9.430, de 1996 Caracteriza omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. ALIENAÇÃO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS. GANHO DE CAPITAL. CUSTODEAQUISIÇÃO. Na apuração do ganho de capital decorrente da alienação de produtos agrícolas, integram o custo de aquisição o valor do produto na data do seu recebimento acrescido das despesas relacionadas a conservação e reparo, assim como a comissão ou a corretagem, quando o ônus não for transferido ao adquirente do bem. MULTA QUALIFICADA 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 14). MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA; CONCOMITÂNCIA É incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente. (Artigo 44, inciso I, § 1º, itens II e III, da Lei nº. 9.430, de 1996). Recurso provido em parte. (Acórdão nº 2202-002.706, Relator: Antonio Lopo Martinez, Data de Julgamento: 16/07/2014).

Diante disso, as alegações tecidas pelo Recorrente não merecem acolhimento, devendo ser mantido o lançamento tributário como rendimento omitido decorrente de contratos de arrendamento rural, na forma de aluguel como disposto na legislação anteriormente citada.

#### **Da Multa de Ofício Qualificada**

A multa de ofício aplicada está prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação do art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 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.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

Conforme determina a norma legal, a multa de ofício é qualificada (duplicada) nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, que estabelecem:

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;

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

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 deferir o seu pagamento.

Art. 73 – Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

Depreende-se do texto transcrito que, no que tange à omissão de rendimentos, o inciso §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, estabelece que, nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, a multa aplicável é a de 150%.

É de ser notado que os três artigos acima transcritos exigem o dolo para a sua caracterização. Ou seja, a legislação exige que reste provada a presença de elemento subjetivo na conduta do contribuinte de forma a demonstrar que este quis os resultados estampados naqueles artigos.

A autoridade lançadora assim justifica a qualificação da multa de ofício (fls. 180/182):

Toda ação tendente a impedir a ocorrência, excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, é considerado **fraude**.

Quando a fraude é ajustada entre duas ou mais pessoas ocorre também o **conluio**.

Ao transmutar o contrato de arrendamento em parceria rural, com o objetivo de reduzir Imposto de Renda dos proprietários das terras rurais arrendadas, a Klabin S.A. e os arrendantes incorreram em **simulação**, conforme art. 167 do Código Civil, bem como em fraude e conluio previstos na Lei 4.502/1964.

(...)

O evidente intuito de fraude já foi discorrido ao longo de todo o relatório na análise das diversas cláusulas contratuais forjadas. Sendo assim, listaremos apenas os pontos relevantes que evidenciam a intenção de fraude/conluio, em atendimento à Súmula CARF nº 14:

- O nome “Contrato de Arrendamento Agroflorestal” foi deturpado para “Contrato de Parceria Agroflorestal”, camuflando-se a real operação do negócio jurídico;
- Na cláusula 4ª - DESTINAÇÃO (1ª parte do Contrato), abordado no tópico OBJETO, ao invés de “PARCEIRA OUTORGADA, em regime de parceria com os PARCEIROS OUTORGANTES” deveria ser: “ARRENDATÁRIA, em regime de arrendamento rural com os ARRENDANTES”. Os atuados falsearam a destinação do contrato;
- Na cláusula 7 – COMPRA E VENDA ANTECIPADA (1ª parte do Contrato) que prevê: “PARCEIRA OUTORGADA compromete-se a comprar e, os PARCEIROS OUTORGANTES, obrigam-se a venderem, exclusivamente àquela”, simulou-se operação de venda, conforme exposto nos tópicos “DIREITO DE DISPOR SOBRE OS FRUTOS/PRODUTOS REPARTIDOS” e “SIMULAÇÃO DE COMPRA E VENDA” deste relatório;
- Já a alínea “b”, da cláusula 8ª – “PREÇO” (1ª parte do Contrato) veda eventual cobrança da diferença entre o montante dos alugueres pagos e o valor de mercado da parcela da floresta que supostamente pertenceria aos proprietários de terras (arrendantes). Observe-se que a essência do contrato de parceria é justamente a participação no resultado da sociedade rural, cientes

disso as partes incluíram propositadamente dispositivo mitigador dos direitos de parceria para voltar à remuneração por preço certo, característico dos contratos de arrendamento;

