



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13830.722446/2013-91
ACÓRDÃO	2401-012.195 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REGINA MARIA ROCHA QUAGLIATO HERNANDES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2009, 2010, 2011

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

É vedado ao contribuinte inovar na postulação recursal para incluir alegações que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. FATOS PRETÉRITOS. REPERCUSSÃO EM PERÍODOS FUTUROS. FISCALIZAÇÃO. POSSIBILIDADE.

O sujeito passivo submete-se à fiscalização de fatos ocorridos em períodos pretéritos, ainda que não seja mais possível efetuar exigência tributária em relação a esses períodos em face da decadência, quando haja repercussão em exercícios futuros, com reflexos fiscais. O sujeito passivo deve inclusive conservar os documentos de sua escrituração até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos aos exercícios afetados pelos prejuízos da atividade rural apurados.

LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO - LINDB. INAPLICABILIDADE. SÚMULA CARF Nº 169.

O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS DA ATIVIDADE RURAL.

Verificada a inexistência ou a diferença a menor em prejuízos de exercícios anteriores, mantém-se a infração relativa à compensação indevida de prejuízos da atividade rural.

SIMULAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO.

Caracterizado o uso abusivo das formas jurídicas de direito privado com o objetivo de reduzir o imposto de renda, mediante simulação e ausente propósito negocial, impõe-se a desconsideração do ato ou negócio jurídico.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

O planejamento tributário consiste na prática de condutas lícitas, permitidas pelo direito, adotadas pelo contribuinte, e que tem como efeito a redução ou não pagamento do tributo que, caso não tivesse havido o planejamento, seria devido. Constatada a ilicitude do negócio jurídico planejado, ou a falta de realidade e verdade na sua execução, é necessário recompor qual teria sido o fato jurídico tributário, de forma a se atribuir esses efeitos, do negócio jurídico próprio, ao fato tributário.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto quanto à preliminar de nulidade por erro de premissa, para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Elisa Santos Coelho Sarto – Relatora

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Elisa Santos Coelho Sarto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Leonardo Nunez Campos, Marcio Henrique Sales Parada, Matheus Soares Leite, Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 10328 e ss.) interposto em face do Acórdão de nº 11-60.391 da 1ª Turma da DRJ/REC (e-fls. 10.276-10.320) que julgou improcedente a impugnação contra Auto de Infração (e-fls. 2-20), no valor total de R\$ 301.486,33, referente ao

Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF). Houve glosa de despesas da atividade rural nos anos-calendários 2008 e 2009, acarretando a anulação do prejuízo dessa natureza e apuração de rendimento tributável por apuração incorreta do resultado da atividade rural no ano-calendário de 2009. Em consequência, os lucros da atividade rural de períodos posteriores foram compensados com prejuízos anteriores indevidamente, havendo rendimentos tributáveis oriundos da atividade rural no ano-calendário de 2010. O Relatório Fiscal encontra-se nas e-fls. 20-39.

Na impugnação (e-fls. 10002 e ss.), foram abordados os seguintes tópicos:

- i) Da tempestividade;
- ii) Dos fatos;
- iii) Preliminarmente – da decadência do direito de lançar;
- iv) Do Direito – Da livre iniciativa e do direito do contribuinte se auto organizar e contratar livremente, respeitando os primados legais;
- v) Da ausência de dolo, fraude ou simulação e da existência inaplicabilidade da norma antielisiva do art.116 do CTN;
- vi) Da estrutura desenhada pelo Grupo Quagliato – existência de propósito negocial;
- vii) Do pedido.

A 1ª Turma da DRJ/REC, por meio do Acórdão, julgou improcedente a impugnação, com decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009, 2010, 2011, 2012, 2013

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. FATOS PRETÉRITOS. REPERCUSSÃO EM PERÍODOS FUTUROS. FISCALIZAÇÃO. POSSIBILIDADE.

O sujeito passivo submete-se à fiscalização de fatos ocorridos em períodos pretéritos, ainda que não seja mais possível efetuar exigência tributária em relação a esses períodos em face da decadência, quando haja repercussão em exercícios futuros, com reflexos fiscais. O sujeito passivo deve inclusive conservar os documentos de sua escrituração até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos aos exercícios afetados pelos prejuízos da atividade rural apurados.

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS DA ATIVIDADE RURAL.

Verificada a inexistência ou a diferença a menor em prejuízos de exercícios anteriores, mantém-se a infração relativa à compensação indevida de prejuízos da atividade rural.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado, o Recorrente apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 10328 e ss.), em que argumenta, de forma sintetizada, após indicar a tempestividade da peça recursal e fazer um breve resumo do processo administrativo:

- i) **Preliminarmente, da decadência do direito da lançar:** os lançamentos esbarram no prazo decadencial em dois aspectos: a) na pretensão do Fisco à anulação de negócio jurídico ocorrido há mais de 5 anos, como fonte validadora da incidência tributária; b) na desconsideração de prejuízos da atividade rural declarados há mais de 5 anos. A DRJ, no entanto, indicou que não há prazo decadencial para verificação de prejuízo da atividade rural. Embora o lançamento tenha abrangido exercícios de 2008 a 2011, os fatos que desencadearam a conclusão fiscal são de setembro de 2003, quando houve o aumento do capital social da Agro Pecuária Quagliato e o contrato de arrendamento. Embora os efeitos fiscais sejam percebidos em momentos distintos e sucessivos, naquele momento, o Fisco já era conhecedor da situação jurídica e dispunha de todos os elementos necessários para invalidá-los, se assim entendesse. A decadência atinge todo o conjunto de informações postas à disposição do Fisco para convalidar o lançamento tributário.

Além disso, no caso em tela, as bases de cálculo dos exercícios de 2003 a 2013 foram alteradas pela autoridade fiscalizadora, sendo que, nos exercícios já decaídos, não foi efetuado o lançamento da diferença de imposto apurado, mas, ao mesmo tempo, os prejuízos fiscais foram todos glosados. Com isso, os reflexos da reapuração da base de cálculo nos períodos já decaídos, ou seja, a glosa de prejuízos fiscais de anos alcançados pela decadência, repercutiram nos exercícios subsequentes, culminando com a situação de imposto a pagar (IRPF).

Assim, ainda que não se acolha a alegação de que a decadência de todo o AI leve em consideração os fatos realizados em 2003, devendo observar o raciocínio levando em consideração pela decisão da DRJ, é certo ainda que a fiscalização glosou prejuízos fiscais em anos em que já tinham sido alcançados pela decadência quando da lavratura do AI em 12 de novembro de 2013, quais sejam, anos de 2003 a 2008 (contagem pelo art. 173, 1, do CTN, tendo em vista que não houve pagamento de IRPF nesses anos). É apresentada tabela dos prejuízos glosados. A contagem do prazo decadencial deve, ao menos, ter início na data em que o prejuízo fiscal é apurado e, portanto, a partir daí, o Fisco dispõe de cinco anos para verificar os critérios utilizados na quantificação do valor do prejuízo e questionar a forma como ele foi apurado. Passado esse prazo, a autoridade lançadora não pode mais glosar o valor compensado. Colaciona decisões do CARF. Tratando-se de prejuízo da atividade rural, a impossibilidade de revisão pelo Fisco fica ainda mais patente, eis que, de acordo com o artigo 14 da Lei n. 8.023/90, este prejuízo pode ser integralmente compensado nos exercícios posteriores.

Ao final do tópico, pede o cancelamento integral do AI em razão dos fatos jurídicos que deram origem ao lançamento terem ocorrido em 2003 ou em razão de ter glosa de prejuízos fiscais de anos decaídos (2003 a 2008), ou em ordem sucessiva, e caso seja possível, cancelar parcialmente, reapurando-se o IRPF sem considerar as glosas dos prejuízos fiscais ocorridas nos anos de 2003 a 2008.

- ii) **Da nulidade do lançamento decorrente de nova interpretação sobre atos jurídicos pretéritos – violação dos arts. 24 da LINDB e 146 do CTN e ao princípio da segurança jurídica:** A fiscalização conviveu harmoniosamente com a dinâmica dos negócios desenvolvidos pelo Grupo Quagliato por pelo menos 10 (dez) anos sem questionar qualquer aspecto. Ao contrário, as obrigações tributárias, acessórias e principais, ocorridas nesse período foram homologadas, seja com relação ao condomínio, seja com relação à Agro Quagliato S/A. Depois de decorrido considerável lapso temporal de estabilidade desta relação (fisco federal — atividade econômica da família Quagliato), a autoridade fiscalizadora inova, impondo um novo condicionamento de direito. Conforme se extrai do Relatório Fiscal, todo movimento tributário realizado pela fiscalização contra o Recorrente teve, como única causa, a desconstituição de negócios jurídicos de 2003, tendo em vista o entendimento de que foi praticado um ato simulado. Desconstitui-lo feriria a segurança jurídica da parte que transacionou de boa-fé. Pugna pela aplicação do art. 24 da LINDB, do art. 37 da CF/88 e do art. 146 do CTN. Ainda que se tenha convicção de que os negócios da família

se traduzem em ato simulado, os efeitos deste entendimento devem ser prospectivos e não retroativos.

- iii) **Nulidade do auto de infração – erro de premissa – desconsideração das despesas incorridas pelo arrendamento de todos os imóveis de propriedade da Agra Pecuária Quagliato S/A:** ao analisar cálculos da fiscalização concernentes à exclusão das despesas decorrentes de arrendamento efetuados para fins de redução do prejuízo fiscal da atividade, verificou-se que despesas de arrendamento não correlatas aos imóveis integralizados em 2003 também foram glosadas. Houve glosa da despesa do arrendamento de 10.105 alqueires, no entanto, apenas parte da área efetivamente guarda relação com o aumento do capital social mediante integralização ocorrida em 2003. No contrato de arrendamento datado de 01/09/2003, tratado pela fiscalização como um importante indício de simulação, verifica-se que houve arrendamento de uma área de 10.104 alqueires. Desta área arrendada, apenas 5.562 alqueires são oriundos dos imóveis integralizados na Agro Pecuária no ano de 2003. O restante refere-se às áreas obtidas por meio de integralização de capital social ocorrida em 1969 e aquisições próprias da empresa ao longo dos anos. Nos anos subsequentes, a área de arrendamento aumentou. Teria havido, portanto, erro da fiscalização ao efetuar a glosa de toda e qualquer despesa com arrendamento, quando julgou como nulo apenas o negócio jurídico decorrente da integralização de capital social ocorrida em 2003, a qual corresponde exatamente a 59,81% da área arrendada ao Condomínio. A não observância desse ponto impacta diretamente no cálculo da glosa, havendo, portanto, erro na apuração do valor supostamente devido a título de IRPF pelo Recorrente ou até mesmo erro na própria qualificação da infração. A indicação do correto valor exigido pelo sujeito ativo se trata de um requisito formal do lançamento, de forma que, sendo indicado valor absolutamente incorreto, verifica-se a afronta aos artigos 10 e 11, do Decreto 70.235/72 e art. 142, do CTN, devendo ser reconhecida a nulidade do lançamento procedido, sob pena de preterição de requisito essencial ao ato da autoridade administrativa.
- iv) **No mérito – Das razões empresariais e do propósito comercial que embasaram a reorganização societária em análise:** A reorganização engendrada pela família vai muito além da economia tributária, passando pela segregação das atividades desenvolvidas e proteção patrimonial, assim entendida como tendente a evitar a dispersão dos imóveis conforme as naturais sucessões hereditárias fossem ocorrendo, mantendo-se incólume (ao menos nesse sentido) os negócios da família Quagliato. Os membros da família Quagliato são proprietários de diversos imóveis rurais em forma de

condomínio, sendo que exploravam de forma direta a atividade agrícola e pecuária. Outrossim, na mesma proporção da participação no condomínio rural, possuem ações na empresa Agro Pecuária Quagliato S/A, constituída em 1969, tendo com objeto social a exploração das atividades agrícola e pecuária. Igualmente, são proprietários da Usina São Luiz S/A, esta produtora de açúcar e álcool. Por volta de 20% do abastecimento da Usina é garantido pela exploração da atividade agrícola dos imóveis da família. O fiscal não conseguiu vislumbrar a relação de dependência de cada uma as pontas do negócio mantido pela família (condomínio, agropecuária e usina) e clara obrigatoriedade de mantê-las incólumes, sem o risco de desestruturação. A empresa foi constituída em 1969, época em que vários imóveis rurais foram integralizados e, desde então, vem adquirindo imóveis antes de 2003 e após 2003, para mantê-los protegidos e unificados. Uma das etapas da proteção patrimonial e estruturação foi a integralização dos imóveis rurais utilizados no plantio da cana-de-açúcar efetuado em 2003. Em contrapartida, não sendo mais proprietários legais das terras onde remanesciam sua plantação, o contrato de arrendamento foi a solução mais plausível.

Explica o intuito da constituição da Agro Pecuária Quagliato S/A, que seria uma estratégia negocial para proteger a atividade a ser desenvolvida ao longo das gerações. A adoção da forma de sociedade anônima de capital fechado foi pensada para que os imóveis fossem integralizados, mas que, caso um dos acionistas quisesse se retirar, o reembolso seria somente em dinheiro, não podendo reaver o imóvel.

Apresenta a evolução histórica da composição do quadro acionário da Agro Pecuária Quagliato S/A e do Condomínio Fernando Luiz Quagliato e Outros.

- v) **Da inexistência de dolo, fraude ou simulação e da inaplicabilidade da norma antielisiva do art. 116 do CTN:** O artigo 116 do CTN não seria aplicável ao presente caso, uma vez que da sua própria redação está expresso que o comando normativo necessita de regulamentação por Lei Ordinária para ter a devida eficácia jurídica. A sua aplicação ao presente caso também restaria afastada pelos próprios fundamentos fáticos da autuação, visto que não houve tentativa de dissimular a ocorrência do fato gerador ou de descaracterizar qualquer dos elementos da obrigação tributária. Até mesmo para aplicação do artigo 116 do CTN o Agente Fiscal deve provar que o contribuinte agiu com dolo ou fraude, ou ainda que o ato praticado está em desacordo com a vontade formalizada, ou seja, que o contribuinte simulou os seus atos. Não é o que acontece no caso em tela. Tanto a transferência dos imóveis a título de integralização de capital, como

o arrendamento para exploração de atividade agrícola efetivamente ocorreram e de forma válida e eficaz, como atesta o próprio Fisco. Não se pode olvidar que a própria Fiscalização admite que o Condomínio paga mensalmente à Agro Pecuária Quagliato S/A os valores do contrato de arrendamento, dando clara noção de que as operações desenhadas juridicamente são materiais no campo fático. Mais do que isso, os imóveis integralizados, de fato tiveram suas propriedades transferidas do domínio condominial para pessoa jurídica Agro Pecuária Quagliato S/A. Os atos praticados pelo Recorrente e familiares não podem ser classificados como ilegítimos ou ilícitos e a desconsideração destes se desprende da razoabilidade, sendo inteiramente injustificável. O Al não demonstrou a ocorrência dos pressupostos de fato (ocultação do negócio real ou não submissão das partes aos efeitos jurídicos produzidos) e de direito (simulação ou abuso de direito) que o fundamenta, faltando-lhe por isso, suporte que sustente sua validade jurídica. Para caracterização da simulação é necessário ainda contrapor os indícios levantados pela fiscalização, bem como demonstrar que houve intuito doloso do contribuinte em reduzir a carga tributária, agindo pelo modo diverso daquele declarado.

- vi) **Da carga tributária suportada e da faculdade conferida ao contribuinte em optar pelo regime tributário menos oneroso:** Em que pese as alegações de distribuição de lucros sem incidência de IRPF aos sócios da empresa Agro Pecuária Quagliato S/A, não se pode olvidar que, antes da distribuição de lucros e dividendos houve a apuração do resultado da atividade da empresa, bem como o pagamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, na modalidade do lucro presumido, o que, aliás, jamais foi questionado pela fiscalização.

A respeito das despesas dedutíveis da atividade rural e a existência de prejuízo fiscal compensável em sua integralidade, deve-se salientar que tal possibilidade não advém de qualquer estrutura ou manobra praticada pelo Recorrente, mas de própria previsão legal que (i) permite a dedução de gastos com arrendamento como despesa da atividade rural e ainda (ii) a compensação de 100% do prejuízo fiscal, da base de cálculo do IR da pessoa física que desenvolve essa atividade.

O argumento basilar do lançamento é que a integralização dos imóveis e o contrato de arrendamento foram efetivados com o fito exclusivo de economia tributária. O Fisco entende que o único objetivo dos membros da família Quagliato é gerar despesa no Livro Caixa e reduzir o resultado da atividade rural. Mesmo nesta conclusão, o Agente Fiscal deixa claro que as operações não encontram qualquer restrição legal. Pelo contrário, afirma que são operações lícitas e com base apenas na premissa de que o objetivo

foi a economia tributária, o Agente Fiscal desconsidera o contrato de arrendamento entre o Condomínio Fernando Luiz Quagliato e Outros e a Agro Pecuária Quagliato S/A.

vii) **Do aumento de capital social da empresa Agro Pecuária Quagliato S/A mediante integralização de imóveis rurais e do contrato de arrendamento:**

Embora tenha ocorrido a transferência dos imóveis rurais para a Agro Pecuária Quagliato S/A, certo é que a atividade de plantio e colheita da cana-de-açúcar continuou a ser desenvolvida normalmente pelo condomínio. Ou seja, efetivamente, somente a terra nua foi integralizada na referida sociedade. Desse modo, também não prospera a argumentação da fiscalização de que a integralização das terras pelo valor constante da declaração de bens seria um movimento anormal em ambiente de negociação. Isso porque, de fato, tanto a cana plantada quanto o maquinário existente permaneceram como de propriedade do Condomínio, o qual efetivamente desenvolve a atividade de exploração da cultura canavieira. Ao contrário do que quer fazer crer a autoridade administrativa, não há que se falar em ausência de tributação na operação de integralização dos imóveis com relação às benfeitorias e cultura já plantada, posto que estas não foram transmitidas à sociedade. Tanto é verdade que, posteriormente, na venda da cana-de-açúcar pelo Condomínio à Usina, referida operação foi devidamente tributada na condição de receita da atividade rural por ele desenvolvida.

No tocante aos imóveis elencados no tópico 7.02 do AI, cumpre salientar que são aquisições antigas das pessoas físicas, que, em que pese conste na Ata de Integralização de 2003, as benfeitorias (paiol, mangueiras, galpão, plantação de café, etc) não mais existiam ou estavam desativadas, de modo que a justificativa para a menção das mesmas na Ata, é tão somente exigência feita pelo Cartório de Registro de Imóveis para averbar a transferência de titularidade do imóvel, com base na própria Ata.

Questionamentos a respeito de atrasos no pagamento pelo arrendamento ou adiantamentos realizados, não devem ser levados em consideração, nem se prestam a ilidir a estrutura organizacional, pois, além de se referir a poucos pagamentos dentro do universo fiscalizado, trata-se de situações corriqueiras em âmbito comercial, a qual, a depender do bom relacionamento entre as partes, não há aplicação de qualquer penalidade pelo atraso.

Quaisquer dos argumentos traçados pela Fiscalização e, posteriormente acolhidos pela 1ª Turma da DRJ/REC não merecem subsistir.

- viii) Pedido: requer o conhecimento do Recurso e seu provimento. Pugna, ao final, pelo direito de realizar sustentação oral.

Em seguida, os autos foram encaminhados a este d. Conselho.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Elisa Santos Coelho Sarto**, Relatora

1. Admissibilidade

O recurso é tempestivo. Contudo, deve ser conhecido apenas em parte em razão de preclusão.

Do confronto das alegações apresentadas pela Recorrente em sua impugnação com aquelas apresentadas em seu recurso voluntário, verifica-se que a preliminar de nulidade do auto de infração por erro de premissa, por haver desconconsideração das despesas incorridas pelo arrendamento de todos os imóveis de propriedade da Agro Pecuária Quagliato S/A, foi apresentada de forma inédita apenas em sede recursal.

Nesse contexto, necessário esclarecer que a impugnação promove a estabilidade do processo entre as partes, de modo que a matéria ventilada em recurso deve guardar estrita harmonia com aquela abordada pelo recorrente em sua impugnação. Não pode a parte contrária ser surpreendida com novos argumentos em sede recursal, em razão da preclusão processual, por força dos arts. 16 e 17 do Decreto 70.235/1972:

Art. 16. A impugnação mencionará: [...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Vê-se, assim, que, nos termos do Decreto nº 70.235/72, a impugnação delimita a lide, operando-se a preclusão sobre quaisquer outras alegações. Fogem a esta regra apenas situações excepcionais, como as matérias de ordem pública, atinentes a fato ou direito superveniente e vícios na decisão de piso, desde que tempestivo o recurso.

No caso da mencionada preliminar, não se faz presente nenhuma dessas situações excepcionais, que autorizariam a apresentação de novas alegações em sede recursal.

Situação diferente ocorre em relação à preliminar suscitada pelo Recorrente de nulidade do lançamento decorrente de nova interpretação sobre atos jurídicos pretéritos, em que questiona violação dos arts. 24 da LINDB e 146 do CTN e ao princípio da segurança jurídica. Considerando que o art. 24 da LINDB entrou em vigor apenas em abril de 2018, entende-se que se enquadra em direito superveniente.

Ante o exposto, CONHEÇO EM PARTE o recurso, exceto quanto à preliminar de nulidade por erro de premissa.

2. Preliminares

2.1. Decadência

Entende o Recorrente que os lançamentos esbarram no prazo decadencial em dois aspectos: a) na pretensão do Fisco à anulação de negócio jurídico ocorrido há mais de 5 anos, como fonte validadora da incidência tributária; b) na desconsideração de prejuízos da atividade rural declarados há mais de 5 anos.

No entanto, não prospera a argumentação do Recorrente. Como bem explica o acórdão da DRJ, cujas razões aqui se adota:

Por oportuno, cabe transcrever partes do Acórdão nº 104-19.219, de 27/02/2003, que tratou da retificação de prejuízo fiscal da atividade rural de período anterior, com reflexo em outro período de apuração do tributo ainda não atingido pelo decadência:

Acórdão 104-19.219 de 27/02/2003 EMENTA IRPF ANOS-CALENDÁRIO DE 1996 E 1999 - ATIVIDADE - RURAL COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - DECADÊNCIA - ABRANGÊNCIA - O prazo decadencial vincula-se direta e exclusivamente aos fatos geradores objeto do lançamento tributário, não se aplicando a elementos advindos de ano-calendário anterior, ainda que este já tenha sido atingido pela decadência. Assim, constatando-se que o ano-calendário fiscalizado encontra-se passível de revisão, é perfeitamente cabível o lançamento resultante da retificação do valor apropriado, a título de prejuízo da atividade rural a compensar, mesmo que este tenha origem em ano-calendário abarcado pela decadência.

DISPOSITIVO

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos. REJEITAR a preliminar de decadência e, no mérito DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

VOTO CONDUTOR "(...) De fato, a revisão de valores apurados em anos calendários anteriores já abrangidos pelo decurso do prazo decadencial é

absolutamente inquestionável. O que não implica reconhecer que o conceito de decadência abranja também a revisão de valores que, advindos de período já tomados pela decadência, venham a influir na apuração do resultado de ano calendário ainda não decadente.

Evidentemente que o conceito decadencial não abrange tal influência. Exatamente por esta integrar as apropriações de ano calendário não decadente. Restrita a revisão à essa específica influência, respeitadas as apropriações efetuadas, ainda que incorretamente, em períodos já decadentes. Pela simples motivação de que o conceito decadencial, quer do artigo 150, § 4º, quer do artigo 173, ambos do CTN, vincula-se direta e exclusivamente ao lançamento tributário a que se referencia.

(...)A simples leitura do dispositivo em questão evidencia de sua absoluta ressonância com o princípio da decadência, a que se reporta tanto o artigo 149. § único, como os artigos 150, § 4º, e 173, todos do CTN, como antes mencionado. Isto é, se determinada apropriação influi no resultado na apuração do crédito tributário, é passível de revisão essa circumsrita influencia. Ainda que, na origem, seja legalmente carregada de período já decadente.

(Grifei)

10.1. Cabe, ainda, transcrever ementa e dispositivo do Acórdão nº CSRF/04-00.054, de 21/06/2005:

Acórdão CSRF 04-00.054 de 21/06/2005 EMENTA IRPF RESULTADO DA ATIVIDADE AGRÍCOLA REVISÃO DE PREJUÍZO COMPENSÁVEL — DECADÊNCIA — ABRANGÊNCIA O conceito decadencial, quer do artigo 150, § 4º, quer do artigo 173, ambos do CTN, vincula-se direta e exclusivamente ao lançamento tributário a que se referencia: não abrange a revisão de valores advindos de período anterior, já abrangido pela decadência, que influem na apuração do resultado de ano calendário não decadente, restrita a revisão a essa circumsrita e específica influência, respeitadas as apropriações efetuadas, ainda que incorretamente, em períodos já decadentes.

DISPOSITIVO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL ACORDAM os Membros da Quarta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso e determinar o retorno dos autos à Câmara recorrida para o exame do mérito do recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente relatório. Vencidos os Conselheiros Romeu Bueno de Camargo, José Ribamar Barros Penha e Wilfrido Augusto Marques que negaram provimento ao recurso..

VOTO CONDUTOR No caso, a fiscalização verificou inicialmente que o prejuízo da atividade rural fora incorretamente apurado na declaração do exercício de 1995, com indevida utilização nas declarações dos exercícios posteriores (1996 a 2000). A origem da incorreção seria o fato de a contribuinte haver procedido à

atualização monetária indevida dos saldos de prejuízos e de incentivos fiscais nos anos-calendário de 1989 e 1990 (fls. 12 a 18).

No acórdão recorrido, foi acolhida a arguição de decadência, sob o seguinte argumento (fls. 276) (...)De plano, verifica-se que tal entendimento carece de base legal. No caso em apreço, o lançamento, cientificado a contribuinte em 28/09/2000, abarcou os anos-calendário de 1996 e 1999, que ainda não se encontravam atingidos pela decadência, seja qual for o ângulo pelo qual se analise.

Destarte, uma vez que os anos-calendário fiscalizados não haviam sido atingidos pela decadência, não há óbice à exigência de comprovação acerca dos elementos que de alguma forma influenciaram os respectivos lançamentos, ainda que vinculados a exercícios anteriores. Ressalte-se que os anos-calendário anteriores aos autuados, em que teria ocorrido o alegado lapso na correção dos saldos de prejuízo a compensar - estes sim alcançados pela decadência - não foram revistos. O que houve foi tão-somente a retificação do valor do prejuízo a compensar, apropriado nos exercícios fiscalizados.

Nesse sentido é o Acórdão nº 104-19.219, de 27/02/2003, cujo voto vencedor foi acatado por unanimidade de votos, assim ementado: (...) (Grifei)

11. O art. 19 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, estabelece a possibilidade de a pessoa física compensar o prejuízo fiscal, mas em contrapartida fixa a obrigatoriedade da guarda do Livro Caixa e dos documentos fiscais que demonstram a apuração do prejuízo a compensar, conforme abaixo transcrito:

Art. 19. O resultado positivo obtido na exploração da atividade rural pela pessoa física poderá ser compensado com prejuízos apurados em anos-calendário anteriores.

Parágrafo único. A pessoa física fica obrigada à conservação e guarda do Livro Caixa e dos documentos fiscais que demonstram a apuração do prejuízo a compensar. (Grifei)

11.1. Não é por outro motivo que o legislador, no parágrafo único do art. 19 da Lei nº 9.250, de 1995, exige a conservação e guarda do Livro Caixa e dos documentos fiscais que demonstram a apuração do prejuízo a compensar. Assim, não há prazo fatal para a compensação de prejuízos da atividade rural, mas em contrapartida, em períodos fiscalizados não atingidos pela decadência o prejuízo na atividade rural que o contribuinte pretende compensar está sujeito à análise da Administração Tributária.

12. Foram glosadas despesas da atividade rural nos anos-calendário de 2008 e 2009 na forma de arrendamento de terras com Agro Pecuária Quagliato SA, acarretando em anulação do prejuízo dessa natureza. Em consequência das glosas, houve ajustes no resultado da atividade rural do contribuinte nos anos-calendário de 2010 a 2012.

12.1. As citadas despesas com arrendamento de terras com Agro Pecuária Quagliato SA compuseram o prejuízo da atividade rural no período de 2003 a 2007. Entretanto, o lançamento diz respeito ao Imposto de Renda Pessoa Física considerando fatos geradores ocorridos em 31/12/2008, 31/12/2009, 31/12/2010, 31/12/2011 e 31/12/2012, sendo que a sua ciência se deu em 19/11/2013, momento em que ainda não havia se observado o prazo decadencial.

12.2. Apesar de a integralização do capital na empresa Agro Pecuária Quagliato SA e o posterior contrato de arrendamento dessas terras ao condomínio terem origem em 2003, o lançamento referente às infrações fiscais foi embasado em glosas de despesas e aproveitamento de prejuízos constantes da escrituração contábil e fiscal do contribuinte e de suas Declarações de Ajuste Anual nos anos-calendário fiscalizados (2008/2012).

13. Portanto, ainda que a referida integralização do capital na empresa Agro Pecuária Quagliato SA e o posterior contrato de arrendamento se reportem ao ano-calendário de 2003, os efeitos sobre o resultado tributário da pessoa física se operaram nos anos-calendário fiscalizados, com o registro das despesas de arrendamento e compensação de prejuízos, períodos estes ainda não atingidos pela decadência.

14. Os efeitos do contrato de arrendamento na forma de despesas que compõem o resultado da atividade rural se estenderam por vários exercícios fiscais e, para fins de decadência, há que se considerar os períodos em que houve reflexos na redução das bases de cálculo do IRPF.

15. Não há que se falar em prazo decadencial para a verificação de prejuízo da atividade rural. O prazo decadencial diz respeito ao dever/poder de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário. O procedimento de verificação do prejuízo da atividade rural consiste fundamentalmente em atestar a regularidade do valor pleiteado (prejuízo) para a compensação com o resultado positivo da atividade rural, ainda que tal análise implique em verificar fatos ocorridos há mais de cinco anos.

16. Não é cabível o lançamento de crédito tributário referente a período atingido pela decadência, mas por outro lado não há restrições no CTN de a Administração Tributária verificar a conformidade com o ordenamento jurídico de prejuízo e com isso verificar a possibilidade de o valor pleiteado reduzir a base de cálculo do Imposto de Renda em período não decadente. Não poderia ser outro o entendimento: como permitir que o resultado positivo da atividade rural seja reduzido indevidamente com um prejuízo inexistente?

16.1. Enfim, ao contribuinte incumbe a prova da regularidade dos valores utilizados para redução da base de cálculo nos períodos fiscalizados, e a autoridade tem a prerrogativa de deles discordar, enquanto não transcorrido o prazo previsto na legislação para constituição do crédito tributário correspondente; podendo, para tanto, efetuar verificações em períodos

anteriores, já atingidos por esse mesmo prazo decadencial; vedada, obviamente, a possibilidade de apuração e constituição de créditos tributários desses últimos.

Portanto, não há que se falar em decadência da revisão dos valores advindos dos anos anteriores que influem na apuração do resultado do ano ainda não decadente. Como visto, a decadência do direito de lançar (de constituir) crédito tributário não deve se confundir com o dever da Administração Tributária de fiscalizar a existência do alegado direito creditório (alegado prejuízo fiscal compensável). São situações completamente díspares.

A decadência, no direito tributário, opera tão somente sobre o direito material da Administração Tributária de, a partir da ocorrência do fato gerador do tributo, promover o respectivo lançamento, não afetando fatos estranhos ao aspecto temporal da hipótese de incidência e que, não obstante pertencentes a períodos anteriores, contribuem, lado outro, para a tipificação perfeita do aspecto quantitativo. A decadência, portanto, não afeta o poder/dever do fisco de investigar fatos passados com repercussão futura.

Vale dizer, quando o crédito utilizado na compensação tem origem em prejuízo fiscal de anos anteriores, há que se proceder com análise da apuração de cada um dos anos-calendário pretéritos, que serviram para a composição do direito creditório vindicado. Trata-se de apreciação na qual não se aplica contagem de decadência, vez que se restringe à verificação da liquidez e certeza do crédito vindicado. No caso concreto, o prejuízo fiscal declarado tem natureza de direito creditório vez que utilizado na apuração como elemento compensável.

O direito de compensar o prejuízo fiscal não compartilha da natureza jurídica mesma do tributo, tendo natureza de direito creditório, destarte o direito do contribuinte à compensação de prejuízos rege-se pela lei em vigor no ano-calendário em que utilizado. A decadência opera-se apenas sobre o tributo em espécie e não sobre o procedimento de aferição da certeza e da liquidez de um direito creditório compensatório.

As glosas realizadas a partir de 2003 resultaram em lançamento relativo a fatos geradores ocorridos a partir de 31/12/2008. Com ciência em 19/11/2013, não há que se falar em decadência.

2.2. Nova interpretação sobre atos jurídicos pretéritos – violação do art. 24 da LINDB, do art. 146 do CTN e ao princípio da segurança jurídica

Defende o Recorrente que desconstituir negócio jurídico de 2003, tendo em vista o entendimento de que foi praticado um ato simulado feriria a segurança jurídica da parte que transacionou de boa-fé. Deve então ser aplicado o art. 24 da LINDB e art. 146 do CTN. Destaca-se a redação de ambos os dispositivos:

LINDB:

Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018) (Regulamento)Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público.

CTN

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

No entanto, não prospera o argumento do Recorrente, uma vez que se trata de uma situação de simulação. Nota-se que o negócio jurídico simulado, de acordo com o art. 169 do Código Civil, não convalesce com o tempo, nem está sujeito a confirmação.

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

[...]

Art. 169. O negócio jurídico nulo não é suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo.

Desde a sua constituição, o ato estava maculado. Além disso, este ato não está completo, passível de atrair a aplicação do art. 24 da LINDB, visto que ainda produz efeitos entre as partes contratantes e também efeitos tributários, aqui discutidos. De toda forma, destaca-se a redação da Súmula CARF nº 169, que prevê a não aplicação do art. 24 da LINDB ao processo administrativo fiscal:

Súmula CARF nº 169

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Em relação ao art. 146 do CTN, sua aplicação também não se sustenta, visto que houve uma simulação no presente caso. O próprio CTN, em seu art. 149, alça a situação em que o sujeito passivo age com dolo, fraude ou simulação a um patamar que permitiria até mesmo revisão de ofício, pela autoridade administrativa, do lançamento. Este caso, portanto, não é uma simples modificação de critérios jurídicos, mas a constatação do ato jurídico simulado, que não convalesce com o tempo.

Em relação ao princípio da segurança jurídica e da boa-fé, também não há violação, uma vez não se pode considerar que partes que participaram de um ato jurídico simulado agiram de boa-fé.

3. Mérito

3.1 Das razões empresariais e propósito negocial

Sustenta o Recorrente que há razões empresariais e propósito negocial que embasaram a reorganização societária, sendo que a reorganização passa pela segregação das atividades desenvolvidas e proteção patrimonial, assim entendida como tendente a evitar a dispersão dos imóveis conforme as naturais sucessões hereditárias fossem ocorrendo, mantendo-se incólume (ao menos nesse sentido) os negócios da família Quagliato.

Neste ponto, não merece prosperar as alegações do Recorrente. Como bem dispõe o Acórdão da DRJ:

18. Do acima exposto e não contestado pelo interessado, fica evidenciado que o valor da "despesa com arrendamento", redutora do resultado da atividade rural, regressa quase inteiramente à pessoa física como "dividendos distribuídos" isento do imposto de renda. Ou seja, houve uma "despesa", redutora da base de cálculo do imposto de renda pessoa física oriunda da atividade rural, a qual quase inteiramente se transformava em rendimento isento para o contribuinte (dividendos/lucros).

19. Verifica-se que o interessado, para justificar que a despesa redutora do resultado da atividade rural com contrato de arrendamento possuía um propósito negocial, informa que as operações desenhadas tinham como intuito a manutenção dos negócios familiares e o abastecimento da Usina São Luiz S/A (e sua produção) e que era essencial que os imóveis rurais fossem mantidos na estrutura do Grupo Quagliato como forma de garantir a continuidade das atividades comerciais.

20. A retirada de imóveis do grupo econômico, com a possível não entrega da produção rural à indústria familiar, é uma mera hipótese, um "receio" conforme a impugnação. O interessado não trouxe aos autos qualquer comprovação da iniciativa por parte dos condôminos de não fornecerem sua produção à indústria da família ou mesmo de se desfazerem de seus bens imóveis antes da integralização do capital na empresa Agro Pecuária Quagliato S/A. Mesmo porque a indústria pertence ao mesmo grupo familiar, apesar das naturais sucessões hereditárias.

21. Por outro lado, analisando-se o argumento apresentado em conjunto com as demais informações constantes do presente processo, verifica-se que as pessoas físicas envolvidas, entre elas o sujeito passivo, aparentemente não teriam tido benefícios pessoais com a integralização de seus bens na empresa Agro Pecuária Quagliato S/A. Cabe recordar alguns pontos:

- a integralização dos imóveis na pessoa jurídica se deu pelo valor constante da última Declaração do Imposto sobre a Renda Pessoa Física dos interessados, entre elas o sujeito passivo. Nessa situação não há ganho de capital, "lucro", para os antigos proprietários;
- não consideração das benfeitorias e plantações existentes no momento da transferência. Nessa situação aparentemente os antigos proprietários teriam aberto mão de investimentos realizados nos imóveis;
- transferência dos bens para uma sociedade anônima de capital fechado, na qual, se porventura pretendessem se retirar, não readquiririam as propriedades e sim um reembolso do valor de suas ações.

21.1. O acima exposto reforça o afirmado pela fiscalização no item 11 do Relatório Fiscal, conforme abaixo transcrito:

(...)11.1 O contribuinte realizou operações que, a seus olhos e à luz do exame que realizou na implementação, configuram hipótese de incidência tributária mais vantajosa. A intenção do negócio é clara e unicamente desonerar a tributação na pessoa física.

11.2 Os efeitos da conduta do contribuinte são unicamente tributários, qual seja, produzir despesas na atividade rural consecutindo em menor resultado tributável para fins de apuração do IRPF. Como já exposto, nenhuma mudança prática ocorreu, apenas geração fictícia de despesa lesando o Fisco. A falta de propósito negocial é flagrante.

(...)

22. A defesa apresentada vai, ainda, no sentido de que há no ordenamento jurídico pátrio a garantia da livre iniciativa e do direito de o contribuinte se auto organizar e contratar livremente, expondo que o contribuinte tem a liberdade de escolher a melhor forma de dispor de seus negócios comerciais desde que não contrarie disposição legal e ainda que tenha por finalidade a economia tributária.

Expõe, em síntese, que não há vedações no ordenamento jurídico que impeçam as práticas efetuadas e que não houve abuso, simulação ou dissimulação.

23. Ocorre que contratos válidos, mesmo que formalmente dentro dos limites legais, podem ser desconsiderados para fins tributários, se não contiverem um propósito negocial que o justifique. O que se percebe no presente caso é simplesmente a finalidade de economia tributária. Como informado pelo contribuinte, o condomínio de pessoas sofreu alterações nas mesmas proporções da empresa Agro Pecuária Quagliato S/A e mantém-se como maior fornecedor da indústria familiar.

23.1. A mera regularidade formal dos contratos de arrendamento não lhes confere validade para fins de dar suporte à dedução de despesas de arrendamento que reduzem a base de cálculo do imposto de renda sobre a atividade rural.

24. No caso ora analisado há ainda elementos importantes que devem ser ressaltados:

O lapso temporal entre a integralização dos imóveis pertencentes às pessoas físicas que formam o Condomínio e a celebração do contrato de arrendamento

25. Como assinalado no Relatório Fiscal, as pessoas físicas que formam o condomínio de pessoas físicas Fernando Luiz Quagliato e Outros decidem integralizar imóveis rurais deles próprios na pessoa jurídica Agro Pecuária Quagliato SA, em Assembleia Geral Extraordinária de 01 de setembro de 2003, imóveis esses que já vinham sendo por eles explorados na atividade rural.

26. No mesmo dia, a pessoa jurídica Agro Pecuária Quagliato SA celebra contrato de arrendamento dessas terras com o condomínio de pessoas físicas Fernando Luiz Quagliato e Outros para exploração rural, ou seja, imóveis próprios que vinham sendo explorados pelo próprio condomínio são integralizados no capital da PJ e no mesmo momento são arrendados para prosseguimento da exploração da atividade rural pelas pessoas físicas, gerando, assim despesas dedutíveis da base de cálculo do IR.

26.1. Verifica-se que as operações de integralização e arrendamento realizadas no mesmo dia, sem levar em consideração as benfeitorias, plantações e a capacidade produtiva de cada imóvel, demonstram que de constituíram em mera formalidade.

Interdependência entre as partes envolvidas 27. Outro ponto muito importante a ser recordado é a interdependência entre as partes envolvidas. Tanto o Condomínio de pessoas do qual sujeito passivo faz parte, quanto a Agro Pecuária Quagliato, como a Usina São Luiz S/A pertencem às mesmas pessoas físicas nas mesmas proporções.

27.1. O condomínio de pessoas arrenda terras de pessoa jurídica (Agro Pecuária Quagliato) cujos sócios são eles mesmos, e frise-se as terras arrendadas antes pertenciam aos próprios condôminos.

27.2. Tal contrato gera despesa dedutível com redução da base de cálculo do imposto de renda nas pessoas físicas integrantes do condomínio e, em seguida, o auferimento de rendimento isento por parte dos contribuintes na forma de lucros e dividendos distribuídos pela empresa arrendatária.

28. O documento de arrendamento firma um acordo entre duas partes que na verdade são uma só. Não há vontade das partes, pois não há partes mas uma só pessoa ou conjunto de pessoas que assinam documentos nas duas posições. Uma pessoa jurídica "de papel" recebeu bens e os arrendou a quem os deu.

29. Ficou demonstrado que não há efeitos econômicos perante terceiros, a operação ficou limitada aos mesmos interessados. As mesmas terras continuaram a ser exploradas pelas mesmas pessoas que continuaram a vender para a mesma indústria. Todos integrantes do mesmo grupo econômico formado por membros da família Quagliato.

Existência de situações anormais, não esperadas em contratos firmado entre terceiros distintos

30. Conforme dados expostos no Relatório Fiscal há diversas situações que não são esperadas em contratos de arrendamento. A seguir são transcritas algumas das situações apuradas pela Fiscalização:

- o condomínio de pessoas físicas antecipa remessa de dinheiro para adimplemento do arrendamento ou a atrasa segundo sua conveniência, sem repercussão contratual, sem penalidades;
- as benfeitorias e plantações existentes foram negligenciadas em ata da Assembleia, que as omitiu. Devido ao seu alto valor, o tratamento a ser dado a elas deveria estar identificado em todas as fases;
- ninguém doa uma benfeitoria para em seguida pagar aluguel pelo uso dela. No caso das plantações de cana de açúcar, cujo ciclo é plurianual, é inverossímil crer-se que a pessoa física doaria todo o investimento realizado no restante desse ciclo e depois pagaria pelo seu aproveitamento;
- no caso de financiamento bancário - cédula de crédito rural e assemelhadas, a PJ, dona das terras, garante, com seus próprios bens, o empréstimo do arrendatário PF junto aos bancos Itaú, Bradesco e Santander, situação incomum quando firmado entre terceiros distintos;
- o ajuste de preço pelo arrendamento faz-se pela área total do conjunto de imóveis e inclui no cômputo área de terras pertencente à reserva legal e reserva permanente, sem menção a possível acerto no preço devido à maior ou menor área produtiva de cada imóvel ou de sua localização;
- em alguns meses a transferência de numerário entre PF e PJ ocorre posteriormente à data prevista e em outubro de 2008 não há transferência e não há cobrança de multa prevista na cláusula décima quinta nem qualquer outro encargo ao arrendatário, fato excepcional se fosse contrato entre terceiros;

- os atrasos e adiantamentos seguem o interesse do condomínio de pessoas físicas. Os imóveis adquiridos em 2006, 2007 e 2008, com dinheiro da pessoa física transferido a PJ, são arrendados formalmente por aditivo meses após a compra, sem registro de despesas nesse espaço de tempo por parte da PJ;
- não há despesas contábeis. Não há despesas de material de escritório, computadores, energia elétrica ou qualquer outra despesa cotidiana de empresa regularmente constituída e tampouco de cultivo de cana de açúcar, atividade principal declarada no CNPJ;
- a Agro Pecuária Quagliato SA não possui empregados registrados. Paga a previdência social sobre pró-labore somente. O responsável contábil, que assina os livros e as declarações da pessoa jurídica, é um dos peritos, trabalha sem remuneração pois a PJ nada pagou a ele no período.

31. Tal arranjo negocial burla o princípio da capacidade econômica (contributiva), garantido a nível constitucional (art. 145 e 153 da Constituição Federal de 1988). A capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar os tributos, sendo um importante instrumento capaz de realizar a justiça fiscal.

[...]

33. Ocorre que o arranjo negocial apurado pela Fiscalização caracteriza simulação denominada "fraude à lei", no sentido que se lhe empresta o Direito Civil, causando lesão ao Fisco. A Agro Pecuária Quagliato SA, no período, pelo demonstrado pela Fiscalização, desempenha uma pessoa jurídica simbólica, "de papel", não apresentando indício de atividade econômica real. A Agro Pecuária Quagliato SA não representa uma unidade (personalidade jurídica própria) autônoma, dona de direitos e obrigações mas mero repositório provisório de recursos em bancos e fornecedora de documentos de despesas deduzidas no livro-caixa da atividade rural do condomínio Fernando Luiz Quagliato e Outros.

34. Aqui podemos frisar que lesar ao "Fisco" é lesar a Administração Pública, é reduzir indevidamente a maior fonte de custeio da União que são os tributos. Cite-se, ainda, que o imposto de renda é uma importante fonte de recursos para os Estados, Distrito Federal e Municípios, tendo em vista a repartição de receitas previstas no art. 159 da Constituição Federal de 1988. Assinale-se que as receitas tributárias constituem instrumento ímpar na consecução dos objetivos fundamentais previstos no art. 3º da Constituição Federal de 1988.

34.1. Há que ser lembrada, ainda, a Função Social da Propriedade. A Constituição Federal garante no art. 5º, caput e inciso XXII, o direito à propriedade, estabelecendo no inciso XXIII que a propriedade atenderá a sua função social. O pagamento dos tributos que lhes são cabíveis é forma de cumprir tal função.

35. Há extenso embasamento na legislação para as glosas e para os lançamentos efetuados pela Fiscalização, como bem apontado no Auto de Infração no Enquadramento Legal. Recorde-se que o Decreto nº 3.000, de 1999, regulamenta

a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto de Renda, tendo a base legal citada em cada dispositivo.

36. Recorde-se, ainda, que de acordo com o disposto no art. 73 do RIR e art. 11, do Decreto-Lei nº 5.844, de 23/09/1943, todas as deduções estão sujeitas à comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora, e se forem pleiteadas deduções exageradas em relação aos rendimentos declarados, ou se tais deduções não forem cabíveis poderão ser glosadas.

37. Frise-se que são citados no Auto de Infração, inclusive, os arts. 166, inciso VI, e 167 do Código Civil, abaixo transcritos:

Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

(...)VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

(...)Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

38. Com relação às jurisprudências administrativa trazidas aos autos pelo interessado, cabe assinalar que elas não lhe beneficiam, haja vista que as decisões apresentadas, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, não constituem normas complementares do Direito Tributário, porquanto não haja lei que lhes atribua eficácia normativa. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente se aplicando às partes envolvidas nos litígios correspondentes.

38.1. O interessado apresenta jurisprudências administrativas que lhe seriam favoráveis. Cumpre, então, transcrever ementas de Acórdãos com o atual entendimento do Carf no sentido de que a autoridade fiscal deve desconsiderar os atos jurídicos praticados com simulação (sob aparente licitude), não podendo ficar presa aos princípios do direito privado quanto aos efeitos tributários dos atos e fatos jurídicos.

Esse é o entendimento que vem sendo adotado por este Conselho.

IRPF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. ELISÃO FISCAL. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO. A interpretação da norma tributária, até para a segurança do contribuinte, deve ser primordialmente jurídica, mas a consideração econômica não pode ser abandonada. Assim, uma relação jurídica sem qualquer finalidade econômica, digo, cuja única finalidade seja a economia

tributária, não pode ser considerada um comportamento lícito. A simulação é a modalidade de ilícito tributário que, com maior frequência, costuma ser confundida com elisão. Na simulação, a declaração recíproca das partes não corresponde à vontade efetiva e a causa da ocultação está sempre voltada para a obtenção de algum benefício que não poderia ser atingido pelas vias normais, o que demonstra tratar-se de um ato antecipadamente deliberado pelas partes envolvidas, que se volta para um fim específico, no caso contornar a tributação. Na simulação tem-se pactuado algo distinto daquilo que realmente se almeja, com o fito de obter alguma vantagem. Reconhece-se a liberdade do contribuinte de agir antes do fato gerador e mediante atos lícitos, salvo simulação e outras patologias do negócio jurídico, como o abuso de direito e a fraude à lei, conforme ensina Marco Aurélio Greco. (Planejamento Tributário. 3ª ed. Dialética:2011, p.319.). (Acórdão nº 2801-003.958, data de publicação: 10/03/2015, rel. Marcio Henrique Sales Parada).

IRPF. SIMULAÇÃO. OCORRÊNCIA. A ausência de propósito negocial válido e justificável advindo do conjunto de operações realizadas pelo contribuinte com redução de tributo e em prejuízo de terceiro, a Fazenda Nacional, evidencia simulação tributária. (Acórdão nº 9202-01.194, data da publicação:20/10/2010, rel. Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira). OPERAÇÕES ESTRUTURADAS. SIMULAÇÃO. Constatada a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizaram determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais de declaração de vontade, resta caracterizada a simulação relativa, devendo-se considerar, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, o negócio jurídico dissimulado. (Acórdão nº 1401-000.868, data de publicação: 18/12/2012, rel. Fernando Luiz Gomes de Mattos).

Verifica-se que, portanto, que houve uma simulação, visto que o contrato de arrendamento está permeado por várias situações não habituais, como: antecipação e atraso de remessa de dinheiro sem repercussão; falta de menção às benfeitorias na Ata de integralização do capital social por meio das propriedades (ainda que elas tenham permanecido com o condomínio de pessoas físicas, dado o alto valor, entende-se que deveria ter sido prevista explicitamente a sua destinação); ajuste do preço pela área total e não pela qualidade/características da terra arrendada; imóveis adquiridos posteriormente e que levaram meses para serem objeto de aditivo para inclusão no Contrato de Arrendamento, sem que houvesse lançamento na contabilidade de despesas durante o período em que não estavam acobertados pelo arrendamento; falta de empregados registrados e despesas contábeis. Estes fatos demonstram é que a Agro Pecuária Quagliato é apenas uma pessoa jurídica veículo, para simular a existência de um arrendamento, gerando despesas que serão deduzidas no âmbito da pessoa física e valores a serem distribuídos como dividendos isentos no âmbito da própria empresa.

Por haver a simulação, aplica-se o art. 149 do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou **simulação**;

Torna-se irrelevante a aplicação da norma antielisiva constante no parágrafo único do art. 116 do CTN.

3.2. Da faculdade conferida ao contribuinte em optar pelo regime tributário menos oneroso

Defende o Recorrente que, mesmo com o fito exclusivo de economia tributária, não haveria impedimento em adotar o regime tributário menos oneroso, visto que o Fisco esclarece que as operações não encontram qualquer restrição legal.

No entanto, não prosperam estas alegações do Recorrente. Ainda que as operações utilizadas pelas partes, sejam, a princípio, lícitas, o seu resultado não o é, vez que houve a comprovação de uma simulação. Ou seja, a forma utilizada poderia ser lícita, caso não fossem utilizadas com o intuito de fraudar a lei.

O planejamento tributário consiste na prática de condutas lícitas, permitidas pelo direito, adotadas pelo contribuinte, e que tem como efeito a redução ou não pagamento do tributo que, caso não tivesse havido o planejamento, seria devido. Nesse sentido, o planejamento tributário é, antes de tudo e nada mais além do que um planejamento. Trata-se de um pensar com antecedência, um se organizar, um planejar, tendo em mente que, para se alcançar determinado resultado negocial, existe uma alternativa ou um outro negócio jurídico lícito que, se realizado, levará à redução ou não pagamento de tributo. Neste sentido, quando se está diante de um planejamento tributário, pressupõe-se a existência de um negócio normal (não planejado) que enseja uma determinada carga de tributação, e um negócio jurídico alternativo (planejado), que tem por efeito a redução ou não pagamento de tributos pelo contribuinte. No entanto, sendo constatada a ilicitude do negócio jurídico planejado, ou a falta de realidade e verdade na sua execução, é necessário recompor qual teria sido o fato jurídico tributário, de forma a se atribuir esses efeitos, do negócio jurídico próprio, ao fato tributário. Assim, não há que se falar, neste caso, em planejamento tributário lícito.

4. Da sustentação oral

Ao final do Recurso, o Recorrente pugna pelo seu direito de realizar sustentação oral, nos termos do art. 58, inciso II do Regimento Interno do CARF.

Esclarece-se que cabe às partes ou a seus patronos acompanharem a publicação da pauta de julgamento no Diário Oficial da União (DOU), com antecedência de 10 (dez) dias e no site da internet do CARF, podendo, então, requerer a sustentação oral nos termos disciplinados pelo Regimento Interno.

5. Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, exceto quanto à preliminar de nulidade por erro de premissa, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Elisa Santos Coelho Sarto