



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13830.722465/2013-17
ACÓRDÃO	2201-012.741 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FERNANDO LUIZ QUAGLIATO FILHO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. APRESENTAÇÃO DOCUMENTAL. MOMENTO OPORTUNO. IMPUGNAÇÃO. EXCEÇÕES TAXATIVAS. PRECLUSÃO.

De acordo com o art. 16, inciso III, do Decreto 70.235, de 1972, os atos processuais se concentram no momento da impugnação, cujo teor deverá abranger “os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972). Não obstante, a legislação de regência permite a apresentação superveniente de documentação, na hipótese desta se destinar a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Cabe a apresentação de acervo documental destinado a contrapor-se à fundamentação específica inaugurada durante o julgamento da impugnação, que não é o caso dos autos.

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Cleber Ferreira Nunes Leite, Wilderson Botto (substituto[a] integral), Thiago Alvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 746-790):

Cuida-se de Auto de Infração de fls. 02/07 relativo à glosa de compensação indevida de prejuízo da atividade rural oriundo da declaração final de espólio de Fernando Luiz Quagliato que aproveitado pelo sujeito passivo na qualidade de sucessor e retificação no prejuízo da atividade rural do ano-calendário 2011. A

glosa de prejuízo anterior resultou em ajuste do prejuízo da atividade rural no ano-calendário 2011 para 522.659,56.

2. Abaixo transcreve-se parte do Auto de Infração: [...]

3. Conforme a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração, em procedimento de verificação de despesas de arrendamento com relação à atividade rural de Fernando Luiz Quagliato, CPF 013.401.828-15, cujo óbito ocorreu em 08 de agosto de 2011, e que, por força do artigo 131, inciso II, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional -CTN) impõe ao sucessor a qualquer título a responsabilidade tributária nos termos ali especificados, foi efetuado o lançamento acima descrito, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração de compensação indevida de prejuízos da atividade rural.

4. Conforme o auto de infração, o procedimento fiscal sob Mandado de Procedimento Fiscal Fiscalização nº 0811800-2013-00782-0 em Marly Ferreira Quagliato e Outros, CPF 170.616.138-74, resultou na formalização de processo administrativo nº 13830.722.441/2013-68, que incluiu na sujeição passiva o contribuinte. Dessa fiscalização advieram glosas de despesas da atividade rural dos anos-calendário 2008 e 2009 e glosa de prejuízo da atividade rural dos anos-calendário 2003 a 2007, com repercussão nos anos calendário 2010 e 2011. Como corolário, todo o prejuízo da atividade rural declarado na declaração final de espólio de Fernando Luiz Quagliato, CPF 013.401.828-15, no valor total de R\$ 3.243.098,85, e aproveitado pelos sucessores foi anulado. Em consequência, o resultado da atividade rural de períodos posteriores foi utilizado/compensado indevidamente com o prejuízo glosado.

5. Foram efetuados os ajustes necessários nas declarações dos sucessores. O prejuízo da atividade rural aproveitado pelo sujeito passivo oriundo da declaração final de espólio de Fernando Luiz Quagliato, CPF 013.401.828-15, foi de R\$ 405.387,45 (12,5% de 50% de R\$3.243.098.85).

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/12/2011	405.387,45	75,00
31/12/2012	0,00	75,00

6. O Relatório Fiscal de fls. 124/144, que é parte integrante do auto de infração de fls. 103/121, efetuado em nome de Marly Ferreira Quagliato e outros (entre eles o contribuinte), processo administrativo nº 13830.722.441/2013-68, apresenta relato detalhado do procedimento fiscal e das infrações apuradas. Abaixo apresentamos resumo do referido Relatório:

1. DA EXECUÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL

- foi realizado procedimento fiscal sob Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização nº 0811800-2013-00782-0 com o objetivo de verificar o

cumprimento das obrigações tributárias referentes à atividade rural das declarações de ajuste anual do Imposto sobre a Renda Pessoa Física - DIRPF, exercícios 2009 e 2010, anos-calendário 2008 e 2009 de Fernando Luiz Quagliato, CPF 013.401.828-15, cujo óbito ocorreu em 08/08/2011 decorrendo inventário e partilha por escritura pública de 24/10/2011, e que, por força do art. 131, inciso II, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN) impõe ao sucessor a qualquer título a responsabilidade tributária nos termos ali especificados;

- o de cujus deduziu despesas escrituradas no livro-caixa da atividade rural com arrendamento utilizando-se de estratagem de usar da pessoa jurídica Agro Pecuária Quagliato SA para incorporar imóveis rurais de sua propriedade, já explorados por ele em condomínio, como integralização de capital e ato contínuo proceder a seu arrendamento ao próprio sujeito passivo, caracterizando simulação denominada "fraude à lei", nº sentido que se lhe empresta o Direito Civil, causando lesão ao Fisco;

- preliminarmente, foi expedido Mandado de Procedimento Fiscal Diligência - MPF-D sobre Agro Pecuária Quagliato SA, sociedade anônima de capital fechado, CNPJ 53.408.878/0001-27, obtendo-se livros Diários de 2003 a 2012, Atas de Assembleias e, por amostragem, documentos variados;

- iniciado o procedimento fiscal pela expedição do Mandado de Procedimento Fiscal -Fiscalização nº 0811800-2013-00788-9, foi lavrado o Termo de Início de Fiscalização em 03 de setembro de 2013, com ciência postal em 09 de setembro de 2013, intimando a responsável/sucessora causa mortis a apresentar livros e documentos pertinentes do de cujus;

- a responsável/sucessora entregou primeiramente planilhas demonstrativas e balancetes dos vários condomínios existentes para exploração da atividade rural e entregou cópia da Escritura Pública de Inventário e Partilha registrada no 1º Tabelião de Notas e de Protesto de Letras e Títulos da Comarca de Ourinhos, SP, aos 24 de outubro de 2011.

Posteriormente, entregou o livro denominado Diário acompanhado de balancetes do condomínio de pessoas físicas Fernando Luiz Quagliato e Outros. Em 26 de setembro de 2013 entregou os demais livros e documentos solicitados no Termo de Início da Ação Fiscal. Nas três ocasiões houve esclarecimento dos procedimentos adotados por esta fiscalização e dúvidas esclarecidas reciprocamente;

- o escopo da ação fiscal prendeu-se especificamente à análise dos contratos de arrendamento mantidos entre o condomínio de pessoas físicas Fernando Luiz Quagliato e Outros e a pessoa jurídica Agro Pecuária Quagliato SA, e seus aditivos, e sua admissibilidade como gerador de despesa dedutível na atividade rural do de cujus;

- subsistiu a lavratura de Auto de Infração, com inclusão de sujeitos passivos solidários, para glosa de despesa da atividade rural nos anos-calendário 2008 e 2009 e posteriormente ampliação do período para anos-calendário 2010 a 2012, para ajustes nº resultado da atividade rural face a aproveitamento indevido de prejuízo de anos anteriores;

2. DA ATIVIDADE ECONÔMICA DO DE CUJUS - o de cujus foi empresário e produtor rural e exerceu atividade rural grande parte como integrante do condomínio de pessoas físicas Fernando Luiz Quagliato e Outros (código contábil adotado por ele = 0004) formado pelos seguintes membros no período de 2003 a 2009: [...]

mnêmico	acionista	CPF	participação condonômial %
FLQ	Fernando Luiz Quagliato	013.401.828-15	25,00
JLQN	João Luiz Quagliato Neto	013.402.048-00	25,00
RQ	Roque Quagliato	013.402.128-20	25,00
FEQ	Francisco Eroides Quagliato	027.822.608-63	12,50
DMRQCQA	Daniela Maria Rocha Quagliato Coronado Antunes	190.920.628-80	4,17
FEQF	Francisco Eroides Quagliato Filho	061.749.708-76	4,17
RMRQH	Regina Maria Rocha Quagliato Hernandes	158.243.078-06	4,16

- o de cujus foi integrante do condomínio de pessoas físicas Roque Quagliato e Outros(código contábil adotado por ele = 0103) e ainda isoladamente no código contábil adotado por ele =0201, cuja análise das atividades não foi objeto desta ação fiscal;

- o de cujus e aquelas demais pessoas físicas são sócias da Agro Pecuária Quagliato SA, sociedade anônima de capital fechado, CNPJ 53.408.878/0001-27, na seguinte proporção no período de 2003 a 2009:

mnêmico	acionista	CPF	participação societária %
FLQ	Fernando Luiz Quagliato	013.401.828-15	25,00
JLQN	João Luiz Quagliato Neto	013.402.048-00	25,00
RQ	Roque Quagliato	013.402.128-20	25,00
FEQ	Francisco Eroides Quagliato	027.822.608-63	12,50
DMRQCQA	Daniela Maria Rocha Quagliato Coronado Antunes	190.920.628-80	4,17
FEQF	Francisco Eroides Quagliato Filho	061.749.708-76	4,17
RMRQH	Regina Maria Rocha Quagliato Hernandes	158.243.078-06	4,16

- há a mesma composição do condomínio de pessoas físicas acima citado. Não há de se falar em sigilo fiscal entre eles acerca da atividade rural do condomínio;

- apresenta planilha que expõe que a participação societária no período de 2003 a 2009 da Usina São Luiz S/A, CNPJ 53.408.860/0001-25, usina de

açúcar e álcool compradora de cana de açúcar do condomínio, era no período a mesma do condomínio de pessoas físicas Fernando Luiz Quagliato e Outros e da Agro Pecuária Quagliato S/A;

3. DOS FATOS CONHECIDOS DO FISCO, CONFORME ESCRITURAÇÃO E DOCUMENTOS - o de cujus e aquelas demais pessoas físicas citadas, sócias da pessoa jurídica Agro Pecuária Quagliato SA, que na verdade é o condomínio de pessoas físicas Fernando Luiz Quagliato e Outros, decidem integralizar imóveis rurais deles próprios nessa pessoa jurídica, em Assembleia Geral Extraordinária de 01 de setembro de 2003, os quais já vinham sendo por eles explorados na atividade rural, para no mesmo momento receberem esses mesmos imóveis na condição de arrendatários pessoas físicas - PFs da arrendadora pessoa jurídica -PJ;

- ato contínuo, 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;

- conforme Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - DITR do exercício 2004, referenciada às plantações do ano de 2003, item 7.3 adiante, havia sido feito alto investimento pelas pessoas físicas, como pode ser observado nos valores das culturas informados, ou seja, em que pese a exploração econômica nas mãos das pessoas físicas em andamento, resolveram pagar pelo alto investimento que elas mesmas realizaram nos imóveis;

- mensalmente, o condomínio de pessoas físicas transfere numerário como pagamento do arrendamento para conta corrente da pessoa jurídica arrendadora que é aplicado nº mercado financeiro como normalmente seria se estivesse na conta corrente de PF;

- o numerário retorna incontinente ao condomínio como adiantamento de dividendos segundo conveniência;

- findo o período de apuração, o numerário regressa quase inteiramente à pessoa física como dividendos distribuídos, depois de formal assembleia, ao mesmo tempo em que capitaliza o condômino/pessoa-física/sujeito passivo com dinheiro isento do Imposto sobre a Renda Pessoa Física - IRPF;

- os tributos da pessoa jurídica são apurados pela sistemática do lucro presumido;

- a operação de arrendamento é escriturada no livro-caixa da atividade rural do condomínio de pessoas físicas como despesa, representando

abatimento da receita, que foi empregado por cada condômino de acordo com seu percentual de participação;

- o condomínio de pessoas físicas antecipa remessa de dinheiro para adimplemento do arrendamento ou a atrasa segundo sua conveniência, sem repercussão contratual, sem penalidades;

- parte dos imóveis rurais já era objeto de contrato de arrendamento anterior dentro da mesma sistemática, os quais foram reunidos nesse mesmo contrato de 01 de setembro de 2003. Houve aditivos pela inclusão de novos imóveis no contrato de arrendamento como em 01 de novembro de 2005, 01 de agosto de 2006, 02 de janeiro de 2007 e 01 de agosto de 2007. Há outros arrendamentos de pequena monta firmados entre o condomínio e terceiros e outro entre o condomínio e a Usina São Luiz S/A, nos quais não foram encontradas irregularidades;

4. DA ATA DE ASSEMBLEIA GERAL EXTRAORDINÁRIA - AGE - DE 01 DE SETEMBRO DE 2003 - foi proposta, sem motivação expressa para tal desiderato, a incorporação dos bens imóveis (128 itens) descritos na conferência de bens constante dessa própria ata por matrícula no registro de imóveis de cada comarca, totalizando área de 6.255,77 alqueires paulistas ou 15.138,95 ha;

- para atender ao disposto no artigo 8º da Lei nº 6.404, de 1976, foram nomeados três peritos para proceder à avaliação dos bens imóveis a ser incorporados. O presidente da assembleia também informou que a avaliação dos bens imóveis seria efetuada com base no valor constante da última declaração de bens do Imposto sobre a Renda Pessoa Física - IRPF de cada acionista na data de 31 de dezembro de 2002, conforme faculta o artigo 23 da Lei nº 9.249, de 1995 (§1º do artigo 132 do Decreto nº 3.000, de 1999 -Regulamento do Imposto sobre a Renda — RIR/99), já que este será o valor a ser transferido a título de integralização de capital, cujo valor nominal perfaz R\$ 21.520.989,88, por não obrigar à apuração dos ganhos de capital ínsita ao caso;

- os três peritos nominados trabalham em regime assalariado para o condomínio de pessoas físicas Fernando Luiz Quagliato e Outros ou para a Usina São Luiz S/A, ou ambos. Nenhum deles trabalha formalmente para Agro Pecuária Quagliato SA;

- a AGE foi re-ratificada por outra AGE, agora de 02 de fevereiro de 2004, contendo desta feita sua motivação que foi a de alterar "a descrição de determinados imóveis objetivando adequá-la à redação constante da matrícula, para atender exigências do Canário de Registro de Imóveis";

- as datas, os horários, a complexidade das operações, o dia levado a registro, revelam que o ritual ab initio seria mera formalidade. As benfeitorias e plantações existentes naquele momento foram negligenciadas na ata, que as omitiu. Devido

ao seu alto valor, item 7.3 adiante, deveria estar identificado em todas as fases o tratamento a ser dado a elas;

5. DO CONTRATO DE ARRENDAMENTO DE IMÓVEL RURAL DE 01 DE SETEMBRO DE 2003 E ADITIVOS - na cláusula primeira do contrato de arrendamento são listados imóveis rurais objeto do arrendamento num total de 10.104,45 alqueires paulistas (x 2,42 = 24.452,76ha). Esse total contém os 128 itens integralizados;

- na cláusula segunda informa-se que o arrendamento inclui terras e benfeitorias;

- na cláusula quarta é informado o preço do arrendamento importando em 25 toneladas de cana de açúcar por alqueire paulista por ano;

- na cláusula sétima o contrato poderá ser rescindido a qualquer tempo se estiverem de comum acordo os contratados;

- na cláusula nona caso haja financiamento para exploração da atividade a arrendadora tão-somente assinará a anuência da respectiva carta, para fins de garantia pignoratícia;

- na cláusula décima segunda o arrendatário com o consentimento por escrito da arrendadora poderá empreender quaisquer modificações no imóvel, sem indenização;

- na cláusula décima quinta o não-cumprimento de qualquer cláusula implicará em perdas e danos por parte do infrator, além de multa de 20% sobre o valor da produção anual de cana de açúcar;

- na cláusula décima sexta as partes elegem o foro de Ourinhos para dirimir pendências relativas ao contrato, - assina pela arrendadora pessoa jurídica Agro Pecuária Quagliato SA Fernando Luiz Quagliato e pelo arrendatário condomínio de pessoas físicas Fernando Luiz Quagliato e Outros: Fernando Luiz Quagliato, João Luiz Quagliato Neto, Francisco Eroides Quagliato e Roque Quagliato, todos responsáveis administradores da Agro Pecuária Quagliato. As duas testemunhas também compõem o corpo de peritos da avaliação da integralização citada;

- esses imóveis já vinham sendo explorados economicamente pelo condomínio de pessoas físicas Fernando Luiz Quagliato e Outros continuamente há tempos. Alguns desses imóveis sofreram ajustes documentais e de área tendo em vista a dinâmica econômica e social como abertura de novas comarcas, serviços de georeferenciamento que precisa a área superficial do imóvel, mudanças de nomes, INCRA, NIRF, matrículas no Registro de Imóveis entre outras, todavia, sem repercussão tributária;

- o documento de arrendamento é corolário da integralização citada, porquanto tenta firmar 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. Nada mudou entre os dias 31 de agosto de 2003 e 02 de setembro de 2003 exceto que uma pessoa jurídica "de

papel" recebeu bens e os arrendou a quem os deu, não gerando consequências jurídicas a quem quer que seja;

- as cláusulas sétima, décima segunda e décima sexta são inócuas. Como alguém pode divergir dele mesmo?;

- 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;

- evidentemente essas pessoas físicas transferiram de PF para PJ e vice-versa quanto e quando a seu alvedrio porquanto não há terceiros envolvidos. A saída de numerário de conta da pessoa física dá-se o nome de "pagamento de arrendamento" e a saída de numerário da pessoa jurídica dá-se o nome de "distribuição de dividendos". A primeira como despesa da atividade rural e a segunda capitalização de recursos da PF isenta do Imposto de Renda;

- aditivos ao contrato, firmados em 01 de novembro de 2005, 01 de agosto de 2006, 02 de janeiro de 2007 e 01 de agosto de 2007, não modificam o quadro simulatório, apenas juntaram ao contrato outros imóveis adquiridos no período;

- caso a integralização tivesse ocorrido de fato, a data e horário em que a assembleia ocorreu e a complexidade das operações envolvidas, bem como a data da celebração do contrato de arrendamento, revelam que este foi mera formalidade para gerar despesas da atividade rural no condomínio;

6. DA AGRO PECUÁRIA QUAGLIATO SA - a principal atividade econômica informada em DIPJ da Agro Pecuária Quagliato SA e no cadastro do CNPJ é "Cultivo de cana-de-açúcar" e no CNPJ encontra-se indicada unicamente atividade secundária "Criação de bovinos para corte". A ata da Assembleia Geral Ordinária/Extraordinária de 31 de julho de 2012 consolida o estatuto indicando nº artigo 3º "A sociedade tem por objetivo a exploração da agropecuária; comercialização dos produtos de plantio e lavoura; cria; cria e engorda de gado bovino ou outros animais de grande ou pequeno porte, bem como o comércio e industrialização da carne desses animais, e o arrendamento de imóveis rurais". O arrendamento de imóveis rurais consta como última atividade do estatuto;

- nos livros contábeis de Agro Pecuária Quagliato S/A têm-se mínimos lançamentos necessários a dar cobertura à simulação. Muitas páginas servem para assentar a distribuição de dividendos. Outras tantas para aplicações financeiras e resgates. Contudo alguns lançamentos chamam a atenção:
- no mês de setembro de 2003 são conciliados contabilmente alugueis recebidos antecipadamente no semestre com ajustes contábeis da nova situação surgida, a de transferências mensais;
- a transferência em 05 de maio de 2008 para pagamento de parte do arrendamento de abril de 2008 e a outra parte diferida saldada em 19 de maio de 2008, sem cobrança de juros e sem penalidade; em 09 de fevereiro, 09 de março, 14 de maio, 09 de junho e 09 de novembro de 2009 recebimento arrendamento fora do prazo, sem juros e sem penalidade. Outros tantos de mesmo jaez repetem-se amiúde;
- a transferência de 11 de novembro de 2008 no valor de R\$ 1.348.545,16 acerca do arrendamento de outubro e setembro de 2008 e as várias no transcorrer do ano de 2009 revelam que não há uma "obrigação de pagar arrendamento" pois o dia limite não é respeitado, não há imposição de penalidade, conforme prevê cláusula décima quinta do contrato;
- também incomum a pessoa física adiantar por conta do arrendamento R\$550.000,00 em 27 de dezembro de 2007 para a PJ adquirir imóvel Fazenda Santa Rosa por R\$540.000,00 na mesma data, já no nome do CNPJ, evitando os trâmites de nova integralização;
- ainda incomum as transferências, ora adiantando ora atrasando remessas, de 31 de outubro de 2006, de R\$420.000,00 - adiantamento, cujo desenlace deu-se na aquisição da Fazenda Três Barras por R\$513.000,00, em 17 de novembro de 2006, e de 22 de dezembro de 2006, de R\$914.431,98 referente novembro de 2006 - atraso, para aquisição do Sítio Antonieta em 22 de dezembro de 2006, no valor de R\$ 639.900,00;
- os atrasos e adiantamentos seguem o interesse do condomínio de pessoas físicas, servindo a pessoa jurídica de mero simulacro documental. 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 retromencionados, trabalha sem remuneração pois a PJ nada pagou a ele no período;

- de todo o exposto, resta hialino que Agro Pecuária Quagliato SA, no período, 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;

- todo o arazoado cotejado escancara a simulação. Na essência, a operação casada "alienação/arrendamento" permanece uma simulação mesmo sem a coletânea de observações retro a respeito dos atos contábeis formais;

7. DAS BENFEITORIAS E PLANTAÇÕES E CULTURAS - no âmbito da pessoa física os bens típicos da atividade rural como benfeitorias, pastagens, plantações, máquinas agrícolas, instalações e equipamentos, barracões, casas e vilas residenciais, cana plantada, galpões, gado, currais, quando são adquiridos tornam-se despesa e quando são vendidos representam receita tributável. O de cujus não ofereceu à tributação benfeitorias que foram alienadas pelo ato de integralização de capital havida formalmente, porém declarou no anexo da atividade rural de suas declarações de ajuste anual que "os valores das alienações dos bens da atividade rural foram integralmente tributados como receita da atividade rural";

- quanto à Agro Pecuária Quagliato SA nada é citado na ata de 01 de setembro de 2003 e na ata re-ratificadora de 02 de fevereiro de 2004 acerca do destino das benfeitorias e plantações e culturas existentes nos imóveis naquele dado momento. Infere-se, quer pela leitura da ata e da descrição dos imóveis, quer pelo contrato de arrendamento em sua cláusula segunda, que as benfeitorias foram integralizadas. Exemplifica-se: imóvel integralizado item 1.01 consta "contendo várias benfeitorias" na AGE de 01 de setembro de 2003 porém o novo texto reproduzido na ata de 02 de fevereiro de 2004, do georeferenciamento, omite essa informação; 1.02 consta "existem 5 casas de tijolos, um galpão de tijolos, uma mangueira" em ambas atas; 1.04 consta "contendo benfeitorias, 1 casa de tijolos, 10 casas de madeira, 1 paiol de madeira, 1 silo trincheira, 1 garagem de tijolos, 1 galpão de madeira, 1 mangueira de tábuas e rede elétrica" em ambas atas;

situação repetida ao longo da descrição de cada imóvel. Com relação às plantações, item importantíssimo no tocante à valoração para fins transacionais, nada é citado. No item 1.15 tem-se em ambas atas: "... diversas benfeitorias, tais como casas, sede e colônia, tulhas, chiqueiro, paiol e 18.000 pés de café." No item 6.05 da ata de 02 de fevereiro de 2004 consta "... contendo 1.500 cafeeiros, formados, 1.000 cafeeiros de primeira produção, uma casa em mau estado de conservação, 10,00 alqueires em pastos e o restante ocupado com terreno para plantação de cereais, cafezais e matas:..."

- dados extraídos da DITR, que se renovam nos demais anos e cujas propriedades correspondem à área majoritária objeto do arrendamento: [...]

- o valor das culturas, pastagens e benfeitorias em geral, declarado em Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - DIAT ITR -retro mostra-se altíssimo e suplanta o valor da terra nua declarado, fato que não poderia ser negligenciado na ata de integralização e no contrato de arrendamento, em plena produção da safra, evidenciando que não há transmissão alguma, apenas um ajuste escritural visando fraudar à lei, lesando o Fisco. Se houvesse realmente terceiros e respectiva tradição de propriedade, as benfeitorias e plantações e culturas existentes seriam exaustivamente negociadas;

- importante salientar que os bens da atividade rural deveriam ser lançados como receita da atividade rural na declaração de ajuste anual do ano-calendário 2003. Consta apenas a informação da transferência da titularidade sem, no entanto, a tributação dos respectivos valores. Dessa omissão emerge uma transferência meramente formal sem nada modificar no âmbito prático vez que antes e depois do evento a exploração das lavouras constituídas permaneceu da mesma maneira sob comando do sujeito passivo. Caso as benfeitorias não tivessem constado como despesas da atividade rural, deveriam estar discriminadas na declaração de bens, anotação que não ocorreu;

- 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;

8. DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA - a integralização de capital com bens imóveis em 01 de setembro de 2003 foi efetuada com base no valor constante da última declaração de bens do Imposto sobre a Renda Pessoa Física - IRPF de cada acionista na data de 31 de dezembro de 2002, conforme faculta o §1º do artigo 132 do RIR/99, por não obrigar à apuração dos ganhos de capital neste caso. A incorporação dos bens imóveis descritos na conferência de bens constante dessa própria ata deu-se pelo valor de R\$ 21.520.989,88. Balancete de 31 de dezembro de 2010 de Agro Pecuária Quagliato SA aponta imobilizado total de R\$284.944.843,39, enquanto foi de R\$24.323.460,14 em 31 de dezembro de 2003, revelando expressiva economia tributária no viés utilizado pelo de cujus;

[...]

- são transcritos o §1º do artigo 145 da Constituição do Brasil, que trata que sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, e excertos da lavra do Dr. LEANDRO PAULSEN;

- é assinalado que o de cujus é beneficiado por legislação excepcional para afastar sua tributação, como no ganho de capital na alienação de bens pelo valor

constante na DIRPF e por distribuição de dividendos isenta do Imposto sobre a Renda Pessoa Física ou então tributação mitigada com juros sobre capital próprio. Sua capacidade contributiva sobeja inegavelmente;

9. FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA - é feita uma breve exposição acerca da fundamentação jurídica que balizou o procedimento e transcrito fragmento de texto de autoria de MARCO AURÉLIO GRECO, que trata de "fraude à lei", e o art. 166 do Código Civil de 2002, Lei nº 10.406, de 2002, que dispõe sobre as hipóteses de negócio jurídico nulo;

- esclarece que a norma tributária de incidência que prevê o fato gerador é imperativa porque incide sempre que ocorrer o fato gerador e não fica a critério da parte dizer se incide ou não a imposição da lei tributária. No caso, o arrendamento com Agro Pecuária Quagliato SA se traduz numa simulação, sobretudo aqueles advindos de recém integralização. O sujeito passivo albergou-se simuladamente em situação benéfica, buscando desonerar-se de seus efeitos tributários;

- expõe que o conceito de simulação foi positivado no Código Civil de 2002, Lei nº 10.406, de 2002, em seu artigo 167, o qual é transcrito;

- o terceiro prejudicado é o Fisco. A conduta do sujeito passivo é adrede. A vontade foi a de subtrair tributo ao gerar despesa dedutível no livro-caixa com documentos fornecidos pela PJ e usufruir de dividendos isentos do Imposto sobre a Renda Pessoa Física;

- traz a posição da doutrina sobre o significado e o alcance do que está contido no texto da Lei. Cita textos de MARCOS BERNARDO DE MELLO, MARCO AURÉLIO GRECO, LEANDRO PAULSEN e IVES GANDRA DA SILVA MARTINS;

- somente a fraude à lei atribui à simulação o caráter de vício suficiente para anular o ato simulado. Houve simulação, pois a operação de arrendamento, funcionando como estratégia, foi empregada para a consecução de fim não-correspondente ao ordenamento e à finalidade da Lei. Sendo nulo, seus efeitos são ex tunc;

10. ADOÇÃO DE FORMAS JURÍDICAS PELO SUJEITO PASSIVO - o de cujus promoveu, em 01 de setembro de 2003, a transmissão formal da propriedade de imóveis seus em condomínio com outras pessoas físicas, como aumento de capital da sociedade anônima da qual é sócio na MESMA PROPORÇÃO de suas ações na sociedade para em seguida, na condição de acionista da pessoa jurídica em questão, arrendá-los a si mesmo como se fosse um contrato bilateral;

- tem-se a movimentação financeira da importância estipulada, às vezes no prazo, às vezes há adiantamentos ou atrasos, sem que haja abatimento no preço ou aplicação de penalidade. À medida que as parcelas foram recebidas pela pessoa jurídica, eram repassadas incontinentemente à figura dos sócios pessoas físicas como distribuição de dividendos ou aplicadas no mercado financeiro;

- a manobra não muda a posição patrimonial do grupo. O condomínio transfere numerário para ele mesmo sob as vestes de pessoa jurídica segundo dia e hora de seu interesse, o qual retoma segundo dia e hora de seu interesse. Fato irrelevante que o sujeito passivo transduziu em fato econômico com proveito na seara tributária como se despesa fosse;

- findo o período regular, os tributos são apurados e o remanescente lucro distribuído aos sócios livres do Imposto sobre a Renda Pessoa Física - IRPF. Esse lucro é praticamente o montante do valor do arrendamento, já que a sociedade não tem despesas de custeio nem outro tipo de atividade;

- como se depreende, o estratagema adota formas jurídicas, embora lícitas, com a intenção de, no conjunto, gerar despesas fictícias no livro-caixa da atividade rural das pessoas físicas tendo por objetivo reduzir seu resultado rural contornando a legislação por uma violação indireta à norma geral impositiva a fim de evitar a aplicação de uma norma jurídica obrigatória, causando prejuízo a terceiros, no caso o Fisco;

11. MOTIVAÇÃO DA CONDUTA DO SUJEITO PASSIVO - 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;

- 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;

- o de cujus, acionista da PJ, não usou a sociedade anônima com o intuito de explorar bovinos de corte ou cultivo de cana, suas atividades principais: ele articulou a sociedade anônima para unicamente, por intermédio desta, propiciar abatimento da receita da atividade rural do sujeito passivo e demais componentes do condomínio de pessoas físicas, mediante estratagema acima explanado, atingindo inequivocadamente o conceito de "fraude à lei". O que há, desde o início, é apenas uma simulação de negócio dela com ela mesma para driblar a tributação e com essa exclusiva intenção, é inoponível ao Fisco;

- o dinheiro nunca sai do domínio da pessoa física, pois a transferência de numerário de conta PF para conta PJ e depois da conta PJ para conta PF é nada mais do que transferência do mesmo numerário entre contas da própria pessoa física. Não é dinheiro da PJ, é da própria PF em conta da PJ ilusoriamente para mascarar fato inexistente;

- os documentos obtidos durante diligência sobre Agro Pecuária Quagliato SA mostraram que a estrutura da PJ é meramente formal, sob o mesmo controle e mesmo domínio factual. A pessoa jurídica dá suporte documental ao condomínio. Não há assunção de obrigações recíprocas, ao contrário do que consta no

contrato de arrendamento, pois as pessoas são as mesmas nas duas pontas do negócio;

- conclui que a pessoa jurídica foi utilizada apenas para compor o conjunto de atos com o objetivo de gerar despesas dedutíveis no livro-caixa das pessoas físicas, não havendo, dessa forma, nenhum outro propósito negocial.

12. CONCLUSÃO - o de cujus furtou-se à tributação do Imposto sobre a Renda Pessoa Física da atividade rural, ao buscar na norma jurídica uma operação de integralização de capital em pessoa jurídica e arrendamento subsequente, encetada com o propósito de não pagar imposto, fraudando o Fisco;

- a finalidade da pessoa jurídica Agro Pecuária Quagliato SA é gerar despesa de livrocaixa na atividade rural da pessoa física e enviar dinheiro a essa mesma pessoa física isento do IRPF;

- portanto, as despesas escrituradas pelo condomínio de pessoas físicas como arrendamento formalizado com Agro Pecuária Quagliato SA, tanto as de cana de açúcar quanto as de pastagens, não se prestam a reduzir o resultado da atividade rural, sendo suas consequências tributárias daí decorrentes apuradas neste processo;

- foi acrescentado o conjunto de normas que respaldam o procedimento fiscal. Transcreve o artigo 2º da Lei nº 9.784, de 1999, que "Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal", o art. 5º do Decreto-Lei nº 4.657, de 1942 - Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro, e os artigos 126 e 118 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN);

- assinala que diante do exposto aplica-se a imposição tributária desconsiderando-se o aparente negócio formal. O que subsiste é a escrituração de despesas inexistentes que nº ato são glosadas de ofício;

- os contratos de arrendamento de pastagens da Fazenda Nova Canaan e da Fazenda Harmonia ou Porto Ermidão, estabelecidos com Agro Pecuária Quagliato SA e datados de 01 de janeiro de 2004 com data de término 31 de dezembro de 2009, padecem do mesmo vício e pelas mesmas razões expostas acima tiveram suas importâncias escrituradas glosadas, conforme tabela anexa, com base no artigo 62 do RIR/99;

13. DA ATIVIDADE RURAL - traz à colação o artigo 18 da Lei nº 9.250, de 1995;

- colaciona valores do resumo de atividade rural do de cujus de acordo com suas declarações de ajuste anual, que engloba toda a atividade rural de Fernando Luiz Quagliato Filho, quer em condomínio, quer isoladamente: [...]

- as despesas de custeio e os investimentos admissíveis são aqueles necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora. No caso, são glosadas as despesas escrituradas no livro-caixa da atividade rural a título de arrendamento com a pessoa jurídica Agro Pecuária Quagliato SA, levando-se em conta a participação do de cujus no condomínio que é de 25% do total, conforme

apurado mensalmente na tabela anexa "Valores transferidos para Agro Pecuária Quagliato S/A a título de arrendamento, e Glosas", com base no artigo 62 do RIR/99.

[...]

14. PREJUÍZO DA ATIVIDADE RURAL

- o prejuízo da atividade rural foi artificialmente inflado pela inclusão de despesas inexistentes/simuladas com o arrendamento. Desde o ano-calendário 2003 até a declaração do ano-calendário 2012 o de cujus aproveitou prejuízo de anos anteriores. Transcreve o artigo 19 da Lei nº 9.250, de 1995, o qual cuida especificamente da comprovação do prejuízo quando do seu aproveitamento;

- são glosadas despesas com arrendamento com Agro Pecuária Quagliato SA que compuseram o prejuízo no período de 2003 a 2007 pelas razões esposadas acima e nas seguintes importâncias: [...]

- foi demonstrado o resultado da atividade rural corrigido, forme tabela abaixo transcrita [...]

- comprovado que não há prejuízo a compensar em 31 de dezembro de 2007, a fiscalização procedeu à apuração do resultado da atividade rural no período sob fiscalização. A fiscalização não entrou no mérito dos anos-calendário anteriores a 2003 ou a contratos de arrendamento vigentes antes de 01 de setembro de 2003 tendo em vista sua nula repercussão na seara tributária, porque o prejuízo em 31 de dezembro de 2007 ficou improcedente.

15. APURAÇÃO DA ATIVIDADE RURAL - anos-calendário 2008 e 2009 - há glosa de despesa da atividade rural assim discriminada: [...]

- em consonância com a legislação de regência, o imposto foi apurado considerando o menor valor entre o Resultado 1, receita menos deduções, e Resultado 2, 20% da receita bruta. Dessa forma, a apuração do resultado da atividade rural foi calculado pela Autoridade Fiscal conforme abaixo: [...]

- assim, o valor de R\$ 197.810,67 no ano-calendário de 2008 deve ser levados ao cômputo dos rendimentos tributáveis por apuração incorreta do resultado da atividade rural, e o valor de R\$ 68.275,22 no ano-calendário de 2009 pode ser levado à compensação em anos futuros dentro da atividade rural para fins de abatimento da receita.

16. REPERCUSSÃO DO PREJUÍZO DA ATIVIDADE RURAL NOS ANOS SUBSEQUENTES

- tendo em vista prejuízos contínuos declarados pelo de cujus e as glosas havidas, há reflexo nos anos-calendário 2010 a 2012 acerca da apuração da atividade rural, segundo abaixo demonstrado: [...]

- conclui-se que as importâncias de R\$ 349.603,98 no ano-calendário 2010 e R\$ 1.944.348,93 no ano-calendário de 2011 devem ser levadas ao cômputo dos rendimentos tributáveis por apuração incorreta do resultado da atividade rural

em decorrência de ajuste de prejuízo da atividade rural de anos anteriores com base no artigo 65 do RIR/99, não remanescendo prejuízo compensável.

- a multa a ser aplicada é a prevista no art. 49 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, à alíquota de 10% sob o imposto devido (art. 964, inciso I, alínea "b", do RIR/99) para os anos-calendário de 2008 a 2010, e multa de ofício de 75%, prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação determinada pela Lei nº 11.488, de 2007, para o ano-calendário de 2011;

17. NÃO-QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO - a fiscalização entendeu quando da lavratura do auto de infração que a conduta do sujeito passivo não é suficiente para enquadrá-la no artigo 72 da Lei nº 4.502, de 1964, e conseqüentemente cominar a multa de 150%, corroborando doutrina assente de que fraude civil é instituto distinto de fraude penal;

18. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA - a sujeição passiva solidária encontra-se estatuída no art. 121 da Lei nº 5.172, de 1966, (CTN);

- em decorrência da ação fiscal aberta sob Mandado de Procedimento Fiscal nº 081180-2013-00782-0, nos termos da legislação vigente, verificou-se a existência de outros herdeiros sucessores de acordo com o indicado na escritura pública de inventário e partilha, os quais respondem solidariamente com o sujeito passivo objeto da ação fiscal consoante artigos 131, inciso II, e 124, inciso II do CTN;

- são sujeitos passivos solidários: Vera Lygia Ferreira Quagliato CPF 075.376.918-27 (quinhão R\$ 11.587.789,75); Rosa Maria Ferreira Quagliato Fagundes Yoneda CPF 827.689.608-10 (quinhão R\$ 11.587.789,75); Orlando Quagliato Neto CPF 048.276.748-09 (quinhão R\$ 11.587.789,75) e Fernando Luiz Quagliato Filho CPF 476.106.621-00 (quinhão R\$ 11.587.789,75);

- cada sujeito passivo foi cientificado de que, por força legal, está sujeito a responder solidariamente pelo crédito tributário constituído mediante Auto de Infração até o limite do quinhão da meação. Para fins processuais Marly Ferreira Quagliato, CPF 170.616.138-74, foi aquinhoado na meação com R\$46.351.158,99;

- a cada um dos sujeitos passivos solidários foi enviada cópia do Auto de Infração, de seus anexos e relatório, todos juntados ao respectivo Termo de Sujeição Passiva Solidária.

7. Cientificado do lançamento em 21/11/2013 (fls. 499/500), o interessado apresentou, por meio de procurador, em 18/12/2013, a impugnação de fls. 501/531, acompanhada dos documentos de fls. 532/742.

7.1. Resumidamente, a impugnação tem o seguinte teor:

- inicialmente apresenta um breve relato dos fatos referente à fiscalização em questão, afirmando que a autuação não merece prevalecer, uma vez que as premissas adotadas para o lançamento tributário estão em desacordo com a realidade dos fatos, bem como com a atual legislação e posicionamento jurisprudencial;

Da decadência do direito de lançar - o direito de o Fisco de efetuar o lançamento no presente caso encontra-se fulminado pelo transcurso do prazo decadencial;

- a decadência do direito de o Fisco efetuar o lançamento se mostra presente sob dois aspectos, quais sejam: (i) anulação de negócio jurídico ocorrido há mais de 5 (cinco)anos, como fonte validadora da incidência tributária; (ii) desconsideração de prejuízos da atividade rural declarados há mais de 5 (cinco) anos;

- embora o lançamento tenha abrangido os exercícios de 2008 a 2011 para cobrança do crédito tributário e/ou glosa de despesa da atividade rural, os fatos que desencadeiam toda a conclusão Fiscal são a integralização de imóveis do Condomínio Fernando Luiz Quagliato e Outros no capital da pessoa jurídica Agro Pecuária Quagliato S/A bem como o contrato de arrendamento entre estas partes para exploração da atividade rural dos imóveis integralizados;

- estes dois eventos (integralização e arrendamento) ocorreram em 01 de setembro de 2003, ou seja, há mais de 10 anos;

- todo movimento tributário realizado pela Fiscalização contra o sujeito passivo teve como única causa a desconstituição dos negócios jurídicos de 2003, sob alegação de ato simulado;

- embora o Fisco esteja atuando o sujeito passivo em relação aos anos de 2008 a 2011, a verdade é que esta atuação é reflexo da desconsideração de atos e valores contabilizados nos anos de 2003 em diante. Mais do que isso, o evento que o Fisco entende como causador da tributação de ofício ocorreu há mais de 10 anos;

- pouco importa se o prazo decadencial deve ser contado com base no artigo 173, I ou 150, §4º do CTN. A realidade é que, sob qualquer enfoque legal, a decadência está consumada;

- pouco importa também se o tributo questionado refere-se a exercício dentro do prazo quinquenal, já que, no caso, o fato desencadeador da tributação é bastante anterior a este período;

- os dois dispositivos que tratam da decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário utilizam como marco inicial o fato gerador (artigo 150, §4º), ou, o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173,1);

- resta claro é que para que se tenha início o prazo decadencial, em qualquer dos dois dispositivos, deve ter ocorrido o evento no mundo real que a Fiscalização entende como passível de tributação. Em suma, deve ter ocorrido o fato gerador;

- o próprio CTN, em outro dispositivo (artigo 116, I), deixa claro que o fato gerador ocorre quando estão presentes as circunstâncias materiais necessárias;

- verifica-se que o fato gerador ocorreu no momento em que foram celebrados os atos de integralização dos imóveis e assinatura do contrato de arrendamento,

pois este é o fato existente no mundo real que a Fiscalização entende como desencadeador da incidência tributária;

- se os atos não tivessem sido firmados pelo sujeito passivo, não existira qualquer tributação no entendimento do Fisco;

- embora os efeitos fiscais dos atos jurídicos de integralização e arrendamento de imóveis rurais sejam percebidos em momentos distintos e sucessivos, a verdade é que naquele momento o Fisco, já conhecedor da situação jurídica, dispunha de todos os elementos necessários para invalidá-los, sem assim entende-se;

- transcreve entendimento dado pelo Conselheiro Carlos Pelá, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em voto proferido no Acórdão 1402-001.211, referindo, que embora o trecho do voto trate de um evento fático diverso, é importante destacar o entendimento de que o prazo decadencial inicia-se no momento em que já é possível o fisco lançar o crédito tributário, pois já é dotado de elementos fáticos que lhe permitem o conhecimento e a interpretação jurídica do evento;

- a decadência atinge todo o conjunto de informações postas à disposição do Fisco para convalidar o lançamento tributário, transcrevendo parte de voto proferido pelo Conselheiro João Francisco Bianco no Acórdão 108-09.621;

- o Carf exarou entendimento que não pode o Fisco glosar efeitos no presente de valores lançados no passado, em face da decadência. Transcreveu trechos de ementas de acórdãos do referido Conselho;

- os efeitos fiscais dos atos de integralização e arrendamento de terras foram contabilizados e declarados já no longínquo exercício de 2003 e jamais houve questionamento da Autoridade Fiscal nos cinco anos subsequentes ao evento, consumando-se, assim, a decadência do direito do Fisco;

- eleger um evento ocorrido há mais de 10 anos, com sucessivas repercussões tributárias ao longo do período, e desconstituí-lo para gerar efeitos tributários diversos atualmente, é o mesmo que ferir a segurança jurídica da parte que transacionou de boa fé e declarou ao Fisco todo arquétipo que foi montado há mais de 10 anos;

- também é vedado ao Fisco desconsiderar os efeitos no presente, dos prejuízos fiscais declarados no passado, haja vista que, na prática, o Fisco está alterando valores contabilizados em períodos já atingidos pela decadência;

- tratando-se de prejuízo da atividade rural a impossibilidade de revisão pelo Fisco fica ainda mais latente, eis que, de acordo com o artigo 14 da Lei nº 8203/90, este prejuízo pode ser integralmente compensado nos exercícios posteriores;

- uma vez declarado o prejuízo da atividade rural, embora o contribuinte possa utilizá-lo durante um longo período, a depender de sua atividade, o Fisco tem o prazo de 5 (cinco)anos para desconsiderá-lo, não podendo o fazer em períodos já atingidos pela decadência;

- o Fisco entendeu que diversas despesas deveriam ser glosadas por conta do suposto ato simulado no ano de 2003. Por certo, foi ajustando os prejuízos da atividade rural do condomínio de pessoas físicas desde essa época, para que dentro do interregno de 5 anos, efetuasse o lançamento ou reduzisse o prejuízo da atividade rural;

- como o lançamento ocorreu apenas em novembro de 2013, a Fiscalização somente poderia ter alcançado os prejuízos da atividade rural declarados até o ano de 2008, sob pena de decadência;

- o presente auto de infração está atingido pela decadência, o que deve ser reconhecido para imediata extinção, visto que o fato jurídico desconstituído pelo Fisco e gerador da tributação ocorreu há mais de 5 anos, bem como não pode o Fisco glosar lançamentos efetuados há mais de 5 anos para lhes atribuir repercussão tributária futura;

- quanto ao mérito da questão, expõe resumidamente que:

Da livre iniciativa e do direito do contribuinte se auto organizar e contratar livremente, respeitando os primados legais - o entendimento do Agente Fiscal navega no sentido de que os contribuintes não poderiam montar estruturas negociais legítimas e lícitas com intuito de reduzir impacto tributário, sob pena de incidir em ato jurídico nulo e/ou simulado;

- essa premissa resta totalmente ultrapassada na jurisprudência atual, justamente porque não encontra e jamais encontrou guarida legal. Pelo contrário, esta teoria encontra barreira constitucional, eis que a Carta Política de 1988 garante o direito a livre iniciativa da atividade econômica;

- o artigo 170 da Constituição Federal garante a todos os cidadãos a livre iniciativa na atividade econômica, ou seja, o Estado não pode intervir nos negócios comerciais dos particulares efetuados com observância da legalidade;

- a Carta Magna reserva ao particular a autonomia para auto organização, convalidado nº direito de propriedade;

- reflexo destes preceitos constitucionais está a chamada "liberdade de contratar", festejada pela doutrina e hoje já positivada pelo artigo 421 do atual Código Civil, dependente da autonomia da vontade nas práticas comerciais;

- o contribuinte tem a liberdade de escolher a melhor forma de dispor os seus negócios comerciais, desde que não contrarie disposição legal e ainda que tenha por finalidade a economia tributária;

- transcreve escritos dos juristas Ricardo Mariz de Oliveira e Sacha Calmon Navarro Coelho;

- a interpretação apresentada de autonomia dos negócios comerciais e sua imposição frente ao Fisco encontrou forte barreira na doutrina e, principalmente, no âmbito da Receita Federal do Brasil e no antigo Conselho de Contribuintes em um primeiro momento;

- criou-se a idéia de que as operações comerciais e societárias que gerassem economia tributária tinham que ter um prévio propósito negocial que difere a intenção exclusiva de economia tributária. Ou seja, as Autoridades Fiscais e alguns membros do Conselho de Contribuintes e até do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, entendiam que os contribuintes não poderiam desenhar seus negócios comerciais de forma a reduzir o impacto tributário, embora sua estrutura fosse montada de forma lícita, sem que para isso fosse demonstrada uma intenção negocial fora do campo fiscal;
- essa filosofia tributária jamais encontrou guarida no ordenamento jurídico pátrio, ou seja, jamais houve norma positivada que submetesse as operações societárias ou comerciais dos contribuintes à necessidade de prova de um propósito negocial diverso da economia tributária;
- pelo contrário, há entendimentos doutrinários que a legislação nem poderia limitar os direitos dos contribuintes em buscar as melhores soluções para organizar seus negócios e evitar a tributação excessiva;
- a inexistência de base legal para desconfigurar operações lícitas dos contribuintes realizadas com intuito de evitar a tributação excessiva está hoje consagrada por uma novel corrente que se sustenta no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, transcrevendo parte de julgado do referido Conselho;
- a atual posição do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais entende que, em face da autonomia da vontade nos negócios particulares e na liberdade de organização, compartilhada com a ausência de norma que afaste a intenção de economia tributária, não há como desenquadrar as operações e contratos sob argumento único de que o contribuinte pretendeu afastar a tributação;
- otimização da carga tributária decorre do direito de eficiência. Os particulares tem o direito de perseguir a eficiência econômica de seus bens e negócios com o fim de manter as suas finalidades individuais, sociais e a iniciativa privada. Muitas vezes, o próprio ente tributante induz a ocorrência desta otimização de tributos ao estabelecer diversos regimes de tributação ou de benefícios fiscais como créditos presumidos, redução de bases de cálculo etc. cabendo ao contribuinte a faculdade de se enquadrar em cada um, caso seja juridicamente possível;
- essa premissa acaba por afastar diversas argumentações do lançamento fiscal que serviram de base para autuação, 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;

- 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.;
- a Fiscalização não pode descaracterizar um contrato válido, legítimo e sem qualquer nulidade, sob o argumento único de que teria sido firmado apenas para redução de impacto tributário, haja vista que a liberdade de contratar, como acima descrito, apenas encontra obstáculo na ilicitude ou ilegalidade das operações;
- todas as alegações fiscais para invalidar a operação estão fixadas no ramo fático e indiciário, não há sequer uma norma colocada como violada durante todo o relatório fiscal e apresenta descrição das premissas apontadas pela Fiscalização;
- quanto à igualdade de participação condominial e acionária, expõe que não há como negar que as participações são idênticas, até mesmo porque, essa estrutura é desenhada de modo a facilitar as operações do grupo, mas que não existe qualquer norma jurídica que impeça um condomínio de pessoas físicas contratar com uma pessoa jurídica em que as participações acionárias e condominais sejam idênticas;
- a Agro Pecuária Quagliato S/A tem personalidade jurídica própria e distinta da figura dos seus sócios e que a transação com um condomínio de pessoas físicas que tenham a mesma participação acionária da empresa não pode ser considerado com um negócio ilegal;
- quanto aos adiantamentos ou atrasos nos pagamentos de arrendamento sem redação de preço ou pagamento de penalidade refere que a Fiscalização invade a seara da liberdade de contratar dos particulares, não apontando norma que determine que o adiantamento do valor do contrato de arrendamento deve gerar redução do preço ou seu atraso deve implicar em penalidade;
- quanto ao lucro da pessoa jurídica ser praticamente o mesmo do valor do arrendamento, afirma que mais uma vez o Fisco avança na liberalidade econômica do contribuinte, eis que praticamente obriga a pessoa jurídica ter um lucro maior do que o valor do arrendamento;
- não há impeditivo legal para que a pessoa jurídica não tenha despesa, tenha uma única atividade e um único contrato, convalidando, mais uma vez, a ideia de que não há norma jurídica violada no relatório fiscal;
- conclui que o Impugnante agiu dentro dos limites do contrato, respeitando a sua função social e mais do que isso, dentro da Lei, já que não existe qualquer norma vedando a operação conforme foi delineada;
- se o contribuinte não ultrapassa os limites da legalidade e licitude, não há como o Fisco desqualificar suas operações sob alegação de que a intenção era a economia tributária;

- expõe que "ao privado, tudo que não é proibido é permitido", expondo que essa premissa afasta todas as argumentações do relatório fiscal, eis que o próprio Agente Fiscal admite que o Impugnante e seus familiares agiram dentro dos limites legais;
- não existe qualquer impedimento legal para que sejam realizadas operações da forma como delineada pelo Grupo Quagliato, e se não há norma impedindo que as operações sejam feitas ou determinando que estas são ilícitas, não há como a Fiscalização desconstituí-las apenas sob os argumentos apresentados;
- a Fiscalização tem que ter fundamento jurídico para afastar e desqualificar as operações particulares dos contribuintes. Não pode simplesmente, ao seu bel prazer ou na ânsia arrecadatória, desqualificar os atos comerciais e/ou societários que foram realizados com base em livre iniciativa, autonomia de vontade e respeitando os ditames legais;
- o ordenamento jurídico apenas prevê que as operações sejam desqualificadas quando existente o dolo, a fraude ou a simulação que, ainda, devem estar devidamente comprovadas pelo Agente Fiscal;
- o fato é que a consequência de redução de impacto fiscal por um ato lícito e legal não pode ser ápice central para invalidação do negócio jurídico, tampouco atribuir-lhe a premissa de ato simulado;
- o auto de infração não encontra amparo na legalidade tributária. Nem mesmo a chamada "norma geral antielisão", teoricamente prevista no artigo 116 do CTN pode ser trazida à baila como fundamento jurídico válido, pois não há subsunção do fato à norma, violando, portanto, o princípio da legalidade a que está submetida a Administração Pública;
- o artigo 116 do CTN sequer 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;
- até o presente momento jamais foi editada Lei Ordinária estabelecendo os procedimentos para aplicação do referido artigo. Ainda que se olvidasse deste fato, a verdade é que a sua aplicação ao presente caso também restaria afastada pelos próprios fundamentos fáticos da autuação, posto que inexistente ato fraudulento.
- a conduta do Impugnante e de seus familiares não se enquadra, nem reflexamente nº que dispõe a citada norma incrustada no parágrafo único do artigo 116, do CTN, haja vista que não houve sequer tentativa de dissimular a ocorrência do fato gerador ou de descaracterizar qualquer dos elementos da obrigação tributária;
- não basta a descaracterização dos atos particulares com base na tese do abuso de direito, uma vez que para a Lei Tributária é necessária a ocorrência da simulação, que não está presente no caso;

- a autonomia privada e o direito de propriedade não são absolutos e ilimitados, todavia, surge como ponto pacífico que o exercício do poder arrecadador não pode ultrapassar o próprio limite da lei, vale dizer, não se pode punir o contribuinte por aquilo que praticou em conformidade com o ordenamento, sem qualquer vício nos atos jurídicos realizados;
- a idéia que norteia o planejamento tributário ilícito é a realização de atos jurídicos pelo contribuinte visando exclusivamente à redução da carga tributária, sem que haja a submissão de fato aos efeitos jurídicos típicos decorrentes dessas operações, quer pela anulação de seus efeitos por meio de outros atos, quer pela mera não observância de tais efeitos;
- 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;
- 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;
- os imóveis integralizados, de fato tiveram suas propriedades transferidas do domínio condominial para pessoa jurídica Agro Pecuária Quagliato S/A;
- as operações desenhadas nos contratos e atas de assembleia ocorrem na prática, ou seja, são dotadas de materialidade, o que afasta a ocorrência de simulação;
- se o contribuinte monta juridicamente uma operação que ocorre na prática exatamente do modo que desenhado, não há que se falar em simulação, ainda mais quando não há prova desta ilicitude, e tampouco, sequer indícios e suspeitas de sua ocorrência, visto que a própria fiscalização declara e reconhece a licitude das operações realizadas pelo Impugnante;
- transcreve partes de Acórdão nº 103-23.357/08 proferido pela 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes;
- para que haja simulação, é necessária divergência entre a real vontade das partes e o negócio por elas declarado e intenção de lograr o Fisco. Esses são pressupostos indeclináveis da desconsideração das operações jurídicas praticadas pelos contribuintes, devendo estar demonstrados por meio de provas constituídas pela Administração, que neste caso em tela baseia-se apenas na argumentação do Agente Fiscal;

- na doutrina de Clóvis Bevilacqua, a simulação ocorre se e quando há "uma declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado". De acordo com o conceito de simulação, esta ocorre sempre que presentes declarações falsas ou documentos falsos, o que não ocorre em momento algum nos autos, pois todas as constituições societárias sempre foram públicas e de característica permanente;

- transcreve parte de texto de Hugo de Brito Machado;

- não há abuso de direito, pois a escolha de planejamento tributário não fere direito de terceiro, de modo a justificar a negativa de seus efeitos e tem fundamento na boa-fé descrita no artigo 188 do Código Civil, que determina que o exercício regular de um direito exclui o abuso do mesmo. Por isso, a desconsideração dos atos e negócios jurídicos praticados se desprende da razoabilidade, sendo inteiramente injustificável;

- o auto de infração não demonstra 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, falta ao auto de infração o encaixe da conduta dos particulares na norma antielisão, devendo o planejamento tributário continuar a ser oponível à Fazenda Pública;

- a acusação perpetrada se baseia unicamente em mera suposição do exercício irregular do direito à escolha do caminho fiscal menos oneroso, sem suporte real, ou melhor, ignorando todas as provas e argumentos trazidos pelos autuados durante a fase não contenciosa do procedimento fiscal;

- para caracterização da simulação é necessário 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;

- que não houve qualquer abuso, simulação ou dissimulação, por parte do Impugnado ou de seus familiares no planejamento tributário, não encontrando amparo no ordenamento jurídico nacional a desconsideração de qualquer negócio jurídico legítimo e sem vícios, sob o fundamento da "norma geral antielisão" esculpida no CTN, merecendo, só por isso, ser anulado o auto de infração ora impugnado;

- a própria necessidade de existência de um propósito negocial para validade jurídica de operações lícitas é um entendimento tortuoso e já superado no Conselho Superior de Recursos Fiscais e que jamais encontrou fundamento legal para existir;

Da estrutura desenhada pelo Grupo Quagliato - existência de propósito negocial - as operações desenhadas tinham como intuito precípua a manutenção dos negócios familiares e a garantia de abastecimento da Usina São Luiz S/A e de sua produção;

- pensando exclusivamente na manutenção dos negócios da família Quagliato é que foi desenhada a operação que foi tida pelo Fisco como simulada, apenas e tão somente por ter gerado economia tributária;
- embora o propósito de economia fiscal não possa ser gancho para invalidar operações lícitas sob o manto da simulação, a verdade é que existiram premissas e objetivos claros, concisos e estritamente negociais que levaram o Grupo Quagliato a desenhar a sua estrutura desta forma;
- os membros da família Quagliato são produtores rurais da região de Ourinhos/SP, que exploram a atividade rural em conjunto, por meio de condomínio de propriedades rurais, - os membros da família Quagliato também são proprietários, na mesma proporção da participação no condomínio rural, das empresas Agro Pecuária Quagliato S/A, com objeto social destinado a exploração das atividades agrícola e pecuária, e da Usina São Luiz S/A, esta produtora de açúcar e álcool;
- a exploração da atividade agrícola de plantação de cana de açúcar nos imóveis rurais explorados pelo Condomínio Fernando Luiz Quagliato e Outros é que abastece quase que a totalidade da necessidade da Usina São Luiz S/A para sua produção;
- como exemplo, o ano de 2009 (safra 09/10). Nesta safra, a Usina São Luiz S/A moeu um total 2.258.537,22 toneladas de cana de açúcar. Deste montante, o percentual de 83%(oitenta e três por cento), mais precisamente, 1.874.311,33 toneladas, foram fornecidos pelo Condomínio Fernando Luiz Quagliato e Outros, sendo o restante adquirido de outros fornecedores diversos (17%);
- o que se pretende demonstrar é que os imóveis rurais explorados pelo Condomínio Fernando Luiz Quagliato e Outros são essenciais para manutenção da produção da Usina, eis que um percentual por volta de 80% do abastecimento da Usina é garantido pela exploração da atividade agrícola destes imóveis;
- é absolutamente necessário e essencial que os imóveis rurais sejam mantidos na estrutura do Grupo Quagliato como forma de garantir a continuidade de suas atividades comerciais. Em suma, somente com a exploração rural destes imóveis é que será possível abastecer a Usina e manter o seu patamar de produção;
- para atingir esse propósito de manutenção dos imóveis rurais no Grupo Quagliato e, por consequência, garantir a produtividade da Usina São Luiz S/A, sem necessidade de socorro a fornecedores externos, é que foi criada a Agro Pecuária Quagliato S/A;
- a Agro Pecuária Quagliato S/A foi criada a partir da alteração da denominação e do objeto social da Comercial de Automóveis Quagliato S/A, conforme atesta a Ata de Assembleia Geral Extraordinário de 07 de janeiro de 1964;

- no ano de 1969, os acionistas da então nova empresa Agro Pecuária Quagliato S/A decidiram integralizar diversos imóveis rurais de propriedade condominial, que eram utilizados na exploração da atividade agrícola e/ou pecuária;
- conforme consta da Ata de Assembleia de 01 de setembro de 2003, os integrantes do Condomínio Fernando Luiz Quagliato e Outros transferiram a propriedade dos imóveis rurais para integralização de capital da sociedade Agro Pecuária Quagliato S/A;
- o intuito único desta integralização era proteger os imóveis rurais de forma que estes sejam mantidos dentro da estrutura do grupo familiar, permitindo que o fruto da exploração da atividade rural abasteça a Usina São Luiz S/A e mantenha a sua produção;
- por tal razão que a Agro Pecuária Quagliato S/A foi constituída sob a forma de uma sociedade anônima de capital fechado;
- diante das duas características da sociedade anônima, conclui-se que o sócio que pleitear a retirada da sociedade não poderá reaver os imóveis que transferiu para companhia a título de integralização, mas, ao contrário, receberá em moeda corrente o valor referente às suas ações;
- a empresa constituída pelo Grupo Quagliato (Agro Pecuária Quagliato S/A) sob a forma de sociedade anônima de capital fechado e a posterior integralização dos imóveis rurais no seu capital, cumprem o objetivo de garantir a permanência destes imóveis sob o domínio do grupo familiar e, por consequência, a exploração da atividade rural, o abastecimento e a produtividade da Usina São Luiz S/A;
- o risco de que um imóvel seja retirado do grupo, por conveniência de um dos membros da família, já havia sido previsto lá na década de 60 e se torna ainda mais latente diante da mutação patrimonial que ocorreram tanto na sociedade quando no condomínio rural, por conta de sucessões hereditárias;
- apresenta histórico do controle acionário e da operação entre o Condomínio Fernando Quagliato e Outros e a Agro Pecuária Quagliato S/A;
- na empresa Agro Pecuária Quagliato S/A inicialmente a participação acionária da empresa era dividida de forma igualitária entre os quatro acionistas. Fernando Luiz Quagliato, João Luiz Quagliato Neto, Roque Quagliato e Francisco Eroides Quagliato.
- em decorrência de falecimentos da Sra. Stella Fátima Corrêa Rocha Quagliato, esposa do acionista Francisco Eroides Quagliato, e do Sr. Fernando Luiz Quagliato, houve alterações da composição societária;
- a evolução histórica da composição do quadro acionário da pessoa jurídica é fundamental para destacar os fundamentos que levaram ao Grupo Quagliato compor as operações de atividade rural em arrendamento com o condomínio de pessoas físicas Fernando Luiz Quagliato e Outros. Este condomínio rural, inclusive,

teve a mutação de sua participação alterada da mesma forma que a pessoa jurídica;

- o Condomínio Fernando Luiz Quagliato e Outros foi constituído em 20 de setembro de 1991 (doc. 11) pelos quatro irmãos da família Quagliato, com o objetivo de exploração da atividade agrícola e pecuária em terras de propriedades dos condôminos ou de terceiros, já existente ou futuramente adquiridas ou arrendadas;

- inicialmente, a participação condominial era dividida de forma igualitária entre os quatro condôminos;

- a cláusula oitava do termo de constituição do condomínio previa que, em caso de sucessão por falecimento, os herdeiros ingressariam no condomínio na proporção a que tiverem direito;

- foi assim que, em decorrência do falecimento da Sra. Stella Fátima Corrêa Rocha Quagliato, esposa do condomínio Francisco Eroides Quagliato e do Sr. Fernando Luiz Quagliato houve alterações do contrato de constituição do condomínio com admissão de herdeiros. Devido ao segundo falecimento, o nome do condomínio foi alterado para "João Luiz Quagliato Neto e Outros";

- as constantes mutações acionárias e de participações condominiais trazem uma insegurança para o grupo econômico que vai se ramificando ao longo dos anos. Por isso, era importante já na década de 60 adotar uma estrutura que pudesse assegurar a manutenção dos negócios familiares, já prevendo as inevitáveis sucessões hereditárias que deveriam acontecer ao longo dos anos;

- a estrutura de uma empresa constituída sob a forma de sociedade anônima, que seria a proprietária dos imóveis rurais fonte de abastecimento da Usina, é sem dúvida a forma mais lógica e segura de garantir a continuidade dos negócios da família Quagliato;

- a conclusão afasta a premissa fiscal de que o Impugnante teria articulado "a sociedade anônima para unicamente, por intermédio desta, propiciar abatimento da atividade rural do sujeito passivo e demais componentes do condomínio de pessoas físicas". Ainda que este tenha sido o resultado, resta demonstrado que este não foi o propósito da criação da sociedade anônima; e - não há que se falar em ausência de propósito comercial, ainda que a atual jurisprudência não reclame tal fato para validar operações lícitas que resultem em redução de carga tributária, sendo que, também neste ponto melhor sorte não cabe ao auto de infração.

8. Por fim, o Impugnante requer que a impugnação seja recebida e julgada totalmente procedente, pelas razões de direito expostas e pelas provas documentais acostadas, cancelando-se o lançamento das glosas de despesas da atividade rural.

9. O processo foi encaminhado a esta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife para apreciação da impugnação apresentada tendo em vista o disposto na Portaria RFB nº 999, de 19 de julho de 2013, e alterações posteriores.

A DRJ deliberou (fls. 746-790) pela improcedência da Impugnação, mantendo o crédito tributário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 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

O contribuinte, intimado da decisão de primeira instância em 05/09/2018 (fls. 794), apresentou recurso voluntário (fls. 797-1036), em 03/10/2018, reiterando os argumentos da impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Álvares Feital**, Relator

Conheço do recurso, pois presentes os pressupostos de admissibilidade.

Como relatado, a autuação, versa sobre a glosa de compensação de prejuízo da atividade rural oriundo da declaração final de espólio de Fernando Luiz Quagliato que fora aproveitado pelo sujeito passivo (Fernando Luiz Quagliato Filho) na qualidade de sucessor e retificação no prejuízo da atividade rural do ano-calendário 2011.

Veja-se inicialmente, que o recorrente junta ao recurso documentos às fls. 898-1036. Contudo, não se admite o exame de documentação nova apresentada pelo recorrente quando ausentes as hipóteses legais que autorizam tal providência, as quais devem ser interpretadas estritamente à luz do Decreto nº 70.235/1972. Nesse sentido, a preclusão constitui elemento estruturante do processo administrativo fiscal, impondo limites à atuação das partes e assegurando a celeridade necessária à pacificação das controvérsias.

Conforme dispõe o art. 16, III, do Decreto nº 70.235/1972, a fase de impugnação concentra os atos processuais relevantes, devendo o contribuinte nela expor, de forma completa, os fundamentos de fato e de direito, os pontos de discordância, bem como as razões e provas que possuir. Em complemento, o art. 17 do mesmo diploma estabelece que se considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

Dessa forma, não é juridicamente admissível a inovação recursal mediante a introdução de novos fundamentos ou a apresentação de documentação voltada a sustentar tese diversa daquela originalmente deduzida na impugnação, sobretudo quando tal matéria poderia ter sido arguida oportunamente, o que permitiria a análise aprofundada por parte da fiscalização, com a matéria aqui abordada requer. Tais inovações devem ser desconsideradas por versarem sobre matéria atingida pela preclusão.

Ademais, o recorrente não demonstrou a ocorrência de qualquer circunstância excepcional, como força maior ou fato superveniente, que justificasse a apresentação extemporânea dos documentos que totalizam mais de uma centena de páginas. Assim, a juntada posterior de provas somente seria admissível, se destinada a rebater argumento igualmente inovador surgido apenas no julgamento da impugnação, hipótese que não se verifica no caso em análise.

Assim, tendo em vista que a Recorrente aduz em recurso os mesmos argumentos apresentados na Impugnação, adoto os fundamentos do voto condutor do Acórdão de Impugnação recorrido, com os quais estou de acordo, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023, para manter a decisão de primeira instância:

Da Preliminar de Decadência

11. Verifica-se que o interessado ao contestar o auto de infração objeto do presente processo, traz argumentos visando a desqualificar o auto de infração objeto do processo nº 13830.722441/2013-68 que resultou na glosa de prejuízos da atividade rural de Fernando Luiz Quagliato, cujo óbito ocorreu em 08/08/2011. No Auto de Infração ora analisado é glosado o prejuízo oriundo da declaração final de espólio utilizado pela contribuinte na qualidade de sucessor e ajustado o

valor do prejuízo da atividade rural do ano-calendário de 2011 resultante do ajuste.

12. Passa-se a demonstrar que não houve a alegada decadência.

13. O interessado, por meio de procurador, alega, em síntese, que os dois eventos(integralização e arrendamento) ocorreram em 01 de setembro de 2003, e que o Fisco não mais poderia verificar a regularidade dos atos que originaram o prejuízo na atividade rural em lançamento efetuado em 2013, embora esse refira-se aos "exercícios de 2008 a 2011", haja vista o transcurso do prazo decadencial de cinco anos entre os fatos que propiciaram o surgimento do prejuízo e a lavratura do auto de infração.

14. 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 circunscrita influencia. Ainda que, na origem, seja legalmente carregada de período já decadente.

(Grifei)

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

16. O art. 19 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, estabelece a possibilidade de a pessoa física compensar o prejuízo da atividade rural, 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)

17. 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 deve ser analisado pela Administração Tributária e comprovado pelo fiscalizado.

18. Por meio do Auto de Infração objeto do processo nº 13830.722441/2013-68 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 nos anos-calendário de 2010 e 2011.

19. As citadas despesas com arrendamento de terras com Agro Pecuária Quagliato SA compuseram o prejuízo no período de 2003 a 2007. Entretanto, o lançamento efetuado em nome do de cujus diz respeito ao Imposto de Renda Pessoa Física considerando fatos geradores ocorridos em 31/12/2008, 31/12/2009, 31/12/2010 e 31/12/2011, sendo que a sua ciência se deu em 19/11/2013, momento em que ainda não havia se observado o prazo decadencial. O Auto de Infração ora analisado trata de glosa de compensação indevida de prejuízo oriundo da declaração final de espólio no valor de R\$ 405.387,45 e ajustes necessários na declaração do sucessor do exercício de 2012, ano-calendário de 2011, sendo que a sua ciência se deu em 21/11/2013, momento em que ainda não havia se observado o prazo decadencial.

20. 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 efetuado em nome do de cujus referente às infrações fiscais foi embasado em glosas de despesas e compensação de prejuízos fiscais referentes aos anos-calendário de 2008 a 2011 constantes de suas escrituração contábil e fiscal do contribuinte (de cujus) e de suas Declarações de Ajuste Anual nos anos-calendário fiscalizados (2008/2011). Temos, ainda, que os efeitos sobre o resultado tributário da pessoa física do contribuinte se operaram nos anos calendário fiscalizados, com a compensação de prejuízos transferidos por ser sucessor, períodos estes ainda não atingidos pela decadência.

21. 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. No caso do contribuinte houve glosa de compensação de prejuízos transferidos por ser sucessor, em períodos ainda não atingidos pela decadência.

22. 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.

23. 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.

24. 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?

25. 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 pela prazo decadência; vedada, obviamente, a possibilidade de apuração e constituição de créditos tributários de períodos decaídos.

Da Análise do mérito

26. Inicialmente, após a leitura da extensa manifestação apresentada em nome do interessado por procurador, cumpre assinalar que não foram contestados pela defesa os seguintes fatos apurados pela Fiscalização:

- o de cujus deduziu despesas escrituradas no livro-caixa da atividade rural com arrendamento utilizando-se da pessoa jurídica Agro Pecuária Quagliato SA que foi constituída, inclusive, com imóveis rurais de sua propriedade;
- os imóveis rurais já eram explorados por ele em condomínio;
- tanto o condomínio de pessoas que explora a atividade rural, quanto a Agro Pecuária Quagliato SA que arrenda as terras destinadas à produção, quanto a Usina São Luiz S/A, CNPJ 53.408.860/0001-25, usina de açúcar e álcool compradora de cana de açúcar, possuíam à época a mesma participação em termos percentuais das pessoas físicas;
- mensalmente, o condomínio de pessoas físicas transferiu numerário como pagamento do arrendamento para conta corrente da pessoa jurídica arrendadora que é aplicado no mercado financeiro;
- o numerário retorna incontinentemente ao condomínio como adiantamento de dividendos segundo conveniência;
- findo o período de apuração, o numerário regressa quase inteiramente à pessoa física como dividendos distribuídos, depois de formal assembleia, ao mesmo tempo em que capitalizava o condômino/pessoa-física do de cujus com dinheiro isento do Imposto sobre a Renda Pessoa Física - IRPF;
- a operação de arrendamento é escriturada no livro-caixa da atividade rural do condomínio de pessoas físicas como despesa, representando abatimento da receita, que foi empregado por cada condômino de acordo com seu percentual de participação;

- o condomínio de pessoas físicas Fernando Luiz Quagliato e Outros e a empresa Agro Pecuária Quagliato S/A possuíam à época a mesma participação percentual das pessoas físicas.

27. Do acima exposto e não contestado pela contribuinte, fica evidenciado que o valor da "despesa com arrendamento", redutora do resultado da atividade rural, regressou quase inteiramente às pessoas físicas 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 de cujus (dividendos/lucros).

28. 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.

29. 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.

30. 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 de cujus, 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 de cujus. 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.

31. 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.

32. 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.

33. Ocorre que contratos válidos, mesmo que formalmente dentro dos limites legais, podem ser desconsiderados para fins tributários se não contiverem um propósito negocial que os 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.

34. 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.

35. Verifica-se, inclusive, que no enquadramento legal do auto de infração que apurou as infrações de compensação indevida de prejuízo da atividade rural e glosa de despesa da atividade rural com relação à atividade rural de Fernando Luiz Quagliato, CPF 013.401.828-15, cujo óbito ocorreu em 08/08/2011, objeto do processo 13830.722441/2013-68 no qual a Srª Marly Ferreira Quagliato consta como responsável solidária por ser sucessora, foi informado os artigos 166, inciso VI, e 167 do Código Civil.

36. 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

37. Como assinalado no Relatório Fiscal, o de cujus e as demais 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.

38. 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.

39. 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

40. Outro ponto muito importante a ser recordado é a interdependência entre as partes envolvidas. Tanto o Condomínio de pessoas do qual de cujus fazia parte, quanto a Agro Pecuária Quagliato, como a Usina São Luiz S/A pertenciam à época às mesmas pessoas físicas nas mesmas proporções.

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

42. 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.

43. 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.

44. 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

45. Conforme dados expostos no Relatório Fiscal que é parte integrante do Auto de Infração 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.

46. 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.

47. Cumpre transcrever excertos do artigo "O Propósito Negocial e o Planejamento Tributário no Ordenamento Jurídico Brasileiro" do e. Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Miquerlam Chaves Cavalcanti, publicado na Revista PGFN nº 1, Ano 1, Brasília, 2011, cujas conclusões se subsumem ao caso em tela:

(...)

2 DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO O estudo do planejamento tributário aqui realizado busca um enfoque constitucional. A adoção de medidas jurídicas e comerciais com o intuito de recolher menos tributos, ou adiar a ocorrência do fato gerador, decerto encontra amparo em diversas regras e princípios constitucionais.

Por outro lado, há diversos outros princípios que podem ser tolhidos caso planejamentos sejam indiscriminadamente considerados válidos e legítimos tão-somente porque adotaram forma jurídica prevista em texto de lei.

O que se busca nas próximas linhas é a demonstração de que o atual estágio do nosso direito, sobretudo, do direito constitucional, não mais permite interpretações que ignorem a realidade fática, subjacente às formas jurídicas.

Defendemos aqui a existência de limites ao direito de se buscar alternativas para reduzir ou adiar a tributação. A existência de um propósito negocial que justifique as medidas jurídicas é elemento a ser perquirido na análise da validade dos planejamentos tributários.

Não olvidamos, entretanto, das diversas críticas doutrinárias quanto à aferição do propósito negocial em matéria de planejamentos.

Com efeito, questiona-se a introdução de um critério alienígena em um ordenamento jurídico, mormente quando o fenômeno (business purpose) formou-se a partir de uma evolução jurisprudencial e sem que tenha havido inovação legislativa que o embase. (SCHOUERI; FREITAS, 2010, p. 18).

Verificaremos, entretanto, que a crítica não resiste à uma análise sistemática, teleológica e, sobretudo, constitucional de nosso ordenamento em vigor.

Por essa razão, comecemos a discorrer sobre o planejamento tributário sob um enfoque constitucional, contribuindo para uma releitura desse fenômeno jurídico.

(...)Decerto que as políticas públicas tem uma finalidade precípua, qual seja: assegurar a dignidade da pessoa humana.

Com efeito, o princípio previsto no artigo 1º, inciso III da Constituição Federal de 1988 exprime a primazia da pessoa humana sobre o Estado e a sua consagração importa no reconhecimento de que a pessoa é o fim, e o Estado não mais do que um meio para a garantia e promoção de seus direitos fundamentais. (SARMENTO, 2008, p. 87).

Sabendo-se que o foco do nosso ordenamento jurídico repousa na dignidade da pessoa humana, não é difícil concluir que as receitas tributárias constituem instrumento ímpar na consecução dos objetivos fundamentais previstos no Art. 3º da Constituição Federal de 1988.

Da mesma forma, não é difícil concluir que, para construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, promover o bem de todos, enfim, para assegurar uma vida digna a todos os brasileiros, as receitas tributárias se apresentam como seu principal instrumento.

Neste cenário, determinado planejamento tributário que não guarde qualquer substrato de veracidade fática, ou seja, cujas medidas adotadas no campo jurídico-formal não tenham a menor repercussão na realização do objeto social proposto pela empresa, tal planejamento não encontra amparo na ordem constitucional atual.

Planejamentos cujo único e exclusivo objetivo seja a redução tributária ofendem princípios como, repita-se, a Dignidade da Pessoa Humana, na medida em que priva o estado de recursos destinados a assegurar a existência digna de seus cidadãos.

Ofendem, igualmente, a Função Social da Propriedade. A propriedade de uma sociedade empresária, ou de frações do seu capital, decerto deve observar sua função social. Respeito às obrigações trabalhistas de seus empregados, ao direito de seus consumidores e o pagamento dos tributos que lhes são cabíveis são formas de cumprir tal função.

(...)2.2 A SUBMISSÃO DOS PARTICULARES (CONTRIBUINTES) AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS. LIMITAÇÕES AO DIREITO DE PAGAR MENOS TRIBUTOS(...)Com efeito, o arcabouço constitucional irradia seus efeitos para além das esferas estatais, alcançando também as relações privadas. Sobre o tema, as lições de Ingo Wolfgang Sarlet (2007, p.395) são esclarecedoras:

Para além de vincularem todos os poderes públicos, os direitos fundamentais exercem sua eficácia vinculante também na esfera jurídico-privada, isto é, no âmbito das relações jurídicas entre particulares. Essa temática, por sua vez, tem sido versada principalmente sob os títulos de eficácia privada, eficácia externa (ou eficácia em relação a terceiros) ou horizontal dos direitos fundamentais [...]

Na mesma linha leciona Daniel Sarmiento (2008, p. xxvii):

Fala-se em eficácia horizontal dos direitos fundamentais, para sublinhar o fato de que tais direitos não regulam apenas as relações verticais de poder que se estabelecem entre Estado e cidadão, mas incidem também sobre relações mantidas entre pessoas e entidades não estatais, que se encontram em posição de igualdade formal.

(...) Neste sentido, ganha relevância o disposto no artigo 113 do Código Civil, que insere a boa-fé como vetor interpretativo dos negócios jurídicos.

Ainda na seara civilista, merecem menção os artigos 421 e 422 do Código, que, respectivamente, condiciona a liberdade contratual à função social do contrato e elege a probidade e a boa-fé como princípios a serem seguidos pelos contratantes em geral 7.

Convém ainda mencionar o repúdio do ordenamento jurídico ao enriquecimento sem causa, veiculado no artigo 884 do Código Civil. Com efeito, sob o ponto de vista contábil, ao se evitar um custo (pagamento de tributos), estar-se-á auferindo um ganho.

Ora, se a economia tributária não decorre de fatores extra-tributários que a justifiquem, sendo apenas um fim em si mesma, temos que ela constitui enriquecimento sem causa, em desfavor de toda a coletividade.

Merece destaque ainda o artigo 50 do Código Civil, que versa sobre a desconsideração da personalidade jurídica.

Assim, em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Podemos concluir que o ordenamento jurídico, analisado de forma sistemática e finalista, repudia os atos e negócios jurídicos adotados em planejamentos tributários que não encerram em si qualquer propósito negocial.

É oportuno adentrarmos, portanto, no estudo do propósito negocial.

3 DO PROPÓSITO NEGOCIAL A abordagem constitucional feita acima, no que se refere ao planejamento tributário, nos permite afirmar que o ordenamento jurídico brasileiro não mais tolera uma discrepância entre a realidade e a formalidade dos atos jurídicos.

A formalidade jurídica há de ser expressão fidedigna da realidade. Dessa forma, partindo-se da premissa de que as sociedades empresárias buscam o auferimento de lucros, não se concebe a adoção de medidas em que a busca, ainda que mediata, por lucros não seja considerada.

Podemos garantir que “economia de tributos” não é objeto social de nenhuma empresa. Assim, na condução dos negócios, não há dúvidas de que tal economia possa licitamente ocorrer, mas há que decorrer do cumprimento do objeto social da sociedade.

O propósito negocial diz respeito, portanto, à condução dos negócios da sociedade empresária segundo posturas previsíveis ou admissíveis se considerado seu objeto social e sua atividade econômica tendente ao auferimento de lucros.

(...)

3.2 A Identificação do Propósito Negocial em Transações. Elementos Indiciários de sua Ausência Para nós, a ausência de propósito negocial em transações comerciais no âmbito de planejamentos tributários configura ofensa à ordem jurídica posta.

Tal premissa nos leva a defender que a verificação da presença do propósito negocial se dá de forma negativa, ou seja, há que ser provada a sua ausência e não a sua presença. Isso porque o ordinário se presume, enquanto o extraordinário se prova.

Em outras palavras, há presunção de que as transações e operações societárias ocorridas na atuação empresarial da sociedade guardem correspondência com o seu objeto social e que, portanto, encerrem um propósito negocial. Assim, a fiscalização tributária, havendo indícios do contrário, deve produzir provas que afastem essa presunção.

Todavia, é preciso atentar para a existência de indícios que denotam a ausência daquele propósito.

Interessante estudo divulgado recentemente demonstrou que a jurisprudência administrativa do então Conselho de Contribuintes atribui maior relevância a alguns elementos no julgamento da existência ou não de propósito negocial (SCHOUERI; FREITAS, 2010, p. 19).

O primeiro desses elementos diz respeito ao lapso temporal entre as operações do planejamento.

Não tem boa acolhida entre os julgadores o planejamento feito às pressas, com a assinatura de uma gama de documentos em um mesmo momento.

O indício da ausência de propósito negocial repousa na inexistência de tempo hábil para que decisões tomadas em um primeiro momento, em uma primeira rodada de operações, surtam efeito. Assim, passa-se uma segunda rodada de transações sem qualquer decurso de prazo, denunciando a mera formalidade das decisões.

Outro elemento que se sobressaiu na consideração dos julgadores administrativos refere-se à interdependência entre as partes envolvidas, ou seja, as operações ocorrem entre sociedades coligadas.

Nestes casos, o indício baseia-se na ausência de efeitos econômicos perante terceiros, ficando as operações limitadas a um mesmo grupo econômico. Vale ressaltar que o simples fato de a operação se realizar entre parte vinculadas não quer dizer que há afronta à lei tributária.

Há ainda outro elemento que gera desconfiança dentre os julgadores. Trata-se de operações anormais, ou seja, que destoam da rotina empresarial da sociedade. Aqui, há uma maior probabilidade de que os motivos da transação sejam exclusivamente tributários.

(...)3.4 Normas Autorizadoras do Reconhecimento do Propósito Negocial como Requisito de Validade Fática-Jurídica de Operações Societárias no Contexto do Planejamento Tributário O reconhecimento do propósito negocial como requisito da validade jurídica do planejamento tributária diz respeito sobretudo à conformação entre a realidade fática das relações comerciais e a formalidade jurídica.

No atual estágio do nosso constitucionalismo, conforme abordamos acima, sobressai o entendimento de que os direitos fundamentais irradiam seus efeitos para as relações privadas(SARMENTO, 2008), falando-se em uma eficácia horizontal daqueles direitos (SARLET, 2007).

Os planejamentos se realizam com a adoção de atos e negócios jurídicos realizados entre particulares, cujos efeitos são apresentados à administração tributária no intuito de obstar ou adiar a ocorrência do fato gerador. Sob esse enfoque, é propriamente essas relações entre particulares que devem observância aos direitos fundamentais.

No âmbito constitucional, podemos vislumbrar a exigência do propósito negocial como condicionante das transações comerciais em princípios como a função social da propriedade, a isonomia e, principalmente, na interpretação constitucional dada a institutos de direito privado.

Tais princípios já encontram reverberação em dispositivos infraconstitucionais recentes.

Exemplo disso são os artigos 421 e 422 do Código Civil de 2002.

O artigo 421 condiciona a liberdade contratual à função social do contrato, enquanto o artigo 422 elege a probidade e a boa-fé como princípios a serem seguidos pelos contratantes em geral.

Creemos não haver dúvidas de que essas regras se aplicam, por exemplo, aos contratos ou estatutos sociais de sociedade empresárias.

Assim, contratos ou estatutos sociais de “empresas veículo”, criadas como o exclusivo propósito de propiciar economia tributária mediante sucessivas operações societária, podem ser impugnados e a operações correlatas desconsideradas em razão do descumprimento da função social, da probidade e da boa-fé.

É de se notar, neste caso, que a probidade e a boa-fé não de ser consideradas não entre as partes da operação, via de regra coligadas e em conluio, mas sim perante a coletividade, tolhida de recursos tributários ordinariamente devidos.

A previsão do artigo 884 do Código Civil igualmente autoriza o reconhecimento da exigência do propósito negocial em nosso direito.

(...)Considerando que, sob o ponto de vista contábil, a redução de um custo (pagamento de tributos) representa um ganho, a conclusão não pode ser outra senão que a economia tributária auferida em operações que não apresentem fatores extra-tributários, constitui enriquecimento sem causa.

Com isso, defendemos que a vedação ao enriquecimento sem causa contribui para o reconhecimento do propósito negocial em nosso ordenamento.

(...)Podemos concluir, portanto, pela existência de um robusto arcabouço jurídico que permite a aplicação do instituto do propósito negocial em nosso direito. O fato de sua constatação decorrer de fundamentação principiológica e sistemática não lhe retira a eficácia jurídica.

3.5 Da Jurisprudência Administrativa sobre o Tema A jurisprudência administrativa sobre o tema parece estar sensível à interpretação constitucional na valoração e julgamento de planejamentos tributários.

Com efeito, os julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF10 tem demonstrado uma tendência pelo afastamento de planejamentos tributários que encerrem propósitos exclusivamente fiscais.

O julgado abaixo bem demonstra essa inclinação:

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE “EMPRESA VEÍCULO”. Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, sem qualquer finalidade negocial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu no dia seguinte. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da incorporada como mera “empresa veículo” para transferência do ágio à incorporadora.

(Data da Sessão: 05/12/2007; Relator: Aloysio José Percínio da Silva; Decisão: Acórdão 103-23290)

DESPESAS COM REMUNERAÇÃO DE DEBÊNTURES. Restando caracterizado o caráter de liberalidade dos pagamentos aos sócios, decorrentes de operações formalizadas apenas “no papel” e que transformaram lucros

distribuídos em remuneração de debêntures, consideram-se indedutíveis as despesas contabilizadas. DECORRÊNCIA. A decisão relativa ao lançamento principal (IRPJ) aplica-se, por decorrência, à exigência de CSLL.

(Data da Sessão: 19/05/2005; Relator(a): Sandra Maria Faroni; Nº Acórdão: 101-94986) PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO - Não se qualifica como planejamento tributário lícito a economia obtida por meio de atos e operações que não foram efetivas, não apenas artificial e formalmente revelados em documentação e/ou na escrituração. DECADÊNCIA - Decorridos mais de cinco anos do fato gerador, operou-se a decadência. Recurso voluntário provido e recurso de ofício negado em razão da decadência.

(Data da Sessão: 23/03/2006; Relator(a): Sandra Maria Faroni; Nº Acórdão: 101-95442) A falta de propósito negocial é ressaltada também no seguinte julgado:

IRPF - GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - 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. A transferência de participação societária por intermédio de uma seqüência de atos societários caracteriza a simulação, quando esses atos não têm outro propósito senão o de efetivar essa transferência. Em tal hipótese, é devido o imposto sobre ganho de capital obtido com a alienação das ações.

(Data da Sessão: 25/05/2006; Relator(a): Pedro Paulo Pereira Barbosa; Nº Acórdão: 104-21610) O repúdio ao descompasso entre a realidade fática e o mero formalismo jurídico pode ser apreendido no seguinte acórdão:

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. SIMULAÇÃO. A reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal. A caracterização dos atos como simulados, e não reais, autoriza a glosa da amortização do ágio contabilizado. (Data da Sessão: 28/05/2008;

Relatora: Sandra Maria Faroni; Decisão: Acórdão 101-96724) Nesta mesma linha, destacam-se os acórdãos:

DESPESAS COM REMUNERAÇÃO DE DEBÊNTURES. Restando caracterizado o caráter de liberalidade dos pagamentos aos sócios, decorrentes de operações formalizadas apenas “no papel” e que transformaram lucros distribuídos em remuneração de debêntures, consideram-se indedutíveis as

despesas contabilizadas. DECORRÊNCIA. A decisão relativa ao lançamento principal (IRPJ) aplica-se, por decorrência, à exigência de CSLL.

(Data da Sessão: 19/05/2005; Relator(a): Sandra Maria Faroni; Nº Acórdão: 101-94986) PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO - Não se qualifica como planejamento tributário lícito a economia obtida por meio de atos e operações que não foram efetivas, não apenas artificial e formalmente revelados em documentação e/ou na escrituração. DECADÊNCIA - Decorridos mais de cinco anos do fato gerador, operou-se a decadência. Recurso voluntário provido e recurso de ofício negado em razão da decadência.

(Data da Sessão: 23/03/2006; Relator(a): Sandra Maria Faroni; Nº Acórdão: 101-95442)(...)

Com efeito, o que tem sido rechaçado pelos Conselheiros do CARF são planejamentos tributários com fortes indícios de descompasso entre a formalidade jurídica apresentada e o curso corrente dos negócios das empresas.

Destaca-se, conforme afirmamos acima, a análise de indícios que demonstram tal descompasso.

A proximidade temporal das operações, conforme abordado no Acórdão 103-23290, transcrito acima, a ligação societária entre as empresas envolvidas e a normalidade das atividades levadas a termo são exemplos dos indícios ponderados pelos julgadores.

A decisão a seguir destaca a anormalidade das operações adotadas pela empresa, destoando de sua prática comercial corriqueira:

IRPJ. CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE CONTRATOS FUTUROS DE TAXAS DE CÂMBIO DE CRUZEIROS REAIS POR DÓLAR COMERCIAL. RESSARCIMENTO POR DESISTÊNCIA DE CONTRATO. Quanto uma empresa assina 150 contratos de promessa de compra e venda de dólar comercial, com empresas que não tem qualquer posição naquela moeda e nem tem capacidade econômica e nem financeira (microempresas, empresas de pequeno médio porte) e empresas não identificadas e, ainda, desiste da compra ou venda do dólar comercial e paga o ressarcimento(multa contratual) por desistência de contrato, estas operações não preenchem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade para serem apropriados como custos ou despesas operacionais, independentemente da imputação da simulação de contratos.

(Data da Sessão: 21/05/2002; Relator(a): Kazuki Shiobara; Nº Acórdão: 101-93826) A análise da jurisprudência do CARF nos leva a concluir que seus julgadores parecem atentos à conformação entre a realidade comercial das empresas e a formalidade jurídica adotada em planejamentos tributários,

exigindo a presença do propósito negocial para que estes sejam considerados hígidos.

Vemos com bons olhos essa inclinação jurisprudencial, na medida em que reflete a principiologia constitucional em vigor, que, decerto, irradia seus preceitos a todos os ramos jurídicos e a todos os atores estatais, públicos ou privados.

48. 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, 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.

49. 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.

50. 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.

51. Há extenso embasamento na legislação para as glosas e para os lançamentos efetuados pela Fiscalização, como bem apontado no Auto de Infração. 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.

52. 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.

53. Frise-se que são citados no Auto de Infração objeto do processo nº 13830.722441/2013-68, 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.

54. Com relação às jurisprudências administrativa trazidas aos autos pela impugnante, cumpre assinalar que elas não lhe beneficia, 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.

54.1. A interessada 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 tributaria. (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).

55. Destaque-se, ainda, que em relação às normas complementares é pertinente se reportar ao que determina o art. 100 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

56. Por fim, cabe esclarecer que está correto o lançamento efetuado por meio do Auto de Infração objeto do presente processo nº 13830.722441/2013-68 de fls. 103/121 do presente processo, pois efetuado em estrita obediência a legislação vigente.

Conclusão

Por todo o exposto, rejeito a decadência invocada e nego provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital

DOCUMENTO VALIDADO