



**Processo nº** 10840.721621/2018-20  
**Recurso nº** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** **2201-005.693 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 06 de novembro de 2019  
**Recorrentes** LUIZ AUGUSTO TITOTO  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**

Ano-calendário: 2013

**GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL**

É correto o lançamento que considera o custo de aquisição e o preço de alienação do imóvel rural quando o contribuinte não apura corretamente o Valor da Terra Nua; não trata de forma segregada aos valores das benfeitorias; não demonstra que utilizou tais valores como despesas/investimento da atividade rural, tampouco ofereceu à tributação, como receita da atividade rural, os valores recuperados a este título.

**RESULTADO DA ATIVIDADE RURAL. GLOSA DE DESPESAS DE CUSTEIO/INVESTIMENTO. FORMA DE TRIBUTAÇÃO.**

É improcedente a glosa de despesas que tenham relação com a atividade rural ou que se relacionam a investimento em benfeitoria ainda que, quando da alienação da propriedade, tal dispêndio não tenha sido destacado do preço de alienação e não tenha sido submetido à tributação como receita da atividade rural, já que, neste caso, restou tributado pelo ganho de capital.

Incabível a alteração, no curso do litigioso fiscal, da opção do contribuinte pela tributação a partir do confronto entre receitas e despesas da atividade rural.

**MULTA QUALIFICADA. ELEMENTO VOLITIVO NA CONDUTA DO AGENTE.**

A falta de identificação do elemento volitivo na conduta que revela infração à legislação tributária praticada pelo contribuinte afasta a imposição da penalidade de ofício qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, também por unanimidade, em dar-lhe provimento parcial para restabelecer a despesa com atividade rural no montante de R\$ 3.363.889,00.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiyama, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

O presente processo trata de recursos voluntário e de ofício em face do Acórdão 12-104.741, exarado pela 19<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, fl. 842 a 861, que analisou a impugnação apresentada contra Auto de Infração referente a Imposto sobre a Renda da Pessoa Física decorrente da constatação de omissão de rendimentos decorrentes da atividade rural e apuração incorreta na apuração de ganho de capital.

Por sua precisão e clareza, valho-me do relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1<sup>a</sup> Instância:

### Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fls. 779/790) em nome do sujeito passivo em epígrafe, decorrente de procedimento de revisão de suas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) do exercícios 2014 (fl. 686/718).

Foi caracterizada a responsabilidade solidária de fato da Sra. Vanderli Aparecida Ribeiro Titoto (CPF n.º 252.621.728-61), cônjuge do Interessado, nos termos do art. 124, inciso I da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), conforme demonstrativo de fl. 781/782.

A autoridade lançadora apurou as seguintes infrações:

- a) omissão de resultado tributável da atividade rural no valor de R\$ 5.833.372,56; e
- b) aplicação incorreta de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais, tendo como fato gerador 31/08/2013 (R\$ 24.715.026,56), 30/09/2013 (R\$ 19.385.848,96) e 31/12/2013 (R\$ 12.766.855,91).

Em virtude deste lançamento, apurou-se Imposto de Renda Pessoa Física suplementar de R\$ 8.627.631,16, multa de ofício de R\$ 11.745.428,62, além dos juros de mora de R\$ 4.295.065,82 (calculados até junho de 2018).

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 719/774, a autoridade lançadora narrou, em síntese, os seguintes fatos:

- a) na ficha "Bens e Direitos" da DIRPF/2014 do Interessado consta a discriminação da alienação de parte destacada da Fazenda Raio de Sol;
- b) na DIRPF/2014 foi declarado o valor de R\$ 8.580.578,43 como receita de atividade rural e de R\$ 10.247.205,87 como despesas de custeio e investimento, resultando em um prejuízo declarado de R\$ 1.666.627,44 no ano-calendário 2013;
- c) no decorrer do procedimento de fiscalização foram emitidos Termos de Intimação no intuito de verificar as informações declaradas na DIRPF;
- d) foi apresentado como documento de aquisição das Fazendas Vista Verde e Raio de Sol o "Compromisso de Compra e Venda de Bem Imóvel e Outras Avenças", assinado com Citrovita Agropecuária Ltda. em 24/08/2011, com o preço acordado total de R\$ 44.000.000,00;
- e) foi apresentado o "Memorando de Intenção de Compra e Venda", datado de 28/11/2012, no qual Honda Automóveis do Brasil manifesta o interesse em comprar parte da Fazenda Raio de Sol do Interessado (5.800.000 metros quadrados), no valor de R\$ 76.000.000,00;

- f) foi apresentado o "Instrumento de Promessa de Cessão de Direitos Com Futura Promessa de Compra e Venda de Imóvel Com Condições e Outras Avenças", datado de 07/03/2013, relativo à parte da Fazenda Raio de Sol (5.800.000 metros quadrados), no valor de R\$ 76.000.000,00;
- g) foi apresentado o "Aditivo ao Instrumento de Promessa de Cessão de Direitos Com Futura Promessa de Compra e Venda de Imóvel Com Condições e Outras Avenças", datado de 12/07/2013, que prevê a antecipação do recebimento de valores acordados em razão de compromissos assumidos pelos Impugnantes com a Usina São Martinho;
- h) foi apresentado como documento de alienação de parte da Fazenda Rio de Sol o "Instrumento Particular de Compromisso de Compra e Venda de Imóvel e Outras Avenças", datado de 06/08/2013, no valor de R\$ 76.000.000,00, sendo R\$ 32.000.000,00 pagos em 24/07/2013, R\$ 26.000.000,00 em 10/09/2013 e R\$ 17.400.000,00 em 10/12/2013;
- i) os pagamentos pela parte da Fazenda Raio de Sol foram efetuados de acordo com a tabela de fl. 740;
- j) ao proceder à apuração dos ganhos de capital da venda de parte da Fazenda Raio de Sol, o Interessado considerou como custo de aquisição o montante de R\$ 1.290.865,40, com base na Declaração do ITR/2011 (DITR/2011) e Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT), transmitido em 27/09/2011 por Citrovita Agropecuária Ltda., e como valor de alienação R\$ 11.788.082,40, de acordo com a DITR/2013 e DIAT por ele transmitido em 22/08/2013;
- k) o Interessado apurou ganho de capital sobre a venda de parte da Fazenda Raio de Sol de R\$ 10.497.217,00, sendo apurado como ganho de capital R\$ 9.981.460,69 após deduções, o que resultou em um valor de imposto a recolher de R\$ 1.497.219,08;
- l) para fins de apuração de ganho de capital na alienação de imóveis rurais, a legislação tributária considera como custo de aquisição e valor de alienação o Valor da Terra Nua (VTN) declarado, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação, exceto nos casos de não apresentação do DIAT;
- m) no caso de não apresentação do DIAT, o contribuinte deve proceder ao cálculo do ganho de capital com base nos valores reais das transações de compra e alienação do imóvel, que é o valor da terra nua mais o valor de eventuais benfeitorias;
- n) Instruções Normativas da Receita Federal estabeleceram como prazos para entrega de DITR o período de 22/08/2011 a 30/09/2011 para o ano-calendário 2011, e de 19/08/2013 a 30/09/2013 para o ano-calendário 2013;
- o) a Instrução Normativa SRF n.º 84, de 11 de outubro de 2011, dispõe que se deve utilizar o VTN informado no DIAT nos casos em que o sujeito passivo adquire o imóvel rural antes da entrega da DITR e o aliena após a data da entrega da DITR (momento em que já terá entregue o DIAT com o VTN);
- p) essa norma legislativa também determina que, caso não tenha sido apresentado o Diat pelo alienante relativamente ao ano de aquisição ou de alienação, o ganho de capital deverá ser calculado com base nos valores reais das transações de compra e alienação do imóvel;
- q) o Interessado não transmitiu ou enviou a DITR referente ao ano-calendário 2011;
- r) a Citrovita Agropecuária Ltda. transmitiu a DITR/2011 em 27/09/2011, conforme consulta realizada em banco de dados da Receita Federal;
- s) no contrato de aquisição da propriedade não consta a existência de benfeitorias ou valor em separado das mesmas;
- t) o Interessado alienou a propriedade em 06/08/2013 e transmitiu DITR em 22/08/2013, portanto, o DIAT foi transmitido quando o mesmo já não era mais o detentor dos direitos sobre o imóvel e após a efetivação da alienação do imóvel rural;
- u) não consta da escritura de alienação valor em separado das benfeitorias;
- v) somente se aplica como custo de aquisição e valor de alienação o VTN declarado quando houver declaração de seu valor no ano de aquisição e no ano de alienação pelo mesmo contribuinte, no caso o alienante;

- w) na data em que ocorrer o fato gerador do Imposto de Renda sobre o ganho de capital, no presente caso em 06/08/2013, tem que haver duas declarações com o DIAT;
- x) sem que haja as duas declarações no DIAT, não existe a condição de utilizar o VTN como custo de aquisição e valor de alienação na apuração do Imposto de Renda sobre o ganho de capital auferido;
- y) quando da apuração do ganho de capital de parte da Fazenda Raio de Sol, o Interessado erroneamente considerou como valor de alienação o VTN declarado, quando o ganho de capital deveria ser calculado com base nos valores reais das transações de compra e alienação do imóvel;
- z) o Interessado declarou, conscientemente, em DIAT dos anos 2012 e 2013 o VTN da Fazenda Raio de Sol como sendo R\$ 26.515.050,00, que corresponde ao valor efetivamente desembolsado quando da aquisição deste imóvel rural;
- aa) do VTN declarado pelo Interessado para o total da Fazenda Raio de Sol nos anos 2012 e 2013 (R\$ 26.515.050,00), R\$ 11.788.073,35 correspondem aos hectares alienados para Honda Automóveis;
- bb) em 28/11/2011, quando da assinatura do "Memorando de Intenção de Compra e Venda" com Honda Automóveis, já estava definido o valor da transação da parte destacada no total de R\$ 76.000.000,00, valor este ratificado em março de 2013;
- cc) em janeiro de 2013 o Interessado já era conhecedor dos termos e valores da negociação que seria finalizada com Honda Automóveis;
- dd) mesmo ciente do valor de mercado de suas terras, substancialmente superior ao declarado em DIAT do ano de 2012, o Interessado, na intenção de reduzir o valor do Imposto de Renda sobre ganho de capital referente à alienação de parte da Fazenda Raio de Sol, deliberadamente, informa como valor de alienação o mesmo valor pelo qual ele avaliou suas terras em janeiro de 2012, sendo que em novembro de 2012 ele já era conhecedor dos valores acordados com a Honda Automóveis da transação que seria efetivada em agosto de 2013;
- ee) ainda a ratificar a intenção do Interessado em reduzir o valor do imposto devido a ser recolhido, o Interessado, após concretizar a alienação de parte da Fazenda Raio de Sol em julho de 2013, transmite em 22/08/2013, DIAT com os mesmos valores com os quais avaliou, supostamente a preço de mercado, o bem imóvel em janeiro de 2012;
- ff) o Interessado cometeu infração aos §§ 1º e 2º do art. 8º da Lei n.º 9.393, de 19 de dezembro de 1996 ao não avaliar a preço de mercado o VTN correspondente à Fazenda Raio de Sol, o que inviabiliza a sua utilização como custo de aquisição e valor de alienação;
- gg) deve ser adotado como custo de aquisição o valor proporcional efetivamente pago pelo Interessado para Citrovita Agropecuária Ltda. referente à parte da Fazenda Raio de Sol, ou seja, R\$ 11.793.497,31, conforme regra prevista no art. 11 da Instrução Normativa SRF n.º 84, de 11 de outubro de 2001;
- hh) já o valor da alienação desta parte da Fazenda Raio de Sol é de R\$ 76.000.000,00, conforme pactuado entre o Interessado e Honda Automóveis;
- ii) o cálculo do imposto devido e do crédito tributário lançado a título de ganhos de capital na alienação de parte da Fazenda Raio de Sol consta na fl. 764;
- jj) em relação ao resultado tributável da atividade rural, destacam-se para os meses de julho, setembro e dezembro de 2013 as despesas declaradas como pagamento a Usina São Martinho no valor total de R\$ 7.500.000,00, referente à indenização de plantio de 580 hectares da parte alienada da Fazenda Raio de Sol por distrato parcial de "contrato de parceria agrícola";
- kk) os Impugnantes assinaram um contrato de parceria agrícola com a Usina São Martinho em 24/08/2011, no qual ficou estipulado que esta exploraria as Fazendas Vista Verde e Raio de Sol em regime de parceria com lavoura de cana de açúcar até 2023;
- ll) com a alienação de parte da Fazenda Raio de Sol, foi assinado um distrato parcial desta parceria agrícola, sendo acertada a indenização devida pelos Impugnantes de R\$ 7.000.000,00;

- mm) a indenização efetivamente paga somou R\$ 7.500.000,00, sendo realizada em três parcelas (R\$ 2.940.000,00 em 24/07/2013, R\$ 2.950.000,00 em 10/09/2013 e R\$ 1.610.000,00 em 10/12/2013);
- nn) esta indenização não se enquadra como despesas de custeio e investimentos, pois não produzirá utilidade alguma à atividade rural, por se tratar apenas de valor indenizatório;
- oo) esta indenização não é necessária para a percepção dos rendimentos e para a manutenção da fonte produtora;
- pp) o Interessado optou pelo pagamento da indenização em virtude do expressivo ganho financeiro advindo da alienação de parte da Fazenda Raio de Sol;
- qq) como a indenização de R\$ 7.500.000,00 não pode ser considerada como despesa da atividade rural, o resultado correto da atividade rural no ano-calendário foi alterado do prejuízo declarado de R\$ 1.666.627,44 para o lucro de R\$ 5.833.372,56, conforme tabela de fl. 766;
- rr) foi mantida no lançamento a opção feita pelo Interessado na DIRPF/2014 quanto à forma de tributação, qual seja, que a apuração fosse realizada pelo resultado obtido, ao invés do limite de 20% sobre a receita bruta;
- ss) o art. 9º, § 3º da Instrução Normativa RFB n.º 1.445, de 17 de fevereiro de 2014, não admite retificação da DIRPF que tenha por objetivo a troca de opção por outra forma de tributação;
- tt) em relação aos valores apurados como aplicação incorreta de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais, ocorreu a qualificação da multa de ofício;
- uu) deliberadamente, o Interessado declarou, quando da apuração do ganho de capital, valor de alienação substancialmente abaixo do valor de mercado do imóvel, objetivando recolher valores de Imposto de Renda menores do que os devidos;
- vv) em janeiro de 2013, o Interessado já era conhecedor do valor de mercado do imóvel alienado, conforme termos e valores da negociação com Honda Automóveis; e
- ww) de maneira consciente e deliberada, declarou no DIAT, transmitido em 22/08/2013, valores de VTN substancialmente inferiores ao valor de mercado.

Com a ciência da Notificação, por via postal, em 27/06/2018 (fls. 791/794), o Interessado e a Responsável Solidária, através de seu procurador (procuração de fls. 825/826), apresentaram impugnação (fls. 799/823) em 20/07/2018, alegando, em síntese, que:

- a) as prescrições estabelecidas na Instrução Normativa SRF n.º 84, de 11 de outubro de 2001, especialmente as trazidas no art. 10 e parágrafos, extrapolam o âmbito regulamentar de sua atuação, por quanto não encontram respaldo na Lei n.º 9.393, de 19 de dezembro de 1996, em total descompasso com o princípio da legalidade;
- b) o custo de aquisição e valor de alienação como o VTN declarado é forma de apuração obrigatória definida pelo art. 19 da Lei n.º 9.393, de 19 de dezembro de 1996, sendo a única maneira legalmente prevista;
- c) a regra pela qual se confronta os valores reais de aquisição e de alienação se aplica somente para os imóveis adquiridos anteriormente a 31/12/1996;
- d) o art. 10 da Instrução Normativa SRF n.º 84, de 11 de outubro de 2001, criou nova forma de apuração do ganho de capital, fazendo-o variar de acordo com o mês de aquisição e alienação do imóvel rural, antes ou depois da entrega do DIAT;
- e) para se beneficiar do VTN declarado no DIAT no ano de aquisição, o contribuinte é obrigado a adquirir o imóvel antes do mês de setembro, período de entrega da DITR, ao passo que, para aproveitamento do mesmo valor no momento da alienação, teria que vender o imóvel rural após o mês de setembro, quando já entregue o DIAT com o VTN;
- f) a entrega de DIAT diz respeito ao cumprimento de uma obrigação acessória, cujas consequências não podem modificar a forma de apuração do ganho de capital trazida pela legislação em vigência;

- g) o disposto no art. 10 da Instrução Normativa SRF n.º 84, de 11 de outubro de 2001, trata desigualmente os contribuintes, afrontando o princípio da isonomia, na medida em que beneficia aqueles que compram e vendem seus imóveis rurais após a entrega da DIAT em detrimento dos demais que adquirem e compram antes da entrega da referida declaração;
- h) afastada a aplicação da Instrução Normativa SRF n.º 84, de 11 de outubro de 2001, considera-se como valor de alienação o VTN declarado na DITR no ano de alienação e como custo de aquisição o VTN declarado no ano de aquisição, da forma apurada originalmente pelos Impugnantes;
- i) a fiscalização fundamenta que o ganho de capital deve ser apurado pelos valores reais de transação pelo fato de que os Impugnantes não entregaram DIAT no ano de aquisição, mas esta interpretação da Instrução Normativa SRF n.º 84, de 11 de outubro de 2001, é distorcida, pois os Impugnantes, como compradores, não têm que apresentar DIAT no ano de aquisição do imóvel;
- j) o "alienante" mencionado no art. 10 da Instrução Normativa SRF n.º 84, de 11 de outubro de 2001, se refere no presente caso à empresa Citrovita Agropecuária Ltda., e não aos Impugnantes, pois o contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o possuidor a qualquer título em primeiro de janeiro de cada ano;
- k) a Citrovita Agropecuária Ltda. apresentou o respectivo DIAT, conforme cópia em anexo, sendo o VTN declarado utilizado pelos Impugnantes;
- l) em relação à omissão de receita da atividade rural, não obstante ter-se denominado "indenização de plantio" o valor pago à Usina São Martinho, o fato é que o referido valor se referiu efetivamente às despesas relacionadas à soqueira e ao plantio da referida área, de forma que se encaixa ao conceito de despesa;
- m) ao glosar despesas e aumentar o resultado tributável, a fiscalização mudou todo o cenário existente na DIRPF/2014, de forma que deveria ter procedido ao recalcular do imposto levando-se em consideração a forma mais benéfica ao contribuinte, que seria o limite de 20%;
- n) não se fala em conduta dolosa quando existe dúvida sobre a interpretação dos dispositivos legais que tratam da apuração do ganho de capital relativo a imóvel rural, principalmente quando existem decisões administrativas e judiciais favoráveis à forma de apuração que foi adotada;
- o) o Fisco entende como dolosa uma conduta que, simplesmente, diverge daquela que ele entende correta; e
- p) a multa de ofício deve ser desqualificada e lançada no patamar de 75%.

No julgamento da impugnação, acordaram os membros da 19<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, excluindo a qualificação da penalidade de ofício e reduzindo-a ao percentual de 75%, do que recorreu de ofício, tudo conforme conclusões sintetizadas na Ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2014

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.

#### **CONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. EXAME.**

Foge da competência do julgado administrativo o exame da constitucionalidade de Lei ou da legalidade de atos administrativos.

#### **MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA**

E incabível a aplicação da multa qualificada de 150% quando não restar caracterizada nos autos a ocorrência de sonegação fiscal, fraude ou conluio, nos termos definidos na legislação pertinente.

#### **DESPESAS DA ATIVIDADE RURAL.**

As despesas de custeio e os investimentos são aqueles necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionados com a natureza da atividade exercida.

#### **TROCA DE OPÇÃO POR OUTRA FORMA DE TRIBUTAÇÃO.**

Está correto o procedimento adotado pela autoridade lançadora de manter no lançamento a opção feita pelo contribuinte na DIRPF de tributar a atividade rural pela apuração do resultado obtido.

#### **DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.**

As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas por Conselhos de Contribuintes ou pelo Supremo Tribunal Federal, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

#### **ACÓRDÃO. CRÉDITO EXONERADO. LIMITE. RECURSO DE OFÍCIO.**

Em razão de a parcela eximida de pagamento de tributo e encargos de multa ter ultrapassado R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil de reais), deve ser o Acórdão levado à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) em grau de recurso de ofício.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ciente do Acórdão da DRJ em 29 de janeiro de 2019, conforme AR fl. 868, ainda inconformado, a contribuinte formalizou o Recurso Voluntário de fl. 872/893, em 25 de fevereiro de 2019, fl. 870, no qual apresentou as razões que entende justificar a reforma das conclusões do julgador de 1<sup>a</sup> Instância, as quais serão detalhadas no curso do voto a seguir.

É o relatório necessário.

### **Voto**

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Relator

#### **Do Recurso de Ofício**

Conforme se verifica abaixo, a Portaria MF 63/17 estabeleceu um novo limite para a sua interposição, ao prever que a DRJ recorrerá sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo

do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

A Súmula CARF 103 preleciona que o limite de alçada deve ser aferido na data de apreciação do recurso em segunda instância:

Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

No presente caso, o Julgador de 1<sup>a</sup> Instância recorreu de ofício da decisão que exonerou o crédito tributário superior ao limite de alçada.

Assim, por preencher este e os demais requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso de Ofício.

A análise da Decisão recorrida evidencia que o crédito exonerado está relacionado, exclusivamente, à exclusão da qualificação da penalidade de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Os motivos que ensejaram tal exoneração foram assim expressos pela decisão recorrida:

Os casos de qualificação da multa de ofício demandam um nexo de causa claro e direto entre a suposta ação dolosa do contribuinte e a infração apurada de ofício pela autoridade fiscal. No presente processo, não está caracterizada de forma clara e direta a relação de causa entre a subavaliação do VTN e a infração de aplicação incorreta de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais.

O mérito da infração lançada de aplicação incorreta de ganhos de capital na alienação de bens envolve basicamente uma discussão sobre a interpretação dos dispositivos legais que tratam da apuração deste ganho de capital relativo a imóvel rural. Como bem salientado na impugnação, não se pode falar em conduta dolosa quando existe dúvida sobre a interpretação dos dispositivos legais que tratam da apuração do ganho de capital relativo a imóvel rural, infração esta que motivou a multa de ofício em julgamento.

Inequívoco que a autuação em questão decorre de dificuldade na interpretação dos preceitos legais correlatos, não sendo incomuns autuações da mesma natureza exatamente por conta das especificidades da apuração do ganho de capital na alienação de imóveis rurais.

Sobre essa questão, assim dispõe a Súmula Carf nº 14:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Como se sabe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo 44, da Lei 9.430/96. Excepciona a regra a comprovação pela autoridade lançadora da conduta dolosa do contribuinte no cometimento da infração segundo as definições da Lei 4.502/64.

Não obstante, a conduta dolosa do contribuinte não ficou claramente evidenciada, razão pela qual está correta a Autoridade julgadora de 1<sup>a</sup> Instância, razão pela qual nego provimento ao recurso de ofício.

## Do Recurso Voluntário

Por ser tempestivo e por atender as demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Após breve histórico da ação fiscal, dos argumentos expressos na impugnação e das conclusões da decisão recorrida, o contribuinte passa a tratar dos tópicos nos quais se estrutura seu recurso voluntário.

### **PRELIMINARMENTE**

O recorrente inicia seus argumentos rebatendo a conclusão da Decisão recorrida de que “não cabe ao julgamento administrativo decidir sobre a ilegalidade de ato administrativo”. Sustenta que o procedimento administrativo de julgamento tem o condão de analisar o lançamento sob o aspecto da legalidade, revisando-o ou convalidando-o.

Após considerações sobre a matéria, concluiu a defesa que *a assertiva de que não cabe ao julgador administrativo a análise da legalidade do lançamento é errônea e contraria, inclusive, a técnica inerente à própria Administração Fazendária.*

Sob o tema, assim se manifestou a decisão recorrida:

Os impugnantes se insurgem contra esta ação da autoridade fiscal, defendendo que as prescrições estabelecidas no art. 10 e parágrafos da Instrução Normativa SRF n.º 84, de 11 de outubro de 2001, extrapolariam o âmbito regulamentar de sua atuação, por não encontrarem respaldo na Lei n.º 9.393, de 19 de dezembro de 1996, criando uma nova fórmula de apuração do ganho de capital. Segundo eles, o custo de aquisição e valor de alienação como o VTN declarado seria a forma de apuração obrigatória definida pelo art. 19 da Lei n.º 9.393, de 19 de dezembro de 1996, sendo a única maneira legalmente prevista.

Sobre este ponto deve ser ressaltado que não cabe ao julgamento administrativo decidir sobre a ilegalidade de ato administrativo. Como a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, conforme dispõe o art. 142 do CTN, é dever da autoridade lançadora e da julgadora observar criteriosamente as determinações legislativas ao proceder ao lançamento.

A expressão legislação tributária compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, de acordo com o art. 96 do CTN. Entre as normas complementares destacam-se os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, conforme o art. 100, inciso I, do CTN. Em assim sendo, uma Instrução Normativa firmada pelo Secretário da Receita Federal do Brasil afigura-se como norma complementar do instrumento legal no qual se sustenta, vinculando a atividade administrativa do lançamento.

A análise cuidadosa dos termos expressos na decisão recorrida evidencia que suas conclusões estão relacionadas não a uma eventual impossibilidade de análise, pelo Julgador administrativo, da legalidade do lançamento, mas trata, na verdade, da impossibilidade de análise da legalidade dos termos de uma Instrução Normativa. Sendo certo que a mácula da IN 84/01 apontada pela defesa será oportunamente avaliada.

Assim, rejeito a preliminar.

### **OMISSÃO DE RECEITA: APURAÇÃO INCORRETA DO GANHO DE CAPITAL**

No presente tema a defesa se insurge contra as conclusões das Autoridades lançadoras e julgadoras em relação à incorreção da apuração do ganho de capital dos imóveis

rurais alienados, basicamente em razão de que tais conclusões estão lastreadas nos termos prescritos pela Instrução Normativa nº 84/2001, os quais teriam extrapolados o âmbito regulamentar de sua atuação, sem qualquer respaldo nos preceitos contidos na Lei 9.393/96. Em total descompasso com o princípio da legalidade ou da isonomia.

Colacionando precedentes administrativos sobre a matéria, o recorrente sustenta que o art. 10 da IN SRF 84/2001, em particular o seu § 2º, criou nova forma de apuração de ganho de capital e que, sendo assim, seus termos devem ser afastados e considerados apenas as regras traçadas pela Lei 9.393/96, pelas quais, a partir de 1º de janeiro de 1997, o ganho de capital é apurado considerando-se como valor de alienação o VTN declarado no ano da alienação e como custo de aquisição o VTN informado na Declaração do ITR do ano de aquisição independentemente de quem apresentou a declaração, seja o atual proprietário ou o anterior.

Conforme bem claro no Relatório supra, a Fiscalização considerou:

Ao proceder à apuração dos ganhos de capital da venda de parte da Fazenda Raio de Sol, o Interessado considerou como custo de aquisição o montante de R\$ 1.290.865,40, com base na Declaração do ITR/2011 (DITR/2011) e Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT), transmitido em 27/09/2011 por Citrovita Agropecuária Ltda., e como valor de alienação R\$ 11.788.082,40, de acordo com a DITR/2013 e DIAT por ele transmitido em 22/08/2013;

Para fins de apuração de ganho de capital na alienação de imóveis rurais, a legislação tributária considera como custo de aquisição e valor de alienação o Valor da Terra Nua (VTN) declarado, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação, exceto nos casos de não apresentação do DIAT.

No caso de não apresentação do DIAT, o contribuinte deve proceder ao cálculo do ganho de capital com base nos valores reais das transações de compra e alienação do imóvel, que é o valor da terra nua mais o valor de eventuais benfeitorias.

Instruções Normativas da Receita Federal estabeleceram como prazos para entrega de DITR o período de 22/08/2011 a 30/09/2011 para o ano-calendário 2011, e de 19/08/2013 a 30/09/2013 para o ano-calendário 2013.

A Instrução Normativa SRF n.º 84, de 11 de outubro de 2011, dispõe que se deve utilizar o VTN informado no DIAT nos casos em que o sujeito passivo adquire o imóvel rural antes da entrega da DITR e o aliena após a data da entrega da DITR (momento em que já terá entregue o DIAT com o VTN).

Essa norma legislativa também determina que, caso não tenha sido apresentado o Diat pelo alienante relativamente ao ano de aquisição ou de alienação, o ganho de capital deverá ser calculado com base nos valores reais das transações de compra e alienação do imóvel.

O Interessado não transmitiu ou enviou a DITR referente ao ano-calendário 2011;

A Citrovita Agropecuária Ltda. transmitiu a DITR/2011 em 27/09/2011, conforme consulta realizada em banco de dados da Receita Federal;

No contrato de aquisição da propriedade não consta a existência de benfeitorias ou valor em separado das mesmas.

o Interessado alienou a propriedade em 06/08/2013 e transmitiu DITR em 22/08/2013, portanto, o DIAT foi transmitido quando o mesmo já não era mais o

detentor dos direitos sobre o imóvel e após a efetivação da alienação do imóvel rural.

Não consta da escritura de alienação valor em separado das benfeitorias.

Somente se aplica como custo de aquisição e valor de alienação o VTN declarado quando houver declaração de seu valor no ano de aquisição e no ano de alienação pelo mesmo contribuinte, no caso o alienante;

Na data em que ocorrer o fato gerador do Imposto de Renda sobre o ganho de capital, no presente caso em 06/08/2013, tem que haver duas declarações com o DIAT;

Sem que haja as duas declarações no DIAT, não existe a condição de utilizar o VTN como custo de aquisição e valor de alienação na apuração do Imposto de Renda sobre o ganho de capital auferido;

Quando da apuração do ganho de capital de parte da Fazenda Raio de Sol, o Interessado erroneamente considerou como valor de alienação o VTN declarado, quando o ganho de capital deveria ser calculado com base nos valores reais das transações de compra e alienação do imóvel.

Para melhor entendermos a questão, salutar trazermos à balha à legislação em tela:

**Lei 9.393/96:**

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. Grifou-se.

A mesma Lei 9.393/96 traz outros preceitos relevantes para a presente demanda:

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. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente 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; (...)

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. Grifou-se.

A legislação acima citada demonstra com alguma clareza a forma como é apurado o Imposto Rural, utilizando-se sempre do conceito de Valor da Terra Nua, que seria o valor do solo com sua superfície e respectiva floresta nativa, despojado das construções, das instalações, das benfeitorias, das pastagens cultivadas, das florestas plantadas, etc.

Por outro lado define que 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. Nota-se, portanto, que a legislação relativa ao Imposto Rural busca manter alguma medida de justiça fiscal com a atualização, ano a ano, do VTN.

Ocorre que não é tarefa fácil definir qual seria o valor de mercado de uma terra nua, já que não há mercado para terras nuas, pois cada propriedade tem um conjunto de características que a torna única e lhe atribuem valor diferenciado (benfeitorias, localização, distância dos grandes centros, acesso, disponibilidade de transportes ou serviços, recursos naturais, etc).

Mais simples é conceituar "valor de mercado", que, em poucas palavras, seria o preço que poderia ser alcançado na venda de um bem qualquer, o qual, naturalmente, sofre influências de fatores externos, como concorrência, oferta e procura, liquidez da economia, etc. Assim, o valor que um bem pode alcançar no mercado, pode até não ter relação com seu valor real, já que os fatores externos citados podem causar variações positivas ou negativas.

Contudo, para fins de tributação pelo ITR, o que interessa é o valor de mercado da terra nua, cuja definição não depende exclusivamente de verificação da DIAT apresentada, mas da identificação do valor de mercado total do imóvel, sendo deste excluídos os valores relativos às benfeitorias, construções, pastagens, florestas plantadas, etc.

Portanto, no caso imóveis rurais, temos duas grandezas distintas, o valor da terra nua e o valor de tudo mais que a ela for agregado.

Não me parece que o art. 19 da Lei 9.393/96 tenha trazido uma forma excepcional de apuração do ganho de capital ao prever que, para tanto, dever-se-ia considerar como custo de aquisição e valor de venda do imóvel rural o VTN declarado nos anos da aquisição e de alienação, frise-se, neste ponto, declarado nos termos do art. 8º, observado o art. 14 do mesmo diploma legal. Não se trata de uma isenção tributária, mas apenas uma forma julgada adequada para imóveis dessa natureza.

Assim, o VTN declarado deve corresponder ao valor de mercado, podendo ser desconsiderado pela Receita Federal do Brasil nos casos em que for constatada sua subavaliação. Ademais, como já dito, o VTN não se confunde com o valor de tudo mais que foi agregado à terra.

A segunda grandeza para fins de ITR é o valor de tudo mais que for agregado à terra, a qual, embora não lembrada pelo contribuinte, não é uma grandeza esquecida 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.

Feitas tais considerações, há de se concluir que a regra contida no art. 19 da lei 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. Desta forma, as DIAT apresentadas por proprietário anterior não pode ser utilizada, para fins de apuração do ganho de capital, por outro contribuinte, já que o tratamento da benfeitorias pode se dar de forma diversa (como custo de aquisição ou como resultado da atividade rural).

Portanto, não identifico qualquer incompatibilidade da IN SRF 84/01 com os termos do art. 19 da Lei 9.393/96, em particular quando dispõe que *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.*

Afinal, é a DIAT que evidencia como o valor pago pelo imóvel rural foi inserido no patrimônio do adquirente, refletindo-se ou não no resultado da atividade rural. Não tendo sido apresentado tal documento, há que se partir do valor de mercado para se chegar ao VTN em um cenário que não haveria informações sobre benfeitorias, importando dizer que, sendo o VTN a expressão do valor de mercado excluídos os valores das benfeitorias, é o valor da transação que evidencia com maior precisão o que seria o valor de mercado da propriedade no ano da alienação.

Nem sempre um imóvel rural, para fins de apuração do ganho de capital, pode ser tratado exclusivamente em relação ao valor da terra nua. Nota-se, por exemplo, que alguém que adquire um imóvel dessa natureza exclusivamente para revenda, não terá refletida na sua atividade rural nenhum reflexo de eventuais benfeitorias existentes, razão pela qual a regulamentação é clara ao dispor que, na alienação de tais propriedades, *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; ou como valor da alienação, nos demais casos.*

O que se vê nos autos é que não houve tratamento segregado das benfeitorias e mesmo assim, sem qualquer demonstração de que a parcela relativa às supostas benfeitorias foi devidamente oferecida à tributação, o contribuinte pretende ver-se exonerado do lançamento fiscal por não ter sido considerada sua apuração do ganho de capital a partir dos valores que entendeu, frise-se sem qualquer lastro probatório, como sendo o valor da terra nua.

Ora, se o VTN representa o valor de mercado da terra, naturalmente, seu cálculo deve partir do valor de mercado do imóvel. Em um forçado raciocínio para aceitar como correto o VTN informado em DIAT do ano da venda (R\$ 26.515.050,00, dos quais R\$ 11.788.073,35 correspondem aos hectares alienados), não sobraria outra opção para justificar tamanho disparate que não considerar a diferença (R\$ 64.211.926,65) como parcela correspondente às benfeitorias. Assim sendo, tal valor deveria ter sido tributado como resultado da atividade rural, contudo, não há nos autos evidências de que o valor em questão tenha sido oferecido à tributação, tampouco evidências de controle de sua dedução como custo ou despesas da atividade rural. Portanto, tal diferença deveria ser considerada valor de alienação.

Desta forma, não há retoques a serem feitos na apuração do ganho de capital levada a termo pela Autoridade Fiscal, devendo-se manter integralmente a decisão recorrida neste tema.

### **OMISSÃO DE RECEITA: ATIVIDADE RURAL**

Neste item, a defesa insurge-se contra o argumento da decisão recorrida de que não existiria prova de que os pagamentos efetuados à Usina São Martinho dizem respeito a despesas relacionada à soqueira e ao plantio ou que tais valores não se enquadram no conceito de despesas de custeio.

Afirma o recorrente que a aquisição se soqueira de cana-de-açúcar equivale a aquisição de bens.

Sobre a infração em questão, assim se manifestou a decisão recorrida:

Os Impugnantes assinaram um contrato de parceria agrícola com a Usina São Martinho em 24/08/2011. no qual ficou estipulado que esta exploraria as Fazendas Vista Verde e Raio de Sol em regime de parceria com lavoura de cana de açúcar até 2023. Com a alienação de parte da Fazenda Raio de Sol em 2013. as partes convencionaram uma indenização de R\$ 7.000.000,00 pelo distrato parcial do contrato, que acabou sendo paga pelos Impugnantes no valor total de R\$ 7.500.000,00.

A autoridade lançadora glosou os pagamentos para a Usina São Martinho pelo fato de a referida indenização não se enquadrar como despesas de custeio e investimentos, pois não produzirá utilidade alguma à atividade rural, por se tratar apenas de valor indenizatório.

Os Impugnantes alegam que. não obstante ter-se denominado "indenização de plantio" o valor pago à Usina São Martinho. os pagamentos seriam referentes às despesas relacionadas à soqueira e ao plantio da referida área. de forma que se encaixaria no

conceito de despesa. Entretanto, não foi apresentada documentação alguma que comprove que as três parcelas que totalizam R\$ 7.500.000,00 seriam em todo ou em parte relacionadas à soqueira e ao plantio.

As alegações desprovidas de meios de prova que as justifiquem não podem prosperar, visto que é assente em Direito que alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

Conforme preceitua o art. 15 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, a impugnação deve ser formalizada por escrito e instruída com os documentos que fundamentem os argumentos de defesa. Portanto, as alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando esse for o meio pelo qual sejam provados os fatos alegados, não são eficazes.

O fato é que o "Aditivo ao Contrato de Parceria Agrícola" de fls. 607.609 claramente estipula que a indenização paga se deve à renúncia pela Usina São Martinho ao direito de preferência de aquisição do imóvel e à continuidade do contrato pelo terceiro adquirente.

Ora, se uma determinada pessoa faz um contrato de parceria agrícola objetivando explorar uma cultura qualquer em área de terceiros, é certo que fará investimentos que deverão ser remunerados pelas receitas obtidas na alienação dos produtos colhidos no período de safra da cultura instalada. Caso esse contrato de parceria, por um motivo ou outro, cesse antes do seu prazo regular, faz sentido crer que esse esforço deve ser recompensado de alguma forma.

No caso dos autos, a análise do Aditivo ao Contrato de Parceria Agrícola, fl. 607, evidencia que as partes chegaram a um acordo que considerou prejuízos causados aos resultados futuros do parceiro-outorgado (Usina São Martinho), decorrentes do impacto da alienação, por parte dos parceiro-outorgante (Luiz Augusto Titoto e Vanderli Aparecida Ribeiro Titoto), de parte da Fazenda Raio de Sol. Ademais, restou consignado no mesmo Termo Aditivo que a Usina São Martinho seria indenizada pela renúncia ao direito de preferência na aquisição do imóvel, bem assim pela renúncia ao direito de continuidade do contrato por terceiros adquirentes da propriedade.

Assim, seria razoável entender que uma parte do valor pago decorre do pagamento pela cultura instalada e outra parte seria devida para fazer face aos demais direitos a que a parceira teria renunciado (direito de propriedade e direito de continuidade do contrato por terceiros).

Em complementação ao recurso voluntário, a defesa juntou, em fl. 903, Declaração da Usina São Martinho em que informa que, uma parcela dos valores recebidos foi contabilizada e tributada como alienação de soqueira, sendo o restante registrado como outras Receitas, nos seguintes termos:

**SÃO MARTINHO S/A**, CNPJ nº 51.466.860/00001-56 e com sede na Fazenda São Martinho, S/N, Bairro Zona Rural, CEP 14850-000, Pradópolis - SP, por seus representantes legais, em atenção ao a respeito do pedido de informações referente aos valores por esta recebidos em 2013, no âmbito do aditivo ao Contrato de Parceria Agrícola (Faz. Raio de Sol), **DECLARA** que a contabilização e tributação ocorreu conforme descrito no quadro abaixo:

Valor	Tratamento Contábil	Tributação
R\$ 3.363.889,00	Alienação da soqueira	Houve a tributação do IR/CS. Não houve tributação de PIS/Cofins (venda de imobilizado).
R\$ 4.136.111,00	Outras receitas	Houve a tributação do IR/CS e PIS/Cofins

Atenciosamente,



**SÃO MARTINHO S.A.**  
Elias Eduardo Rosa Georges

Como bem pontuado pela Decisão recorrida, o Regulamento do Imposto de Renda então vigente à época do fato gerador (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999) assim dispõe sobre as despesas de custeio da atividade rural:

“Art. 62. Os investimentos serão considerados despesas no mês do pagamento (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, §§ 1º e 2º).

§ 1º As despesas de custeio e os investimentos são aqueles necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionados com a natureza da atividade exercida.”

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

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.

Ora, naturalmente, tendo sido pagos pelo recorrente um valor para fazer face à cultura instalada decorrente do contrato de parceria agrícola, é natural que este mesmo valor possa ser considerado como um investimento, podendo, inclusive, ter a exploração continuada pelo próprio adquirente e, neste caso, o resultado da produção seria uma receita da atividade rural.

Ocorre que a propriedade foi alienada com a cultura instalada, situação em que, ao mesmo tempo em que o gasto efetuado corresponderia a um investimento, sendo considerada uma benfeitoria, uma parcela correspondente ao valor da alienação deveria ser destacada como alienação de benfeitorias e este valor oferecido à tributação como resultado da atividade rural.

Não obstante, como se viu no tema anterior, a diferença entre o valor considerado pelo contribuinte como VTN e o valor da alienação não foi submetida à tributação como resultado da atividade rural. Razão pela qual a apuração pelo ganho de capital considerou o valor efetivo da operação e alienação, dentro do qual acabou por estar inserido o valor deste dispêndio.

Portanto, diante dos fatos acima e do esforço do contribuinte em colher provas para lastrear seus argumentos, considerando ainda que a manutenção integral do lançamento neste tema ensejaria uma dupla tributação (pela atividade rural e pelo ganho de capital), entendo razoável concluir que os valores que correspondem propriamente ao pagamento das culturas instaladas devem ser considerados despesas da atividade rural (R\$ 3.363.889,00). Por outro lado, deve-se considerar que o valor contabilizado pela Usina São Martinho como “outras receitas” estão relacionados aos demais direitos a que a referida Usina teria renunciado (direito de propriedade e direito de continuidade do contrato por terceiros), o qual não corresponde propriamente a um investimento da atividade rural para a alienante da propriedade, mas apenas a um gasto relacionado ao custo de oportunidade verificado diante da possibilidade de alienação em condições favorecidas da propriedade.

Assim, neste tema, dou parcial provimento ao recurso voluntário para restabelecer a despesa com atividade rural no montante de R\$ 3.363.889,00.

### **DA TROCA DA OPÇÃO DA DECLARAÇÃO**

Em suas alegações finais, a defesa questiona a conclusão da decisão recorrida de que, após o prazo limite para entrega da declaração, não é admitida retificação que tenha por objetivo a troca de opção por outra forma de tributação. Aduz que tal limitação é apenas para o contribuinte, mas não para o fisco, que deve considerar a forma mais benéfica para o contribuinte.

Sobre o tema, assim dispõe a lei 8.023/90:

Art. 4º Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-base.

§ 1º É indeutível o valor da correção monetária dos empréstimos contraídos para financiamento da atividade rural.

§ 2º Os investimentos são considerados despesas no mês do efetivo pagamento.

§ 3º Na alienação de bens utilizados na produção, o valor da terra nua não constitui receita da atividade agrícola e será tributado de acordo com o disposto no art. 3º, combinado com os arts. 18 e 22 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

Art. 5º A opção do contribuinte, pessoa física, na composição da base de cálculo, o resultado da atividade rural, quando positivo, limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta no ano-base.

Como se vê acima, o resultado da atividade rural limitado a 20% da receita bruta do período é uma opção exclusiva do contribuinte, sendo certo que a regra geral é a apuração do resultado a partir do confronto entre receitas e despesas.

No caso dos autos, o próprio contribuinte apurou o resultado de sua atividade pela regra geral e não compete ao Agente Fiscal alterar a opção regularmente efetuada pelo autuado. Não é porque as alterações promovidas pelo lançamento de ofício mudaram o cenário de apuração do resultado que haveria a possibilidade do requerente pleitear a retificação de sua declaração no curso do litígio administrativo, já que a perda da espontaneidade impede que ações do contribuinte tenham efeito sobre o procedimento fiscal em curso. É o que se depreende, por exemplo, do teor da Súmula Carf nº 33, que assim dispõe:

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Assim, neste tema, nego provimento ao recurso voluntário.

**Conclusão:**

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim nas razões e fundamentos legais que integram do presente, voto por negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao voluntário, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para restabelecer a despesa com atividade rural no montante de R\$ 3.363.889,00.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo