



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



<b>PROCESSO</b>	<b>12571.720089/2018-76</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2101-003.658 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	2 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	NILTON PEREIRA DOS SANTOS E KLABIN S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

PARCERIA x ARRENDAMENTO RURAL. DISTINÇÃO. FORMA DE TRIBUTAÇÃO.

Em não havendo assunção dos riscos por parte do arrendador, com remuneração fixa e independente de produção pelo arrendamento das terras, resta caracterizado contrato de arrendamento rural, rejeitando-se que se esteja diante do instituto de parceria.

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.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*Assinado Digitalmente*

**Heitor de Souza Lima Junior** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Mário Hermes Soares Campos** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ana Carolina Silva Barbosa, Débora Fófano dos Santos, Heitor de Souza Lima Junior, Mário Hermes Soares Campos (Presidente), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto e Silvio Lúcio de Oliveira Junior.

## RELATÓRIO

Trata-se de exigência fiscal formalizada em auto-de-infração de e-fls. 264 a 278, com Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 196 a 263, abrangendo infração de rendimentos indevidamente classificados pelo autuado em sua DIRPF, para os anos calendários de 2013, 2014 e 2015. Aplicou-se a multa de ofício no patamar qualificado de 150% e, ainda, estabeleceu-se a responsabilização solidária da pessoa jurídica Klabin S/A.

2. O resumo do feito até a fase impugnatória encontra-se corretamente delineado no relatório da autoridade julgadora de 1ª instância de e-fls. 363 a 383, onde foram extraídos, *ipsis litteris*, os trechos a seguir do Termo de Verificação Fiscal e da impugnação de e-fls. 287 a 313:

“(…)

### I)- DA AÇÃO FISCAL

(…)

Conforme será minudentemente demonstrado nos tópicos seguintes, restou comprovado que apesar de o contribuinte ora fiscalizado e da empresa KLABIN S.A. (que foi alçada à condição de responsável solidária) terem avençado um contrato denominado de "parceria rural", na sua essência, de fato, **tem-se um contrato de arrendamento rural**, pois, **enquanto o contribuinte fiscalizado, sem realizar nenhuma despesa ou investimento e sem se preocupar com qualquer tipo de risco inerente ao objeto da exploração rural em comento**, ou seja, **sem partilhar de qualquer risco**, recebia, tranquilamente, no conforto de seu lar, **parcelas fixas de rendimentos**, na outra ponta, a empresa KLABIN S.A., **que antes de sofrer qualquer atuação atinente ao caso ANUNCIAVA NA SUA PÁGINA DA INTERNET ESSE MESMO PRODUTO COMO ARRENDAMENTO RURAL e após as primeiras atuações retirou a citada página do ar**, foi a **real mentora do contrato**

**em foco, bancou todas as despesas, suportou todos os riscos, teve o direito de dispor dos frutos/produtos do negócio**, enfim **realizou a produção ao seu talento** (sem qualquer ingerência do contribuinte fiscalizado) com o fito de garantir estoques de madeira para dar continuidade no tempo ao seu objeto social.

(...)

Como pressuposto central desta auditoria, ressalta-se que num contrato de parceria rural regular e típico, ambos os contratantes desfrutam do sucesso e sofrem o ônus do insucesso do negócio, arcam com os riscos, cuja renda, portanto, é incerta. Já no **arrendamento rural inexistente a assunção do risco e os rendimentos são certos**.

(...)

#### **IV)- DA DESCARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO DE PARCERIA RURAL (FORMA) E DA CARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO DE ARRENDAMENTO RURAL (ESSÊNCIA)**

De saída, destaca-se que o contrato firmado entre a KLABIN S/A, CNPJ 89.637.490/0001-45 e o contribuinte NILTON PEREIRA DOS SANTOS, CPF 065.137.009-49, divide-se em duas partes:

(...)

A) - Contrato de Parceria Agroflorestal nº 123/2006 - Quadro Resumo (neste auto denominado: 1a parte do Contrato) acostado as fls. 32/44; e

B) - Corpo do Contrato de Parceria Agroflorestal nº 123/2006 - Cláusulas e Condições de Caráter Geral (neste auto denominado: 2a parte do Contrato) carreado as fls. 45/50.

(...)

#### **IV.1) - DAS DISTINÇÕES ENTRE ARRENDAMENTO RURAL E PARCERIA RURAL**

De saída, calha mencionar que os contratos agrários são disciplinados pela Lei 4.504/1964 (Estatuto da Terra) e regulamentados pelo Decreto 59.566/1966 (Regulamento do Estatuto da Terra), com destaque para o **arrendamento rural** e a **parceria rural**:

(...)

Com efeito, constata-se que segundo a legislação de regência, **ARRENDAMENTO RURAL** é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra por tempo determinado ou não, o uso e gozo de imóvel rural, parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, outros bens, benfeitorias e ou facilidades, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agroindustrial, extrativa ou mista, **MEDIANTE RETRIBUIÇÃO CERTA OU ALUGUEL**.

(...)

***Decreto 59.566/1966 - Regulamento do Estatuto da Terra***

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

Noutro giro, verifica-se que na **parceria rural**, apesar de possuir vários elementos similares aos do arrendamento rural, **substitui-se a retribuição certa ou aluguel pela NECESSIDADE DE PARTILHA DE RISCOS do CASO FORTUITO E DA FORÇA MAIOR** do empreendimento rural, dos **FRUTOS, PRODUTOS ou LUCROS** havidos e dos **RISCOS DE VARIAÇÕES DE PREÇO DOS FRUTOS OBTIDOS NA EXPLORAÇÃO DO EMPREENDIMENTO RURAL** (§1º, do artigo 96, da Lei 4.504/1964 e artigo 4º do Decreto 59.566/1966).

#### **Lei 4.504/1964**

Art. 96. (...)

§ 1º **Parceria rural** é o contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso específico de imóvel rural, de parte ou partes dele, incluindo, ou não, benfeitorias, outros bens e/ou facilidades, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agroindustrial, extrativa vegetal ou mista; e/ou lhe entrega animais para cria, recria, invernagem, engorda ou extração de matérias-primas de origem animal, mediante partilha, isolada ou cumulativamente, dos seguintes riscos: (Incluído pela Lei nº 11.443, de 2007).

I- **caso fortuito e de força maior** do empreendimento rural; (Incluído pela Lei nº 11.443, de 2007).

II- **dos frutos, produtos ou lucros** havidos nas proporções que estipularem, observados os limites percentuais estabelecidos no inciso VI do caput deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.443, de 2007).

III- **variações de preço dos frutos** obtidos na exploração do empreendimento rural. (Incluído pela Lei nº 11.443, de 2007). (grifo nosso)

(...)

Nota-se que no âmbito do Direito Agrário, vem a lume **três tipos de riscos a serem partilhados na parceria rural**, a saber: A) - caso fortuito e força maior; B) - frutos, produtos ou lucros; e C) - variações de preço dos frutos.

Nesta toada, verifica-se que no bojo do Direito Tributário, a legislação do Imposto de Renda consolida os riscos da parceria rural da seguinte forma: A)- riscos inerentes à exploração da respectiva atividade.

#### **Decreto 3.000/1999 - RIR**

Art. 59. Os arrendatários, os condôminos e os parceiros na exploração da atividade rural, comprovada a situação documentalmente, pagarão o imposto, separadamente, na proporção dos rendimentos que couberem a cada um (Lei nº8.023, de 1990, art. 13).

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

(...)

À guisa de fixação, repisa-se que "**lucro/caso fortuito/variações de preço**" listados como elementos do risco no contrato de parceria no Direito Agrário, equivalem ao "**risco inerente à exploração da atividade**" no Direito Tributário e são sinônimos de "**resultado**" na Contabilidade.

(...)

Esclareça-se que a **ATIVIDADE RURAL** é exercida apenas por **ARRENDATÁRIO RURAL (e não pelo arrendante), condôminos ou parceiro rural.**

No caso em tela, **pela essência do contrato em foco**, que **colide com a forma concertada entre os atores contratuais**, que faz parecer aos olhos de terceiros uma suposta parceira rural, resta patente, conforme demonstra-se a seguir, que o **ARRENDATÁRIO** é a empresa KLABIN S.A, logo, somente ela exerce atividade rural e não o proprietário da terra.

Note-se que o **ARRENDANTE** de terras rurais não exerce **ATIVIDADE RURAL** e não deve emitir Nota Fiscal de Produtor Rural, **já que não é produtor agropecuário**, trata-se apenas de **PROPRIETÁRIO-LOCADOR DE TERRAS RURAIS CUJOS RENDIMENTOS DEVEM SER TRIBUTADOS COMO ALUGUÉIS**, mediante recolhimento mensal de carnê-leão (se recebido de pessoa física) ou retenção em DIRF (se recebido por pessoa jurídica), seguido pelo devido ajuste em DIRPF. No presente caso o arrendante é a pessoa física figurada como suposto "parceiro outorgante" no contrato objeto desta ação fiscal, ou seja, o contribuinte ora fiscalizado.

(...)

Em reforço ao propugnado, insta mencionar que o manual "Perguntas e Respostas IRPF 2014" (caderno de perguntas e respostas a respeito do Imposto de Renda Pessoa Física publicado pela Receita Federal do Brasil), especificamente na pergunta 455, distingue os contratos agrários conforme o Parecer Normativo CST nº 90/1978 - item 2, salientando que:

- no **ARRENDAMENTO**, o arrendador recebe, do arrendatário, **RETRIBUIÇÃO CERTA OU ALUGUEL** pelo uso dos bens cedidos;
- na **PARCERIA**, **O PARCEIRO-OUTORGANTE PARTILHA COM O PARCEIRO-OUTORGADO OS RISCOS DE CASO FORTUITO E FORÇA MAIOR**, os **FRUTOS**,

**PRODUTOS ou LUCROS havidos, nas proporções estipuladas em contrato, e **AS VARIações DE PREÇO DOS FRUTOS OBTIDOS**.**

(...)

Além disso, verifica-se que o mesmo Manual, na pergunta 195, esclarece que os rendimentos provenientes de arrendamento de imóvel rural, ainda que o contrato celebrado refira-se à parceria rural, **SE O CEDENTE PERCEBER QUANTIA FIXA SEM PARTILHAR OS RISCOS DO NEGÓCIO, ESTÃO SUJEITOS AO IMPOSTO DE RENDA 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 (art. 49 do Decreto 3.000/1999, e art. 21 da Lei 4.506/1964).

(...)

#### **IV.2)- DO OBJETO**

O objeto "aparente" do contrato em foco é a exploração econômica decorrente do florestamento ou reflorestamento com árvores de Pinus e/ou Eucalipto.

(Imagem da Cláusula 4 da 1ª. parte do Contrato)

(...)

#### **IV.3)- DA PRODUÇÃO PRÓPRIA**

Impera registrar que de acordo com o vazado no art. 61, do Decreto nº 3.000/1999 e no art. 5º, da IN SRF nº 83/2001, para que **a receita** seja considerada como **RECEITA DE ATIVIDADE RURAL** os produtos vendidos devem ser decorrentes de **ATIVIDADES RURAIS EXPLORADAS PELO PRÓPRIO PRODUTOR-VENDEDOR**.

(...)

A despeito da destinação contratual formalmente adotada pelas partes ser a exploração econômica decorrente do florestamento ou reflorestamento em suposto "regime de parceria", **TENDO EM VISTA A TOTAL ALIENAÇÃO DOS SUPOSTOS PARCEIROS OUTORGANTES (PROPRIETÁRIOS DA TERRA) NA CONDUÇÃO DO NEGÓCIO AGRÁRIO, uma vez que todas as decisões são tomadas pela contratante KLABIN, não sendo permitido aos outorgantes nem mesmo a decisão de qual variedade de árvore plantar, bem como a determinação das técnicas florestais a serem aplicadas e a sua manutenção** (conforme previsto no cláusula 4.2 da 2ª. parte do Contrato), resta cabalmente comprovado que **A ATIVIDADE RURAL É DESENVOLVIDA EXCLUSIVAMENTE PELO ARRENDATÁRIO KLABIN S/A (PRODUTOR-VENDEDOR)** sendo que na outra ponta, **OS PROPRIETÁRIOS DA TERRA LIMITAM-SE A DESEMPENHAR O PAPEL DE ARRENDANTES**, pois **no conforto de seus lares, SEM REALIZAR QUALQUER DESPESA/INVESTIMENTO SEM QUALQUER PARTICIPAÇÃO OU INGERÊNCIA NO EMPREENDIMENTO RURAL, SEM PARTILHAR QUALQUER RISCO, RECEBEM MENSALMENTE CONTRAPARTIDA FIXA DE RENDIMENTOS** que, justamente por

essas características, possuem **NATUREZA DE ALUGUEL**, revelando a sua **ESSÊNCIA DE ARRENDAMENTO**.

(Imagem da Cláusula 4.2, 2ª. parte do Contrato)

#### **IV.4) DO RENDIMENTO CERTO X DO RESULTADO VARIÁVEL**

Inicialmente, o suposto contrato de "parceria" faz parecer que o PARCEIRO OUTORGANTE (proprietário da terra) teria direito à 44% do universo das árvores formadas *in natura*, ficando sujeito às intempéries do mercado, clima, preços dos insumos, gestão, tecnologia, oferta/demanda entre outros riscos da atividade.

(Imagem da Cláusula 6, 1ª. parte do Contrato)

Contudo, em análise detida das demais cláusulas do contrato, constata-se que, objetivamente, **a KLABIN locou um total de 1.175 ha de terras**, por **14 anos**, com possibilidade de prorrogação, **ao preço de R\$ 14,64 por hectare**, com previsão de **reajuste do aluguel** a cada quatro meses.

(...)

Porém, é sabido que a comercialização de árvores é realizada por metro cúbico de madeira e que o preço do metro cúbico depende do tipo da madeira e da oferta/demanda do mercado.

Assim sendo, as **receitas** oriundas da atividade de floresta mento/reflorestamento **dependerão de duas variáveis: quantidade de metro cúbico de madeira produzida e preço do metro cúbico da madeira produzida**

#### **IV.5)- DA VARIAÇÃO NA QUANTIDADE**

(...)

(Imagem da Alínea "a", Cláusula 7ª., 1ª. parte do Contrato)

#### **IV.6)- DA VARIAÇÃO NO PREÇO – OFERTA E DEMANDA**

(...)

(Imagem da Alínea "a", Cláusula 8ª., 1ª. parte do Contrato)

Contudo, de forma atípica, constata-se que apesar do contrato em comento fixar previamente a quantidade de árvores produzidas (alínea "a", da cláusula 7, **1ª. parte do Contrato**), também estabelece que caso a KLABIN: a)- efetue o corte de todas as árvores em 14 anos os PARCEIROS OUTORGANTES (proprietários da terra) receberão 415.359 árvores; e b)- não efetue o corte de todas as árvores ao longo dos 14 anos, **os PARCEIROS OUTORGANTES terão acrescidos à sua participação o equivalente a 1/14 {um quatorze avos} por ano de prorrogação, COMO SE BROTASSEM A PARTIR DO 14º. ANO, NA MESMA ÁREA ARRENDADA, NOVAS ÁRVORES FORMADAS.**

E mais, percebe-se que ***a quantidade de tal "surgimento" acompanhará exatamente o equivalente ao valor mensal pago aos parceiros outorgantes (proprietário da terra)***

(Imagem da Alínea "b", Cláusulas 5 e 6, 1ª. parte do Contrato)

Frise-se que as alíneas "a" e "b", da cláusula 8, da **1ª. parte do Contrato, SEM OS CONTRATANTES TEREM PLANTADO UM ÚNICO PINUS OU EUCALIPTO, JÁ ESTABELECEU O PREÇO DE CADA ÁRVORE** (R\$ 6,96 - previsto na alínea "a", da cláusula 8, da **1ª. parte do Contrato**) **desconsiderando-se o tipo e o volume de madeira gerada por cada espécie** (Pinus ou Eucalipto), **E A QUANTIDADE DE ÁRVORES QUE SERÃO PRODUZIDAS** (2.472 árvores por mês - previsto na alínea "a", da cláusula 7, da **1ª. parte do Contrato**).

A ideia da **INVARIABILIDADE DO VALOR RECEBIDO INDEPENDENTEMENTE DO RESULTADO EFETIVO DA PRODUÇÃO** é ratificada pela alínea "b", da cláusula 8, da **1ª. parte do Contrato** que estabelece **a quitação do negócio mediante pagamento fixo em dinheiro, independentemente de haver maior ou menor produção de madeira, ou da produção ser nula por problemas decorrentes de pragas, secas, excessos de chuva, incêndio, invasões de grupos sociais, etc, ou das variações do preço da madeira.**

Ademais, **NOTA-SE COM CLAREZA SOLAR QUE TUDO É FIXADO PELAS PARTES SEM SEQUER ESTIPULAR SE AS ÁRVORES SERÃO PINUS OU EUCALIPTO**, como se a escolha fosse absolutamente irrelevante na fixação dos preços ou nos resultados obtidos.

(...)

Como já dito acima, o **ARRENDAMENTO TEM PREÇO CERTO COM REAJUSTES FIXADOS EM INDEXADORES** e a **PARCERIA RURAL TEM RESULTADO VARIÁVEL FLUTUANDO CONFORME A PRODUÇÃO, O PREÇO, OS CUSTOS E DEMAIS INTEMPÉRIES.**

No caso concreto, **O PREÇO É CERTO, A QUANTIDADE É FIXA, e O REAJUSTE FOI ATRELADO A INDEXADORES UTILIZADOS USUALMENTE PARA A CORREÇÃO DE CONTRATOS DE ALUGUEL**, variando apenas a quantidade de meses que poderão ser de 168 ou prorrogável até o fim do corte da floresta, **NÃO RESTANDO DÚVIDAS QUANTO AO CARÁTER RETRIBUTIVO POR LOCAÇÃO DE IMÓVEL RURAL.**

Adicionalmente, resta patente que os supostos "PARCEIROS OUTORGANTES" **NÃO SE SUBMETEM A QUALQUER RISCO DE QUEBRA DE PRODUÇÃO**, pois **NÃO HÁ QUALQUER CLÁUSULA INDENIZATÓRIA OU DE DEVOLUÇÃO DOS VALORES RECEBIDOS ANTECIPADAMENTE**, caso a produção não venha a ocorrer nas quantidades ou na qualidade esperada, **POR QUALQUER EVENTO FORTUITO OU DE FORÇA MAIOR.**

#### IV.7)- DO DIREITO DE DISPOR SOBRE OS FRUTOS/PRODUTOS REPARTIDOS

Conforme abordado no tópico PRODUÇÃO PRÓPRIA, repisa-se que **a parceria rural implica em participação no resultado da ATIVIDADE RURAL**, que se desmembra em **receitas** e **despesas** da atividade rural.

Para que a receita seja de ATIVIDADE RURAL os produtos vendidos devem ser decorrentes de atividades rurais exploradas pelo PRÓPRIO PRODUTOR-VENDEDOR, não importando se sozinho ou em sociedade.

A parceria rural é justamente essa sociedade formada na exploração da atividade rural, assegurada a prerrogativa de cada sócio-parceiro em decidir sobre a destinação da parte que lhe compete.

(...)

Segundo a alínea "f", do inciso V, do artigo 96, da Lei 4 504/1964 (Estatuto da Terra), o direito e a oportunidade de dispor sobre os frutos repartidos é princípio a ser obedecido pelo Contrato de Parceria.

#### **Lei 4.504/1964**

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

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

*f) direito e oportunidade de dispor sobre os frutos repartidos; (grifo nosso)*

Contudo, em uma leitura mais atenta da alínea "a", da cláusula 7, **1ª. parte do Contrato** (COMPRA E VENDA ANTECIPADA), percebe-se que a alínea "a", da cláusula 6, da **1ª parte do Contrato**, cria a falsa impressão de que os PARCEIROS OUTORGANTES terão direito sobre 44% do que for produzido, visto que "os PARCEIROS OUTORGANTES, obrigam-se a vender, exclusivamente àquela", (PARCEIRA OUTORGADA), "a totalidade das árvores que lhe competirá nesta parceria".

(...)

Ademais, ALÉM DE NÃO PODEREM VENDER A SUPOSTA PARCELA DE SUAS ÁRVORES os parceiros outorgantes (proprietários da terra) também NÃO PODEM: CEDER, TRANSFERIR, ONERAR OU DAR EM GARANTIA DE CRÉDITO (hipoteca, penhor rural, arresto) essa parcela.

(Imagem das Cláusulas 5.9 e 5.10, 2ª. parte do Contrato)

Essas características do contrato em comento, comprovam que OS PROPRIETÁRIOS DA TERRA NÃO TÊM QUALQUER PARTICIPAÇÃO NO GOZO DOS FRUTOS/PRODUTOS CULTIVADOS NA ÁREA ARRENDADA.

#### **IV.8)- DA SIMULAÇÃO DE COMPRA E VENDA**

(...)

No caso em tela, constata-se que OS PROPRIETÁRIOS DA TERRA NÃO PARTICIPAM DAS DECISÕES DO NEGÓCIO RURAL, NÃO TÊM GERÊNCIA SOBRE A PLANTACÃO, NÃO PLANTAM, NÃO COLHEM e NÃO PODEM DISPOR DA

**PRODUÇÃO**, pois no mesmo ato contratual comprometem-se a vender "a sua parte", que de fato não lhe pertencem, **POR UM PREÇO PREVIAMENTE AJUSTADO, SEM QUALQUER RELAÇÃO COM A EFETIVA PRODUÇÃO**, quer em quantidade ou qualidade, características que têm o condão de afastar desde o nascedouro a forma adotada pelas partes, qual seja, parceria, e revelar a real faceta do negócio encetado, qual seja, arrendamento rural.

As cláusulas contratuais de venda obrigatória à KLABIN S.A. e de proibição de oneração (ceder, transferir, onerar, dar em garantia de crédito - hipoteca, penhor rural, etc), tratados neste TVF no tópico "DO DIREITO DE DISPOR SOBRE OS FRUTOS/PRODUTOS REPARTIDOS", evidenciam que a suposta cota parte florestal nunca adentrou no patrimônio dos proprietários de terras (arrendantes), uma vez que quem tem de fato a prerrogativa de usar, gozar, dispor e reaver a totalidade da produção florestal é a industrial (arrendatária), desqualificando-se a operação de venda pela impossibilidade de alienar ativos da KLABIN à própria KLABIN.

#### **IV.9)- DO CASO FORTUITO E DA FORÇA MAIOR**

Em diversas cláusulas contratuais, os celebrantes deixam claro que **TODOS OS RISCOS DA ATIVIDADE RURAL SÃO SUPORTADOS PELA PARCEIRA OUTORGADA (KLABIN S.A.)**, tais como:

- Riscos por acidentes do trabalho;

(Imagem da Cláusula 4.7, 2ª parte do Contrato)

- Riscos ambientais;

(Imagem da Cláusula 4.8, 2ª parte do Contrato)

- Riscos por responsabilidade civil;
- Riscos por responsabilidade trabalhista;
- Riscos por responsabilidade previdenciária;
- Riscos por responsabilidade fiscal;
- Demais responsabilidades.

(Imagem da Cláusula 5.7, 2ª. parte do Contrato)

- Responsabilidades por impostos, taxas e demais encargos.
- (Imagem da Cláusula 5.12, 2ª. parte do Contrato)

**Salienta-se que é inconcebível um contrato de parceria sem a assunção de riscos por acidente de trabalho ou isenta de responsabilidade trabalhista**, haja vista o disposto na Lei do Trabalho Rural, na Súmula 331 do TST, e na própria Constituição Federal, que considera empregador rural a pessoa física ou jurídica que explore atividade agro econômica e, por conseguinte, responsável pelas verbas e indenizações laborais, seja na condição de empregador, seja na de tomador de serviços, senão vejamos:

(...)

Destaca-se que o risco por responsabilidade civil decorrente de eventuais danos causados por empregados, serviçais e prepostos **também é inerente ao contrato de parceria rural.**

(...)

Nesta toada, calha salientar que o contrato de parceria rural **também não tem o condão de excluir o risco por responsabilidade previdenciária.**

(...)

Com alicerce nos argumentos retro ventilados, está demonstrado que a previsão de compra e venda para entrega futura de produtos florestais **ELIMINOU**, para o contribuinte ora fiscalizado, **O FATOR RISCO INERENTE AOS CONTRATOS DE PARCERIA**, ao serem estabelecidas cláusulas que alteram justamente a parte do suposto contrato de parceria que trata da participação dos parceiros na produção da madeira, **ATRIBUINDO PAGAMENTOS ANUAIS EM DINHEIRO INDEPENDENTEMENTE DO RESULTADO DA PRODUÇÃO E DA VARIAÇÃO DO PREÇO DA MADEIRA.**

(...)

Resta patente que **O CONTRIBUINTE NÃO PARTICIPAVA DOS RISCOS LIGADOS À ATIVIDADE E DECORRENTES DO CASO FORTUITO.**

(...)

#### **IV.10)- DAS DESPESAS DE CUSTEIO E DE INVESTIMENTO**

Como visto anteriormente, tanto a RECEITA como a DESPESA são componentes do LUCRO (RESULTADO DA ATIVIDADE RURAL), que por sua vez, é elemento de RISCO inerente à exploração da ATIVIDADE RURAL.

O § 1º do art. 62 do Regulamento do Imposto de Renda explica com clareza que **tanto as DESPESAS DE CUSTEIO, quanto os INVESTIMENTOS são partes inerentes ao RISCO do negócio agroflorestal, já que são necessários à percepção dos RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL.**

(...)

Ocorre que a cláusula 4.3, **2ª. parte do Contrato**, explicita que as despesas com o plantio das árvores, compreendendo o preparo do solo, aquisição de mudas, despesas com pessoal, cuidados técnicos, barragens e outras, inerentes ao florestamento/reflorestamento, **SERÃO SUPORTADAS INTEGRALMENTE PELA PARCEIRA OUTORGADA (KLABIN S.A.).**

(Imagem da Cláusula 4.3, 2ª. parte do Contrato)

**Portanto, tendo em vista que OS PROPRIETÁRIOS DAS TERRAS NÃO PARTICIPAM DO ÔNUS DO EMPREENDIMENTO, NÃO SÃO, PARA FINS TRIBUTÁRIOS, PARCEIROS RURAIS.**

**IV.11)- DA PREVISÃO DE SUBARRENDAMENTO**

**Em complemento aos argumentos já expendidos, conforme será demonstrado, constata-se que o suposto "contrato de parceria" se utiliza de institutos previstos, justamente, para o contrato de ARRENDAMENTO RURAL.**

(Imagem da Cláusula 5.1, 2ª. parte do Contrato)

**V)- DA DESCONSIDERAÇÃO DO SUPOSTO "CONTRATO DE PARceria"**

Ante o exposto, constatou-se que os supostos parceiros outorgantes:

- a. Não participaram da decisão de como explorar a terra;
- b. Não têm gerência sobre a plantação;
- c. Não plantam;
- d. Não colhem;
- e. Não podem dispor da produção pois no mesmo ato contratual comprometem-se a vender "a sua parte", ao suposto PARCEIRO OUTORGADO, por preço fixo previamente ajustado, desvinculado da qualidade e quantidade efetivamente produzida;
- f. Não compartilham quaisquer dos riscos de produção;
- g. Não compartilham os eventos caso fortuito e força maior, que, caso ocorram, são integralmente assumidos pela suposta PARCEIRA OUTORGADA;
- h. Não realizam despesas de custeio e de investimento; e
- i. Recebem parcelas de rendimentos mensais fixos.

(...)

Com espeque nos fundamentos de fato e de direito até aqui ventilados, bem como no conjunto fático-probatório acostado aos autos, forma-se a convicção de que o contrato firmado entre as partes sob as vestes de suposto contrato de parceria, **TRATA-SE DE UM NEGÓCIO JURÍDICO SIMULADO QUE OCULTOU O REAL PACTO DE ARRENDAMENTO RURAL QUE INTENCIONALMENTE FOI DISSIMULADO.**

(...)

Assim, tendo em vista que o artigo 142 do Código Tributário Nacional concede à autoridade administrativa a competência de efetuar o lançamento, verificando a ocorrência do fato gerador, combinado com o artigo 116 do mesmo diploma, que confere à mesma autoridade o poder de 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, com base nos elementos listados acima, **DESQUALIFICA-SE PARA FINS TRIBUTÁRIOS O MULTICITADO CONTRATO DE PARceria AGROFLORESTAL.** Outrossim, conforme

previsto no art. 167 do Código Civil, **MANTÉM-SE OS EFEITOS JURÍDICOS TRIBUTÁRIOS DO CONTRATO DISSIMULADO DE ARRENDAMENTO RURAL.**

(...)

#### **VI)- DO PÓLO PASSIVO DAS RELAÇÕES JURÍDICO TRIBUTÁRIAS EM FOCO**

(...)

Consultando-se as DIRPF (fls. 02/13) do Sr. NILTON PEREIRA DOS SANTOS referentes aos ACs 2013, 2014 e 2015 em conjunto com os livros-caixa da atividade rural do mesmo período (fls. 130/173), constata-se que os rendimentos relativos ao resultado da exploração rural dos seus imóveis, especificamente da área arrendada para a KLABIN S/A, foram declarados como receita da atividade rural.

Ou seja, **os rendimentos em tela foram declarados como receita da atividade rural (ACs 2013, 2014 e 2015) caracterizando tributação indevida.**

(...)

Não obstante, o fato é que, nem a forma adotada pelo contribuinte - declarar como receitas da atividade rural - nem a forma pretendida pelo contribuinte - declarar como adiantamentos de vendas futuras estão corretas, pois, de fato, o que restou comprovado foi a simulação de um contrato de parceria rural que dissimula um contrato de arrendamento rural, arrendamento este que possui um tratamento tributário específico, qual seja, deve ser declarado como rendimentos de aluguel recebidos de pessoa jurídica.

(...)

Assim sendo, em virtude da desconsideração da suposta parceria e da caracterização do arrendamento rural, **os citados rendimentos recebidos da KLABIN S.A. foram considerados como rendimentos recebidos de pessoa jurídica (aluguéis)**, de modo que, para os AC 2013, 2014 e 2015, períodos em que o contribuinte declarou tais rendimentos como receitas da atividade rural, a fiscalização, de ofício, expurgou os valores recebidos da KLABIN das receitas da atividade rural e, mantendo as demais informações, ajustou o resultado da atividade rural e incluiu os valores em foco como rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa jurídica.

#### **VII) DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA**

O Auto de Infração em comento foi lavrado em desfavor do Sr. NILTON PEREIRA DOS SANTOS, 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. NILTON PEREIRA DOS SANTOS 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, o proprietário da terra, optou por tributar tais rendimentos como oriundos de "parceria rural" e se beneficiou indevidamente da seguinte forma:

- Valeu-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);

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

Ganho Potencial da Klabin		
	Atividade Rural	Aluguel
Receita	100,00	100,00
Presunção 20%	20,00	-
Alíquota 27,5%	5,50	27,50
Receita líquida Produtor Rural	94,50	72,50
Diferença (94,50 - 72,50)		<b>22,00</b>
Economia Klabin (22,00/94,50)		<b>23,28%</b>

(...)

Em remate, **URGE DESTACAR** que antes da KLABIN S/A começar a ser atuada como responsável solidária em casos idênticos ao caso concreto, **o próprio sítio eletrônico (site da internet) da Klabin, consultado em 17/10/2014, oferecia o produto que hoje denomina como suposto contrato de parceria rural como de fato é, ou seja, oferecia o produto como Arrendamento Rural**, demonstrando o **CLARO INTUITO DE FRAUDE** e robustecendo o **INTERESSE COMUM NO CASO CONCRETO**. (destaca-se que após fiscalização a KLABIN retirou a página copiada abaixo).

(...)

Assim sendo, em solidariedade com o fiscalizado, conclui-se pela inclusão no polo passivo da relação obrigacional jurídico tributária em foco, da mentora do contrato de arrendamento (simulado como parceria rural) e beneficiária de vantagem econômica na locação de imóvel rural em detrimento do Fisco Federal.

(...)

#### **VIII)- DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO**

Como regra, a Lei nº 9.430/1996 prevê, notadamente, no inciso I do seu artigo 44, que, no caso de imposto ou contribuição federal objeto de constituição *ex officio* mediante a lavratura de Auto de Infração, deve ser aplicada multa de ofício no

percentual equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) incidente sobre o valor do tributo que deixou de ser recolhido aos cofres públicos.

(...)

Contudo, em situações singulares consideradas mais perniciosas à Fazenda Pública -caracterizadas pelas figuras da sonegação, fraude e conluio, previstas, respectivamente, nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 - a legislação tributária determina a qualificação da multa de ofício, a qual deve ser majorada do percentual de 75% (setenta e cinco por cento) para o percentual correspondente a 150% (cento e cinquenta por cento), sem prejuízo da aplicação de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

*In casu*, verifica-se que ao arquitetar, oferecer e realizar um negócio jurídico com as vestes de contrato de parceria, quando, de fato, trata-se de um contrato de arrendamento, com o nítido objetivo de intencionalmente reduzir o valor do Imposto de Renda dos proprietários das terras rurais arrendadas (oferecendo um produto mais atrativo no mercado) e de garantir os seus estoques de madeira futuros para a realização de seu objeto social, **a KLABIN S.A. e os arrendantes, em um acordo de vontades livre e consciente para esse desiderato**, trouxeram à lume condutas que se amoldaram as disposições legais caracterizadoras de **fraude** e **conluio** previstos na citada Lei 4.502/1964.

(...)

Assim sendo, de forma plenamente vinculada a legislação, com fulcro na análise técnica retro, destaca-se que além do lançamento do Imposto de Renda devido, também aplicou-se multa prevista no inciso I, do art. 44 da Lei 9430 de 1996, por falta de pagamento/recolhimento, falta de declaração e declaração inexata, **qualificada** pelo §1º do mesmo artigo **por evidente intuito de fraude**, totalizando **150%** sobre a diferença de imposto, bem como **multa e juros de mora** previstos no artigo 61, caput e § 3º da mesma Lei, que vão demonstrados no corpo deste Auto de Infração.

(...)

4. A defesa apresenta impugnação (fls. 287 a 313) com fundamento nas alegações a seguir:

"(...)

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. A primeira 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" [Primeira 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 na medida em que, nada obstante Klabin auxiliar no plantio e na colheita, toda a manutenção da terra, proteção da propriedade, limpeza do terreno, controle de pragas, etc, é feito pelo Parceiro (NILTON) às suas expensas. Cabe notar que, nas hipóteses de caso fortuito ou de força maior, v.g. incêndio na floresta, o parceiro perde tudo o que investiu e não mais terá direito algum sobre a colheita futura, frustrada que foi pelo evento (caso fortuito ou força maior).

(...)

18. E cabe notar que, justamente em razão das peculiaridades acima apontadas (necessidade de se escolher e desenvolver mudas específicas para cada região, de se dar o correto tratamento ao solo, de se utilizar das mais inovadoras tecnologias de plantio, adubação, preparação da terra, etc), é que o trabalho inicial é realizado pela Klabin, com a sua equipe de técnicos às suas expensas. Isto não significa, no entanto, que o parceiro/produtor, não tenha qualquer participação ou trabalho na manutenção, proteção, guarda e desenvolvimento da área plantada.

19. 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.

(...)

20.As intervenções iniciais são necessárias também para preservação de sua Política de Sustentabilidade, que nada mais é do que o compromisso que a empresa assume perante os órgãos federais, estaduais e municipais que cuidam do meio ambiente e com a sociedade em geral. Referidos compromissos estão encartados no site (<https://www.klabin.com.br/pt/sustentabilidade/visao-e-politica-de-sustentabilidade>) e consistem no seguinte:

(...)

21.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 preferireis arcar com os custos de implantação da floresta que é desenvolvida em parceria.

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

23.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.

(...)

26. O que cabe indagar, destarte, é se a Lei 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? Poderia, indo ao encontro de disposição legal expressa, alegar a ocorrência de fraude ou de simulação, impondo pesadas multas, como no caso, sob a alegação que de o adiantamento do montante prefixado configuraria arrendamento?

27. 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.

(...)

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 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.

30. Ora, como é fácil perceber do contrato celebrado pelas partes, afora a primeira das condições (prazo mínima 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:

(...)

31. Estão plenamente convencidos os Impugnantes de que não ocorreu a alegada omissão de rendimentos, como afirma o lançamento aqui impugnado. 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. Com muito maior razão é incabível a imposição de multa agravada, exigida em razão de alegada ocorrência de simulação e/ou fraude.

(...)

33. Afirma, outrossim, a autoridade fiscal, que "ao dissimular o Contrato de Arrendamento Rural em Contrato de Parceria Rural, com previsão de recebimento antecipado, o proprietário da terra poderia beneficiar-se indevidamente da seguinte forma: (i) locupletar-se de eventuais despesas de livro caixa; (ii) deixar de oferecer à tributação os valores recebidos como "antecipação", diferindo a tributação; (iii) compensar-se com eventuais prejuízos rurais de anos-calendários anteriores.

34.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.

(...)

37.E note-se que para buscar uma possível responsabilidade solidária, a autoridade trilha caminho ainda mais tortuoso e equivocado. Na tentativa de encontrar razão para impor uma multa elevada e descabida, bem como inculpar indevidamente a Klabin, conforme se verifica do auto de infração às fls. 337, apresenta uma tabela do que chama "ganho Klabin", concluindo que à medida em que o imposto de renda da pessoa física do produtor é diferida para o futuro, haveria uma "economia" de 23,28% no preço da "locação".

38.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.

39.Não há nada de jurídico nesta vã tentativa da fiscalização de imputar qualquer conduta dolosa ao contribuinte e à Klabin, E veja-se que, nesta confusão mental que contamina o auto, a firma-se que *"ao transmutar o contrato de arrendamento em parceria rural, com o objetivo de reduzir IR do proprietário das terras rurais "arrendados", o Klabin S/A. e os "arrendantes" incorreram também em simulação, conforme art. 167 da Código Civil.*

(...)

41.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 vénia, 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 peio contribuinte, e constranger o contribuinte com a imposição de multa agravada e afirmação, totalmente improcedente e equivocada, que teria ocorrido fraude e ou simulação.

42.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.

43. 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).

(...)

48. 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.

(...)

51. 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.

52. 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"*.

53. Pela via legislativa excepcional e extravagante que a Constituição Federal de 1988 confere ao Poder Executivo, foi baixada a Medida Provisória nº 66/2002, que nos artigos 13 e 14 tentou introduzir a norma geral antielisiva. Cabe transcrever a respeito o quanto foi disposto no artigo 14, parágrafo 2º, da referida MP nº 66/02, comando em que, muito provavelmente, a autoridade que lavrou o auto de infração ora impugnado, pretendeu encontrar fundamento (sem que a ela tenha feito expressa referência), a saber:

(...)

54. Entretanto, como é do conhecimento de todos, os preceitos de iniciativa do Poder Executivo, veiculados pela MP 66/02 em seus artigos 14 a 19 NÃO foram acolhidos pelo Congresso Nacional que, no texto da Lei de Conversão nº 10.637/02, erradicou os dispositivos em causa, devolvendo-se ao mundo da

inexistência jurídica, como reconhece o E. Superior Tribunal de Justiça, como se vê do seguinte julgado:

(...)

58. Disto resulta que, inexistindo no sistema normativo brasileiro comando legal que permita a desconsideração de ato ou negócio jurídico válidos, o auto de infração em exame é totalmente ilegal e antijurídico e, por isso mesmo. Incapaz de prosperar. E por mais que a autoridade lançadora tenha se esforçado para buscar acolhida à pretensão contida no auto, convém anotar que a administração pública está obrigada a obedecer, dentre outros, ao princípio da legalidade, como impõe o artigo 37 da Constituição Federal. É o quanto basta, destarte, para que a Delegacia de Julgamento da Receita Federal e o CARF provejam a presente impugnação para **reconhecer a total ausência de fundamento legal, isto é, de norma jurídica vigente, que permita a desconsideração de ato jurídico válido para efeitos fiscais.**

(...)

60. 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.

(...)"

3. As impugnações foram conhecidas e julgadas improcedentes pela autoridade julgadora de 1ª. instância, na forma de Acórdão de Impugnação DRJ/REC nº 11-60.147, de e-fls. 361 a 391, cuja ementa e resultado são a seguir transcritos:

**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

4. Devidamente cientificados, tanto o contribuinte atuado como o corresponsável solidário impugnante, conforme: a) AR de e-fl. 419 (Nilton Pereira dos Santos, em 14.09.2018) e b) Termo de e-fl. 401 (Klabin S/A, em 05.09.2018).

5. Foi apresentado, em 12.09.2018 (e-fl. 403) Recurso Voluntário conjunto do contribuinte atuado e da responsável solidária, de e-fls. 404 a 418 onde, após breve histórico processual até a decisão de 1ª instância:

a) Entendem que não houve auferimento de receitas com arrendamento mercantil, tal como concluído pela decisão recorrida, alegando que a decisão de piso teria partido do errôneo pressuposto de que a atividade rural seria única e exclusivamente exercida por Klabin, sendo que Nilton Pereira dos Santos figuraria meramente como arrendante, sem ter ingerência no empreendimento rural. Ressalta que, como se mencionou na impugnação, os riscos da atividade, e os custos inerentes a esta atividade são assumidos por ambas as partes;

b) Mencionam que o auto de infração faz menção a várias cláusulas do contrato de parceria para tentar demonstrar que inexistente risco ao "arrendante", destacando que os riscos de acidentes do trabalho e riscos ambientais correrão por conta de Klabin e que a decisão recorrida repete o mesmo engano cometido pelo Sr. Fiscal que, ao deparar-se com o tratamento que o contrato deu ao caso fortuito ou força maior, não foi capaz de perceber que justamente esta disposição é que faz caracterizar o contrato de parceria firmado entre as partes, porquanto pretendem elas, com esforço comum, obter o resultado da atividade rural assumindo e repartindo os riscos, citando, a propósito, a cláusula 5.14 do Contrato, que reproduzem;

c) Registram que, na forma da referida cláusula, em havendo, por exemplo, um incêndio que devaste a plantação, ainda que ocorrido no primeiro mês de contrato, nenhum valor será devido por Klabin à parceira, caso em que o contrato será rescindido sem ônus e a Klabin será liberada de qualquer pagamento. Assim, não há dúvida, em ocorrendo caso fortuito ou força

maior, ambos contratantes perdem: Nilton perde a sua parcela na venda das madeiras (que não poderão ser colhidas em razão do evento fortuito ou da força maior) e Klabin perde a madeira que é fundamental para a sua atividade (que como se disse, é matéria-prima para sua produção);

d) Quanto ao prazo contratual, justificam que, dado o alongado prazo de 14 (quatorze) anos, e, ainda, considerado o fato de que neste período o proprietário da terra arca com os custos da manutenção da terra, os custos tributários do imóvel etc., caberia a antecipação de uma pequena parte da receita da venda futura de árvores, para que possa subsistir nesse longo período e suportar o longo período de espera para que possa colher os frutos decorrentes da parceria;

e) Argumentam que o ciclo de corte de madeira em 7 a 14 anos obriga que o negócio seja entabulado da forma que foi estabelecido no instrumento de parceria, justificando por razões técnicas a necessidade de trabalho inicial pela Klabin, com seus técnicos, às suas expensas. Ressaltam, porém, a seguir, tal como em sede de impugnação, que isto não significa que o parceiro/produtor não tenha qualquer participação ou trabalho na manutenção, proteção, guarda e desenvolvimento da área plantada, sendo este último que suporta todos os demais custos de manutenção da propriedade e de manutenção da plantação;

f) Repetem o argumento trazido em impugnação de que não se estaria diante das condições do contrato de arrendamento rural previstas pelo art. 95 do Estatuto da Terra, com redação dada pela Lei nº. 11.443, de 2007, e art. 13 do Decreto 59.566/66. Registram que, do contrato celebrado pelas partes, afora a primeira das condições (prazo mínimo de três anos) estabelecidas pelos dispositivos citados, 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;

g) Novamente, citam o ciclo produtivo alongado entre o plantio e a produção de papel e papelão, argumentando que, para fazer frente a 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, sendo que estes pagamentos nada tem de contraprestação de arrendamento. Citam 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;

h) Citam o art. 96 do Estatuto da Terra (Lei nº. 4.504, de 1964, com as alterações promovidas pela Lei 11.443/2007), para defender que como o Diploma previu que as partes poderão estabelecer a prefixação, em quantidade ou volume, do montante da participação do proprietário, eventual adiantamento do montante prefixado não descaracteriza o contrato de parceria;

i) Entendem que 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 a transforme em matéria prima para a produção de celulose e papelão. Cita jurisprudência do Carf a propósito;

j) Citam que que o contrato prevê que, não sendo possível a colheita no prazo previsto, o parceiro será indenizado (em razão da culpa de Klabin) pela frustração da receita no prazo previsto e que, quanto à remuneração a partir do 14º. ano, o que ocorre é que, a partir deste 14º. ano, as árvores já plantadas terão um tamanho maior do que nos anos anteriores, o que significa mais matéria prima para a Klabin, daí porque crescer-se ao percentual pré-estabelecido em favor do parceiro um 'plus' correspondente a % avos por ano que se deixar de colher;

k) Justificam a escolha de apenas duas espécies de árvores: 'pinus' ou eucalipto, por serem estas espécies que produzem as fibras em quantidade e qualidade para a produção de papelão e que o fato de o parceiro rural não poder vender a produção, na época da colheita, para quem bem entender, deve-se ao destinatário da produção sempre ser a Klabin, que não venderá as árvores e sim as transformará em matéria prima para a produção de papelão;

l) Quanto à colheita ser feita apenas por Klabin S/A, argumentam que não 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);

m) Rejeitam, assim, que haja alguma diferença de Imposto de Renda de Física a ser exigida e que tenha ocorrido o objetivo de "obter vantagem indevida em detrimento do erário", na medida em que Klabin S/A e o parceiro entendem ser devido sim o imposto de renda da pessoa física, mas quando for apurado o efetivo lucro na venda da produção e que se trata, como visto, de real, de efetiva, de indiscutível parceria rural;

n) Rechaçam que se trate de dissimulação, mas sim de interpretação divergente por parte do fisco sobre o momento da tributação. Rejeitam a hipótese de economia tributária de 23,28% por parte de Klabin S/A uma vez que entendem, repetindo-se, que não se trata de locação e sim de antecipação de pagamento, autorizada pela Lei (Estatuto da Terra) e que se de fato o contrato fosse de arrendamento, de mero diferimento da tributação e não de falta de tributação;

o) Insurgem-se contra o auto de infração afirmar 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. Até-se à figura típica que mais foi referida no trabalho fiscal, rejeitando sua ocorrência, afirmando que não foi capaz o fiscal de fazer qualquer prova de fraude, sendo necessária a demonstração da ocorrência de fraude para impor a multa agravada, citando Súmulas CARF 14 e 25;

p) Alegam que 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. Rejeitam a ocorrência de reiteração, por se tratar apenas de um auto de infração;

q) Rejeitam 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). Argumentam que 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;

r) Argumentam que se a dissimulação de arrendamento mercantil fosse mesmo arditosamente engendrada por Klabin, com o objetivo de pagar menos pela locação do imóvel, por certo perderia ela, Klabin, a dedutibilidade dos valores do arrendamento, o que convenhamos significaria "*venire contra factum proprium*";

s) Reconhecem, por fim, que a Klabin poderá ser responsabilizada, no âmbito do Direito Civil, pelo parceiro rural, por prejuízos que a este comprovadamente impuser (inclusive decorrente do auto de infração em tela), mas rejeitam que o Fisco possa pretender cobrar o IR de pessoa física de uma pessoa jurídica que com ele (o parceiro) se relaciona comercialmente;

t) Assim, requerem que a decisão de piso seja inteiramente reformada, devendo, pois, ser provido o recurso para que seja inteiramente cancelado o auto de infração e arquivado o processo, sem qualquer exigência.

6. É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Heitor de Souza Lima Junior**, Relator

### **1. Quanto à admissibilidade do Recurso Voluntário**

7. Devidamente cientificado, tanto o contribuinte atuado como o corresponsável solidário impugnante, conforme: a) AR de e-fl. 419 (Nilton Pereira dos Santos, em 14.09.2018) e b) Termo de e-fl. 401 (Klabin S/A, em 05.09.2018), com o Recurso Voluntário conjunto do contribuinte atuado e da responsável solidária, de e-fls. 404 a 418, tendo sido apresentado, em 12.09.2018 (e-fl. 403)

8. Assim, o pleito conjunto é tempestivo e dele conheço. Passo, a seguir, a analisar as alegações ali constantes.

### **2. Do Recurso do Sr. Nilton Pereira dos Santos**

## 2.1) Quanto à caracterização do arrendamento rural vs. parceria agroflorestal.

9. Verifica-se, inicialmente, que a matéria (inclusive tendo como responsável solidária também a Klabin S/A e com fulcro em contrato idêntico ao de e-fls. 32 a 50) já foi recentemente analisada por este Carf, no âmbito do Acórdão Carf nº. 2201-012.351, onde adotou-se, por unanimidade de votos, a seguinte fundamentação, de lavra da Conselheira Relatora Luana Esteves Borges, à qual também acedo, sem qualquer reparo, *in verbis*:

“(…)

### Arrendamento x Parceria Rural

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

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

### Do Arrendamento Rural

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

**I - os prazos de arrendamento terminarão sempre depois de ultimada a colheita, inclusive a de plantas forrageiras temporárias cultiváveis. No caso de retardamento da colheita por motivo de força maior, considerar-se-ão esses prazos prorrogados nas mesmas condições, até sua ultimação;** (grifo do Relator do presente Recurso Voluntário).

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;** (grifo do Relator do presente Recurso Voluntário).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

c) bases para as renovações convencionadas;

d) formas de extinção ou rescisão;

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

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

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

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

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

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

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

e) 50% (cinquenta por cento), caso concorra com a terra preparada e o conjunto básico de benfeitorias enumeradas na alínea deste inciso e mais o fornecimento

de máquinas e implementos agrícolas, para atender aos tratos culturais, bem como as sementes e animais de tração, e, no caso de parceria pecuária, com animais de cria em proporção superior a 50% (cinquenta por cento) do número total de cabeças objeto de parceria;

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

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

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

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

IX - nos casos não previstos nas alíneas do inciso VI do caput deste artigo, a quota adicional do proprietário será fixada com base em percentagem máxima de 10% (dez por cento) do valor das benfeitorias ou dos bens postos à disposição do parceiro.

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

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

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

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

**2º As partes contratantes poderão estabelecer a prefixação, em quantidade ou volume, do montante da participação do proprietário, desde que, ao final do contrato, seja realizado o ajustamento do percentual pertencente ao proprietário, de acordo com a produção.**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

Em face da Recorrente foi lavrado o Auto de Infração relativo ao imposto de renda da pessoa física, anos-calendários 2013, 2014 e 2015, em decorrência da omissão de rendimentos de aluguéis recebidos de pessoa jurídica, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 143.739,49 (cento e quarenta e três mil, setecentos e trinta e nove reais e quarenta e nove centavos), acrescido de multa de ofício qualificada de 150% e juros de mora.

Conforme se constata no Termo de Verificação Fiscal (fls. 110/178), a renda foi decorrente do Contrato de Parceria Agroflorestal (fls. 16/37), firmado entre o Recorrente e a empresa Klabin S.A, cujo objeto consistia na exploração rural do imóvel denominado (...), de sua propriedade, com destinação à implantação de florestamento ou reflorestamento com árvores de pinus e/ou eucalipto.

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

4.7 – A PARCEIRA OUTORGADA assume toda a responsabilidade por riscos e acidentes do trabalho que possam vir a ocorrer, no imóvel objeto da parceria, com seus empregados ou de empresas por ela contratadas, no período de vigência do contrato;

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

(...)

5.7 – O PARCEIRO OUTORGANTE não terá responsabilidade civil ou trabalhista, relativamente às pessoas que venham a trabalhar no imóvel, face ao previsto no item 5.5. deste, bem como por dívidas de natureza previdenciária, fiscal ou outra que porventura venha a existir em decorrência da atividade a ser desenvolvida pela PARCEIRA OUTORGADA.

(...)

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

(...)

5.14 – As partes não respondem, entre si, pela ocorrência de CASO FORTUITO ou FORÇA MAIOR, previstos no art. 393 do Novo Código Civil, inclusive pela ocorrência de eventual invasão ou ocupação, mediante violência, por ação do MST ou movimento social congênere, que prejudique a execução total ou parcial do contrato, ficando, nesta hipótese, facultado à PARCEIRA OUTORGADA rescindir – sem ônus – o contrato, ficando, em consequência, liberada de qualquer pagamento pelo que deixar de ser cumprido.

Observa-se, ainda, do instrumento contratual apresentado pelo ora recorrente (fls. 16/37), que, enquanto proprietário do imóvel rural, e – suposto – parceiro, foi afastado completamente da condução da atividade agrária desenvolvida, a qual era exercida exclusivamente pela possuidora, Klabin, a qual toma todas as decisões inerentes ao negócio, e desenvolve individual e exclusivamente a atividade, vejamos:

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

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

(7) COMPRA E VENDA ANTECIPADA:

a) A PARCEIRA OUTORGADA compromete-se a comprar e, o PARCEIRO OUTORGANTE, obriga-se a vender, exclusivamente àquela, a totalidade das árvores que lhes competirá nesta parceria, pelo preço que estabelecem no campo

(8) deste, até o limite estimado de 1.282,28 árvores por mês, em pé (in natura), no estágio de crescimento em que se encontrarem, pelo preço e forma de pagamento previstos nos campos (8) e (10), deste respectivamente; (...)

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

(8) PREÇO:

a) fica estabelecido, de comum acordo, na data da assinatura deste contrato, o preço de R\$ 6,56 por árvore média formada (in natura), a ser pago pela PARCEIRA OUTORGADA, ao PARCEIRO OUTORGANTE, em parcelas mensais, durante todo o período de vigência do contrato, o que implica o total de 168 parcelas;

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

(9) ATUALIZAÇÃO DO PREÇO:

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

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

Está demonstrado que o contrato de parceria agroflorestal, eliminou, para a recorrente, o fator risco inerente aos contratos de parceria, ao serem estabelecidas cláusulas que alteram justamente a parte do contrato de parceria que trata da participação dos parceiros na produção da madeira, atribuindo pagamentos mensais em dinheiro independentemente do resultado da produção e da variação do preço da madeira.

A partir da análise do instrumento contratual evidente que o negócio jurídico deixou, definitivamente, de ser de parceria rural para se transformar em

arrendamento rural, apesar da denominação que lhe foi dada pelos contratantes. O recorrente não mais participava dos riscos ligados à atividade.

Sobre esse entendimento cito a jurisprudência deste CARF:

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

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

PARCERIA x ARRENDAMENTO RURAL. DISTINÇÃO. FORMA DE TRIBUTAÇÃO. A diferença intrínseca entre os contratos de parceria rural e de arrendamento rural é que os primeiros caracterizam-se pelo fato de o proprietário da terra assumir os riscos inerentes à exploração da atividade e partilhar os frutos ou os lucros na proporção que houver sido previamente estipulada, enquanto nos segundos não há assunção dos riscos por parte do arrendador que recebe uma retribuição fixa pelo arrendamento das terras. Quando em um contrato, ainda que denominado de parceria rural, contiver a estipulação de que uma das partes receberá quantia fixa, independente de produção, sem assunção de riscos, resta caracterizado o arrendamento, devendo ser assim tributado. (Acórdão nº 2201-012.138, Relatora: Luana Esteves Freitas, Data de Julgamento 25/07/2025).

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

Ano-calendário: 2009, 2010

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

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

Exercício: 2006

PARCERIA RURAL x ARRENDAMENTO RURAL. DISTINÇÃO. FORMA DE TRIBUTAÇÃO. A diferença intrínseca entre os contratos de parceria rural e de arrendamento rural é que os primeiros caracterizam-se pelo fato de o proprietário da terra assumir os riscos inerentes à exploração da atividade e partilhar os frutos ou os

lucros na proporção que houver sido previamente estipulada, enquanto que nos segundos não há assunção dos riscos por parte do arrendador que recebe uma retribuição fixa pelo arrendamento das terras. O pagamento em quantidade fixa de produto, por si só, não descaracteriza o arrendamento e, muito menos, permite enquadrar o contrato como parceria rural, visto que a essência da parceria rural está no compartilhamento do risco, que deve ser comprovado documental. No caso de contrato de arrendamento, o rendimento recebido pelo proprietário dos bens rurais cedidos é tributado como se fosse um aluguel comum, enquanto que no contrato de parceria, as duas partes são tributadas como atividade rural na proporção que couber a cada uma delas. OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI Nº. 9.430, de 1996 Caracteriza omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. ALIENAÇÃO DE PRODUTOS AGRÍCOLAS. GANHO DE CAPITAL. CUSTODEAQUISIÇÃO. Na apuração do ganho de capital decorrente da alienação de produtos agrícolas, integram o custo de aquisição o valor do produto na data do seu recebimento acrescido das despesas relacionadas a conservação e reparo, assim como a comissão ou a corretagem, quando o ônus não for transferido ao adquirente do bem. MULTA QUALIFICADA A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo. (Súmula CARF nº 14). MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA; CONCOMITÂNCIA É incabível, por expressa disposição legal, a aplicação concomitante de multa de lançamento de ofício exigida com o tributo ou contribuição, com multa de lançamento de ofício exigida isoladamente. (Artigo 44, inciso I, § 1º, itens II e III, da Lei nº. 9.430, de 1996). Recurso provido em parte. (Acórdão nº 2202-002.706, Relator: Antonio Lopo Martinez, Data de Julgamento: 16/07/2014).

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

10. Adicionalmente, ainda quanto às alegações dos recorrentes, registra adicionalmente este Relator que:

a) A própria Lei nº. 4.504 de 1964, em seu art. 95, I, estabelece que também no arrendamento rural há possibilidade de retardamento da colheita por motivo de força maior, hipótese em que considerar-se-á o prazo de arrendamento prorrogado nas mesmas condições, até sua ultimação. Assim, acerca da cláusula 5.14 (de e-fl. 48) citada pela recorrente, a discussão jurídica que, no entendimento deste relator, poderia se admitir seria a validade de tal cláusula de exclusão de responsabilidade frente à referida Lei nº. 4.504, de 1964, no caso de rescisão do

contrato (ora caracterizado como de arrendamento rural), pela outorgada Klabin S.A., diante da ocorrência da hipótese ali prevista. Tudo isto, note-se, sem significar, diante da competente fundamentação supra, que tal cláusula tivesse o condão de afastar a caracterização do contrato como de arrendamento rural, como tencionam os recorrentes.

b) O próprio autuado, Sr. Nilton Pereira dos Santos, através de declaração de e-fl. 51, afirma expressamente que **“inexistem despesas de custeio, de investimento ou outras despesas suportadas pelo declarante no período de 01.01.2013 a 31.12.2015 relativo ao CONTRATO DE PARCERIA AGROFLORESTAL n.º. 123/2006”**;

c) O art. 95 da Lei n.º. 4.504, de 1964, estabelece, em seu *caput*, **princípios** a serem observados quando da celebração de arrendamento rural, o que não significa que a ausência de previsão expressa, literal, em contrato de um daqueles princípios afaste a caracterização do contrato como de arrendamento, a partir da possibilidade de utilização de tais princípios para fins interpretativos, sem qualquer violação ao art. 110 do CTN;

d) A propósito, alinhoo-me à decisão de piso, no sentido de que os pontos fulcrais para a caracterização do contrato sob análise sejam a remuneração certa auferida pelo Sr. Nilton Pereira dos Santos durante a vigência do contrato, concomitante com o não compartilhamento de riscos pelo proprietário, a partir de: a) inexistência de qualquer tipo de incerteza de sua remuneração decorrente de um maior ou menor volume de produção de frutos, durante a vigência do contrato; b) Como bem ressaltado acima, a desnecessidade de devolução de qualquer quantia (alegadamente antecipada), no caso de ocorrência de hipótese de caso fortuito ou força maior que impedisse a colheita e c) Inexistência de despesas incorridas pelo proprietário autuado, conforme declaração de e-fl. 51;

e) Também presente, para o arrendamento rural, a possibilidade de prorrogação do prazo de colheita para além do prazo de arrendamento (agora consoante art. 95, III da já referida Lei n.º. 4.504, de 1964), tal como previsto na cláusula 6(b), de e-fl. 41, assim, novamente sem que tal cláusula significasse qualquer inconsistência com a caracterização do contrato como de arrendamento rural;

f) O que se verifica é que o contribuinte e a responsável solidária tentaram, através da fixação realizada pelas cláusulas (7) e (8) de e-fl. 42, **transmudar a participação percentual em frutos** (assim, **incerta**, dependente da produção), necessariamente típica das parcerias agrícolas/extrativas (consoante art. 96, VI da Lei n.º. 4.504, de 1964) **em montante mensal certo, a ser recebido pelo proprietário das terras contratado**, assim, caracterizada a prática exterior, por autuado e por corresponsável, de um negócio jurídico (parceria) que não corresponde à vontade subjetiva das respectivas partes, qual seja, de celebrarem um contrato de arrendamento, com pagamento mensal em base certa, independente dos frutos, ainda que reajustável por índices inflacionários, consoante cláusula (9), também de e-fl. 42.

g) Note-se, ainda, que não há, no contrato de e-fls. 32 a 50, qualquer previsão de ajustamento do percentual pertencente ao proprietário, de acordo com a produção, ao final do

contrato, conforme mandatário no caso de parceria agrícola ou extrativa, a partir do art. 96, §2º., da já citada Lei nº. 4.504, de 1964, ajustamento este mandatário no caso de contrato de parceria que preveja remuneração certa ao parceiro, conforme possibilidade argumentada pelos recorrentes;

h) A eleição das madeiras de interesse ao processo produtivo de Klabin S/A (pinus e eucalipto) e a destinação da totalidade produção das áreas agrícolas também àquela Klabin S/A são indícios adicionais, relevantes e convergentes com a interpretação ora adotada, de se estar diante de área arrendada e não de parceria agrícola e extrativa;

i) Não há, aqui, somente uma “divergência interpretativa quanto ao momento de tributação”, mas, sim, verifica-se a existência de formalização de contrato de parceria em dissonância com a vontade subjetiva das partes de celebração de arrendamento, evidenciada através das condições estabelecidas para o suposto “contrato de parceria agroflorestal”. Os distintos momentos de tributação são mera consequência lógica de tal discrepância entre o contrato formalizado e a vontade subjetiva, evidenciada através das cláusulas contratuais.

11. Assim, de se manter a caracterização do contrato em análise como de arrendamento rural, bem assim sem reparos a caracterização da infração de classificação indevida de rendimentos.

## 2.2) Quanto à multa agravada/qualificada

12. Entendo plenamente aplicável aqui, novamente, o já decidido por este Conselho, por unanimidade de votos, no âmbito do Acórdão CARF nº. 2201-012.351, constatada, repita-se, a identidade de situação jurídica entre aquele caso e o que ora se analisa, inclusive quanto à motivação da acusação fiscal para a qualificação, ressalte-se, idênticas para o presente feito e para o processo 12571.720077/2018-41 (vide e-fls. 249/250 do presente feito)<sup>1</sup>. Assim, adoto quanto ao tema, inicialmente, uma vez mais a seguinte motivação de relatoria da Conselheira Luana Esteves Borges:

“(…)

A autoridade lançadora assim justifica a qualificação da multa de ofício (fl. 164):

*In casu, verifica-se que ao arquitetar, oferecer e realizar um negócio jurídico com as vestes de contrato de parceria, quando, de fato, trata-se de um contrato de arrendamento, com o nítido objetivo de intencionalmente reduzir o valor do Imposto de Renda dos proprietários das terras rurais arrendadas (oferecendo um produto mais atrativo no mercado) e de garantir os seus estoques de madeira futuros para a realização de seu objeto social, a KLABIN S.A. e o arrendante (QUE OMITIU OS RENDIMENTOS RECEBIDOS), em um acordo de vontades livre e consciente para esse desiderato, trouxeram à lume condutas que se*

<sup>1</sup> Excetuado somente o fato de que se está, no caso daquele outro Acórdão, diante de contratante pessoa física diversa (envolvendo, porém também a Klabin S/A como contraparte).

*amoldaram as disposições legais caracterizadoras de fraude e conluio previstos na citada Lei 4.502/1964.*

***Ademais, também restou comprovado que a forma adotada pelas partes para a realização desse desiderato foi simulada (contrato de parceria) para encobrir a real essência do negócio jurídico que fora dissimulado, qual seja, a de arrendamento rural, portanto, a situação fática também se amolda ao instituto da simulação previsto no art. 167 do Código Civil de 2002, tendo como consequência a nulidade do contrato simulado e a prevalência do contrato dissimulado, o qual reflete a verdade dos fatos.***

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

Apesar dos argumentos trazidos na peça recursal, a conduta dolosa se mostra evidente quando ficou demonstrado que o Recorrente buscou disfarçar o verdadeiro objetivo, que era a celebração de um contrato de arrendamento, por meio de contratos de venda de safra futura, vinculados aos instrumentos de parceria rural. Com isso, reduziu de forma intencional o valor dos tributos recolhidos.

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

Deve-se, porém, aplicar ao caso a retroatividade benigna, diante da superveniência da Lei nº 14.689/2023, que reduziu o percentual da multa qualificada a 100%, dando nova redação ao art. 44, da Lei nº 9.430/1996, nos termos do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional, para reduzir o percentual e o correspondente valor da multa de ofício qualificada de 150% para 100%.

13. Ou seja, a partir da fundamentação e do já exposto no presente voto, também conluio pela existência de conduta necessariamente dolosa perpetrada pelo recorrente, na qualidade de receptor de recursos indevidamente classificados como de atividade rural, a partir de simulação de parceria agrícola/extrativa, quando se estava, a partir das evidências coligidas aos autos, diante de vontade subjetiva das partes de celebração de arrendamento rural.

14. Todavia, a partir da superveniência da Lei nº 14.689, de 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, de 1996, cediço que, nos termos do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional, deve-

se reduzir a multa a este patamar, aplicando-se o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica.

15. Assim, diante do contexto e conclusões atingidas, totalmente inaplicável que se cogite de possível conduta culposa, restando somente aplicável a retroatividade benigna decorrente da edição da Lei nº. 14.689, de 2023, cabendo a redução o percentual aplicável da multa qualificada de 150% para 100%.

### **2.3) Conclusão.**

16. Conclusivamente, com base no acima exposto, quanto ao recurso do contribuinte autuado, Sr. Nilton Pereira dos Santos, voto por conhecer do recurso, para dar-lhe provimento parcial, reduzindo o percentual da multa qualificada aplicada de 150% para o percentual de 100%, a partir da retroatividade benigna da Lei nº. 14.689, de 2023.

## **3. Do recurso da responsável solidária Klabin S/A**

### **3.1) Premissas**

17. Inicialmente, quanto à matéria de existência interesse comum/imputação de responsabilidade solidária com fulcro no art. 124, I, do mesmo CTN, registro que há muito me alinho integralmente ao teor dos Pareceres Cosit nº. 04, de 2018 e PGFN/CRJ/CAT nº. 55, de 2009, na forma também adotada por diversos outros Conselheiros e Colegiados deste Conselho, consoante perfeitamente resumido pelo Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, quanto da prolação, pela 3ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Acórdão Carf nº. 9.303-011.474, de 15 de junho de 2021, *verbis*:

“(…)

Inicialmente, passo a expor meu entendimento sobre a interpretação da expressão “interesse comum” de que trata o artigo 124, inciso I do CTN. Neste sentido, compartilho do entendimento exposto no Parecer Normativo COSIT nº 4, de 10/12/2018, que abaixo, parcialmente, transcrevo:

“PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 04, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2018.

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 nexos causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.** (grifo do Relator do presente Recurso Voluntário)

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).

(...)

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.

(...).

Fundamentos Notas Introdutórias

[...]

8. A relação material da obrigação tributária é distinta da relação de responsabilização tributária a terceiro: a primeira decorre da incidência da regra-matriz de incidência tributária ao fato lícito e a segunda decorre da incidência da regra-matriz de responsabilidade tributária a um fato, muitas vezes ilícito (não obstante na substituição tributária a responsabilização já ocorrer automaticamente com o fato jurídico tributário).

(...).

### Sobre o Interesse Comum

11. A terminologia "interesse comum" é juridicamente indeterminada. A sua delimitação é o principal desafio deste Parecer Normativo. Ao analisá-la, normalmente a doutrina e a jurisprudência dispõem que esse interesse comum é jurídico, e não apenas econômico.

11.1. O interesse econômico aparentemente seria no sentido de que bastaria um proveito econômico para ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN.

11.2. O interesse jurídico, por sua vez, se daria pelo vínculo jurídico entre as partes para a realização em conjunto do fato gerador. Para tanto, as pessoas deveriam estar do mesmo lado da relação jurídica, não podendo estar em lados contrapostos (como comprador e vendedor, por exemplo).

11.3. Ambas as construções doutrinárias são falhas e não devem ser aplicadas no âmbito da RFB, pois tenta-se interpretar um conceito indeterminado com outro conceito indeterminado.

12. Como norma geral à responsabilidade tributária, o responsável deve ter vínculo com o fato gerador ou com o sujeito passivo que o praticou.

(...)

12.1. Exemplificando: na responsabilidade por substituição tributária, o vínculo deve ser com o fato tributário, quando é própria, ou com a pessoa, quando atua como agente de retenção, não obstante na maioria dos casos conter ambos os vínculos. Já na responsabilização cujo antecedente é um ato ilícito, o vínculo com a pessoa está sempre presente, como se vê na lista das que podem ser responsabilizadas pelos arts. 134 e 135 do CTN.

**13. Voltando-se à responsabilidade solidária, o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. É responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam. Mesmo nesta última hipótese está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta. (grifo do Relator do presente Recurso Voluntário)**

(...).

19. Destarte, além do cometimento em conjunto do fato jurídico tributário, pode ensejar a responsabilização solidária a prática de atos ilícitos que englobam: (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 fiscal e demais atos deles decorrentes, notadamente quando se configuram crimes; (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)”.

Assim, a solidariedade prevista no artigo 124, I, do CTN, é uma hipótese de responsabilidade por transferência, não restrita apenas aos atos lícitos por pessoas que se encontram no mesmo lado da relação jurídica, mas também quando se identifica um interesse comum em atos ilícitos almejando a supressão indevida de tributos. O parecer traz, exemplificativamente, três situações: grupo econômico irregular, cometimento de ilícito tributário doloso vinculado ao fato gerador (crimes contra a ordem tributária, por exemplo) e planejamento tributário abusivo.

(...)”

18. Acresça-se aos excertos supra do Parecer Normativo Cosit nº. 04, de 2018, os seguintes itens daquele ato normativo, ao qual também acedo integralmente:

“(…)”

14.1. Ora, não se pode cogitar que o Fisco, identificando a verdadeira essência do fato jurídico no mundo fenomênico, não responsabilizasse quem tentasse ocultá-lo ou manipulá-lo para escapar de suas obrigações fiscais.

14.2. Na linha aqui adotada, ocorrendo atuação conjunta de diversas pessoas relacionadas a ato, a fato ou a negócio jurídico vinculado a um dos aspectos da regra-matriz de incidência tributária (principalmente mediante atuação ilícita), está presente o interesse comum a ensejar a responsabilização tributária solidária, (...)

(...)

15. Apesar de neste parecer concordar-se com a linha da consultante no sentido de ser possível a responsabilização pelo inciso I do art. 124 do CTN para situação de ilícitos, em geral, ele não implica que qualquer pessoa possa ser responsabilizada. Esta deve ter vínculo com o ilícito e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição, comprovando-se o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

(...)

**Cometimento de ilícito tributário doloso vinculado ao fato gerador. Evasão fiscal. Atos que configuram crimes.**

26. Preliminarmente, esclareça-se um fato: não é qualquer ilícito que pode ensejar a responsabilidade solidária. Ela deve conter um elemento doloso a fim de manipular o fato vinculado ao fato jurídico tributário (vide item 13.1), uma vez que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador surge

exatamente na participação ativa e consciente de ilícito com esse objetivo<sup>2</sup>. Há, portanto, em seu antecedente a ocorrência do ato ilícito, que necessariamente implica também a comprovação de vínculo entre todos os sujeitos passivos solidários.

26.1. O elemento doloso, por sua vez, constitui-se na vontade consciente de realizar o elemento do tipo ilícito. Seria a fraude, no sentido latu da palavra.

26.2. Como exaustivamente visto no presente parecer, o mero interesse econômico não pode ensejar a responsabilização solidária. Do mesmo modo, há que estar presente vínculo não só com o fato, mas também com o contribuinte ou com o responsável por substituição (vide item 15). Mera assessoria ou consultoria técnica, assim, não tem o condão de imputar a responsabilidade solidária, salvo na hipótese de cometimento doloso, comissivo ou omissivo, mas consciente, do ato ilícito.

(...)"

19. Assim, passo, à luz das premissas supra, à análise da acusação formalizada pela autoridade fiscal, ou seja, verificando-se a pertinência ou não da imputação realizada à Klabin S/A.

19.1) Há nexos causal cristalino entre a participação individual e ativa da corresponsável (Klabin S/A) no contrato de e-fls. 32 a 50 (como contraparte do autuado), uma vez que é através de tal contrato, cuja essência (de arrendamento rural) diverge da sua forma (de parceria), que se configurou a situação jurídica prejudicial ao Fisco ora constatada;

19.2) O referido interesse comum estabelecido pelo art. 124, I do CTN, não depende de que as pessoas se encontrem no mesmo lado da relação jurídica, sendo o dispositivo aplicável sempre que se identifica um interesse comum em atos ilícitos almejando a supressão indevida de tributos, como é o caso;

19.3) Conforme muito bem detalhado às e-fls. 245/246 do Termo de Verificação Fiscal, há benefício de economia tributária para o responsável solidário<sup>3</sup>, a partir da negociação em condições mais vantajosas do preço de locação (em especial ao considerar que o alegado contrato de "parceria" era oferecido como produto no site da empresa Klabin S/A pelo menos até 17/10/2024), restando assim presentes, além do dolo cristalino decorrente da dissimulação contratual, também as condições para tal responsabilização com fulcro no art. 124, I, consoante

<sup>2</sup> A situação aqui é distinta da responsabilidade tributária a que se refere o art. 135 do CTN, cuja configuração do ato ilícito pode se dar tanto por condutas dolosas como culposas, conforme consta do Parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº55/2009: "A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de "infração de lei" (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa)."

<sup>3</sup> Quanto ao tema, as alegações de se tratar de mero diferimento de tributo e de que haveria a perda da dedução das parcelas de arrendamento (ao se formalizar o contrato de parceria), deduzidas em sede de Recurso Voluntário encontram-se desacompanhadas de qualquer evidência quantitativa detalhada que as sustentasse, com o ônus probatório aqui incumbente aos recorrentes, com fulcro na aplicação subsidiária do art. 373, II, do CPC/2015.

novamente muito bem exposto pelo Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos no âmbito do Acórdão CSRF nº. 9.303-011.474, *verbis*:

“(…)

Dentro deste contexto, entendo que existem dois requisitos para imputar solidariedade, nos moldes do inciso I, do art. 124, do CTN:

- (i) a situação sob discussão tem que ser constituída de um ou mais atos ilegais; e
- (ii) a pessoa com interesse comum tem que ter sido beneficiada/espelhada pela situação, mas não, única e exclusivamente, obtendo vantagem financeira.

Em resumo, nos autos foram coligidos uma série de indícios, aliada à constatação de que os imputados como responsáveis, receberam benefícios econômicos, diretos ou indiretos, frutos das práticas que redundaram na sonegação de tributos devidos. (...)”

20. Assim, há, contrariamente ao que querem fazer crer os recorrentes, participação consciente, através de condutas comissivas da pessoa jurídica solidária, em ato (contrato de “parceria”), fundamental para a configuração da situação jurídica vinculada à indevida classificação dos valores objeto de lançamento e geradora de economia tributária ilícita.

21. Como fundamentação adicional, perfeitamente aplicável ao fato a fundamentação a seguir, novamente constante do Acórdão Carf no. 2201-012.351 e onde também se concluiu unanimemente pela manutenção da corresponsável no polo passivo da obrigação tributária, *expressis verbis*:

“(…)”

#### **Da Responsabilidade Solidária**

Assim fundamentou a fiscalização a existência de responsabilidade tributária da empresa Klabin S.A. nos fatos apurados:

*Na presente fiscalização, por sua vez, o que se tem é a chamada “Responsabilidade Tributária Solidária de Fato” entre o Sr. (...) 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, o proprietário da terra, QUE NO CASO CONCRETO SIMPLEMENTE OMITIU OS RENDIMENTOS RECEBIDOS DA KLABIN S/A, caso optasse por tributar tais rendimentos como oriundos de “parceria rural” poderia se beneficiar 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. 11da 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).*

*(...)*

*Assim sendo, em solidariedade com o fiscalizado, conclui-se pela inclusão no polo passivo da relação obrigacional jurídico tributária em foco, da mentora do contrato de arrendamento (simulado como parceria rural) e beneficiária de vantagem econômica na locação de imóvel rural em detrimento do Fisco Federal.*

*Quanto à pessoa jurídica KLABIN S/A, insta martelar que o seu interesse na situação objeto da fiscalização também se tem por irrefutável, caso contrário, bastaria firmar um simples contrato de arrendamento rural em vez de simular uma parceria rural em conjunto com a compra e venda das árvores de pinus/eucalipto.*

Em relação à solidariedade, cabe observar a situação descrita no art. 124, I, do CTN, enquadrando-se como solidariamente obrigado as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador:

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

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

*II – as pessoas expressamente designadas por lei.*

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

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

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

No presente caso, a análise do “Contrato de Parceria Agroflorestal nº 124/200”, celebrado entre o contribuinte e a Klabin S.A. (fls. 16/37), bem como as

provas colhidas durante o procedimento fiscal, evidencia de forma incontestada que a pessoa jurídica solidária participou de maneira essencial e integrada na configuração da situação tributável.

Os elementos probatórios demonstram que:

**1. Exploração exclusiva da atividade** – A Klabin S.A. deteve a condução integral da exploração econômica da área rural (5.679.700 m<sup>2</sup>), assumindo todos os custos, despesas e riscos inerentes, desde o plantio até a colheita, sem qualquer ingerência do proprietário nas decisões técnicas ou comerciais (itens 4.2, 4.3 e correlatos das Cláusulas Gerais).

**2. Remuneração fixa e pré-determinada** – O contrato estabeleceu pagamentos mensais certos ao proprietário, atualizados por índice vinculado ao preço da soja, independentemente da efetiva produção ou das oscilações de mercado, afastando a partilha de riscos e resultados que caracteriza a verdadeira parceria rural.

**3. Simulação da natureza contratual** – Apesar da denominação de “parceria agroflorestal”, o conjunto das cláusulas e a dinâmica contratual revelam inequívocos elementos do arrendamento rural, com retribuição fixa e ausência de participação do proprietário na atividade, ensejando enquadramento tributário indevido.

**4. Atuação coordenada para efeitos tributários** – A estrutura contratual beneficiou o contribuinte ao permitir-lhe tributar os valores recebidos como receita de atividade rural, afastando a incidência da tributação aplicável aos aluguéis, ao mesmo tempo em que atendeu ao interesse da Klabin S.A. em assegurar a posse e exploração integral da área sem os ônus de uma relação típica de compra e venda ou de parceria verdadeira.

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

Ressalte-se que a responsabilização solidária não exige prova de dolo específico quanto à supressão ou redução de tributo, bastando a demonstração do vínculo jurídico e da atuação conjunta na realização do fato gerador. Aqui, esse vínculo foi amplamente comprovado, seja pela condução integral da atividade pela Klabin S.A., seja pela pactuação de cláusulas contratuais que afastaram qualquer risco do proprietário e asseguraram remuneração fixa, desnaturando a parceria rural.

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

responsável solidária, abrangendo tributo e penalidades, nos exatos termos do lançamento.

(...)”

22. Dessarte, a partir de tudo quanto exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário da empresa Klabin S/A, mantendo sua responsabilidade solidária quanto ao crédito constituído.

### **3. Conclusão.**

23. Conclusivamente, diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, conjuntamente apresentado pelo contribuinte autuado e pela corresponsável, para dar-lhe parcial provimento, para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, a partir da retroatividade benéfica do percentual estabelecido pela Lei nº. 14.689, de 2023.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Heitor de Souza Lima Junior**