

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais****PROCESSO** 10183.721849/2015-68**ACÓRDÃO** 2401-012.080 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA**SESSÃO DE** 6 de novembro de 2024**RECURSO** VOLUNTÁRIO**RECORRENTE** RAUL AMARAL CAMPOS**RECORRIDA** FAZENDA NACIONAL**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Exercício: 2011, 2012, 2013

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

A teor do inciso III do artigo 151 do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

ENDEREÇAMENTO DE INTIMAÇÕES DE ATOS PROCESSUAIS NA PESSOA DO PROCURADOR.

Não encontra respaldo legal nas normas do Processo Administrativo Fiscal a solicitação para que a Administração Tributária efetue as intimações de atos processuais administrativos na pessoa e no domicílio profissional do procurador (advogado) constituído pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Neste sentido dispõe a Súmula CARF nº 110.

NORMAS PROCESSUAIS. PRECLUSÃO.

A preclusão indica a perda da capacidade processual, pelo seu não uso dentro do prazo peremptório previsto em lei (preclusão temporal); ou pelo fato de havê-lo exercido (preclusão consumativa); ou, ainda, pela prática de ato incompatível com aquele que se pretenda exercitar no processo (preclusão lógica). Na espécie, ocorreu a preclusão consumativa.

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A prova produzida em processo administrativo tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a consolidação do seu convencimento acerca da solução da controvérsia objeto do litígio, sendo-lhe facultado indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Nesse sentido, sua realização não constitui direito subjetivo do contribuinte.

BENEFÍCIO DO ART. 47 DA LEI Nº 9.430/96. TRIBUTOS DECLARADOS. SÚMULA Nº 33 DO CARF. EXCLUSÃO DE ESPONTANEIDADE APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. ART. 7º, § 2º, DO DECRETO Nº 70.235/72.

O benefício previsto no artigo 47 da Lei nº 9.430/96 de pagamento, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, somente se aplica a tributos já declarados à Secretaria da Receita Federal. A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício (Súmula CARF nº 33).

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. FATO GERADOR.

Ocorre o fato gerador do imposto sobre a renda a operação que importe em alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS RURAIS. VALOR DE AQUISIÇÃO E DE ALIENAÇÃO.

Está sujeito à incidência do imposto de renda o ganho de capital correspondente à diferença positiva entre o valor de alienação e o valor do custo de aquisição do imóvel.

Para imóveis rurais adquiridos a partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital pessoa física, considera-se custo de aquisição e valor de venda do imóvel rural o VTN declarado nos anos de ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

Caso não tenham sido apresentados os DIAT relativamente ao ano de aquisição ou de alienação, ou a ambos, considera-se como custo e como valor de alienação, para fins de apuração do ganho de capital, o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação.

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. VALOR DE ALIENAÇÃO. ENTREGA DO DIAT. APURAÇÃO.

A apuração do ganho de capital de imóvel rural deve ser feita com base nos valores constantes dos respectivos documentos de aquisição e alienação, nos casos de falta de entrega do Diac ou do Diat, subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas.

GANHOS DE CAPITAL - IMÓVEIS RURAIS - VALOR DE ALIENAÇÃO-BENFEITORIAS - VALOR DA TERRA NUA.

Na apuração do ganho de capital de imóvel rural, considera-se valor de alienação o valor correspondente a todo o imóvel alienado apenas quando as benfeitorias não tiverem sido deduzidas como custo ou despesa da atividade rural, desde que comprovadas por meio de documentação hábil e idônea.

MULTA ISOLADA DO CARNÊ-LEÃO E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. SÚMULA CARF 147.

Somente a partir da vigência da Medida Provisória 351, de 2007 (convertida na Lei 11.488, de 2007) é devida a multa isolada pela falta de recolhimento do carnê-leão, independentemente da aplicação, relativamente ao mesmo período, da multa de ofício pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor de imposto, apurado no ajuste anual, nos termos da Súmula CARF 147.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Elisa Santos Coelho Sarto e Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

De acordo com o relatório já elaborado em ocasião anterior pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (e-fls. 1861 e ss), contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 2 a 18, por meio do qual é cobrado, relativamente aos anos calendário de 2010 a 2012, exercícios 2011 a 2013, o Imposto de Renda Pessoa Física Suplementar no valor de R\$3.592.427,05, acrescido de multa de ofício (código 2904), multa de isolada (código 6352) e de juros de mora (calculados até 3/2015), perfazendo um crédito tributário total de R\$ 7.610.857,74.

A autoridade tributária expôs na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 3 a 6, os motivos que deram ensejo ao lançamento acima:

1. Omissão de rendimentos (juros e outros acréscimos) recebidos de pessoa física;
2. Omissão de rendimentos da atividade rural;
3. Compensação indevida de prejuízos da atividade rural;
4. Omissão de resultado tributável da atividade rural;
5. Omissão/ apuração incorreta de ganho de capital na alienação de bens e direitos adquiridos;
6. Multa isolada por falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê leão.

No Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 20 a 52), a autoridade lançadora relata os fatos que redundaram na lavratura do Auto de Infração. Seguem trechos pertinentes do citado relatório:

[...] O contribuinte acima identificado alienou, no ano-calendário 2010, duas áreas de terras denominadas Fazenda Rio Alegre, situadas no município de Paranatinga, Mato Grosso, assim descritas e caracterizadas: matrícula nº 29 com 5.580 ha e matrícula nº 43 com 4.327. ha. No entanto, apesar de o contribuinte ter apurado ganho de capital decorrente dessas operações, o fez erroneamente. Ainda, omitiu rendimentos sujeitos ao Ajuste Anual, quais sejam, juros das parcelas recebidas em 12/2011 e 12/2012 e Receita da Atividade Rural dos anos-calendários de 2010, 2011 e 2012.

O contribuinte informou que em relação à alienação da Fazenda Rio Alegre:

Custo de aquisição: R\$18.648.505,62;

VTN: R\$10.524.250,00;

Benfeitorias: R\$7.415.000,00;

Data de Aquisição:

matrícula nº 29: 17/01/2001;

matrícula nº 43: 15/07/2002,

Valor de Alienação: R\$21.020.000,00

VTN: R\$10.520.000,00;

Benfeitorias: R\$10.520.000,00;

Data de Alienação: 14/09/2010;

Recebimentos parcelados:

07/05/2010: R\$840.800,00 (sinal/adiantamento)

14/09/2010: R\$8.408.000,00

20/12/2011: R\$5.885.600,00

20/12/2012: R\$5.885.600,00

Dentre os documentos apresentados, constatou-se que: Na Escritura Pública de Compra e Venda, lavrada em 14/09/2010, relativo às áreas de terras (matrícula 29 e 43), CONSTA referência a um contrato firmado entre Raul Amaral Campos (alienante), e Edson Crochiquia (adquirente), datado de 06/05/2010. Na Escritura Pública de Compra e Venda, lavrada em 14/09/2010, relativo às áreas de terras (matrícula 29 e 43), CONSTA *"CLÁUSULA PRIMEIRA: os pagamentos descritos nesta escritura, com vencimento para os dias 20/12/2011 e 20/12/2012, e no item (c), clausula terceira, proporcional, do referido contrato firmado entre as partes, datado de 06/05/2010, terão a incidência da variação da remuneração líquida da aplicação do FUNDO DI EXECUTIVO DO HSBC, devendo esta remuneração iniciar no dia 01/05/2010, até a data do efetivo vencimento da parcela, incidindo de forma individual em cada parcela, com cumulação da remuneração mensal, do FUNDO DI EXECUTIVO do HSBC, mês a mês. CLÁUSULA SEGUNDA: Do valor da remuneração descrito acima, que incidirá rendimento sobre rendimento, a até seu final pagamento, de forma individualizada em cada uma das parcelas, deverá ser deduzido o valor do Imposto de Renda que o OUTORGADO COMPRADOR' deverá ter que recolher junto ao Banco, em suas aplicações, a retenção na fonte, que será de 15% (quinze por cento) para o repasse ao OUTORGANTE VENDEDOR, apenas do rendimento líquido auferido pelo OUTORGADO COMPRADOR, ou seja: Rendimento Bruto menos 15%, será igual ao Rendimento Líquido."*

Matrícula nº 29 - parte da Fazenda Rio Alegre, situada no município de Paranatinga. Estado de Mato Grosso

Imóvel rural de 5.580 ha- N° do Imóvel na Receita Federal (NIRF): 4.234.503-0.

Imóvel rural adquirido por Raul Amaral Campos a partir de 1997 (Auto de Arrematação em 27/10/2000 e Carta de Arrematação datada de 09/11/2000, ambos constantes na resposta do contribuinte ao Termo nº 05). A entrega da

Declaração do ITR (DITR) Ex. 2000 ocorreu em 18/12/2000," portanto Raul adquiriu esse imóvel rural antes da entrega da Declaração do ITR.

Consta no Auto de Arrematação que o imóvel foi adquirido por R\$992.000,00 e no Auto de Avaliação consta que a área de pastagens de capim brachiaria foi avaliada por R\$261.000,00 e a área onde houve plantação de lavoura foi avaliada por R\$98.000,00. Portanto, o valor da terra nua (VTN) é R\$633.000,00 (R\$992.000,00 menos R\$261.000,00 menos R\$98.000,00). Esse valor foi corroborado por Raul Amaral Campos em sua Declaração de Bens e Direitos Ex. 2010.

Raul Amaral Campos alienou esse imóvel em 06/05/2010, isto é, data do contrato particular firmado entre Raul Amaral Campos (alienante) e Edson Crochiquia (adquirente), constante da resposta do contribuinte ao Termo nº 05. Esse contrato particular foi citado na Escritura Pública de Compra e Venda, lavrada em 14/09/2010, no Segundo Tabelionato de Notas e Registro Civil das Pessoas Naturais de Rondonópolis - MT, constante da resposta do contribuinte ao Termo nº 02. A entrega da DITR pelo contribuinte ocorreu em 09/09/2010. Assim, a alienação ocorreu antes da entrega da DITR.

Na Escritura Pública de Compra e Venda consta também que esse imóvel foi adquirido conjuntamente com o imóvel de matrícula nº 43 pelo preço certo e ajustado de R\$21.020.000,00, sendo R\$10.510.000,00 pela terra nua e R\$10.510.000,00 pelas benfeitorias. Ambas as matrículas correspondem à área de 9.907 ha. Assim, o valor de alienação da terra nua e das benfeitorias do imóvel rural, correspondente à matrícula nº 29, foi apurada na proporção que a área desse imóvel representa em relação à área total (área do imóvel de matrícula nº 29 + área do imóvel de matrícula, nº 43):

(...)

Como a alienação do imóvel ocorreu em 06/05/2010, isto é, antes da entrega da DIAT (Documento de Informação e Apuração do ITR), que ocorreu em 09/09/2010; a apuração do Ganho de Capital deverá ser feita com base nos valores efetivamente pagos e recebidos, conforme preceitua o Art.10 da Instrução Normativa SRF nº84, de 11/10/2001.

Em resposta ao Termo nº 02, o contribuinte utilizou o valor das benfeitorias realizadas em sua planilha de cálculo para apuração do ganho de capital. Porém, em resposta ao termo nº 06, o contribuinte declara que todas as notas fiscais apresentadas e que se encontram registradas nos livros caixa foram utilizadas como despesa na apuração do resultado da atividade rural. Além disso, verificou-se que, na Declaração de Bens e Direitos, constou apenas o valor da terra nua. Portanto, o valor da alienação, correspondente às benfeitorias, deverá ser computado como receita da atividade rural.

Apresentou os seguintes recibos de corretagem, suportada pelo alienante Raul Amaral Campos, referentes à alienação dos imóveis de matrículas nos 29 e 43:

(...)

A área do imóvel de Matrícula nº 29 é 5.580 ha e do imóvel de Matrícula nº 43 é 4.327 ha, perfazendo 9.907 ha.

Assim, o valor proporcional dos pagamentos das corretagens para cada imóvel foi considerado conforme a seguir discriminado:

(...)

Como a corretagem paga representa a intermediação em relação à alienação dos imóveis rurais de matrículas nos 29 e 43 e estes imóveis foram alienados pelo valor ' de R\$21.020.000,00 (R\$10.510.000,00 equivalentes à terra nua e R\$10.510.000,00 equivalentes às benfeitorias), 50% do valor pago de corretagem correspondem à terra nua e os outros 50% correspondem às benfeitorias.

A taxa de intermediação, relacionada à venda dos imóveis de matrículas nos 29 e 43, pode ser deduzida do valor da parcela do preço recebida nos meses dos pagamentos das corretagens.

Apuração do Ganho de Capital

Para a apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda incidente sobre o ganho de capital de bens imóveis serão aplicados fatores de redução (FR1 e FR2) do ganho de capital apurado, conforme previstos nos incisos I e II do art. 40 da Lei 11.196, de 21/11/2005.

(...)

O contribuinte recebeu, parceladamente, o valor de alienação, relativo aos imóveis alienados (matrículas nos 29 e 43). Destaca-se, proporcionalmente, os recebimentos referentes ao imóvel de matrícula nº 29:

(...)

O art. 117, § 2º do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), Decreto nº 3.000, de 26.03.1999, prevê que os ganhos devem ser apurados no mês em que forem auferidos. Especificamente quanto às operações da espécie feitas a prazo, o art. 140 do RIR/99 prescreve que: "nas alienações a prazo o ganho de capital deverá ser apurado como venda a vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês". Disciplinando a matéria, o art. 31 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11.10.2001.

(...)

Apura-se o Ganho de Capital omitido e o Imposto Devido:

(...)

Ressalte-se que, se não houve recebimento no mês do pagamento da corretagem, esta foi deduzida do valor da parcela do preço recebida no mês do próximo recebimento. Assim, como não houve recebimento em 11/2010 e 02/2011, as corretagens pagas nesses meses foram deduzidas do valor recebido em dezembro de 2011.

Matrícula nº 43 - parte da Fazenda Rio Alegre, situada no município de Paranatinga. Estado de Mato Grosso

Imóvel rural de 4.327 ha., N° do Imóvel na Receita Federal (NIRF): 4.234.502-2.

Imóvel rural adquirido por Raul Amaral Campos em 15/07/2002. A entrega da DITR, Ex. 2002, ocorreu em 23/09/2002. Portanto, o imóvel foi adquirido antes da entrega da DITR.

Consta no 1o Serviço de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos da Comarca de Paranatinga/MT que o imóvel foi adquirido por R\$670.000,00, conforme documento constante da resposta do contribuinte ao Termo nº 02. Esse valor foi corroborado por Raul Amaral Campos em sua Declaração de Bens e Direitos Ex.2010. Raul Amaral Campos alienou esse imóvel em 06/05/2010, data do contrato particular firmado entre Raul Amaral. Campos (alienante), e Edson Crochiquia (adquirente), constante da resposta do contribuinte ao Termo nº 05. Esse contrato foi citado na Escritura Pública de Compra e Venda, lavrada em 14/09/2010, no Segundo Tabelionato de Notas e Registro Civil das Pessoas Naturais de Rondonópolis - MT, constante da resposta do contribuinte ao Termo nº 02.

A entrega da DITR pelo contribuinte ocorreu em 09/09/2010. Assim, a alienação ocorreu antes da entrega da DITR.

Na Escritura Pública de Compra e Venda consta também que esse imóvel foi adquirido conjuntamente com o imóvel de matrícula nº 29 pelo preço certo e ajustado de R\$21.020.000,00, sendo R\$10.510.000,00 pela terra nua e R\$10.510.000,00 pelas benfeitorias. Ambas as matrículas correspondem à área de 9.907 ha. Assim, o valor de alienação da terra nua e das benfeitorias do imóvel rural correspondente à matrícula nº 43 foi apurada na proporção que a área desse imóvel representa em relação à área total do imóvel:

(...)

Como a alienação do imóvel ocorreu em 06/05/2010, isto é, antes da entrega da DIAT (Documento de Informação e Apuração do ITR), que ocorreu em 09/09/2010; a apuração do Ganho de Capital deverá ser feita com base nos valores efetivamente pagos e recebidos, conforme preceitua o Art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11/10/2001.

Em resposta ao Termo nº 02, o contribuinte utilizou o valor das benfeitorias realizadas em sua planilha de cálculo para apuração do ganho de capital. Porém, em resposta ao Termo nº 06, o contribuinte declara que todas as notas fiscais apresentadas e que se encontram registradas nos livros caixa foram utilizadas como despesa na apuração do resultado da atividade rural. Além disso, verificou-se que, na Declaração de Bens e Direitos, constou apenas o valor da terra nua. Portanto, o valor da alienação, correspondente às benfeitorias, deverá ser computada como receita da atividade rural.

Apresentou os seguintes recibos de corretagem, suportados pelo alienante Raul Amaral Campos, referentes à alienação dos imóveis de matrículas nos 29 e 43:

(...)

Portanto, a taxa de intermediação, relacionada à venda dos imóveis de matrículas nº 29 e 43, pode ser deduzida do valor da parcela do preço recebida nos meses dos pagamentos das corretagens.

Aplicam-se os fatores de redução (FR1 e FR2) e apura-se o ganho de capital com base nos valores reais da transação, conforme demonstrado a seguir:

(...)

O contribuinte recebeu, parceladamente, o valor de alienação, relativo aos imóveis alienados (matrículas nos 29 e 43). Destacam-se, proporcionalmente, os recebimentos referentes ao imóvel de matrícula nº 43:

(...)

O art. 117, § 2º do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), Decreto nº 3.000, de 26.03.1999, prevê que os ganhos devem ser apurados no mês em que forem auferidos. Assim, determina-se a relação percentual do ganho de capital:

(...)

Ressalte-se que, se não houve recebimento no mês do pagamento da corretagem, esta foi deduzida do valor da parcela do preço recebida no mês do próximo recebimento. Assim, como não houve recebimento em 11/2010 e 02/2011, as corretagens pagas nesses meses foram deduzidas do valor recebido em dezembro de 2011.

DA RECEITA DA ATIVIDADE RURAL

Conforme já explicitado, na Escritura Pública de Compra e Venda, lavrada em 14/09/2010, no Segundo Tabelionato de Notas e Registro Civil das Pessoas Naturais de Rondonópolis - MT, consta que os imóveis foram adquiridos conjuntamente pelo preço certo e ajustado de R\$21.020.000,00, sendo R\$10.510.000,00 pela terra nua e R\$10.510.000,00 pelas benfeitorias.

Consoante as respostas de Raul Amaral Campos aos termos exarados por esta fiscalização, todas, as notas fiscais apresentadas relativas às benfeitorias se encontram registradas nos livros caixa e foram utilizadas como despesa na apuração do resultado da atividade rural. Do valor total auferido pela venda dos imóveis rurais (R\$21.020.000,00), R\$10.510.000,00 referentes às benfeitorias deverão ser tributados como receita da atividade rural, na proporção dos recebimentos:

(...)

A corretagem foi calculada proporcionalmente ao valor das benfeitorias em relação ao valor total de alienação:

(...)

No ano calendário de 2010:

(...)

No ano calendário de 2011:

(...)

No ano calendário de 2012:

(...)

COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZO DA ATIVIDADE RURAL

O contribuinte, em sua DIRPF ano-calendário 2012, apurou um resultado de R\$489.678,69 (vide Tabela 32), porém compensou com prejuízo inexistente de exercícios anteriores, resultando em saldo tributável "0" (zero).

DOS JUROS E CORREÇÃO SOBRE AS PARCELAS RECEBIDAS

De acordo com o Instrumento Particular de Compromisso de Compra e Venda de Imóvel Rural, de 06/05/2010, e a Escritura Pública e Compra e Venda, de 14/09/2010, há previsão de incidência da variação da remuneração líquida da aplicação do Fundo DI Executivo do HSBC, com início em 01/05/2010 até a data do efetivo vencimento de cada parcela, sobre os pagamentos com vencimento para os dias 20/12/2011 e 20/12/2012 e o pagamento descrito no item "c", cláusula terceira, proporcional, que constam no contrato firmado entre as partes em 06/05/2010.

Em resposta ao Termo nº 05, Raul Amaral Campos anexou recibos de pagamento, onde consta que, em 20/12/2011, recebeu R\$6.840.991,47, sendo que, deste valor, R\$5.885.600,00 referem-se ao Capital e R\$955.391,47 referem-se aos juros. Já em outro recibo, de 20/12/2012, recebeu R\$7.355.173,35, sendo que deste valor, R\$5.885.600,00 referem-se ao Capital e R\$1.469.573,35 referem-se aos juros.

Assim, os valores recebidos a título de reajuste, qualquer que seja sua designação, não compõem o valor de alienação. Recebidos de pessoa física, devem ser tributados mediante o recolhimento mensal obrigatório (Carnê-Leão), e na Declaração de Ajuste Anual.

O demonstrativo abaixo detalha as omissões apuradas:

(...)

MULTA DE OFÍCIO:

A multa de ofício é exigível nos casos de lançamento de ofício, decorrente de omissão ou de declaração inexata de fatos geradores, assim como de falta de pagamento do tributo devido, como dispõe o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996. Neste caso concreto estas penalidades são, portanto, aplicáveis.

Cientificado da autuação em 07/04/2015, fl. 1182, o contribuinte apresentou em 07/05/2015, a impugnação de fls. 1188 a 1212 para alegar, em síntese, que:

PRELIMINAR - INOBSERVÂNCIA DO ARTIGO 47 DA LEI 9.430/96

1. Quando da lavratura, em 02 de abril de 2014, do termo de intimação (Termo nº 01) referente ao início do procedimento de fiscalização, a auditora fiscal não fez qualquer referência ao disposto no artigo 47 da Lei Federal nº 9.430/96. Desta forma, não foi oportunizado ao impugnante efetuar o recolhimento dos tributos declarados com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.
2. Desta forma, em respeito aos ditames do artigo 47 da Lei nº 9.430/96, requer seja anulado o lançamento tributário, a fim de que a impugnante seja intimada, para que no prazo de 20 dias efetue o recolhimento dos tributos com os benefícios da espontaneidade.
3. Alternativamente, seja alterado (retificado) o lançamento tributário, excluindo-se a aplicação da penalidade: multa de ofício

DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA DE 75%

4. Os valores inerentes à alienação (venda) da Fazenda Rio Alegre (matrículas nº 29 e 43) foram devidamente declarados pelo impugnante nos Demonstrativos da Apuração do Ganho de Capital na Declaração de Ajuste Anual dos anos calendários de 2010, 2011 e 2012.
5. Importante destacar que os valores declarados, assim como o imposto devido (ganho de capital), foram devidamente recolhidos pelo impugnante.
6. Por outro lado, os valores da operação de alienação dos imóveis rurais, quando do registro imobiliário, foram devidamente declarados pelo titular do Cartório de Registro de Imóveis da Comarca de Paranatinga/MT quando da entrega da Declaração de Operações Imobiliárias - DOI.
7. Oportuno ressaltar, ainda, que a alienação dos imóveis foi regularmente registrada na Declaração de Bens e Direitos da DIRPF do impugnante do ano-calendário de 2010.
8. Assim, se observa que em nenhum momento o impugnante teve qualquer intenção de sonegar informações à Receita Federal do Brasil.
9. Desta feita, revela-se abusiva e confiscatória a aplicação de penalidade (multa de ofício) no percentual de 75% do valor dos tributos declarados e não pagos.

GANHO DE CAPITAL - IMÓVEL RURAL

10. A auditora fiscal autuante, durante o procedimento de fiscalização, considerou, erroneamente, que a alienação dos imóveis ocorreu em 06/05/2010, data da assinatura do instrumento particular de compromisso de compra e venda (documento em anexo).

11. Se pode verificar que a interpretação da auditora fiscal, ao considerar a alienação na data da assinatura do contrato particular, contraria a legislação civil, assim como o entendimento do próprio CARF.
12. A escritura pública de venda e compra foi lavrada em 14/09/2010, e o registro da escritura na matrícula dos imóveis ocorreu em 02/02/2012, após a certificação dos imóveis no INCRA.
13. A declaração do ITR (DIAT) exercício 2010, por sua vez, foi entregue em 09/09/2010, portanto, antes da lavratura da escritura pública de venda e compra.
14. Desta forma, ao contrário do alegado pela fiscal autuante, deve ser considerado o VTN declarado no DIAT, entregue em 09/09/2010, portanto, antes da lavratura da escritura de alienação dos imóveis, ocorrida em 14/09/2010.
15. Não há portanto, como se pode conferir pela leitura das decisões acima transcritas, tributação sobre o ganho de capital referente ao valor das benfeitorias existentes.
16. Isto porque, não há previsão legal para tributar o eventual ganho de capital inerente à venda das benfeitorias existentes no imóvel rural alienado.
17. Desta forma, para os imóveis rurais adquiridos a partir de 01/01/1997, a tributação do ganho de capital na sua alienação deve observar o Valor da Terra Nua - VTN constante no DIAT dos anos de aquisição e alienação dos imóveis.
18. No caso presente, a alienação ocorreu da seguinte forma:
(...)
19. Deve ser diminuído do valor da alienação (terra nua), para fins de cálculo do imposto de renda sobre o ganho de capital, o valor integral pago a título de corretagem pelo impugnante: R\$ 709.255,62.
20. Desta feita, para apuração do IRPF sobre o ganho de capital deve ser considerado como valor de alienação o valor da terra nua - VTN declarado no DIAT do ano de alienação (2010), assim como deve ser diminuído do valor de alienação o montante integral (R\$ 709.255,62) do valor pago a título de corretagem.

RECEITA DA ATIVIDADE RURAL

21. Não constitui receita da atividade rural o valor de alienação de benfeitorias existentes em imóvel rural alienado.
22. Como se pode verificar, não integra o resultado da atividade rural a alienação das benfeitorias existentes nos imóveis rurais alienados.
23. Não há, de qualquer forma, previsão legal de tributação desta receita.
24. Assim, não existe omissão de receita da atividade rural nos anos-calendário 2010, 2011 e 2012.
25. Da mesma forma, não se há que falar em compensação indevida de prejuízos da atividade rural.

26. Por outro lado, não há qualquer prova ou demonstração, no procedimento de fiscalização, de que as benfeitorias existentes no imóvel rural alienado, tenham sido deduzidas como despesa de custeio na apuração do imposto relacionado à atividade rural.
27. Diferentemente do alegado pela fiscal autuante, a maioria dos valores referentes às benfeitorias realizadas nos imóveis rurais alienados (construções, instalações, culturas e pastagens plantadas) não foram deduzidos como despesa de custeio na apuração do resultado da atividade rural.
28. Os documentos fiscais apresentados no procedimento de fiscalização, na sua grande maioria, se referem a despesas com combustíveis, ferramentas, materiais de uso e consumo, medicamentos veterinários, serviços, etc.
29. Ainda, vale destacar, que o valor total dos documentos fiscais apresentados no procedimento de fiscalização, que originou o presente auto de infração, é de R\$ 994.914,67.
30. Deste total, somente R\$ 136.338,00 se referem a despesas utilizadas nas benfeitorias (construções, instalações, culturas e pastagens plantadas) e que foram escrituradas no livro caixa e deduzidas como despesa na apuração do resultado da atividade rural.
31. Assim, do valor total das benfeitorias alienadas: R\$ 7.415.000,00, somente R\$ 136.338,00 se referem a despesas referentes a benfeitorias realizadas (construções, instalações, culturas e pastagens plantadas) que foram deduzidas como despesa de custeio na apuração da atividade rural do impugnante.
32. Deste feita, o montante de R\$ 7.278.662,00 (sete milhões duzentos e setenta e oito mil seiscentos e sessenta e dois reais) das benfeitorias alienadas não foi deduzido como despesa de custeio da atividade rural e, portanto, integra o custo de aquisição para efeito de determinação do ganho de capital.

JUROS E CORREÇÃO SOBRE PARCELAS RECEBIDAS

33. A fiscal autuante, ao tratar dos recebimentos de juros, aplicou duas penalidades (multas) sobre a mesma base de cálculo.
34. No Termo de Verificação Fiscal - TVF é possível confirmar a aplicação em duplicidade das penalidades. Tal cobrança, concomitante e cumulativa, se revela ilegal e arbitrária. Assim, requer seja anulada a aplicação da penalidade (multa) tipificada no artigo 44, inciso I da Lei 9.430/96, mantendo-se somente a penalidade prevista no artigo 44, inciso II, a) da Lei 9.430/96.
35. Requer a produção de todos os meios de prova admitidos em direito.
36. Reproduz trechos de decisões administrativas e judiciais.

Em seguida, foi proferido julgamento pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 1861 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário. É ver a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2011, 2012, 2013

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS RURAIS. VALOR DE AQUISIÇÃO E DE ALIENAÇÃO.

Está sujeito à incidência do imposto de renda o ganho de capital correspondente à diferença positiva entre o valor de alienação e o valor do custo de aquisição do imóvel.

Para imóveis rurais adquiridos a partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital pessoa física, considera-se custo de aquisição e valor de venda do imóvel rural o VTN declarado nos anos de ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

Caso não tenham sido apresentados os DIAT relativamente ao ano de aquisição ou de alienação, ou a ambos, considera-se como custo e como valor de alienação, para fins de apuração do ganho de capital, o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação.

GANHOS DE CAPITAL - IMÓVEIS RURAIS - VALOR DE ALIENAÇÃO- BENFEITORIAS - VALOR DA TERRA NUA.

Na apuração do ganho de capital de imóvel rural, considera-se valor de alienação o valor correspondente a todo o imóvel alienado apenas quando as benfeitorias não tiverem sido deduzidas como custo ou despesa da atividade rural, desde que comprovadas por meio de documentação hábil e idônea.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

É cabível, por disposição literal de lei, a incidência da multa no percentual de 75%, sobre o valor do imposto apurado em procedimento de ofício, que deverá ser exigida juntamente com o imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte.

MULTA DE 75% EXIGIDA JUNTAMENTE COM TRIBUTO. MULTA DE 50% EXIGIDA ISOLADAMENTE. COBRANÇA CONCOMITANTE. POSSIBILIDADE.

Cabe a exigência da multa isolada de 50% incidente sobre o valor do imposto mensal devido a título de carnê-leão que deixar de ser recolhido, independentemente da multa de ofício de 75% incidente sobre o imposto suplementar apurado em procedimento de ofício

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2011, 2012, 2013

JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL E ADMINISTRATIVA. EFEITOS.

Os efeitos da jurisprudência judicial e administrativa no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil somente se aplicam às partes nelas envolvidas, não possuindo caráter normativo exceto nos casos previstos em lei.

INSTRUÇÃO DA PEÇA IMPUGNATÓRIA.

A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações de defesa, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1908 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos apresentados em suma impugnação e requerendo, ao final, o que segue:

1. Que o presente Recurso Voluntário seja recebido, nos seus efeitos suspensivo e devolutivo, e conhecido, com fundamento na Constituição Federal, na Lei 9.784/1999, no Decreto 70.235/1972 e no artigo 151, inciso III, do CTN.
2. Seja reconhecida a preliminar de cerceamento de defesa e nulidade da decisão fundamentada no tópico 2.1 acima, anulando a r. decisão.
3. Seja reconhecida a preliminar arguida no tópico 2.2, por não ter a fiscal autuante oportunizado ao recorrente gozar das benesses do artigo 47 da Lei nº 9.430/96, devendo ser anulado o lançamento tributário ou, alternativamente, excluída a aplicação da multa de ofício de 75%.
4. Subsidiariamente, em atenção ao princípio da eventualidade, que sejam anuladas as infrações objeto do Auto de Infração e Imposição de Multa, pelos fundamentos comprovados.
5. Subsidiariamente, requer seja reconhecida a ilegalidade de aplicação das duas multas sobre a mesma base de cálculo, com a consequente exclusão do AIIM a aplicação da multa tipificada no artigo 44, inciso I, da Lei 9.430/96 (multa de ofício), devendo ser mantida apenas a multa isolada (artigo 44, inciso II, alínea "a", da Lei 9.430/96) ou vice-versa — conforme fundamentação exposta no tópico 3.3 retro.
6. Que o presente processo tributário administrativo seja arquivado, com baixa em todo e qualquer registro a ele relativo.
7. Que seja assegurado ao recorrente o direito de sustentar oralmente suas razões diante deste Conselho;
8. Que o envio de comunicações, notificações e intimações expedidas por este órgão julgador sejam endereçadas para: CELSO CORDEIRO DE ALMEIDA E SILVA ADVOGADOS, sociedade de advogados devidamente inscrita no CNPJ/MF sob o nº 04.924.093/0001-00, situada na Avenida Braz Olaia Acosta, 727, 70 andar, CEP. 14.026-040, Ribeirão Preto, Estado de São Paulo.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

Cabe esclarecer que, a teor do inciso III, do artigo 151, do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

Nesse sentido, enquanto o recorrente tiver a oportunidade de discutir o débito em todas as instâncias administrativas, até decisão final e última, o crédito tributário em questão não deve ser formalizado pela Administração Pública, nos termos do art. 151, III, do CTN.

Portanto, neste momento, em razão do recurso tempestivamente apresentado, o presente crédito tributário está com sua exigibilidade suspensa, o que torna desnecessária a solicitação do recorrente neste sentido.

2. Do pedido de intimação pessoal do patrono.

O contribuinte, em seu petitório recursal, protesta pela intimação pessoal de seu patrono. Para tanto, requer sejam as intimações e notificações referentes ao presente processo, expedidas em nome do seu advogado.

Contudo, trata-se de pleito que não possui previsão legal no Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal, nem mesmo no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Ademais, o art. 23, incisos I a III do Decreto nº 70.235/72, dispõe expressamente que as intimações, no decorrer do contencioso administrativo, serão realizadas pessoalmente ao sujeito passivo e não a seu patrono.

A propósito, neste sentido dispõe a Súmula CARF nº 110, a seguir transcrita:

Súmula CARF nº 110: No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Por fim, cabe esclarecer que as pautas de julgamento dos Recursos submetidos à apreciação deste Conselho são publicadas no Diário Oficial da União, com a indicação da data,

horário e local, o que possibilita o pleno exercício do contraditório, inclusive para fins de o patrono do sujeito passivo, querendo, estar presente para realização de sustentação oral na sessão de julgamento.

3. Preliminares.

3.1. Preliminar de nulidade da decisão recorrida.

Preliminarmente, o recorrente suscita a nulidade da decisão proferida pela DRJ, sob o fundamento de que “o julgador ignorou a petição do recorrente de fls. 1619/1634, de modo que a decisão recorrida em momento algum se manifestou acerca daqueles pedidos, configurando patente e inegável cerceamento de defesa, ocasionando flagrante omissão”.

Entendo que não assiste razão ao recorrente.

A começar, a petição de e-fls. 1619-1634 foi apresentada após a protocolização da impugnação da defesa administrativa que se manifestou, genericamente, pela “produção de todos os meios de prova admitidos em direito”, operando-se a preclusão consumativa. Ademais, sobre o pedido genérico a respeito da produção de provas a decisão recorrida se manifestou expressamente da seguinte forma:

[...] Do protesto pela apresentação de provas

7. Em sua impugnação, o contribuinte requer que lhe seja deferida produção de todos os meios de prova admitidos em direito, com fulcro no artigo 16, parágrafos 4º e 5º do Decreto 70.235/1972.

8. A solicitação para apresentação de provas após a impugnação deve ser analisada à luz do disposto no art. 16 do decreto nº 70.235/1972, *in verbis*:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4o A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Parágrafo e alíneas acrescidos pelo art. 67 da Lei no 9.532/97;

§ 5o A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Parágrafo acrescido pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97);

8.1. Da leitura do pleito formulado pela impugnante, verifica-se que não foi indicada a causa da falta de apresentação da documentação que a contribuinte entende deva ser posteriormente produzida, entre aquelas relacionadas nas alíneas “a”, “b” ou “c” do § 4º do art. 16 acima transcrito.

8.2. Ressalte-se que, até a presente data, também não foram apresentados, pelo defendente, os documentos objeto de seu pedido de produção de provas.

9. Assim, por todas as razões acima expostas, indefiro o pedido formulado pelo impugnante, passando a julgar o lançamento com os elementos disponíveis nos autos.

A preclusão indica a perda da capacidade processual, pelo seu não uso dentro do prazo peremptório previsto em lei (preclusão temporal); ou pelo fato de havê-lo exercido (preclusão consumativa); ou, ainda, pela prática de ato incompatível com aquele que se pretenda exercitar no processo (preclusão lógica).

Na espécie, conforme visto, ocorreu a preclusão consumativa, não havendo que se falar em vício da decisão recorrida. Isso contudo, não impede que o julgador de 2ª instância aprecie o Laudo acostado aos autos pelo contribuinte, o que, conforme será visto, foi feito por este Relator, mas não conduz, necessariamente, ao reconhecimento da nulidade da decisão de piso.

Ademais, não há que se invocar o princípio da verdade material para transpor mandamentos expressamente previstos no Decreto nº 70.235/72, em nítido desrespeito à legislação de regência do Processo Administrativo Fiscal.

E ainda que assim não o fosse, o pedido do recorrente de produção de prova pericial ou conversão do julgamento em diligência é manifestamente improcedente, eis que tais instrumentos não servem para fins de suprir material probatório a cuja apresentação está a parte pleiteante obrigada. Em outras palavras, pretende o contribuinte, por via da prova pericial, que sejam produzidas as provas que embasam as informações, cujo ônus cabe a ele próprio.

Assim, o pedido de prova pericial técnica ou mesmo a conversão do julgamento em diligência, não servem para suprir ônus da prova que pertence ao próprio contribuinte, dispensando-o de comprovar suas alegações.

A propósito, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar a realização de diligências e perícias apenas quando entenda necessárias ao deslinde da controvérsia.

Nesse sentido, não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância, eis que proferida por autoridade competente, e está devidamente fundamentada, sendo que a insatisfação do contribuinte, sobre os pontos suscitados, não tem o condão de anular a decisão de primeira instância, sendo matéria atinente à interposição de recurso voluntário, a ser objeto de deliberação pelo colegiado de 2ª instância.

Assim, rejeito a preliminar levantada pelo recorrente.

3.2. Preliminar de inobservância do artigo 47 da Lei nº 9.430/96.

Preliminarmente, o recorrente alega a inobservância do art. 47 da Lei nº 9.430/96, alegando que o termo de intimação referente ao início do procedimento de fiscalização não oportunizou ao contribuinte se valor dos benefícios previstos no referido dispositivo:

Art. 47. A pessoa física ou jurídica submetida a ação fiscal por parte da Secretaria da Receita Federal poderá pagar, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, os tributos e contribuições já declarados, de que for sujeito passivo como contribuinte ou responsável, com os acréscimos legais aplicáveis nos casos de procedimento espontâneo.

Dessa forma, alega que o lançamento tributário deve ser anulado ou mesmo que seja retificado, excluindo a aplicação da multa de ofício de 75%.

Entendo que não assiste razão ao recorrente.

Conforme bem assentado pela decisão recorrida, além da legislação não determinar a intimação prévia do contribuinte acerca do teor da referida norma, sua aplicabilidade é restrita aos tributos já declarados à Secretaria da Receita Federal, hipótese diversa dos autos, em que o imposto suplementar apurado foi decorrente de lançamento de ofício em função de omissões e informações incorretas prestadas pelo interessado em suas declarações.

A propósito, o Decreto nº 70.235/72, em seu artigo 7º, determina que o procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto. Feita a intimação ao sujeito passivo, dá-se início à ação fiscal, com as consequências daí advindas como a perda da espontaneidade.

Dessa forma, o primeiro ato, escrito, praticado por servidor competente, caracteriza início de procedimento fiscal e exclui a espontaneidade do sujeito passivo, o que somente se descaracteriza pela ausência, por mais de sessenta dias, de outro ato escrito de autoridade que lhe dê prosseguimento. Assim, estando a empresa sob procedimento fiscal, descabe a apresentação de declarações de compensações ou declarações complementares que, uma vez apresentadas, não caracterizam a espontaneidade, nem ensejam a nulidade do lançamento de ofício.

No mesmo sentido dispõe o art. 138, do CTN, *in verbis*:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

E, ainda, a questão já fora debatida neste Conselho, tendo sido objeto da Súmula CARF nº 33, conforme abaixo:

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

Em outras palavras, o benefício previsto no artigo 47 da Lei nº 9.430/96 de pagamento, até o vigésimo dia subsequente à data de recebimento do termo de início de fiscalização, somente se aplica a tributos já declarados à Secretaria da Receita Federal. A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício (Súmula CARF nº 33). Isso porque, o início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

Assim, rejeito a preliminar levantada pelo recorrente.

4. Mérito.

Conforme consta no Relatório Fiscal, contribuinte autuado alienou, no ano-calendário 2010, duas áreas de terras denominadas Fazenda Rio Alegre, situadas no município de Paranatinga, Mato Grosso, assim descritas e caracterizadas: matrícula nº 29 com 5.580 ha e matrícula nº 43 com 4.327. ha.

No entanto, apesar de o contribuinte ter apurado ganho de capital decorrente dessas operações, o fez erroneamente, tendo a fiscalização considerado que o ato ou negócio jurídico de alienação do imóvel reputou-se perfeito e acabado, para os efeitos fiscais, a partir da data do instrumento particular ou público de promessa de compra e venda celebrado entre as partes.

O contribuinte, por sua vez, apresentou entendimento diverso, alegando que o fato gerador ocorreu com a lavratura da escritura ocorrida em 14/09/2010, posteriormente à entrega da DIAT (09/09/2010). Também questionou os valores e datas de aquisição e de alienação da Fazenda Rio Alegre, a serem aplicados no cálculo do ganho de capital.

O contribuinte também apresentou sua discordância em relação às benfeitorias, que se tiverem sido deduzidas como despesa de custeio na apuração da determinação da base de cálculo do imposto da atividade rural, o valor de alienação referente a elas será tributado como receita da atividade rural.

Pois bem. O cerne da questão passa, sobretudo, pela interpretação do art. 19, da Lei nº 9.393/96, que para maior clareza, reproduzo a seguir:

Art. 19. A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no art. 17 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Analisando a legislação aplicável, verifica-se que, de acordo com o art. 123 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda RIR), o valor de alienação do imóvel rural é o valor da terra nua, a saber:

Art. 123. Considera-se valor de alienação (Lei nº 7.713, de 1988, art. 19 e parágrafo único):

(...)

§ 2º Na alienação de imóvel rural com benfeitorias, será considerado apenas o valor correspondente à terra nua, observado o disposto no art. 136.

Já o artigo 136 do mesmo regulamento trata do custo de aquisição dos imóveis rurais:

Art. 136. Com relação aos imóveis rurais adquiridos 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 19 de dezembro de 1996, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19).

Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no § 9º do art. 128 (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19, parágrafo único).

O citado art. 14 da Lei nº 9.393/96, assim dispõe:

Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.

§ 1º As informações sobre preços de terra observarão os critérios estabelecidos no art. 12, § 1º, inciso II da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, e considerarão levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios.

§ 2º As multas cobradas em virtude do disposto neste artigo serão aquelas aplicáveis aos demais tributos federais.

A legislação acima evidencia, em certa medida, a maneira pela qual o Imposto Rural é calculado, utilizando-se do conceito de Valor da Terra Nua, que representa o solo e sua

superfície, incluindo florestas nativas, desconsiderando construções, instalações, melhorias, pastagens cultivadas, florestas plantadas, entre outros elementos.

Por outro lado, a legislação define que o VTN reflete o preço de mercado das terras, calculado em 1º de janeiro do ano ao qual se refere a Declaração de Informações sobre Atividades Rurais (DIAT), sendo considerado autoavaliação do valor da terra nua com base no mercado. Percebe-se, portanto, que a legislação relativa ao Imposto Rural busca manter um certo grau de equidade fiscal ao atualizar anualmente o VTN.

No entanto, determinar o valor de mercado de uma terra nua não é uma tarefa fácil, uma vez que não existe um mercado específico para essas terras. Cada propriedade possui características únicas que lhe conferem um valor diferenciado, como melhorias, localização, distância dos centros urbanos, acessibilidade, serviços disponíveis e recursos naturais.

É mais simples conceituar o "valor de mercado" como o preço que poderia ser alcançado na venda de um bem, sujeito a influências externas, como concorrência, oferta e demanda, liquidez da economia, entre outros fatores. Assim, o valor que um bem pode atingir no mercado pode não necessariamente corresponder ao seu valor real, uma vez que esses fatores externos podem causar variações positivas ou negativas.

No caso da tributação pelo Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), o que importa é o valor de mercado da terra nua, o qual não depende apenas da verificação da DIAT apresentada, mas sim da identificação do valor de mercado total do imóvel, excluindo-se os valores relativos a melhorias, construções, pastagens, florestas plantadas etc.

Portanto, em relação aos imóveis rurais, temos duas grandezas distintas: o valor da terra nua e o valor de todos os outros elementos agregados a ela.

O artigo 19 da Lei nº 9.393/1996 estabelece que, a partir de 1997, no caso de venda de imóvel rural, o custo de aquisição e de alienação deve ser o VTN declarado. Essa disposição não introduziu de forma significativa uma mudança na estrutura tributária vigente, uma vez que apenas determinou que os custos de aquisição e alienação para efeito de apuração do ganho de capital na venda de imóvel rural devem se basear nos valores da terra nua declarados pelo contribuinte para o ITR nos respectivos anos.

O objetivo do legislador, nesse sentido, não foi de forma alguma estabelecer uma apuração do ganho de capital limitada à terra nua, mas sim garantir que a base de cálculo relativa à terra nua seja obtida a partir do valor declarado pelo próprio contribuinte, representativo do preço de mercado das terras.

Não se trata, pois, de uma isenção tributária, mas sim de uma forma considerada adequada para imóveis rurais, em que o VTN declarado deve corresponder ao valor de mercado, podendo ser rejeitado pela Receita Federal do Brasil nos casos em que for constatada subavaliação.

Percebe-se, pois, aqui, autorização ao Fisco que, em não havendo a apresentação do DIAT ou verificando a subavaliação do VTN, pode se nortear pelo valor de VTN no SIPT, como se aquele valor estimado correspondesse ao preço efetivamente praticado na operação, como numa espécie de “arbitramento”.

É importante destacar que o documento que apresenta o valor do VTN resultante de uma autoavaliação não possui aplicação absoluta e incontestável, devendo ser mitigado nos casos de subavaliação. A intenção do legislador ao mencionar a utilização do SIPT foi que ele servisse como orientação para a fiscalização, não impondo seu uso a qualquer custo.

O artigo 14 da Lei nº 9.393/1996 visou, primordialmente, fornecer ao Fisco uma ferramenta para uma rápida verificação da base de cálculo do ganho de capital, mesmo que, inicialmente, com base em uma informação prestada pelo próprio contribuinte, que pode não corresponder à realidade dos fatos. Assim, priorizou-se a agilidade e o aumento da presença fiscal.

No entanto, é inegável que esse dispositivo, ao acelerar o processo fiscal, pode, dependendo do caso, não refletir uma tributação justa. Pode-se chegar a um valor estimado que possa se aproximar do caso concreto, ou não. Diferentemente da utilização de instrumentos contratuais (como escrituras e contratos), que, além de obrigar as partes envolvidas, devem obedecer, quando aplicáveis, às formalidades legais.

Portanto, o cenário é o seguinte: caso haja a DIAT, a fiscalização pode utilizá-la; por outro lado, na ausência dessa declaração ou se for identificada subavaliação evidente ou fornecimento de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a fiscalização pode recorrer às informações do SIPT. No entanto, se estiverem disponíveis os documentos contratuais que retratam concretamente a operação, eles devem ser utilizados.

É importante ressaltar que a norma específica sobre ganho de capital para fins de Imposto de Renda (artigo 19) não deve ser associada à norma que estabelece a base de cálculo do ITR (artigo 14), exceto para deixar claro que o VTN a ser aplicado no ganho de capital também pode ser revisado pela fiscalização.

Supor o contrário seria admitir a apuração do ganho de capital tributável levando em consideração valores estimados que, ao final, poderiam resultar em um ganho inferior ao acréscimo patrimonial efetivamente obtido, implicando o reconhecimento de uma isenção, fora dos limites da lei, na parcela não contemplada na DIAT/SIPT.

Dessa forma, o Fisco, ao identificar a subavaliação do VTN indicada na DIAT, em comparação com os documentos que retratam o negócio jurídico, pode utilizar o valor total da operação indicado nesses documentos.

No caso concreto, por força do artigo 117, II do CTN (condição resolutória), há que se confirmar o entendimento da Autoridade Fiscal. Com o recebimento da primeira parcela em 07/05/2010, em cumprimento de cláusula do contrato particular de promessa de compra e venda, resta configurada a ocorrência do fato gerador do tributo, visto que no caso de condição

resolutória, os atos ou negócios jurídicos reputam-se perfeitos e acabados desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio, desencadeando a apuração do ganho de capital no mês em que foi auferida a renda, consoante art. 117, §2º do RIR/99 e, pagamento do tributo proporcional ao recebimento das parcelas, nos termos estatuídos no art. 31 da IN 84/2001.

E, conforme visto, o contribuinte deve proceder ao cálculo do ganho de capital com base nos valores reais das transações de compra e de alienação do imóvel, motivo pelo qual, confirma-se o procedimento fiscal que utilizou os valores de aquisição e alienação constantes dos instrumentos de transação, não tendo a documentação apresentada pelo contribuinte infirmado as conclusões lançadas pela fiscalização, nem mesmo o Laudo Técnico acostado aos autos.

A segunda grandeza para fins do ITR é o valor de todos os outros elementos agregados à terra, que, embora possam ser esquecidos pelo contribuinte, não são negligenciados pela legislação.

Vejamos o que prevê a Instrução Normativa SRF nº 84/01:

Art. 10. Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se custo de aquisição o valor da terra nua declarado **pelo alienante**, no Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat) do ano da aquisição, observado o disposto nos arts. 8º e 14 da Lei No 9.393, de 1996.

§ 1º No caso de o contribuinte adquirir:

I - e vender o imóvel rural antes da entrega do Diat, o ganho de capital é igual à diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição;

II - o imóvel rural antes da entrega do Diat e aliená-lo, no mesmo ano, após sua entrega, não ocorre ganho de capital, por se tratar de VTN de aquisição e de alienação de mesmo valor.

§ 2º Caso não tenha sido apresentado o Diat relativamente ao ano de aquisição ou de alienação, ou a ambos, considera-se como custo e como valor de alienação o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação.

(...)

Art. 19. Considera-se valor de alienação: (...)

§ 2º Na alienação dos imóveis rurais, a parcela do preço correspondente às benfeitorias é computada:

I - como receita da atividade rural, quando o seu valor de aquisição houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;

II - como valor da alienação, nos demais casos.

Assim, em relação ao tratamento dado a essa segunda grandeza do imóvel rural, o valor das benfeitorias, nota-se que, quando deduzida como despesas da atividade rural, a parcela do preço correspondente às benfeitorias é computada como resultado da atividade rural, ao passo

que, não tendo sido deduzida como despesas, a parcela do preço correspondente às benfeitorias é computada como valor de alienação.

Em outras palavras, via de regra, os valores com benfeitorias podem ser deduzidos como dispêndios de custeio na apuração do resultado da atividade rural, pois necessárias à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora. Nessa hipótese, mantendo-se a coerência da tributação sobre a renda, o valor da alienação referente a elas será considerado uma receita da atividade rural do contribuinte (arts. 4º e 6º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990).

Por outro lado, quando as benfeitorias não foram deduzidas como custos ou despesas da atividade rural, o seu valor poderá incorporar o custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital, na medida em que o preço pago pelas benfeitorias será computado como valor de alienação do imóvel rural.

Feitas tais considerações, há de se concluir que a regra contida no art. 19 da Lei nº 9.393/96 não é uma espécie de salvo-conduto tributário para os valores dos imóveis rurais que excederem, quando da alienação da propriedade, os valores declarados a título de terra nua.

O espírito da norma é o seguinte: o valor do imóvel é composto dos valores da terra nua e de benfeitorias. Como a legislação da apuração do resultado da atividade rural prevê que as benfeitorias podem ser tratadas imediatamente como despesas da atividade rural, para fins de ganho de capital deve-se apurar o ganho de capital a partir do VTN e eventual recuperação dos valores de benfeitorias por ocasião da alienação da propriedade deve se dar como resultado da atividade rural, já que, quando da aplicação, tais valores foram excluídos deste mesmo resultado.

Conforme bem destacado pela decisão recorrida, no caso dos autos, em relação às benfeitorias, foi feita uma consulta às declarações de ajuste anual transmitidas pelo contribuinte e foi verificado que o interessado não incorporou ao custo de aquisição dos bens os valores das benfeitorias realizadas, uma vez que os montantes declarados permaneceram em R\$ 633.000,00 (matrícula 29) e R\$ 670.000,00 (matrícula 43). Ademais, o sujeito passivo não se desincumbiu do ônus de informar e demonstrar que as notas fiscais da Fazenda Rio Alegre, matrículas 29 e 43, apresentadas, não teriam sido utilizadas como despesa na apuração do resultado da atividade rural.

A propósito, durante a fiscalização, o contribuinte foi intimado (Termo nº 06, fl. 765) a informar e demonstrar que as notas fiscais da Fazenda Rio Alegre, matrículas 29 e 43, apresentadas não foram utilizadas como despesa na apuração do resultado da atividade rural, tendo respondido que:

[...] 1. Todas as notas fiscais apresentadas e que se encontram registradas nos livros caixa, também já apresentados, foram utilizadas como despesas na apuração do resultado da atividade rural.

Nesse sentido, é do sujeito passivo o ônus da prova, de modo que caberia a ele ter apresentado notas fiscais comprobatórias de todas as benfeitorias realizadas, além de demonstrar que as mesmas não foram utilizadas como despesa da atividade rural à época de

suas realizações, motivo pelo qual, o valor da alienação correspondente às benfeitorias (R\$ 10.510.000,00) deve ser tributado como receita da atividade rural, na proporção dos recebimentos.

Assim, a mera alegação sobre o montante do valor das benfeitorias existentes no imóvel não é suficiente para excluir tal valor da apuração do ganho de capital. É indispensável, portanto, que seja produzida prova cabal pelo contribuinte no sentido de que a forma de pagamento do imóvel foi realizada de maneira diferente daquela consignada pela fiscalização.

Conforme visto, para efeito de apuração do ganho de capital os custos com benfeitorias somente podem ser computados quando comprovados por documentação hábil e idônea, e desde que não tenham sido deduzidos como despesa de custeio na apuração do resultado da atividade rural.

E para fins de determinação do ganho de capital a parcela correspondente às benfeitorias será acrescida ao valor de alienação da terra nua quando não comprovado que o contribuinte considerou os respectivos investimentos na apuração do resultado da atividade rural.

Em que pese a insatisfação do recorrente, a meu ver, a decisão de piso decidiu acertadamente sobre a controvérsia dos autos, motivo pelo qual endosso as razões anteriormente adotadas e que são convergentes com o entendimento deste Relator. É de se ver:

[...] Da apuração do ganho de capital

13. A tributação do ganho de capital encontra amparo nas Leis nºs 7.713/1988, arts.2º e 3º, §§ 2ºe 3º, e nº 8.981/1995, art. 21, consolidados no art 117 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, que dispõe:

“Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Capítulo a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Leis nºs 7.713/1988, art. 3º, § 2º, e 8.134/1990, art. 18,I).

(...)

§ 4º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins (Lei nº 7.713/88, art. 3º, § 3º).

(...)

*Art. 136. Em relação aos imóveis rurais adquiridos a partir do dia 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 19 de dezembro de 1996, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19).

Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no art. 9º do art. 128 (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19, parágrafo único).

13.1. A Lei 9.393, de 1996, por sua vez, estabelece:

Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.

(....)

Art. 8º O contribuinte do ITR entregará, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O contribuinte declarará, no DIAT, o Valor da Terra Nua – VTN correspondente ao imóvel.

§ 2º O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado.

(...)

Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAT ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.

§ 1º As informações sobre preços de terra observarão os critérios estabelecidos no art. 12, § 1º, inciso II da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, e considerarão levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios.

§ 2º As multas cobradas em virtude do disposto neste artigo serão aquelas aplicáveis aos demais tributos federais. (...)

Art. 19. A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no art. 17 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

(...)

13.2. regulando a matéria, a Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, prescreve:

Art. 9º Na apuração do ganho de capital de imóvel rural é considerado custo de aquisição o valor relativo à terra nua.

§ 1º Considera-se valor da terra nua (VTN) o valor do imóvel rural, nele incluído o da respectiva mata nativa, não computados os custos das benfeitorias (construções, instalações e melhoramentos), das culturas permanentes e temporárias, das árvores e florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas.

§ 2º Os custos a que se refere o § 1º, quando não tiverem sido deduzidos como despesa de custeio, na apuração do resultado da atividade rural, podem ser computados para efeito de apuração de ganho de capital.

Art. 10 . Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se custo de aquisição o valor da terra nua declarado pelo alienante, no Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat) do ano da aquisição, observado o disposto nos arts. 8º e 14 da Lei nº 9.393, de 1996.

§ 1º No caso de o contribuinte adquirir:

I - e vender o imóvel rural antes da entrega do Diat, o ganho de capital é igual à diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição;

II - o imóvel rural antes da entrega do Diat e aliená-lo, no mesmo ano, após sua entrega, não ocorre ganho de capital, por se tratar de VTN de aquisição e de alienação de mesmo valor.

§ 2º Caso não tenha sido apresentado o Diat relativamente ao ano de aquisição ou de alienação, ou a ambos, considera-se como custo e como valor de alienação o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação;

§ 3º O disposto no § 2º aplica-se também no caso de contribuinte sujeito à apresentação apenas do Documento de Informação e Atualização Cadastral (Diac).

Art. 19. Considera-se valor de alienação:

I - o preço efetivo da operação de venda ou de cessão de direitos;

(...)

VI - no caso de imóvel rural com benfeitorias, o valor correspondente:

a) exclusivamente à terra nua, quando o valor das benfeitorias houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;

b) a todo o imóvel alienado, quando as benfeitorias não houverem sido deduzidas como custo ou despesa da atividade rural.

§ 1o Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se valor de alienação da terra nua:

I - o valor declarado no Diat do ano da alienação, quando houverem sido entregues os Diat relativos aos anos de aquisição e alienação;

II - o valor efetivamente recebido, nos demais casos.

§ 2o Na alienação dos imóveis rurais, a parcela do preço correspondente às benfeitorias é computada:

I - como receita da atividade rural, quando o seu valor de aquisição houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;

II - como valor da alienação, nos demais casos.

§ 3o Os valores recebidos a título de reajuste, no caso de pagamento parcelado, qualquer que seja sua designação, a exemplo de juros e reajuste de parcelas, não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados à medida de seu recebimento, na fonte ou mediante o recolhimento mensal obrigatório (Carnê- Leão), quando a alienação for para pessoa jurídica ou para pessoa física, respectivamente, e na Declaração de Ajuste Anual.

(...)

Art. 31. Nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto é pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

Parágrafo único. O imposto devido, relativo a cada parcela recebida, é apurado aplicando-se:

I - o percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e valor total da alienação sobre o valor da parcela recebida;

II - a alíquota de quinze por cento sobre o valor apurado na forma do inciso I.

(...) grifos acrescidos

14. De acordo com a legislação acima transcrita, especialmente à luz do parágrafo §2º do artigo 117 do RIR/99, a apuração dos ganhos de capital na alienação de bens e direitos deve ser realizada no mês em que são auferidos. Entretanto, a defesa assegura que a ocorrência do fato gerador se dá com a lavratura da escritura ocorrida em 14/09/2010, posteriormente à entrega da DIAT (09/09/2010).

15. No caso concreto, o contribuinte alienou, no ano-calendário 2010, duas áreas de terras denominadas Fazenda Rio Alegre, situadas no município de Paranatinga, Mato Grosso, assim descritas e caracterizadas: matrícula nº 29 com 5.580 ha e matrícula nº 43 com 4.327. ha.

15.1. Custo de aquisição:

Imóvel de matrícula nº 29:

Imóvel rural com área de 5.580 ha., adquirido por Raul Amaral Campos em 09/11/2000 (Auto de Arrematação em 27/10/2000 e Carta de Arrematação datada de 09/11/2000, ambos constantes na resposta do contribuinte ao Termo nº 05). A entrega da Declaração do ITR (DITR) Ex. 2000 ocorreu em 18/12/2000, portanto Raul adquiriu esse imóvel rural antes da entrega da Declaração do ITR.

Consta no Auto de Arrematação que o imóvel foi adquirido por R\$992.000,00 e no Auto de Avaliação consta que a área de pastagens de capim brachiaria foi avaliada por R\$261.000,00 e a área onde houve plantação de lavoura foi avaliada por R\$98.000,00. Portanto, o valor da terra nua (VTN) é R\$633.000,00 (R\$992.000,00 subtraído de R\$261.000,00 e de R\$98.000,00).

Esse valor foi corroborado por Raul Amaral Campos em sua Declaração de Bens e Direitos Ex. 2010.

Imóvel de matrícula nº 43:

Imóvel rural com área de 4.327 ha., adquirido por Raul Amaral Campos em 15/07/2002. A entrega da DITR, Ex. 2002, ocorreu em 23/09/2002. Portanto, o imóvel foi adquirido antes da entrega da DITR.

Consta no 1º Serviço de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos da Comarca de Paranatinga/MT que o imóvel foi adquirido por R\$670.000,00, conforme documento constante da resposta do contribuinte ao Termo nº 02. Esse valor foi corroborado por Raul Amaral Campos em sua Declaração de Bens e Direitos Ex.2010.

15.2. Valor de alienação:

Raul Amaral Campos alienou esse imóvel em 06/05/2010, data do contrato particular firmado entre Raul Amaral Campos (alienante) e Edson Crochiquia (adquirente), constante da resposta do contribuinte ao Termo nº 05. Esse contrato foi citado na Escritura Pública de Compra e Venda, lavrada em 14/09/2010, no Segundo Tabelionato de Notas e Registro Civil das Pessoas Naturais de Rondonópolis - MT, constante da resposta do contribuinte ao Termo nº 02. A entrega da DITR pelo contribuinte ocorreu em 09/09/2010. Assim, a alienação ocorreu antes da entrega da DITR.

Na Escritura Pública de Compra e Venda consta também que os imóveis de matrículas nº 29 e 43 foram vendidos conjuntamente pelo preço certo e ajustado de R\$21.020.000,00, sendo R\$10.510.000,00 pela terra nua e R\$10.510.000,00 pelas benfeitorias, pagos da seguinte forma:

- R\$ 840.800,00, como adiantamento (assinatura do contrato 06/05/2010);
- R\$ 8.408.000,00, no ato da assinatura da escritura;
- R\$ 5.885.600,00, em 20/12/2011;
- R\$ 5.885.600,00, em 20/12/2012;

Do momento da apuração dos ganhos de capital

16. Há de se deixar claro que, para efeitos fiscais, o ato ou negócio jurídico reputa-se perfeito e acabado a partir da data do instrumento de promessa de compra e venda, não importando se particular ou público. De fato, conforme informação prestada pelo contribuinte em resposta à intimação (imagem abaixo reproduzida - fl. 64), o primeiro pagamento ocorreu em 07/05/2010, no valor de R\$ 840.800,00, a título de entrada inicial, um dia após a assinatura do contrato.

16.1. Neste ponto, vejamos a elucidação constante da resposta à pergunta 547 do manual de perguntas e respostas 2011, disponível no site da RFB (www.receita.fazenda.gov.br):

CONTRATO COM CLÁUSULA DE RESCISÃO

547 — Como proceder na hipótese de haver cláusula de promessa de compra e venda prevendo a rescisão do contrato por falta de pagamento?

A promessa de compra e venda de imóvel, desde que contenha todos os requisitos legais que regem este negócio jurídico, constitui direito entre as partes, sendo instrumento suficientemente válido para configurar a transmissão dos direitos sobre o imóvel objeto do contrato e a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

A cláusula que prevê a rescisão do contrato por falta de pagamento do preço ajustado configura modalidade de ato jurídico sob condição resolutória, ou seja, modalidade em que a eficácia do negócio jurídico não fica pendente da ocorrência do evento futuro. Ela apenas extingue o direito já constituído anteriormente pelo instrumento de promessa de compra e

venda, em virtude da ocorrência do evento futuro previsto no contrato (falta de pagamento do preço ajustado, no caso).

Na hipótese, portanto, por força do art. 117, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), o ato ou negócio jurídico de alienação do imóvel reputa-se perfeito e acabado, para os efeitos fiscais, a partir da data do instrumento particular ou público de promessa de compra e venda celebrado entre as partes.

(...) grifos acrescidos

16.2. Portanto, no caso concreto, por força do artigo 117, II do CTN (condição resolutória), há que se confirmar o entendimento da Autoridade Fiscal. Com o recebimento da primeira parcela em 07/05/2010, em cumprimento de cláusula do contrato particular de promessa de compra e venda, resta configurada a ocorrência do fato gerador do tributo, visto que no caso de condição resolutória, os atos ou negócios jurídicos reputam-se perfeitos e acabados desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio, desencadeando a apuração do ganho de capital no mês em que foi auferida a renda, consoante art. 117, §2º do RIR/99 e, pagamento do tributo proporcional ao recebimento das parcelas, nos termos estatuídos no art. 31 da IN 84/2001.

Dos valores de aquisição e de alienação do imóvel rural considerados para efeito de tributação.

17. Outra questão levantada pelo reclamante diz respeito aos valores e datas de aquisição e de alienação da Fazenda Rio Alegre, a serem aplicados no cálculo do ganho de capital.

17.1. Para as aquisições realizadas a partir de 1997, com o advento da Lei Nº 9.393/1996, passa a ser considerado como custo de aquisição e valor de alienação, o Valor da Terra Nua (VTN), declarado no Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT), respectivamente nos anos de ocorrência de sua aquisição e de sua alienação. Caso não tenham sido entregues os DIAT relativos aos anos de aquisição ou alienação, ou ambos, deve-se proceder ao cálculo do ganho de capital com base nos valores reais da transação.

17.2. Percebe-se que a Lei 9.393, de 1996, em seu art. 14, previu a prerrogativa de a Receita Federal, considerando informações sobre preços de terras, adotar os valores constantes de sistemas a ser por ela instituído. Por essa razão, editou a Instrução Normativa nº 84, de 2001, onde estabeleceu que nos casos de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, fossem considerados os valores constantes dos respectivos documentos de aquisição e alienação dos imóveis.

17.3. O VTN declarado na DIAT será utilizado como custo de aquisição e valor de alienação na hipótese em que houver declaração de seu valor no ano de aquisição e no ano da alienação. É o que se depreende dos dispositivos constantes da Lei 9.393, de 1996, art. 19:

Art. 19. A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação. (grifos acrescidos)

17.4. Corroborando o entendimento acima, observa-se esclarecimento constante do manual de perguntas e respostas:

596 — Como apurar o ganho de capital se o contribuinte adquirir um imóvel rural, a partir de 01/01/1997, após a entrega do Diat ou aliená-lo antes da sua entrega ou, em qualquer caso, onde não se possa apurar o VTN de compra ou de venda, ou ambos?

O contribuinte deve proceder ao cálculo do ganho de capital com base nos valores reais das transações de compra e de alienação do imóvel. (...) grifos acrescidos

17.5. Dessa forma, confirma-se o procedimento fiscal. Devem ser utilizados os valores de aquisição e de alienação constantes dos instrumentos de transação do imóvel rural em tela, conforme já detalhado nos itens 15.1. e 15.2. deste acórdão.

Das benfeitorias

18. Outro ponto de discussão é relativo às benfeitorias, que se tiverem sido deduzidas como despesa de custeio na apuração da determinação da base de cálculo do imposto da atividade rural, o valor de alienação referente a elas será tributado como receita da atividade rural. Mas para que se exclua as benfeitorias do cálculo do ganho de capital, é necessária a apresentação de documentos comprobatórios da utilização desses gastos no cálculo do resultado da atividade rural. Vejamos a legislação a respeito:

Art. 18. O resultado da exploração da atividade rural apurado pelas pessoas físicas, a partir do ano-calendário de 1996, será apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade.

§ 1º O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no Livro Caixa, mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação, a qual será mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou prescrição.

18.1. Em decorrência deste tratamento diferenciado, a Lei 9.250/95 (art. 18, §1º) exige do contribuinte a escrituração de livro Caixa e a comprovação de receitas e despesas desta atividade, por meio de documentação hábil e idônea.

19. Em sua peça impugnatória, o contribuinte alega que não existe nenhuma prova no procedimento de fiscalização de que o custo das benfeitorias tenham sido deduzidos como despesa da atividade rural. Acrescenta ainda que "o valor

total dos documentos fiscais apresentados no procedimento de fiscalização é de R\$ 994.914,67 e que desse total somente R\$136.338,00 se referem a despesas utilizadas nas benfeitorias (construções, instalações, culturas e pastagens plantadas) e que foram escrituradas no livro caixa e deduzidas como despesa na apuração do resultado da atividade rural".

19.1. Por fim, conclui que "do valor total das benfeitorias alienadas(R\$ 7.415.000,00) somente R\$ 136.338,00 se referem a despesas deduzidas como despesa de custeio na apuração da atividade rural do impugnante. Deste feita, o montante de R\$ 7.278.662,00 das benfeitorias alienadas não foi deduzido como despesa de custeio da atividade rural e, portanto, integra o custo de aquisição para efeito de determinação do ganho de capital".

20. De início, foi feita uma consulta às declarações de ajuste anual transmitidas pelo contribuinte e foi verificado que o interessado não incorporou ao custo de aquisição dos bens os valores das benfeitorias realizadas, uma vez que os montantes declarados permanecem em R\$ 633.000,00 (matrícula 29) e R\$ 670.000,00 (matrícula 43).

21. Da análise dos autos, constata-se que contribuinte foi intimado (Termo nº 06, fl. 765) a informar e demonstrar que as notas fiscais da Fazenda Rio Alegre, matrículas 29 e 43, apresentadas não foram utilizadas como despesa na apuração do resultado da atividade rural.

21.1. Em resposta, , fls. 770/771, informa que:

1. Todas as notas fiscais apresentadas e que se encontram registradas nos livros caixa, também já apresentados, foram utilizadas como despesas na apuração do resultado da atividade rural.

22. Em sua peça impugnatória, o interessado alega que o custo total das benfeitorias seria de R\$ 7.415.000,00 e que somente R\$ 136.338,00 teriam sido deduzidos como despesa de custeio na apuração da atividade rural. Não foram localizadas nos autos as notas fiscais referentes às demais benfeitorias no valor total de R\$ 7.278.662,00. O próprio contribuinte afirma que *o valor total dos documentos fiscais apresentados no procedimento de fiscalização é de R\$ 994.914,67.*

23. Considerando que é do sujeito passivo o ônus da prova, caberia a ele ter apresentado notas fiscais comprobatórias de todas as benfeitorias realizadas, além de demonstrar que as mesmas não foram utilizadas como despesa da atividade rural à época de suas realizações.

24. Assim, diante da ausência de prova em contrário, entendo que o valor da alienação correspondente às benfeitorias (R\$ 10.510.000,00) deverá ser tributado como receita da atividade rural, na proporção dos recebimentos.

24.1. Ante ao exposto, não há reparos a fazer quanto à apuração do resultado da atividade rural, realizado pela autoridade fiscal, através das tabelas de números

21 a 34 constantes do Termo de Verificação Fiscal. Assim, mantenho na íntegra os lançamentos relativos à omissão de rendimentos da atividade rural, compensação indevida de prejuízo da atividade rural e omissão de resultado tributável da atividade rural.

A propósito, aqui também cabe destacar que o Laudo técnico acostado pelo contribuinte também não infirmou as conclusões lançadas pela fiscalização, persistindo as inconsistências apontadas e que culminaram com o presente lançamento, realizado da forma como foi.

A meu ver, o que o contribuinte chamou de Laudo técnico se aproxima muito mais de uma nova impugnação do que a de um relatório técnico apto a refutar de forma individualizada as conclusões da fiscalização.

Pontuo, ainda, que o próprio Laudo técnico revela a dificuldade probatória dos autos, tendo em vista que o Livro Caixa do contribuinte não segregou as despesas por Fazenda e a comprovação pretendida da controvérsia instaurada foi feita apenas por amostragem, não sendo apta, no entendimento deste Relator, a afastar as conclusões lançadas pela fiscalização. Não se pode afastar o lançamento fiscal com base em conclusões lançadas por amostragem.

Em relação à aplicação da multa isolada, transcrevo abaixo o entendimento sumulado no âmbito deste Conselho, considerando que não há qualquer reparo a ser feito na decisão recorrida, eis que o os exercícios objeto de lançamento são 2011, 2012 e 2013:

Súmula CARF nº 147

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2019

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

Acórdãos Precedentes:

2401-005.139, 2202-004.088, 2301-005.113, 2201-002.719 e 9202-004.365.

Ademais, registro que não vislumbro qualquer nulidade do lançamento, eis que o fiscal autuante demonstrou de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como houve a estrita observância dos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72.

Por fim, registro que o contribuinte questionou, apenas em sede de razões finais, protocolizada por meio de petição avulsa e a poucos dias antes da sessão de julgamento, “a correção monetária ao ganho de capital”, contudo, trata-se de matéria preclusa, eis que não arguida no Recurso Voluntário, não cabendo a análise por este Colegiado nesta oportunidade.

Ante o exposto, tendo em vista que o recorrente repete, em grande parte, os argumentos de defesa tecidos em sua impugnação, não apresentado fato novo relevante, ou qualquer elemento novo de prova, ainda que documental, capaz de modificar o entendimento exarado pelo acórdão recorrido, reputo hígido o lançamento tributário, endossando a argumentação já tecida pela decisão de piso.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite