



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10830.722493/2012-65
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-006.194 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de abril de 2019
Matéria IRPF - GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS RURAIS - CUSTO E VALOR DE VENDA
Recorrente EDISON SCARCELI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007

NULIDADE. ALEGAÇÃO DE VÍCIOS NA PRORROGAÇÃO DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal não tem o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal da autoridade tributária para fiscalizar os impostos e contribuições federais e realizar o lançamento de ofício, constituindo-se em mero instrumento de controle gerencial e administrativo da atividade fiscalizatória. Eventuais irregularidades na sua prorrogação não legitimam a anulação do lançamento, mesmo porque o descumprimento de determinada formalidade não causou prejuízo concreto à parte, que lhe tenha obstaculizado o direito de defesa.

NULIDADE. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO. DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA.

Não há que se falar em decretação da nulidade do auto de infração quando o ato administrativo encontra-se revestido dos requisitos exigidos para o lançamento.

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL ADQUIRIDO ATÉ 31/12/1996. CUSTO DE AQUISIÇÃO. VALOR DE ALIENAÇÃO.

Em relação aos imóveis rurais adquiridos até 31/12/1996, a apuração do ganho de capital deve ser feita com base nos instrumentos negociais, correspondente à diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição da terra nua. Considera-se custo de aquisição a importância consignada na escritura pública, corrigida na forma da legislação tributária, e valor de alienação, o preço efetivamente recebido.

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL ADQUIRIDO A PARTIR DE 01/01/1997. CUSTO DE AQUISIÇÃO. VALOR DE ALIENAÇÃO

A partir de 01/01/1997, para fins de apuração de ganho de capital de imóveis rurais, considera-se custo de aquisição e valor de alienação o valor da terra nua declarado no documento de apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. BENFEITORIAS.

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.

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. VALOR DA ALIENAÇÃO. BENFEITORIAS.

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.

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL ADQUIRIDO ATÉ 31/12/1994. CUSTO DE AQUISIÇÃO. ATUALIZAÇÃO.

Em relação aos imóveis rurais adquiridos até 31/12/1994, a legislação tributária possibilitou a atualização do valor em reais constante da declaração relativa ao exercício de 1996, ano-calendário de 1995, mediante sua multiplicação por 1,2246.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150% quando resta demonstrado o procedimento doloso do sujeito passivo em utilizar data de aquisição do imóvel rural sabidamente inverídica na apuração do ganho de capital, com a finalidade de retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária das características materiais relacionadas ao fato gerador e reduzir o montante do imposto de renda devido na alienação.

MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO. CABIMENTO.

Impõe-se o agravamento da multa de ofício nos casos em que o sujeito passivo, após devidamente intimado e reintimado, não presta esclarecimentos sobre aspecto fundamental para a apuração da matéria tributável, configurando embaraço ao procedimento fiscal pela necessidade de realização de diligência a terceiro para confirmação do valor efetivamente recebido pelo alienante na venda dos imóveis rurais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para considerar como custo de aquisição das glebas rurais identificadas pelas matrículas nº 1.502 e 752, respectivamente, os valores de R\$ 87.341,94 e R\$ 190.246,61, em substituição àqueles atribuídos pela fiscalização tributária no cômputo do ganho de capital. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira e Andréa Viana Arrais Egypto, que davam provimento parcial em maior extensão para excluir do lançamento a apuração do ganho de capital relativo ao imóvel de matrícula nº 833.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleber Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite e Marialva de Castro Calabrich Schlucking. Ausente a conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (DRJ/SP1), por meio do Acórdão nº 16-49.394, de 13/08/2013, cujo dispositivo considerou procedente em parte a impugnação, mantendo parte do crédito tributário lançado (fls. 327/345):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO. IMÓVEL RURAL.

Considera-se ganho de capital a diferença positiva entre o valor de alienação de bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição. 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 da Lei nº 9.393, de 1996, observado o disposto no art. 14 do mesmo ato legal, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

Tratando-se de imóvel rural adquirido até 31/12/1996, cujas escrituras públicas de aquisição e alienação não fazem nenhuma referência a custos de benfeitorias, tem-se que o ganho de capital será a diferença positiva entre o valor de alienação do imóvel e o respectivo custo de aquisição.

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. BENFEITORIAS.

O valor de alienação relativo às benfeitorias somente pode ser tributado como receita da atividade rural se o seu custo tiver sido deduzido como despesa de custeio da atividade rural e, neste caso, cabe ao contribuinte fazer prova de tal opção.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Configurado o dolo, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada prevista na legislação de regência.

No caso em que há mera omissão de rendimentos, sem que reste comprovado o dolo ou a fraude, não há que se aplicar a qualificação da multa.

MULTA AGRAVADA.

O não atendimento às seguidas intimações encaminhadas pela fiscalização justifica o agravamento da multa.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se como não impugnada a parte do lançamento com a qual o contribuinte manifestou expressa concordância.

Impugnação Procedente em Parte

Extrai-se do Termo de Verificação Fiscal que, para o ano-calendário de 2007, foi lavrado auto de infração relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), decorrente de (fls. 240/271):

(i) ganho de capital na alienação de 3 (três) glebas rurais, localizadas no município de Mundo Novo (GO), com multa qualificada e agravada; e

(ii) omissão de rendimentos pela cessão gratuita de imóvel, com multa qualificada.

O contribuinte foi cientificado da autuação, em 02/05/2012, e impugnou a exigência fiscal no prazo legal (fls. 282 e 285/320).

Intimada por via postal em 20/08/2013 da decisão do colegiado de primeira instância, a pessoa física apresentou recurso voluntário no dia 13/09/2013, em que repisa os argumentos de fato e direito contidos na sua impugnação, a seguir resumidos (fls. 350/351 e 360/391):

(i) nulidade do procedimento fiscal, na medida em que houve vício na prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) originário, ao não observar o prazo de 60 (sessenta) dias;

(ii) nulidade do auto de infração, por falta de enquadramento legal, em inobservância ao princípio da legalidade;

(iii) estão errados os cálculos relacionados ao ganho de capital na alienação das três glebas rurais, haja vista a equivocada interpretação pela fiscalização do art. 19 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, com fundamento em Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil e no Manual de Perguntas e Respostas do Imposto de Renda da Pessoa Física;

(iv) o auto de infração desprezou indevidamente custos de aquisição declarados e constantes do informe de bens e direitos do ano-calendário de 2007, exercício de 2008, relativamente aos imóveis de matrículas nº 1.502 e 752, adquiridos até 31/12/1996;

(v) a partir da utilização de metodologia adequada para a apuração do ganho de capital relativamente aos imóveis rurais adquiridos até e após o ano de 1996, resta demonstrado o pagamento a maior de imposto de renda pelo contribuinte, gerando direito à restituição e/ou compensação;

(vi) quanto ao imóvel identificado pela matrícula nº 833, a alienação ocorreu somente da terra nua, sem quaisquer benfeitorias;

(vii) é inadmissível o agravamento da multa de ofício, porquanto o recorrente cumpriu todas as intimações da fiscalização; e

(viii) não se verifica dolo na apuração espontânea do ganho de capital pelo contribuinte, tão somente equívoco e despreparo do profissional de contabilidade responsável pelo preenchimento da declaração de rendimentos da pessoa física do ano-calendário de 2007, inclusive no que tange à data de aquisição das três glebas rurais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Relator

Juízo de admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Considerações Iniciais

A matéria controvertida na fase recursal diz respeito unicamente à exigência do ganho de capital na alienação das três glebas rurais, cujas matrículas são nº 1.502, 752 e 833, inclusive a aplicação de multa de ofício qualificada e agravada sobre a diferença do imposto de renda lançado.

Preliminares

a) Mandado de Procedimento Fiscal (MPF)

Alega o recorrente a nulidade do procedimento fiscal, tendo em vista que as prorrogações do MPF originário, que foi expedido em 11/08/2010, não respeitaram em sua totalidade o prazo máximo de 60 (sessenta) dias de vigência para cada ato, nos termos da Portaria RFB nº 4.066, de 2 de maio de 2007, e legislação superveniente.

Pois bem. À época da ação fiscal, o MPF era um expediente administrativo instituído por norma infralegal destinado ao controle gerencial e procedimental dos trabalhos de fiscalização, para assegurar-lhes mais eficiência e transparência.

Entretanto, não tinha o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal do auditor-fiscal para fiscalizar os impostos e contribuições federais e realizar o lançamento de ofício. Em outras palavras, a validade do ato de lançamento tributário não decorria da expedição do MPF.

De fato, o documento atestado pela autoridade administrativa não se sobrepõe ao art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN), que trata o lançamento de ofício como atividade vinculada e obrigatória, nem é capaz de opor-se ao art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, resultado da conversão da Medida Provisória nº 46, de 25 de junho de 2002, que estabelece as atribuições dos ocupantes do cargo de auditor-fiscal da Receita Federal.

Por tais razões, as eventuais irregularidades na prorrogação do MPF não legitimam a anulação do lançamento, mesmo porque o descumprimento de determinada

formalidade não causou prejuízo concreto à parte, que lhe tenha obstaculizado o direito de defesa.

Em outra parte, não se deve confundir o MPF, ou suas prorrogações, com os atos escritos praticados pela própria autoridade tributária designada para a execução do procedimento de fiscalização no sujeito passivo. A estes últimos, refere-se o § 2º do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal e de consulta.

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Os Termos de Prosseguimento de Procedimento Fiscal representam ato escrito que indica o prosseguimento dos trabalhos, nos termos do § 2º do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 1972, cuja finalidade é manter a exclusão da espontaneidade do sujeito passivo com relação aos fatos geradores sob exame fiscal.

De acordo com o histórico de datas, não se verifica a recuperação da espontaneidade do fiscalizado no curso do procedimento de investigação (fls. 240/243). E mesmo que tivesse havido, o que se cogita apenas para fins de raciocínio, não implicaria a invalidade do procedimento fiscal, tendo em conta a ausência de correção das infrações apontadas no lançamento.

Logo, sem razão o recorrente.

b) Falta de Enquadramento Legal

Afirma o recorrente, nesse ponto, que o ganho de capital na alienação de imóvel rural adquirido antes de 01/01/1997 está regido pelo art. 19 da Lei nº 9.393, de 1996. A despeito da disciplina estipulada em lei, a descrição dos fatos e o enquadramento legal do auto de infração em nenhum momento fazem alusão à infringência a dispositivos da Lei nº 9.393, de 1996, tendo o agente fiscal pautado sua linha de raciocínio em expedientes que distorcem a norma legal, tais como a Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, e o Manual de Perguntas e Respostas do Imposto de Renda da Pessoa Física.

Ao final, o contribuinte pugna pela nulidade do auto de infração, diante da falta de indicação do enquadramento legal para a exigência do imposto suplementar.

Pois bem. Ao contrário do alegado pelo sujeito passivo, a autuação fiscal está fundamentada, entre outros dispositivos de lei, no art. 19 da Lei nº 9.393, de 1996, porém a partir de interpretações da Administração Tributária contidas em Instruções Normativas e no Manual de Perguntas e Respostas do Imposto de Renda.

Nesse sentido, confira-se alguns trechos do Termo de Verificação Fiscal (fls. 243/246):

(...)

2. DAS INFRAÇÕES APURADAS

2.1 Omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos

Considerando que os imóveis vendidos pelo contribuinte no ano-calendário 2007 são rurais, impõe-se observar, para fins de apuração do ganho de capital, o disposto no art. 19 da Lei nº 9.393/96 e nos artigos 9º a 11 da IN SRF nº 84/01 (...)

(...)

Com o fito de melhor elucidar a matéria, trazemos à colação excerto da resposta à pergunta 590 disponível no site da RFB:

(...)

Nas petições protocolizadas em 30.09.2010 (fls. 07/22) e 11.10.2010 (fls. 25/55), o contribuinte defendeu que o valor de alienação, para fins de apuração do ganho de capital, deve ser o Valor da Terra Nua - VTN, numa interpretação equivocada do art. 19 da Lei nº 9.393/96.

Deveras, como já demonstrado, o VTN só pode ser considerado, a título de valor de alienação, para imóveis adquiridos após 01.01.1997 e que atendam os requisitos exigidos pela lei.

(...)

O auto de infração lavrado está revestido dos requisitos exigidos para o lançamento, dentre eles a detalhada descrição dos fatos e os dispositivos legais infringidos (art. 10, do Decreto nº 70.235, de 1972).

Na realidade, a preliminar do recorrente confunde-se com o próprio mérito do lançamento, oportunidade em que se avaliará, neste voto, a correta subsunção do fato à norma de incidência tributária.

Assim como no tópico anterior, a preliminar deve ser rejeitada.

Mérito

a) Ganho de Capital na Alienação dos Imóveis Rurais

O ganho de capital foi apurado na alienação em conjunto de três glebas rurais, ocorrida no dia 28/11/2007 (matrículas nº 1.502, 752 e 833).

A aquisição pelo contribuinte dos imóveis com matrículas nº 1.502 e 752 deu-se até 31/12/1996, isto é, em 11/07/1989 e 20/01/1988 (fls. 222/223 e 227/229). Já a área de terras identificada pela matrícula nº 833 foi adquirida no dia 21/03/1997, portanto após 01/01/1997 (fls. 224/226).

A controvérsia principal está na interpretação do art. 19 da Lei nº 9.393, de 1996, a seguir reproduzido, que dispõe acerca de normas do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR):

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.

Segundo o recorrente, independentemente do ano de aquisição do imóvel rural, se antes ou depois de 01/01/1997, o preço de alienação corresponde, necessariamente, ao valor da terra nua constante do documento de apuração para fins do ITR, relativamente ao ano da alienação.

No tocante ao custo de aquisição do imóvel rural alienado, duas situações se apresentam, conforme a data de aquisição do imóvel.

A primeira, com respeito aos imóveis adquiridos a partir de 1997, em que o custo considera-se o valor da terra nua constante do documento de apuração para fins do ITR, com relação ao ano de aquisição. A segunda, com relação aos demais imóveis, adquiridos até 31/12/1996, que o custo de aquisição é aquele indicado na respectiva escritura pública, com as atualizações monetárias permitidas pela legislação tributária.

Pois bem. Não compartilho da interpretação do recorrente, porquanto a evolução da legislação ao longo do tempo não lhe dá respaldo.

O ganho de capital é espécie de renda derivada do produto do capital. De acordo com o art. 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos estão sujeitas à apuração do ganho de capital e tributação pelo imposto de renda, se positiva a diferença entre valor de transmissão e custo de aquisição:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º 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.

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

(...)

(DESTAQUEI)

O preceptivo de lei acima transcrito impõe uma regra geral de tributação do ganho de capital, como resultado do acréscimo patrimonial, indiferente se alienação de imóvel urbano e rural.

Mais que isso, percebe-se que a norma de incidência tributária nos ganhos de capital é suficientemente abrangente, pois engloba a transmissão de bens e direitos de qualquer natureza, de maneira que a alienação de benfeitorias, por si só, não foi excluída da base de cálculo.

Com efeito, no caso do imóvel rural a terra nua é naturalmente a ele pertencente. Porém, as construções, instalações, melhoramentos, culturas permanentes e pastagens, entre outros, também fazem parte do imóvel, na medida em que conservam, aumentam ou facilitam o seu uso. Não só o acréscimo patrimonial experimentado na alienação da terra nua deve ser oferecido à tributação do imposto de renda, apurado como ganho de capital, mas também o incremento de riqueza decorrente da parcela de alienação das benfeitorias.

Acontece que o legislador ordinário, por intermédio da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, concedeu tratamento tributário favorecido à atividade rural, inclusive com opção do contribuinte pelo resultado limitado a 20% da receita bruta do ano-calendário.

Essa legislação específica determinou que os investimentos com vistas ao desenvolvimento da atividade rural e à expansão e melhoria da produtividade, tais como as benfeitorias, podem ser considerados despesas inerentes à exploração da atividade rural, sendo que o valor atribuído a elas, quando da alienação do imóvel rural, integrará a receita bruta da atividade. Nessas hipóteses, os valores de aquisição e alienação de benfeitorias estão excluídos da apuração na sistemática do ganho de capital (art. 4º, §§ 2º e 3º, e art. 6º, da Lei nº 8.023, de 1990).

Em contrapartida, o valor de alienação da terra nua não constitui receita da atividade rural, devendo o resultado positivo apurado ser tributado normalmente como ganho de capital.

Há, portanto, uma sistemática de apuração do ganho de capital através da conjugação dos preceitos da Lei nº 7.713, de 1988, com o benefício instituído na Lei nº 8.023, de 1990.

Para efeito do resultado positivo da venda da terra nua, a aferição do custo de aquisição e do valor de alienação era realizada com base nos respectivos documentos de aquisição e de alienação do imóvel, segundo a regra geral de apuração do ganho de capital, observada, quanto ao custo, a possibilidade de atualização pelos critérios permitidos na legislação tributária.

No entanto, quando a pessoa física deixa de considerar os respectivos investimentos em benfeitorias na apuração do resultado da sua atividade rural, o acréscimo patrimonial não escapa à tributação do imposto de renda, efetivando-se no âmbito da apuração sobre a forma de ganho de capital, mediante acréscimo ao valor da terra nua da parcela correspondente às benfeitorias, tanto em relação ao custo de aquisição quanto ao valor da alienação.

O art. 19 da Lei nº 9.393, de 1996, antes copiado, trata especificamente da apuração do ganho de capital na alienação de imóveis rurais, produzindo efeitos a partir do ano de 1997.

Todavia, o dispositivo de lei não inovou de maneira significativa na estrutura tributária em vigor, uma vez que apenas determinou, para efeito de apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural, que os custos de aquisição e alienação deveriam se pautar por aqueles valores da terra nua declarados pelo contribuinte para fins do ITR, nos respectivos anos.

Não pretendeu o legislador, de maneira alguma, preconizar a apuração do ganho de capital limitada à terra nua, mas sim que a base de cálculo relativamente à terra nua deveria ser obtida a partir do valor declarado pelo próprio contribuinte, porquanto representativo do preço de mercado das terras.

Esclareceu também, no seu parágrafo único, que o custo de aquisição correspondente a imóvel rural adquirido até 31/12/1996 levaria em conta o valor constante da

escritura pública, corrigido monetariamente na forma do art. 17 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Com a edição do art. 19 da Lei nº 9.393, de 1996, o legislador regulou que a base de cálculo como valor da terra nua declarado pelo contribuinte tivesse aplicação tão somente em relação aos imóveis rurais adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1997, e não para as aquisições anteriores.

O art. 136 do Regulamento do Imposto de Renda, veiculado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), vigente à época dos fatos geradores, é explícito nessa linha de interpretação:

Art. 136. Em 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).

(DESTAQUEI)

Em verdade, o recorrente tem por ambição uma conjugação de critérios distintos para a apuração do ganho de capital, por ser-lhe mais vantajoso do ponto de vista tributário. Porém, tal interpretação encontra óbice no ordenamento jurídico, porque em flagrante descompasso com a proposta de mensuração do acréscimo patrimonial existente na alienação de imóvel rural.

Realmente, com relação aos fatos ocorridos a partir de sua vigência, o "caput" do art. 19 da Lei nº 9.393, de 1996, estipulou uma avaliação uniforme para a obtenção da diferença positiva entre valor de alienação e custo de aquisição do imóvel rural. Quer dizer, para os imóveis adquiridos a partir de 1997, o valor da terra nua passa a ser determinado pelo próprio contribuinte com base na sua declaração para fins de apuração do ITR, seja na aquisição ou na futura alienação.

Por sua vez, a importância declarada deve refletir a auto-avaliação da terra nua a preço de mercado, apurado em 1º de janeiro do ano da declaração (art. 8º, da Lei nº 9.393, de 1996).

Quanto aos imóveis adquiridos até 31/12/1996, não houve mudanças, continuando-se a determinar o ganho de capital com base nos respectivos instrumentos negociais, em regularidade com a legislação que lhe serve de sustentáculo, ou seja, a partir dos valores das operações de aquisição e alienação do imóvel rural, conforme regras de apuração anteriores à edição da Lei nº 9.393, de 1996.

Com amparo nessa linha de raciocínio, conclui-se que o lançamento tributário foi efetivado ao amparo legal.

Para os imóveis adquiridos até 31/12/1996, identificados pelas matrículas nº 1.502 e 752, a fiscalização considerou o preço recebido na alienação, com dados extraídos da escritura pública de venda e compra e diligência realizada na pessoa física adquirente, Jefferson Junqueira Franco Neto (fls. 15/22 e 189/221).

Segundo os elementos de prova carreados aos autos, os três imóveis foram alienados pelo montante global de R\$ 5.807.581,10, e não a importância de R\$ 4.600.000,00 que constou na escritura pública.

Diante da resistência do recorrente em comprovar através de documentação idônea os valores efetivamente recebidos na alienação de suas terras, a autoridade fiscal optou em realizar uma proporção para encontrar o valor de cada um dos imóveis vendidos, pautada em critério razoável e pragmático em face da conduta adotada pela pessoa física. Senão vejamos (fls. 247):

(...)

Com o fito de identificarmos o valor real da alienação de cada um dos imóveis, proporcionalizamos o valor correto da venda em face dos valores de alienação de cada um dos imóveis declarados na escritura, da seguinte maneira:

Imóvel (matrícula)	Valor da escritura (R\$)	Valor real da operação (R\$)
1.502	500.000,00	631.258,82
752	2.300.000,00	2.903.790,55
833	1.800.000,00	2.272.531,73
Total	4.600.000,00	5.807.581,10

É de se salientar que esta é a única maneira de se apurar o valor da alienação de cada imóvel, ante a ausência de instrumento particular, como informado pelo contribuinte (fls. 110/111) e pelo comprador (fl. 190), e a informação falsa prestada por ocasião da lavratura da escritura pública. De mais a mais, tal rateio observa a forma pela qual a operação foi tratada, como de "aquisição de Lima fazenda", conforme mencionado pelo comprador (fl. 214).

(...)

Em relação aos imóveis de matrículas nº 1.502 e 752, o agente lançador extraiu o custo de aquisição da Declaração de Ajuste Anual (DAA) do ano-calendário de 1995, exercício de 1996 (fls. 92/106), respectivamente, R\$ 71.322,83 e R\$ 155.354,08.

O parâmetro utilizado pela fiscalização com base no valor constante na declaração de bens e direitos em 31/12/1995 afigura-se bastante adequado, haja vista que reflete, em princípio, o valor atualizado de aquisição das terras, com origem em escritura pública, não sendo aplicado ao custo qualquer correção monetária a partir de 01/01/1996 (art. 17, da Lei nº 9.249, de 1995).

Além do mais, é pertinente ressaltar que o próprio contribuinte confirmou que no ano-calendário de 1991, exercício de 1992, atualizou os bens a valor de mercado na sua declaração de ajuste, conforme permitido pelo art. 96 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991 (fls. 85).

Quanto aos imóveis das matrículas nº 1.502 e 752, o contribuinte reclama que a fiscalização ignorou as declarações fiscais intermediárias e desprezou os valores constantes da DAA/2008, relativa ao ano-calendário de 2007, o que implicou a subtração dos investimentos correspondentes às benfeitorias.

No entanto, a fiscalização consignou expressamente na descrição dos fatos que não considerou tais valores porque o fiscalizado deixou de justificar, mesmo após devidamente intimado, a evolução dos valores dos custos dos imóveis a título de benfeitorias e/ou construções. Alegou a pessoa física, na oportunidade, que não tinha como comprová-las já que não dispunha das cópias das declarações de rendimentos alcançadas pela decadência (fls. 80/85).

Para efeito de apuração de 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 antes explicado, como despesa de custeio na apuração do resultado da atividade rural.

Ao contrário do que sugere o recurso voluntário, é insuficiente a simples consulta e disponibilização das cópias das declarações anuais de rendimentos relativas aos anos-calendário de 1996 e seguintes, arquivadas pela Receita Federal do Brasil, já que a fiscalização solicitou prova documental da origem dos custos das benfeitorias realizadas no imóvel, que o contribuinte alega não mais possuir.

O fato gerador do ganho de capital é demarcado pela data de alienação do imóvel. Em outras palavras, até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública lançar o crédito tributário, o alienante é obrigado a conservar em bom estado os documentos comprobatórios do custo de aquisição da terra e das benfeitorias realizadas no imóvel rural, mormente quando os valores pleiteados têm repercussão na base de cálculo de apuração do imposto de renda devido.

Por outro lado, cabe dar razão ao recorrente quando assevera que a autoridade fiscal não considerou a correção monetária de 22,46% permitida sobre os custos de aquisição em 31/12/1995, disciplinada pelo § 1º do art. 9º da Instrução Normativa SRF nº 31, de 22 de maio de 1996, cujo ato administrativo consolidou as normas sobre apuração de ganho de capital:

Bens ou direitos adquiridos até 31/12/94

Art. 9º Considera-se custo dos bens ou direitos adquiridos até 31 de dezembro de 1994 o valor em Reais constante da declaração

relativa ao exercício de 1996, ano-calendário 1995, atualizado até 1º de janeiro de 1996, mediante sua multiplicação por 1,2246.

(...)

Com efeito, à época não se concedeu permissão para a atualização correspondente à infração do ano de 1995 na declaração de bens do ano-base de 1995, exercício de 1996, de modo que o valor dos bens em 31/12/1995 deveria ser igual àquele de 31/12/1994.

A correção monetária foi posta em prática mais adiante, quando da declaração do ano-calendário de 1997, na qual se permitiu que o custo do bem fosse corrigido quando da alienação, no montante da variação da UFIR em 1995 (22,46%).

Assim sendo, os valores de R\$ 71.322,83 e R\$ 155.354,08, respectivamente, em relação aos imóveis das matrículas nº 1.502 e 752, uma vez multiplicado por 1,2246, passam para R\$ 87.341,94 e R\$ 190.246,61.

No que tange à gleba de terras da matrícula nº 833, adquirida pelo contribuinte em 21/03/1997, o custo de aquisição e o valor da alienação do imóvel rural foram obtidos a partir da declaração apresentada para fins do ITR, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

O custo de aquisição do imóvel da matrícula nº 833 não constitui matéria controvertida. Por outro lado, quanto ao valor de alienação o recorrente alega que não existiu venda de quaisquer benfeitorias, de maneira que a fiscalização engordou de forma ilegal a base imponible para R\$ 919.854,00.

Tendo em vista o conjunto probatório que instrui os autos, não me parece que houve ilegalidade. Destacou a fiscalização que na declaração de ITR do exercício de 2007, além da expressão em moeda para a terra nua, foi incluída a informação de valores a título de benfeitorias na propriedade e de cultura, pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas (fls. 39/45).

É verdade que a escritura pública de venda e compra faz alusão à alienação de uma gleba de terras de cultura sem benfeitorias. Todavia, não restou esclarecido de maneira convincente o destino dado aos investimentos declarados existentes no início do mesmo ano da venda, já que o imóvel foi integralmente negociado (fls. 15/22).

Além disso, o documento lavrado em cartório, em especial quanto às declarações das partes envolvidas, não está livre de desconfiança sobre a veracidade dos dados registrados, na medida em que o preço total, certo e ajustado, indicado na escritura não correspondeu a realidade do negócio jurídico, conforme revelou o procedimento de diligência fiscal efetivado junto à pessoa do adquirente.

Na linha do que já afirmado, a despeito da intimação pela autoridade fiscal, o contribuinte não demonstrou se as benfeitorias foram ou não deduzidas como despesa de investimento na apuração do resultado da atividade rural, tampouco considerou os valores das benfeitorias como receita da atividade rural no ano-calendário de 2007, segundo análise da declaração de ajuste anual (fls. 172/181).

Na forma da legislação em vigor para 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.

Pondera ainda o recorrente em seu arrazoadado que a metodologia fiscal deixou de observar a forma legal de opor-se ao valor da terra nua declarado, criada pelo art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996, que impõe para o lançamento de ofício do ITR a utilização das informações sobre preços de terras constantes em banco de dados do Governo Federal instituído para tal fim:

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.

Como bem assentou a decisão de piso, relativamente ao imóvel rural adquirido após 01/01/1997, não houve falta de entrega da declaração de ITR ou contestação pela fiscalização do valor da terra nua declarado, bem como a autoridade tributária não caracterizou a subavaliação do preço das terras ou acusou a prestação de informações inexatas no documento de apuração do ITR. Não há que se falar, portanto, em desrespeito ao art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996.

Por derradeiro, levando-se em consideração o cálculo do ganho de capital apurado no auto de infração, apenas parcialmente retificado neste voto, é de se assinalar a improcedência do pleito do contribuinte pela restituição e/ou compensação em virtude de recolhimento de imposto a maior.

b) Multa qualificada

A fiscalização tributária fez incidir sobre o imposto de renda lançado de ofício a multa qualificada no importe de 150%, com fundamento no art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

Lei nº 4.502, de 1964

(...)

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

(...)

Segundo o agente lançador, no preenchimento da DAA/2008, ano-calendário de 2007, o contribuinte inseriu datas falsas de aquisição das glebas rurais, com o propósito de se valer de percentuais de redução do ganho de capital mais elevados, resultando na diminuição expressiva do imposto de renda devido.

No caso concreto, o declarante informou as seguintes datas de aquisição dos imóveis rurais alienados: (i) matrícula nº 1.502: 20/01/1978, em vez de 11/07/1989; (ii) matrícula nº 752: 20/01/1978, em vez de 20/01/1988; e (iii) matrícula nº 833: 20/01/1978, em vez de 21/03/1997 (fls. 182/188).

Para contrapor a fiscalização, o recorrente afirma a inaptidão da pessoa encarregada do cálculo do ganho de capital, a qual confundiu as regras de apuração de imóvel rural com imóvel urbano. De maneira equivocada, porém sem agir de má-fé, o profissional de contabilidade utilizou o mesmo ano de aquisição para a data dos três imóveis, reproduzindo os erros em gênero, número e grau.

O acórdão de primeira instância entendeu correta a qualificação da multa, em síntese com a seguinte análise (fls. 343/344):

(...)

Como bem assinalou a Fiscalização, os fatos acima apontados permitem concluir que a conduta praticada pelo contribuinte enquadra-se no conceito de fraude e de sonegação, haja vista que a prática descrita resultou na falta de recolhimento de tributos mediante omissão de informações, falsidade ideológica e cometimento de fraudes, circunstância na qual se impõe a aplicação da multa de 150%.

A inserção de elementos inexatos na DIRPF/2008, como a que diz respeito à data de aquisição do imóvel, fez o interessado beneficiar-se indevidamente do percentual de redução previsto no art. 18 da Lei nº 7.713, de 1988, acarretando a redução indevida da base de cálculo.

Essa inexatidão na data de aquisição do imóvel na ficha “Demonstrativo da Apuração do Ganhos de Capital”, também, reduziu indevidamente a base de cálculo do imposto, quando da aplicação do fator de redução previsto no art. 40 da Lei nº 11.196, de 2005.

Vê-se, portanto, que restou veementemente evidenciado o intuito do contribuinte de fugir à tributação por omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de imóveis, mediante conduta dolosa e intencional do contribuinte, que procedeu à inserção de elementos inexatos na DIRPF/2008, quando do preenchimento da ficha “Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital”, e reduziu o valor do imposto incidente.

(...)

Pois bem. Conforme detalhou o acórdão recorrido, as circunstâncias do caso concreto dão respaldo à qualificação da multa de ofício.

No quadro referente aos bens e direitos na DAA/2008, ano-calendário de 2007, os três imóveis rurais estavam regularmente declarados e discriminados com suas características principais, havendo no texto apontamento sobre o período/data de aquisição: 20/01/1988, ano de 1989 e 21/03/1997 (fls. 175/176).

Não é crível acreditar que a reprodução em outra parte da DAA/2008 de uma mesma data fictícia e aleatória, em 20/01/1978, como momento da aquisição das três glebas rurais possa advir de mero equívoco do declarante, ou de quem foi designado para fazê-la em seu nome, descuido que teria acarretado, ao final, a replicação em série da imprecisão do período de tempo.

Como sublinhou a autoridade fiscal, o art. 18 da Lei nº 7.713, de 1988, e o art. 40 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, estipulam percentuais de redução de ganho de capital os quais aumentam com a antiguidade da aquisição do imóvel pelo alienante, seja propriedade rural ou urbana, de tal modo que quanto mais antiga a data de aquisição do bem menor o imposto devido pela alienação.

O ganho de capital é tributado em separado e de forma definitiva. O contribuinte calculou o imposto de renda devido na operação e antecipou o pagamento no dia 28/12/2007, sem prévio exame da autoridade administrativa (fls. 29). Por ocasião da demonstração da apuração dos ganhos de capital na DAA/2008, procurou dar aparência de exatidão à apuração do imposto realizada, utilizando-se, inclusive, dos preços de alienação constantes da escritura pública de venda e compra (fls. 182/188).

A estratégia de assinalar uma data mais antiga no cálculo do ganho de capital representou declaração à repartição fazendária de conteúdo ideologicamente falso, que implicou, por sua vez, a diminuição do rendimento sujeito à tributação definitiva e o aumento da parcela de rendimento isento e não tributável, cujos valores, transportados para a DAA/2008, são hábeis para justificar acréscimo patrimonial (fls. 174/175).

Tratou-se, portanto, de conduta dolosa intencional e voluntária, que não aparenta outra finalidade senão retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária das características materiais relacionadas ao fato gerador, mediante o artifício da utilização de data de aquisição do imóvel rural sabidamente inverídica, para reduzir o montante do imposto de renda na venda, o que configura sonegação e fraude.

A eventual dificuldade na aplicação das normas tributárias à operação de alienação dos imóveis rurais, especialmente quanto às regras de cálculo do ganho de capital, não explica fazer uso de período de tempo irreal. Com efeito, a especificação da data de aquisição do bem alienado é um elemento fático, alheio à necessidade de interpretação da legislação.

c) Multa Agravada

A fiscalização agravou a multa de ofício, mediante o aumento de metade, pela falta de atendimento à intimação para apresentação do comprovante de transferência bancária relativo ao preço recebido na alienação das três glebas rurais. Confirma-se o § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. (...)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

(...)

(DESTAQUEI)

Explica a autoridade fiscal que o contribuinte se recusou a atender a intimação, sob a alegação de não dispor do comprovante e que a escritura pública era prova hábil e suficiente de tal operação. Ressalta a fiscalização que tal conduta causou embaraço à fiscalização, eis que houve a necessidade de instauração de procedimento fiscal em face do comprador dos imóveis rurais para a descoberta do real valor da transação.

Por sua vez, o recorrente assevera, em síntese, que procurou cumprir todas as intimações da fiscalização. Acerca do valor da operação reforça que nenhuma valia tem para a apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural, porquanto a metodologia utiliza como parâmetro o valor da terra nua declarado. Dessa feita, quanto maior o valor recebido, maior também será a quantia considerada como rendimento isento e não tributável, a ser consignada em campo próprio da sua declaração de rendimentos.

Pois bem. Da instrução processual, verifica-se que a autoridade tributária intimou e reintimou o contribuinte diversas vezes, recepcionadas as solicitações em 13/03/2011, 16/05/2011, 01/07/2011 e 17/08/2011, no sentido de obter cópia do comprovante de transferência de R\$ 4.600.000,00 para a conta bancária do recorrente mantida junto ao Banco Bradesco S/A, conforme atestava a escritura pública de venda e compra (fls. 107/109, 112/115, 126/128 e 131/132).

Contudo, em todas as respostas o recorrente comportou-se de modo evasivo, alegando que não dispunha de documento comprobatório e/ou que a escritura pública já fornecida era o documento hábil e idôneo para demonstração da operação de venda e do recebimento do respectivo preço ajustado entre as partes, sobrepondo-se a qualquer outro (fls. 110/111, 116/117, 129/130 e 133/134).

Diante da recusa do contribuinte, o agente fiscal teve que instaurar procedimento fiscal em face do comprador dos imóveis rurais, Jefferson Junqueira Franco Neto, para só então, após mais algumas tentativas, obter a prova documental da transferência bancária, a qual, por sinal, revelou-se em montante superior ao declarado na escritura pública, no importe de R\$ 5.807.581,10 (fls. 189/215).

No cenário descrito, o agravamento da multa de ofício é devido e está amparado no inciso I do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. A decisão de piso não merece reforma, pois analisou com lucidez os fatos e a subsunção deles à penalidade prevista em lei. Reproduzo excerto do acórdão de primeira instância (fls. 345).

(...)

De fato, a fiscalização intimou o impugnante em 13/04/2011 (fl. 107), reintimou em 16/05/2013 (fl. 112, onde foi explicado que o intimado poderia obter dito documento em sua agência bancária), reintimou novamente em 01/07/2013 e 17/08/2011 (fls. 126 e 131).

Em todas as respostas, o impugnante limitou-se a alegar que “a Escritura Pública de Compra e venda já fornecida à fiscalização é o documento hábil e idôneo, merecedor de fé pública e que se sobrepõe a qualquer outro documento para comprovação da operação de venda e consequentemente do recebimento do respectivo preço ajustado entre as partes, conforme nela própria referido.”.

Tal atitude configura, de fato, o embaraço à fiscalização, vez que a recusa reiterada de apresentar um documento que mostrou-se fundamental na apuração do ganho de capital, assim deve ser caracterizada.

Ressalte-se que apesar de responder todas as intimações, o impugnante o fez de maneira evasiva, considerando que a exigência da fiscalização já havia sido suprida pela apresentação da escritura, em razão de tratar-se de um instrumento que refletia o valor ajustado entre as partes.

Tal resposta, posteriormente, mostrou-se incorreta, vez que a TED obtida por intermédio de intimação ao comprador, demonstrou o contrário do que alegava o impugnante em resposta às intimações.

Assim sendo, em harmonia com a jurisprudência já exposta no termo de verificação fiscal, é correto o agravamento da multa referente à omissão de rendimentos decorrentes do ganho de capital.

(...)

Acrescento que a legislação pátria impõe um dever geral de cooperação com o Fisco, que compreende, entre tantos aspectos, a obrigação de prestar, quando formalmente intimado, as informações e os esclarecimentos exigidos pelas autoridades tributárias no exercício de suas funções.

Para ilustrar o suporte jurídico, transcrevo abaixo os arts. 927 e 928 do RIR/99, cujos dispositivos organizam e reproduzem os preceitos estipulados em lei, compatíveis com a atual ordem constitucional:

Art. 927. Todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante (Lei nº 2.354, de 1954, art. 7º).

Art. 928. Nenhuma pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, poderá eximir-se de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 123, Decreto-Lei nº 1.718, de 27 de novembro de 1979, art. 2º, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 197).

(...)

Não compete ao sujeito passivo sob fiscalização determinar o nível de aprofundamento da investigação tributária, tampouco definir a pertinência de documentos, esclarecimentos ou diligências para o desenvolvimento do trabalho fiscal.

Incumbe à autoridade tributária o juízo de conveniência e oportunidade, no propósito de identificar a matéria tributável e verificar o cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo, no estrito exercício da atividade administrativa e com vistas ao atingimento do interesse público.

A contestação sobre a relevância de um determinado documento e/ou esclarecimento para a apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural, assim como outras questões controvertidas, inclusive sobre interpretação de dispositivos da legislação tributária, devem ser levadas à discussão em momento próprio, na fase do contencioso administrativo fiscal.

Por tais motivos, a relutância do fiscalizado é certamente reprovável e, a toda a evidência, configura embaraço à fiscalização, pois o agente fazendário, não possuindo os elementos necessários para a correta apuração do ganho de capital na alienação das glebas rurais adquiridas antes de 01/01/1997, teve que providenciar a intimação de terceiro para confirmar o valor efetivamente recebido pelo alienante na operação.

Após a intimação do adquirente dos imóveis, a sua resposta apontou que o valor consignado na escritura pública de venda e compra não refletia a realidade do negócio jurídico entre as partes, evidenciando a relevância do esclarecimento para o lançamento tributário.

À guisa de fecho, cabe dizer que o tempo de duração do procedimento de fiscalização explica-se, em boa parte, pela resistência do contribuinte em prestar os esclarecimentos solicitados pela autoridade tributária, com a necessidade de promover diligência junto à pessoa física adquirente das glebas rurais.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, REJEITO as preliminares e, no mérito, DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO para considerar como custo de aquisição das glebas rurais identificadas pelas matrículas nº 1.502 e 752, respectivamente, os valores de R\$ 87.341,94 e R\$ 190.246,61, em substituição àqueles atribuídos pela fiscalização tributária no cômputo do ganho de capital.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess