



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12571.720107/2017-39
ACÓRDÃO	2102-003.828 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LUIZ CARLOS GIBSON
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

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

A diferença intrínseca entre os contratos de parceria rural e de arrendamento rural é que os primeiros caracterizam-se pelo fato de o proprietário da terra assumir os riscos inerentes à exploração da atividade e partilhar os frutos ou os lucros na proporção que houver sido previamente estipulada, enquanto que nos segundos, não há assunção dos riscos por parte do arrendador que recebe uma retribuição fixa pelo arrendamento das terras. O pagamento em quantidade fixa de produto, por si só, não descaracteriza o arrendamento e, muito menos, permite enquadrar o contrato como parceria rural, visto que a essência da parceria rural está no compartilhamento do risco, que deve ser comprovado documental. No caso de contrato de arrendamento, o rendimento recebido pelo proprietário dos bens rurais cedidos é tributado como se fosse um aluguel comum, enquanto que no contrato de parceria, as duas partes são tributadas como atividade rural na proporção que couber a cada uma delas.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR.

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito caracteriza-se quando a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição, comprovado o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito.

MULTA QUALIFICADA - RETROATIVIDADE BENIGNA.

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

Aplica-se a multa qualificada prevista no artigo 44, I, § 1º da Lei nº 9.430/96, quando verificada a ocorrência de conduta dolosa caracterizada como sonegação, fraude ou conluio.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar de 100%. Vencidos os conselheiros Vanessa Kaeda Bulara de Andrade(relatora) e Yendis Rodrigues Costa, que deram provimento parcial em maior extensão para afastar a multa qualificada, mantendo a penalidade no percentual de 75%, bem como excluir o vínculo de responsabilidade tributária da pessoa jurídica. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Yendis Rodrigues Costa.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade – Relatora

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess – Presidente

Carlos Eduardo Fagundes de Paula – redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Cleber Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado em 13/07/2017 para lançamento de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF (fls. 294/297 e 331/345), no valor total de R\$ 1.011.504,80, sendo principal de R\$ 365.103,56, multa de ofício qualificada de R\$ 547.655,33 e juros de mora de R\$98.745,91, com base nos arts. 904 e 916 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3000/99, vigente à época dos fatos geradores.

O período de apuração refere-se aos anos-calendário 2013, 2014 e 2015.

A autuação decorre da descaracterização, pelo fisco, do contrato de parceria (fls. 284/293) firmado entre o contribuinte principal e o solidário, por entender que se tratava, em realidade, para fins tributários, de contrato de arrendamento, especificamente, pela ausência de cláusulas que implicassem divisão de riscos e lucros entre as partes (fls. 299/300).

Além do sujeito passivo, houve imputação de responsabilidade solidária de fato, à empresa KLABIN (fls. 296 e 344/345), com base no art. 124, I do CTN, por entender a fiscalização, a motivação de interesse comum entre as partes, quanto ao fato gerador da obrigação tributária principal (fls. 298/330).

Destaco partes do relatório fiscal (fls. 298/330):

“(…)

“em virtude de indícios de irregularidades nas declarações de **rendimentos recebidos** de Pessoa Jurídica, informados nas Declarações de Imposto de Renda de Pessoa Física (DIRPF) de 2014 a 2016, num esforço estratégico da Delegacia da Receita Federal de Ponta Grossa/PR com fim específico de **tributar as receitas decorrentes de contratos de arrendamento de terras (aluguéis) dissimulados como contratos de parceria agroflorestal.**”

Reproduzo também fls. 303 do relatório:

“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, os arrendantes são as pessoas físicas figuradas como parceiros outorgantes no contrato objeto desta ação fiscal.**”

E, fls. 306:

“OBJETO E DESTINAÇÃO

Conforme cláusulas 3 e 4 do aludido “Contrato de Parceria Agroflorestal nº 144/2007”, o objeto e a destinação do contrato é a exploração econômica decorrente do florestamento ou reflorestamento com árvores de Pinus e/ou Eucalipto, em áreas pertencentes aos arrendantes (o FISCALIZADO e sua esposa).

(…)

A área total arrendada é de 821,5658 hectares.

O prazo de duração é de 14 anos, prorrogável por até mais 2 anos, nos termos da cláusula 5.

(...)

PRODUÇÃO PRÓPRIA

Em que pese a denominação contratual de “parceiros” na exploração econômica decorrente do florestamento ou reflorestamento, **constata-se o total afastamento do suposto PARCEIRO OUTORGANTE (proprietário da terra) da condução do negócio agrário. Com efeito, todas as decisões são tomadas pela contratante Klabin, não sendo permitido ao outorgante nem mesmo discutir qual variedade de árvore plantar, ou sequer escolher as técnicas florestais a serem aplicadas e a sua manutenção** (conforme previsto no item 4.2 do contrato agrário, segunda parte, denominada Cláusulas e Condições de Caráter Geral). Assim, fica claro que a ATIVIDADE RURAL é desenvolvida exclusivamente pelo arrendatário Klabin S/A (PRODUTOR-VENDEDOR) e o proprietário da terra limita-se a desempenhar o papel de arrendante, sem participação nem **ingerência** no empreendimento rural.

(...)

RENDIMENTO CERTO x RESULTADO VARIÁVEL

Inicialmente, o suposto contrato de “parceria” faz parecer que os PARCEIROS OUTORGANTES (proprietários da terra) teriam direito a 54% do universo das árvores formadas in natura, ficando sujeitos às intempéries do mercado, clima, preços dos insumos, gestão, tecnologia, oferta/demanda entre outros riscos da atividade. (...)”- destaques da Relatora

Há informação de processo de representação para fins penais.

Houve qualificação da multa de ofício em razão das seguintes ações (fls. 324):

“MULTA QUALIFICADA, MULTA DE MORA E JUROS DE MORA

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

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

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

A **fraude** e o **conluio** estão previstos na Lei 4.502/1964.

(...)

A Súmula 14 do CARF alerta que a qualificação da multa depende de comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Súmula CARF nº 14: 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.

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

- O nome “Contrato de Arrendamento Agroflorestal” foi **deturpado** para “Contrato de Parceria Agroflorestal”, **camuflando-se** a real operação do negócio jurídico;
- Na cláusula 4 - DESTINAÇÃO (primeira parte do contrato), ao invés de “PARCEIRA OUTORGADA, em regime de parceria com os PARCEIROS OUTORGANTES” deveria ser: “ARRENDATÁRIA, em regime de arrendamento rural com os ARRENDANTES”. Os autuados falsearam o objeto do contrato;
- Na cláusula 7 – COMPRA E VENDA ANTECIPADA (primeira parte do contrato) que prevê: “PARCEIRA OUTORGADA (Klabin) compromete-se a comprar e, os PARCEIROS OUTORGANTES, **obrigam-se a vender, exclusivamente àquela**”, **simulou-se operação de venda**, conforme exposto no tópico “DIREITO DE DISPOR SOBRE OS FRUTOS/PRODUTOS REPARTIDOS” deste relatório;
- As cláusulas 7 e 8 estabelecem **um recebimento antecipado de produção futura, camuflado de venda antecipada**, que permite aos “PARCEIROS OUTORGANTES” diferirem a tributação dos rendimentos para o momento da entrega da produção(colheita das arvores);
- A cláusula 4.2 (segunda parte do contrato, denominada Cláusulas e Condições de Caráter Geral), analisada no tópico “PRODUÇÃO PRÓPRIA” deste relatório, revela que o **negócio florestal é atividade exclusiva da Klabin S.A.**, corroborando a má fé das partes na ocultação da verdadeira intenção do pacto;
- A cláusula 4.3 (segunda parte do contrato, denominada Cláusulas e Condições de Caráter Geral), abordado no tópico “DESPESAS DE CUSTEIO E INVESTIMENTO” deste relatório, **demonstra que todas as despesas da atividade agroflorestal são suportadas integralmente pela Klabin S.A.**, ratificando mais uma vez que o proprietário da terra é mero arrendador;
- As cláusulas 4.7, 4.8, 5.7, 5.11, e 5.12 (segunda parte do contrato, denominada Cláusulas e Condições de Caráter Geral), abordadas no tópico “CASO FORTUITO E FORÇA MAIOR”, comprovam que **todos os riscos do negócio rural são suportados pela Klabin S.A.**, reiterando-se a dissimulação de um contrato de arrendamento;
- A fim de garantir a fluidez operacional do contrato de arrendamento, a cláusula 5.1(segunda parte, denominada Cláusulas e Condições de Caráter Geral),

abordada no tópico “PREVISÃO DE SUBARRENDAMENTO” deste relatório, prevê a **possibilidade de subarrendamento**, não restando dúvidas quanto a intenção premeditada dos contraentes de enganar o fisco.

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

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

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

Houve protocolo de impugnação conjunta de fls. 355/414 alegando, em breve síntese:

- a) que o contrato de parceria é legítimo;
- b) que não houve simulação ou fraude, defendendo a natureza de parceria rural;
- c) contestam a interpretação da fiscalização sobre a responsabilidade e os riscos do contrato;
- d) a empresa solidária A KLABIN alega que os **riscos** são e que o contrato é uma parceria legítima; **compartilhados**
- e) a antecipação de pagamentos **não descaracteriza a parceria**, segundo a legislação;
- f) os impugnantes solicitam o cancelamento do auto de infração e a revisão das penalidades aplicadas.

Sobreveio o acórdão de fls. 451/483 julgando improcedente a impugnação, cuja ementa destaco:

“Ementa: CONTRATO DE PARCERIA. DESCARACTERIZAÇÃO.

ARRENDAMENTO RURAL. IRRELEVÂNCIA DA DENOMINAÇÃO. EQUIPARAÇÃO A RENDIMENTO DE ALUGUEL.

É da essência da parceria rural que os contratantes partilhem os riscos advindos do caso fortuito e da força maior do empreendimento rural, restando descaracterizada quando uma das partes recebe quantia fixa, independentemente da produção, o que transforma o negócio jurídico em arrendamento. A despeito

de serem intitulados contratos de parceria, tem se, em essência, arrendamento rural, quando ausente nos autos a prova inequívoca de que houve a partilha do risco do empreendimento, estipulado de forma independente do resultado do negócio pactuado.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. O solidário responde tanto pelo tributo como pela penalidade, aplicada em seu grau inicial, qualificada ou AGRAVADA.

MULTA AGRAVADA.

Restando demonstrada no Auto de Infração, por elementos seguros de prova, o evidente intuito de fraude e conluio, aplica-se a multa que agrava a penalidade.

Impugnação Improcedente. Crédito Tributário Mantido”

Tempestivamente, foi protocolado recurso voluntário de fls. 495/514 reiterando as mesmas razões da defesa. Não há novas provas ou documentos.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Vanessa Kaeda Bulara de Andrade** – Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e possui os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Não há preliminares alegadas, razão pela qual passo diretamente ao *mérito*.

1. Do contrato celebrado 144/2007- firmado em 03/09/2007 (fls. 17)

Os recorrentes alegam que a tanto a fiscalização quanto o julgador da DRJ se equivocaram quando ao entendimento do contrato firmado, que não verificaram que o prazo alongado de 14(quatorze) anos do contrato não é estipulado ao acaso, visto que é o prazo ligado ao objetivo final da madeira: lenha, carvão, celulose, mourões, postes de construção ou serraria. Além disso, que os critérios do contrato se embasariam justamente nos artigos 95 e 96 do Estatuto da Terra, alterado pela lei 11.443/07, e que a decisão recorrida faz referência à “variação do preço da saca de soja”, pressuposto que não guarda nenhuma pertinência com o caso em julgamento (itens 10 a 13 do recurso).

Pois bem.

Compulsando os autos, verifico que a informação de fls. 17, que é o próprio contrato de parceria agroflorestal nº 144/2007, objeto da fiscalização, discrimina a informação relatada pela fiscalização e confirmada pela decisão recorrida, cujo teor destaco:

“(…)

(9) ATUALIZAÇÃO DO PREÇO:

a) Será procedida a atualização do preço da parcela mensal prevista no campo (8) deste, a cada 4 (quatro) meses, sempre em agosto para pagamento em setembro, outubro, novembro e dezembro, em * dezembro para pagamento em janeiro, fevereiro, março e abril, em abril para pagamento em maio, junho, julho e agosto de cada ano, durante todo o período de vigência do contrato, **de acordo com a variação do preço da saca de SOJA INDUSTRIAL 60 kg, obtido a partir da média aritmética dos preços máximo e mínimo informado nos últimos 36 meses, nas referidas datas-bases 20 de agosto, 20 de dezembro, 20 de abril**, pela Secretaria de Estado de Agricultura e Abastecimento do Paraná, DERAL Regional de Ponta Grossa PR - se nos referidos dias não houver cotação da soja, valerá a do dia útil imediatamente anterior. (...)”

É importante destacar que, a legislação tributária, dá tratamento diverso para o negócio jurídico firmado como parceria rural do que seja firmado como arrendamento. Destaco site da Receita Federal com as orientações dos dois instrumentos¹:

“ARRENDAMENTOS – PARCERIAS

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

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

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

Já a **parceria** se assemelha a contrato de sociedade, havendo mútua colaboração para a realização de um determinado empreendimento agrícola. Há a assunção de riscos por ambas as partes, assim como a partilha dos resultados do negócio, nas

¹ Site da RFB. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/auditoria-fiscal/arquivos/irpf-atividade-rural.pdf> págs. 24-26.

proporções estabelecidas no contrato de parceria. **Nesse caso, todos os parceiros tributam os rendimentos auferidos sob as regras da atividade rural.**

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

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

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

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

Caso o contribuinte, revisando as suas declarações já enviadas à Receita Federal, conclua que há a necessidade de correções em relação à condição de exploração da atividade rural, à necessidade de informação do pagamento de arrendamentos efetuados ou à tributação das receitas da atividade, não é necessário o seu comparecimento às Unidades de Atendimento da Receita Federal, bastando a apresentação de declaração retificadora, com a utilização do programa de preenchimento para o ano-calendário correspondente, disponível no endereço <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-deconteudo/download/pgd/dirpf>. Eventual Imposto de Renda adicional apurado poderá ser recolhido ou parcelado com a incidência de acréscimos legais, calculados de acordo com a legislação vigente.” – destaques desta Relatora

Feitos esses esclarecimentos, é importante fazer algumas ressalvas:

- o recurso voluntário não traz novas provas sobre os fatos narrados;
- o livro caixa juntado à época da fiscalização, às fls. 133/208, não apontou, analiticamente, as eventuais despesas que fazem o cotejamento com as despesas lançadas no resultado da atividade rural na DIRPF, dos anos correlatos, para o contrato objeto da fiscalização, qual seja, contrato de nº 144/2007.

- o livro diário traz uma série de despesas e recebimentos da atividade rural global do recorrente Luiz, não fazendo prova de que se trate de valores atinentes única e exclusivamente da atividade da Fazenda Santa Luzia, pertinente ao contrato fiscalizado (fls. 14). Há apontamentos de outros estabelecimentos de modo que a prova juntada pelo recorrente nas afasta as imputações da autuação no sentido de se fazer o cotejo de despesas de custeio e não receita recebida de aluguel.

Ademais, é possível aferir no mesmo livro diário, em diversos meses, a escrituração de valores com a rubrica “recebimento – adiantamento venda de árvores Klabin”, a exemplo de 2013, no valor mensal de R\$ 40.808,17 (fls. 1365/152). E, nota-se também que o mesmo ocorreu em 2014 e 2015. Não se verificam, nos autos, nota fiscais emitidas pelo contribuinte principal na qualidade de produtora rural, sobre os valores eventualmente recebidos como tal, para o contrato em tela.

Assim, verificando o que restou demonstrado pela autoridade fiscal, é possível afirmar que a efetiva natureza dos rendimentos não era de parceria, mas de arrendamento, na medida em que restou claramente demonstrado que, a cláusula 07, atinente à compra e venda para entrega futura de produtos florestais (fls. 16), no próprio corpo do contrato de parceria agrícola, eliminou, para o recorrente contribuinte principal, os riscos inerentes aos contratos de parceria, ao serem estabelecidas cláusulas que alteram justamente a parte do contrato de parceria agrícola que trata da participação dos parceiros na produção da madeira, atribuindo pagamentos mensais em dinheiro independentemente do resultado da produção e da variação do preço da madeira.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

Em que pese as descrições apontadas pela autoridade fiscal, não compartilho do mesmo entendimento. Minhas razões se pautam no fato de que a mera afirmação de diferimento, morosidade, ou omissão do contribuinte, no sentido de deixar de declarar e recolher o tributo, não caracterizam, por si só, a prática de sonegação que é a ação ou omissão de forma **dolosa**, como reproduzido na legislação pertinente, a seguir²:

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

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

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

² Lei 4.502/64 Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm

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

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

Súmula CARF nº 14³

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Súmula CARF nº 25⁴

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

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

3. Da responsabilidade solidária da empresa

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

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

³ Com efeito vinculante cf. RICARF/23- Acórdãos Precedentes nº 101-94258, de 01/07/2003 Acórdão nº 101-94351, de 10/09/2003 Acórdão nº 104-19384, de 11/06/2003 Acórdão nº 104-19806, de 18/02/2004 Acórdão nº 104-19855, de 17/03/2004.

⁴ Com efeito vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010; acórdãos precedentes nº CSRF/04-00.883, de 27/05/2008, Acórdão nº CSRF/04-00.762, de 03/03/2008, Acórdão nº 104-23659, de 17/12/2008, Acórdão nº 104-23697, de 04/02/2009, Acórdão nº 3402-00.145, de 02/06/2009.

II – (...).”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

⁵ Com efeito vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018; acórdãos precedentes nº 102-45558, de 19/06/2002 Acórdão nº 102-45717, de 19/09/2002 Acórdão nº 104-19081, de 05/11/2002 Acórdão nº 104-17093, de 09/06/1999 Acórdão nº 106-14387, de 26/01/2005.

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

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

Conclusão:

Pelas razões acima expostas, conheço do recurso voluntário e dou parcial provimento para (i) excluir a qualificação da multa de ofício, mantendo-a em 75% e, (ii) excluir a empresa da sujeição passiva por solidariedade.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Carlos Eduardo Fagundes de Paula**, redator designado.

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

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

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

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

No presente caso, a análise do “Contrato de Parceria Agroflorestal nº 144/2007”, celebrado entre o contribuinte e a Klabin S.A., bem como das provas colhidas no procedimento

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

Os elementos probatórios demonstram que:

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

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

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

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

- Da Multa Qualificada

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

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

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

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

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

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

Conclusão

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

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Fagundes de Paula

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Yendis Rodrigues Costa**.

Peço vênia para acompanhar integralmente o voto da eminente Conselheira Relatora, pelas razões que passo a expor.

Trata-se de recurso voluntário interposto por Luiz Carlos Gibson contra acórdão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada contra auto de infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), referente aos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015.

O lançamento decorreu da requalificação, pela autoridade fiscal, do “Contrato de Parceria Agroflorestal nº 144/2007” celebrado entre o contribuinte e a empresa Klabin S.A., sob o fundamento de que, embora denominado como parceria, o ajuste possuía características de arrendamento rural, afastando-se o compartilhamento de riscos inerente à parceria rural.

EXCLUSÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

Conforme bem analisado no voto condutor, a responsabilização solidária prevista no art. 124, I, do CTN exige a demonstração de interesse jurídico comum na realização do fato gerador, não bastando a mera constatação de interesse econômico ou benefício indireto.

No presente caso, a autoridade fiscal não demonstrou, de forma concreta e individualizada, que a empresa indicada como solidária tenha participado diretamente da prática do fato gerador ou que tenha assumido a condição de contribuinte.

Naquela oportunidade, estabeleço como premissas essenciais: (i) a identificação da função efetivamente exercida pelo pretendo responsável; (ii) a individualização da conduta com excesso de poderes ou infração normativa; (iii) o estabelecimento do nexo de causalidade entre o ato e a obrigação tributária; e (iv) a apresentação de provas ou, no mínimo, indícios robustos que sustentem a imputação.

Também é importante, reforçar a diferença entre interesse econômico e jurídico, vejamos:

CONCEITO DE INTERESSE ECONÔMICO

- É o benefício patrimonial ou vantagem financeira obtida com determinada operação ou negócio.

- No campo tributário, trata-se de situações em que uma pessoa ou empresa se beneficia indiretamente do fato gerador, mas não participa da sua ocorrência.

•Esse tipo de interesse não autoriza a aplicação do art. 124, I, do CTN, pois não implica participação jurídica no fato gerador.

Exemplo: Um fornecedor que vende insumos a uma empresa que comete ilícito tributário tem interesse econômico nas vendas (lucro), mas não participa juridicamente do fato gerador do tributo sonegado.

CONCEITO DE INTERESSE JURÍDICO

•É a relação direta, imediata e necessária com o fato gerador do tributo, como sujeito passivo que participa conjuntamente da hipótese de incidência.

•Pressupõe participação ativa na realização do fato gerador ou benefício jurídico direto dele.

•No art. 124, I, do CTN, a solidariedade exige que todas as pessoas tenham interesse jurídico comum, ou seja, atuem como coautoras da materialização do fato gerador.

O Relatório Fiscal descreve supostos ganhos econômicos e vantagens decorrentes do contrato, mas não comprova que tais elementos constituam interesse jurídico comum na acepção exigida pelo dispositivo legal. Assim, comungo do entendimento da Relatora no sentido de excluir a empresa do polo passivo.

Por fim, a redução da multa de ofício para 75%, igualmente, acompanho a Relatora quanto à necessidade de afastar a multa qualificada. A aplicação do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96 requer prova inequívoca de dolo, fraude, simulação ou conluio.

No caso, não há demonstração de atos concretos que evidenciem o “evidente intuito de fraude” exigido pela legislação e reiteradamente reconhecido pela jurisprudência administrativa. A requalificação do contrato de parceria para arrendamento, por si só, não autoriza a qualificação da penalidade.

Tal entendimento está em consonância com as Súmulas CARF nº 14 e nº 25, segundo as quais a simples apuração de omissão de receita ou rendimentos, desacompanhada de prova de conduta dolosa, não autoriza a aplicação da multa agravada.

Assim, é correta a redução da penalidade ao percentual de 75%, previsto no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Por todo o exposto, acompanho e declaro como a Relatora para dar provimento parcial ao recurso, a fim de: (i) excluir a sujeição passiva solidária da empresa; e(ii) reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%, afastando-se a qualificação.

Assinado Digitalmente

Yendis Rodrigues Costa.