



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10140.721068/2011-46</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1003-004.434 – 1ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	25 de agosto de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	AGRO PECUARIA SAO MARCOS LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2007

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. REGIME DE APURAÇÃO: COMPETÊNCIA X CAIXA. OPÇÃO ÚNICA PARA TODAS AS RECEITAS OPERACIONAIS, NÃO OPERACIONAIS E DEMAIS GANHOS.

A opção pela apuração dos resultados pelo regime de competência implica na sua aplicação para todas as suas receitas e demais ganhos, sejam eles operacionais ou não operacionais. O art. 218 do RIR/1999 não trata de regime de apuração e tampouco prevê um regime diferenciado para a tributação das receitas não operacionais e demais ganhos das pessoas jurídicas em geral.

LUCRO PRESUMIDO. NORMAS DE POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO. APLICABILIDADE.

Ante a constatação de falta de recolhimento do tributo no período de competência correto cabe à autoridade fiscal exigir o tributo correspondente daquele período, com os acréscimos devidos. Porém, a lei protege o contribuinte que, embora não tenha observado o regime de competência correto, levou o rendimento à tributação em período de apuração posterior, caracterizando tal situação como recolhimento de tributo à destempo e determinando que seja feito o lançamento da diferença de imposto pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado e pago no outro período de apuração. Tal circunstância é expressamente prevista no art. 273, inc. I, que se constitui em fundamento legal hábil e suficiente para a exigência das diferenças apuradas em face da inobservância do período de competência correto, independente do regime de apuração escolhido.

OMISSÃO DE RECEITAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DETERMINAÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL. FALTA DE APROFUNDAMENTO DA INVESTIGAÇÃO. CANCELAMENTO.

A falta de aprofundamento da investigação com vistas à perfeita identificação da matéria e montante tributável conduz à incerteza do lançamento, ensejando o cancelamento da exigência. Não é possível manter a exigência tributária, amparada em uma presunção simples, quando não corroborada por outros elementos.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para cancelar a exigência relativa à infração de omissão de receitas, nos termos do voto do relator.

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Tadeu Matosinho Machado** – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior e Luiz Tadeu Matosinho Machado, (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto pela contribuinte em face do Acórdão nº 14-88.963, proferido pela 15ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto-POR, em 7 de novembro de 2018, que julgou improcedente a impugnação apresentada em face de lançamento de IRPJ e reflexos apurados em procedimento fiscal em que a autoridade fiscal identificou omissão de parte da receita proveniente à venda de imóvel rural, referente à Terra Nua, utilizado para apurar o Ganho de Capital e referente as benfeitorias, que deveriam ter sido escrituradas como Receita Bruta da Atividade Rural, relativo a fatos jurídicos compreendidos no **3º trimestre de 2007**.

A decisão recorrida trouxe a seguinte ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2007

**DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOUTRINA. EFEITOS.**

As decisões administrativas e as judiciais, à exceção do que previsto no Art. 26-A do PAF, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto de decisão.

#### **DA NULIDADE. DOS ERROS DE CÁLCULO CONTIDOS NO LANÇAMENTO**

Com o início da fase litigiosa, a contribuinte tem o direito de exercer plenamente seu direito de defesa, podendo apresentar todos os elementos de prova contra o lançamento. Não há, portanto, erro de cálculo contido no lançamento, se o Termo de Verificação Fiscal e o respectivo Auto de Infração, lavrado pelo Fisco, descreve em detalhe cada uma das infrações que são imputadas ao sujeito passivo com os respectivos enquadramentos legais.

#### **PERÍCIA CONTÁBIL. INDEFERIMENTO.**

Indefere-se a produção de prova pericial: (i) por se tratar de matéria cuja prova deve ser feita mediante a mera juntada de documentação, cuja guarda e conservação compete à própria pessoa jurídica; (ii) por não estar configurada situação a exigir conhecimentos técnicos ou científicos especializados para o deslinde da questão; e (iii) porque não observada a forma prescrita em Lei.

#### **POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO. CÁLCULO.**

O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A decisão recorrida trouxe os principais pontos da autuação fiscal que transcrevo para melhor compreensão do litígio:

*"A presente ação fiscal foi iniciada com o intuito de verificar o correto oferecimento à tributação dos valores de Ganho de Capital e demais Resultados da Atividade Rural cujo fato gerador ocorreu na alienação do seguinte imóvel rural, declarada em DOI – Declaração de Operações Imobiliárias:*

*Data da Alienação/Aquisição: 14/08/2007 Valor: R\$ 18.761.666,73 Transação: Alienação Tipo: COMPRA E VENDA Nº Arquivo: 3306719695 Nº Controle: 8737208 CNPJ do Cartório: 49.686.314/0001-89 Quant. de Particip.: 1 Situação: ORIGINAL Forma Pagto.: A PRAZO Contrato Anterior: Base ITBI/ITCD: R\$ 18.761.666,73 Participação Operação: 100,00% Dados do Imóvel: Área: 5282,4 ha Tipo: FAZENDA/SÍTIO/CHACARA Classificação: RURAL Matrícula: 11232 Registro: Livro: 265 Folha: 100 Logradouro: Faz Estrada Costa Rica - Paraíso Km 15 Número: Complemento: Bairro: Faz. São Marcos CEP: 79550000 Município: Costa Rica UF: MS Participantes CNPJ: 20.090.981/0001-12 Adquirente CNPJ: 46.514.154/0001-00 Alienante*

*Na alienação de propriedade rural, deve ser apurado o ganho de capital, relativo à terra nua, obedecendo-se, na determinação do ganho de capital a forma de tributação utilizada pela empresa, que no caso é lucro presumido, portanto deve cumprir o disposto nos arts. 522 e 523 do RIR/99, enquanto que as tributadas pelo lucro real devem cumprir o disposto no § 1º do art. 418 do mesmo regulamento.*

*Conforme a Escritura e Matrícula e Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT dos imóveis envolvidos nestas alienações, e as DIPJ 2008/2009:*

*elaboramos os quadros a seguir:*

Quadro 1 - DEMONSTRATIVO DAS PARCELAS PAGAS

PERÍODO	VALOR RECEBIDO (R\$)		TOTAL (R\$)
	BENFEITORIAS	TERRA NUA	
3º TRIM 2007	5.163.838,53	4.233.240,08	9.397.078,61
2º TRIM 2008	5.145.988,36	4.218.599,76	9.364.588,12
<b>TOTAL</b>	<b>10.309.826,89</b>	<b>8.451.839,84</b>	<b>18.761.666,73</b>

Quadro 2-DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL CONFORME ARTS.522 e 523 - RIR/99

PROPRIEDADE	DESCRIÇÃO	DT. AQUISIÇ.	VTN AQ.CORRIGIDO a	DT.ALIEN	VTN ALIENAÇÃO b
FAZ PARAIZO	5.282,4 HECTARES				
LOCALIZADA	DO IMÓVEL DE MATR				
EM COSTA RICA	11232, REGISTRO 26/08/1976		R\$2.094.282,45	14/08/2007	R\$8.451.839,84
MATO GROSSO	LIVRO265,FOLHA100				
DO SUL	TAB. DE NOTAS DE				
9.415,6 Ha	NOVO HORIZONTE-SP				
<p>*GANHO DE CAPITAL = (b - a) = R\$8.451.839,84 - R\$2.094.282,45 = R\$6.357.557,39</p> <p>Obs.: TRIBUTADO EM =&gt; 3T/2007: R\$4.233.240,08 - R\$1.120.941,37 = R\$3.212.298,71</p> <p>2T/2008: R\$4.218.599,76 - R\$1.073.341,08 = R\$3.145.258,68</p>					

FONTES: MATRÍCULA 11.232, REGISTRADO NO LIVRO 265, FOLHA 100 DO TABELIONATO DE NOTAS DE NOVO HORIZONTE-SP E DETALHAMENTO DE APURAÇÃO DO IRPJ E CSLL DECLARADOS NAS DIPJS 2008 E 2009.

*O pagamento foi feito pelo adquirente em duas parcelas, uma no valor de R\$ 9.397.078,61 no 3º Trimestre de 2007 e a outra de R\$ 9.364.588,12 no 2º Trimestre de 2008, totalizando R\$ 18.761.666,73 (Quadro 1).*

*O valor de R\$ 8.451.839,84 (Quadro 1) recebido, referente à Terra Nua, foi utilizado para apurar o Ganho de Capital, calculado pelo contribuinte conforme os arts. 522 e 523 do RIR/99, e foi oferecido à tributação no 3º Trimestre de 2007 e no 2º Trimestre de 2008, nos valores de R\$3.212.298,71 e de R\$3.145.258,68*

*(Quadro 2), respectivamente, e integraram a base de cálculo do IRPJ destes períodos.*

*Em virtude do contribuinte ter tributado pelo regime de caixa o ganho de capital, as receitas referentes a 2ª parcela somente foram reconhecidas no 2º Trimestre de 2008, enquanto o correto seria o reconhecimento do valor integral no período em que ocorreu a alienação, ou seja, no 3º Trimestre de 2007, uma vez que o contribuinte optou pelo regime de competência na apuração do lucro presumido.*

*Portanto houve postergação do imposto, uma vez que o contribuinte omitiu da tributação do 3º Trimestre de 2007, o valor referente a receita de R\$ 3.145.258,68, e somente ofereceu à tributação no 2º Trimestre de 2008"*

*(...)*

*Segundo o que dispõe o inciso III, parágrafo 1º do artigo 61 do RIR/99, integra a receita bruta da atividade rural, o valor da alienação de bens utilizados, exclusivamente, na exploração da atividade rural (Benfeitorias), exceto o valor da terra nua, que é utilizada para fins de apuração de ganho de capital, conforme os artigos 522 e 523 do RIR/99, devido ao fato de o contribuinte ser optante pelo Lucro Presumido.*

*Verificamos que o valor total atribuído pelo contribuinte às benfeitorias do imóvel foi de R\$ 10.309.826,89. isto é, o valor total da alienação (R\$18.761.666,73), deduzindo-se o valor da terra nua, que foi de R\$ 8.451.839,84 (Quadro 1).*

*O valor recebido como Receita Bruta da Atividade Rural, referente às benfeitorias, não foi tributado no 3º Trimestre de 2007, nem tampouco no 2º Trimestre de 2008.*

*Portanto, baseado nas informações acima descritas, procedemos o presente Lançamento de Ofício, nos termos do art. 926 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999), c/c art. 17, da Lei nº 9.317/96, tendo em vista que foram apuradas as infrações abaixo descritas, aos dispositivos legais mencionados.*

#### **001 - RECEITAS DA ATIVIDADE - A PARTIR DO AC 93 RECEITAS DA ATIVIDADE**

*Valor de R\$ 10.309.826,89, recebido como Receita Bruta da Atividade Rural relativo à alienação o de imóvel rural (benfeitorias), o qual não foi tributado, conforme descrição dos fatos.*

#### **002 - FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE IMPOSTO INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO - POSTERGAÇÃO DE RECEITAS**

*Inobservância do regime de escrituração que resultou na postergação do pagamento do imposto de renda, tendo em vista que o sujeito passivo omitiu da tributação do 3º Trimestre de 2007, o valor referente a receita de R\$3.145.258,68, e somente ofereceu a tributação no 2º Trimestre de 2008.*

A contribuinte, em sua impugnação trouxe, em resumo, as seguintes alegações:

1 – Quanto à postergação de pagamento:

- que não ocorreu a postergação de pagamento do imposto na medida em que parte das receitas somente foram recebidas no segundo trimestre de 2008, uma vez que a opção pelo regime de competência adotada para as receitas operacionais não se aplica aos ganhos não operacionais e para as demais receitas, mas sim o regime de caixa que foi observado, nos termos do art. 218 do RIR/199 e do art. 25 da Lei nº 8.981/1995;
- que as normas de postergação de pagamento somente são aplicáveis à apuração pelo lucro real e não está prevista sua aplicação no lucro presumido;

## 2 – Quanto à “pseudo” venda de Benfeitorias:

- que inexistiu venda de benfeitorias, porque elas não existiam nas propriedades, com exceção de cercas *com madeiras apodrecidas e arames totalmente enferrujados, sem qualquer valor comercial*;
- que a menção feita na escritura pública de *que fazia parte do negócio as benfeitorias fixas, melhoramentos, instalações e equipamentos fixos no imóvel, ocorreu por um lapso do Tabelião de Notas e de Protesto e Títulos da Comarca de Novo Horizonte, no Estado de São Paulo que, foi contratado pela Adquirente Brascan Cattle S.A, que deve ter utilizado o chavão ou a famosa chapa para este tipo de escritura.*
- Que a fiscalização adotou dois regime de tributação para um único fato gerador, aceitando a apuração de ganho de capital feita pela contribuinte que determinou o ganho com base no valor do VTN constante do DIAT e, de outra parte, tributo a diferença de R\$ 10.309.826,89, como receita operacional que decorreria da venda de benfeitorias, aplicando a alíquota presuntiva de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL.
- Que ainda que houvesse vendido alguma benfeitoria, a autuação ainda estaria equivocada, pois: (i) *tratando-se de venda de ativo permanente, que é onde se classificam as benfeitorias, a pessoa jurídica não estaria sujeita ao pagamento do PIS e da COFINS e, mesmo que denominasse "demais receitas", também escaparia a esta exação, vez que o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, que expandia a base de cálculo dessas contribuições foi revogado pelo artigo 79, inciso XII da Lei nº 11.941/99, prevalecendo para o lucro presumido, o faturamento como base impositiva das contribuições;* (ii) *quanto ao IRPJ e CSLL, a tributação deveria recair sobre o RESULTADO, ou seja, o valor da venda diminuído do valor de aquisição contabilizado, com fundamento no § 1º do artigo 521 do RIR/99.*

Ao final requereu, caso necessário, a realização de perícia técnica *nas terras alienadas para comprovação da situação fática apresentada, qual seja, inexistência de benfeitorias na área vendida.*

Cientificado em 29/11/2018 da decisão da DRJ (AR, fl. 276), a recorrente apresentou em 13/12/2018 (fl. 279) o recurso voluntário (fls. 281/311), no qual em síntese reitera as alegações trazidas na impugnação, conforme sintetizado no seu pedido final, *verbis*:

[...]

### 3. DO PEDIDO

Em vista de todo o exposto, à luz da legislação aplicável e das arguições expendidas nos tópicos a seguir sintetizados, sobre cada uma das matérias objeto da atuação:

#### SUPOSTA POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IRPJ e da CSLL

- Inaplicabilidade do instituto da postergação do pagamento do imposto, em relação aos resultados obtidos nas operações ou atividades estranhas ao escopo social da empresa, posto que o imposto decorrente destes rendimentos, ganhos e lucros só é devido à medida que forem sendo auferidos, conforme determina o artigo 218 do RIR/99. Sabendo-se que a recorrente vendeu à prazo, terras rurais do seu ativo permanente e, não tem como ramo de atividade a compra e venda de imóveis rurais, resta claro que a tributação fica deslocada para o trimestre de recebimento do preço no regime de lucro presumido. Assim, fica este instituto restrito às receitas e ganhos operacionais, ou seja, dentro do objeto fim da azienda. Lembrando que a fiscalização concordou que as terras vendidas eram do ativo permanente, uma vez que não houve incidência de PIS e COFINS na operação, que foi por ele examinada.
- Inaplicabilidade do instituto da postergação do pagamento do imposto, ao regime de lucro presumido, uma vez que não consta do Subtítulo IV do RIR que cuida do lucro presumido (arts. 516 a 528), qualquer norma que cuida de postergação de imposto. Consta, isso sim, no Subtítulo III do Lucro Real Art. 273 e s.s. do mesmo RIR. Ademais o Parecer Normativo COSIT nº 2, de 1996, que normatizou a fórmula de cálculo, apenas e tão somente cita expressões relativas a ajustes ao lucro líquido, para determinação do LUCRO REAL, conforme devidamente explanado nesta peça. Portanto, não há que cogitar deste instituto para o lucro presumido.
- Além do que, se cabível fosse o lançamento, o mesmo deveria consistir tão somente na cobrança de juros SELIC pelo período postergado, que é suficiente para repor a perda e tornar indene a situação, e não cobrar diferença de imposto e multa de ofício. Neste sentido acórdãos do CARF citados na peça.

**PSEUDOVENDA DE BENFEITORIAS NO VALOR DE R\$ 10.319.826,89**

- Inexistência de venda de benfeitorias. Por erro do notário fez-se constar da Escritura Pública de Compra e Venda, o chavão habitual por ele empregado ou a famosa chapa. Como dito as únicas benfeitorias existentes naquela vastidão de mais de 5.200 hectares de terras, utilizadas para o cultivo de grãos e criação de gado eram as cercas de arame das pastagens, que já se encontravam totalmente depreciadas e, cujo valor total investido, conforme balanço de 2007, para todas as áreas pertencentes à São Marcos era de R\$ 299.179,93. Como pode estas cercas depreciadas valerem R\$ 10.319.826,89!!!
- Pela obediência à regra constante da exposição de motivos da MP 1.528, de 19.11.96, convertida na Lei nº 9.393, de 1996, de que não havendo contestação do fisco, o valor do VTN constante do DIAT, deve ser empregado para recolhimento do ITR e também do imposto sobre a renda da pessoa jurídica e da CSLL, como auto-avaliação a preço de mercado do valor da terra nua, cuja regra constou da própria lei, a saber: “9. A base de cálculo será o valor da terra nua declarado pelo contribuinte e, não havendo contestação desse valor por parte do fisco, será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado. (...)” e 14. “Para efeito de apuração do ganho de capital na alienação da terra nua, a legislação do imposto de renda passa a adotar o valor da terra nua declarado pelo

contribuinte – base de cálculo do imposto sobre a propriedade territorial rural.”

Como não houve a contestação pelo Fisco do valor atribuído às terras, no DIAT de 2007, este deve prevalecer como preço do VTN do ano da venda, para cálculo do IRPJ e da CSLL, com fez a recorrente em estrito cumprimento da lei.

**DUALIDADE DE TRIBUTAÇÃO.** Pela utilização inadequada e ilegal de duas formas de tributação para um único fato gerador: (i) aceitou o valor do VTN constante do DIAT do ano da venda, pois examinou os cálculos feitos pela recorrente; e (ii) tributou de forma complementar e sem nenhum fundamento legal a diferença entre o valor da operação e o referido VTN do ano da venda, sob o pretexto surrealista de tratar-se de benfeitoria daquela monta.

A Recorrente requer e espera deste Egrégio Conselho se digne acolher seu Recurso Voluntário, para que, valendo-se da análise dos fatos efetivamente ocorridos, de toda argumentação aqui expendida, fundada no direito material e nas normas complementares que regem a matéria, no comportamento da recorrente que, com boa-fé, correção e lisura, tempestiva e espontaneamente recolheu todos os tributos devidos e indicou tanto na DIPJ quanto na DCTF entregues à RFB e tudo mais que consta desta defesa; seja o Auto de Infração julgado totalmente improcedente, com a consequente reforma do Acórdão de primeira instância e cancelamento dos créditos tributários deles decorrentes, bem

assim sejam liberados os bens arrolados no processo nº 10140.721179/2011-52, aplicando-se, desta forma, a tão almejada

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Luiz Tadeu Matosinho Machado**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais.

Conforme descrito no relatório a discussão se dá em torno do lançamento de IRPJ e reflexos apurados em face da venda de imóveis rurais pela recorrente, em que a fiscalização apurou duas infrações: i) postergação de pagamento do imposto sobre o ganho de capital apurados sobre a venda da terra nua que deixou de ser tributado no 3º trimestre de 2007 e apenas oferecido à tributação no 2º trimestre de 2008, sob a sistemática do Lucro Presumido; e ii) omissão de receitas da atividade decorrente da alienação de benfeitorias em conjunto com a terra nua sobre os mesmos imóveis rurais alienados referidos na primeira infração.

Com relação à primeira infração, a recorrente traz duas alegações que se acatadas afastariam a acusação fiscal.

Defende inicialmente que tributos o ganho de capital na alienação dos referidos imóveis pelo regime de caixa, conforme autorizaria o art. 218 do RIR/1999, que é fundamentado no art. 25 da Lei nº 8.981/1995.

A turma da DRJ rejeitou esse argumento na impugnação, tendo em vista que a contribuinte havia optado pelo regime de competência em sua DIPJ do ano-calendário 2007, conforme se extrai do voto condutor do acórdão recorrido, *verbis*:

[...]

A Impugnante alega:

*Nesta esteira de raciocínio não há que se cogitar de tributar no terceiro trimestre de 2007, a parcela de 50% do preço pela venda das terras que somente foi recebida no segundo trimestre de 2008. Incabível desta forma, a exigência a título de insuficiência de recolhimento de IRPJ e Adicional e CSLL, sob o argumento de Postergação do Pagamento desses tributos.*

*Em resumo, pode-se afirmar que para os **ganhos não operacionais**, que é o caso da impugnante e para as **demais receitas**, posto que fora do ramo de atividade da empresa, não há que falar de existência ou ocorrência de POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DE IMPOSTO, uma vez que pelo tipo de bem vendido ou da receita auferida, deve-se seguir o regime econômico de CAIXA de recebimento do preço.*

(...)

*Não bastasse a existência desta norma citada, que fulmina de morte o lançamento a este título, estudando de forma sistemática os artigos do Regulamento do Imposto sobre a Renda (Dec. 3000, de 1999) que disciplinam todas as regras a serem obedecidas pelos contribuintes que optam pelo regime de lucro presumido (artigos 516 a 528), não vamos encontrar a figura ou o instituto da POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO.*

Na alienação de propriedade rural, deve ser apurado o ganho de capital, relativo à terra nua, obedecendo-se, na determinação do ganho de capital a forma de tributação utilizada pela empresa, que no caso é lucro presumido, portanto deve cumprir o disposto nos arts. 522 e 523 do RIR/99:

*Art. 522. Para os fins de apuração do ganho de capital, as pessoas jurídicas de que trata este Subtítulo observarão os seguintes procedimentos (Lei nº 9.249, de 1995, art. 17):*

*I - tratando-se de bens e direitos cuja aquisição tenha ocorrido até o final de 1995, o custo de aquisição poderá ser atualizado monetariamente até 31 de dezembro desse ano, não se lhe aplicando qualquer atualização monetária a partir dessa data;*

*II - tratando-se de bens e direitos adquiridos após 31 de dezembro de 1995, ao custo de aquisição dos bens e direitos não será atribuída qualquer atualização monetária.*

(...)

*Art. 523. A partir de 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, considera-se **custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o Valor da Terra Nua - VTN constante do Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT**, observado o disposto no art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação, respectivamente (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19).*

*Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente a 1º de janeiro de 1997, **será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública**, observado o disposto no parágrafo único do art. 136 e nos incisos I e II do art. 522 (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19, parágrafo único).*

A Impugnante optou pelo regime de escrituração de competência, sendo que sua inobservância resultou na postergação do pagamento do imposto de renda, tendo em vista que o sujeito passivo omitiu da tributação do 3º Trimestre de 2007, o valor referente a receita de R\$ 3.145.258,68, e somente ofereceu a tributação no 2º Trimestre de 2008, conforme estabelece o art. 273, do RIR/99:

*Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):*

*I - a **postergação do pagamento do imposto** para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou*

*(...)*

*§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).*

*§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no § 2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).*

Na postergação de imposto, como não ocorreu o pagamento no momento correto, do fato gerador, qual seja, omissão de parte da receita de **R\$ 3.145.258,68**, proveniente à venda de imóvel rural, referente à Terra Nua, utilizado para apurar o Ganho de Capital, relativo a fatos jurídicos compreendidos no **3º trimestre de 2007, que somente foram** oferecidos a tributação no **2º Trimestre de 2008**, devendo ser aplicada a multa de mora e os juros de mora proporcional, conforme determina o “caput” e § 3º, do art. 61, da Lei 9.430/96:

*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos **fatos geradores** ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, **serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.***

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão **juros de mora** calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia*

*do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

O contribuinte optou pelo Regime de Competência na apuração do Lucro Presumido, conforme opção realizada na entrega da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (DIPJ), ano-calendário 2007:

CNEJ 46.514.154/0001-00

DIPJ 2008 Ano-Calendário 2007

**Ficha 61B - Outras Informações**

Discriminação	Ano	
	Imediatamente Anterior	da
01.Capital Registrado	1.197.848,00	
02.Estoques	2.340.378,52	
03.Saldo de Caixa e Bancos	240.011,37	
04.Saldo de Aplicações Financeiras	89.805,89	
05.Contas a Receber	4.669.948,28	
06.Contas a Pagar	4.325.072,72	
07.Compras de Mercadorias no Ano-calendário		
08.Compras para o Ativo Permanente no Ano-calendário		
09.Receitas e Rendimentos Não Tributáveis		
10.Sócio Ostensivo de SCP - Total de SCP		
11.Escrituração: Contábil		
12.Regime de Apuração das Receitas: Competência		
13.Método de Avaliação de Estoques: Custo Médio Ponderado		

Considerando que o contribuinte optou pelo Regime de Competência na apuração do Lucro Presumido, o correto seria o reconhecimento do valor integral da venda de imóvel rural no período em que ocorreu a alienação, ou seja, no 3º Trimestre de 2007. Entretanto, o contribuinte tributou pelo regime de Caixa o ganho de capital, a receita referente a 2ª parcela no valor de **R\$ 3.145.258,68**, somente foi reconhecida no 2º Trimestre de 2008. Portanto, houve a postergação do imposto, uma vez que o contribuinte omitiu da tributação do 3º Trimestre de 2007, o valor referente a receita de R\$3.145.258,68, e somente ofereceu a tributação no 2º Trimestre de 2008.

A sistemática da postergação do pagamento do imposto, prevista no Art. 273, do RIR/99 e pelo § 5º art. 6º, Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, trata da inobservância do Regime de Competência, que no presente caso, ocorreu com a intenção do contribuinte tributar o ganho de capital pelo Regime de Caixa, apesar de optado pelo Regime de Competência e estar obrigado a reconhecer a receita a receita da venda do imóvel rural, referente a 2ª parcela no valor de **R\$ 3.145.258,68**, no período do 3º Trimestre de 2007.

Apesar da sistemática da postergação do imposto estar disciplinada dentro do Lucro Real, o contribuinte deixou de observar o Regime de Competência, que é aplicado tanto no Lucro Real como no Lucro Presumido, tanto que o contribuinte fez sua opção na entrega de sua DIPJ/2008.

[...]

Com efeito, ao optar pela apuração dos seus resultados pelo regime de competência a recorrente deveria ter observado sua aplicação para todas as suas receitas e ganhos, fossem eles operacionais ou não operacionais.

O art. 218 do RIR/1999 apontado pela recorrente como fundamento que autorizaria a tributação do ganho de capital com base no regime de caixa não tem o alcance por ela pretendido.

O referido dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda então vigente, que tem por base legal o art. 25 da Lei nº 8.981/1995, não dispõe sobre regime de competência ou de caixa. Esta disposição, presente no Título IV do RIR/1999, que trata da determinação da base de cálculo do IRPJ apenas incorporou a disposição do art. 25 da Lei nº 8.981/1995 que, repetindo parcialmente o que já dispunha a Lei nº 8.541/1992, permite a apuração do imposto na medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos, autorizando sua cobrança em períodos de apuração inferiores a um ano, sob qualquer regime de apuração, *verbis*:

Art. 25. A partir de 1º de janeiro de 1995, o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, **será devido à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos.**

Por oportuno, confira-se o que dispunha o art. 1º Lei nº 8.541/1992, *verbis*:

Art. 1º A partir do mês de janeiro de 1993, o imposto sobre a renda e adicional das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, das sociedades civis em geral, **das sociedades cooperativas, em relação aos resultados obtidos em suas operações ou atividades estranhas a sua finalidade,** nos termos da legislação em vigor, e, por opção, o das sociedades civis de prestação de serviços relativos às profissões regulamentadas, será devido mensalmente, **à medida em que os lucros forem sendo auferidos.**

O art. 218 do RIR/1999 reproduz a regra, citando como base legal o art. 25 da Lei nº 8.981/1995 e os arts. 1º e 55 da Lei nº 9.430/1996<sup>1</sup> e embora não mencione o art. 1º da Lei nº 8.541/1992, incorpora a regra prevista naquele dispositivo no sentido de que tais disposições também eram aplicáveis às *sociedades cooperativas em relação aos resultados obtidos nas operações ou atividades estranhas à sua finalidade*, *verbis*:

Art. 218. O imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, das sociedades civis em geral e das sociedades cooperativas em relação aos resultados obtidos nas operações ou atividades estranhas à sua finalidade, será

<sup>1</sup> **Lei nº 9.430/1996:**

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

Art. 55. As sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada de que trata o [art. 1º do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987](#), passam, em relação aos resultados auferidos a partir de 1º de janeiro de 1997, a ser tributadas pela imposto de renda de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

devido à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos (Lei nº 8.981, de 1995, art. 25, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 55).

Trata-se, portanto, de norma de cunho geral na apuração do IRPJ, sob qualquer modalidade, que não tem qualquer correlação com o regime de apuração adotado (competência ou caixa).

No caso concreto, a recorrente optou, inequivocamente, pela apuração com base no regime de competência, conforme expressamente manifestado em sua DIPJ, não havendo como aplicar um regime misto de apuração para as receitas operacionais e não operacionais.

De fato, se a contribuinte tivesse optado pela apuração com base no regime de caixa esta opção se estenderia aos demais ganhos e receitas não operacional, como já decidiu a 1ª Turma da CSRF do CARF, no Acórdão nº 9101-004.360, de 10/09/2019<sup>2</sup>, conforme se colhe de sua ementa, verbis:

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS DO ATIVO PERMANENTE. REGIME DE CAIXA. FACULDADE. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido podem, à sua opção, adotar o regime de caixa tanto em relação às receitas operacionais quanto às receitas não operacionais, como o ganho de capital.

Porém, como não foi esta a opção da contribuinte, correta está a autoridade fiscal quanto à identificação do período tributável.

A recorrente, também alega quanto à primeira infração que o instituto da postergação do pagamento do imposto é inaplicável ao regime de lucro presumido que seria restrito à apuração do Lucro Real, tanto que só seria tratado no subtítulo do RIR/1999 que dispõe sobre o Lucro Real. Cita ainda o PN Cosit nº 2/1996 que também só se referiria ao Lucro Real.

Mais uma vez se equivoca a recorrente.

A localização topográfica do dispositivo não é fator determinante para a sua aplicação ao caso concreto. Muitos dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda, conquanto mencionados no título próprio do Lucro Real são aplicáveis subsidiariamente aos outros regimes de apuração no que couberem, como as normas relativas à escrituração comercial e fiscal, conservação de livros e comprovantes, p.ex.

Ainda que o contribuinte optante pelo Lucro Presumido seja desobrigado da escrituração comercial completa, tem o dever de escrituração de Livro Caixa e de livros fiscais e o dever de guarda de comprovantes da escrituração.

---

<sup>2</sup> Participaram do julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Tais normas embora veiculadas no Subtítulo III são também aplicáveis aos demais regimes quando couberem, como é o caso da inobservância do Regime de Competência, prevista na sua Seção VIII, *verbis*:

### Seção III

#### Inobservância do Regime de Competência

**Art. 273. A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º](#)):**

**I - a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou**

**II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.**

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no [§ 2º do art. 247 \(Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º\)](#).

§ 2º O disposto no parágrafo anterior e no [§ 2º do art. 247](#) não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º](#), e [Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16](#)).

Ora, como vimos, a contribuinte optou pela apuração dos seus tributos pelo regime de competência.

Ao se deparar com a falta de recolhimento do tributo no período de competência correto cabia à autoridade fiscal exigir o tributo correspondente àquele período, com os acréscimos devidos.

Ocorre que a lei protege o contribuinte que, embora não tenha observado o regime de competência correto, levou o rendimento à tributação em período de apuração posterior, caracterizando tal situação como recolhimento de tributo à destempo. Ocorrendo tal situação, determina que seja feito o lançamento da diferença de imposto pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado e pago no outro período de apuração.

Tal circunstância é expressamente prevista no art. 273, inc. I, acima transcrito, que se constitui em fundamento legal hábil e suficiente para a exigência das diferenças apuradas em face da inobservância do período de competência correto.

A alternativa a isto, caso se aceitasse a tese da recorrente, seria o lançamento da totalidade do imposto devido no período correto, com multa de ofício e juros obrigando o contribuinte a requerer a restituição do indébito relativo ao pagamento realizado indevidamente no período incorreto.

Desta feita, nenhum reparo cabe à exigência relativa à FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE IMPOSTO - INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO - POSTERGAÇÃO DE RECEITAS.

Com relação à segunda infração relacionada à omissão de receitas da atividade decorrente da alienação das benfeitorias, a recorrente alega a inexistência de venda de benfeitorias, que *“por erro do notário fez-se constar da Escritura Pública de Compra e Venda, o chavão habitual por ele empregado ou a famosa chapa”*.

Aduz que *“as únicas benfeitorias existentes naquela vastidão de mais de 5.200 hectares de terras, utilizadas para o cultivo de grãos e criação de gado eram as cercas de arame das pastagens, que já se encontravam totalmente depreciadas e, cujo valor total investido, conforme balanço de 2007, para todas as áreas pertencentes à São Marcos era de R\$ 299.179,93. Como pode estas cercas depreciadas valerem R\$ 10.319.826,89!!!”*.

Defende que obedeceu estritamente a regra constante da MP 1.528, de 19.11.96, convertida na Lei nº 9.393, de 1996, de que não havendo contestação do fisco, o valor do VTN constante do DIAT, deve ser empregado para recolhimento do ITR e também do imposto sobre a renda da pessoa jurídica e da CSLL, como autoavaliação a preço de mercado do valor da terra nua.

Assim, como não houve a contestação pelo Fisco do valor atribuído às terras, no DIAT de 2007, este deve prevalecer como preço do VTN do ano da venda, para cálculo do IRPJ e da CSLL, com fez a recorrente em estrito cumprimento da lei.

Por fim, alega que a fiscalização se utilizou ilegalmente de duas formas de tributação para um único fato gerador: *“(i) aceitou o valor do VTN constante do DIAT do ano da venda, pois examinou os cálculos feitos pela recorrente; e (ii) tributou de forma complementar e sem nenhum fundamento legal a diferença entre o valor da operação e o referido VTN do ano da venda, sob o pretexto surrealista de tratar-se de benfeitoria daquela monta”*.

A DRJ afastou a alegação de lapso na lavratura da escritura pública de compra e venda, esclarecendo que seus termos foram baseados nos instrumentos particulares de compra e venda do imóvel rural que foram firmados anteriormente e que foram literalmente transcritos no documento público, *verbis*:

[...]

Apesar da Impugnante alegar que ocorreu um lapso do Tabelião de Notas e de Protesto e Títulos da Comarca de Novo Horizonte, no Estado de São Paulo, sendo que o mesmo utilizou o chavão ou a famosa chapa para este tipo de escritura, fez constar indevidamente do texto do Instrumento Público que fazia parte do negócio as benfeitorias fixas, melhoramentos, instalações e equipamentos fixos

no imóvel, na realidade não ocorreu lapso algum, o escrivão procedeu conforme solicitado, que como preliminar, fosse transcrito, os instrumentos particulares de promessa de compra e venda de imóvel rural, que antecederam esta transação, assinados em 14 de agosto de 2007, conforme consta da Escritura Pública de Compra e Venda com Transcrição dos Antecedentes do Negócio, lavrada em 27/03/2008, no lavrada no Livro nº 265, páginas 100/122, no 1º Tabelião de Notas e Protesto de Letras e Títulos de Novo Horizonte, Estado de São Paulo:

[...] *imagens omitidas*

Conforme podemos observar nos trechos extraídos da Escritura Pública de Compra e Venda com Transcrição dos Antecedentes do Negócio, lavrada em 27/03/2008, no lavrada no Livro nº 265, páginas 100/122, no 1º Tabelião de Notas e Protesto de Letras e Títulos de Novo Horizonte, Estado de São Paulo, não ocorreu um lapso do Tabelião, que apenas procedeu conforme solicitado, que como preliminar, fosse transcrito, os **INSTRUMENTOS PARTICULARES DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEL RURAL**, que traduzem as vontades das partes. Portanto, a Impugnante não assinaria os Instrumentos Particulares, se realmente não houvesse **BENFEITORIAS, conforme** consta da **Cláusula segunda**, do Instrumento Particular de Promessa de Venda e Compra de Imóvel Rural e Recibo de Sinal Irretratável e Irrevogável (4.675,5501 hectares) e do **Parágrafo Quarto, da Cláusula Primeira**, do Instrumento Particular de Promessa de Venda e Compra de Imóvel Rural e Recibo de Sinal Irretratável e Irrevogável (616 hectares).

[...]

De fato, a escritura pública anexada aos autos (fls. 152/174) registra pedido preliminar das partes para que fosse transcritos *“os instrumentos particulares de compra e venda de imóvel rural que antecederam esta transação, assinados em 14 de agosto de 2007, e cujo teor é transcrito sem a nova qualificação das partes (...)”*.

O PARÁGRAFO QUARTO da cláusula 1ª dos instrumentos particulares transcritos estabelece que: **“Todas as benfeitorias fixas, melhoramentos, instalações, equipamentos fixos existentes na Área fazem parte integrante do preço descrito na Cláusula Segunda da presente Promessa, ficando excluídos apenas os maquinários, animais, gados, semoventes, móveis e utensílios que guarnecem a propriedade”**.

No mesmo sentido, a CLÁUSULA SEGUNDA do primeiro instrumento particular transcrito dispõe: **“Que a PROMITENTE COMPRADORA se compromete a comprar e a PROMITENTE VENDEDORA a vender-lhe o Imóvel mencionado na Cláusula Primeira e Segunda e devidamente descrito e caracterizado no Anexo III da presente Promessa, com todas as benfeitorias fixas, melhoramentos, instalações e equipamentos fixos existentes no Imóvel, pelo preço certo e ajustado, em moeda corrente nacional, de R\$ 3.551,73 (três mil, quinhentos e cinquenta e hum reais e setenta e três centavos) por hectare, totalizando a importância de R\$ 16.606.291,55 (...)”**. (g.n.)

Cláusula com idêntico teor é transcrita, na sequência, na escritura pública relativa ao segundo instrumento particular que abrange outra área menor: “Que a PROMITENTE COMPRADORA se compromete a comprar e a PROMITENTE VENDEDORA a vender-lhe o Imóvel mencionado na Cláusula Primeira e Segunda e devidamente descrito e caracterizado no Anexo III da presente Promessa, com todas as benfeitorias fixas, melhoramentos, instalações e equipamentos fixos existentes no Imóvel, pelo preço certo e ajustado, em moeda corrente nacional, de R\$ 3.551,73 (três mil, quinhentos e cinquenta e hum reais e setenta e três centavos) por hectare, totalizando a importância de R\$ 2.187.865,68 (...)”. (g.n.)

Diante de tais elementos, me parece inequívoco que, quaisquer que fossem, foram incluídos na compra e venda as **benfeitorias fixas, melhoramentos, instalações e equipamentos fixos existentes no Imóvel.**

Ocorre que não foram detalhadas na escritura quais seriam essas benfeitorias e melhoramentos, etc e qual o valor que foi atribuído às mesmas no negócio.

Fiz questão de destacar na transcrição feita acima o teor da cláusula segunda de que a venda foi pactuada com base em um valor fixado por hectare, que envolveria tanto o custo da terra nua quanto o das benfeitorias e melhoramentos, etc.

É mencionado, ainda, na transcrição do instrumento particular na escritura pública, que a venda refere-se ao **Imóvel mencionado na Cláusula Primeira e Segunda e devidamente descrito e caracterizado no Anexo III da presente Promessa.** Quiçá tais anexos poderiam ajudar na identificação desses acréscimos à terra nua que foram incluídos no negócio.

Ocorre que ditos instrumentos particulares e respectivos anexos, que serviram de base à lavratura da escritura pública, não foram requeridos pela autoridade fiscal, nem tampouco trazidos pela recorrente aos autos em sua impugnação e recurso.

A autoridade fiscal em sua descrição dos fatos no auto de infração partiu do pressuposto que o valor das benfeitorias, melhoramentos, etc correspondiam à diferença entre o valor tributado como ganho de capital pela contribuinte a título de venda da Terra Nua e o valor total do negócio. Vejam-se excertos da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal no Auto de Infração (fls. 2 a 39):

[...]

Segundo o que dispõe o inciso III, parágrafo 1º do artigo 61 do RIR/99, integra a receita bruta da atividade rural, o valor da alienação de bens utilizados, exclusivamente, na exploração da atividade rural (Benfeitorias), exceto o valor da terra nua, que é utilizada para fins de apuração de ganho de capital, conforme os artigos 522 e 523 do RIR/99, devido ao fato de o contribuinte ser optante pelo Lucro Presumido.

Verificamos que o valor total atribuído pelo contribuinte às benfeitorias do imóvel foi de R\$ 10.309.826,89. isto é, o valor total da alienação (R\$18.761.666,73), deduzindo-se o valor da terra nua, que foi de R\$ 8.451.839,84 (Quadro 1).

O valor recebido como Receita Bruta da Atividade Rural, referente às benfeitorias, não foi tributado no 3º Trimestre de 2007, nem tampouco no 2º Trimestre de 2008.

Portanto, baseado nas informações acima descritas, procedemos o presente Lançamento de Ofício, nos termos do art. 926 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999), c/c art. 17, da Lei nº 9.317/96, tendo em vista que foram apuradas as infrações abaixo descritas, aos dispositivos legais mencionados.

001 - RECEITAS DA ATIVIDADE - A PARTIR DO AC 93

RECEITAS DA ATIVIDADE

Valor de R\$ 10.309.826,89, recebido como Receita Bruta da Atividade Rural relativo à alienação de imóvel rural (benfeitorias), o qual não foi tributado, conforme descrição dos fatos.

Portanto, baseado nas informações acima descritas, procedemos o presente Lançamento de Ofício, nos termos do art. 926 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999), c/c art. 17, da Lei nº 9.317/96, tendo em vista que foram apuradas as infrações abaixo descritas, aos dispositivos legais mencionados.

[...]

A recorrente, por sua vez, alega que atribuiu todo o valor da venda à Terra Nua e que procedeu aos cálculos do ganho de capital com base no disposto no artigos 523 do RIR/1999, tendo por base como valor da venda o VTN declarado nos Documentos de Informação e Apuração do ITR - DIAT do ano-calendário da alienação (fls. 109 a 123) que apontava uma avaliação de R\$ 1.600,00 por hectare dos imóveis rurais vendidos. E considerou como não tributável toda a parcela excedente recebida pela venda do imóvel.

Nos referidos DIAT's apresentados é possível identificar que a contribuinte informou na composição do Cálculo do Valor Total do Imóvel, além da Terra Nua, a existência de Benfeitorias e outras Culturas e Pastagens Cultivadas e Melhoradas e Florestas Plantadas.

Em relação ao primeiro imóvel, com área total de 7.112,5 ha (Nº do Imóvel na RFB: 5.156.538-2), consta o seguinte Cálculo do Valor Total do Imóvel:

**DOCUMENTO DE INFORMAÇÃO E APURAÇÃO DO ITR - DIA 1**

Página 04/06

Número do Imóvel na RFB: 5.156.538-2  
 Nome do Imóvel Rural: AGRO-PECUARIA SAO MARCOS LTDA

**CÁLCULO DO VALOR DA TERRA NUA E DO IMPOSTO E PARCELAMENTO**

	(R\$)
<b>- CÁLCULO DO VALOR DA TERRA NUA</b>	
01. Valor Total do Imóvel	19.524.850,60
02. Valor das Benfeitorias	360.349,00
03. Valor das Culturas, Pastagens Cultivadas e Melhoradas e Florestas Plantadas	7.784.341,60
04. Valor da Terra Nua	11.380.160,00

Por sua vez a outra área de 855,9 h (Nº do Imóvel na RFB: 5.162.415-0) teve o seguinte cálculo do Valor Total do Imóvel declarado no DIAT:

**DOCUMENTO DE INFORMAÇÃO E APURAÇÃO DO ITR - DIAT**

Página 04/06

Número do Imóvel na RFB: 5.162.415-0  
 Nome do Imóvel Rural: AGRO-PECUARIA SAO MARCOS LTDA

**CÁLCULO DO VALOR DA TERRA NUA E DO IMPOSTO E PARCELAMENTO**

	(R\$)
<b>- CÁLCULO DO VALOR DA TERRA NUA</b>	
01. Valor Total do Imóvel	2.385.187,89
02. Valor das Benfeitorias	44.943,31
03. Valor das Culturas, Pastagens Cultivadas e Melhoradas e Florestas Plantadas	970.804,58
04. Valor da Terra Nua	1.369.440,00

Esses dados reforçam os indícios quanto à existência de benfeitorias e melhoramentos nas áreas vendidas, mas não é possível, com base neles, determinar o valor efetivamente atribuído a eles na venda dos imóveis rurais, na medida em que, além de serem valores estimados unicamente para fins de cálculo do ITR, representam uma área maior que a área alienada, desconhecendo-se o que esta última abrangia a título de benfeitorias e melhoramentos.

Entendo que autoridade fiscal adotou uma presunção simples de que todo o montante da alienação que deixou de ser tributado a título de ganho de capital como venda da terra nua corresponde ao valor das benfeitorias e melhoramentos que integravam o imóvel alienado, sem aprofundar a investigação quanto ao valor efetivo correspondente a esta parcela do negócio.

A tributação da parcela do VTN nos moldes preconizados pela legislação como fez a contribuinte não permite a conclusão que toda a diferença corresponda à venda das benfeitorias, melhoramentos, etc. A contribuinte apenas se valeu da forma benéfica de tributação introduzida pela Lei nº 9.393/1996.

O procedimento do lançamento, na forma prevista no artigo 142 do CTN<sup>3</sup>, exige não apenas verificar a ocorrência do fato gerador, mas também determinar precisamente a matéria tributável e o respectivo montante do tributo devido, não comportando discricionariedade por parte da autoridade fiscal.

Houvesse se aprofundado na investigação, a autoridade fiscal poderia ter identificado o correto valor atribuído às benfeitorias e melhoramentos na negociação e caso não merecesse fé o preço atribuído pelas partes, poderia ainda, arbitrar o valor nos termos do art. 148 do CTN, *verbis*:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Assim, resta extremamente fragilizada a conclusão da autoridade autuante quanto a infração de omissão de receitas, seja no tocante à matéria tributável, seja quanto ao montante apurado no que tange a esta parcela da autuação.

Não obstante a indicação clara de que, de fato, foram alienadas benfeitorias, além da terra nua, a autoridade fiscal se escorou em uma presunção simples para determinar o montante tributável.

Nesse sentido são aplicáveis as ponderações do ex-conselheiro Luiz Martins Valero, trazidas no Acórdão nº 107-06.229, como se colhe da ementa e voto, *verbis*:

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS — Nas presunções simples é necessário que o fisco esgote o campo probatório. A atividade do lançamento tributário é plenamente vinculada e não comporta incertezas. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN.

**Voto:**

Em julgamentos anteriores já tive oportunidade de expor meu entendimento no sentido de que o Fisco não pode autuar unicamente com base em indício, por não ter este a força probatória de uma genuína presunção. Vale dizer, diferentemente

<sup>3</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

das presunções legais, a autuação lastreada, apenas no primeiro, e muitas vezes único, elemento colhido pelo Fisco não encontra guarida no bom Direito.

A presunção simples, na qualidade de prova indireta, somente é meio idôneo para referendar uma autuação quando resultar da soma de indícios convergentes. Se todos os fatos levarem ao mesmo ponto, a prova da omissão de receitas, restará assegurada.

No caso em exame não há um fato provado por inteiro. O fisco não esgotou o campo probatório. Isso resta claro quando a recorrente aponta valores tidos pelo fisco como omitidos, mas que se encontram listados no próprio documento tomado como base para a autuação (Anexo 3), ora maiores, ora menores, é verdade, mas alguns desses valores estão lá, inteiros e relacionados, confira fls. 100.

Outro ponto relevante levantado pela recorrente, já na impugnação (item 18), e ignorado pelo fiscal signatário da informação de fls. 73/74 e pelo julgador monocrático é o fato de que a soma das receitas incluídas no Anexo 3 da Declaração é menor que a receita total declarada, possibilitando o argumento de que os valores tidos como omitidos à tributação, por não constantes do Anexo 3, estivessem incluídos na receita total declarada.

O exame contábil seria suficiente para dirimir a dúvida. Não há notícia dessa providência que ainda poderia ter sido tomada em diligência ou perícia, cujo pedido na impugnação foi indeferido.

A atividade do lançamento tributário é plenamente vinculada e não comporta incertezas. Por isso, voto no sentido de se dar provimento ao recurso.

(g.n.)

No caso concreto, existia o elemento indicativo na escritura pública, que goza de presunção de veracidade, que junto com a terra nua ocorreu a alienação de benfeitorias e outros melhoramentos.

Não obstante o valor desta parcela da venda não foi especificada no documento público. Ao contrário, a escritura que transcreve o instrumento particular indicou um valor global por hectare de terra vendida, que incluiria a terra nua e as benfeitorias e melhoramentos.

O documento particular transcrito cita a existência de um Anexo III onde o imóvel vendido estaria descrito e caracterizado, mas tal documento jamais foi solicitado pela autoridade fiscal, nem pediu esclarecimentos acerca do valor de venda dessas benfeitorias à contribuinte.

Poderia, ainda, a d. autoridade ter intimado a parte compradora a informar mais detalhadamente o conteúdo do negócio em sua inteireza e os respectivos valores pagos. Mas também não o fez.

Assim, resta incerto o valor atribuído ou atribuível às benfeitorias e melhoramentos no negócio entabulado.

A falta de aprofundamento da investigação com vistas à perfeita identificação da matéria e montante tributável conduz à incerteza do lançamento, ensejando o cancelamento da exigência. Não é possível manter a exigência tributária, amparada em uma presunção simples, quando não corroborada por outros elementos.

Dessarte, voto no sentido de prover o recurso nesta parte, para cancelar a infração relativa à omissão de receitas.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a exigência relativa a Omissão de Receitas da Atividade.

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Tadeu Matosinho Machado**