



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10972.720010/2015-16</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2201-012.753 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de maio de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	GISELE DE FATIMA GOMES REZENDE
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre nulidade do ato administrativo de lançamento, quando o mesmo atende aos requisitos legais e os autos não apresentam as causas apontadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1.972.

SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO.

Restando comprovado que o contribuinte praticou atos jurídicos simulados, com o intuito doloso de reduzir indevidamente sua base de cálculo, impõe-se a desconsideração dos efeitos dos atos viciados, para que se operem consequências no plano da eficácia tributária.

ATIVIDADE RURAL. LIVRO CAIXA. OPÇÃO.

A opção pela dedução de despesas da atividade rural escrituradas em livro Caixa não pode ser alterada após notificação do lançamento

PEDIDO DE DILIGÊNCIA E/OU PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

O pedido de diligências e/ou perícias pode ser indeferido pelo órgão julgador quando desnecessárias para a solução da lide. Imprescindível a realização de diligência e/ou perícia somente quando necessária a produção de conhecimento técnico estranho à atuação do órgão julgador, não podendo servir para suprir omissão na produção de provas.

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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.APLICAÇÃO. SUPERVENIÊNCIA DA LEI Nº 14.689/2023.

Aplica-se legislação de forma retroativa a ato ou fato pretérito, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da multa qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA NA PRIMEIRA INSTÂNCIA A preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, de matéria não impugnada na primeira instância administrativa, impede o conhecimento de recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em: I) não conhecer do recurso voluntário da responsável solidária Larissa Gomes Aguiar Resende na parte relativa à solidariedade, por ausência de impugnação; II) rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar provimento parcial aos recursos voluntários da contribuinte principal e dos responsáveis solidários, para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

*Assinado Digitalmente*

**Weber Allak da Silva** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Cleber Ferreira Nunes Leite, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente) e de forma não presencial o conselheiro Fernando Gomes Favacho.

## RELATÓRIO

### 1 - DA AUTUAÇÃO

Trata-se de auto de infração, lavrado em 27/03/2015, para lançamento de imposto de renda pessoa física, nos anos calendários 2010 e 2011, incidente sobre rendimentos de atividade rural omitidos pelo contribuinte.

Segundo narrado no termo de verificação fiscal (fls. 10.351/10.413), o contribuinte explorava atividade rural, em parceria, como as seguintes pessoas: *Ricardo de Aguiar Rezende* - CPF 352.170.306 (cônjuge), *Larissa Gomes Aguiar Rezende* - CPF 100.006.786-60 (filha) e *Sérgio Nicolau Nasser Ricardi* - CPF 997.604.528-04. Observou-se que *Ricardo*, *Gisele* e *Larissa* ficaram com a menor parte da receita bruta e com a maior parcela das despesas de custeio/investimento da atividade rural. Por outro lado, o contribuinte *Sérgio Nicolau* declarou a maior parte da receita bruta e a menor parcela das despesas de custeio/investimento. Tal fato representaria um artifício para redução indevida de tributos.

Os rendimentos omitidos apurados neste processo correspondem a 50% (cinquenta por cento) do resultado tributável da atividade rural produzidos pelos bens comuns do casal *Ricardo Rezende e Gisele Rezende*. A documentação apresentada pelo contribuinte *Ricardo* foi analisada em procedimento fiscal específico do processo administrativo fiscal nº 10972.720008/2015-47.

Considerações sobre o contrato de parceria entre a autuada, Sérgio Nicolau, Ricardo e Larissa.

Considerando que o Sr. *Ricardo Rezende*, ficava com a menor parte das receitas da atividade rural e maior parte das despesas, foi solicitado ao mesmo que apresentasse documentos comprobatórios da efetividade da parceria agrícola. No entanto nada teria sido apresentado. Verificou-se que o referido contribuinte fiscalizado efetuou todas as transações da atividade rural em nome próprio. O Sr. *Sérgio Nicolau Nasser Ricardi*, após intimado, também não teria apresentado os documentos aptos a comprovar a parceria rural em questão.

Conclui-se, portanto, que o contrato de parceria agrícola apresentado foi simulado para que possibilitasse a ambos pagarem menos Imposto de Renda, dada a tributação mais benéfica dos rendimentos da atividade rural.

Quanto à Sra. *Larissa Gomes*, verificou-se que a mesma não possuía capacidade financeira ou experiência para realizar transações comerciais decorrentes da atividade rural. Essas operações eram realizadas pelo casal *Ricardo e Gisele*, em nome da filha através de procuração que lhes garantiam gerais, amplos e irrestritos poderes. Considerando que ficou caracterizada a utilização de interposta pessoa, todas as receitas e despesas/investimentos da atividade rural atribuídas a *Larissa Gomes Aguiar Rezende*, foram incluídas no resultado da atividade rural da contribuinte *Gisele de Fátima Gomes Reze Rezende e Ricardo de Aguiar Rezende*, na proporção de 50% (cinquenta) por cento para cada um.

Considerações sobre as operações com a Cooperativa dos Cafeicultores de Varginha

Os contribuintes *Gisele e Larissa* teriam realizado operações comerciais com a referida cooperativa no ano-calendário 2010, com faturamento de **R\$ 709.038,30** e **R\$ 1.186.359,90**, respectivamente. Verificou-se que os valores creditados nas contas-correntes de Gisele foram imediatamente transferidos para a conta corrente de *Larissa*, sendo tais valores movimentados pelo Sr. *Ricardo de Aguiar Rezende*, verdadeiro titular dos recursos.

Tal procedimento foi repetido nas operações com as cooperativas COOPERLAM e COOPERCAFEBRASIL, e da empresa Bourbon Specialty Coffees S/A.

#### Receitas escrituradas nos livros caixa dos anos calendário 2010 e 2011

Segundo a autoridade fiscal, os contribuintes erroneamente escrituraram como receita da atividade rural valores presentes em notas fiscais de produtor rural de simples remessa e, também, valores recebidos a título de adiantamento/financiamento, quando o correto seria escriturar os valores totais das notas fiscais de venda. Assim tais valores foram desconsiderados.

#### Omissão de rendimentos

Com base nos elementos apurados, a autoridade fiscal concluiu que a contribuinte fiscalizada, juntamente com seu cônjuge, *Ricardo de Aguiar Rezende*, omitiu rendimentos da atividade rural nos anos-calendário 2010 e 2011, utilizando-se de artifícios para encobrir os verdadeiros titulares dos rendimentos, como contratos de parceria simulados com a participação do Sr. *Sérgio Nicolau Nasser Ricardi e Larissa Gomes Aguiar Rezende* e a movimentação de recursos financeiros oriundos da atividade rural em conta corrente em nome da filha Larissa.

Considerando que as despesas dedutíveis são àquelas efetivamente pagas no ano-calendário, e comprovadas com documento hábil e idôneo, foram efetuados os devidos ajustes e glosas relativos às despesas escrituradas no ano-calendário de 2010 e efetivamente pagas no ano-calendário de 2011, conforme demonstrados nos quadros presentes no item 85 do termo de verificação fiscal.

Relatou-se o fato de que o contribuinte *Ricardo de Aguiar Rezende*, em suas DIRPF dos anos-calendário 2010 e 2011, teria apurado prejuízo na atividade rural. Lembrou a autoridade fiscal que se o resultado da atividade rural houvesse sido positivo, sem a utilização dos artifícios para se eximir do devido pagamento do IRPF, o contribuinte poderia ter optado pelo limite de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário como resultado tributável da atividade rural. No entanto, como optou por não oferecer à tributação tais rendimentos, o resultado tributável da atividade rural foi apurado conforme demonstrativo presente no item 88 do termo de verificação fiscal, atribuindo 50 % das receitas e despesas da atividade rural para cada um dos cônjuges, por se tratarem de rendimentos de bens comuns do casal.

#### Multa Qualificada

Foi aplicada a multa qualificada, no percentual de 150%, com nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Segundo a autoridade fiscal, os contribuintes praticaram as condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, ao fazerem uso de interpostas pessoas, para impedir a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda de Pessoa Física relativo ao resultado tributável da atividade rural dos anos-calendário 2010 e 2011. Também foi citado a simulação dos contratos de parceria com o Sr. *Sérgio Nicolau Nasser Ricardi e com Larissa Gomes Aguiar Rezende*, com a finalidade de apresentar prejuízo no resultado da atividade rural.

Assim, por ter tentado dolosamente impedir a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda de Pessoa Física dos anos-calendário 2010 e 2011, em conluio com interpostas pessoas, foi aplicada a multa de ofício qualificada no percentual de 150 % sobre a diferença do imposto devido, conforme disposto no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

#### **Da responsabilidade Solidária**

Foi atribuída responsabilidade solidária pelo crédito tributário constituído pelo presente lançamento ao Sr. *Ricardo de Aguiar Rezende*, CPF 352.170.306-15 e *Larissa Gomes Aguiar Rezende*, CPF 100.006.786-60, respectivamente, cônjuge e filha da contribuinte Gisele de Fátima Gomes Rezende.

A responsabilização do Sr. Ricardo se deu com base no art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, diante do interesse comum na situação, caracterizado pelos bens comuns do casal, incluindo os imóveis rurais onde foram produzidos os produtos frutos da atividade rural de ambos.

Já *Larissa Gomes Aguiar Rezende* foi considerada responsável solidária porque tinha pleno conhecimento da simulação do contrato de parceria, utilizado para a redução indevida da tributação. Além disso, todos os recursos oriundos da atividade rural da contribuinte foram remetidos para a conta corrente mantida em nome da mesma, sendo movimentada pelo contribuinte *Ricardo de Aguiar Rezende*, como já demonstrado anteriormente.

#### **2 – DA IMPUGNAÇÃO**

Em 14/05/2015, os devedor principal e os solidários apresentaram suas respectivas impugnações ao lançamento contendo as seguintes alegações:

##### Gisele de Fátima – Devedora principal:

- cerceamento do direito de defesa, alegando que o lançamento se baseou em mera presunção de rendimentos omitidos, pela descaracterização injustificada de negócios jurídicos devidamente comprovados;
- Que os depósitos bancários na conta de *Sérgio Nicolau Nasser Ricardi* (fls. 10905/10957) foram indevidamente rejeitados pelo autuante, sob o argumento de que os depósitos teriam sido realizados em agência bancária em São Paulo;
- Que os negócios jurídicos foram celebrados em conformidade com a legislação específica. Que o Fisco não teria comprovado qualquer

circunstância que pudesse caracterizar estes contratos como simulados, nos termos do art. 167 do Código Civil;

- Que não teria ocorrido o ganho patrimonial necessário para a incidência do imposto de renda;
- Que ao mesmo tempo em que a fiscalização lhe atribui rendimentos inexistentes, em razão da suposta ausência de escrituração do livro Caixa, lhe impede de tributar apenas 20% da receita bruta da atividade, como lhe concede a lei;
- Requer a conversão do julgamento em diligência para que a toda a documentação, desconsiderada pela fiscalização, seja analisada para se averiguar o real valor devido;
- Que não caberia a multa qualificada porque não houve qualquer intuito de fraude ou simulação;
- Caráter confiscatório da multa aplicada.

Os devedores solidários *Ricardo de Aguiar Rezende e Larissa Gomes Rezende*, apresentaram impugnação reproduzindo as alegações trazidas pelo devedor principal:

Em 02/12/2015 a 3ª Turma da DRJ/SDR proferiu o acórdão 15-39.222, negando provimento à impugnação, cujos os principais trechos da decisão seguem adiante transcritos:

Os fatos apurados pela fiscalização, descritos com riqueza de detalhes no relatório fiscal, comprovam que a atividade rural foi desenvolvida exclusivamente por Ricardo de Aguiar Rezende, cônjuge da contribuinte autuada, em propriedades agrícolas sob seu exclusivo controle. Foi demonstrado também que a sua filha foi usada como pessoa interposta, na qualidade de titular de conta bancária que na verdade era controlada exclusivamente pelo contribuinte, inclusive para emissão de cheques. Todos os demais atos realizados em nome de sua filha foram realizados por Ricardo de Aguiar Rezende por meio de procuração. Estes elementos comprovam a ocorrência do fato gerador do imposto, tendo como responsáveis tributários Ricardo de Aguiar Rezende e seu cônjuge, considerando que a produção ocorreu nos bens comum do casal. Assim, contrariamente ao que argumenta a impugnante, não houve no lançamento qualquer presunção quanto ao fato gerador do imposto, que foi a obtenção de rendimentos da atividade rural, devidamente comprovados com as respectivas notas fiscais. Por esta razão também o enquadramento legal que consta no auto de infração se mostra adequado e suficiente, pois se trata aqui da omissão de rendimentos desta atividade.

(...) Além do caráter esdrúxulo de um contrato de parceria em que o dono das terras e responsável pelas despesas de produção fica com a menor parcela dos frutos, os elementos mesmos que comprovaram a ocorrência do fato gerador demonstram o caráter simulado do contrato, pois todas as notas fiscais foram emitidas em nome de Ricardo de Aguiar Rezende, ou em nome de sua filha, como pessoa interposta, restando evidenciado que foi ele quem efetuou todas as

vendas de café e bovinos e quem depositava as sacas de café nas cooperativas, enfim, que gerenciava, recebia e controlava os atos e os frutos do empreendimento.

.....

O essencial aqui é o reconhecimento da competência administrativa para desconsiderar atos ou negócios jurídicos simulados; nem poderia ser diferente, dada a natureza fraudulenta de tais atos. A inexistência, até a presente data, de regulamentação em lei ordinária estabelecendo os procedimentos a serem observados subordina-se à determinação geral da competência. Na ausência de regulamentação específica, prevalecem as exigências genéricas do devido processo legal, que em essência visam a garantir o pleno exercício do direito de defesa, inclusive com a garantia de instâncias de recurso, princípios observados no presente processo.

Cai assim por terra a tese do impugnante de que seria necessária prévia declaração de nulidade por parte do Poder Judiciário para que os atos jurídicos pudessem ser desconsiderados pela administração tributária.

.....

Como se observa, o ônus da prova quanto aos fatos relativos à parceria rural é do contribuinte, não bastando o mero contrato de parceria. Por isso mesmo não prevalece o seu argumento de que lhe foi cerceado o direito de defesa, pois não só poderia como deveria apresentar a prova exigida, o que não fez. Apesar de intimado, não só ele, mas também o seu parceiro, para apresentar elementos que comprovassem a efetividade do contrato, nada foi apresentado; nenhum documento sequer comprovando a participação de Sérgio Nicolau Nasser Ricardi na produção agrícola, nem mesmo qualquer prova de transferências bancárias entre os parceiros; o que seria essencial, já que as vendas foram todas creditadas em contas do contribuinte ou em contas em que era o titular de fato. Os comprovantes de depósitos bancários, em sua maioria em cheques, que o impugnante refere como prova de tais transferências (fls. 10905/10957), não trazem identificação do depositante nem qualquer outro elemento que vincule estes depósitos ao contribuinte ou à produção rural.

Afirma que os depósitos foram realizados com cheques de terceiros, mas não comprova este fato nem qual a relação destes com os fatos que deveriam restar comprovados. Neste contexto é relevante o fato de que os depósitos foram realizados fisicamente em agência localizada em São Paulo, como observa o autuante, ou seja, os cheques foram apresentados para depósito em localidade diversa do domicílio do contribuinte. Evidentemente poderia ter viajado para São Paulo com essa finalidade, ou dado os cheques para que terceiros os depositassem em São Paulo; o certo é que esta não é prática comum, pois poderia depositá-los em agência bancária em sua cidade, obtendo o mesmo efeito com esforço e risco bem menores. Sem identificação dos depositantes ou prova da origem dos cheques depositados, estes comprovantes de depósitos são antes

indícios que reforçam a hipótese de conluio entre o contribuinte e Sérgio Nicolau Nasser Ricardi, visando benefícios mútuos: a vantagem para este último seria a lavagem de dinheiro obtido em atividades não declaradas, creditado diretamente em sua conta bancária, permitindo-lhe confundir estes créditos com receitas da atividade rural, das quais somente a parcela de 20% poderia agora declarar como tributável. Quanto ao próprio contribuinte autuado, os benefícios visados pela simulação são mais que evidentes e já foram exaustivamente demonstrados: imposto nulo a pagar em empreendimento rural vultoso e extremamente lucrativo, e ao mesmo tempo justificativa da origem do crédito destes rendimentos em suas contas bancárias.

Na apuração do resultado da atividade rural o contribuinte pode optar pela dedução das despesas registradas no livro caixa ou pela tributação de apenas 20% da receita bruta. Esta opção se exerce no momento da declaração. O art. 147, §1º, do Código Tributário Nacional veda a alteração da declaração com o objetivo de reduzir tributo regularmente notificado. Ainda que o programa de declaração guie automaticamente a escolha para a opção mais benéfica, o declarante efetua implicitamente uma escolha quando, como aqui foi o caso, opta por omitir receitas da atividade rural, de modo que a dedução das despesas registradas no livro Caixa lhe resulte mais benéfica. Ao proceder desta forma, certamente não desconhecia a vedação legal de retificação intempestiva acima mencionada, e ainda assim optou pelo risco, visando uma maior vantagem. Agora, depois de constituído o crédito tributário, quer alterar esta regra e a opção exercida, visando reduzir o imposto, o que é inadmissível.

Contrariamente ao que afirma a impugnante, ela não só optou pela dedução do das despesas como apresentou a escrituração do livro Caixa e documentos para comprová-las. Havendo assim optado, não mais pode reverter ao arbitramento de 20% da receita bruta. A lei prevê o arbitramento de ofício única e exclusivamente para o caso de falta de escrituração do livro Caixa, como dispõe os artigos 3º e 5º da Lei 8.023/90 (...)

Analisando-se logicamente este dispositivo, conclui-se que o arbitramento por falta de escrituração se aplica somente nos casos em que o contribuinte não apresenta o livro Caixa para comprovar as despesas. Se optou pelas despesas escrituradas, então é seu o ônus da prova de despesas superiores às escrituradas, pois não se pode a priori concluir que rendimentos omitidos correspondem a despesas também omitidas, mesmo porque na prática acontece exatamente o contrário: as receitas são omitidas, mas não as despesas.

Quanto à multa qualificada, o intuito de fraude restou comprovado pela interposição de pessoas e pelo caráter simulado dos contratos com os quais o contribuinte procurara ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto de sua responsabilidade.

Impugna a constitucionalidade da multa, argumentando que é exagerada e confiscatória, mas são ineficazes na esfera administrativa argumentos que

contestam a legalidade das normas vigentes, por ser matéria sujeita à jurisdição exclusiva do Poder Judiciário.

Por estas razões, voto pela improcedência da impugnação.

### 3 – DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS

Após ciência, em 29/12/2015, da decisão de 1ª instância (fls. 10.537/10.538), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 28/01/2016, reproduzindo as alegações trazidas na impugnação.

Após ciência, em 07/05/2020, da decisão de 1ª instância (fls. 10.990), o devedor solidário *Ricardo de Aguiar Rezende* apresentou Recurso Voluntário em 10/06/2020, reproduzindo as alegações trazidas na impugnação.

Após ciência, em 29/04/2020, da decisão de 1ª instância (fls. 10.987), a devedora solidária *Larissa Gomes Aguiar Rezende* apresentou Recurso Voluntário em 10/06/2020, reproduzindo as alegações trazidas na impugnação, acrescida do pedido subsidiário de exclusão da responsabilidade solidária da Recorrente.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Weber Allak da Silva, Relator.

### Tempestividade

Antes de analisar as razões recursais apresentadas pelo devedor principal e solidários, necessário se faz aferir a tempestividade dos recursos apresentados. Para tal elaboramos a planilha adiante transcrita, contendo as datas de intimação, prazo recursal e juntada de recurso.

Recorrente	Ciência	Página	Recurso	Página	Tempestividade
Gisele de Fátima Gomes Rezende	29/12/2015	10537/10538	28/01/2016	10539	Tempestivo
Ricardo de Aguiar Rezende	07/05/2020	10990	10/06/2020	10992	Tempestivo
Larissa Gomes Aguiar Rezende	29/04/2020	10987	10/06/2020	10992	Tempestivo

A devedora principal, *Gisele de Fátima Gomes Rezende*, foi cientificada da decisão de 1ª instância em 29/12/2015, como atesta o documento de folhas 10537/10538. Considerando que o prazo máximo para apresentação do recurso voluntário, nos termos do art. 33 do Decreto 70.235/1972, era 28/01/2016, o recurso voluntário encontra-se tempestivo, na medida que foi juntado em 28/01/2016, conforme atesta o documento de folhas 10539.

A devedora solidária, *Larissa Gomes Aguiar Rezende*, foi cientificada da decisão de 1ª instância em 29/04/2020, como atesta o documento de folhas 10987. Considerando a

suspensão dos prazos processuais até 30/06/2020 pela Portaria da RFB nº 543 de 20/03/2020, o recurso voluntário encontra-se tempestivo, na medida que foi juntado em 10/06/2020, conforme atesta o documento de folhas 10992.

O devedor solidário, Ricardo de Aguiar Rezende, foi cientificado da decisão de 1ª instância em 07/05/2020, como atesta o documento de folhas 10.990. Considerando a suspensão dos prazos processuais até 30/06/2020 pela Portaria da RFB nº 543 de 20/03/2020, o recurso voluntário encontra-se tempestivo, na medida que foi juntado em 10/06/2020, conforme atesta o documento de folhas 10992.

Portanto todos os recursos são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade. Assim, deles conhecimento e passo à análise por matéria recorrida.

### **RECURSO DO DEVEDOR PRINCIPAL**

#### **Preliminar de nulidade**

O Recorrente alega cerceamento do direito de defesa, argumentando que o lançamento teria se baseado em mera presunção de rendimentos omitidos, pela descaracterização injustificada de negócios jurídicos devidamente comprovados. Acrescenta que não teria ocorrido acréscimo patrimonial, entendendo, portanto, que o lançamento estaria em desacordo com o que dispõe os arts. 153, III, da Constituição Federal e 43 do CTN. Afirma que a autuação careceria de fundamentos legais.

Inicialmente, é necessário pontuar que as alegações de legalidade da parceria agrícola e de violação aos arts. 153, III, da CF/88 e 43 do CTN, dizem respeito ao mérito da presente lide. Portanto, serão enfrentadas na análise de mérito.

Analisando o termo de verificação fiscal (fls. 10.351/10.413), verifica-se que foram descritos de forma detalhada os fundamentos que lastrearam o lançamento fiscal. Foram anexados diversos documentos, que foram utilizados pela autoridade fiscal para a efetuar o lançamento, tais como: extratos bancários, notas fiscais, comprovantes de despesas, planilhas demonstrativas, entre outros documentos.

Com base nos documentos acostados aos autos, constata-se que o contribuinte teve a oportunidade de esclarecer os questionamentos formulados pela fiscalização através das diversas intimações emitidas. Ademais, não custa lembrar que o contraditório é garantido na fase litigiosa do processo administrativo, a qual se inicia com o oferecimento da impugnação. Neste sentido, é incabível a alegação de cerceamento durante o transcorrer da fiscalização, quando os procedimentos e formalidades foram observados pela autoridade fiscal.

Considerando que autoridade lançadora demonstrou de forma clara os fatos que suportaram o lançamento, permitindo o regular direito de defesa do contribuinte, em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo de lançamento, previstos nos arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Com base no exposto, rejeito as preliminares de nulidade.

## Mérito

### Descaracterização de Parceria Agrícola

O Recorrente alega que os negócios jurídicos foram celebrados em conformidade com a legislação específica. Que o Fisco não teria comprovado qualquer circunstância que pudesse caracterizar estes contratos como simulados, nos termos do art. 167 do Código Civil. No entanto, é preciso ressaltar que o fisco não questionou a validade do contrato de parceria. O que se verificou foi a desconsideração do referido negócio jurídico para efeitos tributários.

No item 3.1 do termo de verificação fiscal foram descritos os elementos indicativos de que a parceria rural entre os contribuintes Sérgio Nicolau Nasser Ricardi, Ricardo de Aguiar Rezende e Larissa Gomes Aguiar Rezende representaria uma simulação, com objetivo de redução carga tributária, entre os quais podemos destacar:

- escrituração da maior parte das despesas e investimentos em nome da família Rezende (*Gisele, Ricardo e Larissa*), enquanto a parcela maior da receita era atribuída ao Sr. *Sérgio Nicolau Nasser Ricardi*, ficando este com resultado positivo, optou pela tributação do lucro ao percentual de 20% da receita bruta da atividade rural;

- as operações eram executadas pelo contribuinte *Ricardo de Aguiar Rezende*, produzia e comercializava todos os produtos da atividade rural;

- O Sr. Sérgio Nicolau Nasser Ricardi, mesmo após intimado, não apresentou documentos comprobatórios da efetividade da parceria. Mas foi apresentada tão somente a mesma escrituração que já havia sido apresentada pelo contribuinte *Ricardo de Aguiar Rezende*, além de meras alegações sem qualquer fundamento;

- todos os rendimentos da atividade rural foram creditados ou na conta corrente do contribuinte *Ricardo de Aguiar Rezende* ou nas contas-correntes do sua cônjuge e de sua filha Larissa;

- *Ricardo de Aguiar Rezende* aparece como procurador em todos os negócios supostamente realizados por sua filha *Larissa*, inclusive compra e venda de imóveis rurais, emissão de cheques, pagamento de funcionários e movimentação de contas-correntes bancárias. Da mesma forma, a contribuinte *Gisele Gomes Aguiar Rezende* movimentou as contas-correntes em nome de Larissa no banco Real/Santander.

Diante dos fatos narrados, não restam dúvidas de que a suposta parceria rural visou exclusivamente a redução indevida do imposto devido, concentrando as despesas da atividade nas pessoas da família Rezende, que apurou resultado da atividade rural pelo método de receitas menos despesas, apresentando prejuízo em ambos os anos calendário, como afirmado pela autoridade fiscal. Em contrapartida o Sr. *Sérgio Nicolau Nasser Ricardi*, tendo apresentado resultado positivo, optou pela tributação do lucro ao percentual de 20% da receita bruta da atividade rural.

Tratando-se de ato vinculado, o lançamento deve ser obrigatoriamente realizado pela autoridade fiscal, ao constatar a ocorrência do fato gerador, mesmo que dissimulado, como preceitua o art. 116, § único do CTN, adiante transcrito:

Art. 116. (...)

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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Portanto não acato as alegações quanto a descaracterização da parceria rural

#### Ausência de acréscimo patrimonial

A alegação de que não teria ocorrido o fato gerador do IRPF, em suposta violação aos arts. 153, III, da CF/88 e 43 do CTN, não possui pertinência.

A disponibilidade econômica ou jurídica de renda se deu a partir do recebimento de valores decorrentes da atividade rural, que foram omitidos, como demonstrou a autoridade fiscal. A simulação executada pelo contribuinte implicou em nova apuração do resultado da atividade rural pela autoridade fiscal, que foi demonstrado através dos demonstrativos presentes no termo de verificação fiscal e nos demais documentos juntados aos autos.

Portanto não acato a alegação trazida.

#### Apuração do resultado com base no percentual de 20% sobre a receita bruta

O Recorrente alega que a base de cálculo do lançamento deveria ficar limitado ao percentual 20% da receita bruta da atividade, considerando que a autoridade fiscal teria desconsiderado a escrituração do livro caixa do contribuinte.

De fato, na hipótese de falta de escrituração das receitas e despesas, o lançamento de ofício observará o arbitramento da base de cálculo à razão de 20% da receita bruta do ano calendário, conforme norma prevista na Lei nº 8.023/1990, e Lei nº 9.250/1995.

Cabe pontuar que a contribuinte optou pela tributação dos rendimentos com base na diferença entre as receitas brutas e as despesas de custeio e/ou investimento. Tal opção é uma escolha do contribuinte, não cabendo a sua alteração pela fiscalização, salvo na hipótese de arbitramento por falta de escrituração das receitas e despesas em livro caixa (art. 60, § 2º, do RIR/99). Portanto essa opção eleita para tributação da atividade rural no envio da declaração de rendimentos torna-se definitiva para o sujeito passivo sob ação fiscal.

Ocorre que não fica obrigada a autoridade fiscal, diante de eventuais deficiências de escrituração, ao arbitramento quando dispõe de documentos suficientes para apurar a base de cálculo da atividade rural na sistemática de opção do contribuinte.

No caso concreto em análise, constata-se que a autoridade fiscal, com base na documentação obtida durante a fiscalização, realizou a apuração do resultado mediante a confrontação das receitas oriundas do exercício da atividade e despesas de custeio/investimentos comprovadamente pagas. Tal procedimento, com os respectivos demonstrativos, foram descritos no termo de verificação fiscal, sendo garantido ao autuado o exercício do direito de defesa na fase do contencioso administrativo.

Neste sentido decidiu a turma 2401 deste conselho, ao julgar o processo 10972.720008/2015-47, relativo ao lançamento em nome de *Ricardo de Aguiar Rezende*, correspondente aos mesmos fatos geradores, conforme trechos do acórdão 2401006.001, adiante transcritos:

A opção eleita para tributação da atividade rural no envio da declaração de rendimentos torna-se definitiva para o sujeito passivo sob ação fiscal, dada a perda da espontaneidade para alteração do critério de fixação da base de cálculo, quando determinado a abertura de procedimento fiscal que visa apurar exatamente as omissões no resultado da referida atividade (art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 1972).

Quanto ao arbitramento do resultado tributável da atividade rural, assim como em outros casos previstos na legislação federal, é medida de caráter excepcional, que aqui deve ser utilizada na impossibilidade de apuração da base de cálculo do imposto de renda segundo o critério desejado pelo sujeito passivo, isto é, de escrituração em livro-caixa e comprovação de receitas e despesas por meio de documentação hábil e idônea (art. 60, do RIR/99).(...)

(...) Na ótica do agente fazendário, a documentação existente foi suficiente para a reconstrução do resultado tributável da atividade rural, seguindo a opção utilizada pelo contribuinte, qual seja, a confrontação das receitas oriundas do exercício da atividade e despesas de custeio/investimentos comprovadamente pagas.

A despeito das falhas na contabilização, depreende-se da avaliação da fiscalização que não houve carência de elementos indispensáveis à descoberta da grandeza econômica através do confronto entre receitas e despesas provenientes do exercício da atividade rural. Tampouco decidiu pela imprestabilidade das fontes disponíveis à fiscalização que justificasse o arbitramento do lucro da atividade através da tributação específica limitada a 20% da receita bruta do ano calendário.

Tal entendimento foi corroborado pela Câmara Superior deste Conselho, ao julgar o Recurso Especial impetrado pelo contribuinte no referido processo, conforme ementa adiante transcrita:

ATIVIDADE RURAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RESULTADO. CRITÉRIO DE APURAÇÃO.

No lançamento de ofício para exigir diferença de imposto incidente sobre resultado da atividade rural, a autoridade lançadora deve respeitar a opção do contribuinte pela apuração com base no confronto entre receitas e despesas, salvo quando se impuser a necessidade de arbitramento, ante a impossibilidade de apuração pelo outro critério. (Acórdão nº 9202-010.202, de 26/11/2021, relatora Maria Helena Cotta Cardozo)

Portanto não acato o requerimento para reduzir o valor da arbitragem realizada para o limite de 20% da receita rural bruta.

#### Pedido de diligência

O contribuinte, em sede de recurso voluntário, anexou diversos documentos (planilhas demonstrativas, cópias de notas fiscais e extratos bancários, entre outros documentos), requerendo a baixa do processo em diligência para análise do material, para que seja realizado novo cálculo do valor devido.

Não vislumbro a necessidade de baixa do presente processo em diligência, pelos motivos já apontados na decisão pretérita. O art. 16 do PAF, Decreto nº 70.235/1972, estabelece que a prova documental deve ser apresentada por ocasião da impugnação, sendo precluso o direito de o sujeito passivo apresentá-la em momento processual diverso, a menos que verifique alguma das hipóteses presentes no § 4º de referido artigo.

O instrumento da diligência não pode ser utilizado para postergar o trâmite processual ou suprir a falta de produção provas pelo contribuinte no prazo legal. Cabe ao órgão julgador avaliar a necessidade do referido procedimento, como disposto na Súmula CARF 163:

#### Súmula CARF Nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021 O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

#### **Multa qualificada**

A qualificação da multa, no percentual de 150%, foi motivada pelas condutas praticadas pelos contribuintes, relacionadas no item 5 do Termo de Verificação Fiscal. Ficou demonstrado que os contratos de parceria com o Sr. *Sérgio Nicolau Nasser Ricardi e com Larissa Gomes Aguiar Rezende*, visavam simular prejuízo no resultado da atividade rural dos anos-calendário 2010 e 2011, como forma de eximir os contribuintes da tributação do imposto de renda.

Apesar dos argumentos trazidos na peça recursal, a conduta dolosa se mostra evidente quando ficou demonstrado que o Recorrente buscou a ocultação do fato gerador por meio negócio simulado. 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.

Não obstante o cabimento da multa qualificada, em 21 de setembro de 2023 foi publicada a Lei nº 14.689/2023, alterando o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, atribuindo penalidade menos severa. Portanto, diante do princípio da retroatividade benigna, o percentual aplicado deve ser reduzido para 100% (cem por cento).

Quanto à alegação de caráter confiscatório da multa aplicada, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre violação a princípios constitucionais quando o lançamento fiscal cumpre os requisitos previstos em legislação própria, conforme estabelecido na Súmula CARF nº 2.

### **RECURSOS DOS DEVEDORES SOLIDÁRIOS**

O devedor solidário *Ricardo de Aguiar Rezende*, em sua peça recursal (fls. 11.029/11.063), reproduz as alegações trazidas pela devedora principal, que já foram analisadas neste voto, e julgadas improcedentes.

A devedora *Larissa Gomes Aguiar Rezende*, também reproduz as alegações trazidas pela devedora principal, acrescidas da contestação quanto à responsabilidade solidária atribuída. Afirma que a parceria agrícola foi realizada única e exclusivamente pelos parceiros *Ricardo, Gisele e Sérgio Nicolau*. Alega que apenas auxiliou seu pai na concretização do negócio, cedendo, legitimamente, seu nome, mediante procuração, e que não teria realizado quaisquer atos de gestão.

Embora as alegações trazidas a respeito da responsabilidade solidária da Recorrente *Larissa* pareçam pertinentes, as mesmas não foram trazidas em sede de impugnação. Ocorre que a matéria a ser contestada deve ser apresentada no momento da impugnação, quando se instaura o litígio, sob pena de preclusão processual, como disposto no art. 17 do Decreto nº 70.235/1972.

Portanto, não conheço do recurso voluntário da responsável *Larissa Gomes Aguiar Rezende*, na parte relativa à solidariedade, por ausência de impugnação.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por: I) não conhecer do recurso voluntário da responsável solidária *Larissa Gomes Aguiar Resende* na parte relativa à solidariedade, por ausência de impugnação; II) rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar provimento parcial aos recursos voluntários da contribuinte principal e dos responsáveis solidários, para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100%, em virtude da retroatividade benigna.

(documento assinado digitalmente)

Weber Allak da Silva