



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10580.725489/2023-09
ACÓRDÃO	2402-013.111 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARCOS DE OLIVEIRA GERMANO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2018, 2019, 2020, 2021, 2022

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.

Matéria que não tenha sido objeto de impugnação e, portanto, não conste da decisão de primeira instância, não pode ser alegada em sede de recurso voluntário, por estar preclusa.

OMISSÃO/APURAÇÃO INCORRETA DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS ADQUIRIDOS EM REAIS. IMÓVEL RURAL.

As benfeitorias que não fizeram parte do resultado da atividade rural devem ser consideradas na apuração do ganho de capital das terras alienadas.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO. BENFEITORIAS. PRAZO DE GUARDA DE DOCUMENTOS.

A guarda dos documentos que respaldam o valor de aquisição e alienação de bens declarados deve perdurar até expirado o prazo quinquenal iniciado na data da ocorrência do fato gerador.

A prova documental do valor das benfeitorias deve ser mantida pela parte enquanto for proprietário do imóvel, porquanto a operação de venda não tem por determinação legal que se realizar dentro do prazo decadencial de cinco anos previstos no art. 173 do CTN, o que limitaria o exercício do direito de propriedade no tempo.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

Os acréscimos sobre as parcelas alusivas à alienação das terras necessitam ser tributados como juros recebidos em separado da respectiva alienação do imóvel rural.

JUROS DE MORA SOBRE MULTAS APLICADAS.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer das matérias preclusas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Assinado Digitalmente

João Ricardo Fahrion Nüske – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcus Gaudenzi de Faria, Gregorio Rechmann Junior, Francisco Ibiapino Luz (substituto[a] integral), Joao Ricardo Fahrion Nuske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Rodrigo Duarte Firmino (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso de ofício e voluntário interposto nos autos do processo nº 10580.725489/2023-09, em face do acórdão nº 107-026.246, julgado pela 18ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ/07), em sessão realizada em 29 de julho de 2024, na qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente em parte a impugnação.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado o Auto de Infração dos anos calendário de 2018 a 2022 (fls. 02 a 17 - parte 1), com data de ciência em 25/07/2023(fl. 2.922/2.925 - parte 4), relativo às seguintes infrações tributárias:

1. Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica, conforme fl. 05 - parte 1 (Auto de Infração) e fls. 87 a 89 - parte 1 (Termo de Verificação Fiscal - TVF);

2. Omissão/Apuração Incorreta de Ganhos de Capital na Alienação de Bens e Direitos Adquiridos em Reais, de acordo com as fls. 05 e 06 - parte 1 (Auto de Infração) e fls. 51 a 86 - parte 1 (Termo de Verificação Fiscal - TVF).

O enquadramento legal e a descrição das infrações tributárias constam no Auto de Infração cujo crédito tributário lançado foi de R\$ 41.388.045,70 já incluídos os juros de mora e a multa de ofício.

Abaixo encontram-se as partes principais retiradas do referido Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 18 a 94 - parte 1:

“As autuações ora tratadas têm como fundamento a omissão de ganhos de capital tributáveis na alienação do imóvel rural, bem como omissão de rendimentos auferidos pela remuneração do valor contratado. A peça principal da operação objeto do presente trabalho é o “Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda de Imóvel Rural” celebrado em 28/08/2018, tendo como vendedores o fiscalizado Marcos de Oliveira Germano (CPF: 041.567.488-39) e sua esposa Maria Cecília Junqueira Germano (CPF: 274.920.828-94), e como compradora, a empresa J. Mendonça Agropecuária S/A (CNPJ: 00.819.940/0001-07).” “Na apuração do ganho de capital, verificamos que o VTN (Valor da Terra Nua) declarado pelo contribuinte no ano da alienação e referente ao imóvel rural transacionado foi R\$ 44.505.000,00. A transação do imóvel se deu pelo valor total de R\$ 160.000.000,00 e o valor de R\$ 115.495.000,00, resultado da diferença entre o valor total da alienação e o valor da alienação da terra nua foi considerado como rendimento isento pelo contribuinte. Mencionado valor constitui nítido acréscimo patrimonial, conforme disposto no artigo 43 do CTN. Foi constatado o não oferecimento à tributação, das benfeitorias e demais valores agregados à terra nua, conforme será analisado ao longo do presente termo.” Nas fls. 61 a 86 - parte 1 a fiscalização demonstrou a apuração dos ganhos de capital em face dos imóveis de NIRF nº 3250290-7 e nº 1841975-5, tendo levado em conta o valor da terra nua (VTN) de alienação, o valor recebido pelas benfeitorias, o valor da terra nua (VTN) de aquisição e o valor pago pelas benfeitorias, lembrando que as vendas das terras se deram parte à vista no ano-calendário de 2018 e o restante em parcelas no decorrer dos anos calendário de 2019 a 2022.

A autoridade tributária também deixou claro que o contribuinte não comprovou que teria inserido na apuração da atividade rural as benfeitorias recebidas na compra dos respectivos imóveis, as benfeitorias adquiridas posteriormente e as benfeitorias que foram alienadas junto com esses imóveis vendidos. Por isso, tanto os valores da terra nua quanto das benfeitorias fizeram parte da apuração a título de ganhos de capital.

Com relação à omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, a fiscalização fundamentou a autuação no fato de que os acréscimos sobre as parcelas correspondentes às terras alienadas devem ser tributados de forma separada dos ganhos de capital, ou seja, tais recursos são tratados como juros

sujeitando-se ao recolhimento mensal obrigatório e à declaração de ajuste anual do imposto de renda, conforme fls. 87 a 90 - parte 1.

A responsável solidária, MARIA CECILIA JUNQUEIRA GERMANO, cônjuge do autuado, apresentou as declarações de ajuste anual em conjunto com o sujeito passivo, conforme fls. 89 e 90 - parte 1, não tendo contestado o Lançamento.

Em 21/08/2023 (fl. 2.928 - parte 4) apenas o contribuinte, MARCOS DE OLIVEIRA GERMANO, apresentou a impugnação de fls. 2.931 a 2.955 - parte 4, alegando, em síntese, o que segue:

(...)

Em julgamento a DRJ firmou a seguinte posição:

ATOS ADMINISTRATIVOS E JUDICIAIS. EFEITOS SOBRE O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

Para a Administração Tributária Federal, são considerados vinculantes apenas os seguintes atos: (a) julgados do Supremo Tribunal Federal - STF em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI, e Ação Declaratória de Constitucionalidade - ADC (art. 102, § 2º, da Constituição da República de 1988 - CR/1988); (b) súmulas vinculantes referidas pelo art. 103-A da CR/1988; (c) atos mencionados nos arts. 18-A, 19 e 19-A da Lei nº 10.522/2002.

Já as decisões administrativas e judiciais de natureza diferente das espécies acima relacionadas não são vinculantes para a Receita Federal, de modo que possuem eficácia somente em relação às partes daqueles processos (limites subjetivos) e nos estritos termos das matérias ali decididas (limites objetivos).

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FATOS GERADORES A PARTIR DE 01/01/1997.

O art. 42 da Lei nº 9.430/1996 estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos que autoriza o lançamento do imposto correspondente quando o titular da conta bancária não comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem subjetiva e a natureza não tributável dos valores depositados em sua conta-corrente ou, alternativamente, não demonstrar que tais quantias já tenham sido previamente tributadas na declaração de rendimentos.

PRESUNÇÃO JURIS TANTUM. FATO INDICIÁRIO. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.

Diante da presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que o depósito bancário não comprovado(fato indiciário) corresponde, efetivamente, ao auferimento de rendimentos(fato jurídico tributário), nos termos do art. 374, IV, do Código de Processo Civil. Cabe ao Fisco simplesmente provar a ocorrência do fato indiciário; e ao contribuinte cumprir provar que o fato presumido não existiu no caso concreto.

ATIVIDADE RURAL. FORMA DE APURAÇÃO DO RESULTADO TRIBUTÁVEL. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE. ALTERAÇÃO APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. MANUTENÇÃO DO CRITÉRIO ADOTADO PELO CONTRIBUINTE.

Consoante jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº 9202-008.674 - 2ª Turma da CSRF – j. 17/03/2020), a forma de apuração do resultado tributável da atividade rural é opção do contribuinte, exercida quando da entrega da Declaração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física -DIRPF, não cabendo a sua alteração após iniciado o procedimento de ofício e lavrado o auto de infração, de acordo com o que lhe for mais favorável. No caso da opção pela diferença entre a receita bruta total e as despesas de custeio e investimentos, o lançamento de ofício não ficará limitado a 20% da receita bruta do ano calendário.

O critério do arbitramento somente deve ser adotado pela autoridade fiscal quando o contribuinte, regularmente intimado no curso da fiscalização, não apresente a escrituração, inviabilizando a apuração das receitas e despesas da atividade rural.

ATIVIDADE RURAL. RECEITAS E DESPESAS. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

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

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. ELEMENTOS DO DOLO.

Não comprovado pela Administração Tributária o dolo para a caracterização do delito de sonegação, deve-se reduzir a multa de ofício qualificada para a multa de ofício simples.

JUROS DE MORA SOBRE MULTAS APLICADAS.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Sobreveio Recurso Voluntário alegando, em síntese: 1) Nulidade do Lançamento por ausência de motivação; 2) a improcedência do lançamento; 3) descabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **João Ricardo Fahrion Nüske**, Relator

Sendo tempestivo e preenchidos parcialmente os demais requisitos, conheço em parte do recurso voluntário.

I. Da inovação recursal

Sustenta a recorrente a nulidade do Lançamento por ausência de motivação.

Todavia, tal argumento não foi suscitado em sede de impugnação e, conseqüentemente, este Conselho está impedido de se manifestar acerca das alegações recursais acima mencionadas, uma vez que o julgador de origem não teve a oportunidade de as apreciar, visto que não constam da impugnação apresentada. Ademais, por não se tratar de matéria de ordem pública, também não se mostra possível o conhecimento.

Portanto, diante da preclusão consumativa, o crédito correspondente ao reportado tópico torna-se incontroverso e definitivamente constituído, não se sujeitando a Recurso na esfera administrativa, nos termos dos arts. 16, III, e 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Confirma-se:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97).

Ainda, neste mesmo sentido é a posição da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Número do processo: 10183.723840/2013-20

Turma: 1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 1ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Fri May 10 00:00:00 UTC 2024

Ementa: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2009, 2010

RECURSO ESPECIAL CONTRA ACÓRDÃO QUE ADOTA ENTENDIMENTO DE SÚMULA DO CARF. NÃO CONHECIMENTO. Não cabe conhecer de recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. Na hipótese, o acórdão recorrido adota o mesmo entendimento das Súmulas CARF nº 108, 116 e 178 nas matérias recorridas correlatas. RECURSO ESPECIAL. VERDADE MATERIAL. ALEGAÇÃO DE ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL. MATÉRIA CONHECIDA POR DETERMINAÇÃO JUDICIAL. REEXAME DE PROVAS. NÃO CABIMENTO. A despeito de a matéria suscitada no recurso ter sido conhecida em face de determinação judicial, não cabe à instância especial responsável pela solução de divergências jurisprudenciais adentrar ao reexame de provas já devidamente apreciadas pela instância a quo tanto em sede de apreciação do recurso voluntário, quanto em exame de embargos de declaração opostos pela contribuinte. **MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. Correta a decisão que reconhece a preclusão de matéria não impugnada, apresentada somente em grau recursal, sob pena de afronta ao devido processo legal e ofensa ao duplo grau de jurisdição.** NULIDADE DE DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOVAÇÃO NOS FUNDAMENTOS DA AUTUAÇÃO. INOCORRÊNCIA. Inocorre a nulidade da decisão de primeira instância se há convergência entre o entendimento do acórdão da DRJ com os próprios fundamentos da autuação, inexistindo qualquer inovação e muito menos alteração de critério jurídico do lançamento. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2009, 2010 TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO PARA EMPRESA VEÍCULO SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. IMPOSSIBILIDADE. Não há previsão legal para fruição do tratamento fiscal previsto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 nos casos em que ocorre transferência do ágio pago pela adquirente para outra empresa que será posteriormente extinta por incorporação reversa. MULTA QUALIFICADA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. CONDUTA FRAUDULENTA NÃO CARACTERIZADA. INAPLICABILIDADE. A amortização de ágio mediante a transferência da adquirente do investimento para uma empresa-veículo que é subsequentemente incorporada com vistas a propiciar ao seu aproveitamento fiscal antecipado não encontra amparo nas normas legais, mas tal conduta não enseja, por si só, a aplicação da multa qualificada, quando os atos praticados revelam interpretação equivocada por parte do contribuinte quanto à legislação de regência. MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL. COBRANÇA CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA SOBRE OS TRIBUTOS APURADOS NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE A multa isolada é cabível na hipótese de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ ou de CSLL, mas não há

base legal que permita sua cobrança de forma cumulativa com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ e CSLL apurados no final do período de apuração. Deve subsistir, nesses casos, apenas a exigência da multa de ofício. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) Ano-calendário: 2009, 2010 CSLL. NEUTRALIDADE DE DESPESAS COM AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. EXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. A neutralidade de despesas com amortização de ágio na base de cálculo da CSLL possui amparo nas próprias normas que regem a exigência da referida contribuição.

Número da decisão: 9101-006.971

Nome do relator: LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO

Desta forma, não conheço da inovação recursal.

II. Mérito

Sustenta o recorrente a improcedência do lançamento e o descabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa.

Tendo em vista que nenhum outro argumento ou documento comprobatórios dos argumentos foram trazidos aos autos, e/ou justificativa capaz de demonstrar equívoco no Acórdão recorrido e, por concordar com os fundamentos utilizados, decido mantê-lo por seus próprios fundamentos, valendo-me do artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/995 c/c o artigo 114, §12, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”), o qual adoto como razão de decidir, in verbis:

Omissão/Apuração Incorreta de Ganhos de Capital na Alienação de Bens e Direitos Adquiridos em Reais

Vale repisar que a fiscalização apurou a Omissão/Apuração Incorreta de Ganhos de Capital na Alienação de Bens e Direitos Adquiridos em Reais, de acordo com as fls. 05 e 06 -parte 1 (Auto de Infração) e fls. 51 a 86 - parte 1 (TVF).

A Lei nº 9.393/1996 estabelece que, na apuração do ganho de capital de imóveis rurais adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1997, é considerado custo de aquisição e valor de alienação do imóvel rural o valor da terra nua (VTN) declarado no Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT), respectivamente nos anos da ocorrência de aquisição e de sua alienação:

“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.”

O art. 10º da Lei nº 9.393/1996 dispõe sobre o conceito de VTN (Valor da Terra Nua):

“Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

§1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

I- VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:

- a) Construções, instalações e benfeitorias;
- b) Culturas permanentes e temporárias;
- c) Pastagens cultivadas e melhoradas;
- d) Florestas plantadas” O questionamento nº 614 do caderno de orientações ao contribuinte, “Perguntas e Respostas IRPF 2019”, esclareceu como proceder na apuração do ganho de capital na presente hipótese:

Como bem disse a fiscalização, o VTN declarado pelo contribuinte poderá ser questionado pela autoridade fazendária no caso de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, conforme disposto no artigo 14 da Lei nº 9.393/1996:

“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.”

O VTN declarado no DIAT é considerado autoavaliação da terra nua a preço de mercado, conforme estabeleceu o art. 8º da Lei nº 9.393/1996:

“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.

§ 3º O contribuinte cujo imóvel se enquadre as hipóteses estabelecidas nos arts. 2º e 3º fica dispensado da apresentação do DIAT.”

A pergunta nº 613 do caderno de orientações ao contribuinte, “Perguntas e Respostas IRPF 2019”, orienta da seguinte forma:

O art. 47 inciso XV combinado com o art. 134 § 6º do Decreto nº 9.580/2018 - RIR (anterior Decreto nº 3.000/1999 art. 55 inciso XIV e 123 § 6º), tratam da tributação dos juros:

Art. 47. São também tributáveis (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, caput, e alínea “c”, art. 8º, caput, e alínea “e” e art. 10, § 1º, alíneas “a” e “c”; Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional, art. 43, § 1º; Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, §4º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 24, § 2º, inciso IV, e art. 70, §3º, inciso I):

(...)

XV - os juros compensatórios ou moratórios de qualquer natureza, inclusive os que resultarem de sentença, e quaisquer outras indenizações por atraso de pagamento, exceto aqueles correspondentes a rendimentos isentos ou não tributáveis; (...) Valor de Alienação (Ganho de Capital)

Art. 134.

(...)

§ 6º Os juros recebidos não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados na forma dos arts. 118 e 677, conforme o caso.

Os § 2º e 3º, do artigo 19, da Instrução Normativa nº 84/2001 preveem que:

“Art. 19. Considera-se valor de alienação:

(...)

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

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

– 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.”

O sujeito passivo argumenta que declarou o valor da terra nua à Receita Federal para fins de apuração do ITR, devendo ser acatado o valor da terra nua (VTN) para efeito de apuração do imposto sobre ganho de capital e não o que foi praticado pelo Fisco ao levar em consideração as benfeitorias conjuntamente com o VTN.

Afirma ainda o contribuinte que as benfeitorias contidas nas terras deveriam ser tributadas na atividade rural e não como ganho de capital, esclarecendo que entregou em cada ano o DIAT - Documento de Informação e Apuração do ITR no qual consta o VTN que por sua vez corresponde ao preço de mercado das terras, sendo o DIAT quem balizaria a apuração do ganho de capital.

Segundo o fiscalizado não caberia se falar em valores não oferecidos à tributação a título de ganho de capital, na medida que o impugnante teria efetuado a devida apuração, considerando o ganho de capital pelo VTN declarado no ano de aquisição e o declarado no ano da alienação, conforme valores e esclarecimentos contidos em sua peça de defesa.

Entretanto, contrariando o que foi alegado pelo autuado, após análise do processo e das normas supracitadas, constata-se que o impugnante em momento algum logrou comprovar que teria deduzido como despesas na atividade rural as benfeitorias recebidas e as adquiridas posteriormente, em relação às terras compradas (NIRF nº 3250290-7 e nº 1841975-5).

Inclusive, o interessado também não provou ter incluído como receitas na atividade rural as benfeitorias alienadas em face das terras correspondentes às mesmas NIRF nº 3250290-7 e nº 1841975-5.

Verifica-se nos autos que não resta razão ao sujeito passivo ao aduzir que as benfeitorias a título de construções, instalações, culturas permanentes/temporárias, pastagens cultivadas/melhoradas e florestas plantadas estariam contidas na apuração de sua atividade rural, tendo em vista que o contribuinte não trouxe à colação elementos probatórios que pudessem dar sustentação a sua narrativa.

A norma legal que sustenta a matéria em comento é bem clara, visto que as benfeitorias relacionadas ao imóvel rural, tanto as adquiridas no momento da compra das terras como as agregadas posteriormente, quando da alienação do imóvel (as terras) dependerá se as benfeitorias foram ou não incluídas na apuração do resultado da atividade rural.

Eventualmente existindo a comprovação de que tais benfeitorias tenham feito parte da atividade rural com a devida dedução como despesas, no momento da alienação das terras as benfeitorias serão consideradas como receitas da atividade rural.

Porém do contrário, que é a hipótese em estudo, em razão das benfeitorias não terem participado do resultado da atividade rural do contribuinte, tanto como despesas quanto receitas, a apuração do ganho de capital precisa levar em conta as benfeitorias relativas às terras alienadas.

Portanto, é justamente por isso que as benfeitorias ora analisadas devem fazer parte da apuração do ganho de capital referente à venda daquelas terras, NIRF nº 3250290-7 e nº 1841975-5), em conjunto com o valor da terra nua (VTN) de aquisição e alienação, em obediência à legislação tributária acima explicitada e em conformidade com o que foi vastamente demonstrado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 18 a 94 - parte 1.

Nas fls. 76 a 78 o Fisco demonstrou, de maneira correta e fundamentada na legislação de regência, a apuração total do ganho de capital, de acordo com as tabelas replicadas abaixo:

(...)

Cabe salientar que a autoridade tributária observou que no caso de alienações a prazo, ocorre o diferimento da tributação sobre o ganho de capital, que deve ser apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês. Para fins do diferimento foi calculada a relação percentual do ganho de capital sobre o valor de alienação e aplicada sobre cada parcela mensalmente recebida, como pode ser averiguado nas fls. 78 a 86.

Desse modo, após todas as considerações supra, é preciso manter a Omissão/Apuração Incorreta de Ganhos de Capital na Alienação de Bens e Direitos Adquiridos em Reais nos moldes apurados no procedimento fiscal.

Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica

O presente Auto de Infração também apurou a Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica, em consonância com a fl. 05 - parte 1 (Auto de Infração) e fls. 87 a 89 - parte 1 (TVF).

É imperativo lembrar a legislação tributária que fundamentou a autuação em questão, ou seja, o art. 47 inciso XV combinado com o art. 134 § 6º do Decreto nº 9.580/2018 -RIR (anterior Decreto nº 3.000/1999 art. 55 inciso XIV e 123 § 6º), tratam da tributação dos juros:

Art. 47. São também tributáveis (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, caput, e alínea “c”, art. 8º, caput, e alínea “e” e art. 10, § 1º, alíneas “a” e “c”; Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional, art. 43, § 1º; Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, §4º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 24, § 2º, inciso IV, e art. 70, §3º, inciso I):

(...)

XV - os juros compensatórios ou moratórios de qualquer natureza, inclusive os que resultarem de sentença, e quaisquer outras indenizações por atraso de pagamento, exceto aqueles correspondentes a rendimentos isentos ou não tributáveis;

(...)

Valor de Alienação (Ganho de Capital)

Art. 134.

(...)

§ 6º Os juros recebidos não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados na forma dos arts. 118 e 677, conforme o caso.

Compete sublinhar que os acréscimos, sobre as parcelas alusivas à alienação das terras objeto de análise no presente processo, necessitam ser tributados em separado da respectiva alienação do imóvel rural, isto é, não são tributados como ganhos de capital, mas mediante recolhimento mensal obrigatório e computados na base de cálculo do imposto de renda sujeito ao ajuste anual, em respeito à norma legal acima mencionada.

Realmente essa orientação consta normatizada no parágrafo terceiro do artigo 19 da Instrução Normativa SRF nº 84/2001.

“ Art. 19. Considera-se valor de alienação:

(...)

§ 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.”

A fiscalização procurou explicar que de acordo com os parágrafos primeiro e segundo da cláusula 5ª do Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda de Imóvel Rural celebrado em 28/08/2018, o valor original de R\$ 26.666.666,67 de cada uma das parcelas a serem pagas nos três anos seguintes à assinatura do contrato sofreria acréscimo conforme a variação positiva do preço médio da soja e cada uma das parcelas correspondiam a 341.880,34 sacas de soja cotadas a R\$ 78,00.

A autoridade tributária esclareceu que as duas últimas parcelas, vencidas nos anos-calendário de 2020 e 2021, foram reajustadas com base no preço da saca de soja cotada à época em R\$ 95,05 e R\$ 164,00, respectivamente. Assim, sabendo que as parcelas correspondiam a 341.880,34 sacas de soja, apurou-se:

Desse modo, é fato que a diferença entre o valor acordado e o valor pago se comporta como juros recebidos pelo contribuinte, sendo tributado na forma anteriormente relatada.

Desta forma, é mister confirmar a Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica nos termos reproduzidos no Lançamento.

Juros Sobre a Multa de Ofício

O defendente discorda da cobrança de juros sobre a multa de ofício, de acordo com os esclarecimentos descritos na peça de defesa.

Porém, não há como acatar o pleito do impugnante, pois incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício, conforme Súmula do CARF nº 108 com efeito vinculante concedido pela Portaria ME nº 129/2019.

Desta forma, nego provimento ao recurso.

Conclusão

Ante o exposto voto por não conhecer das matérias preclusas e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

João Ricardo Fahrion Nüske