



PROCESSO	12571.720175/2017-06
ACÓRDÃO	2401-012.532 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IONE ELISABETH ALVES ABIB
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. DISTINÇÃO ENTRE PARCERIA RURAL E ARRENDAMENTO RURAL. FORMA DE TRIBUTAÇÃO NO ARRENDAMENTO RURAL.

A diferença entre os contratos de parceria rural e de arrendamento rural é que os primeiros se caracterizam pelo fato de o proprietário da terra assumir os riscos inerentes à exploração da atividade e partilhar os frutos ou os lucros na proporção que houver sido previamente estipulada. A essência da parceria rural está no compartilhamento do risco. No arrendamento rural não há assunção dos riscos do empreendimento por parte do arrendador, que recebe uma retribuição fixa pelo arrendamento das terras. No caso de contrato de arrendamento, o rendimento recebido pelo proprietário dos bens rurais cedidos deve ser tributado como se fosse um aluguel comum.

SÚMULA CARF N° 14 E 25. INTELIGÊNCIA.

Comprovadas hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei n° 4.502, de 1964, não se trata de simples apuração de omissão de rendimentos, sendo cabível a qualificação da multa de ofício.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI N° 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

A Lei n° 14.689, de 20 de setembro de 2023, alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%.

INTERESSE COMUM. ATO ILÍCITO. PARECER NORMATIVO COSIT N° 4/2018.

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a retroação da multa da Lei 9.430 de 1996, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689, de 2023, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%. Vencidos os conselheiros Márcio Henrique Sales Parada (relator) e Leonardo Nuñez Campos que davam provimento parcial em maior extensão para excluir a qualificação da multa de ofício e a responsabilidade solidária da pessoa jurídica Klabin S/A. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

Assinado Digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada – Relator

Assinado Digitalmente

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro – Redator designado

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Elisa Santos Coelho Sarto, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Leonardo Nunez Campos, Marcio Henrique Sales Parada, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (substituto integral), Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Em desfavor dos contribuintes Recorrentes foi lavrado Auto de Infração (fl.318) concernente ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física no valor de R\$ 60.019,65, acrescido de

juros de mora e multa de ofício no percentual de 150%, relativo aos anos calendário de 2013, 2014 e 2015.

A autuação envolveu a qualificação da multa de ofício, elevando-a ao percentual de 150%, e a responsabilidade solidária da pessoa jurídica Klabin S/A, CNPJ xx.637.xxx/0001-45 (fl. 406), por ter *“interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária principal”*, enquadrando-a no inciso I do artigo 124 do CTN, conforme entendimento da fiscalização.

Os Recorrentes celebraram *“contrato de parceria agroflorestal”* (fl. 20), na condição de outorgante (Ione Elisabeth e outros) e outorgada (Klabin), declarando-se os outorgantes como legítimos proprietários de imóvel rural, tendo por objeto a exploração do imóvel para a implantação de florestamento ou reflorestamento com árvores de pinus e/ ou eucalipto pela parceira outorgada.

No relatório da ação fiscal (fl. 345), a autoridade autuante explica porque procedeu à descaracterização de contrato de parceria rural celebrado, focando na diferença entre arrendamento rural e parceria rural. Conclui a autoridade que (fl. 349/350):

Em específico, tem-se que os rendimentos em destaque foram declarados nas respectivas DIRPF como sendo *“adiantamentos recebidos nos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015 por conta da venda de produtos agrícolas para entrega futura”* (fls. 229 a 258), o que acarretou o diferimento da sua tributação pelo IRPF para quando da efetiva entrega dos mencionados produtos, nos termos do §2º do artigo 61 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto sobre a Renda).

Contudo, esses recebimentos, para fins tributários, não podem ser classificados como rendimentos oriundos da atividade rural. Em verdade, os valores recebidos pela Sra. IONE ELISABETH ALVES ABIB com fundamento no mencionado contrato devem ser considerados como *“Rendimentos Tributáveis Recebidos de Pessoa Jurídica”* a título de aluguel pela cessão de imóvel rural, e, como tal, devem ser tributados pelo IRPF.

Destaca a autoridade fiscal que em um contrato de arrendamento rural uma pessoa se obriga a ceder a outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo do imóvel rural, mediante uma retribuição certa ou aluguel. Já no contrato de parceria rural substitui-se a retribuição certa ou aluguel pela partilha de riscos e dos frutos, produtos ou lucros havidos, havendo, conseqüentemente, variações nessa retribuição.

O relatório fiscal analisa diversas das cláusulas do contrato em questão (fl. 367 e ss.) para concluir (fl. 392) que os supostos parceiros outorgantes:

Em arremate final, pode-se afirmar, categoricamente, que os outorgantes não se submetem aos riscos da *“quebra da produção”* por caso fortuito ou força maior, nem aos riscos relacionados aos frutos, produtos e lucros havidos do florestamento/reflorestamento, e muito menos à variação do preço comercial dos frutos do mencionado empreendimento.

Em qualquer situação, repita-se, o valor recebido pelos outorgantes pela dita “parceria rural” será sempre o mesmo, correspondente à importância prefixada de R\$ 4.154.471,64 (quatro milhões, cento e cinquenta e quatro mil, quatrocentos e setenta e um reais e sessenta e quatro centavos).

Como consequência, os valores recebidos pela Recorrente Ione Elisabeth, ao longo dos anos-calendário de 2013, 2014 e 2015, relacionados à suposta “parceria rural”, não foram considerados como rendimentos advindos da atividade rural, mas de um arrendamento rural e tributados pelo IRPF como sendo rendimentos de aluguel auferidos em razão da cessão de imóvel rural à pessoa jurídica KLABIN S/A (fl. 394).

A multa de ofício foi qualificada (fl. 397/402) em razão de outorgantes e a outorgada “*mediante o abuso das formas do direito, modificar deliberadamente as características essenciais da situação em concreto, caracterizada como um típico arrendamento rural, mascarando-a como parceria rural, com o manifesto intuito de reduzir a carga tributária incidente*”.

Regularmente cientificados da autuação, a contribuinte e a responsável solidária apresentaram **impugnação** ao lançamento (fl. 424), que foi analisada pela DRJ/BSB (Acórdão, fl. 497 e ss.). A decisão de piso resolveu **manter** a descaracterização do contrato de parceria rural e o cálculo do imposto de renda em exigência efetuado pela autoridade autuante, a qualificação da multa de ofício e a responsabilidade solidária, em decisão assim ementada:

RENDIMENTOS DE PARCERIA RURAL. DESCLASSIFICAÇÃO. ARRENDAMENTO.

Restando comprovado ter o contribuinte estabelecido relação jurídica não de parceria, mas sim de arrendamento, os rendimentos da atividade rural como devem ser tributados dessa forma.

SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA.

Demonstrado o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, mantém-se a obrigação tributária solidária imputada.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

Restando caracterizado que o contribuinte agiu com evidente intuito de fraude, deve ser aplicada a multa de ofício qualificada.

Regularmente cientificadas da decisão de 1ª instância em 06.12.2018, conforme aviso de recebimento (fl. 516), a contribuinte e a responsável solidária apresentaram recurso voluntário em uma única peça, em 10.12.2018 (fl. 519/20).

Em sede de **recurso**, concentram-se em combater a decisão de 1ª instância no tocante ao “auferimento de receitas com arrendamento”, sustentando que a Recorrente Ione seria um parceiro/produtor e que a pretendida descaracterização da parceria e consequente caracterização enquanto arrendamento rural não se sustenta frente às disposições e características do contrato entabulado.

O recurso diz que a autoridade recorrida partiu de um pressuposto errado de que a atividade rural seria exercida única e exclusivamente pela pessoa jurídica e que o Recorrente Ione seria mero arrendante, sem ter ingerência no empreendimento rural. E sustenta que os riscos da atividade e os custos inerentes a essa atividade seriam assumidos por ambas as partes (fls. 522). Sustenta que a cláusula que fala em “caso fortuito e força maior” é justamente o que caracteriza o contrato de parceria firmado entre as partes.

Destaca a particularidade do ciclo de produção da madeira, dizendo que isso obriga o contrato a ser entabulado da forma estabelecida no instrumento de parceria. Diferentemente do que acontece com outras culturas agrícolas, cujo ciclo de produção é normalmente inferior a um ano, a produção da madeira, apta para uso industrial, demora de 14 a 20 anos (fl. 525).

Diz que os “adiantamentos” feitos pela Klabin à sua parceira rural não têm natureza de receita, mas servem para ajudar a arcar com os custos de manutenção da terra e pagamento do ITR.

Rebate ainda a decisão recorrida no que diz respeito à “multa agravada”, dizendo que não houve simulação de negócio inexistente, não ocorreu omissão e não há vantagem indevida em detrimento do Erário. Entendem os recorrentes que eventual imposto de renda seria devido somente ao final, quando da colheita da produção (fl. 533). Diz que houve o enquadramento indistinto em “fraude, simulação, falsidade” de forma eventual.

Em relação à responsabilidade solidária, diz que o “ganho da Klabin” apurado pela fiscalização não existe.

PEDE que seja provido seu recurso para que seja inteiramente cancelado o auto de infração.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Marcio Henrique Sales Parada**, Relator

Admissibilidade.

O recurso interposto é tempestivo e, presentes os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Não tendo sido arguidas preliminares, passemos direto ao mérito da questão, analisando conjuntamente as razões da autuada e do responsável solidário

Mérito.

Como está descrito no Acórdão de 1ª instância (fl. 498/9):

A autoridade lançadora entendeu que o contrato de parceria rural firmado entre a Contribuinte, demais outorgantes e Klabin S/A não se trata de uma parceria rural

propriamente dita, mas sim um arrendamento rural, como pode ser constatado pelos esclarecimentos contidos no Relatório Fiscal de fls. 333 a 413, parte integrante do Auto de Infração. Por conseguinte, os rendimentos que haviam sido declarados como provenientes de atividade rural foram tributados como decorrentes de arrendamento rural (aluguéis).

A multa de ofício foi qualificada por ter sido considerado que os contratantes agiram com evidente intuito de fraude, pois firmaram concomitantemente ao aludido contrato de parceria um contrato de compra e venda futura das árvores, que “em tese” caberiam aos outorgantes, sendo que os valores seriam pagos mensalmente, a partir da data do contrato, a título de adiantamento por venda de produtos para entrega futura. Entendeu-se que isso foi feito com o intuito de mascarar a verdadeira operação, que seria um arrendamento rural, de forma a reduzir a carga tributária e beneficiar ambas as partes.

À pessoa jurídica Klabin S/A, CNPJ ..., foi imputada responsabilidade solidária de fato, com base no art. 124, I, do CTN, por se entender que ambos os contratantes se beneficiaram na situação que constituiu o fato gerador do imposto de renda da pessoa física. A Interessada beneficiou-se pela redução da carga tributária e pelo diferimento da tributação pelo IRPF. Klabin S/A também se beneficiou pela redução da carga tributária, posto que esse fato torna mais rentável seu resultado por conseguir a cessão das terras para o cultivo da floresta por um preço menor, reduzindo, assim, seus custos operacionais.

1. Arrendamento Rural: Caracterização Jurídica e Argumentos para Desqualificação da Parceria.

A distinção entre arrendamento rural e parceria rural é de extrema relevância para fins tributários e contratuais. Embora ambos estejam previstos no Decreto nº 59.566/1966, suas naturezas jurídicas são substancialmente distintas, especialmente no que tange ao compartilhamento de riscos e resultados da atividade rural.

Nos termos do art. 3º do Decreto nº 59.566/1966, o arrendamento rural é definido como:

“Contrato agrário em que uma pessoa se obriga a ceder a outra, por tempo determinado ou não, o uso e o gozo do imóvel rural [...] com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agroindustrial ou extrativa vegetal.”

A principal característica do arrendamento é o pagamento de valor fixo, geralmente mensal ou anual, a título de remuneração pelo uso da terra — sem qualquer vínculo com os resultados da atividade produtiva. O arrendatário assume integralmente os riscos e custos da produção, enquanto o arrendador apenas disponibiliza o imóvel.

O ponto fulcral da questão está em demonstrar se a Recorrente partilhava ou não os riscos do negócio com a parceira outorgada. Se não há compartilhamento de riscos, não há parceria, no caso.

Existe no contrato uma “cláusula pela ocorrência de caso fortuito ou força maior”, que foi tratada pela fiscalização e pelo recurso (fl. 523). O Recorrente diz que é justamente esta disposição que faz caracterizar o contrato como parceria, uma vez que o resultado da atividade rural e os riscos estariam repartidos.

Entendo, ao contrário, que a cláusula demonstra que o “risco” assumido pela Recorrente era pela propriedade do imóvel e não pela atividade nele exercida, uma vez que ocorrido o evento ficaria “*facultado à parceira outorgada rescindir – sem ônus – o contrato, ficando, em consequência, liberada de qualquer pagamento pelo que deixar de ser cumprido*” (destaquei). Aí o recurso exemplifica que se houvesse um incêndio no primeiro mês de contrato, nenhum valor seria devido pela pessoa jurídica à “parceira” (fl. 523).

O mesmo recurso informa que a condução dos talhões de eucalipto geralmente é realizada para corte aos 7 e 14 anos. Informa ainda que o ciclo de produção de madeira, apta para uso industrial, demora de 14 a 20 anos.

Questiona-se se o incêndio exemplificado ocorresse depois de 12 anos e nada da madeira pudesse ser aproveitado para o uso industrial, não havendo produção e nenhum resultado da atividade. A Recorrente, mesmo assim, teria recebido 12 anos de prestações mensais e nada deveria devolver. Apenas não receberia os últimos anos de prestações contratadas. O prejuízo pelo investimento seria arcado, no caso, exclusivamente pela pessoa jurídica arrendante.

Portanto, ainda que conste uma cláusula relativa a “caso fortuito e força maior”, que autorizaria a dissolução do contrato e a interrupção dos pagamentos avençados, esse eventual risco é pela propriedade do imóvel e por não poder mais garantir à outra parte “*o uso e gozo do imóvel rural mediante certa retribuição*” (Art. 3º do Decreto n. 59.566, de 1966) e não pelo “empreendimento” que nele se desenvolvia (Art. 4º do Decreto n. 59.566, de 1966).

Em outras palavras, no contrato em análise a cláusula de rescisão por caso fortuito ou força maior não implica em risco compartilhado da atividade rural. Trata-se de risco inerente à propriedade do imóvel, como eventos naturais que inviabilizem o uso da terra — e não à atividade econômica desenvolvida.

Ademais, autoridade julgadora de 1ª instância já registrara, corretamente, que (fl. 506):

Acerca dos riscos avençados no contrato inerentes à exploração da plantação de árvores, o item 4.7 dispõe que “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”. Verifica-se, portanto, que na ocorrência dessa situação, que está diretamente relacionada à exploração da

respectiva atividade, não há compartilhamento dos riscos entre os contratados, haja vista que a responsabilidade cabe exclusivamente à outorgada Klabin S/A.

Por conseguinte, todo o risco decorrente de tais procedimentos é da contratada, haja vista que os contratantes em nada participam das decisões tomadas pela pessoa jurídica. Esse fato já descaracteriza o negócio como parceria rural.

O recurso diz ainda que a atividade contém peculiaridades que requerem um trabalho inicial realizado pela Klabin S/A com a sua equipe de técnicos às suas expensas. E afirma que somente os custos de implantação são suportados pela empresa. Todos os demais custos de manutenção da propriedade e de manutenção da planta são suportados pela Recorrente (fl. 523).

A cláusula 5.4 diz que a parceira outorgada (Klabin), para a consecução do objeto do contrato, poderá efetuar “por sua conta e responsabilidade exclusiva” todas as obras que julgar necessárias, sendo as benfeitorias removíveis retiradas ao final e as não removíveis incorporadas ao imóvel. Então todas as obras necessárias à realização no negócio, inclusive a adaptação do imóvel para tal, seriam realizadas “exclusivamente” por conta da Klabin, ao contrário do que afirma o recurso. No mesmo sentido, conforme a cláusula 4.3, as despesas com o plantio, preparo do solo, pessoal, cuidados técnicos seriam suportadas pela parceira outorgada.

Na folha 66 (AC 2013), folha 85 (AC 2014) e folha 110 (AC 2015) existem cópias de Livro Caixa, com registro dos valores de entradas e saídas. Observando por amostragem os registros, verificam-se despesas atinentes a cultivo de cereais (milho) e várias com atividade de criação de bovinos, mas não despesas com a manutenção de planta de madeira. Isso, aliás, já havia sido destacado pela autoridade lançadora no Relatório Fiscal (fl. 381):

Ademais, nos Livros Caixa da Atividade Rural, relativos aos anos calendário de 2013, 2014 e 2015, pertencentes ao casal xxxx e IONE ELISABETH ALVES ABIB (fls. 259 a 316), também não foi possível identificar a escrituração de qualquer despesa relacionada ao empreendimento de florestamento/reflorestamento vinculado ao “Contrato de Parceria Agroflorestal nº 164/2008”.

Também, o recurso cita legislação pertinente e destaca que “*eventual adiantamento do montante prefixado não descaracteriza o contrato de parceria*” (fl. 527). Porém, o mesmo dispositivo legal (Lei nº 4.504 de 1964, art. 96, § 1º), antes, diz que o contrato deve ser caracterizado pela partilha dos seguintes riscos:

I – caso fortuito ou força maior do empreendimento rural – já tratamos acima que os riscos eventuais para a Recorrente eram pela propriedade e não pelo empreendimento;

II – dos frutos, produtos ou lucros – não se demonstra que a Recorrente tinha qualquer participação na venda ou nos lucros obtidos pela exploração do empreendimento.

III – variações de preço dos frutos obtidos – não se demonstra que as parcelas que recebeu tenham qualquer relação com variações nos preços da madeira explorada.

Ao contrário, constam comprovantes de pagamentos mensais, em valores reajustados por índices que nada tem a ver com a produção ou sua venda, resumidos nos documentos de fls. 138 a 140. Os valores que seriam devidos mensalmente foram reajustados com base em IPCA, ICV, IPC, conforme cláusula 4ª, §1º do contrato de compra e venda antecipada da produção.

Ainda conforme o contrato de compra e venda antecipada da produção (fls 33 e ss.), o “pagamento inicial” corresponderia a 25,27% do percentual de madeira a ser colhida, portanto não é um “pequeno adiantamento” como diz o recurso. Além disso, a cláusula 4ª desse contrato diz que “o restante em parcelas mensais **durante todo o período de vigência do contrato**” (168 parcelas - destaquei). Ou seja, não se trata de um adiantamento inicial.

No caso em análise, o recurso não demonstra que a Recorrente participava dos custos operacionais, tampouco dos lucros ou prejuízos da atividade rural. O contrato previa pagamento fixo, desvinculado da produtividade ou da comercialização dos produtos. Essa estrutura é típica do arrendamento e não da parceria.

Vejamos no **Acórdão 2102-003.752**, de 6 de junho de 2025, que não é a primeira vez que este Conselho analisa caso de descaracterização de contrato de parceria rural envolvendo a mesma pessoa jurídica aqui em questão, na qualidade de “parceira outorgada”:

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.

Naquela ocasião, acordaram os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

No **Acórdão 2402-008.839**, 7 de agosto de 2020, restou assentado que “*Embora nominados como Contratos de Parceria, as cláusulas que estipulam o preço em quantidade certa*”

de produto por hectare cultivado. Cláusulas como essa indicam que o valor recebido pelo arrendador era fixo e não dependia do sucesso da produção”.

Este tipo de cláusula está presente no contrato de compra e venda antecipada da produção, aqui em análise (cláusula 3ª, fl. 38).

No **Acórdão 2202-003.130**, 27 de janeiro de 2016, o **voto vencedor** contém que:

Todavia, ao que se verifica o motivo que levou a fiscalização a lavrar a autuação foi pela necessidade de partilha de riscos do caso fortuito e da força maior do empreendimento rural. Assim, necessário que o proprietário da terra, em um contrato de parceria, tenha assumido os riscos inerentes à exploração da respectiva atividade. (destaquei)

Também, em recente **Acórdão 2401-012.253**, sessão de julgamento de 21 a 23 de julho de 2025, desta Turma, a ilustre Relatora assentou que:

Da leitura da legislação pertinente, segue que um traço distintivo entre os contratos rurais de arrendamento e parceria, estipulado tanto pela lei civil quanto pela legislação tributária, é a existência ou não do risco assumido pelo outorgante. Assim, no contrato de parceria 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, o proprietário recebe uma renda prefixada, independentemente do resultado do negócio, de forma que inexistindo a assunção do risco, não se tem contrato de parceria.

A exegese no sentido de que a partilha do risco do empreendimento é critério distintivo entre o contrato de parceria e o arrendamento rural é igualmente acolhida na literatura, entre as quais, a de Wellington Pacheco Barros, no livro “Contrato de Parceria Rural. Wellington Pacheco Barros. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999, p. 53”:

No contrato de arrendamento rural, a obrigação do arrendatário é o pagamento do aluguel, não ficando ele obrigado qualquer outro ônus pelo uso e gozo do imóvel rural. De outro lado, o arrendador não tem qualquer ingerência na forma ou no resultado econômico obtido pelo arrendatário. Já no contrato de parceria rural, como se fosse um verdadeiro contrato de sociedade entre um sócio capitalista e outro sócio trabalhador, tudo aquilo que for obtido por este último diz respeito ao parceiro-outorgante, quer se caracterize isso em frutos, produtos ou lucros, e também na existência de prejuízos decorrentes de caso fortuito e de força maior.

Diante da ausência de participação da Recorrente nos riscos e nos custos da atividade rural, bem como da existência de cláusula de pagamento fixo desvinculado dos resultados, é possível afirmar que o contrato em questão configura arrendamento rural e não parceria.

A essa mesma conclusão, esta Turma chegou ao analisar contratos de “parceria” descaracterizados pela fiscalização nos **Acórdãos 2401-012-308, 2401-012.307, 2401-012.303, 2401-012.306, 2401-012.305, 2401-012.304**, todos publicados em 22 de setembro de 2025 e envolvendo como parte a mesma pessoa jurídica na condição de outorgada, aqui em caso.

A correta qualificação do contrato como arrendamento tem implicações relevantes. A principal e aqui em caso é que na tributação do arrendador incide IR sobre os valores recebidos como rendimento de aluguel rural.

2. Multa qualificada

Em todos esses Acórdãos publicados em 22 de setembro de 2025, supracitados, não foi analisada a questão de qualificação da multa de ofício, em casos semelhantes a este que aqui se analisa. Ou porque a própria fiscalização não fizera a qualificação (por exemplo, ver Acórdão 2401-012.307), ou porque a DRJ competente naquele caso, ao analisar a questão, decidiu por excluir essa qualificação (por exemplo, ver Acórdão 2401-012.303).

Entendo que não é caso de se qualificar a multa, não havendo, como entendeu a fiscalização, “simulação”.

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.

Foram analisados pela fiscalização os conteúdos dos contratos para determinar o tipo de negócio efetivamente praticado. E esta constatação, da natureza real dos contratos, embasada na legislação, não constitui nenhuma alteração do negócio, apenas a modificação de seus efeitos tributários em relação à Recorrente. O tratamento tributário a ser dado a determinado rendimento é feito à luz da legislação e independe da ocorrência de dolo por parte do contribuinte para que seja exigível.

O negócio de fato ocorreu conforme as cláusulas contratadas e aquela era a real vontade das partes. Se deram ao contrato com características de arrendamento rural, o que se concorda neste Voto, o nome de “parceria rural” para que assim se fizesse um errôneo enquadramento com efeitos tributários, a consequência é o reenquadramento à luz da legislação e a exigência do tributo devido, com a multa de ofício.

Nesse sentido, não se concorda com a autoridade atuante e com a DRJ de que houve “abuso de formas” para modificar as características do caso concreto (fl. 510/511). O contrato reflete aquilo que era a vontade das partes e que de fato aconteceu. Tanto é que restou transparente no relatório fiscal, no Acórdão de 1ª instância e neste voto que se trata de um arrendamento rural, pelas características ali contidas, sem que outras diligências fossem necessárias.

3. Responsabilidade solidária

De forma semelhante, em todos esses Acórdãos publicados em 22 de setembro de 2025, citados no final do item 1 deste Voto, não foi analisada a questão da atribuição de responsabilidade solidária, porque a DRJ competente naqueles casos, ao analisar a questão, decidiu por excluir essa qualificação (por exemplo, ver Acórdão 2401-012.307).

Os argumentos da DRJ/BSB, aqui recorrida, para manter a responsabilidade solidária neste caso, foram os seguintes (fl. 501):

Como se trata de negócio entabulado entre a Contribuinte – e demais outorgantes - e a empresa Klabin S/A, como outorgada, em que foi considerada pela autoridade lançadora a participação ativa da pessoa jurídica na situação que motivou a autuação -

consistente na simulação, por meio de conluio, de uma parceria rural, entendendo-se que o contrato firmado entre as partes possui todas as características de um arrendamento rural, sendo assim considerado - nada mais sensato que imputar responsabilidade solidária à aludida empresa.

No Relatório Fiscal de fls. 333 a 413, restou perfeitamente demonstrado o interesse de ambas as partes em tratar um arrendamento rural como se fosse parceria rural, trazendo benefícios financeiros aos envolvidos, em decorrência da tributação do IRPF mais benéfica no caso de parceria rural. Para a Contribuinte, por pagar menos IRPF, para a empresa, que resultou em um contrato menos oneroso, haja vista que a Contribuinte já havia sido beneficiado por pagar um imposto menor, situação que favoreceria à celebração de um contrato recebendo um valor inferior aquele que seria se a operação fosse caracterizada como arrendamento rural, sujeita a uma maior tributação.

De acordo com o art. 124 do Código Tributário Nacional, são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. É evidente que tal vínculo não se refere à mera relação que existe entre a fonte pagadora e o beneficiário dos rendimentos. Não há neste caso interesse propriamente dito da fonte pagadora quanto aos rendimentos como tais, depois que são pagos, a menos que os beneficiários sejam sócios ou pessoas ligadas à empresa. A relação da fonte pagadora com os rendimentos pagos é, por assim dizer, externa ao fato gerador. No presente caso, a própria hipótese da autuação, que é o arrendamento, já delimita claramente os papéis próprios de cada parte: de um lado a fonte pagadora e de outro os beneficiários dos rendimentos. O autuante procura demonstrar o possível benefício que a Klabin obteve com a contratação de arrendamento por valor inferior, em virtude do imposto sonegado. Mas isto evidenciaria em tese apenas o conluio da Klabin na prática de sonegação (o que em tese poderia motivar a qualificação da multa, sem prejuízo de responsabilização criminal), mas não o vínculo de interesse da pessoa jurídica com os rendimentos como tais, objeto do presente lançamento, que beneficiaram exclusivamente os arrendadores, já que o fato gerador não inclui o benefício que a Klabin teria derivado do esquema, especialmente quando não houve qualificação da multa. Não há assim porque responsabilizar neste caso a empresa pelo pagamento de imposto incidente sobre rendimentos cujo único

beneficiário foi o proprietário do imóvel, o qual poderia e deveria tê-los declarado, como era de sua exclusiva responsabilidade, como rendimentos sujeitos à tributação direta no ajuste anual.

Não está comprovado nos autos o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, pois não há definição clara de qual teria sido a vantagem da empresa na situação objeto deste processo, apenas menções a **situações hipotéticas**.

A sujeição passiva está relacionada com fatos geradores que atribuem vantagens ao sujeito solidário, o que deve ser demonstrado nos autos. Portanto, no presente caso, não estando demonstrado o interesse comum em relação à omissão de rendimentos apurada, a Klabin S.A. deve ser excluída do lançamento como responsável solidária.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para excluir a qualificação da multa e a responsabilidade solidária da pessoa jurídica.

Assinado Digitalmente

Marcio Henrique Sales Parada

VOTO VENCEDOR

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Redator Designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente no que se segue.

No caso concreto, o contribuinte e empresa Klabin S.A. firmaram dois contratos: o Contrato de Parceria Agroflorestal nº 164/2008 (e-fls. 20/35) e o Instrumento Particular de Compra e Venda Futura de Árvores em Pé Destinadas ao Corte (e-fls. 36/49).

A fiscalização considerou que a conjugação desses dois instrumentos contratuais revela que não houve parceira rural e nem compra e venda futura de árvores em pé, mas arrendamento rural, merecendo destaque o constante dos itens 5.2 a 5.2.4 do Relatório Fiscal (e-fls. 336 /394), tendo a fiscalização, em apertada síntese, resumido a situação nos seguintes termos:

com o indisfarçável propósito de lograr proveito em razão da redução da carga tributária, encobertaram a real situação fática – qual seja: o arrendamento de imóvel rural mediante o recebimento pelos proprietários das terras (outorgantes) de uma retribuição fixa em dinheiro paga pela KLABIN S/A (outorgada) – através da simulação de um contrato de parceria rural (denominado de “Contrato de Parceria Agroflorestal nº 164/2008” – fls. 20 a 35) concomitantemente a um

contrato de compra e venda futura das árvores que “em tese” caberiam aos outorgantes(materializado pelo “Instrumento Particular de Compra e Venda Futura de Árvores em Pé Destinadas ao Corte” – fls. 36 a 49).

O Conselheira Relator reconhece que não se trata de parceria rural, mas de arrendamento rural. Contudo, no seu entender, teria havido simples omissão de rendimentos decorrente de uma classificação incorreta do contrato pelas partes e não simulação com evidente intuito de fraude.

Devo ponderar, contudo, que os elementos alinhavados no Relatório Fiscal (e-fls. 333/413) revelam que não se trata de um mero erro na interpretação da legislação, mas de um inequívoco ajuste doloso para ocultar o arrendamento e reduzir artificialmente a carga tributária, sendo relevante o fato de as partes terem se utilizado de dois instrumentos contratuais, os contratos de “parceria” e de “compra e venda futura”, de modo a melhor tentar ocultar o arrendamento rural.

Análise isolada do Contrato de Parceria Agroflorestal nº 164/2008 (e-fls. 20/35) revela haver assunção de riscos por ambas as partes e partilha dos resultados do negócio. No Contrato de Parceria Agroflorestal nº 164/2008 (e-fls. 20/35), apesar de a parceira outorgada arcar isoladamente com os custos de definição da área a ser partilhada e de plantio e cultivo, inclusive em relação à mão de obra, **as partes** (parceiros outorgantes e parceiro outorgado) **se obrigam reciprocamente** na obtenção das licenças necessárias à implantação e exploração do florestamento/reflorestamento **e as partes respondem entre si pela** ocorrência de caso fortuito ou força maior, inclusive eventual invasão ou ocupação, mediante violência, por ação do MST ou movimento social congêneres, 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 **pele que deixar de ser cumprido**. Além disso, o Contrato de Parceria Agroflorestal nº 164/2008 não estabelece retribuição certa (quantidade fixa de árvores formadas) ou pagamento de aluguel, mas partilha dos produtos obtidos pela exploração do empreendimento rural (44% para os parceiros outorgantes e 56% para a parceira outorgada) das árvores formadas *in natura* e, consideradas pela média, inclusive em relação a desbastes, tendo o contrato prazo de duração de 14 anos, prorrogável por mais dois anos com acréscimo de participação dos parceiros outorgantes (1/14 por ano de prorrogação na liberação da área pela parceira outorgada) e cada parte arcando com seus custos de colheita e remoção das árvores e com o risco atrelado ao produto e ao preço do produto obtido.

A conjugação do Contrato de Parceria Agroflorestal nº 164/2008 (e-fls. 20/35) com o Instrumento Particular de Compra e Venda Futura de Árvores em Pé Destinadas ao Corte (e-fls. 36/49), contudo, revela que o Contrato de Parceria Agroflorestal não corresponde à real vontade das partes, sendo o Contrato de Compra e Venda Futura também firmado para ocultar o arrendamento rural, na medida em que se exterioriza uma mera compra e venda futura do produto de uma parceria rural, mas o que se promove, em última análise, é a supressão dos riscos

da parceria rural e eliminação da partilha do produto da atividade rural, havendo, em verdade, arrendamento rural dissimulado em parceria rural, de modo a se prejudicar a tributação.

Diante do constante dos autos, forma-se convicção quanto a ter havido efetivamente simulação com dolo específico de manipular o fato gerador tributário, sendo evidente o intuito de fraude e pertinentes os pontos suscitados pela fiscalização nas e-fls. 397/406 (item 7 do Relatório Fiscal) para justificar a qualificação da multa (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, §1º; Lei nº 4.502, de 1964, arts. 71, 72 e 73; e Súmulas CARF nº 14 e 25), cabendo apenas limitar a multa qualificada ao percentual de 100%, em face do advento da Lei nº 14.689, de 2023.

Ponderando a situação do presente caso concreto, considero pertinente a invocação do Parecer Normativo Cosit nº 4, de 2018, eis que a imputação de responsabilidade solidária se alicerça na constatação de interesse jurídico comum decorrente da atuação ilícita, merecendo destaque o seguinte excerto do **Parecer Normativo Cosit nº 4, de 2018**:

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**.

(...)

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 desprezita 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).

Destarte, ao se constatar a atuação dolosa da empresa Klabin S.A. no sentido de, por meio de simulação, fraudar o pagamento de tributos, resta respaldada a imputação da responsabilidade solidária por interesse jurídico comum em relação à empresa que atuou ilicitamente para desfigurar a obrigação tributária, sendo aplicável o disposto no art. 124, I, do CTN.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para aplicar a retroação da multa da Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei nº 14.689, de 2023, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro