



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13136.720644/2022-48
ACÓRDÃO	2301-012.187 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LUIZ CARLOS FIGUEIREDO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018, 2019

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.

Não cabe o acolhimento da arguição nulidade do lançamento quando este preenche os requisitos legais e não se verifica o cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

SOLICITAÇÃO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO. AVALIAÇÃO DO JULGADOR DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. SÚMULA CARF Nº 163.

A autoridade julgadora de primeira instância é livre para formar sua convicção na apreciação de provas. 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.

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. OCORRÊNCIA DE DOLO. SÚMULA CARF Nº 72.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. SÚMULA CARF Nº 101.

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.

MULTA QUALIFICADA. INTUITO DOLOSO.

É cabível a aplicação da multa qualificada quando restar comprovada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Carlos Eduardo Avila Cabral e Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração (e-fls. 02/16) lavrado em nome do sujeito passivo acima identificado, relativo ao Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF dos anos calendário 2016 a 2019, no qual se apurou “Omissão de Resultado Tributável da Atividade Rural” conforme detalhado no Relatório Fiscal (e-fls. 20/84).

Por bem resumirem os fatos descritos pela autoridade lançadora, reproduzo os seguintes excertos do relatório de primeira instância (e-fls. 40245/40246):

De acordo com o relato fiscal, em novembro/2018, foi realizada conjuntamente pela Receita Federal, Secretaria do Estado de Fazenda de Minas Gerais, Ministério Público e Polícias Civil e Militar do Estado de Minas Gerais, a Operação Ceres, com o objetivo de combater fraudes na comercialização de grãos nas regiões do Triângulo, Alto Parnaíba e Noroeste de Minas Gerais.

A análise das informações apontou que o contribuinte vinha apresentando relevantes e consecutivos prejuízos da atividade rural que era realizada através de um condomínio de 9 pessoas físicas e exercida, conforme sistemas informatizados do ITR, em imóveis que, em grande parte, pertenciam à Pessoa Jurídica (PJ) AGROPECUARIA FIGUEIREDO LTDA, CNPJ 18.075.720/0001-81, das quais os produtores rurais também são sócios.

De acordo ainda com a fiscalização, em setembro de 2013, foi assinado um instrumento particular de parceria agrícola para exploração compartilhada de lavouras, tendo como PARCEIRA PROPRIETÁRIA / OUTORGANTE a AGROPECUÁRIA FIGUEIREDO, representada por LUIZ CARLOS FIGUEIREDO, e os nove familiares como PARCEIROS AGRICULTORES/OUTORGADOS, e tendo como objeto do contrato produzir, administrar e comercializar os frutos da produção agrícola nos imóveis de propriedade da PARCEIRA PROPRIETARIA, sendo definidas as respectivas participações nos direitos de exploração dos imóveis, cujos percentuais determinam a partilha da produção colhida na área objeto do instrumento.

De posse de todos os esclarecimentos e elementos de prova trazidos ao procedimento fiscal pelo contribuinte, bem como das informações constantes dos bancos de dados da Receita Federal e diligências fiscais realizadas, a fiscalização entendeu que o grupo de produtores rurais, do qual o contribuinte supra identificado faz parte, se utiliza da empresa AGROPECUÁRIA FIGUEIREDO para realizar uma série de transações, se esquivando do pagamento de tributos ou diminuindo substancialmente e artificialmente os seus fatos geradores, através de um contrato de parceria, formalmente legal, mas sem propósito negocial, pois o único objetivo seria o de atingir, de forma fraudulenta, a sonegação fiscal.

Além disso, a fiscalização informa que, durante a auditoria fiscal realizada nos documentos apresentados pelo contribuinte, e que embasaram a escrituração do Livro Caixa da Atividade Rural, foram encontradas despesas que foram glosadas por não atender a um ou mais dos requisitos mínimos necessários para serem consideradas despesas da atividade rural: serem necessárias à percepção da receita, contribuindo para a realização da produção rural; serem comprovadas mediante documentação idônea; estarem escrituradas em Livro Caixa.

Como resultado de toda análise realizada, a equipe de fiscalização chegou a um Resultado tributável não oferecido à tributação em virtude da utilização fraudulenta de contrato de parceria entre os produtores rurais (condôminos) e a AGROPECUÁRIA FIGUEIREDO, bem como de escrituração irregular de despesas da atividade rural.

Foi aplicada a multa qualificada de 150% prevista no art. 44, I e §1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pela Lei nº 11.488/07 (e-fls. 15/16).

Consta do Relatório Fiscal (e-fls. 82/83) que foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP tendo em vista a identificação de situações que, em tese, configuram crime contra a ordem tributária.

A Impugnação apresentada pelo contribuinte (e-fls. 40135/40155) foi julgada Procedente em Parte pela 6ª Turma/DRJ05 em decisão assim ementada (e-fls. 40244/40277):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018, 2019

SIMULAÇÃO.

A simulação é a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, mediante acordo entre as partes, objetivando a aparência de um negócio jurídico que não existe ou que, se existe, é distinto daquele que efetivamente se realizou, com o objetivo de enganar terceiros. Por sua natureza, a simulação é provada pela prova indiciária.

INDÍCIOS. CONJUNTO LÓGICO, COERENTE E CONVERGENTE. PROVA DO LANÇAMENTO E DA SUJEIÇÃO PASSIVA. LEGITIMIDADE

O conjunto lógico, coerente e convergente de indícios é, especialmente nos eventos simulados e/ou fraudulentos, prova legítima para respaldar o lançamento tributário e para definir a correspondente sujeição passiva.

EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. SONEGAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO COM MULTA QUALIFICADA.

Comprovado o esquema fraudulento para operacionalizar omissão de rendimentos de pessoa física, deve a autoridade fiscal aplicar a multa qualificada nos termos fixados na legislação.

RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO DA MULTA.

Lei nova que comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática aplica-se a ato ou fato não definitivamente julgado. Redução da multa em função da nova redação da legislação.

Cientificado do acórdão de primeira instância em 02/04/2024 (e-fls. 40283), o interessado interpôs Recurso Voluntário em 05/04/2024 (e-fls. 40285/40306) com o mesmo teor de sua Impugnação, reiterando os seguintes pontos:

- Nulidade da autuação por cerceamento de defesa.
- Necessidade de realização de perícia técnica.
- Decadência do lançamento em relação ao ano calendário 2016.
- Ausência de demonstração da ocorrência de infração.
- Ausência de dolo, fraude e simulação e consequente decadência do lançamento em relação ao ano de 2017 e afastamento da multa qualificada.
- Abuso na forma de apuração do resultado tributável e na desconsideração de despesas declaradas.

VOTO

Conselheira **Mônica Renata Mello Ferreira Stoll**, Relatora

Conhecimento

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Nulidade da Autuação

Impõe-se observar, preliminarmente, que o lançamento foi constituído por autoridade competente e preenche todas as exigências formais previstas na legislação de regência. O sujeito passivo, a descrição dos fatos, a matéria tributável, os elementos de prova examinados, os dispositivos legais infringidos e a penalidade aplicada foram devidamente identificados no Auto de Infração (e-fls. 02/16) e no Relatório Fiscal que o integra (e-fls. 20/84), não havendo vício que enseje a sua nulidade.

O trabalho investigativo foi feito de forma minuciosa, com base na análise pormenorizada dos esclarecimentos e documentos trazidos em atendimento às diversas intimações e diligências realizadas durante a ação fiscal. As justificativas para a apuração dos valores em litígio encontram-se devidamente registradas pelo auditor com a indicação dos elementos de prova em que estão amparadas.

Diferentemente do que afirma o interessado, o Relatório Fiscal identifica de forma clara e detalhada a origem dos ajustes realizados nas receitas e despesas da atividade rural em exame, como muito bem pontuado no acórdão de primeira instância (e-fls. 40255/40259):

Ao longo das e-fls. 32/45 do RF, a fiscalização discorre longamente sobre os fatos e indícios que levaram à constatação de que o contrato de parceria celebrado pelo contribuinte e seus condôminos e a PJ AGROPECUÁRIA FIGUEIREDO não possuía interesse negocial nessa parceria, mas, sim e unicamente, objetivava a supressão ou diminuição do pagamento de tributos.

Apontadas as razões que levaram a essa convicção, às e-fls. 46/47 a fiscalização colaciona uma tabela (intitulada TABELA 2 – Lançamentos ligados à AGROPECUÁRIA FIGUEIREDO) com os lançamentos a serem desconsiderados em razão dessa parceria “simulada”.

Por sua vez, das e-fls. 48/51, a fiscalização discorre longa e exaustivamente sobre os requisitos legais para reconhecimento de despesas na atividade rural, e das e-fls. 52/71 vai apontando as razões da glosa de algumas despesas, havendo, inclusive, despesas que não foram glosadas. conforme o caso, das despesas. Ressalte-se que as despesas são analisadas em tópicos e para cada tópico são apresentadas tabelas, com a fiscalização se manifestando pela manutenção ou glosa dos valores, conforme a seguir transcrevo a título de exemplo:

[...]

Como se depreende acima, a fiscalização demonstra exaustivamente, não somente as razões fáticas do lançamento, como os números que são levados à base de cálculo.

Não bastasse isso, das e-fls. 72/78, correspondentes ao item 6 do RF, com o título DAS INFRAÇÕES IDENTIFICADAS NA FISCALIZAÇÃO, constam várias tabelas de cálculo consolidando os ajustes anteriormente mencionados e explicados no RF. [...]

A seguir, o RF traz a tabela 7 abaixo transcrita com os resultados dos ajustes consolidados mês a mês conforme a seguir transcrevo:

[...]

E segue o RF demonstrando o ajuste efetuado a cada ano-calendário consoante o denominado Quadro 11 de e-fls. 75/78, que transcrevo parcialmente a seguir:

[...]

Portanto, resta evidente, no Relatório Fiscal, a 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.

Conclui-se, portanto, que a autoridade lançadora identificou de forma explícita os fatos e valores que deram origem à autuação, fornecendo informações suficientes para a perfeita compreensão do sujeito passivo quanto às infrações que lhe foram imputadas.

Relevante reiterar que somente a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/72, inexistindo cerceamento do direito de defesa do contribuinte quando lhe for concedida a oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos para afastar a exigência, como ocorreu no presente caso. É nesse sentido a Súmula CARF nº 162:

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Realização de Perícia Técnica

O contribuinte requer a cassação da decisão de primeira instância por ter a autoridade julgadora indeferido o pedido de perícia contábil constante da Impugnação sem

apresentar qualquer justificativa plausível, o que constitui ofensa aos direitos do contraditório e da ampla defesa.

Sem razão o recorrente.

Cumpre esclarecer, inicialmente, que a autoridade julgadora é livre para formar sua convicção na apreciação de provas, podendo determinar a realização de diligências ou perícias quando entendê-las necessárias e indeferir as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

No caso concreto, as razões para o indeferimento da perícia pleiteada estão expostas em tópico específico da decisão de piso (e-fls. 40275). Assim, ainda que o contribuinte discorde das constatações do Colegiado a quo, não há que se falar em cerceamento do seu direito de defesa a ensejar a nulidade do julgamento de primeira instância. É nesse sentido o entendimento consolidado na Súmula CARF nº 163:

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).

Importante ressaltar nesse ponto que a finalidade do exame pericial é elucidar questões comprometidas que demandem o auxílio de um especialista em um ramo específico de conhecimento, não sendo essa a situação dos autos.

Decadência

O recorrente suscita a decadência do lançamento em relação ao ano calendário 2016 e insurge-se contra o entendimento do Colegiado a quo de que o termo inicial do prazo previsto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional - CTN teria início no primeiro dia do ano seguinte ao ano que o contribuinte deveria declarar o imposto e não no ano seguinte do fato gerador.

Sem reparos, contudo, à decisão recorrida.

Nos lançamentos por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário extingue-se em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, desde que tenha sido efetuado pagamento antecipado de parte do imposto e que não tenha sido comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do art. 150, §4º, do CTN. Nas hipóteses de ausência de pagamento ou nos casos de dolo, fraude e simulação, a contagem do prazo quinquenal inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme previsto no art. 173, I, do mesmo diploma legal.

É nesse sentido a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ no REsp nº 973.733/SC (Tema Repetitivo 163):

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.

Sobre o assunto, impõe-se destacar ainda o disposto nas Súmulas CARF nº 72 e nº 101:

Súmula CARF nº 72

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 101

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).

Importante esclarecer que, no caso de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, o fato gerador do Imposto de Renda não se dá instantaneamente, mas se assenta ao longo do tempo. Trata-se de fato gerador complexo, com duas modalidades de incidência. Em um primeiro momento ocorre a retenção e o recolhimento do imposto pela fonte pagadora, caracterizando-se como mera antecipação do montante efetivamente devido pelo contribuinte. Posteriormente, procede-se ao acerto definitivo através da Declaração de Ajuste Anual, podendo ser compensado o montante retido pela fonte pagadora. Assim, considera-se ocorrido o fato gerador somente no momento de seu aperfeiçoamento, em 31 de dezembro de cada ano. O entendimento encontra-se consolidado na Súmula CARF nº 223:

O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), exigido a partir da omissão de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, é complexo, operando-se em 31 de dezembro do correspondente ano-calendário, ainda que apurado em bases mensais ou objeto de antecipações no decorrer do período.

No caso concreto, extrai-se do Relatório Fiscal que a autoridade lançadora identificou a conduta dolosa do contribuinte e procedeu à qualificação da multa de ofício (e-fls. 79/80), restando correta, por conseguinte, a aplicação da regra para a contagem do prazo decadencial contida no art. 173, I, do CTN.

No que tange ao ano calendário 2016, tendo em vista que o fato gerador ocorreu em 31/12/2016 e que, portanto, o lançamento só poderia ter sido efetuado em 2017, o prazo decadencial só começou a contar no primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, em 01/01/2018 como constatado pela primeira instância e não em 01/01/2017 como defende o recorrente. É nesse sentido a Súmula CARF nº 101 já reproduzida neste voto, com efeito vinculante em relação à

Administração Tributária Federal. Assim, constituído o crédito tributário em dezembro de 2022, não há que se falar em decadência do ano calendário 2016 com base no art. 173, I, do CTN.

Cumprir registrar nesse ponto que os questionamentos quanto à ocorrência de dolo, fraude ou simulação serão tratados adiante em tópico específico referente à multa qualificada.

Demonstração da Infração

Quanto à alegação de que não houve a devida demonstração da ocorrência da infração apurada, verifica-se que o interessado apresentou Recurso Voluntário com os mesmos termos de sua Impugnação (e-fls. 40294/40299), reiterando os argumentos já enfrentados pelo Colegiado a quo. Assim, por concordar com o acórdão recorrido, adoto as razões de decidir ali contidas, conforme previsto no art. 114, §12, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, com destaques para os seguintes excertos do voto condutor (e-fls. 40261/40268):

O contribuinte alega que não houve apontamento de forma efetiva pelo Fisco qualquer agir ilegal do contribuinte e de seus condôminos nem há nenhuma demonstração da ocorrência concreta da alegada fraude, pois, no entender da defesa, a autoridade fiscal se apega à sua própria alegação de que não se identificaria interesse negocial na parceria firmada entre o contribuinte, seus condôminos e a PJ AGROPECUÁRIA FIGUEIREDO, conforme contrato devidamente fielmente executado pelas partes, em total acordo com as regras legais.

Por sua vez, a fiscalização entendeu de modo diverso, conforme resumido em trecho extraído das e-fls.34/35 do RF a seguir transcrito:

(...)

*É natural a formação de parcerias entre pessoas físicas e jurídicas com o objetivo de potencializar, **para ambos os lados**, os anhos decorrentes da atividade rural. Entretanto chama a atenção a elaboração de uma parceria entre pessoas físicas e uma empresa que tem como sócios finais as mesmas pessoas físicas. **Foge da razoabilidade uma parceria que resulte na quase eliminação dos resultados positivos da parte "pessoas físicas" da parceria.** Percebe-se nos quadros a seguir como a parceria só beneficia uma das partes do contrato. (...)*

*Observa-se que **enquanto os parceiros PF acumularam um prejuízo de R\$ 1.314.778,64, a empresa AGROPECUÁRIA FIGUEIREDO obteve lucros superiores a R\$ 82 milhões.***

*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.***

(...)

Ora, entendo que assiste razão à fiscalização, ao afirmar que o contrato de parceria agrícola pressupõe a partilha de riscos e resultados positivos/negativos entre os parceiros, conforme o artigo 96, § 1º do Estatuto da Terra, a seguir:

*... 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: (grifos nossos)*

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

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

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

Portanto, o contrato de parceria rural é um acordo em que uma pessoa cede a outra o uso específico de um imóvel rural, total ou parcialmente, com ou sem benfeitorias, para que seja realizada alguma atividade agrícola, pecuária, agroindustrial, extrativa ou mista. Sendo assim, quem cede o imóvel (parceiro outorgante) contribui com a terra ou o trabalho, ou ambos, enquanto quem recebe essa cessão (parceiro outorgado) contribui com o capital, os implementos e a assistência técnica.

Há uma mútua colaboração em busca de objetivos comuns, partilhando os frutos e dividendos dessa parceria, mas também os prejuízos, nas formas acordadas pelas partes, não tendo, porém, que haver necessariamente a partilha de custos e despesas por ambas as partes, já que uma parte pode, por exemplo, entrar apenas com a terra ou animais para cria e engorda, e o outro parceiro entrar na parceria apenas com a administração e manejo da terra ou dos animais.

No aspecto tributário, tem-se que o contrato de parceria rural é tributado no regime da atividade rural, com todas as deduções e benefícios desse regime de tributação.

Fica claro, no entanto, que, na parceria rural, as responsabilidades, frutos e até riscos são compartilhados. Na parceria rural, **há assunção de riscos de ambas as partes** que partilham frutos ou os lucros na proporção que houver sido previamente estipulada.

Para a fiscalização, há uma série de indícios que convergem na direção de demonstrar que a celebração dessa parceria entre o contribuinte e seus condôminos e a PJ AGROPECUÁRIA FIGUEIREDO se deu com o único objetivo de suprimir ou reduzir o pagamento de tributos, o que se traduz num planejamento tributário abusivo, onde houve a simulação de uma parceria agrícola, autorizando, assim, a aplicação do parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, reconhecido pela doutrina como “norma geral antielisão”, reproduzido a seguir:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...)

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.

Tal dispositivo buscou conferir à autoridade administrativa tributária o poder de desconsiderar atos ou negócios jurídicos realizados pelo contribuinte por meio de procedimentos de planejamentos tributários que pudessem estar revestidos de abuso de forma ou de direito ou, ainda, não representassem a realidade dos elementos que ensejaram o surgimento da obrigação tributária.

[...]

Ao contrário do alegado pela defesa, 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.

No caso presente, as razões de fato que levaram a autoridade lançadora a tributar a pessoa física do impugnante podem ser extraídas do Relatório Fiscal, às fls. 20/85. Em síntese, podem ser assim resumidas:

- 1) A atividade rural do contribuinte alvo do auto de infração era realizada através de um condomínio de 9 pessoas físicas, que compõem uma mesma família de sobrenome Figueiredo;
- 2) Essa atividade rural era exercida em diversos imóveis rurais, tendo sido constatado que grande parte dos imóveis possuem como proprietário a Pessoa

Jurídica (PJ) AGROPECUARIA FIGUEIREDO LTDA, CNPJ 18.075.720/0001-81, de propriedade da própria família FIGUEIREDO;

3) Analisando a participação dos sócios da AGROPECUÁRIA FIGUEIREDO, foi constatado que os proprietários da agropecuária são os mesmos produtores que exploram a atividade rural em suas terras;

4) Analisando os resultados da atividade rural informados nas declarações de IRPF do contribuinte PF e seus condôminos, nos anos-calendário de 2016 a 2019, remetem a uma atividade que gerou NENHUM resultado positivo (lucro) aos envolvidos ao longo dos anos (e que, conseqüentemente, resulta no não pagamento de qualquer imposto de renda referente à atividade rural no período avaliado);

5) Analisando o cadastro da AGROPECUÁRIA FIGUEIREDO, constata-se que a participação das empresas FIG PARTICIPAÇÕES LTDA e JMLA PARTICIPAÇÕES LTDA, como proprietárias majoritárias, e estas, por sua vez, são de propriedade de integrantes da família Figueiredo;

6) Em setembro de 2013, foi assinado um instrumento particular de parceria agrícola para exploração compartilhada de lavouras, entre a PJ AGROPECUÁRIA FIGUEIREDO, como PARCEIRA PROPRIETÁRIA / OUTORGANTE e representada pelo contribuinte, e os nove familiares como PARCEIROS AGRICULTORES/OUTORGADOS, estando previsto, na cláusula quarta do documento, que a partilha da produção colhida na área objeto do instrumento será efetuada proporcionalmente às participações de cada condômino, **independente** de em nome de quem forem registradas as transações e 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.”*;

7) Em julho de 2019, houve alteração contratual dessa mesma cláusula, onde as partes se comprometem a **“reconhecer em suas respectivas declarações de imposto de renda, como receitas e despesas, os valores informados pela parceira, que serão apurados conforme decidir a reunião da diretoria”** (grifos nossos);

8) Das e-fls. 36/41, encontram-se as atas de reunião anual da diretoria, deliberando como devem ser declaradas as receitas e despesas. A título exemplo transcrevo a Ata de 2018, a seguir:

[...]

9) Da leitura acima, se depreende que as despesas e receitas foram distribuídas à parceria de forma desigual, com um percentual de 14,67% das receitas destinado à AGROPECUÁRIA, enquanto apenas 10% das despesas foram a ela repassadas. Despesas “extras” com máquinas, benfeitorias e equipamentos são assumidas pelos produtores;

10) Diversas estratégias são utilizadas pelo grupo para reduzir o lucro e, conseqüentemente, a tributação das pessoas físicas, pois o que se observa é que, enquanto os parceiros PF acumularam um prejuízo de R\$ 1.314.778,64, a empresa AGROPECUÁRIA FIGUEIREDO obteve lucros superiores a R\$ 82 milhões, ou seja, o resultado positivo da atividade rural é transportado à empresa, onde a tributação é bem menor, e isso é realizado por meio da parceria;

11) Nesse contexto, foi constatado que o contribuinte integraliza uma saca de soja a um custo de 31 reais, mas a vende, considerando notas de 2016, por cerca de 80 reais, sendo muito curioso e nada razoável que um contribuinte que ao mesmo tempo alega em suas DIRPFs ter prejuízos acumulados, consiga auferir lucros de quase 160% nas transações da agropecuária;

12) Por diversas formas, o contribuinte busca reduzir suas receitas e aumentar suas despesas, sempre sem lastro documental idôneo e que atenda a legislação aplicável. Por exemplo, é o que ocorre com relação ao valor de R\$ 2.193.750,00 lançado como despesa da atividade rural do condomínio, em 10/05/2019, quando, na verdade, restou demonstrado se tratar de cessão de crédito para aquisição de imóvel pela PJ AGROPECUÁRIA FIGUEIREDO. Assim, 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 conseqüente redução/eliminação dos impostos a serem pagos;

13) Analisando o livro caixa do período de 2016 a 2019, verificou-se a existência de diversos lançamentos em que o beneficiário era o próprio integrante do condomínio Luiz Carlos Figueiredo. Em resposta a intimação, o contribuinte informou tratar-se de compensações de receitas apropriadas indevidamente ou estornadas, afirmando também não ter havido desembolso financeiro. Intimado a demonstrar tais receitas o contribuinte afirmou que os documentos estão extraviados. Não bastassem a falta de explicação plausível e a ausência da documentação comprobatória, esses lançamentos, no LIVRO-CAIXA apresentado pelo contribuinte, estavam classificados como “Despesa da Atividade/Defensivos”, revelando um artifício doloso para ocultar transferências de recursos a sócios.

Diante desses elementos, a fiscalização chegou à conclusão de que essa parceria rural, entre a PJ e as PF, seria inviável, caso a empresa não fosse dos próprios produtores rurais, demonstrando claramente a inexistência de um interesse comercial, constituindo, na verdade, uma simulação jurídica voltada à sonegação de impostos.

De fato, toda a vantagem fiscal é construída a partir de um contrato de parceria (assinado pela mesma pessoa, no caso o contribuinte, que representa ambas as partes, isto é, os condôminos e a PJ), cujos percentuais acordados não são respeitados, de modo a levar os resultados positivos para a parte que será menos

tributada. Amparo-me no que diz a fiscalização às e-fls. 43/44 do RF para explicar o esquema e seu verdadeiro propósito:

O benefício de toda essa simulação com consequente transferência de tributação é explicado, de forma simplificada, a seguir, apenas para fins didáticos:

Supõe-se que um produtor rural explore a atividade de café, tendo receita bruta ao longo do ano de R\$ 100 milhões. Suas despesas totalizam R\$ 90 milhões, logo seu resultado com a atividade rural é um lucro de R\$ 10 milhões.

A tributação da atividade rural pode se dar de duas formas, a critério do produtor: pelo resultado da atividade rural ou pelo resultado presumido, conforme disposto no RIR3.

De forma resumida, o produtor é tributado sobre o seu lucro ou sobre 20% de sua receita bruta, a seu critério. Trata-se já de uma possibilidade de planejamento tributário oferecida pela legislação, na qual o produtor escolhe o que lhe for mais conveniente. No nosso caso hipotético a apuração pelo resultado (pelo lucro) traz vantagens ao contribuinte, já que a base de cálculo seria de 10 e não de 20 milhões de reais.

Os R\$ 10 milhões seriam tributados em 27,5%, totalizando R\$ 2,750 milhões de IR4.

Adotaremos agora a utilização de uma suposta parceria entre o produtor rural e uma empresa. Os montantes de receitas e despesas permanecem os mesmos, porém são declarados pelo produtor da seguinte forma:

Receita bruta de R\$ 80 milhões e Despesas de R\$ 80 milhões. O resultado tributável apurado – ou o lucro – é igual a zero. Logo o produtor não tem impostos a recolher.

Os demais valores são lançados como “frutos da parceria” em uma pessoa jurídica (PJ).

Receita bruta – R\$ 20 milhões

Despesas – R\$ 10 milhões

Perceba que o total (PF + PJ) da Receita bruta continua sendo de R\$ 100 milhões, bem como as despesas continuam sendo de R\$ 90 milhões.

Todavia, a tributação na PJ pode ser realizada pelo lucro presumido, que na atividade rural corresponde a 8% da receita bruta para fins de cálculo do IRPJ5 e 12% para o a CSLL6.

De forma simplificada a alíquota do IRPF é de 25%7 (sic) e a da CSLL 9%.

Isso resulta em um IRPJ de aproximadamente R\$ 400 mil e uma CSLL de R\$ 216 mil, totalizando R\$ 616 mil em impostos.

Observe que no caso hipotético a MESMA atividade rural tributada de formas diferentes resultou em uma redução de aproximadamente R\$ 2.750.000,00 a serem arrecadados para aproximadamente R\$ 616.000,00. São mais de R\$ 2 milhões “economizados”.

Mas qual o problema se a empresa de fato existe, se uma parceria foi assinada entre o produtor rural e a PJ? Caso houvesse realmente algum interesse negocial na parceria, nenhum! Se houvesse boa fé na transação, nenhum! Mas é esse o caso?

Ou se trata apenas de uma série de papéis criados com o objetivo de burlar a fiscalização tributária e causar, consequentemente, injustiça fiscal com os que pagam adequada e corretamente seus tributos?

Imagine-se agora que a empresa em questão pertence ao produtor rural. E que todo o resultado (lucro) da empresa será repassado a ele via distribuição de lucros (isentos de impostos).

Agora imagine-se que essa parceria foi assinada pela mesma pessoa, representando as duas partes...

Imagine-se, também, que os percentuais acordados no contrato de parceria não são respeitados, o que resulta no que o lucro de uma das partes foi bem maior que o da outra. E que, curiosamente, essa parte beneficiada foi a que paga menos impostos.

Por todas as razões elencadas neste item, a parceria foi desconsiderada para efeitos tributários, havendo a glosa das despesas relacionadas à parceria com a AGROPECUÁRIA FIGUEIREDO. Da mesma forma, as receitas que tiveram origem na parceria com a AGROPECUÁRIA FIGUEIREDO foram desconsideradas.

Portanto, em virtude dessas condutas ilícitas e abusivas, escoradas num contrato de parceria simulado e igualmente abusivo, as pessoas físicas promovem ano a ano uma maquiagem na apresentação de seus resultados, de forma que nunca seja necessário o pagamento de tributos, resultando, assim, na omissão de rendimentos da atividade rural que foram tributados pelo lançamento, que mantenho pelas razões expostas.

Multa Qualificada

Extraí-se do Auto de Infração (e-fls. 15/16) que a autoridade fiscal aplicou a multa qualificada de 150% prevista no art. 44, I, §1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/07, vigente à época do lançamento. Relevante reproduzir as considerações constantes do Relatório Fiscal em tópico específico sobre o tema (e-fls. 79/80):

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:

[...]

Na mesma esteira foi o posicionamento da primeira instância (e-fls. 40268/40270), explicitado no seguinte trecho do acórdão recorrido:

Portanto, a autoridade fiscal constatou a simulação, realizando uma ampla investigação, onde diversos indícios foram levantados (elencados por mim neste acórdão) e aos quais não se pode deixar de conferir força probante pela coerência que guardam entre si e com os fundamentos da autuação atacada neste processo administrativo.

A própria utilização do artifício simulado revela por si só a conduta dolosa do contribuinte e, no presente caso, restou comprovada, de forma robusta e convergente, a existência de um contrato simulado e abusivo de parceria rural entre pessoas físicas de uma mesma família e uma PJ da qual essas pessoas são sócias, com o único intuito de suprimir ou reduzir o pagamento de tributos.

De outra parte, o impugnante não trouxe aos autos, nem durante o procedimento fiscal nem no contencioso administrativo, nenhuma prova documental ou outra evidência que pudesse afastar a convicção revelada por esse conjunto probatório robusto e consistente, repito, limitando-se a repisar argumentos de insuficiência de provas por parte da autoridade fiscal para requerer a nulidade do lançamento.

Com efeito, os fatos narrados e comprovados nos autos demonstram a conduta reiterada, sistemática e consciente do contribuinte objetivando a não tributação de grande parte de seus rendimentos, não se tratando de mera omissão de receitas como alegado em sua defesa. Tal prática revela evidente ação dolosa, amplamente demonstrada no Relatório Fiscal, enquadrando-se perfeitamente nas hipóteses legais para a qualificação da multa de ofício previstas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/64, como indicado pelo auditor.

Cumprе ressaltar nesse ponto que o julgamento de primeira instância já procedeu à redução da multa qualificada ao percentual de 100% em razão da nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 dada pela Lei nº 14.689/23 e do disposto no art. 106, II, “c”, do CTN.

Sem reparos, portanto, à decisão de piso.

Glosa de Despesas

Nesse item do Recurso Voluntário o contribuinte reitera a alegação de que todas as despesas por ele declaradas são hígidas e devem ser acatadas. Entende que a fiscalização promoveu verdadeiro arbitramento, uma vez que não levou em conta a escrituração apresentada.

Sem razão, mais uma vez, o interessado.

O tema foi minuciosamente tratado no item 5.2 do Relatório Fiscal, no qual a autoridade lançadora analisa as despesas escrituradas e aponta, de forma fundamentada e com amparo em elementos de prova robustos, as razões pelas quais procedeu à desconsideração de parte delas (e-fls. 48/71).

A equipe de auditoria constatou que diversas despesas registradas em Livro Caixa não possuíam os requisitos mínimos necessários para serem consideradas despesas da atividade rural. Não houve arbitramento, ao contrário do que sustenta o recorrente. O que se verifica é a ausência de comprovação, através de documentação hábil e idônea, de que os valores declarados se enquadram nos requisitos previstos na legislação de regência para serem utilizados como dedução da atividade rural.

Em sua defesa, o interessado afirma, de maneira genérica, que as despesas declaradas estariam devidamente comprovadas, sem trazer aos autos qualquer elemento de prova para embasar a sua alegação. As constatações da autoridade lançadora para a desconsideração de cada despesa não foram abordadas pelo recorrente, não merecendo reparos o trabalho fiscal.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar suscitada e negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll