



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13136.720642/2022-59
ACÓRDÃO	2101-002.927 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JOÃO JORGE FIGUEIREDO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2017, 2018, 2019, 2020

NULIDADE. INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE PERÍCIA. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº. 163.

O indeferimento do pedido de perícia formulado em desacordo com a legislação não implica nulidade por cerceamento do direito de defesa.

DECADÊNCIA. SIMULAÇÃO. ART. 173, INCISO I DO CTN. FATO IMPONÍVEL EM DEZEMBRO. TERMO INICIAL. EXERCÍCIO SEGUINTE AO VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo não ocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito. Outrossim, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, é importante observar que o vencimento da obrigação relativa à competência de dezembro somente ocorre em janeiro do próximo ano, razão pela qual é em janeiro do ano subsequente que se inicia a contagem do prazo previsto no art. 173, I, do CTN. Inteligência da Tese firmada no Tema Repetitivo n.º 163/STJ (Recurso Especial n.º 973.733/SC, Representativo de Controvérsia), Súmula n.º 555/STJ e consolidação jurisprudencial do STJ.

O *dies a quo* do prazo quinquenal da regra decadencial regida pelo disposto no art. 173, I, do CTN, no caso do imposto sobre a renda de pessoa física (tributo sujeito a lançamento por homologação), com fato imponível em 31 de dezembro de determinado ano, é o "primeiro dia do exercício

seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" correspondendo, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte ao vencimento da obrigação. O termo inicial é, portanto, o primeiro dia do segundo exercício seguinte à ocorrência do fato imponible. Inteligência da Tese firmada no Tema Repetitivo n.º 163/STJ (Recurso Especial n.º 973.733/SC, Representativo de Controvérsia), Súmula n.º 555/STJ e consolidação jurisprudencial do STJ.

CONTRATO DE PARCERIA RURAL. SIMULAÇÃO.

O Contrato de Parceria Rural possui características próprias, sendo indispensável que ambas as partes contratantes realizem a atividade rural e arquem com os riscos inerentes da atividade para que possam dividir, da forma como foi acordado, os rendimentos decorrentes do exercício da atividade.

Resta caracterizada a simulação do Contrato de Parceria Rural, pois, além de ter sido formalizado por pessoas físicas que são também sócias indiretas da pessoa jurídica contratante, o resultado positivo da atividade rural é transportado à empresa, onde a tributação é bem menor e as despesas são concentradas nas pessoas físicas, por meio de manobras contábeis acordadas de acordo com a conveniência das partes, de forma que nunca se dê pagamento de tributos pelas pessoas físicas.

ATIVIDADE RURAL. FORMA DE APURAÇÃO DO RESULTADO TRIBUTÁVEL. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE. ARBITRAMENTO. MEDIDA EXCEPCIONAL. ALTERAÇÃO APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. MANUTENÇÃO DO CRITÉRIO ADOTADO PELO CONTRIBUINTE. LIMITE DO RESULTADO COM BASE NA RECEITA BRUTA.

A forma de apuração do resultado tributável da atividade rural é opção do contribuinte, exercida quando da entrega da Declaração de Ajuste Anual, não cabendo a sua alteração após iniciado o procedimento de ofício e lavrado o auto de infração, de acordo com o que lhe for mais favorável. No caso da opção pela diferença entre a receita bruta total e as despesas de custeio e investimentos, o lançamento de ofício não ficará limitado a 20% da receita bruta do ano-calendário.

O arbitramento da base de cálculo do resultado tributável à razão de 20% da receita bruta do ano-calendário deve constituir medida excepcional no procedimento de ofício. As deficiências de escrituração não conduzem inevitavelmente ao arbitramento quando o agente fiscal constata que o valor probatório do conjunto de documentos que tem à sua disposição não está comprometido, desfrutando de elementos sérios e convergentes para

suplantar as irregularidades e apurar a base de cálculo da atividade rural na sistemática de opção do contribuinte.

MULTA QUALIFICADA. INTUITO DE FRAUDAR O FISCO.

Para aplicação da multa qualificada exige-se conduta caracterizada por sonegação ou fraude, a qual exige a presença de elemento adicional que a qualifique como evidente intuito de fraudar o Fisco. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade, indeferir o pedido de perícia, rejeitar a prejudicial de decadência e, no mérito, negar provimento ao recurso. Julgamento presidido pelo conselheiro Maurício Nogueira Righetti (substituto), com base na atribuição prevista no artigo 59, inciso XIV do RICARF, em razão do impedimento do presidente substituto (artigo 82, inciso I do RICARF).

Sala de Sessões, em 5 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Maurício Nogueira Righetti – Presidente substituto

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Ricardo Chiavegatto de Lima (substituto[a] integral), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa e Maurício Nogueira Righetti (Presidente substituto).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 40.182/40.201) interposto por JOÃO JORGE FIGUEIREDO em face do Acórdão nº. 107-025.001 (e-fls. 40.150/40.174), que julgou a Impugnação apresentada procedente em parte, assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2017, 2018, 2019, 2020

NULIDADE DO LANÇAMENTO

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há como acatar a tese de nulidade do lançamento.

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. APLICAÇÃO DO ART. 173, I, DO CTN.

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (Súmula Vinculante CARF nº 101).

CONTRATO DE PARCERIA RURAL. SIMULAÇÃO.

Os indícios coletados nos autos denunciam a existência de simulação de parceria rural, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária, o que autoriza a desconsideração dos efeitos dos atos viciados, para que se operem consequências no plano da eficácia tributária.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE.

A comprovação de que os sujeitos passivos agiram com a finalidade de modificar característica essencial da obrigação tributária de modo a reduzir o tributo devido, utilizando-se para isso de um pacto simulatório, evidencia a existência de fraude e sua atuação dolosa, justificando a imposição da multa qualificada.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. REDUÇÃO DO PERCENTUAL DE 150% PARA 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Com a alteração do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 efetuada pela Lei nº 14.689/2023, publicada em 21/09/2023, houve a redução do percentual aplicável à multa de ofício majorada de 150% para 100%, razão pela qual, aplicável ao caso a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, que estabelece a observância de norma superveniente mais benéfica, em se tratando de penalidades aplicáveis a atos pendentes de julgamento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O Auto de Infração foi lavrado para lançamento de Imposto de Renda da pessoa física suplementar, dos exercícios 2017, 2018, 2019 e 2020, acrescidos de juros de mora e multa de ofício qualificada, calculada no percentual de 150%, por ter sido constatada a omissão de resultado tributável da atividade rural.

O procedimento fiscalizatório foi instaurado em decorrência da Operação Ceres, realizada em novembro de 2018 pela Receita Federal, Secretaria do Estado de Fazenda de Minas Gerais, Ministério Público e Polícias Civil e Militar do Estado de Minas Gerais, com o objetivo de combater fraudes na comercialização de grãos nas regiões do Triângulo, Alto Parnaíba e Noroeste de Minas Gerais, conforme constante do Relatório Fiscal (e-fls. 20/85).

A Fiscalização entendeu que o recorrente e seus demais familiares, também produtores rurais (condomínio), teriam agido com objetivo de diminuir artificial e substancialmente os fatos geradores do Imposto de Renda devido pelas pessoas físicas, pois estariam se utilizando de Contrato de Parceria Rural com a empresa Agropecuária Figueiredo para realizar uma série de transações, sem que se identificasse interesse negocial na parceria. A fiscalização considerou que o Contrato de Parceria Rural teria sido simulado.

Por meio de tais transações, que resultou na quase eliminação dos resultados positivos dos parceiros pessoas físicas, o resultado positivo da atividade rural teria sido transportado para empresa, cuja carga tributária é menor, e as despesas e receitas seriam repassadas de acordo com a conveniência dos produtores rurais, com vistas a gerar a menor tributação possível nas pessoas físicas. Desse modo, foi desconsiderada a parceria firmada pelo recorrente, seus familiares produtores rurais e a Agropecuária Figueiredo para efeitos tributários, promovendo-se a glosa das despesas relacionadas à parceria, desconsiderando-se, da mesma forma, as receitas que tiveram origem na parceria.

Devidamente cientificado do lançamento, o recorrente apresentou, em 30/01/2023, a impugnação (e-fls. 40.120/40.138), com as seguintes alegações:

- Nulidade do Auto de Infração por cerceamento do direito de defesa;
- Decadência dos créditos do ano de 2016;
- Ausência da infração de omissão de rendimentos;
- Da necessidade de afastamento da multa qualificada;
- Do necessário arbitramento da base de cálculo a razão de 20% da receita bruta;
- Da correção das despesas declaradas;
- Da Confiscatoriedade da multa aplicada;
- Pedido de prova pericial.

Conforme antecipado, o Acórdão nº. 107-025.001 (e-fls. 40.150/40.174) julgou a Impugnação apresentada procedente em parte, apenas para reduzir a multa de 150% para 100%, em razão da retroatividade da legislação mais benéfica, mantendo o lançamento.

O recorrente foi cientificado do resultado de julgamento pela via postal em 08/03/2024 (AR, e-fl. 40.179), tendo apresentado Recurso Voluntário (e-fls. 40.182/40.201) em 05/04/2024, reiterando parte dos argumentos apresentados em sede de Impugnação.

Os autos foram encaminhados para julgamento perante o CARF.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa e pedido de perícia

O recorrente argumenta que o lançamento seria nulo em razão de cerceamento do direito de defesa, uma vez que não teria sido esclarecido, pela fiscalização, como teriam sido calculados os valores devidos em razão da desconsideração do Contrato de Parceria Rural firmado entre o recorrente, os demais condôminos (familiares) e a Agropecuária Figueiredo. Alega que a fiscalização teria refeito a apuração do resultado da atividade rural para os anos calendários 2016 a 2019, que teria elaborado tabelas com os ajustes, mas que não teria ficado claro como foram feitos os cálculos, o que representaria cerceamento do seu direito de defesa.

A decisão de piso analisou o argumento, ressaltando que o Auto de Infração e o Relatório Fiscal teriam trazido todos os requisitos formais previstos no art. 10 do Decreto nº. 70.235/72 e que não teria sido verificadas causas de nulidade previstas no art. 59 e 60 do Decreto nº. 70.235/72.

Ao contrário do que alega o recorrente, em seu recurso, a Delegacia não se limitou à análise dos requisitos formais do Auto de Infração, tendo trazido também a análise das informações apresentadas no Relatório Fiscal que serviram para elaboração das tabelas de apuração do IRPF devido.

Vale o destaque para a análise realizada pela decisão de piso:

E, da leitura do Relatório Fiscal, resta claro que o argumento do Contribuinte sobre a falta de demonstração da origem dos “ajustes” realizados pela autoridade fiscal para apuração do resultado tributável da atividade rural não se sustenta.

Isso porque no Relatório Fiscal consta uma descrição minuciosa da base de cálculo do lançamento, através de explicações detalhadas em diversos tópicos e tabelas em que estão especificadas tanto quais despesas foram incorporadas ao resultado da atividade rural quanto às despesas glosadas, seja as motivadas pelo afastamento do contrato de parceria agrícola entre a Agropecuária Figueiredo e seus sócios/parceiros agricultores, para efeitos tributários, seja as que se deram em razão de outras irregularidades devidamente apontadas pela Fiscalização, **baseada na análise da escrituração contábil da empresa em confronto com os Livros Caixa dos sócios/parceiros agricultores e, ainda, nas declarações de rendimentos apresentadas por ambas as partes.**

Assim, inicialmente na tabela 1 (item 5.1) constam discriminadas todas as receitas e despesas lançadas na contabilidade da Agropecuária Figueiredo que foram desconsideradas em razão do afastamento do contrato de parceria agrícola (fls. 46/47).

Já no item 5.2 estão relacionadas despesas que foram glosadas por não serem consideradas dedutíveis por outras motivações, devidamente indicadas nas tabelas 2 (fls. 52/53) e 4 (fl. 68), que são acompanhadas de informações detalhadas da análise dos documentos e das respectivas escriturações contábeis.

Nas tabelas 3 (fls. 60 a 67) e 5 (fls. 71) estão listadas as despesas escrituradas que foram acatadas por terem sido consideradas amparadas por informações e documentações hábeis e idôneas.

O resultado ajustado da atividade rural decorrente das desconsiderações de receitas (receitas ajustadas) e glosas de despesas (despesas ajustadas) foram consolidados nas Tabelas 6 e 7 (fls. 73/74), mensalmente para cada ano-calendário, e, na sequência, atribuídos conforme o percentual de participação referente a cada condômino na condição de parceiro agricultor (quadro 1 – fls. 22), o que, no caso do presente Contribuinte corresponde a 18,18 %, e se encontra no quadro 11 (fls. 75/78), com a comparação entre o valor ajustado pela Fiscalização e o valor por ele declarado, resultando no valor da omissão apurada para cada ano-calendário da autuação.

Em suma, os ajustes que embasaram o lançamento estão claramente identificados, não se vislumbrando qualquer prejuízo à defesa do Contribuinte. (grifos acrescidos)

Portanto, entendo que não há que se falar em nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, uma vez que o Relatório Fiscal apresenta de forma detalhada como foi realizada a apuração do IRPF lançado, além de citar os documentos e informações nos quais se baseou, como bem explicitado pela decisão de piso.

O recorrente acompanhou todo o procedimento fiscalizatório e devidamente cientificado do Auto de Infração, apresentou sua Impugnação, exercendo plenamente o seu direito de defesa, de modo que entendo que não lhe assiste razão.

O recorrente ainda argumenta que teria ocorrido o cerceamento do direito de defesa porque a perícia requerida teria sido negada.

A decisão de piso analisou o pedido de perícia apresentado também com base nos dispositivos do Decreto nº. 70.235/72, entendendo que não seria necessária. Vale o destaque:

No que se refere ao pedido de realização de perícia, há que se observar os pressupostos dos arts. 18, caput, e 29 do Decreto nº 70.235/72, a seguir transcritos:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Repise-se que não há que se cogitar de ofensas ao contraditório e a ampla defesa no presente procedimento fiscal. **O Contribuinte pôde apresentar, durante toda a ação fiscal e no prazo para impugnar, quaisquer documentos que entendesse necessários para sua defesa, e, se não o fez a seu contento, não cabe reabrir prazo, ou efetuar perícias contábeis para sanar eventuais lapsos ou limitações da defesa do próprio Interessado, não sendo atribuição do Fisco produzir provas em favor do Contribuinte.**

Isso posto, rejeito a preliminar de nulidade levantada pelo impugnante e indefere-se o pedido de perícia. (grifos acrescidos)

Entendo que o indeferimento do pedido de perícia está fundamentado e a determinação de diligências/perícias é uma faculdade dada à autoridade julgadora que a utiliza de acordo com a sua livre convicção durante a análise do processo.

No presente caso, como bem ressaltado, a forma de cálculo do IRPF está demonstrada no Auto de Infração e no Relatório Fiscal, foram juntados todos os documentos que embasaram o cálculo e, o recorrente não apontou qualquer erro nos cálculos realizados. Dessa forma, sequer fica claro o que pretende provar com a perícia solicitada.

Vale ressaltar que a decisão da DRJ se encontra em conformidade com a jurisprudência do CARF, e já foi, inclusive, objeto de súmula:

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).

Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202-004.120, 2401-007.444, 1401-002.007, 2401-006.103, 1301-003.768, 2401-007.154 e 2202-005.304.

No presente caso, entendo que a perícia requerida sem apontamento sequer de indícios de equívocos nos cálculos embasado em prova hábil e idônea é prescindível, pois cabia ao recorrente apresentar os documentos para fundamentar as suas alegações quando da Impugnação.

Isso posto, rejeito a preliminar de nulidade levantada pelo recorrente e mantenho a decisão que indeferiu o pedido de perícia.

3. Prejudicial de mérito: decadência do lançamento relativo ao ano de 2016

O recorrente reitera o argumento já apresentado em sede de Impugnação, de que os valores relativos ao ano-calendário de 2016 teriam sido alcançados pela decadência. Alega que o marco inicial da contagem do prazo prescricional seria o dia 01/01/2017 e não o dia 01/01/2018, e que tal racional estaria amparado na jurisprudência dos tribunais.

A ciência do Contribuinte ocorreu em 30/12/2022, e o prazo decadencial foi contado a partir do art. 173, inciso I do CTN, ou seja, o prazo decadencial contou-se a partir de 01/01/2018 (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), de modo que extinguiria em 31/12/2022.

A decisão de piso fundamenta-se, inclusive, na Súmula CARF nº. 101, conforme se vê pelo trecho abaixo:

O prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, lançamento de ofício, previsto no inciso I, do artigo 173 do Código Tributário Nacional, conta-se do **primeiro dia do exercício seguinte não ao fato gerador, mas sim àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, sendo certo que, no caso, corresponde a 01/01/2018 e não 01/01/2017, como pleiteia o Impugnante.**

Tal entendimento, inclusive, já se encontra pacificado no âmbito administrativo pela edição, em 08/12/2014, de Súmula do CARF nº 101, vinculante para toda a Administração Tributária Federal:

Súmula CARF nº 101 Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014 **Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.** (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Portanto, o Fisco teria até o dia 31/12/2022 para efetuar o lançamento. Como a ciência do Contribuinte ocorreu em 30/12/2022, não se verificou a decadência.

Portanto, a discordância do contribuinte se refere ao marco inicial da contagem de prazo decadencial, na forma do art. 173, inciso I do CTN. Como no presente caso, tratou-se de fraude, o prazo decadencial regeu-se pelo art. 173, inciso I do CTN, que, como se viu, tem sua contagem a partir do 1º dia do exercício seguinte ao que poderia ser lançado o crédito. Assim, o questionamento do recorrente é que o marco inicial do prazo seria 01/01/2017 e não 01/01/2018.

Não assiste razão ao recorrente.

Conforme definido pela 2ª Turma da CSRF, o *dies a quo* para contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte ao vencimento da obrigação, que se dá em janeiro do ano seguinte à ocorrência do vencimento da obrigação. Vale o destaque para o Acórdão nº. 9202-011.206, da relatoria do Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, julgado em 22/03/2024:

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. INEXISTÊNCIA DE ABERTURA DO PRAZO PARA ENTREGAR DECLARAÇÃO POR OCASIÃO DO FATO IMPONÍVEL. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ART. 173, I, DO CTN. FATO IMPONÍVEL EM DEZEMBRO. TERMO INICIAL. EXERCÍCIO SEGUINTE AO VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito. Outrossim, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, é importante observar que o vencimento da obrigação relativa à competência de dezembro somente ocorre em janeiro do próximo ano, razão pela qual é em janeiro do ano subsequente que se inicia a contagem do prazo previsto no art. 173, I, do CTN. Inteligência da Tese firmada no Tema Repetitivo n.º 163/STJ (Recurso Especial n.º 973.733/SC, Representativo de Controvérsia), Súmula n.º 555/STJ e consolidação jurisprudencial do STJ.

O *dies a quo* do prazo quinquenal da regra decadencial regida pelo disposto no art. 173, I, do CTN, no caso do imposto sobre a renda de pessoa física (tributo sujeito a lançamento por homologação), com fato imponível em 31 de dezembro de determinado ano, é o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" correspondendo, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte ao vencimento da obrigação. O termo inicial é, portanto, o primeiro dia do segundo exercício seguinte à ocorrência do fato imponível. Inteligência da Tese firmada no Tema Repetitivo n.º 163/STJ (Recurso Especial n.º 973.733/SC, Representativo de Controvérsia), Súmula n.º 555/STJ e consolidação jurisprudencial do STJ.

Como bem destacado pelo Conselheiro Relator:

Este Conselheiro, na forma do Acórdão CARF n.º 2202-005.510, datado de 11/09/2019, com votação unânime, já entendeu outrora que, para o imposto sobre a renda da pessoa física, com fato gerador em 31 de dezembro do ano-calendário, o termo a quo para se contar o prazo de decadência do lançamento é o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do vencimento da obrigação (ou o primeiro dia do segundo exercício seguinte à ocorrência do fato imponible). A compreensão é que, não sendo possível realizar lançamento nº ano do fato gerador, então o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” é o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do vencimento da obrigação (ou o primeiro dia do segundo exercício seguinte à ocorrência do fato imponible).

O próprio Superior Tribunal de Justiça (STJ) já foi desafiado a resolver a dúvida extraída de seu precedente e decidiu no mesmo sentido do entendimento deste Conselheiro, observe-se as seguintes ementas no essencial:

TRIBUTÁRIO. (...). APLICABILIDADE. DECADÊNCIA. CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. ART. 173, I, DO CTN. TERMO INICIAL. EXERCÍCIO SEGUINTE AO VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO. (...).

(...)

II - Esta Corte firmou posicionamento segundo o qual o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

III - Outrossim, consoante entendimento jurisprudencial deste Superior Tribunal, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o vencimento da obrigação relativa à competência de dezembro somente ocorre em janeiro do próximo ano, razão pela qual é em janeiro do ano subsequente que se inicia a contagem do prazo previsto no art. 173, I, do CTN.

(...)

V - Agravo Interno improvido.

(AgInt nos EDcl no AgInt no REsp n. 2.025.700/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 11/12/2023, DJe de 14/12/2023)
(...)

Interessante destacar que o Tema Repetitivo n.º 163/STJ (Recurso Especial n.º 973.733/SC) foi lavrado na relatoria do então Ministro do STJ, Sua Excelência Luiz Fux, sendo a decisão de 12/08/2009. Dito isto, em 15/06/2010, o mesmo Ministro Luiz Fux, em caso analisado com a peculiaridade da competência de dezembro e no âmbito do IRPF, cujo vencimento ocorre no ano seguinte, decidiu o seguinte no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 1.199.147/SC:

In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento do IRPF foi omitida pelo contribuinte a partir de seu vencimento em 30.04.2001 [ano-calendário 2000, fato imponible 31/12/2000], consoante consignado pelo Tribunal a quo; (c) o prazo do fisco para lançar iniciou a partir de 01.01.2002 com término em 01.01.2007; (d) ocorre que a notificação do contribuinte da constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 16.02.2005, por edital, conforme consta da Certidão de Dívida Ativa. (AgRg no Ag n.º 1.199.147/SC, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15/6/2010, DJe de 30/6/2010)

Anote-se em complemento que o STJ formulou posteriormente a Súmula n.º 555, nestes termos:

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Pretendeu o STJ com isso estabelecer que, em se tratando de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, a declaração de ajuste anual deve ser entregue até determinada data de cada ano, fixada pela autoridade administrativa, relativamente ao ano-calendário anterior, cujo fato imponible se aperfeiçoou em 31 de dezembro. Se a parte não paga, tampouco declara o tributo, ou paga parcialmente, inicia-se o prazo decadencial do lançamento de ofício no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que deveria ter havido a declaração.

Destarte, em esforço intelectual, se no caso do imposto sobre a renda da pessoa física, com fato gerador ou imponible ocorrido apenas em 31 de dezembro do ano, não há que se falar em declaração do débito na mesma data do fato imponible, então existe mais um argumento para afirmar que o lançamento só pode ocorrer no ano seguinte (após data da entrega da declaração, quando ocorre o vencimento da obrigação) e o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” deve ser o dia 1º de janeiro do ano subsequente, vale dizer, é o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do vencimento da obrigação (ou o primeiro dia do segundo exercício seguinte à ocorrência do fato imponible).

A lógica normativa continua sendo a correta compreensão no sentido que, não sendo permitido realizar lançamento no ano do fato gerador, então o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido

efetuado” é o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do vencimento da obrigação (ou o primeiro dia do segundo exercício seguinte à ocorrência do fato imponível).

Diante do exposto, rejeito a prejudicial de decadência.

4. Mérito

4.1. Breve síntese da defesa e das constatações apresentadas pela fiscalização

No mérito, alega o recorrente que a autuação teria se baseado em indícios, meras suspeitas, e que não há comprovação de abuso ou fraude. Sustenta que o recorrente e os demais condôminos firmaram Contrato de Parceria Rural com a Agropecuária Figueiredo, que desenvolviam a atividade rural nos imóveis da parceira, promovendo a regular declaração de ajuste fiscal, com lançamento das despesas e investimentos que faziam, de acordo com a realidade dos fatos e conforme a respectiva escrituração fiscal.

Sustenta que a constituição de pessoa jurídica é lícita, prevista no ordenamento jurídico, e que a pessoa jurídica ostenta personalidade distinta de seus sócios, nos termos do Princípio da Entidade, um dos principais da contabilidade. Sustenta, ainda, que não há comprovação de qualquer ação ilegal ou demonstração da ocorrência concreta da alegada fraude; que não há vedação legal de que a parceria seja formalizada com empresa da qual são sócios os próprios produtores rurais e que o *planejamento e estruturação do negócio por parte dos produtores rurais com vistas ao melhor desenvolvimento das atividades, incluindo a redução da carga tributária, é totalmente lícito* (recurso voluntário, e-fls. 40193).

Cita trechos do acórdão nº. 1302-003.290 – 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, que reconheceu a legalidade do planejamento tributário implementado naquele caso.

Portanto, a discussão nos presentes autos é se o planejamento realizado pelo recorrente, juntamente com seus familiares, constituindo a empresa Agropecuária Figueiredo e formalizando Contrato de Parceria Rural, promovendo arranjos contábeis de divisão das receitas e despesas por meio de reuniões dos condôminos no encerramento de cada ano-calendário, seria um planejamento lícito e oponível ao Fisco Federal, ou se está caracterizada a simulação que justificou a descon sideração das receitas e despesas escrituradas com base na parceria.

A análise das provas apresentadas pela fiscalização para descon sideração do Contrato de Parceria Rural deve ser realizada de forma conjunta. Ao contrário do que afirma o recorrente, o contrato não foi descon siderado simplesmente pelo fato de serem as pessoas físicas produtores rurais, sócias da Agropecuária Figueiredo. Foram apontados pela fiscalização: a forma de divisão de receitas e despesas acordadas conforme a conveniência dos envolvidos, além de vários lançamentos que não se sustentavam por falta de documentação, e que, vistos de uma forma conjunta, caracterizou uma metodologia elaborada para reduzir os impostos recolhidos de forma concatenada e abusiva.

Como destacado pela fiscalização, o recorrente e outros familiares (condôminos) são sócios da Agropecuária Figueiredo e exploram a atividade rural nos imóveis listados, que são de propriedade da pessoa jurídica.

Com base na análise das declarações das pessoas físicas (condôminos) de 2016 a 2019, a fiscalização elaborou o Quadro 2 (e-fls. 24) onde se vê que o cotejo das receitas e despesas com a atividade rural declaradas resultaram em prejuízo para as pessoas físicas:

Considerando as receitas e despesas declaradas, verifica-se que são praticamente iguais as entradas e saídas de recursos. Para os anos-calendário de 2016 e 2017, os valores declarados resultaram em prejuízos, que foram utilizados para compensar os reduzidos lucros apresentados nos anos-calendário de 2018 e 2019. Ainda assim, restou, no período, um saldo de prejuízos no valor de R\$ 1.314.778,65.

A fiscalização entende que *tais resultados remetem a uma atividade que não gera qualquer lucro aos envolvidos – o que não é razoável - e que, conseqüentemente, resulta no não pagamento de qualquer imposto de renda referente à atividade rural no período avaliado* (e-fls. 24).

A Agropecuária Figueiredo é formada de acordo com o Quadro 3 elaborado pela fiscalização (e-fls. 29), pelas empresas FIG PARTICIPAÇÕES LTDA (58,47%), JMLA PARTICIPAÇÕES LTDA (38,17%), Luiz Carlos Figueiredo (0,24%) e João Jorge Figueiredo (3,15%). A FIG PARTICIPAÇÕES LTDA, por sua vez, é formada por Reinaldo Carlos Figueiredo, Luiz Carlos Figueiredo e Reginaldo Luiz Figueiredo, enquanto a JMLA PARTICIPAÇÕES LTDA é formada por Leandro Jorge Figueiredo, Letícia Maria Figueiredo Hamessi, André Luiz Figueiredo e João Jorge Figueiredo.

O instrumento Particular de Parceria Agrícola para exploração compartilhada de lavouras foi formalizado em setembro de 2013 pela Agropecuária Figueiredo e as pessoas físicas. Por meio do contrato, os agricultores pessoas físicas irão produzir, administrar e comercializar os frutos da produção agrícola objeto desta parceria, nos imóveis de propriedade da parceira proprietária (Agropecuária Figueiredo). Os percentuais da parceria rural estão estabelecidos no contrato (e-fls. 31), e a Cláusula Quarta estabelece a proporção da divisão da exploração rural de acordo com os percentuais da parceria, como descrito pelo relatório fiscal:

Em sua parte mais relevante, para o desenvolvimento dessa fiscalização, o documento traz em sua cláusula quarta que a partilha da produção colhida na área objeto do instrumento será efetuada proporcionalmente às participações descritas no quadro acima, independente de em nome de quem forem registradas as transações. **Em seu parágrafo segundo traz que “As partes se comprometem a reconhecer em suas respectivas declarações de imposto de renda, como receitas e despesas, os valores informados pela parceria, que serão apurados conforme os percentuais previstos no caput desta cláusula.”** (grifos nossos)

O contrato foi aditado por duas vezes para prorrogação do prazo (até 2029), sendo que, o segundo aditivo alterou a redação da Cláusula Quarta, que passou a prever como se daria o reconhecimento das receitas e despesas resultantes do Contrato de Parceria Rural:

Cláusula quarta

A partilha da produção colhida na área objeto deste instrumento compreenderá o período de 01 de Janeiro a 31 de Dezembro de cada ano e será efetuada no primeiro trimestre do ano subsequente, proporcionalmente às participações individuais descritas na cláusula primeira, parágrafo segundo, aplicada sobre a quantidade produzida em casa área, independente do nome de que se realizar as operações de compra e venda.

Parágrafo primeiro

As partes estabelecem que a partilha do produto, com base nos percentuais previstos na cláusula anterior, será realizada considerando as quantidades remetidas para armazéns gerais, próprios ou de terceiros, avaliados a preços efetivos praticados nas respectivas vendas.

Parágrafo Segundo

As partes se comprometem a reconhecer em suas respectivas declarações de imposto de renda, como receitas e despesas, os valores informados pela parceria, que serão apurados conforme decidir a reunião de parceiros, podendo ser de forma diferente dos percentuais previstos no parágrafo 2º da cláusula primeira. (grifos acrescidos)

A fiscalização entendeu que a verdadeira função da parceria rural era diminuir substancialmente e artificialmente os fatos geradores dos tributos devidos. Afirma que não se identifica qualquer interesse negocial na parceria e que *o único objetivo é atingir, de forma fraudulenta, a sonegação fiscal* (e-fls. 33).

A fiscalização aponta que a Agropecuária Figueiredo e as pessoas físicas utilizavam-se de **manobras contábeis para reduzir/eliminar os tributos a serem pagos**, vejamos:

Além disso, **fatos permutativos (que sequer deveriam estar registrados no livro caixa da atividade rural dos condôminos) entre a AGROPECUÁRIA e os condôminos são indevidamente classificados no livro caixa como modificativos, resultando em diminuição dos lucros, com consequente redução/eliminação dos impostos a serem pagos, sempre resultando em prejuízo ao Estado Brasileiro.** No livro caixa da atividade rural, **transferências de recursos a sócios são classificados como despesas, sem a devida comprovação (possivelmente trata-se na verdade de distribuição de lucros).** Ou seja, **diversas estratégias complexas e elaboradas são utilizadas pelo grupo para reduzir, de forma abusiva, o lucro e, consequentemente, a tributação das pessoas físicas.**

Dito isto, será mostrado adiante a inexistência de fato da parceria formalizada entre a agropecuária figueiredo e o condomínio de produtores rurais.

A fiscalização comparou, por meio dos Quadros 5 e 6 os resultados da atividade rural das pessoas físicas e da pessoa jurídica. Enquanto para as pessoas físicas o resultado foi prejuízo, como destacado anteriormente, a Agropecuária Figueiredo, no mesmo período, apurou **resultado positivo superior a R\$ 82 milhões (e-fl. 34)**. A fiscalização concluiu que o Contrato de Parceria Rural teria sido simulado. Vale o destaque:

Por definição a parceria envolve pessoas diferentes atuando em prol de um mesmo propósito. Uma parceria e, principalmente, a manutenção da própria parceria implica em ganhos para todas as partes envolvidas. **A partir do momento em que se beneficia apenas uma parte contratual, a razão da parceria deixa de existir.** (grifos no original)

Partindo do conceito legal de Contrato de Parceria Rural, contido no §1º do artigo 96¹ da Lei nº. 4.504/64, a fiscalização explica que:

Parceria rural é um conceito jurídico que descreve um tipo de contrato agrário. É, portanto, uma modalidade contratual pela qual o parceiro-proprietário cede ao parceiro-produtor o uso da terra, **partilhando com este os riscos do caso fortuito e da força maior e os frutos do produto da colheita ou da venda dos animais**. Assim sendo as receitas e despesas da produção agrícola são divididas entre o proprietário da terra e o responsável pelo trabalho produtivo.

No caso em tela, porém, os proprietários das terras são os próprios produtores(indiretamente). **Além disso as despesas e receitas são repassadas de acordo com a “conveniência” dos produtores rurais, de modo a gerar a menor tributação possível.** Percebe-se nos quadros 7 a 10, que serão apresentados

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

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

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

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

§ 2º As partes contratantes poderão estabelecer a prefixação, em quantidade ou volume, do montante da participação do proprietário, desde que, ao final do contrato, seja realizado o ajustamento do percentual pertencente ao proprietário, de acordo com a produção. (Incluído pela Lei nº 11.443, de 2007).

§ 3º Eventual adiantamento do montante prefixado não descaracteriza o contrato de parceria. (Incluído pela Lei nº 11.443, de 2007).

§ 4º Os contratos que prevejam o pagamento do trabalhador, parte em dinheiro e parte em percentual na lavoura cultivada ou em gado tratado, são considerados simples locação de serviço, regulada pela legislação trabalhista, sempre que a direção dos trabalhos seja de inteira e exclusiva responsabilidade do proprietário, locatário do serviço a quem cabe todo o risco, assegurando-se ao locador, pelo menos, a percepção do salário mínimo no cômputo das 2 (duas) parcelas. (Incluído pela Lei nº 11.443, de 2007).

§ 5º O disposto neste artigo não se aplica aos contratos de parceria agroindustrial, de aves e suínos, que serão regulados por lei específica. (Incluído pela Lei nº 11.443, de 2007).

adiante, que não há sequer o atendimento da cláusula quarta, parágrafo segundo da parceria que estabelece que custos e receitas serão repassados na razão de 20%.

O resultado positivo da atividade rural é transportado à empresa, onde a tributação é bem menor. Isso é realizado por meio da parceria. Enquanto isso e em virtude disso as pessoas físicas promovem ano a ano uma maquiagem na apresentação de seus resultados, de forma que nunca seja necessário o pagamento de tributos. (grifos no original)

Portanto, aqui estão os primeiros problemas apresentados pela fiscalização, que caracterizariam a simulação do contrato de parceria:

1º o contrato de parceria teria sido formalizado entre as pessoas físicas e a Agropecuária Figueiredo, que tinha como sócios as mesmas pessoas físicas, portanto seria o mesmo que contratar consigo mesmo;

2º as receitas e despesas eram repassadas e escrituradas conforme a conveniência dos produtores rurais, de modo a minimizar o recolhimento de tributos pelas pessoas físicas, retirando-se a principal característica do contrato de parceria, que é o objetivo de garantir ganhos e dividir riscos entre as partes contratantes.

Na sequência, a fiscalização descreve como se dava a operacionalização do acerto de contas realizado em reunião dos integrantes, apresentando as Atas formalizadas ao final dos anos calendários, que definiram como seriam reconhecidas contabilmente receitas e despesas auferidas. Para o ano de 2016, a fiscalização assim concluiu:

Percebe-se que os percentuais repassados para a Agropecuária Figueiredo, citados na ATA, não respeitam o percentual acordado no contrato sequer para as receitas. O valor declarado na ata de 2016 corresponde a apenas 15% das receitas. Importante lembrar que a apuração dos tributos na AGROPECUÁRIA FIGUEIREDO se dá pelo lucro presumido, que utiliza a receita bruta como referência, portanto esse lançamento, ainda que legal, causaria sonegação também na PJ.

Nas despesas é feito um ajuste de forma que os parceiros pessoas físicas as assumam, de fato. Em 2016 o percentual repassado de despesas para a AGROPECUÁRIA foi de 12,32%. (grifos acrescidos) (e-fls. 36/37)

As Atas formalizadas nos demais anos calendários também previram uma distribuição irrazoável, como destacou a fiscalização. Vale o destaque, começando pelo ano de 2017:

Nesse ano as despesas e receitas foram distribuídas à parceria, segundo o documento, num percentual de apenas 5%, contrariando mais uma vez o contrato de parceria, que também é contrariado quando as despesas com máquinas, benfeitorias e equipamentos são assumidas pelos produtores.

(...)

Em 2018 as despesas e receitas foram distribuídas à parceria de forma desigual, assim como em 2016. Segundo o documento, um percentual de 14,67% das receitas foi destinado à AGROPECUÁRIA, enquanto apenas 10% das despesas foram a ela repassadas. Despesas “extras” com máquinas, benfeitorias e equipamentos são assumidas pelos produtores.

E finalizando, com a análise da Ata de 2019:

Nesse ano, apesar de um maior repasse de recursos referentes a receita bruta da atividade rural – 20%, a metodologia é a mesma: Despesas só são repassadas à AGROPECUÁRIA até um montante que não gere a necessidade de pagamento de tributos pelos produtores rurais.

A fiscalização destaca que não seria razoável, num contrato de parceria rural, que as pessoas físicas arcassem, exclusivamente, com os investimentos em máquinas, equipamentos e benfeitorias (mais de 25 milhões de reais), que são investimentos essenciais para a atividade rural. Principalmente em se tratando de benfeitorias feitas nos imóveis de propriedade da Agropecuária Figueiredo.

Para a fiscalização estaria caracterizada a simulação:

Todos os elementos apresentados neste tópico não nos permitem conclusão diferente de uma clara simulação jurídica para se chegar aos resultados fiscais pretendidos pelos produtores rurais, ou seja, a sonegação tributária.

Reforça-se aqui que os valores de tributos pagos pelos produtores rurais envolvidos no período analisado são irrisórios quando comparados aos valores transacionados.

Outro aspecto que mostra que esses documentos são criados apenas com o objetivo de gerar um lastro legal para as fraudes é que ele não guarda qualquer relação com o livro caixa ou com as declarações dos contribuintes. Para se chegar a essa conclusão, basta realizar uma comparação entre o que foi declarado pelos contribuintes, exibido do quadro 2 e o contido nas atas apresentadas neste item.

Assim, a fiscalização apresenta mais uma razão que levou à consideração de simulação:

3º a repartição de receitas e despesas era feita de acordo com a conveniência das partes, de forma artificial para garantir que as despesas seriam consideradas na Agropecuária Figueiredo apenas até o limite de pagamento do imposto de renda das pessoas físicas. Falta de razoabilidade tendo em vista que os investimentos em máquinas, equipamentos e benfeitorias (mais de 25 milhões de reais), que são investimentos essenciais para a atividade rural, foram considerados nas pessoas físicas, apesar de os imóveis serem da propriedade da Agropecuária Figueiredo.

Portanto, a fiscalização houve por bem glosar as despesas relacionadas à parceria com a Agropecuária Figueiredo e desconsiderar as receitas que tiveram origem na parceria com a Agropecuária Figueiredo. Os lançamentos desconsiderados foram identificados na Tabela 1 (e-fls. 46/47).

Adicionalmente ao argumento da desconsideração do contrato de parceria em razão da simulação, a fiscalização ainda trouxe questionamentos sobre despesas registradas no Livro Caixa da Atividade Rural ligadas à Agropecuária Figueiredo, como se passará a verificar.

4.2. Despesas registradas no livro caixa dos produtores rurais

Conforme previsto na legislação (art. 62 do RIR/99²), para que as despesas sejam consideradas dedutíveis para a atividade rural, devem ser observados três requisitos: **serem necessárias à percepção da receita, contribuindo para a realização da produção rural; serem comprovadas mediante documentação idônea; estarem escrituradas em Livro Caixa.** Portanto, mesmo que se tivesse considerada legal a parceria, algumas despesas foram registradas no livro caixa da atividade rural sem a observância dos requisitos, de modo que, também levaram à glosa. As despesas foram listadas na Tabela 2 (e-fls. 52/53).

A partir das e-fls. 54, o Relatório Fiscal apresenta análises dos lançamentos mostrando os elementos adicionais que também contribuíram para a demonstração da irregularidade do contrato de parceria.

As informações apresentadas mostram que os lançamentos foram escriturados sem a observância da legislação. **São lançamentos para os quais não há comprovação de repasse financeiro, não há notas fiscais que comprovem a venda de mercadorias ou menção à utilização de estoque da Agropecuária Figueiredo no Livro Caixa dos Produtores Rurais; não há**

² “Art. 62. Os investimentos serão considerados despesas no mês do pagamento (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, §§ 1º e 2º).

§ 1º As despesas de custeio e os investimentos são aqueles necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionados com a natureza da atividade exercida.

§ 2º Considera-se investimento na atividade rural, a aplicação de recursos financeiros, durante o ano-calendário, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade e seja realizada com (Lei nº 8.023, de 1990, art. 6º):

I – benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos e reparos;

II – culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais;

III – aquisição de utensílios e bens, tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários de emprego exclusivo na exploração da atividade rural;

IV – animais de trabalho, de produção e de engorda;

V – serviços técnicos especializados, devidamente contratados, visando a elevar a eficiência do uso dos recursos da propriedade ou exploração rural;

VI – insumos que contribuam destacadamente para a elevação da produtividade, tais como reprodutores e matrizes, girinos e alevinos, sementes e mudas selecionadas, corretivos do solo, fertilizantes, vacinas e defensivos vegetais e animais;

VII - atividades que visem especificamente a elevação sócio-econômica do trabalhador rural, tais como casas de trabalhadores, prédios e galpões para atividades recreativas, educacionais e de saúde;

VIII – estradas que facilitem o acesso ou a circulação na propriedade;

IX – instalação de aparelhagem de comunicação e de energia elétrica; X – bolsas para formação de técnicos em atividades rurais inclusive gerentes de estabelecimentos e contabilistas.”

comprovação de pagamento, há lançamento equivocado de aquisição de imóvel pela Agropecuária; há rateio de despesas sem documentos que suportem a transação; operações da Agropecuária lançada no livro caixa dos produtores; há devolução de vendas sem documentação.

Portanto, este pode ser considerado como mais uma razão que, considerada em conjunto com as demais, mostram a metodologia de lançamentos adotada com o objetivo de minimizar o recolhimento de tributos:

4º foram promovidos diversos lançamentos sem a observância dos requisitos legais. São lançamentos para os quais não há comprovação de repasse financeiro, não há notas fiscais que comprovem a venda de mercadorias ou menção à utilização de estoque da Agropecuária Figueiredo no Livro Caixa dos Produtores Rurais; não há comprovação de pagamento, há lançamento equivocado de aquisição de imóvel pela Agropecuária; há rateio de despesas sem documentos que suportem a transação; operações da Agropecuária lançada no livro caixa dos produtores; há devolução de vendas sem documentação.

O recorrente não apresentou argumentos específicos com relação a estes apontamentos realizados, nem procurou comprovar os repasses financeiros e pagamentos realizados, limitando-se à argumentação genérica de que o contrato de parceria seria regular.

Contudo, os lançamentos realizados em contrariedade à legislação não devem ser vistos de forma isolada, como meras omissões de receitas ou lançamento de despesas sem documentação que as ampare, e sim em conjunto, reafirmando o planejamento adotado pelo recorrente e demais pessoas físicas envolvidas.

4.3. Despesas ligadas a Luiz Carlos Figueiredo - estornos

A fiscalização questionou sobre valores registrados como estornos a Luiz Carlos Figueiredo, registrados como despesas da atividade rural, um deles sem documentos e outros escriturados como compras de defensivos.

O recorrente foi intimado, por meio de seu procurador Leandro Jorge Figueiredo a apresentar os documentos comprobatórios da contrapartida dos lançamentos, mas informou que **os documentos teriam se extraviado.** A fiscalização concluiu que tais lançamentos serviram apenas para minimizar os lucros do recorrente. Vale o destaque:

Como já descrito, segundo o contribuinte, trata-se de compensações de receitas apropriadas indevidamente ou estornadas. Também afirma não ter havido desembolso financeiro.

Todavia alguns fatores, além da não comprovação documental, refutam a argumentação do contribuinte e demonstram a intenção de criar despesas, minimizando os lucros do contribuinte. **1 - Para que haja o estorno de uma receita é necessário que a receita tenha ocorrido.** No regime de caixa a receita se efetiva pelo recebimento do recurso financeiro. Logo, para que houvesse um

estorno seria necessária a existência, também, de transação financeira. Em outras palavras, se a receita não se efetivou, não há que se falar em estorno de receitas. Intimado a demonstrar tais receitas o contribuinte afirmou que os documentos estão extraviados. Ora, os lançamentos de receitas no livro caixa foram extraviados? Isso comprova o caráter doloso dos lançamentos irregulares. 2 - Outro fator que contraria a argumentação é que o lançamento, no LIVRO-CAIXA apresentado pelo contribuinte, contém a Classificação de “Despesa da Atividade/Defensivos”.

(...)

Ora, como o estorno de uma receita seria classificado como despesa da atividade rural? Não nos parece razoável e mais uma vez é mostrado o dolo. 3 - Por último e não menos importante, nenhuma documentação que desse suporte a tais argumentações foi apresentada. O contribuinte argumenta extravio.

O conjunto dos fatos, incluindo a explicação do contribuinte mostram uma clara tentativa de justificar o injustificável – a criação de despesas fictícias.

Haverá a glosa de todas as despesas constantes da tabela 4.

O recorrente não apresentou, na Impugnação ou no Recurso Voluntário, documentos e esclarecimentos sobre tais glosas.

Portanto, estes estornos sem comprovação de que as despesas teriam realmente ocorrido, são também comprovações que, analisadas em conjunto, levam à caracterização de simulada a adoção do Contrato de Parceria:

5º. Lançamentos de estornos quando na verdade não ficou comprovada sequer a despesa incorrida.

Aqui vale fazer o destaque que a fiscalização também apresentou as despesas que foram comprovadas e consideradas, e com relação a estas o recorrente não apresentou discordância.

4.4. Da Simulação do Contrato de Parceria Rural

A fiscalização reconhece que os contribuintes têm direito de se auto-organizarem com o objetivo de economia de tributos, mas esclarece que esta liberdade não é absoluta. O Relatório Fiscal pondera:

A estruturação dos negócios jurídicos de modo a obter-se o menor ônus tributário, utilizando-se de formas legais, é prática comum e esperada de empresas e de pessoas físicas. O planejamento tributário é inclusive uma das funções de administradores de negócios, sejam eles efetuados por pessoas físicas ou jurídicas.

Todavia, a liberdade que nosso sistema jurídico outorga ao contribuinte, é irrestrita? Naturalmente não! O próprio ordenamento jurídico cuida de limitar tal liberdade individual, inclusive com efeitos tributários. Não se pode, por exemplo,

simular uma situação de uso da terra para “escapar” da legislação do ITR, que torna mais gravoso o imposto sobre áreas improdutivas rurais (art. 153, § 4º, I, CF/88) ou urbanas (artigo 182, § 4º, II, CF/88). Da mesma forma, é ilícita a simulação de uma parceria.

Conforme dispõe o CTN em seu artigo 187, “Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.”

A decisão de piso reconhece que o planejamento tributário lícito é válido, mas que, no presente caso, o recorrente e os demais condôminos, utilizaram-se de uma forma negocial prevista no ordenamento, o Contrato de Parceria Rural, mas seus elementos essenciais foram desnaturados, estando caracterizada a simulação, senão, vejamos:

A liberdade que têm os particulares de organizar seus negócios da forma que melhor entenderem é legítima; apenas não pode justificar a prática de atos meramente formais, sem razão negocial, tendo como intenção apenas modificar artificialmente o sujeito passivo da obrigação tributária.

Assim, uma vez constatada a simulação na parceria agrícola engendrada pelas mesmas pessoas ocupando os dois polos, correta a autoridade fiscal, ao imputar, de maneira condizente com a realidade emergente, a correta tributação com observância da legislação aplicável.

O entendimento da fiscalização e da decisão de piso não destoa do que decidiu o Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.466/DF, que declarou a constitucionalidade do § único do art. 116 do CTN. Em seu voto, a Ministra Carmen Lúcia reafirmou o direito dos contribuintes ao planejamento tributário e à economia de tributos, como se vê, por este trecho do voto:

A norma não proíbe o contribuinte de buscar, **pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal**, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador **cuja ocorrência tenha sido lícitamente evitada**.

Da leitura do Relatório Fiscal, vê-se que a fiscalização não apontou para desconsideração do Contrato de Parceria Rural apenas o fato de as pessoas físicas serem sócias da Agropecuária Figueiredo. As razões analisadas em conjunto é que levaram à conclusão de que, na verdade, o Contrato de Parceria Rural teria sido usado de forma simulada. Vale o destaque do Relatório Fiscal:

Uma interessante pergunta a se fazer é: “Essa parceria seria viável caso a empresa não fosse dos próprios proprietários rurais?” A resposta é obviamente negativa e demonstra claramente que o interesse da parceria não é negocial e sim uma simulação com o objetivo de burlar o fisco.

Voltando-se ao artigo 187 do CTN, o qual dispõe que “Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes” questiona-se também qual o fim econômico dessa parceria? Qual sua função social? Existe boa fé na celebração desse contrato?

Como analisado pela decisão de piso, não se trata de autuação com base em presunções. A elaboração do Contrato de Parceria e as manobras contábeis de reconhecimento de despesas e receitas relativas à atividade rural é que retiraram do Contrato de Parceria Rural a sua essência. Vejamos:

(...) a autuação não se deu com base em presunções, mas **pela reunião de fatos indiciários, que puderam ser apurados nas escriturações contábeis analisadas, e que demonstraram que a parceria agrícola firmada entre o condomínio de produtores rurais (pessoas físicas) e a proprietária dos imóveis explorados (pessoa jurídica) era, na verdade, um esquema de simulação de negócio jurídico em que os rendimentos eram deslocados para a pessoa jurídica, enquanto as despesas eram alocadas majoritariamente como deduções das pessoas físicas, com o intuito de se esquivar ou reduzir significativamente a tributação pelas pessoas físicas, que posteriormente obtinham o retorno dos rendimentos através da distribuição de lucros isentos de tributação.**

Atos simulados, embora possuam uma aparência normal (sustentada em ato formal e regulamente constituído), não traduzem a verdadeira vontade das partes, ocultando o negócio efetivamente pretendido (simulação relativa) ou encerrando uma declaração totalmente falsa que não visa ao efeito que deveria produzir juridicamente (simulação absoluta). **O que se deve provar, na simulação, é que se está diante de uma inverdade, de uma falsidade, com a finalidade de se criar, na aparência, uma situação que não existe de fato, de modo a enganar terceiros (no caso, o Fisco), sendo o meio mais comum a prova indireta ou indiciária, diante da impossibilidade prática de se produzir prova direta.**

E, nesse passo, a Autoridade Fiscal trouxe à luz a relação de igualdade entre as partes envolvidas, levantou as circunstâncias inusitadas em que se desenrolaram os fatos e demonstrou o efeito pretendido pelo Contribuinte ao perpetrar a simulação, de forma que, ainda que as operações formalmente figurassem como resultado da parceria, quando analisada cuidadosamente, **fica evidente a intenção do agente de afastar as receitas auferidas por sua própria atividade rural.** (grifos acrescentados)

No que diz respeito ao primeiro problema apontado pela fiscalização, de que não seria possível o Contrato de Parceria Rural das pessoas físicas com a pessoa jurídica que tinha como sócias as mesmas pessoas físicas, entendo que não assiste razão à fiscalização.

A pessoa jurídica da Agropecuária Figueiredo não deve ser confundida com as pessoas físicas de seus sócios indiretos. O que levou à descaracterização do Contrato de Parceria não foi apenas a composição societária da Agropecuária Figueiredo e sim o uso simulado do

Contrato de Parceria Rural. Mas, é claro que, a simulação foi possibilitada exatamente por serem as pessoas físicas, sócias da pessoa jurídica. Foram as pessoas físicas que, em última análise, definiram como se daria a repartição de receitas e despesas entre o condomínio, o que seria reconhecido na pessoa jurídica e o que será reconhecido nas pessoas físicas e assim escriturado.

A fiscalização demonstrou que o Contrato de Parceria Rural era, em verdade, um instrumento jurídico usado com a intenção de retirar das pessoas físicas, receitas decorrentes da atividade rural, de forma a concentrar nas pessoas físicas as despesas da produção, inclusive os investimentos essenciais para a atividade rural, apesar de os imóveis serem da propriedade da Agropecuária Figueiredo. Demonstrou-se, que, de acordo com as Atas elaboradas ao final dos anos calendários, a divisão acertada de receitas e despesas entre a pessoa jurídica e as pessoas físicas era manobrada de acordo com a conveniência das partes, com o objetivo de concentrar os lucros tributáveis na pessoa jurídica, sem que fossem sequer respeitados os percentuais previstos no contrato de parceria, e ainda, que foram realizadas deduções como despesas, de valores que sequer teriam sido desembolsados e sem que várias despesas fossem comprovadas.

O trecho abaixo, da decisão de piso, resume bem as razões apontadas pela fiscalização para descaracterização do Contrato de Parceria Rural:

E, da análise da contabilidade das partes em conjunto com as informações constantes dos sistemas eletrônicos da RFB, a **Fiscalização constatou que a parceria só beneficiava uma das partes do contrato.** Isso era possível porque o contrato agrícola trazia cláusula que previa que a divisão dos resultados da atividade rural poderia se dar com base em acertos de contas definidos em reuniões, de acordo com a conveniência das partes, burlando inclusive outras cláusulas que estabeleciam repartição de resultados de acordo com as participações individuais fixadas no contrato. Ademais, verificou-se que os referidos acertos de contas não eram sequer objeto de movimentação financeira, existindo apenas na contabilidade dos parceiros.

Assim, os parceiros produtores, que assumiam exclusivamente despesas com investimentos, máquinas e até benfeitorias nas propriedades da empresa, tiveram prejuízo em 2016 e 2017, que serviu para compensar reduzidos lucros apurados em 2018 e 2019, restando um saldo de prejuízos no valor de R\$ 1.314.778,65, de modo que não pagaram em nenhum momento imposto de renda referente à atividade rural. No mesmo período, entretanto, a parceira proprietária obteve lucros de R\$ 82.921.517,09, sujeitos à tributação pelo lucro presumido, e posteriormente distribuídos com isenção aos sócios, o mesmo núcleo familiar que teve prejuízo na parceria agrícola.

A despeito de claramente não ser um negócio vantajoso para os parceiros produtores, o contrato de parceria era, a princípio, prorrogável indefinidamente e, em virtude de alterações contratuais posteriores, com vigência por longo prazo (até 2029).

A Fiscalização também apurou que determinadas despesas registradas no livro caixa dos produtores rurais ligadas à Agropecuária Figueiredo não possuíam os requisitos mínimos necessários para serem consideradas despesas da atividade rural, ou sequer existiram de fato, tais como estornos de receitas sem qualquer amparo em documentação que comprovasse a existência de transação financeira que lastreou o lançamento contábil, reduzindo artificialmente os lucros.

A conexão lógica entre os indícios acima narrados, de fato, revela que o esquema implementado pelo Contribuinte, juntamente com os demais participantes do condomínio de produtores/sócios da empresa proprietária dos imóveis rurais, como pretensão planejamento tributário se trata, na verdade, de uma simulação com o objetivo de burlar o Fisco.

Ao analisar a obra de Marco Aurélio Greco sobre planejamento tributário, Sérgio André Rocha³ destaca a relevância do conceito de simulação para o direito tributário brasileiro. Vale o destaque:

Marco Aurélio Greco aponta como uma das características da Segunda Fase do debate sobre os limites do planejamento tributário a revisão do conceito de simulação, que deixa de ser visto como um **vício da vontade** e passa a ser percebido como um **vício de causa** “na medida em que a causa, vista dessa perspectiva, é que deve servir de critério para aferir a ocorrência de simulação, isto é a cabal demonstração de que o próprio conceito de simulação precisa ser revisto, pois não pode ser visto como vício de vontade. Ao revés, deve ser visto como vício de motivo ou a causa do negócio”. (grifos no original)

Como ensina Marco Aurélio Greco⁴:

(...) o predominante não é a forma adotada; as figuras não valem pela forma de que se revestem; valem pelo que são e não pelo que aparentam ser, nem pelo que resulta de sua apresentação.

Visto por este prisma, em caso de verificação de vício de causa, Marco Aurélio Greco defende que os casos de simulação estariam previstos no artigo 167 do Código Civil, e que *a simulação impactaria a eficácia dos atos praticados, de modo que mesmo que válidos, poderiam ter seus efeitos rejeitados pelo Fisco*⁵. Continua Sérgio André Rocha destacando o entendimento de Marco Aurélio Rocha, sobre os efeitos da simulação e a oponibilidade ao Fisco:

De acordo com o autor, “sendo hipótese de nulidade do negócio jurídico este, desde a sua celebração, está viciado e não produzirá os efeitos que lhe são próprios. Assim, o Fisco pode se recusar a aceitar os efeitos tributários pretendidos pelo contribuinte sem precisar, para tanto, ingressar com nenhuma

³ ROCHA, Sérgio André. Planejamento Tributário na obra de Marco Aurélio Greco, 2ª ed. Editora Lumen Juris: Rio de Janeiro. 2022. p.101.

⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2019, p. 318.

⁵ ROCHA, Sérgio André. Planejamento Tributário na obra de Marco Aurélio Greco, 2ª ed. Editora Lumen Juris: Rio de Janeiro. 2022. p.102.

ação específica para decretar a nulidade do negócio. Se todo interessado pode invocar a nulidade (artigo 168), qualquer interessado pode comportar no relacionamento direto perante a parte interessada realizando a conduta coerente com o seu entendimento de que o negócio é nulo por simulado. E isto se aplica do Fisco”.

O Contrato de Parceria Rural é um contrato que possui delineamento previsto no ordenamento jurídico e seus efeitos tributários devem ser respeitados, a não ser que o próprio Contrato de Parceria Rural tenha sido simulado. Marco Aurelio Greco ⁶ entende ser possível

(...)chegar à conclusão de o negócio jurídico ser simulado se não existir motivo, ou **se ele for incompatível com o núcleo do negócio adotado, ou se existir uma inadequação entre o motivo real e o motivo aparente.** Daí a pergunta: se a causa do negócio jurídico era vender o estabelecimento industrial porque foi feita uma cisão? A causa da cisão não é a mesma causa jurídica da venda, pois a causa jurídica da cisão é o fracionamento em empreendimentos distintos. Fracionam-se patrimônio e empreendimento para que cada um tenha sua vida própria.” (grifos acrescidos)

O núcleo de um Contrato de Parceria Rural está na partilha de riscos e frutos da atividade rural, e é em razão de parceiro-outorgante e parceiro-outorgado assumirem conjuntamente os riscos inerentes à atividade rural é que os frutos da atividade serão considerados rendimentos para ambas as partes contratantes de forma separada. E foram os vícios verificados neste núcleo do Contrato de Parceria Rural que levaram à sua desconsideração pela fiscalização.

No presente caso, a concentração de lucros na pessoa jurídica e despesas nas pessoas físicas, em vários anos seguidos, mostra que o Contrato de Parceria Rural apresenta um vício de causa, e foi usado apenas para viabilizar as manobras contábeis para reduzir a tributação da renda das pessoas físicas. A parceria não se verificou em realidade, o negócio jurídico não produziu os efeitos esperados e por esta razão, não pode ser oponível ao Fisco. O Contrato de Parceria foi desnaturalizado, descaracterizado. O negócio jurídico formalizado nunca se verificou na realidade.

Assim como Marco Aurélio Greco, para Sérgio André Rocha⁷ em situações em que fica deturpada a causa típica do negócio jurídico, os efeitos não podem ser oponíveis ao Fisco:

Portanto, nos casos de artificialidade evidente – deturpação da causa típica do ato ou negócio jurídico – em que se verifique a ausência completa de motivação extratributária e esteja latente o abuso de formas do direito provado com a única finalidade de economia tributária, nossa posição firme é de que tais atos podem ser desconsiderados e requalificados para fins fiscais, sendo caracterizados como simulados.

⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2019, p. 198.

⁷ ROCHA, Sérgio André. *Planejamento Tributário* na obra de Marco Aurélio Greco, 2ª ed. Editora Lumen Juris: Rio de Janeiro. 2022. p.105.

Portanto, entendemos que a fiscalização, ao desconsiderar o Contrato de Parceria Rural em razão da simulação verificada adotou procedimento correto, amparado pelo Código Civil e que, no presente caso, a simulação ficou comprovada, pois realmente ocorreu a desnaturalização do contrato.

A concorrência no risco e o exercício efetivo da atividade rural por ambas as partes contratantes é característica fundamental do Contrato de Parceria Rural, conforme já entendeu o CARF:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

(...)

PARCERIA RURAL. NECESSIDADE DE EFETIVO EXERCÍCIO DE ATIVIDADE RURAL PELO CESSIONÁRIO.

Para a caracterização da parceria rural, nos termos do Decreto 59.566/1966, é **necessário que o cessionário da terra exerça de forma efetiva a atividade rural. O simples fornecimento de assessoria técnica pelo cessionário, mesmo com alocação de pessoal, não é suficiente para caracterizar a parceria, quando se comprove que a maior parcela da atividade rural é exercida de fato pelo cedente da terra.**

(Acórdão nº. 2201-011.882, Conselheiro Weber Allak da Silva, sessão de 03/09/2024) (grifos acrescidos)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2009 PARCERIA RURAL. REQUISITOS. DESCLASSIFICAÇÃO. ARRENDAMENTO.

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, a partir disso, em arrendamento.

(Acórdão nº. 2202-010.121, Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, sessão de 13/07/2023) (grifos acrescidos)

Portanto, a parceria rural, como nome já diz, exige que ambas as partes contratantes exerçam a atividade rural e assumam os riscos da atividade, só assim será válida a tributação em separado dos rendimentos advindos da atividade partilhada.

Este é o direcionamento extraído da Lei nº. 8.023/1990, que alterou a legislação do Imposto de Renda sobre o resultado da atividade rural:

Lei nº. 8.023/1990

Art. 13. Os arrendatários, os condôminos e os parceiros na exploração da atividade rural, comprovada a situação documentalmente, pagarão o imposto de

conformidade com o disposto nesta lei, separadamente, na proporção dos rendimentos que couber a cada um.

De acordo com a legislação, quando o Contrato de Parceria Rural realmente se concretiza, as obrigações tributárias das partes contratantes não se confundem, pois cada uma das partes irá tributar o resultado da atividade rural que lhe seja atribuível, de acordo com o que foi inicialmente avençado.

No presente caso, o Contrato foi totalmente desvirtuado, e as pessoas físicas e jurídicas acabaram por se confundir, pois, como se viu, a divisão das receitas e despesas era feita ao final do exercício de modo a impedir a apuração de imposto de renda pelas pessoas físicas, concentrando nestas as despesas e as receitas na pessoa jurídica.

Portanto, entendo que está caracterizada a simulação do Contrato de Parceria Rural.

Por fim, o recorrente cita, novamente em seu recurso, caso julgado pelo CARF sobre planejamento tributário, que entendeu pela liberdade de auto-organização. Tal caso, como justificado pela decisão de piso, não se refere à mesma situação fática, de modo que o racional construído naquele julgado, não pode ser estendido para o presente caso. A decisão de piso assim analisou e concordo com a análise:

Ainda assim, não se pode deixar de registrar que o Acórdão nº 1302-003.290, trazido pelo Contribuinte em sua defesa, retrata uma **situação fática diversa da ora em análise que se baseia em simulação de parceria agrícola**, posto que diz respeito a um caso de reorganização societária identificada como fraude à lei para fugir da tributação com base no lucro real e abuso do direito de auto-organização, não se podendo o resultado diverso entre os acórdãos ser atribuído a um dissídio interpretativo de lei, mas às circunstâncias concretas de cada caso.

Casos que envolvem planejamento tributário e seus limites são complexos porque exigem a análise do caso concreto, do que cada contribuinte fez, se é lícito ou não. Assim, por mais que o CARF já tenha analisado vários casos e estabelecido alguns parâmetros em determinadas situações, não há que se falar em requisitos estabelecidos e a análise do caso concreto é indispensável.

No que diz respeito às despesas glosadas sem a observância dos requisitos legais e os estornos registrados sem a comprovação dos repasses financeiros, conforme esclarecido anteriormente, o recorrente não apresentou documentos ou argumentos específicos, de modo que devem ser mantidos.

Diante do exposto, rejeito os argumentos do recorrente no sentido de que se tratou de planejamento tributário lícito.

5. Da forma de apuração do resultado tributável e despesas declaradas

Em sua Impugnação e Recurso Voluntário, o recorrente defende que a receita deveria ter sido arbitrada em (20%) vinte por cento da receita bruta do ano-calendário, nos termos do art. 5º da Lei nº. 8.023/1990, art. 18, §2º da Lei n. 9.250, de 26/12/1995, e artigo 60 do Decreto nº. 3000 (Regulamento de Imposto de Renda vigente à época dos fatos geradores) uma vez que seria uma forma de cálculo mais benéfica para o contribuinte e em razão da desconsideração das despesas escrituradas no Livro Caixa da Atividade Rural.

Contudo, a opção pela tributação com base no resultado constou das Declarações de Imposto de Renda apresentadas pelo contribuinte, abandonando, assim, a faculdade ofertada pela legislação tributária de utilizar o “resultado presumido”, limitado a vinte por cento da receita bruta do ano-calendário.

Como o arbitramento apenas é cabível no caso de falta de escrituração, e o recorrente não só a apresentou, como também declarou a sua opção em sua duas Declarações de Imposto de Renda, não cabe ao agente fiscalizador alterar a forma de cálculo por ser mais vantajosa ao recorrente. Como bem destacado pelo Conselheiro Cleberson Alex Friess, no Acórdão nº. 2401-005.894, em seu voto:

Com efeito, até a data de entrega da declaração de rendimentos, o contribuinte poderá fazer a opção pelo limite do resultado tributável da atividade rural a 20% da receita bruta do ano-calendário, se lhe convier (art. 71, do RIR/99).

Por outro lado, após iniciado o procedimento fiscal, havendo a perda da espontaneidade do sujeito passivo, a legislação tributária não estabelece um limite para a tributação da atividade rural quando respeitado o critério adotado pelo contribuinte de receitas menos despesas, que privilegia, por sinal, a capacidade contributiva e a identificação de acréscimo patrimonial.

Caso fosse a intenção do legislador ordinário fixar um limite para a tributação da atividade rural, em qualquer hipótese de lançamento de ofício, numa medida peculiar no âmbito do imposto de renda, penso que teria inserido dispositivo expresso e indubitado com tal propósito.

Dessa feita, fora do lançamento por homologação, não enxergo a existência de um regime de tributação especial dos produtores rurais que imponha, necessariamente, uma limitação à autuação fiscal com base em 20% da receita bruta da atividade rural no ano-calendário, ressalvada a já mencionada hipótese de arbitramento, exatamente porque o procedimento fiscal tem por escopo averiguar e apurar as omissões e incorreções nos valores declarados com observância do critério eleito pelo contribuinte (declarante).

Este é o posicionamento da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) que reafirmou o mesmo entendimento da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, ao analisar o Recurso Especial interposto pelo contribuinte. O Acórdão nº. 9202-010.329, julgado em 17/12/2021, por unanimidade de votos, foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2010, 2011 IRPF. ATIVIDADE RURAL. FORMA DE APURAÇÃO.

Para a apuração do resultado da atividade rural, é facultado ao sujeito passivo realizar o confronto entre receitas e despesas ou utilizar a forma simplificada, aplicando o percentual de 20% (vinte por cento) sobre a receita bruta. Feita a opção pela forma de apuração do resultado, esta é definitiva, devendo ser respeitada no caso de lançamento de ofício, independentemente se ser mais ou menos favorável ao sujeito passivo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF Ano calendário: 2005 RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL. OPÇÃO PELA FORMA DE APURAÇÃO DO RESULTADO. ALTERAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Exercida a opção pela forma de tributação do resultado da atividade rural na Declaração de Ajuste Anual, incabível a sua alteração, mormente após ação fiscal que apura omissão de rendimentos desta atividade.

(Acórdão nº. 9202-005.745, 2ª Turma, CSRF, Relatora Maria Helena Cotta Cardozo, sessão de 30/08/2014)

Em seu voto, que foi seguido por unanimidade, a Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo destaca o teor da Súmula CARF nº. 33, senão, vejamos:

O posicionamento ora adotado encontra-se em sintonia com as regras atinentes à espontaneidade do Contribuinte, no que tange a retificação de opção formulada na Declaração de Ajuste Anual, em pleno curso da ação fiscal, visando reduzir o montante apurado no procedimento de ofício, o que está estampado na Súmula CARF nº 33:

"Súmula CARF nº 33: A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício." Destarte, é incabível a alteração da Declaração de Ajuste Anual, seja por meio de entrega de Declaração Retificadora, seja mediante a solicitação de alteração de opção por determinada forma de tributação, quando já encontra-se em curso ação fiscal visando rever exatamente os rendimentos objeto do pedido de alteração.

Sendo assim, correto o lançamento realizado, considerando a opção feita pelo próprio recorrente em suas declarações de imposto de renda.

6. Da multa qualificada

Alega, o recorrente que não estaria caracterizado o agir com dolo, necessário para a qualificação da multa de ofício aplicada. Sustenta que o planejamento tributário é lícito e não foi demonstrado o agir com dolo por parte do recorrente. Ademais, sustenta que, o caso seria de omissão de receitas, onde também é necessária a comprovação do dolo para a aplicação qualificada da penalidade.

A fiscalização justificou da seguinte forma a qualificação da penalidade:

Considerando que o contribuinte arquitetou e se utilizou de parceria simulada para transferir para a AGROPECUÁRIA FIGUEIREDO lucro proveniente da atividade rural, configurando ato praticado visando alterar características essenciais do fato gerador (FG), alterando os aspectos materiais necessários para a definição do sujeito passivo de obrigações tributárias (alteração do FG, transferindo o Lucro da atividade rural PF para a PJ por meio da parceria fraudulenta);

Considerando que o contribuinte incluiu lançamentos de despesas no livro caixa de forma irregular, sem qualquer embasamento legal ou comprovação documental de forma a impedir o conhecimento do fato gerador (lucro da atividade rural) pelo fisco, com consequente supressão ou redução do imposto a ser pago pelo contribuinte;

Considerando que as ações adotadas pelo contribuinte, descritas nos parágrafos anteriores e detalhadas nos itens 5 e 6, resultaram em efetivo prejuízo ao erário público pela redução dos impostos recolhidos;

Os fatos, portanto, impõem a exigência de multa qualificada no lançamento ora efetuado, nos termos da legislação de regência, Lei nº. 9.430, de 27/12/1996, art. 44, inciso I e § 1º:

A decisão de piso, após introduzir o conceito de dolo e a previsão legal da aplicação da multa qualificada, concluiu:

Nesse sentido, toda a operacionalidade descrita nos itens 5 e 6 do Termo de Verificação Fiscal revelou as circunstâncias de utilização de parceria simulada para transferir o lucro da atividade rural das pessoas físicas para a pessoa jurídica, além da inclusão de despesas sem embasamento legal ou comprovação documental com a clara intenção do Contribuinte em afastar o devido recolhimento dos tributos devidos.

Por todos esses elementos narrados pela Autoridade Fiscal sobre os quais já se discorreu neste voto, concordo com os argumentos expostos pela Fiscalização e entendo que o contribuinte, em conluio com a empresa Agropecuária Figueiredo, simulou negócio jurídico na forma de parceria agrícola, com a finalidade de suprimir/diminuir ilicitamente os tributos incidentes sobre o resultado da atividade rural das pessoas físicas.

O fato é que restou evidenciado uma série coordenada de ações, que ocorreram de forma sistemática, com o intuito de reduzir indevidamente o pagamento de tributo além de impedir ou retardar o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária, expondo o dolo empreendido.

Então, considerando-se tudo o que já foi exposto no presente acórdão e no Termo de Verificação Fiscal, estando prevista pela legislação de regência e tendo sido apurados todos os pressupostos para sua aplicação, encontra-se plenamente justificada a aplicação da multa qualificada.

Para aplicação da multa qualificada exige-se conduta caracterizada por sonegação ou fraude, a qual exige a presença de elemento adicional que a qualifique como evidente intuito de fraudar o Fisco. Tal conduta deve ser provada, e não presumida, por meio de elementos caracterizadores como documentos inidôneos, interposição de pessoas, dentre outros. Além disso, a conduta deve estar descrita no Termo de Verificação Fiscal ou auto de infração, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa.

Conforme amplamente demonstrado no Relatório Fiscal, as pessoas físicas, dentre elas, o recorrente, formalizaram o Contrato de Parceria Rural com a intenção de sonegar Imposto de Renda devido pela produção rural das pessoas físicas. Anualmente, as pessoas físicas deliberavam convenientemente, para concentrar em suas declarações de imposto de renda as despesas com a atividade, enquanto mantiveram as receitas na pessoa jurídica da Agropecuária Figueiredo, promovendo, inclusive, deduções de despesas em desconformidade com a legislação. O recorrente tinha pleno conhecimento da manobra adotada, de modo que entendo caracterizado o dolo.

Dessa forma, entendo que a multa qualificada deve ser mantida, no percentual de 100%, conforme determinado pela Delegacia de Julgamento, em razão da alteração promovida pela Lei nº. 14.689/2023.

7. Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar de nulidade e indefiro o pedido de perícia, rejeito a prejudicial de decadência e no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa