



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12571.720086/2018-32
ACÓRDÃO	2102-004.428 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ELOISA DE AGUIAR WOLTER TAQUES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

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

A diferença intrínseca entre os contratos de parceria rural e de arrendamento rural é que os primeiros caracterizam-se pelo fato de o proprietário da terra assumir os riscos inerentes à exploração da atividade e partilhar os frutos ou os lucros na proporção que houver sido previamente estipulada, enquanto 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.

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.

MULTA QUALIFICADA - RETROATIVIDADE BENIGNA.

Com base no §1º, VI, do art. 44 da Lei 9430/96, com as alterações promovidas pela Lei nº 14.689/23, que reduziu a multa de 150% para 100%, deve ser aplicada a retroatividade benigna, prevista no art. 106, II, “c”, do CTN Aplica-se a multa qualificada prevista no artigo 44, I, § 1º da Lei

nº 9.430/96, quando verificada a ocorrência de conduta dolosa caracterizada como sonegação, fraude ou conluio.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para limitar a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, em razão da legislação superveniente mais benéfica.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Márcio Bittes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca (substituto[a] integral), Wilderson Botto (substituto[a] integral), Cleber Alex Friess (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Yendis Rodrigues Costa, substituído (a) pelo(a) conselheiro(a) Wilderson Botto.

RELATÓRIO

Trata-se de RECURSO VOLUNTÁRIO interposto em face do Acórdão 11-60.942 - 5ª Turma da DRJ/REC de 25 de outubro de 2018 que, por unanimidade, considerou improcedente a impugnação apresentada.

Relatório Fiscal (fls 167/241)

A fiscalização teve como ponto central a detecção de indícios de que rendimentos formalmente declarados como oriundos de “contratos de parceria rural” eram, em essência, provenientes de “contratos de arrendamento rural” (aluguéis). Inicialmente, em 16/02/2017, foi emitido o Termo de Intimação Fiscal nº 027/2017 ao Sr. Ricardo de Aguiar Wolter, um dos coproprietários do imóvel Fazenda das Cinzas, que havia recebido a totalidade dos valores da Klabin S.A. Em resposta, ele apresentou uma declaração sobre os fatos auditados, informando o recebimento dos valores e a divisão de 1/3 para cada um dos três proprietários, além de cópias do contrato de parceria agroflorestal, declaração da Klabin S.A. sobre a responsabilidade pelas

despesas, planilhas de pagamentos da Klabin e certidões de matrículas dos imóveis. Confirmou-se que o Sr. Ricardo repassou 2/3 dos valores ao Sr. André de Aguiar Wolter e à Sra. Eloisa de Aguiar Wolter Taques.

Em 20/07/2017, a Sra. Eloisa apresentou diversos documentos, incluindo demonstrativos de escrituração da atividade rural para os anos de 2013, 2014 e 2015 (e sua declaração sobre os fatos, confirmando o recebimento de 1/3 dos valores pagos pela Klabin e a declaração desses como receita de atividade rural. Em 14/09/2017 a contribuinte informou ter retificado suas Declarações de IRPF para declarar os valores como "adiantamentos", contudo, essas retificações não foram aceitas pela fiscalização, conforme disposto no parágrafo único do art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN) e parágrafo 1º do art. 7º do Decreto nº 70.235/1972, que excluem a espontaneidade do contribuinte após o início da fiscalização, o que foi reiterado em termos de continuidade subsequentes.

A análise fiscal detalhada das cláusulas contratuais e dos elementos de prova levou à descaracterização do contrato de parceria rural e à sua requalificação como arrendamento rural. Os fundamentos jurídicos para tal reclassificação baseiam-se na Lei nº 4.504/1964 (Estatuto da Terra) e no Decreto nº 59.566/1966 (Regulamento do Estatuto da Terra), que distinguem arrendamento rural por uma retribuição certa ou aluguel, da parceria rural, que exige a partilha de riscos (caso fortuito, força maior, frutos, produtos, lucros e variações de preço). O Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR) e Pareceres Normativos da CST reforçam que a parceria rural para fins tributários implica na assunção dos riscos inerentes à exploração da atividade, o que não foi verificado no caso.

Constatou-se que a contribuinte não participava das decisões do negócio rural, não tinha gerência sobre a plantação, não plantava, não colhia, e não podia dispor da produção, pois as árvores seriam vendidas exclusivamente à Klabin por preço fixo previamente ajustado, sem relação com a produção efetiva. Além disso, a contribuinte não compartilhava os riscos de produção, nem os de caso fortuito e força maior, os quais eram integralmente assumidos pela Klabin S.A., e não realizava despesas de custeio e investimento, recebendo parcelas mensais fixas. Tais características, evidenciadas por diversas cláusulas do contrato (e.g., Cláusula 4.2 e 4.3 da 2ª parte do Contrato), demonstram que a Klabin S.A. era a única a exercer a atividade rural, atuando os proprietários da terra meramente como arrendantes.

A fiscalização concluiu que o negócio jurídico era simulado, ocultando um real pacto de arrendamento rural, dissimulado intencionalmente, conforme o art. 167 do Código Civil. Para fins tributários, a autoridade administrativa desqualificou o contrato de parceria agroflorestal e manteve os efeitos jurídicos tributários do contrato dissimulado de arrendamento rural, em conformidade com os artigos 116 e 142 do CTN.

As infrações imputadas foram a classificação indevida de rendimentos na Declaração de IRPF, especificamente a declaração de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa jurídica como receitas da atividade rural para os anos-calendário de 2013, 2014 e 2015. Em

decorrência dessa reclassificação, os valores foram ajustados de ofício, incluindo-os como rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa jurídica.

Foram aplicadas as seguintes sanções: Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) referente à diferença apurada, uma multa de ofício qualificada de 150% sobre o valor do imposto devido, em razão do evidente intuito de fraude e conluio, conforme o art. 44, §1º da Lei nº 9.430/1996, combinado com os arts. 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

O conluio e a fraude foram comprovados pela Klabin S.A. ter inicialmente oferecido o produto como "Arrendamento Rural" em seu site, removendo a informação após as primeiras autuações, e pelas cláusulas contratuais que mascaravam a natureza do arrendamento.

Adicionalmente, incidiram juros de mora calculados à taxa SELIC e multa de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/1996. A Klabin S.A. foi alçada à condição de responsável tributário solidário, nos termos do art. 124, inciso I, do CTN, devido ao interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária principal.

Impugnação (fls 351/382)

Cientificado do Auto de Infração em 16/04/2018 o RECORRENTE apresentou impugnação insurgindo-se contra a requalificação de seu contrato de parceria agroflorestal com a Klabin S.A. para arrendamento rural pela fiscalização, o que gerou a exigência de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) e multa agravada.

A defesa da contribuinte se pautou em torno da legitimidade do contrato de parceria agroflorestal, argumentando que a fiscalização interpretou equivocadamente a natureza do negócio jurídico. Segundo a recorrente, o contrato possuía todas as características de uma parceria rural, tal como prevista no artigo 96 e parágrafos da Lei nº 4.504/1964 (Estatuto da Terra) e no Decreto nº 59.566/1966. Ela enfatizou que a essência da parceria se manifestava na partilha dos riscos do empreendimento rural, como explicitado na cláusula 6 do contrato, que tratava da participação das partes e da assunção dos riscos de caso fortuito ou força maior. A recorrente contestou a afirmação da fiscalização de que não haveria risco para o "arrendante" (ela própria), demonstrando que, em caso de eventos como um incêndio, nenhum valor seria devido pela Klabin S.A., liberando-a de qualquer pagamento, o que configurava claramente a partilha de riscos.

Outro ponto crucial da defesa referia-se aos pagamentos antecipados realizados pela Klabin S.A. A fiscalização os considerou como "aluguel" ou "remuneração certa", descaracterizando a parceria. A recorrente, por outro lado, sustentou que esses pagamentos eram meras antecipações do preço de compra da futura safra/colheita, prática expressamente autorizada pelo § 3º do artigo 96 do Estatuto da Terra, que estipulava que "eventual adiantamento do montante prefixado não descaracteriza o contrato de parceria". Afirmou que a peculiaridade do longo ciclo produtivo de madeira (mínimo de 14 anos) impunha a necessidade desses adiantamentos para a subsistência do produtor rural, sem que isso alterasse a natureza jurídica do contrato. Para corroborar seu argumento, a defesa citou jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), especificamente o Acórdão 2202-003.130, que

reconhecia a distinção entre parceria rural e arrendamento rural e a inexistência de simulação em casos de pagamentos antecipados, desde que houvesse partilha de riscos.

A recorrente também refutou a alegação de fraude, simulação e conluio, que fundamentaram a aplicação da multa agravada. Argumentou que a fiscalização não apresentou provas incontestáveis de dolo ou fraude, como exigido pela legislação (artigo 72 da Lei nº 4.502/64) e pela jurisprudência administrativa (Súmulas 14 e 25 do CARF). Destacou que a mera suposição de ganho tributário não justificava a imputação de fraude. Além disso, a recorrente abordou a questão da "norma geral antielisiva" (parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional), argumentando que esta não era aplicável no sistema jurídico brasileiro por falta de regulamentação por lei ordinária, citando entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e a doutrina de Paulo Ayres Barreto.

Por fim, a defesa impugnou a imputação de responsabilidade solidária à Klabin S.A., com base no artigo 124 do CTN. Afirmou que uma pessoa jurídica não pode ser sujeito passivo da obrigação de Imposto de Renda de Pessoa Física, exceto como responsável tributário por retenções previstas em lei, e que a pretensão do fisco desrespeitava o princípio constitucional da capacidade contributiva.

Diante de todos os argumentos apresentados, a recorrente concluiu que o lançamento era manifestamente equivocado, que as premissas fiscais estavam erradas e que não havia ocorrido omissão de rendimentos, fraude ou simulação.

Acórdão 1ª Instância (fls. 351/382)

No Acórdão recorrido consta decisão cuja ementa é transcrita a seguir:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Respondem solidariamente pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

MULTA DE OFÍCIO DE 150%. PRESENÇA DOS PRESSUPOSTOS LEGAIS. ADMISSIBILIDADE.

Cabe a exigência da multa de ofício de 150% nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

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

Constatado nos autos que o proprietário não assume os riscos inerentes à exploração da atividade rural desenvolvida em sua terra, conclui-se que, apesar de ter sido atribuída a denominação de parceria rural, o contrato diz respeito à operação de arrendamento rural, devendo os rendimentos decorrentes serem tributados como aluguéis na declaração de ajuste anual.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Recurso Voluntário (fls.396/412)

Irresignado o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 17/12/2018 em face do acórdão da DRJ, que manteve o auto de infração e julgou improcedente sua impugnação. A controvérsia central reside na descaracterização, pela fiscalização, do contrato firmado entre Eloisa de Aguiar Wolter Taques e Klabin S.A. de parceria rural para arrendamento rural, gerando uma exigência de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) e a aplicação de multa agravada.

A defesa sustenta que o contrato é legítimo e deve ser reconhecido como uma parceria rural, fundamentada nas disposições do artigo 96 e parágrafos da Lei nº 4.504/1964 (Estatuto da Terra). Argumenta-se que a característica essencial da parceria – a partilha de riscos – está presente, como exemplificado na cláusula 5.14 do contrato, que prevê a não responsabilização das partes por caso fortuito ou força maior. Assim, em eventos que inviabilizem a colheita, a Klabin seria liberada de pagamentos, demonstrando a assunção conjunta das incertezas do empreendimento e a ausência de uma remuneração fixa.

Em relação aos pagamentos antecipados realizados pela Klabin, a recorrente esclarece que estes não configuram contraprestação por arrendamento. Em vez disso, representam mera antecipação do preço de compra de uma futura e incerta safra/colheita, prática explicitamente admitida pelo § 3º do artigo 96 do Estatuto da Terra, que estabelece que tal adiantamento não descaracteriza o contrato de parceria. Destaca-se que o CARF já consolidou entendimento similar, reconhecendo que a antecipação de valores não implica simulação.

A defesa refuta, veementemente, as imputações de simulação e fraude, que serviram de base para a multa agravada de 150%. Alega-se que a autoridade fiscal não produziu provas robustas de dolo, contrariando o que exigem o artigo 72 da Lei nº 4.502/64 e as Súmulas 14 e 25 do CARF, que demandam a comprovação inequívoca do intento de fraude.

A discordância reside apenas na interpretação sobre o momento da tributação, e não em qualquer tentativa de ocultar rendimentos. Adicionalmente, a recorrente argumenta que o contrato não possui as características típicas de um arrendamento rural, conforme detalhado no artigo 95 do Estatuto da Terra e artigo 13 do Decreto-Lei nº 59.666/66, e que a lei tributária não pode alterar a definição de institutos do direito privado, em conformidade com o artigo 110 do Código Tributário Nacional.

No que concerne à Klabin S.A., a recorrente contesta sua responsabilidade solidária. Afirma que a Klabin, como pessoa jurídica, não pode ser compelida a arcar com o IRPF de pessoa física com a qual mantém uma relação comercial, sem que haja previsão legal para tal em matéria de retenção na fonte. Qualquer tentativa nesse sentido desrespeita o princípio constitucional da capacidade contributiva. A empresa também não se encaixa na figura de agroindústria que aufera lucro com venda de produção rural, necessitando das árvores como matéria-prima.

Diante do exposto, a recorrente conclui que o auto de infração é totalmente equivocado. Os pedidos formulados são para que o presente recurso voluntário seja provido, visando à reforma integral da decisão recorrida, e, conseqüentemente, o cancelamento completo do auto de infração e o arquivamento do processo, sem qualquer exigência fiscal.

Não houve contrarrazões da PGFN.

Eis o relatório

VOTO

Conselheiro **José Márcio Bittes**, Relator

Conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

No Mérito

Quanto ao mérito, a lide limita-se a avaliar se a relação contratual entre o RECORRENTE PRINCIPAL e a RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA enquadra-se na situação de PARCERIA RURAL, caso contrário, se há indícios suficientes para a qualificação da multa de ofício e, se a imputação de responsabilidade solidária vai ao encontro das regras tributárias.

Para deslinde do mérito faz-se necessário revisitar o Acórdão recorrido, principalmente quando da análise da natureza do contrato entabulado entre os recorrentes (fl. 376/380):

8.4 Portanto, a questão que cumpre examinar no presente caso, à luz da legislação tributária, para avaliar a possibilidade de tributação pela forma própria da atividade rural, é a existência de risco na exploração de tal atividade por parte do proprietário do imóvel rural. Na inexistência do referido risco, configura-se um arrendamento rural, tributado como rendimento de aluguel recebido pelo proprietário na forma do art. 49, incisos I e II, do RIR/99.

9. Feitos os esclarecimentos acima, passa-se à análise do caso concreto. O contrato em questão (fls. 21 a 38) 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 Eucalipto, 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 a 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 expreso consentimento do arrendador (art. 95, VI, do Estatuto da Terra).

(...) (grifos acrescentados)10. Em sua peça impugnatória, a defesa afirma que os riscos do proprietário da terra são claros e que a Klabin S/A apenas realiza o trabalho inicial de plantio. Entretanto, como já descrito nos itens 9 e 9.1 deste voto, não é isto que se vê no contrato. Dúvidas não há de que a

Klabin S/A se responsabiliza por todo o desenvolvimento da atividade em tela, além de assumir os riscos a ela inerentes.

10. Em sua peça impugnatória, a defesa afirma que os riscos do proprietário da terra são claros e que a Klabin S/A apenas realiza o trabalho inicial de plantio. Entretanto, como já descrito nos itens 9 e 9.1 deste voto, não é isto que se vê no contrato. Dúvidas não há de que a Klabin S/A se responsabiliza por todo o desenvolvimento da atividade em tela, além de assumir os riscos a ela inerentes.

10.1 Quanto a caso fortuito e força maior, também alegado como risco do proprietário pela defesa, já foi devidamente comentado que o risco do proprietário resta afastado por não haver cláusula de devolução dos pagamentos a título de adiantamento de venda.

10.2 A defesa alega que os parceiros podem prefixar, em quantidade e volume, a participação do proprietário e, a partir daí, antecipar pagamentos. De fato, o Estatuto da Terra admite referido procedimento no transcrito art. 96, §§ 2º e 3º. No entanto, não foi isto que ocorreu no presente caso, uma vez que os preços foram definidos de maneira fixa com atualização através de índices econômicos e não há previsão contratual para ajustar tais preços de acordo com as condições da produção e do mercado para um possível encontro de contas no momento da venda efetiva, ao passo que também não há cláusula de devolução dos adiantamentos em eventual caso fortuito ou força maior, características que desfiguram totalmente uma operação de venda antecipada.

10.3 Quanto ao argumento de que no contrato faltam características típicas do arrendamento rural, conforme o Estatuto da Terra, cabe esclarecer que isto é indiferente para a autuação. A hipótese de eventual descumprimento, no contrato, de regras legais do arrendamento não implica necessário enquadramento como parceria rural para fins de tributação. A questão decisiva para tal, como já explanado, é o efetivo exercício da atividade rural, através do risco assumido pelo proprietário, o que não se verifica no caso dos autos.

10.4 Aduz a defesa que a fiscalização não demonstrou vantagem indevida das partes para indicar a celebração de um contrato de parceria rural simulado. Não obstante, ao simular uma parceria rural (que na realidade é um arrendamento rural), o proprietário da terra altera a forma de tributação dos rendimentos decorrentes de tal contrato, passando de rendimentos de aluguéis (submetidos diretamente ao ajuste anual e tabela progressiva) para rendimentos da atividade rural (com possibilidade de dedução de despesas do livro-caixa, compensação de prejuízos de exercícios anteriores e utilização do limite de 20% da receita bruta para definir o resultado tributável). Sendo assim, é óbvia a intenção da simulação contratual realizada em conjunto pelas partes: reduzir a carga tributária do proprietário da terra e, conseqüentemente, reduzir o custo do arrendamento para o arrendatário.

10.5 Nesse contexto, embora seja assim intitulado, resta claramente afastada a hipótese de contrato de parceria rural, tendo em vista que o proprietário da terra

não desenvolve atividade rural. Trata-se de contrato de arrendamento rural, devendo o rendimento do proprietário ser tributado como aluguel, conforme entendimento oficial da Secretaria da Receita Federal do Brasil, também expresso no Manual de Perguntas e Respostas para o ano-calendário 2013 (primeiro período de apuração atuado):

"ARRENDAMENTO DE IMÓVEL RURAL 195 — Os rendimentos oriundos de contrato de arrendamento de imóvel rural são tributáveis?

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

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

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

10.6 No presente caso, no ano-calendário de 2013, o proprietário declara o rendimento em questão como oriundo de atividade rural e faz uso do limite de 20% da receita bruta para definir o resultado tributável. Nos anos-calendários de 2014 e 2015, o proprietário também declara tal rendimento como decorrente de atividade rural, mas opta por tributar pelo resultado, sendo que, no primeiro ano, o montante de despesas da atividade rural supera o montante de receitas e, no segundo, a compensação de prejuízos de exercícios anteriores reduz a zero o resultado tributável, não havendo tributação em nenhum desses dois períodos de apuração. Portanto, houve modificação indevida da base de cálculo, visto que, na realidade, o rendimento é de aluguel e deve ser oferecido à tributação diretamente no ajuste anual, razão pela qual está correta a reclassificação de rendimentos efetuada pela fiscalização.

11. A defesa ainda aduz ser ilegal o lançamento, argumentando que inexistente norma antielisiva para permitir a desconsideração de ato ou negócio jurídico, em virtude da falta de regulamentação do art. 116, parágrafo único2, do Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996. No entanto, cumpre informar que, nos casos de dolo, fraude ou simulação (situação dos autos), o lançamento de ofício é autorizado expressamente pelo art. 149, inciso VIII3, do CTN, dispositivo que, inclusive, possui vigência muito anterior ao referido parágrafo único do art. 116. Portanto, também é improcedente nesse ponto a impugnação.

Em sede recursal, os RECORRENTES, como visto no relatório, reiteraram as alegações da IMPUGNAÇÃO, não havendo nenhum fato novo ou apontamento, ou mesmo prova não analisada pela DRJ, que justifique um novo entendimento, restando claro que a parceria alegada não foi devidamente comprovada.

Quanto a imputação da RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA, importante destacar a justificativa apontada pelo Acórdão (fl. 381):

13.1 A defesa alega essencialmente que não existe ganho para a Klabin/SA e que não pode uma pessoa jurídica ser responsável solidária pelo Imposto Sobre Renda de Pessoa Física devido por contribuinte que com ela se relaciona comercialmente.

13.2 Como já explanado neste voto, é clara a atuação conjunta e fraudulenta da Klabin S/A e da contribuinte. Também restou evidenciada a vantagem, para ambas as partes, decorrente da redução indevida da carga tributária na operação de arrendamento. Dito isto, avalia-se a ocorrência do interesse comum para fins de enquadramento no art. 124, I, do CTN.

13.3 Assim dispõe o mencionado dispositivo:

"Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

13.4 Primeiramente, vale lembrar que a norma não define interesse comum necessariamente como possível vantagem econômica, bastando existir interesse na situação que constitui o fato gerador. No caso dos autos, em contexto de conluio para fraudar a Administração Tributária, o interesse comum é inerente, evidenciado pelo próprio ajuste das partes, qual seja, disfarçar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

13.5 Por outro lado, interpretar que, para fins do art. 124, I, do CTN, o responsável solidário também deva estar em condições de ser contribuinte do tributo é indevidamente restringir o alcance do dispositivo, que não demarcou qualquer limitação nessa diretriz.

13.6 Como se vê, a larga participação das partes na fraude denuncia o interesse comum, devendo ser mantida a responsabilidade solidária formalizada no presente processo.

De fato, o CARF possui vários antecedentes, inclusive desta turma envolvendo situações semelhantes que envolvem a responsável solidária, que sustentam o mesmo entendimento da 1ª instância:

Numero do processo: 12571.720077/2018-41

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Oct 07 00:00:00 UTC 2025

Data da publicação: Thu Oct 30 00:00:00 UTC 2025

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. 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.

Numero da decisão: 2201-012.351

Numero do processo: 12571.720107/2017-39

Turma: Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção

Câmara: Primeira Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Mon Jul 28 00:00:00 UTC 2025

Data da publicação: Thu Oct 02 00:00:00 UTC 2025

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2013, 2014, 2015 PARCERIA RURAL. ARRENDAMENTO RURAL. DISTINÇÃO. FORMA DE TRIBUTAÇÃO. A diferença intrínseca entre os contratos de parceria rural e de arrendamento rural é que os primeiros caracterizam-se pelo fato de o proprietário da terra assumir os riscos inerentes à exploração da atividade e partilhar os frutos ou os lucros na proporção que houver sido previamente estipulada, enquanto que nos segundos, não há assunção dos riscos por parte do arrendador que recebe uma retribuição fixa pelo arrendamento das terras. O pagamento em quantidade fixa de produto, por si só, não descaracteriza o arrendamento e, muito menos, permite enquadrar o contrato como parceria rural, visto que a essência da parceria rural está no compartilhamento do risco, que deve ser comprovado documental. No caso de contrato de arrendamento, o rendimento recebido pelo proprietário dos bens rurais cedidos é tributado como se fosse um aluguel comum, enquanto que no contrato de parceria, as duas partes são tributadas como atividade rural na proporção que couber a cada uma delas. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR. 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. MULTA QUALIFICADA - RETROATIVIDADE BENIGNA. Com base no §1º, VI, do art. 44 da Lei 9430/96, com as alterações promovidas pela Lei nº 14.689/23, que reduziu a multa de 150% para 100%, deve ser aplicada a retroatividade benigna, prevista no art. 106, II, "c", do CTN Aplica-se a multa qualificada prevista no artigo 44, I, § 1º da Lei nº 9.430/96, quando verificada a ocorrência de conduta dolosa caracterizada como sonegação, fraude ou conluio.

Numero da decisão: 2102-003.828

Numero do processo: 12571.720152/2017-93

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Thu Jul 24 00:00:00 UTC 2025

Data da publicação: Mon Aug 11 00:00:00 UTC 2025

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.

Numero da decisão: 2201-012.138

Quanto à qualificação da multa, também não há ressalva a se fazer à decisão recorrida (fl. 380):

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 da 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%.

Contudo, devido a alteração legislativa promovida pelo advento da Lei nº 14.689/23, há de ser reduzida ao patamar de 100% (cem por cento).

Conclusão

Diante do exposto, conheço o RECURSO VOLUNTÁRIO INTERPOSTO e, no mérito, dou provimento parcial para reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar de 100%. É como voto.

Assinado Digitalmente

José Márcio Bittes