- A cláusula “9 – ATUALIZAÇÃO DO PREÇO” (1ª parte do Contrato), tratado no tópico “VARIAÇÃO NO PREÇO – OFERTA E DEMANDA” deste relatório, fixou o reajuste dos rendimentos pagos aos proprietários de terras (arrendantes), proporcionalmente à variação do preço da saca de SOJA INDUSTRIAL 60 KG, índice sabidamente utilizado para atualizações de aluguéis de imóveis rurais;
- A cláusula 4.2 (2ª parte do Contrato), analisado no tópico “PRODUÇÃO PRÓPRIA” deste relatório, revela que o negócio florestal é atividade exclusiva da Klabin S.A., corroborando a má fé das partes na ocultação da verdadeira intenção do pacto;
- A cláusula 4.3 (2ª parte do Contrato), abordado no tópico “DESPESAS DE CUSTEIO E INVESTIMENTO” deste relatório, demonstra que todas as despesas da atividade agroflorestal são suportadas integralmente pela Klabin S.A., ratificando mais uma vez que o proprietário da terra é mero arrendador;
- As cláusulas 4.7, 4.8, 5.7, 5.12, e 5.14 (2ª parte do Contrato), abordado no tópico “CASO FORTUITO E FORÇA MAIOR”, comprova que todos os riscos do negócio rural são suportados pela Klabin S.A., reiterando-se a dissimulação de um contrato de arrendamento;
- A fim de garantir a fluidez operacional do contrato de arrendamento, a cláusula 5.1 (2ª 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 de enganar o fisco.

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

Além do lançamento do Imposto de Renda devido, aplicou-se multa prevista no inciso I, do art. 44 da Lei 9430 de 1996, por falta de pagamento/recolhimento, falta de declaração e declaração inexata, qualificada pelo §1º do mesmo artigo por evidente intuito de fraude, totalizando 150% sobre a diferença de imposto, bem como multa e juros de mora previstos no artigo 61, caput e § 3º da mesma Lei, que vão demonstrados no corpo deste Auto de Infração.

Como já demonstrado nesse voto, o que define a natureza jurídica de um contrato não é o nome que as partes lhe dão, mas o conteúdo de suas cláusulas e os direitos e obrigações que ele estabelece. A sua natureza é sempre determinada pelo conteúdo, por suas cláusulas, em suma, pelas obrigações e prestações assumidas. Foi analisado pela fiscalização os conteúdos dos contratos para determinar o tipo de negócio efetivamente praticado.

Apesar dos argumentos trazidos na peça recursal, a conduta dolosa se mostra evidente quando ficou demonstrado que o Recorrente buscou disfarçar o verdadeiro objetivo, que

era a celebração de um contrato de arrendamento, por meio de contratos de venda de safra futura, vinculados aos instrumentos de parceria rural. Com isso, reduziu de forma intencional o valor dos tributos recolhidos.

Portanto, estando caracterizado o intuito doloso e, sendo esse o fundamento para a aplicação da multa qualificada, conforme disposto nos artigos 71 e 72 do Decreto 4.502/1964, conclui-se que a qualificação da multa de ofício foi corretamente aplicada pela autoridade fiscal.

Deve-se, porém, aplicar ao 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, para reduzir o percentual e o correspondente valor da multa de ofício qualificada de 150% para 100%.

### **Da Responsabilidade Solidária**

Assim fundamentou a fiscalização a existência de responsabilidade tributária da empresa Klabin S.A. nos fatos apurados (fls. 178/180):

#### **SOLIDARIEDADE**

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

(...)

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

(...)

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)

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:
  - Parte inicial do “Contrato de Parceria Agroflorestal” com dados dos proprietários, da propriedade rural, e do valor do arrendamento;
  - “CORPO do Contrato de Parceria Agroflorestal (Cláusulas e Condições de Caráter Geral)” com cláusulas pré-estabelecidas; e
  - 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 relação à solidariedade, cabe observar a situação descrita no art. 124, I, do CTN, enquadrando-se como solidariamente obrigado as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo Único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Portanto, são dois os tipos de solidariedade na obrigação tributária: a primeira é das pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador e, a segunda, quando definidos por lei.

A última hipótese não comporta maiores dificuldades visto que a lei define as pessoas solidárias com o pagamento da dívida tributária. Já a primeira, requer a análise individual de cada situação para determinar se existe interesse comum, acarretando a solidariedade. Entenda-se como interesse comum o fato de o responsável solidário ter benefícios econômicos na situação que constitua o fato gerador da obrigação, o que deve ser demonstrado na ação fiscal.

No presente caso, a análise do “Contrato de Parceria Agroflorestal nº 145/2007”, celebrado entre o contribuinte e a Klabin S.A. (fls. 75/91), bem como as provas colhidas

durante o 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 (856,8 ha), 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.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por **NÃO CONHECER** do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, diante de sua intempestividade, e **CONHECER** do Recurso Voluntário interposto pelo responsável, e dar **PARCIAL PROVIMENTO**, para reduzir a multa de ofício qualificada para 100% em face da retroatividade benigna.

*Assinado Digitalmente*

**Luana Esteves Freitas**