



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 12571.720082/2018-54
Recurso Voluntário
Acórdão n° 2002-001.764 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 21 de novembro de 2019
Recorrente RICARDO DE AGUIAR WOLTER
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Ano-calendário: 2013, 2014

CONTRATO DE PARCERIA RURAL. DESCARACTERIZAÇÃO.
ARRENDAMENTO RURAL. RENDIMENTO TRIBUTÁVEL DE
ALUGUEL.

Caso proprietário/arrendador não assuma os riscos inerentes à exploração da atividade rural, conclui-se que, apesar de ter sido atribuída a denominação de parceria rural, o contrato caracteriza-se como arrendamento rural, devendo os rendimentos decorrentes serem tributados como aluguéis.

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS

A regra geral é a oferta da totalidade dos rendimentos auferidos pelo contribuinte à tributação. Contudo, em circunstâncias excepcionais e taxativas, a lei em sentido estrito pode conceder isenção do imposto de renda, ou qualquer outro tributo, a determinadas situações.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - INAPLICABILIDADE

Para ensejar a responsabilidade tributária prevista no artigo 124, I, o sujeito deve ter interesse em comum na situação que constitua o fato gerador do tributo devido.

MULTA QUALIFICADA - NÃO INCIDÊNCIA

O ônus probandi, para fins de aplicação da multa qualificada, é da fiscalização, que deve demonstrar cabalmente a conduta dolosa do sujeito passivo da obrigação tributária de sonegar ou fraudar os cofres públicos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: (i) em relação à responsabilidade solidária da pessoa jurídica KLABIN S/A, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Virgílio Cansino Gil, que lhe negou provimento; (ii) quanto à multa qualificada, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Thiago Duca Amoni (relator), que lhe deu provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Virgílio Cansino Gil.

(documento assinado digitalmente)

Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thiago Duca Amoni - Relator

(documento assinado digitalmente)

Virgílio Cansino Gil - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente), Virgílio Cansino Gil, Thiago Duca Amoni e Mônica Renata Mello Ferreira Stoll.

Relatório

Notificação de lançamento

Trata o presente processo de notificação de lançamento – NL (efls. 314 a 328), relativa a imposto de renda da pessoa física, pela qual se procedeu autuação pela omissão de rendimentos de aluguéis e royalties recebidos de pessoa jurídica e rendimentos classificados indevidamente na DIRPF.

Tal autuação gerou lançamento de imposto de renda pessoa física complementar de R\$26.236,18, acrescido de multa qualificada no importe de 150%, bem como juros de mora. Ainda, foi imputada responsabilidade tributária solidária à pessoa jurídica Klabin S/A, nos seguintes termos:

O Auto de Infração em comento foi lavrado em desfavor do Sr. RICARDO DE AGUIAR WOLTER, na qualidade de contribuinte, e também contra a pessoa jurídica KLABIN S/A, na qualidade de responsável tributário solidário.

Na presente fiscalização, por sua vez, o que se tem é a chamada “Responsabilidade Tributária Solidária de Fato” entre o Sr. RICARDO DE AGUIAR WOLTER e a pessoa jurídica KLABIN S/A em função do evidente interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária principal (Lei nº 5.172/66, art. 124, I).

Insta mencionar que ao transmutar o Contrato de Arrendamento Rural em um suposto Contrato de Parceria Rural, os proprietários da terra, caso optassem por tributar tais rendimentos como oriundos de “parceria rural” poderiam se beneficiaram 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)

Impugnação

A notificação de lançamento foi objeto de impugnação, cujas alegações do contribuinte, conforme decisão da DRJ, foram:

6. O lançamento é manifestamente equivocado. São totalmente erradas as premissas tomadas pelo agente fiscal, e por consequência erradas as conclusões a que chegou. Consequentemente, não poderá prosperar qualquer cobrança, tampouco responsabilização tributária solidária, como se demonstrará na sequência.

(...)

10. Para que a Klabin tenha o insumo principal para a fabricação de papel, papelão e embalagem, além de produzir em terras próprias parte dos insumos que necessita (isto é, as fibras extraídas da parte superior das toras de madeiras), para dar conta de ter um estoque de matéria-prima suficiente para manter a atividade produtiva, a empresa firma com parceiros rurais das regiões próximas às fábricas contratos como o que foi objeto deste auto de infração.

11. Diferentemente do que pretende fazer crer a autoridade fiscal, não se trata de arrendamento de terras e sim de efetiva, real e necessária parceria agrícola firmada entre o proprietário 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. O primeiro Impugnante, por sua vez, é produtora rural e explora a atividade agrícola em parceria com Klabin, produzindo a madeira necessária à produção de celulose e papelão por parte da empresa.

(...)

13. Alega primeiramente a fiscalização que o negócio jurídico em questão seria arrendamento e não parceria na medida em que não vislumbraria a autoridade fiscal a assunção de qualquer risco pelo negócio para o “arrendante” (Primeiro Impugnante). Com o devido respeito, a autoridade lançadora faz esta afirmação despropositada por não fazer uma leitura atenta do contrato, por desconhecer (ou não fazer questão de conhecer a cultura relativa ao florestamento/reflorestamento).

14. Com efeito, os riscos para ambas as partes, são claros. Vejamos.

(...)

25. Demais disto, esta intervenção inicial que se dá no momento do plantio, longe de configurar posse decorrente de arrendamento, tem por objetivo garantir que os compromissos da Klabin, assumidos perante órgãos de certificação internacional, sejam atendidos, como se pode constatar das informações extraídas do site (<https://www.klabin.com.br/pt/a-klabin/certificacoes/>) da empresa.

(...)

28. De fato, não é em nome de uma pretendida caracterização mais clara do negócio de parceria rural que a Klabin pode abrir mão do direito/dever de fazer com que as plantas que cultiva em parceria não causem degradação ambiental, daí porque preferir ela arcar com os custos de implantação da floresta que é desenvolvida em parceria.

30. De outro lado, não prospera a afirmação contida no auto de infração de que o fato de a Klabin antecipar pagamentos ao Primeiro Impugnante configuraria contraprestação do arrendamento rural.

31. Coerentemente com o que se afirmou anteriormente, tendo em vista que o ciclo produtivo é bastante alongado (mínimo de 14 anos para que se possa colher as árvores plantadas e destinar as toras para a produção de papel e papelão), obviamente que o produtor rural (parceiro) não teria como auferir neste período que medeia entre o plantio e a colheita o mínimo necessário para a sua subsistência (tal como, o pagamento de seus empregados, despesas com abastecimento, pagamento de ITR, manutenção da propriedade, etc.). Daí porque para fazer frente a estas despesas mínimas de subsistência do produtor, as circunstâncias impõem que Klabin faça periódicas antecipações de recursos por conta da venda, futura e incerta, da produção ao final do período de no mínimo catorze anos.

(...)

35. Não tem dúvida os contribuintes, o que se verifica no caso é a impossibilidade jurídica absoluta da ocorrência de simulação ou fraude, em razão da expressa disposição legal. Aliás, longe de se estar de teórica simulação por parte do contribuinte, mais parece se estar próximo da figura do excesso de exação por parte da autoridade fiscal, que voluntária ou deliberadamente, desrespeita expressa disposição legal.

(...)

37. De outra parte, a pretendida ‘descaracterização’ da parceria e consequente ‘caracterização’ enquanto arrendamento rural também não se sustenta frente às disposições e características do contrato entabulado entre as partes. Isto porque, de acordo com o art. 95 do Estatuto da Terra e o art. 13 do Decreto-Lei nº 59.666/66, para que se possa falar em arrendamento rural não de estar presentes as seguintes características e condições: (i) prazo mínimo de 3 anos para a vigência do contrato, (ii) direito de preferência na aquisição do imóvel, (iii) direito a indenização das benfeitorias necessárias e úteis feitas no imóvel, ou a sua retenção até a efetiva indenização, (iv) limites da remuneração e formas de pagamento preço do aluguel em função do valor cadastral do imóvel, e (v) direito à renovação do contrato de arrendamento.
38. Ora, como é fácil perceber do contrato celebrado pelas partes, afora a primeira das condições (prazo mínimo de três anos), nenhuma das outras está presente, de sorte que a tentativa de caracterização do negócio enquanto arrendamento rural esbarra na verdade e na disposição de que trata o artigo 110 do CTN, segundo o qual:

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

(...)

41. Afirma, outrossim, a autoridade fiscal, que “ao transmutar um contrato que na essência é um Contrato de Arrendamento Rural em um suposto Contrato de Parceria Rural, o proprietário da terra poderia beneficiar-se indevidamente da seguinte forma: (i) locupletar-se de eventuais despesas de livro caixa; (ii) valer-se da prerrogativa de tributar apenas 20% das receitas rurais” e (iii) compensar-se com eventuais prejuízos rurais de anos-calendários anteriores.
42. Ora veja insigne Julgador, que não há nenhuma certeza por parte da fiscalização de que o proprietário da terra se beneficiou de alguma forma, não passando, pois, a pretendida acusação de dissimulação, de um exercício retórico sobre probabilidades em relação as quais a autoridade ou não se esforçou para confirmar ou, havendo verificado não existir benefício algum, preferiu não revelar.

46. 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.
47. Não há nada de jurídico nesta vã tentativa da fiscalização de imputar qualquer conduta dolosa ao contribuinte e à Klabin. Em outras palavras, segundo o fisco, a manutenção reiterada de um contrato simulado caracterizaria evidente intuito de fraude.
48. Com todo respeito, a leitura do auto de infração bem demonstra a dificuldade com que o Sr. Fiscal lida com os fatos e os tipifica no mundo jurídico. Sem conseguir, data vênia, distinguir o que é falsidade, fraude, simulação e inidoneidade de documentação para fins fiscais. Assim, este preferiu o caminho mais curto: afirmar a ocorrência de omissão de receita, mesmo constatando que a receita não foi auferida pelo contribuinte, e constranger o contribuinte com a imposição de multa agravada e afirmação, totalmente im procedente e equivocada, que teria ocorrido fraude e ou simulação.
49. Vejam V. Sas. que o auto de infração afirma que uma só conduta (contrato rural de longo prazo, titulado de parceria, quando na verdade se amoldaria como arrendamento) poderia implicar em tipificações diversas, como fraude, simulação, falsidade documental, etc. é, na linguagem popular, como se o fiscal estivesse “atirando para todos os lados” na tentativa de acertar naquilo que não viu.
50. Como a figura típica que mais foi referida no trabalho fiscal é a alegada ocorrência de fraude e conluio para suportar a multa agravada, cabe ater-se somente a este tipo, sem embargo de, em nome do princípio da eventualidade, poder-se ao longo deste procedimento enfrentar qualquer outra discussão acerca de tipificação penal-tributária (diga-se, qualquer uma delas incabível neste caso).

(...)

55. No presente caso não ocorreu nenhuma omissão de receita e tampouco falta de pagamento de imposto. E mesmo que houvesse, o que se admite apenas para argumentar, não teria cabimento a exigência de multa agravada, mesmo porque não se pode inferir qualquer dolo ou intuito de lesão ao Erário por parte das partes.

(...)

58. Deixam deliberadamente as Impugnantes de, aqui e agora, adentrar no debate a respeito da possibilidade de o sistema jurídico brasileiro poder aceitar uma norma antielisiva em matéria tributária. Em outros termos: não pretendem as Impugnantes que esse órgão julgador decida se os princípios constitucionais da segurança jurídica, da legalidade e da tipicidade cerrada toleram a convivência de uma norma antielisiva. O que doravante se incumbirá as Impugnantes é de demonstrar que NÃO existe norma antielisiva em vigor que desconsiderará o contrato de parceria para, em nome de um aumento da carga tributária, tratá-lo como arrendamento mercantil. Vejamos.

59. A Lei Complementar 104/2001 tratou de introduzir parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional nos seguintes termos:

“Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

(...)

65. Mesmo que se queira ignorar o fato de que não existe norma antielisiva no Direito Brasileiro a permitir a atuação das Impugnadas, de qualquer maneira seria incabível a desconsideração do ato jurídico em questão (descaracterização da parceria rural e consideração enquanto arrendamento), porque no presente caso o propósito negocial é mais do que evidente. Como se mencionou no início, haja vista o longo prazo para a colheita das árvores, é necessário antecipar um mínimo de receitas para o parceiro para que possa suportar os custos de manutenção da lavoura e o pagamento dos tributos incidentes sobre a propriedade. Estes pagamentos, como visto, são mera antecipação, ajustável quando da efetiva colheita.
66. Descabe, por fim, a tentativa de imputar à Klabin qualquer responsabilidade solidária com fundamento no artigo 124 do CTN pelo simples fato de que a pessoa jurídica não pode ser sujeito passivo da obrigação tributária de pagar o imposto de renda de pessoa física (exceto na qualidade de responsável tributária pelas retenções previstas em lei). Isto não significa, no entanto, que sendo eventualmente devido o imposto de renda da pessoa física e esta não vier a cumprir a obrigação tributária, possa o sujeito ativo da relação tributária exigir o imposto de terceiros (a pessoa jurídica com quem a pessoa física mantém relação comercial). Tal cogitação contida no auto representa o mais autêntico desrespeito ao princípio constitucional da capacidade contributiva de que trata o artigo 145 da Constituição Federal.

A impugnação foi apreciada na 5ª Turma da DRJ/REC que, por unanimidade, em 24/08/2018, no acórdão 11-60.554, às efls. 412 a 443, julgou a impugnação improcedente.

Recurso voluntário

Ainda inconformados, contribuinte e responsável apresentaram recurso voluntário conjuntamente, às e-fls. 454 a 468, alegando, em síntese que:

3. Equivoca-se o julgador de primeiro grau quando mantém a cobrança da pretendida diferença de imposto de renda ao entendimento de que teria havido auferimento de receitas com arrendamento mercantil. Para chegar a tão equivocada conclusão, a r. decisão recorrida parte do errôneo pressuposto de que a atividade rural seria única e exclusivamente exercida por Klabin, sendo que RICARDO figuraria meramente como arrendante, sem ter ingerência no empreendimento rural. E após destacar que Klabin se compromete a comprar as árvores plantadas informa que o valor correspondente ao preço é pago parceladamente desde o início do contrato, sendo que no caso de *"prejuízos decorrentes de caso fortuito ou de força maior, não haveria qualquer estipulação contratual que preveja a devolução do valor adiantado por Klabin."*
4. Ora, como se mencionou na impugnação, os riscos da atividade, e os custos inerentes a esta atividade são assumidos por ambas as partes.

12. Como evidenciando na defesa, o ciclo de corte está ligado ao objetivo final da madeira: lenha, carvão, celulose, mourões, postes de construção ou serraria. A condução dos talhões de eucalipto geralmente é realizada para corte aos 7 e 14 anos.
13. A parceria agrícola para este fim, e que deliberadamente não é compreendida pela fiscalização e pelo julgador, obriga sem dúvida, que o negócio seja entabulado da forma que foi estabelecido no instrumento de parceria. De fato, diferentemente do que acontece com quaisquer outras culturas agrícolas, cujo ciclo de produção é normalmente inferior a um ano, a produção de madeira, apta para uso industrial, demora de 14 a 20 anos, além de submeter os parceiros à diversas incertezas.
19. O que cabe indagar, destarte, é se a Lei nº 4.504/64 (com as alterações promovidas pela Lei 11.443/2007) expressamente previu que as partes poderão estabelecer a prefixação, em quantidade ou volume, do montante da participação do proprietário, e que eventual adiantamento do montante prefixado não descaracteriza o contrato de parceria, seria possível ao agente fiscal, em nome de um pretendido aumento de arrecadação, descaracterizar o contrato de parceria, como feito no caso?
20. Também não desnatura a parceria rural entabulada no presente caso o fato de que o parceiro rural se compromete a vender obrigatoriamente a produção à Klabin, ou melhor, a sua parcela na colheita há de ser, ao final, destinada à empresa para que esta a transforme em matéria prima para a produção de celulose e papelão.
28. Também não há nada de espantoso no fato de a colheita ser feita apenas por Klabin. Este tipo de colheita não pode ser feita por qualquer um e sem qualquer critério. Hão de ser respeitadas as condições ambientais adequadas. Haverão de ser empregadas, na colheita, maquinário de grande porte, de altíssima tecnologia, para que não ocorra degradação ambiental (como por exemplo a erosão, assoreamento, contaminação de nascentes) etc.
29. De outra parte, a pretendida ‘descaracterização’ da parceria e consequente ‘caracterização’ enquanto arrendamento rural também não se sustenta frente às disposições e características do contrato entabulado entre as partes. Isto porque, de acordo com o art. 95 do Estatuto da Terra e o art. 13 do Decreto-Lei nº 59.666/66, para que se possa falar em arrendamento rural não de estar presentes as seguintes características e condições: (i) prazo mínimo de 3 anos para a vigência do contrato, (ii) direito de preferência na aquisição do imóvel, (iii) direito a indenização das benfeitorias necessárias e úteis feitas no imóvel, ou a sua retenção até a efetiva indenização, (iv) limites da remuneração e formas de pagamento preço do aluguel em função do valor cadastral do imóvel, e (v) direito à renovação do contrato de arrendamento.
31. Por fim, é importante consignar que os valores adiantados por Klabin ao parceiro nada mais são do que uma compensação financeira que se faz em razão do longo período em que ocorre o crescimento das árvores em que o proprietário não tem qualquer receita e é obrigado a arcar com os custos de manutenção da terra e pagamento de ITR. Daí porque adiantar-se uma pequena parte do preço para fazer frente a estes custos.
32. E na hipótese de caso fortuito ou de força maior ocorridos no curso do contrato, o Parceiro terá grande prejuízo, porquanto deixará de receber o valor correspondente à venda da plantação, bem como terá que investir novamente para que suas terras voltem a produzir, de modo que aquela pequena parte do adiantamento, só é capaz de mitigar parcialmente estes prejuízos, permitindo que os gastos com manutenção da terra e pagamento do ITR minorem um pouco a frustração do recebimento com a venda da produção.
33. Estão plenamente convencidos os Recorrentes de que não ocorreu a alegada omissão de rendimentos, como afirma o lançamento impugnado e a r. decisão recorrida. Como se disse, à vista das especificidades do plantio de árvores e do longo período para colheita, o contrato de parceria necessita ser firmado da forma que se apresentou, sendo que a antecipação de pagamentos ao parceiro não desnatura o contrato. E por esta razão pela qual nenhuma diferença a título de imposto de renda da pessoa física poderá ser exigida.

42. Como a figura típica que mais foi referida no trabalho fiscal é a alegada ocorrência de fraude para suportar a multa agravada, cabe ater-se somente a este tipo, sem embargo de, em nome do princípio da eventualidade, poder-se ao longo deste procedimento enfrentar qualquer outra discussão acerca de tipificação penal-tributária (diga-se, qualquer uma delas incabível neste caso).
49. Descabe, por fim, a tentativa de imputar à Klabin qualquer responsabilidade solidária com fundamento no artigo 124 do CTN pelo simples fato de que a pessoa jurídica não poder ser sujeito passivo da obrigação tributária de pagar o imposto de renda de pessoa física (exceto na qualidade de responsável tributária pelas retenções previstas em lei). Isto não significa, no entanto, que sendo eventualmente devido o imposto de renda da pessoa física e esta não vier a cumprir a obrigação tributária, possa o sujeito ativo da relação tributária exigir o imposto de terceiros (a pessoa jurídica com quem a pessoa física mantém relação comercial). Tal cogitação contida no auto representa o mais autêntico desrespeito ao princípio constitucional da capacidade contributiva de que trata o artigo 145 da Constituição Federal.
53. Por todos os ângulos que se examinar se constatará que a r. decisão recorrida é totalmente equivocada e, por isto mesmo, merece ser inteiramente reformada, devendo, pois, ser provido o presente recurso para que seja inteiramente cancelado o auto de infração e arquivado o processo, sem qualquer exigência.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Thiago Duca Amoni - Relator

Pelo que consta no processo, o recurso é tempestivo, já que o contribuinte foi intimado do teor do acórdão da DRJ em 05/09/2018, e-fls. 449/450, e interpôs o presente Recurso Voluntário em 12/09/2018, e-fls. 454, posto que atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Conforme os autos, trata o presente processo de notificação de lançamento – NL (e-fls. 314 a 328), relativa a imposto de renda da pessoa física, pela qual se procedeu autuação pela omissão de rendimentos de aluguéis e royalties recebidos de pessoa jurídica e rendimentos classificados indevidamente na DIRPF.

Tal autuação gerou lançamento de imposto de renda pessoa física suplementar de R\$26.236,18, acrescido de multa qualificada no importe de 150%, bem como juros de mora. Ainda, foi imputada responsabilidade tributária solidária à pessoa jurídica Klabin S/A.

A fiscalização fundamentou a lavratura do auto de infração na descaracterização do contrato de parceria rural (atividade rural) firmado entre contribuinte e responsável tributário para enquadrá-lo como contrato de arrendamento rural (aluguel).

Portanto, mister se faz a caracterização de cada uma das espécies contratuais.

Dos contratos de Arrendamento Rural e Parceria Rural

O arrendamento rural é um contrato agrícola típico comutativo e é tratado como espécie locação de prédio rústico mediante o pagamento de preço fixo pelo arrendatário. Está previsto no artigo 3º do Decreto nº 59.566/66, que regulamenta o Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/64):

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 facilidade, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa ou mista, mediante certa retribuição ou aluguel, observados os limites percentuais da Lei.

Ainda, como se vê pelo artigo 95 da Lei nº 4.504/64, o arrendamento rural rege-se pelas seguintes diretrizes:

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 últimação;

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; (Redação dada pela Lei nº 11.443, de 2007).

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; (Redação dada pela Lei nº 11.443, de 2007).

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; (Redação dada pela Lei nº 11.443, de 2007).

VI - sem expresso 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; (Redação dada pela Lei nº 11.443, de 2007).

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; (Redação dada pela Lei nº 11.443, de 2007).

b) prazos mínimos de arrendamento e limites de vigência para os vários tipos de atividades agrícolas; (Redação dada pela Lei nº 11.443, de 2007).

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) (Redação dada pela Lei nº 11.443, de 2007).

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...

Do dispositivo legal extrai-se o entendimento de que o contrato de arrendamento rural é pactuado entre o proprietário do imóvel (arrendador) e aquele que vai explorar a terra, seja pessoa física ou jurídica (arrendatário), mediante remuneração certa. Importante salientar que o arrendador não participa das atividades rurais, tampouco dos riscos inerentes ao negócio, deixando-as exclusivamente a cargo do arrendatário.

Destas premissas conclui-se que, pela ausência de riscos por parte do arrendador, a tributação deste tipo de negócio jurídico não guarda semelhança com a tributação própria das atividades rurais. Como mencionado, a **legislação prevê equivalência da tributação do arrendador ao do locador de imóvel urbano, cuja incidência é de imposto de renda nos termos do contrato de locação** (IRPF ou IRPJ) para aquele que percebe a remuneração do negócio.

Como ensina Florence Haret:

Considerando o arrendador pessoa física, o imposto de renda dele incide sob o regime de lucro real, em regime de caixa (renda percebida/disponibilidade financeira) segundo os valores estipulados na tabela progressiva, podendo alcançar a alíquota de 25% sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês quando o arrendatário for pessoa jurídica (retenção na fonte) ou de 25% mensal sobre essa receita, cabendo ao arrendador recolher mês a mês, pro meio de carnê leão, quando o arrendatário for pessoa física. Em ambos os casos, a base de cálculo é a receita bruta mensal recebida do arrendatário. Nas duas hipóteses, o arrendador pessoa física terá de fazer s ajustes anuais entre o imposto

pago antecipadamente e o imposto a pagar, conforme tabela progressiva, cuja alíquota máxima é de 27,5% sobre a receita bruta. (...)

Esse sistema de tributação em nada se altera se o arrendamento for pago com o valor dos produtos. O quantum dos bens deverá ser convertido em moeda pelo preço corrente de mercado, no mês do recebimento, devendo se manter igual ou superior ao preço mínimo oficial e ser incluído como rendimento mensal sujeito ao carnê-leão ou fonte, conforme se tratar de arrendamento pago por pessoa física ou jurídica.

Em ambos os casos, pagamento em dinheiro ou produtos, as receitas não são tomadas como atividade rural pelo ponto de vista do arrendador, mas as despesas sim, pelo lado do arrendatário produtor rural. Para que receba o crédito a título de arrendamento, esse valor não é considerado pela legislação tributária como atividade rural, mas como rendimento de aluguel. Cumpre afirmar, nesta linha, que, para o arrendador pessoa física, não será possível a opção pelo lucro presumido na base de cálculo reduzida de 20% da receita bruta, já que este não se sujeita à tributação específica da atividade rural. (artigo intitulado “Planejamento Tributário nos Contratos de Agronegócio” publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 234/2015, pg. 46-47.)

Deste modo, é de fácil compreensão, quando da comparação do contrato de arrendamento rural ao contrato de locação de imóvel urbano, que o arrendador, assim como o locador, cede um imóvel por tempo determinado, mediante o pagamento de valor, independentemente de qualquer risco para arrendador.

Em apertada síntese, no caso do arrendador, os valores auferidos pela cessão do imóvel não configura atividade rural, nos termos dos artigos 2º e 3º da Lei 8.023/90 e artigo 25 Lei nº 8.212/891.

Já o contrato de parceria rural caracteriza-se pela partilha dos riscos e resultados do negócio para ambos os parceiros e está previsto no artigo 4º do Decreto nº 59.566/66:

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 facilidade, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agro-industrial, extrativa vegetal ou mista; e ou lhe entrega animais para cria, recria, 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 da lei (artigo 96, VI do Estatuto da Terra).

Para que o contrato de parceria rural caracterize-se, necessário o cumprimento de dois requisitos, cumulativamente: (i) divisão dos riscos da atividade rural entre os parceiros (caso fortuito e de força maior tal como interferências da natureza) e (ii) efetiva exploração de atividade rural.

Ainda, de acordo com Florence Haret:

Quanto aos riscos, temos que nem sempre o resultado dessa relação contratual é positivo e quando o é, será sempre variável. Logo, difere em muito do arrendamento na medida em que o resultado da parceria está longe de ser prefixado como os aluguéis do arrendamento.

(...)

Em havendo verdadeiro contrato de parceria, a tributação a título de IRPF incidente sobre os parceiros pessoas físicas, nesse caso, será de até 25% de alíquota, conforme última tabela progressiva, sobre o resultado da parceria, isto é, sobre a diferença resultante de receitas menos despesas. Só há dedutibilidade para os custos relacionados com a atividade rural. Se o produtor rural pessoa física, for optante pelo lucro presumido e, em sendo considerada a parceira como atividade rural pela legislação tributária, caberá a incidência de 25% sobre uma base de cálculo reduzida a 20% da receita bruta, sem dedutibilidades. Nesse caso, a alíquota efetiva será de 4,4% sobre a receita bruta. (artigo intitulado “Planejamento Tributário nos Contratos de Agronegócio” publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 234/2015, pg. 50)

Como a atividade rural está sujeita a um tratamento tributário benéfico, a jurisprudência deste CARF entende pela comprovação da natureza jurídica dos rendimentos, através de documentos idôneos:

RECEITA DA ATIVIDADE RURAL - PROVA - Por ser a atividade rural sujeita a regime de tributação próprio, suas receitas e despesas devem ser comprovadas com documentos hábeis e idôneos. A falta de tal comprovação autoriza a reclassificação das receitas declaradas para rendimentos comuns, sujeitos à tabela progressiva. (Acórdão nº 104-22.649 - Sessão de 13 de setembro de 2007)

No presente caso, o Termo de Verificação Fiscal (TVF), às e-fls. 239 a 313, aponta diversas cláusulas que revestem o contrato assinado entre as partes de verdadeiro arrendamento rural, afastando a qualificação formal de parceria rural, sobretudo pela KLABIN S/A, arrendatária, assumir todos os riscos do empreendimento.

A decisão da DRJ, corroborando com o extenso e minucioso trabalho da fiscalização, resumiu relação jurídica das partes (arrendador e arrendatário) da seguinte forma:

9. Feitos os esclarecimentos acima, passa-se à análise do caso concreto. O contrato em questão (fls. 27 a 44) possui, entre outras, as seguintes características:

- a) o proprietário cede imóvel rural à Klabin S/A para implantação de florestamento ou reflorestamento com árvores Pinus e/ou Eucalipto, pelo prazo de 14 anos (168 meses);
- b) do florestamento ou reflorestamento a ser implantado, ao proprietário cabe 44% do universo das árvores formadas *in natura*, enquanto que 56% pertencem à Klabin S/A;
- c) a totalidade das árvores que cabe ao proprietário deve obrigatoriamente ser vendida à Klabin S/A de forma antecipada, antes mesmo de desenvolvido o florestamento ou reflorestamento, até o limite mensal de 1.173 árvores, pelo preço previamente acertado de R\$ 8,63 por árvore, a ser pago em parcelas mensais durante todo o período de vigência do contrato, totalizando 168 parcelas;
- d) o preço acertado é atualizado com base em três índices econômicos (IPCA, ICV e IPC);
- e) o proprietário declara que o preço estabelecido contempla a totalidade do resultado que espera obter, de forma que o pagamento de tal preço implica a quitação do negócio celebrado;
- f) não há cláusula de devolução dos valores recebidos pelo proprietário a título de venda antecipada de sua quota de árvores;
- g) o proprietário não pode ceder ou transferir o contrato nem onerar o crédito dele oriundo;

- h) cabe à Klabin S/A a eleição das espécies Pinus e/ou Eucalipito, a determinação das técnicas florestais a serem aplicadas e as despesas com o plantio das árvores;
- i) recai sobre a Klabin S/A a responsabilidade por riscos e acidentes do trabalho;
- j) corre por conta da Klabin S/A os impostos, taxas e encargos incidentes sobre as operações de florestamento e reflorestamento;
- k) a Klabin S/A pode efetuar todas as obras que julgar convenientes para a consecução do objeto do contrato, por sua exclusiva responsabilidade;
- l) ao proprietário não é atribuída responsabilidade civil ou trabalhista, relativamente aos trabalhadores, nem previdenciária, fiscal ou outra que porventura venha existir em decorrência da atividade em comento;
- m) as partes não respondem, entre si, pela ocorrência de caso fortuito ou força maior, previstos no art. 393 do Novo Código Civil, sendo facultado à Klabin S/A rescindir o contrato, sem ônus, ficando liberada de qualquer pagamento que deixar de ser cumprido.

9.1 Das características do contrato, percebe-se o que segue:

- a) esvaziamento do poder de decisão e da participação efetiva do proprietário da terra quanto à atividade, inclusive no tocante ao custeio das despesas necessárias para a produção, destacando-se ainda a venda antecipada e obrigatória de sua parcela de árvores à Klabin S/A;
- b) definição prévia de preço fixo por unidade para a fatia de árvores do proprietário, com reajuste por índices econômicos assim como em um contrato de aluguel, originando pagamentos mensais a título de compra e venda antecipada pelos quais o contribuinte declara a quitação do negócio, não sofrendo variação de valor conforme aspectos inerentes à produção ou à demandada do mercado pelo produto;
- c) partilha de risco altamente prejudicada quanto à atividade rural exercida no imóvel em comento, havendo previsão contratual com o objetivo de eximir o proprietário de responsabilidade por riscos e acidentes do trabalho, assim como de toda e qualquer responsabilidade trabalhista, civil, tributária e previdenciária;
- d) na ocorrência de caso fortuito e força maior, a Klabin S/A pode rescindir o contrato sem pagamento das parcelas futuras, mas sem qualquer cláusula que garanta a devolução dos pagamentos anteriores, o que descaracteriza a operação de compra e venda antecipada do contrato e afasta mais uma vez o risco do proprietário do imóvel, uma vez que os pagamentos são definitivos, assim como em um contrato de aluguel.

9.2 Acrescenta-se a isto o fato de que, quando regula a indenização de benfeitorias realizadas pela Klabin S/A (cláusula 5.6) e a cessão dos direitos por parte desta (cláusula 5.1), o próprio contrato cita dispositivos do Decreto nº 59.566, de 1966, referentes a arrendamento rural, quais sejam, os arts. 25 e 31, respectivamente:

"Art 25. O arrendatário, no término do contrato, terá direito á indenização das benfeitorias necessárias e úteis. Quanto às voluptuárias, somente será indenizado se sua construção fôr expressamente autorizada pelo arrendador (art. 95, VIII, do Estatuto da Terra e 516 do Cód. Civil).

(...)

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 (art. 95, VI, do Estatuto da Terra). (...)"
(grifos acrescentados)

Assim, pela análise e o cotejo minucioso das cláusulas constantes no contrato celebrado entre as partes, em que pese formalmente pactuado como parceria rural, trata-se de verdadeiro arrendamento rural, vez que os riscos do negócio foram assumidos integralmente pela arrendatária mediante pagamento fixo ao arrendador, ora contribuinte.

A jurisprudência deste Tribunal é cristalina:

IRPF. ATIVIDADE RURAL. ARRENDAMENTO RURAL. O que distingue o contrato de arrendamento do contrato de parceria rural é a partilha de riscos do caso fortuito e da força maior do empreendimento rural, e dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções estipuladas em contrato, observados os limites percentuais legais. Não havendo nos autos a comprovação de o cedente ter assumido esse risco fica afastada a hipótese de um contrato de parceria, configura-se caso de contrato de arrendamento e os recursos auferidos com essa operação são tributados pela regra ordinária do imposto de renda da pessoa física e não pela modalidade de tributação da atividade rural. (Acórdão nº 2802-00.804 – Sessão de 12 de maio de 2011)

ARRENDAMENTO RURAL. EQUIPARAÇÃO A RENDIMENTO DE ALUGUEL. VARIABILIDADE DO VALOR DO ALUGUEL. NÃO DESCARACTERIZAÇÃO. AUTONOMIA DA VONTADE. Para fins de tributação do IRRF, o contrato de arrendamento rural equipara-se a rendimento de aluguel, não descaracterizando essa natureza o fato de o rendimento pactuado não ser fixo, sendo lícito às partes estipulá-lo em função do valor de mercadoria, em atenção ao princípio da autonomia da vontade (Acórdão nº 106-16.710 - Sessão de 22 de janeiro de 2008)

O caso dos autos, como a arrendador é pessoa física, sujeita-se a incidência do imposto de renda como rendimentos de alugueis (artigo 49, I e II, RIR/99), apresentação de carnê leão mensal (caso recebimento de pessoa física) e retenção na fonte, se pagamento realizado por pessoa jurídica.

Logo, mantenho a autuação relativa aos rendimentos classificados indevidamente na DIRPF.

Da omissão de rendimentos

A nossa Carta Magna de 1988 erigiu competências tributárias aos três entes, rigidamente postas, sobretudo quanto a criação de impostos. Conforme artigo 153 do texto constitucional, compete a União, dentre outros, a instituição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

- I - importação de produtos estrangeiros;
 - II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
 - III - renda e proventos de qualquer natureza;
 - IV - produtos industrializados;
 - V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
 - VI - propriedade territorial rural;
 - VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.
- (...)

Segundo define o parágrafo 2º, do supracitado artigo, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade.

O princípio da generalidade permitirá a efetivação dos princípios da universalidade, pessoalidade e capacidade contributiva, na medida em que atua no critério pessoal do conseqüente da regra matriz de incidência tributária, determinando que todas as pessoas físicas – a integralidade desse universo que esteja no território nacional, que auferir renda e proventos de qualquer natureza terá obrigação de efetuar o pagamento do imposto, salvo exceções prevista na própria lei.

Já o princípio da universalidade atuará sobre o aspecto material do antecedente da regra matriz de incidência tributária, afinal determina que a incidência do imposto alcançará todas as rendas e proventos, de qualquer espécie, independente da denominação ou fonte.

Por fim, o princípio da progressividade também será aplicado sobre o critério quantitativo do conseqüente da regra matriz, nesse caso para a fixação da alíquota do imposto. Tal princípio implicará na incidência gradativa, em percentual maior e, pretensamente de modo progressivo, à medida que se dá o correspondente aumento da base de cálculo do imposto ou acréscimo patrimonial, ou seja, quanto maior o acréscimo patrimonial maior será a alíquota do imposto devido pelo contribuinte.

Ainda, o artigo 3º da Lei nº 7.713/88 disciplina que o imposto sobre a renda incide sobre o rendimento bruto, entendido como produto do capital, do trabalho ou a combinação de ambos, independentemente da denominação das verbas percebidas:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

§ 5º Ficam revogados todos os dispositivos legais concessivos de isenção ou exclusão, da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, de rendimentos e proventos de qualquer natureza, bem como os que autorizam redução do imposto por investimento de interesse econômico ou social.

§ 6º Ficam revogados todos os dispositivos legais que autorizam deduções cedulares ou abatimentos da renda bruta do contribuinte, para efeito de incidência do imposto de renda.

Logo, a regra geral é a oferta da totalidade dos rendimentos auferidos pelo contribuinte à tributação.

O próprio contribuinte, às e-fls. 201, afirma que não declarou os rendimentos no ano-calendário de 2014, motivo pelo qual mantém-se a infração de omissão de rendimentos formalizada na autuação.

Da responsabilidade tributária

O auto de infração aponta a responsabilidade tributária solidária da KLABIN S/A, arrendatária de fato do imóvel, sob os seguintes fundamentos:

O Auto de Infração em comento foi lavrado em desfavor do Sr. **RICARDO DE AGUIAR WOLTER**, na qualidade de **contribuinte**, e também contra a pessoa jurídica **KLABIN S/A**, na qualidade de **responsável tributário solidário**.

Na presente fiscalização, por sua vez, o que se tem é a chamada “Responsabilidade Tributária Solidária de Fato” entre o Sr. RICARDO DE AGUIAR WOLTER e a pessoa jurídica KLABIN S/A em função do evidente interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal (Lei nº 5.172/66, art. 124, I). Insta mencionar que ao transmutar o Contrato de Arrendamento Rural em um suposto Contrato de Parceria Rural, os proprietários da terra, caso optassem por tributar tais rendimentos como oriundos de “parceria rural” poderiam se beneficiaram 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).

(...)

No caso vertente, constata-se que **os atores contratuais, NUM ENCONTRO DE VONTADES**, formalizaram um contrato de exploração agroflorestal com o *nomen iuris* “parceira”, que, de fato, é um contrato de arrendamento, **de modo que os fatos geradores do IRPF contemplados no período auditado, em função desse encontro de vontades, desse interesse comum, geraram**, de um lado, **para o Sr. RICARDO DE AGUIAR WOLTER, A REDUÇÃO DO IRPF DEVIDO**, pois, **OS RENDIMENTOS RECEBIDOS FORAM TRIBUTADOS INDEVIDAMENTE COMO RECEITAS DE ATIVIDADE RURAL EM SUAS DIRPFs**, e, de outro lado, **a pessoa jurídica mentora do contrato, a KLABIN S.A.**, em virtude deste mesmo encontro de vontades **SE BENEFICIOU TRIPLAMENTE**, pois **OFERECIU UM PRODUTO COM UM CUSTO TRIBUTÁRIO MAIS REDUZIDO** para os

proprietários de terras, **DEIXOU DE RETER O IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF) SOBRE O VALOR DOS ALUGUÉIS PAGOS e GARANTIU FARTOS ESTOQUES DE MADEIRA PARA DAR CONTINUIDADE AO SEU OBJETO SOCIAL.**

A DRJ manteve a responsabilidade da pessoa jurídica também com base no artigo 124, I do CTN, cuja redação é:

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.

A aplicação da responsabilidade solidária do artigo 124, I do CTN ocorre em situações em que mais de um sujeito tenha interesse comum no fato gerador de determinado tributo. Contudo, em que pese a literalidade do retro mencionado dispositivo legal, a locução “interesse comum” é bastante ampla.

Marcos Vinícius Neder esclarece:

A acepção mais consentânea com os propósitos do CTN da expressão “situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” é aquela que aponta para uma relação jurídica a qual se extrai o fato tributário.

(...)

(...) essa relação será uma situação jurídica, quando a tributação derive diretamente dessa própria situação (ex: propriedade) ou uma relação subjacente ao fato (contrato de compra e venda), nos casos em que a lei prevê a ocorrência de uma situação de fato para desencadear a incidência tributária (ex: ganho de capital). (NEDER, Marcus Vinicius. Responsabilidade solidária no lançamento tributário, 2008, p. 175).

Pelo excerto acima colacionado, fica claro que a solidariedade expressa no artigo 124, I é avocada somente aquelas pessoas que realizam, conjuntamente, o fato gerador de determinada exação. Tal solidariedade, como bem pontuado pela professora Misabel Derzi, não é “forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas maneira de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo” (BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário brasileiro. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 12. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.1119).

Ainda, é consenso na doutrina, que o interesse comum previsto no artigo 124, I refere-se a sujeitos passivos constantes no mesmo polo de determinada relação jurídica capaz de ensejar o fato gerador. Como bem explica Andrea Medrado Darzé:

O mero interesse social, moral ou econômico no pressuposto fático do tributo não autoriza a aplicação do artigo 124, I, do CTN. Deve haver o interesse jurídico comum, que surge a partir da existência de direitos e deveres idênticos, entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado tomado pelo legislador como suporte

factual da incidência do tributo, ou mais de uma pessoa realizando o verbo eleito como critério material do tributo, quando esta representar uma

(...)

Nos negócios jurídicos marcados pela bilateralidade, o interesse em comum identifica-se somente em cada uma das extremidades da relação: entre os vendedores de mercadorias ou prestadores de serviços e, de outro lado, entre os diversos compradores ou tomadores. Apenas a esses conjuntos de pessoas – vendedores/prestadores ou compradores/tomadores –, que realizam, lado a lado, a mesma conduta, é que se pode atribuir obrigação solidária com o fundamento no artigo 124, I, do CTN.

(...)

Em estreita síntese, entendemos que o artigo 124, I, do CTN, serve como fundamento para a imputação de obrigação solidária apenas nos casos em que,

Consistindo o suporte factual do tributo em situação jurídica, exista mais de uma pessoa realizando a sua materialidade, como ocorre, por exemplo, na incidência do IPTU ou do IPVA, em que dois ou mais sujeitos são proprietários do mesmo imóvel ou veículo automotor, respectivamente;

Nos casos em que o suporte de fato da tributação configura negócio jurídico bilateral, caracterizado pela presença de sujeitos em posições adversas e, por isso mesmo, com objetivos diferentes, a solidariedade poderá instalar-se apenas entre as pessoas que integrarem o mesmo polo da relação e tão somente se estiverem efetivamente praticando o verbo tomado pelo legislador como critério material do gravame. É o que se verifica, por exemplo, no ITBI, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador. (DARZE, Andrea M., Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010)

Recentemente a Receita Federal do Brasil (RFB) publicou o parecer normativo COSIT Nº 4, de 10 de dezembro de 2018, que pretendeu, de maneira distorcida, pretendeu elucidar a aplicação do artigo 124, I, do CTN. Segue ementa:

Normas Gerais de Direito Tributário. Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Art. 124, I, Ctn. Interesse Comum. Ato Vinculado Ao Fato Jurídico Tributário. Ato Ilícito. Grupo Econômico Irregular. Evasão e Simulação Fiscal. Atos que Configuram Crimes. Planejamento Tributário Abusivo. Não Oposição ao Fisco de Personalidade Jurídica Apenas Formal. Possibilidade. A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou. A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo. São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo). O grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, o que demonstra a

artificialidade da separação jurídica de personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados. Contudo, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica. Os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes. Atrai a responsabilidade solidária a configuração do planejamento tributário abusivo na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real, mediante abuso da personalidade jurídica. Restando comprovado o interesse comum em determinado fato jurídico tributário, incluído o ilícito, a não oposição ao Fisco da personalidade jurídica existente apenas formalmente pode se dar nas modalidades direta, inversa e expansiva. Dispositivos Legais: art. 145, §1º, da CF; arts. 110, 121, 123 e 124, I, do CTN; arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; arts. 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995; arts. 167 e 421 do Código Civil. e-processo 10030.000884/0518-42

Marciano Seabra de Godoi, em brilhante artigo intitulado “*Comentários a um acórdão recente da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre a solidariedade tributária por interesse em comum: (artigo 124, I do Código Tributário Nacional)*” teceu críticas contundentes, a tese jurídica formulada no o acórdão nº 9101-003.378 da 1º Turma da CSRF para a aplicação da responsabilidade solidária, tese esta utilizada no parecer normativo em comento. De acordo com o autor:

Além de violentar e distorcer a legislação, a tese contida no acórdão contraria de modo frontal a doutrina solidamente estabelecida sobre a interpretação do art. 124, I, do CTN. Como se viu anteriormente, a doutrina brasileira sobre o tema sempre entendeu que a solidariedade mencionada no art. 124, I do CTN se dirige somente às pessoas que praticam conjuntamente o fato gerador. Mas aqui o acórdão procedeu de modo duplamente condenável. Em primeiro lugar, não reconheceu em momento algum que sua tese é frontalmente oposta à sólida e duradoura doutrina nacional sobre a questão. (...) (GODOI, Marciano Seabra de. artigo Comentários a um acórdão recente da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre a solidariedade tributária por interesse em comum: (artigo 124, I do Código Tributário Nacional, publicado no livro *Análise crítica da jurisprudência do CARF*, Ed. D'plácido, Belo Horizonte, 2019, p. 317-318).

Em que pese, *in casu*, o contrato materialmente tenha natureza jurídica de arrendamento mercantil, para o arrendatário, no caso a Klabin S/A, a atividade da exploração do imóvel ainda caracteriza-se como atividade rural, incidindo integralmente a tributação atinente as pessoas jurídicas (IRPJ, CSLL, PIS/COFINS). Logo, para a pessoa jurídica arrendatária, firmar contrato de arrendamento rural ou parceria rural, em nada altera sua sistemática de tributação.

Para ensejar a responsabilidade tributária prevista no artigo 124, I, a pessoa jurídica deve ter interesse em comum na situação que constitua o fato gerador do imposto de renda da pessoa física, o que não é o caso. Aquele que, como aponta o auto de infração, poderia valer-se das condutas de locupletar-se de eventuais despesas de livro caixa, valer-se da

prerrogativa de tributar apenas 20% das receitas rurais e compensar eventuais prejuízos rurais para pagar menos tributos é arrendador pessoa física, contribuinte, jamais a arrendatária.

Ademais, as outras condutas elencadas pela fiscalização para justificar a responsabilidade tributária da Klabin S/A, tais como venda de produto com custo reduzido e farto estoque de madeira para dar continuidade ao seu objeto social são argumentos meramente econômicos e em nada se relaciona com o fato gerador da obrigação principal do imposto de renda da pessoa física.

Dito isto, afasto a responsabilidade tributária da Klabin S/A.

Da multa qualificada

O §1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 tem a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (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)

Desta forma, incide multa de ofício de 150% nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64:

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 de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária 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 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.

Conclui-se que as condutas capazes de ensejar a aplicação da multa no importe de 150% são exceções à regra (incidência da multa de ofício de 75%), além de taxativas, devendo ser resguardada a presunção de boa fé do contribuinte.

O ônus probandi, para fins de aplicação da multa qualificada, é da fiscalização, que deve demonstrar cabalmente a conduta dolosa do sujeito passivo da obrigação tributária de sonegar ou fraudar os cofres públicos.

A DRJ manteve a multa qualificada, sob o seguinte fundamento:

12.2 Em sua peça impugnatória, a defesa aduz que não houve omissão de rendimentos nem falta de pagamento de imposto, muito menos conduta dolosa. Entretanto, conforme já analisado, restou evidente o ajuste doloso do contribuinte com o intuito de fraudar o Fisco, através de conluio com a Klabin S/A, objetivando simular um contrato de parceria rural para reduzir carga tributária e custo da operação de arrendamento. Assim, deve ser mantida a multa de 150%.

A simples celebração de negócio jurídico cuja tributação, por determinação legal, é mais favorecida, não constitui intenção dolosa de fraude ou sonegação, como aponta a decisão de piso. Como já exposto neste voto, o único beneficiado com uma suposta simulação seria o contribuinte, vez que os benefícios fiscais previstos na lei são referentes ao imposto de renda as pessoa física, no caso o arrendador.

Logo, não há que se falar em conluio das partes para lesar o Fisco, já que o a conduta pressupõe que ambas as partes se beneficiem da redução tributária, o que não é o caso.

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário para, no mérito, dar-lhe parcial provimento para afastar a multa qualificada e a responsabilidade solidária da pessoa jurídica KLABIN S/A.

(assinado digitalmente)

Thiago Duca Amoni

Voto Vencedor

Conselheiro Virgílio Cansino Gil, Redator designado.

Peço vênia ao Ilustríssimo Sr. Relator Thiago Duca Amoni para adotar o seu bem elaborado relatório, cabendo a este subscritor a redação do voto vencedor quanto a multa qualificada, que assim julgo:

Da multa qualificada

O §1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 tem a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (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)

Desta forma, incide multa de ofício de 150% nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64:

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 de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária 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 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.

Conclui-se que as condutas capazes de ensejar a aplicação da multa no importe de 150% são exceções à regra.

O ônus probandi, para fins de aplicação da multa qualificada, é da fiscalização, que deve demonstrar cabalmente a conduta dolosa do sujeito passivo da obrigação tributária de sonegar ou fraudar os cofres públicos.

A DRJ manteve a multa qualificada, sob o seguinte fundamento:

12.2 Em sua peça impugnatória, a defesa aduz que não houve omissão de rendimentos nem falta de pagamento de imposto, muito menos conduta dolosa. Entretanto, conforme já analisado, restou evidente o ajuste doloso do contribuinte com o intuito de fraudar o Fisco, através de conluio com a Klabin S/A, objetivando simular um contrato de parceria rural para reduzir carga tributária e custo da operação de arrendamento. Assim, deve ser mantida a multa de 150%.

Correta a decisão de piso, e se diz isso porque restou devidamente provado, através da vinda aos autos de contrato simulado de parceria rural feito com o fito único e exclusivo de reduzir carga tributária. A conduta dolosa dos contratantes restou evidente e a pena de multa deve ser a qualificada em respeito ao que determinam os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Responsabilidade solidária

Registro, por relevante, que este conselheiro restou vencido quanto a responsabilidade solidária, pois lhe negava provimento.

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário para, no mérito, dar-lhe parcial provimento para afastar a responsabilidade solidária da pessoa jurídica KLABIN S/A.

(assinado digitalmente)

Virgílio Cansino Gil