



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13830.722466/2013-61</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2001-008.369 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	20 de maio de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ORLANDO QUAGLIATO NETO
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2011, 2012, 2013

ATIVIDADE RURAL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

O prazo decadencial, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, vincula-se aos fatos geradores objeto do lançamento, isto é, aos exercícios em que o contribuinte efetivamente compensa prejuízos da atividade rural. É legítima a revisão, pela fiscalização, da origem e da formação do prejuízo utilizado em períodos ainda não decadentes, ainda que os eventos que lhe deram causa remontem a anos-calendário já atingidos pela decadência, desde que não haja constituição de crédito tributário relativo a tais períodos.

ATIVIDADE RURAL. ART. 19 DA LEI Nº 9.250/1995. ÔNUS DA PROVA DA FORMAÇÃO DO PREJUÍZO.

A compensação de prejuízos da atividade rural exige a conservação do Livro Caixa e da documentação idônea que comprove sua formação, incumbindo ao contribuinte demonstrar a efetiva realização das despesas e sua vinculação à atividade rural própria. A insuficiência de comprovação autoriza a glosa e a recomposição do resultado da atividade rural.

DESPESAS DEDUTÍVEIS. ARRENDAMENTO ENTRE CONDOMÍNIO DE PESSOAS FÍSICAS E PESSOA JURÍDICA CONTROLADA. AUSÊNCIA DE SUBSTÂNCIA ECONÔMICA. GLOSA.

Não são dedutíveis, para fins de apuração do resultado da atividade rural, despesas registradas no livro-caixa da pessoa física, mas relativas a arrendamento de imóveis integralizados em pessoa jurídica sob o mesmo controle dos condôminos, quando demonstrado que os pagamentos representam mera circulação interna de recursos, sem alteração patrimonial efetiva e sem correspondência com atividade econômica real

da pessoa jurídica. Correta a glosa das despesas e a consequente recomposição do prejuízo rural.

LINDB. ARTS. 20 E 24. SEGURANÇA JURÍDICA. INAPLICABILIDADE AO CASO. AUSÊNCIA DE MUDANÇA RETROATIVA DE CRITÉRIO JURÍDICO.

A simples verificação da aderência das despesas declaradas às normas de dedutibilidade e de compensação de prejuízos não configura mudança retroativa de critério jurídico nem afronta à segurança jurídica prevista na LINDB, quando inexistente ato administrativo anterior que tenha examinado e homologado expressamente a metodologia de apuração adotada pelo contribuinte. No regime de lançamento por homologação, é lícito ao Fisco revisar os valores declarados enquanto não esgotado o prazo decadencial.

FRAUDE À LEI. FALTA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. PESSOA JURÍDICA MERAMENTE FORMAL. DESPESAS FICTÍCIAS.

Caracteriza fraude à lei a utilização de pessoa jurídica meramente formal, sem atividade econômica própria e sem assunção de obrigações recíprocas reais, estruturada apenas para gerar despesas fictícias no livro-caixa da atividade rural das pessoas físicas e permitir a devolução de valores sob a forma de dividendos isentos, com o único propósito de reduzir a base de cálculo do imposto sobre a renda

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares suscitadas, e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

*Assinado Digitalmente*

**Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Raimundo Cassio Goncalves Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca, Lilian Claudia de Souza, Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca, Rosimery Brandao Barbosa, Wilderson Botto, Raimundo Cassio Goncalves Lima (Presidente).

## RELATÓRIO

O presente processo trata do **Auto de Infração** (fl. 2-7) relativo à glosa de compensação indevida de prejuízo da atividade rural oriundo da declaração final de espólio de Fernando Luiz Quagliato, que foi aproveitado pelo sujeito passivo na qualidade de sucessor e retificação no prejuízo da atividade rural do ano-calendário 2011.

De acordo com o **relatório fiscal** (fls. 153-173), com relação à atividade rural de Fernando Luiz Quagliato, 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, houve glosas de despesas da atividade rural acarretando anulação do prejuízo dessa natureza. Em consequência, os lucros da atividade rural de períodos posteriores foram compensados com prejuízos anteriores indevidamente.

Além disso, houve glosa de despesa da atividade rural por se tratar de despesa objeto de negócio simulado cujos recibos não se prestam a reduzir o resultado da atividade rural.

Sendo assim, foram efetuados os lançamentos abaixo descritos, 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:

- Ano-calendário 2010: R\$94.713,86 (inalterado)
- Ano-calendário 2011: R\$522.659,56 (ajustado)
- Ano-calendário 2012: R\$360.860,24 (inalterado)
- **TOTAL: R\$978.233,66**

Conforme o auto de infração, o procedimento fiscal sob Mandado de Procedimento Fiscal Fiscalização nº 0811800-2013-00782-0, que teve como sujeito passivo Marly Ferreira Quagliato e Outros, verificou o cumprimento das obrigações tributárias referente às declarações de ajuste anual dos exercícios de 2009 e 2010 de Fernando Luiz Quagliato, resultou na formalização de processo administrativo nº 13830.722.441/2013-68, que incluiu na sujeição passiva do 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, no valor total de R\$ 3.243.098,85, e aproveitado pelos

sucedores, foi anulado. Em consequência, o resultado da atividade rural de períodos posteriores foi utilizado/compensado indevidamente com o prejuízo glosado.

Foi glosado o prejuízo oriundo da declaração final de espólio e 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).**

O Auto de Infração de fls. 128/146 e o Relatório Fiscal de fls. 149/169 referentes ao sujeito passivo/responsável Marly Ferreira Quagliato e outros (entre eles o contribuinte), MPF 0811800.2013.00782, apresentam em detalhes o procedimento fiscal e as infrações apuradas em relação ao sujeito passivo/contribuinte Fernando Luiz Quagliato, abaixo resumido.

O Auto de Infração foi lavrado em razão da fiscalização ter constatado que o contribuinte, então titular da atividade rural posteriormente sucedido pelo espólio, utilizou prejuízos acumulados de forma indevida com o objetivo de reduzir a base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) incidente sobre os resultados positivos auferidos nos anos-calendário de 2010 e 2011.

A auditoria identificou que diversas despesas lançadas no Livro Caixa da atividade rural foram registradas sem a devida comprovação documental ou sem aderência à exploração rural do contribuinte, o que levou à conclusão de que tais valores não poderiam compor o montante de despesas dedutíveis da atividade rural. A exclusão dessas despesas implicou redução substancial do prejuízo acumulado e, conseqüentemente, invalidou as compensações que haviam sido realizadas no período fiscalizado. Segundo o Relatório Fiscal, a autuação demonstrou que:

- houve inflamento artificial do saldo de prejuízos da atividade rural, decorrente da contabilização de despesas alheias à atividade produtiva exercida pelo contribuinte;
- parte expressiva das despesas glosadas referia-se a gastos incorridos por outras pessoas jurídicas do Grupo Quagliato, não se confundindo com ônus da pessoa física fiscalizada;
- a recomposição correta das despesas dedutíveis resultou em lucro tributável, o qual deveria ter sido oferecido à tributação no IRPF e não compensado com prejuízos acumulados.

Diante dessas constatações, a autoridade fiscal procedeu ao estorno dos prejuízos indevidamente compensados e à recomposição da renda tributável, reconhecendo omissão de rendimentos nos dois exercícios. Assim, concluiu a fiscalização que o contribuinte reduziu indevidamente sua base tributável, mediante a utilização de prejuízos artificialmente majorados e dissociados da atividade rural efetivamente exercida.

Em sua **impugnação** (fls. 526-763), o contribuinte declarou o seguinte: (i) preliminarmente com relação ao objeto do processo 13830.722441/2013-68 que resultou na glosa de prejuízos da atividade rural de Fernando Luiz Quagliato, a suposta decadência do direito de lançar os valores em cobrança, uma vez que a autoridade fiscalizadora efetuou os lançamentos

com relação a fato gerador ocorrido há mais de dez anos e alterando as bases de cálculo mediante exclusão dos prejuízos da atividade decorrentes das despesas de arrendamentos; (ii) a suposta existência de propósito negocial e pertinência da estrutura organizacional do Grupo Quagliato com relação à segregação das atividades desenvolvidas, bem como no que se refere à reorganização patrimonial de maneira que a atividade sofra o mínimo de impacto nas sucessões hereditárias; (iii) a suposta ausência dos pressupostos legais para configuração de fraude ou simulação com relação aos atos praticados pelo contribuinte; e, por fim, (iv) a suposta legalidade do negócio praticado, bem como a correta apuração do prejuízo fiscal enquanto pessoa física.

Em sua decisão, a **DRJ** (fls. 791-835) julgou **improcedente a referida impugnação**, enfrentando a preliminar de decadência, rejeitando-a integralmente. No mérito, salientou que a mera escrituração não é suficiente para permitir a dedução de despesas, sendo imprescindível a demonstração de que tais dispêndios estão diretamente vinculados à atividade rural exercida pela pessoa física.

Ao revisar o Relatório Fiscal, a DRJ observou que grande parte das despesas glosadas estava relacionada a operações de empresas do Grupo Quagliato, sem conexão objetiva com a exploração rural declarada pelo contribuinte. Assim, considerou legítima a exclusão dessas despesas, especialmente porque o contribuinte não apresentou elementos que comprovassem a efetiva indispensabilidade dos gastos à atividade rural.

Quanto ao propósito negocial e à reorganização societária, a DRJ assinalou que o ônus de demonstrar a efetiva natureza rural das despesas é do contribuinte, na forma da legislação tributária. Considerou, portanto, que os argumentos referentes à pertinência da estrutura organizacional do grupo não afastaram as constatações fáticas da fiscalização.

Por fim, concluiu que os cálculos apresentados pela fiscalização eram coerentes e devidamente fundamentados. A recomposição do lucro rural, após a exclusão das despesas improcedentes, resultou em valores positivos que deveriam ter sido tributados no IRPF. A compensação realizada pelo contribuinte foi considerada indevida, motivo pelo qual os créditos tributários referentes aos anos-calendário 2010 e 2011 foram mantidos, incluindo imposto, multa de ofício e juros de mora.

O colegiado decidiu, portanto, pela manutenção integral do Auto de Infração, por entender que a atuação fiscal observou a legislação aplicável, foi devidamente motivada e não apresentou vícios capazes de macular a constituição do crédito tributário.

Em sede de **Recurso** (fls. 821-977), o recorrente reforça os argumentos da impugnação, requerendo:

- O reconhecimento da decadência, com cancelamento integral do crédito tributário.
- Subsidiariamente, a declaração de nulidade do Auto de Infração por erro de premissa e violação à LINDB e ao CTN.

- No mérito, caso afastadas as nulidades, o afastamento das glosas e o reconhecimento da legalidade das despesas escrituradas e dos prejuízos compensados.
- Alternativamente, a revisão dos cálculos fiscais, com consideração das despesas efetivamente comprovadas e redução proporcional do lançamento.

Após interposição do referido recurso, o contribuinte juntou às fls. 10899 acórdão referente ao processo nº 13830.722441/2013-68, no qual ele, juntamente com os demais sucessores do de cujus Fernando Luiz Quagliato (Sra. Vera Lygia Ferreira Quagliato, Sra. Rosa Maria Ferreira Quagliato Fagundes Yoneda e Sr. Fernando Luiz Quagliato Filho), figura como responsável solidário da Sra. Marly Ferreira Quagliato, contribuinte principal naquele feito.

O referido acórdão trata de Auto de Infração relativo ao IRPF, exercícios de 2009, 2010, 2011 e 2012, envolvendo a glosa de prejuízos da atividade rural, a compensação indevida desses prejuízos em exercícios posteriores e a discussão acerca da decadência, da LINDB, da existência de propósito negocial e da alegada simulação na estrutura adotada pelo Grupo Quagliato.

No julgamento, o CARF conheceu parcialmente do Recurso Voluntário, exceto quanto à preliminar de nulidade por erro de premissa, por preclusão, rejeitou as demais preliminares e, no mérito, **negou-lhe provimento**, mantendo a exigência fiscal.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca**, Relator

### I – DA ADMISSIBILIDADE

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo à sua análise.

### II – PRELIMINARMENTE:

#### II.1. DA NÃO OCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA.

No Recurso Voluntário, o contribuinte sustenta que a autuação padece de decadência, porque, para ele, o prazo deveria ser contado desde os fatos formadores dos prejuízos (2003 a 2009), alegando ainda que houve alteração retroativa de critério jurídico.

A tese não merece ser acolhida.

No caso concreto, observa-se que tanto a integralização de imóveis na pessoa jurídica Agro Pecuária Quagliato S.A. quanto a celebração do contrato de arrendamento envolvendo essas mesmas áreas ocorreram em 1º de setembro de 2003. Embora tais eventos tenham contribuído para a formação dos prejuízos posteriormente utilizados pelo contribuinte, não é possível sustentar que, por força disso, a Administração estaria impedida de examinar, em lançamento efetuado em 2013, a legitimidade dos valores compensados nos exercícios de 2008 a 2011.

Isso porque o prazo decadencial limita apenas a constituição de crédito tributário relativo ao período atingido, não restringindo a verificação do prejuízo transportado quando este repercute na base de cálculo de exercícios ainda não decadentes.

Nos termos do art. 150, §4º, do CTN, o prazo decadencial para lançamento do IRPF conta-se da ocorrência do fato gerador anual, isto é, da entrega da declaração de ajuste correspondente, veja-se:

#### **CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

**§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador;** expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A legislação aplicável à atividade rural, especialmente o art. 19 da Lei nº 9.250/1995<sup>1</sup>, autoriza que o resultado positivo da exploração seja compensado com prejuízos apurados em anos anteriores, mas impõe ao contribuinte a obrigação de manter, à disposição da fiscalização, o Livro Caixa e toda documentação que evidencie a formação desse prejuízo.

No presente processo, o Auto de Infração examinou despesas declaradas nos anos-calendário de 2008 e 2009 relativas ao arrendamento de terras pertencentes à Agro Pecuária Quagliato S.A., cuja glosa repercutiu diretamente na anulação do prejuízo rural que vinha sendo transportado. A recomposição desse prejuízo refletiu-se nos resultados dos anos-calendário de 2010 e 2011. A ciência dos lançamentos ocorreu em novembro de 2013, antes, portanto, de expirado o prazo decadencial contado em relação aos fatos geradores desses exercícios.

<sup>1</sup> 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.

Ressalte-se que, embora a estrutura patrimonial do grupo tenha sido alterada em 2003, com a integralização dos imóveis rurais e o arrendamento subsequente ao condomínio familiar, os reflexos fiscais desses atos se materializaram apenas nos períodos de apuração ora examinados, em que o contribuinte efetivamente utilizou prejuízos acumulados para reduzir a base tributável do IRPF. Assim, a revisão da origem dessas despesas não configura lançamento sobre período já alcançado pela decadência, mas simples verificação da idoneidade dos valores empregados para compensação nos exercícios ainda suscetíveis de lançamento.

Os efeitos econômicos do arrendamento, materializados nas despesas declaradas e no conseqüente aumento do prejuízo rural, repercutiram por diversos exercícios. Para fins de decadência, o que importa é identificar se a compensação que reduziu o imposto devido ocorreu dentro do período hábil para constituição do crédito tributário, e não a data remota em que as operações foram inicialmente estruturadas.

É nesse sentido que entende o CARF, veja-se:

**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. Recurso especial provido.<sup>2</sup>

**Ementa:** PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2011 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. Constatada a efetiva ocorrência de contradição nos fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido, cabe conhecer e acolher os embargos, para corrigir tais equívocos. AUDITORIA DA COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. O prazo decadencial para auditar a formação dos prejuízos fiscais é de 5 anos, contados do ano-calendário da apuração, nos termos dos art. 150 e 173 do CTN, conforme o caso. Por sua vez, o prazo decadencial para aferição dos valores que compõe o saldo de prejuízos a compensar é contado a partir do aproveitamento desse prejuízo(compensação). Uma vez que o contribuinte não tem prazo para compensar prejuízos fiscais, deve conservar os documentos contábeis e fiscais comprobatórios da formação e aproveitamento desses por mais 5 anos após a compensação, em observância ao disposto no art. 37 da Lei 9.430/1996. Cumpre ao contribuinte fazer prova da origem do prejuízo compensado, sendo correta

<sup>2</sup> Número do processo: 11075.001802/00-35, Turma: Quarta Turma Especial. Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais, Data da sessão: Tue Jun 21 00:00:00 UTC 2005.

a glosa fiscal diante da insuficiência dessa comprovação. Embargos Conhecidos e Acolhidos. Contradição Sanada<sup>3</sup>.

**EMENTA:** Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2000 AUDITORIA FISCAL. PERÍODO DE APURAÇÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. VERIFICAÇÃO DE FATOS, OPERAÇÕES, REGISTROS E ELEMENTOS PATRIMONIAIS COM REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA FUTURA. POSSIBILIDADE. LIMITAÇÕES. O fisco pode verificar fatos, operações e documentos, passíveis de registros contábeis e fiscais, devidamente escriturados ou não, em períodos de apuração atingidos pela decadência, em face de comprovada repercussão no futuro, qual seja: na apuração de lucro líquido ou real de períodos não atingidos pela decadência. Essa possibilidade delimita-se pelos seus próprios fins, pois, os ajustes decorrentes desse procedimento não podem implicar em alterações nos resultados tributáveis daqueles períodos decaídos, mas sim nos posteriores. Em relação a situações jurídicas, definitivamente constituídas, o Código Tributário Nacional estabelece que a contagem do prazo decadencial para constituição das obrigações tributárias, porventura delas inerentes, somente se inicia após 5 anos, contados do período seguinte ao que o lançamento do correspondente crédito tributário poderia ter sido efetuado (art. 173 do CTN). DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO DA CERTEZA E LIQUIDEZ DE CRÉDITO DECLARADO. VERDADE MATERIAL. A insuficiência de apresentação de prova inequívoca hábil e idônea, com vistas a aferir a certeza e liquidez dos créditos requeridos, acarreta a negação de reconhecimento do direito creditório pela autoridade administrativa. Preliminar Rejeitada. Recurso Voluntário Provido<sup>4</sup>.

Cabe distinguir, portanto, a impossibilidade de lançar crédito tributário relativo a período já decaído da possibilidade de a fiscalização verificar se o prejuízo declarado é legítimo e se pode ser utilizado para reduzir a base de cálculo em período ainda não alcançado pela decadência. Do contrário, permitir-se-ia que prejuízos inexistentes ou indevidamente ampliados reduzissem artificialmente o imposto devido, sem qualquer possibilidade de controle por parte da Administração.

Mesmo que as despesas analisadas remontem a exercícios anteriores, o objeto do lançamento, qual seja a compensação de prejuízos, materializa-se no momento em que o

---

<sup>3</sup> Número da decisão: CSRF/04-00.054, Número do processo: 18471.002934/2003-56, Turma: Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da, Primeira Seção, Câmara: Quarta Câmara, Seção: Primeira Seção de Julgamento, Data da sessão: Thu Apr 12 00:00:00 UTC 2012

<sup>4</sup> Número da decisão: 1402-001.003, Número do processo: 10530.720161/2006-82, Data da sessão: Thu Oct 20 00:00:00 UTC 2011.

contribuinte aplica o saldo em cada exercício, de modo que o fato gerador relevante é a compensação realizada nos anos-calendário de 2010 e 2011.

Sendo assim, a DRJ analisou corretamente a questão ao consignar que a apuração da atividade rural se renova anualmente, e o uso de prejuízos em cada exercício abre novo fato a ser fiscalizado, não havendo que se falar em decadência. Não há modificação retroativa de critério jurídico, mas simples e legítima verificação de aderência das despesas aos requisitos legais de dedutibilidade, atividade fiscal permitida mesmo após anos, desde que o lançamento recaia sobre compensações realizadas dentro do prazo.

Por fim, é importante destacar que recai sobre o contribuinte o ônus de comprovar a regularidade de todo valor utilizado para fins de compensação. A autoridade fiscal, enquanto não esgotado o prazo decadencial do exercício em que a compensação ocorre, detém a prerrogativa de verificar a adequação desses valores, inclusive mediante o exame de documentos e operações anteriores, ainda que pertencentes a períodos já decaídos, desde que não resulte em exigência de tributo relativa a tais períodos.

Rejeito, portanto, a preliminar.

## **II.2. DA ALEGAÇÃO DE NULIDADE POR VIOLAÇÃO À LINDB POR SUPOSTA NOVA INTERPRETAÇÃO SOBRE ATOS JURÍDICOS PRETÉRITOS E POR SUPOSTO ERRO DE PREMISSA.**

O recorrente sustenta que o lançamento seria nulo por violar os arts. 20 e 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB, argumentando que a fiscalização teria reinterpretado fatos pretéritos à luz de um novo critério jurídico, desconsiderando a segurança jurídica, a proteção da confiança legítima e a estabilidade das relações tributárias do grupo familiar Quagliato. Afirma ainda que a autuação teria partido de um erro de premissa ao concluir que os prejuízos rurais teriam sido artificialmente ampliados desde 2003, ano da integralização de imóveis e celebração do arrendamento.

A análise dos autos, entretanto, revela que tais alegações não procedem.

Primeiramente, não há que se falar em violação à LINDB quando a Administração Tributária se limita a verificar a aderência dos valores declarados pelo contribuinte às normas que regem a dedutibilidade das despesas e a compensação de prejuízos. O lançamento não decorre da aplicação retroativa de um novo entendimento jurídico, mas de uma **constatação factual**: a de que diversas despesas lançadas no Livro Caixa não atendiam aos requisitos legais de pertinência e indispensabilidade para fins de apuração do resultado da atividade rural da pessoa física.

A fiscalização não alterou interpretação previamente consolidada nem revisou atos jurídicos regularmente aperfeiçoados há mais de uma década; tampouco desconsiderou negócios jurídicos formalmente válidos. O que se verificou foi a análise da **efetiva natureza das despesas utilizadas para reduzir o imposto devido nos exercícios fiscalizados**, sendo irrelevante, para esse fim, a data remota em que operações societárias foram realizadas. A recomposição do prejuízo

rural não implica reabertura de exercício atingido pela decadência, mas simplesmente a aferição da legitimidade de valores transportados para períodos em que a Fazenda Pública ainda detinha competência para constituir crédito tributário.

Importante notar que os arts. 20 e 24 da LINDB não impedem que a Administração revise os elementos de fato que compõem a base de cálculo do tributo, sempre que tais elementos produzirem efeitos em períodos ainda não decadentes. A proteção da confiança legítima pressupõe comportamento estatal que induza o contribuinte a acreditar na legitimidade de determinada conduta. Não se vislumbra, porém, qualquer ato administrativo anterior que tenha examinado e homologado expressamente as despesas questionadas, tampouco posição formal do Fisco que tenha assegurado ao contribuinte a validade da metodologia utilizada.

Ao contrário, o regime de lançamento por homologação próprio do IRPF impõe ao contribuinte o dever de comprovar a veracidade e adequação dos valores declarados, sendo lícito ao Fisco revisar tais valores enquanto não esgotado o prazo decadencial. A eventual ausência de fiscalização nos anos anteriores não configura assentimento tácito sobre a exatidão das despesas, não gerando, portanto, qualquer expectativa legítima a ser protegida.

No que se refere ao suposto erro de premissa, verifica-se que o lançamento não se fundamenta na conclusão de que a reorganização patrimonial de 2003 teria sido ilícita ou simulada. De acordo com relatório fiscal elaborado pela Receita Federal (fls. 149-169), os fatos conhecidos do fisco, conforme escrituração e documentos, foram os seguintes:

- *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 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 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;

[...]

## 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 livro-caixa 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 art. 62 do RIR/99;

Sendo assim, a autuação limita-se a afirmar que as despesas decorrentes do arrendamento e dos investimentos realizados em imóveis pertencentes à pessoa jurídica **não podem ser apropriadas pela pessoa física como despesas da atividade rural**, pois não guardam relação direta com a produção rural exercida individualmente. O erro de premissa alegado pelo contribuinte inexistente porque a fiscalização não desconsiderou a validade dos atos societários, mas apenas seus efeitos no âmbito da apuração do IRPF da pessoa física.

Ainda, deve ser levado em consideração o entendimento do CARF, *in verbis*:

**Ementa:** ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2013, 2014, 2015 APLICAÇÃO DO ART. 24 DA LINDB O art. 24 da LINDB não se aplica a processos administrativos fiscais. **O auditor fiscal, ao efetuar o lançamento não está atrelado à jurisprudência administrativa ou judicial existente à época dos fatos geradores. O julgador também não está vinculado à jurisprudência majoritária existente. O CTN possui regramento próprio sobre atos e decisões dotadas de caráter normativo (art. 100) sobre suas consequências para o administrado (art. 100, § único) e também o art. 146. Súmula CARF nº 169.** COMPLEMENTO DA EMENTA DO ACÓRDÃO DO CARF. MULTA QUALIFICADA Em razão de a operação não

ter configurado fraude, sonegação ou conluio e nem dolo, afasta-se a multa qualificada do art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96<sup>5</sup>.

Portanto, o lançamento não incorre em nulidade por violação à LINDB, nem por erro de premissa, já que a atuação fiscal observou integralmente a legislação de regência, limitando-se a revisar a adequação das despesas declaradas e o resultado da atividade rural em exercícios ainda não atingidos pela decadência. O recurso, nessa parte, carece de respaldo jurídico.

### III – DO MÉRITO:

#### III.1. DAS RAZÕES EMPRESARIAIS E DO PROPÓSITO NEGOCIAL. DA CORRETA GLOSA DAS DESPESAS E RECOMPOSIÇÃO DO PREJUÍZO.

Proseguindo ao exame do mérito, cumpre analisar a legitimidade das glosas promovidas pela autoridade fiscal relativamente às despesas registradas no Livro Caixa e que influenciaram diretamente na apuração do prejuízo rural compensado nos exercícios objeto do lançamento.

A fiscalização constatou que, ao longo dos anos, o contribuinte registrou como despesas da atividade rural diversos valores cuja natureza e vinculação não guardavam correspondência com a exploração agrícola por ele declarada. Entre tais valores, destacam-se despesas decorrentes de contratos de arrendamento firmados com a Agro Pecuária Quagliato S.A., bem como gastos relacionados à manutenção, benfeitorias e investimentos realizados em imóveis cuja titularidade ou gestão pertencia à pessoa jurídica do grupo familiar, e não à pessoa física do autor da atividade rural.

A análise documental demonstra que tais gastos, embora contabilizados no Livro Caixa da pessoa física, estavam associados a operações e propriedades administradas pela empresa, o que impossibilita sua dedução para fins de apuração do resultado da atividade rural na pessoa física.

Ademais, o conjunto probatório evidencia que a escrituração apresentada levou à formação de um saldo de prejuízo rural substancialmente superior ao real, uma vez que incorporava despesas de natureza estranha à atividade rural individual. Essa distorção repercutiu na compensação efetuada nos anos-calendário de 2010 e 2011, quando tais prejuízos foram utilizados para neutralizar resultados positivos, reduzindo indevidamente a base de cálculo do imposto.

**A recomposição do prejuízo realizada pela fiscalização não se limitou a um ajuste pontual, mas promoveu revisão completa dos elementos que compunham o saldo acumulado, com base em documentos, planilhas e informações controladas pela própria contribuinte e pelas empresas do grupo. O trabalho fiscal evidenciou, de forma consistente, que parcela significativa**

<sup>5</sup> Número do processo: 16561.720004/2018-20, Número da decisão: 1201-005.719, Data da sessão: Thu Dec 15 00:00:00 UTC 2022.

**das despesas lançadas entre 2003 e 2009 não se enquadrava nos requisitos legais de dedutibilidade, justificando, portanto, sua exclusão integral.**

Ao revisar tais valores, a autoridade fiscal recalculou o resultado da atividade rural para cada exercício, repercutindo na determinação de novos saldos de prejuízo, estes sim compatíveis com a realidade econômica da atividade. As alterações promovidas deram origem a resultados positivos nos anos subsequentes, que deveriam ter sido oferecidos à tributação integral, não havendo base normativa que respaldasse a compensação efetuada pelo contribuinte.

No recurso, sustenta-se que tais despesas decorreriam de reorganização patrimonial e operacional do grupo Quagliato, alegando-se ainda que o propósito comercial justificaria a estrutura utilizada. Entretanto, importa sublinhar que, para fins de dedutibilidade no âmbito da atividade rural da pessoa física, o que se exige é a **indispensabilidade da despesa à atividade produtiva individual**, e não a validade jurídica dos atos societários relacionados à gestão patrimonial do grupo. Mesmo reorganizações lícitas não autorizam o aproveitamento fiscal de despesas alheias à atividade rural do contribuinte.

Ressalte-se, ainda, que a recomposição de prejuízos não configura desconsideração de atos ou autuações relativas a períodos atingidos pela decadência, mas simples aferição da legitimidade dos valores utilizados para reduzir a base de cálculo em exercícios não decadentes. A revisão dos elementos que integram o prejuízo rural é inerente ao procedimento de fiscalização quando tais valores impactam o cálculo do imposto devido, não havendo impedimento normativo que impeça a Administração de proceder a esse exame.

No caso concreto, em 1º de setembro de 2003, o de cujus transferiu formalmente imóveis que detinha em condomínio com outras pessoas físicas para integralizar capital da pessoa jurídica da qual era acionista, preservando-se a mesma proporção de participação societária. Em seguida, os próprios condôminos passaram a arrendar esses mesmos imóveis da pessoa jurídica que acabavam de capitalizar, firmando contratos que, embora válidos formalmente, reproduziam economicamente uma relação entre os mesmos sujeitos, agora mediada por estrutura societária interposta.

A movimentação financeira decorrente desses contratos evidencia ausência de substância econômica: as parcelas eram pagas com adiantamentos ou atrasos sem qualquer penalidade contratual, e os valores recebidos pela pessoa jurídica eram imediatamente redistribuídos aos acionistas como dividendos ou aplicados no mercado financeiro, sem gerar despesas operacionais ou manter atividade empresarial real.

Na prática, o arranjo não alterava a posição patrimonial do grupo. Os condôminos transferiam recursos para a pessoa jurídica e, em curto intervalo, os recebiam de volta, caracterizando fluxo circular que não representa despesa efetiva. Ao final de cada exercício, a sociedade apurava lucro composto basicamente pelo valor do arrendamento, o qual era distribuído aos acionistas livre de IRPF, já que a empresa não desenvolvia atividade econômica que justificasse tais receitas.

**Esse conjunto revela que a estrutura adotada, embora juridicamente formalizada, foi utilizada para gerar despesas fictícias no livro-caixa da atividade rural da pessoa física, reduzindo indevidamente o resultado tributável. Trata-se de violação indireta da norma impositiva, pois atribui caráter dedutível a pagamentos que não representam custo econômico real, acarretando prejuízo à arrecadação.**

Nesse sentido, o auto de infração esclarece acerca da falta de propósito negocial

#### **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 estratégia 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.

Nesse cenário, quanto à ausência de propósito negocial, veja-se o entendimento do

CARF:

**EMENTA:** Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2010 ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE. O art. 24 da LINDB, com a redação dada pela Lei nº 13.655/2018, não é apto a regular a atividade de lançamento, bem como o processo administrativo fiscal dele decorrente. PRELIMINAR. NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ. ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. OMISSÃO. Válida a decisão se os "novos" fundamentos são apenas decorrência e explicitam os que já motivavam o auto, principalmente a ausência de propósito negocial, bem como se não há omissão na análise das provas ou fundamentos aduzidos, mas tão somente a desqualificação expressa da operação para fins fiscais. PRELIMINAR.

**INAPLICABILIDADE DO INSTITUTO DA DECADÊNCIA. FATOS PASSADOS COM REPERCUSSÃO EM EXERCÍCIOS FUTUROS. INEXISTÊNCIA DE PRECLUSÃO NO EXAME DE SEUS EFEITOS TRIBUTÁRIOS. O sujeito passivo da obrigação tributária está subordinado à fiscalização de fatos ocorridos em períodos passados quando eles repercutirem em lançamentos contábeis de exercícios futuros, devendo conservar os documentos de sua escrituração, até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios. Inexiste preclusão administrativa na realização da análise dos dados associados aos efeitos tributários incidentes sobre o período fiscalizado em decorrência de fatos pretéritos, operando-se a decadência no decurso de prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), desde que observada a existência de pagamento antecipado do tributo correspondente, bem como inoccorrência de dolo, fraude ou simulação praticado pelo sujeito passivo (art. 173 do CTN). GLOSA DE DESPESAS. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE INVESTIDORA (EMPRESA VEÍCULO) POR SUA INVESTIDA. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE. É indedutível a amortização do ágio, quando uma sociedade controlada (autuada), sem demonstrar haver propósito comercial na operação, tendo como único objetivo a obtenção de benefício fiscal (amortização do ágio), incorpora a sociedade controladora (Empresa veículo), em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura da própria controlada. [...]º.**

O entendimento acima exposto também foi adotado pelo CARF no julgamento do processo nº 13830.722441/2013-68, juntado pelo próprio contribuinte às fls. 10899, no qual **foram examinados os mesmos contratos de arrendamento, a mesma estrutura patrimonial do Grupo Quagliato e a utilização dos mesmos prejuízos rurais posteriormente compensados pelos sucessores.** Veja-se:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2009, 2010, 2011, 2012

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

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

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

O sujeito passivo submete-se à fiscalização de fatos ocorridos em períodos pretéritos, ainda que não seja mais possível efetuar exigência tributária em

<sup>6</sup> Número do processo: 19515.720434/2015-42, Turma: Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção, Câmara: Quarta Câmara, Seção: Primeira Seção de Julgamento, Data da sessão: Tue Apr 16 00:00:00 UTC 2019.

relação a esses períodos em face da decadência, quando haja repercussão em exercícios futuros, com reflexos fiscais. O sujeito passivo deve inclusive conservar os documentos de sua escrituração até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos aos exercícios afetados pelos prejuízos da atividade rural apurados.

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

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

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS DA ATIVIDADE RURAL.

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

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

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

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

O planejamento tributário consiste na prática de condutas lícitas, permitidas pelo direito, adotadas pelo contribuinte, e que tem como efeito a redução ou não pagamento do tributo que, caso não tivesse havido o planejamento, seria devido. Constatada a ilicitude do negócio jurídico planejado, ou a falta de realidade e verdade na sua execução, é necessário recompor qual teria sido o fato jurídico tributário, de forma a se atribuir esses efeitos, do negócio jurídico próprio, ao fato tributário.<sup>7</sup>

À vista disso, não há irregularidade na glosa promovida, tampouco na recomposição dos prejuízos acumulados. O recurso não traz elementos fáticos ou jurídicos capazes de afastar as conclusões do Fisco, nem demonstra, por meio de provas idôneas, que as despesas glosadas guardavam efetivo nexos com a atividade rural exercida pela pessoa física.

Assim, reputo correta a glosa das despesas e a conseqüente recomposição do prejuízo rural, devendo ser mantido o lançamento tal como efetuado.

### **III.2. DA ALEGAÇÃO DE FRAUDE À LEI E DA NATUREZA DO ARRANJO NEGOCIAL EXAMINADO.**

O recorrente afirma que a fiscalização teria imputado, de forma implícita, a prática de simulação ou fraude, ao desconsiderar os efeitos fiscais decorrentes da integralização de imóveis realizada em 2003 e do subsequente contrato de arrendamento firmado com o condomínio familiar. Contudo, tal alegação não encontra respaldo nos autos.

<sup>7</sup> Processo nº 13830.722441/2013-68, Acórdão nº 2401.012.191 – 2ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária. 21 de junho de 2025. Relator Elisa Santos Coelho Sarto.

No caso dos autos, a fiscalização evidenciou que a estrutura adotada pelo contribuinte para a condução das operações rurais e contabilização de despesas não se limitou a uma reorganização patrimonial legítima, mas assumiu contornos que permitem caracterizar verdadeira **fraude à lei**, nos termos do Direito Civil, ainda que sem atribuição de simulação absoluta ou falsidade documental.

Nos termos do art. 167 do Código Civil, *ipsis litteris*:

#### **CÓDIGO CIVIL**

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.

Constatou-se que a pessoa jurídica Agro Pecuária Quagliato S.A., embora formalmente constituída, não apresentava sinais de atividade econômica real ou autonomia operacional capazes de justificar as despesas a ela associadas. Em lugar de atuar como sujeito empresarial dotado de substância econômica, a empresa funcionava apenas como intermediária formal, servindo de repositório temporário de recursos e de emissora de documentos posteriormente utilizados como despesas dedutíveis na escrituração da atividade rural da pessoa física.

**Esse arranjo, ao deslocar artificialmente despesas e imputá-las à atividade rural do contribuinte, produziu efeitos fiscais incompatíveis com a realidade econômica verificada, resultando em redução indevida da base de cálculo do imposto devido. Tal conduta implica prejuízo direto à Administração Tributária, na medida em que subtrai receitas indispensáveis ao financiamento das políticas públicas e à execução das funções estatais.**

Não se pode olvidar que a arrecadação tributária constitui instrumento essencial para a consecução dos objetivos fundamentais estabelecidos no art. 3º da Constituição Federal, e que o imposto sobre a renda integra a base de repartição constitucional prevista no art. 159, repercutindo não apenas na União, mas também nos Estados, Distrito Federal e Municípios.

A estruturação negocial deve ainda ser analisada à luz da **função social da propriedade**, prevista no art. 5º, XXII e XXIII, da Constituição Federal. O contribuinte, ao exercer atividade econômica produtiva, deve observar não apenas a disciplina civil e empresarial aplicável, mas também o dever constitucional de contribuir para as despesas do Estado na forma da lei. O cumprimento das obrigações tributárias não é mero acessório formal, mas forma de concretização da função social da propriedade e da atividade econômica.

Além disso, o ordenamento jurídico federal disciplina expressamente a obrigatoriedade de comprovação das deduções pleiteadas pelo contribuinte. Veja-se o que dispõe o art. 11 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943:

**DECRETO-LEI Nº 5.844/1943**

Art. 11. Poderão ser deduzidas, em cada cédula, as despesas referidas neste capítulo, **necessárias à percepção dos rendimentos.**

§ 1º As deduções permitidas serão as que corresponderem a despesas efetivamente pagas.

§ 2º As despesas deduzidas numa cédula não o serão noutras.

**§ 3º Todas as deduções estarão sujeitas a comprovação ou justificação, a juízo da autoridade lançadora.**

**§ 4º Se forem pedidas deduções exageradas em relação ao rendimento bruto declarado, ou se tais deduções não forem cabíveis, de acordo com o disposto neste capítulo, poderão ser glosadas sem audiência de contribuinte.**

§ 5º As deduções glosadas por falta de comprovação ou justificação, exigidas na forma deste decreto-lei, não poderão ser restabelecidas depois que o ato se tornar irreversível na órbita administrativa.

Ou seja, todas as deduções estão sujeitas à demonstração de sua necessidade, adequação e pertinência, cabendo à autoridade fiscal analisar a razoabilidade dos valores declarados. Deduções excessivas, desproporcionais ou destituídas de lastro probatório podem e devem ser glosadas, conforme entendimento consolidado na legislação e na jurisprudência administrativa.

Ademais, o conjunto de operações realizadas pelo contribuinte revela que a estrutura adotada tinha por finalidade exclusiva gerar efeitos tributários mais favoráveis à pessoa física, mediante a criação artificial de despesas na atividade rural para reduzir o resultado tributável do IRPF. A conduta não produziu qualquer alteração econômica real: os pagamentos de arrendamento representavam mera circulação interna de recursos, que saíam da conta da pessoa física para retornar a ela própria por intermédio da pessoa jurídica, sem mudança patrimonial efetiva.

**A Agro Pecuária Quagliato S.A., embora formalmente constituída, não desempenhava atividade econômica compatível com suas finalidades sociais, servindo apenas como instrumento documental do condomínio familiar, sob o mesmo controle e domínio factual.** As diligências demonstraram que não havia obrigações recíprocas reais entre as partes, mas simples encenação contratual destinada a conferir aparência jurídica a despesas inexistentes. Assim, evidencia-se que a pessoa jurídica foi utilizada unicamente para viabilizar arranjo desprovido de propósito negocial legítimo, caracterizando típica fraude à lei, pois simulava

operação entre partes distintas quando, em verdade, o negócio era firmado pelo mesmo grupo econômico consigo próprio, com o objetivo direto de contornar a incidência tributária.

No tocante às decisões administrativas trazidas pelo contribuinte, registre-se que, embora possam orientar debates jurídicos, **não possuem força normativa**, por ausência de previsão legal que lhes atribua eficácia *erga omnes*. Assim, não há como estender automaticamente entendimentos proferidos em outros processos a este caso, cuja análise depende de elementos fático-documentais próprios.

Diante de todo o exposto, conclui-se que o lançamento fiscal examinado foi efetuado em estrita observância à legislação vigente, com adequada identificação da conduta que reduziu indevidamente a base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa física. A atuação da fiscalização encontra suporte nos dispositivos legais aplicáveis e no conjunto probatório constante dos autos, não havendo qualquer vício que justifique a anulação do lançamento.

#### IV – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do Recurso voluntário, rejeito as preliminares arguidas, e no mérito voto por NEGAR PROVIMENTO, mantendo integralmente o lançamento da auditoria fiscal.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonca**