



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10840.722415/2015-94</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2201-012.338 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ANTONIO EDUARDO TONIELO
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2010, 2012

PRAZO DECADENCIAL. HOMOLOGAÇÃO DAS DECLARAÇÕES.

A homologação tácita das DIRPF não alcança o valor de bens e direitos declarados, pois o fato jurídico tributário do ganho de capital ocorre no momento da alienação ou integralização de capital. A mera informação em declaração não prova a ocorrência de dispêndios, sendo necessária comprovação documental idônea. Procedimentos de diligência instaurados pela Receita não produzem efeito homologatório, servindo apenas à coleta de informações.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CÔNJUGES COPROPRIETÁRIOS.

É legítima a sujeição passiva de ambos os cônjuges na apuração do ganho de capital sobre imóveis comuns, haja vista o interesse jurídico comum no fato gerador (art. 124 do CTN e art. 6º do Decreto nº 3.000/99). A ausência de intimação pessoal de um dos cônjuges não acarreta nulidade do lançamento, porquanto preservado o contraditório no processo.

GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. BENFEITORIAS.

O custo de aquisição de imóveis rurais adquiridos após 1997 deve observar o VTN constante do DIAT, nos termos da Lei nº 9.393/96 e da IN SRF nº 84/2001, não se admitindo valores lançados unilateralmente em DIRPF. Somente benfeitorias comprovadas com documentação idônea e enquadradas em construções, instalações, melhoramentos e reparos podem ser adicionadas ao custo. Gastos com insumos, fertilizantes, semoventes e serviços especializados constituem investimentos, não benfeitorias. Inadmissível a transferência de benfeitorias entre imóveis distintos, ainda que sob contabilidade unificada.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO. SÚMULA CARF Nº 163.

Não configura cerceamento de defesa o indeferimento fundamentado de diligência ou perícia quando o órgão julgador a reputa desnecessária, nos termos da Súmula CARF nº 163. O excesso de documentos não exime o contribuinte do dever de apresentar provas individualizadas e idôneas, nem desloca ao CARF a função instrutória que incumbia ao sujeito passivo no procedimento de fiscalização.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Gomes Favacho** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Marco Aurelio de Oliveira Barbosa** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Débora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Alvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

## RELATÓRIO

Foi lavrado **Auto de Infração** (fl. 12.551 a 12.560) relativo ao imposto sobre a renda das pessoas físicas anos-calendário de 2010 e 2012, por meio do qual foi apurado crédito tributário, incluindo imposto, multa proporcional e juros de mora.

A exigência decorreu da apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de imóveis rurais em setembro e outubro de 2010 e em julho de 2012.

O **Termo de Verificação Fiscal** (fl. 12.567 a 12.576), informa que, conforme se destaca dos registros dos imóveis e dos contratos sociais apresentados, o **contribuinte integralizou capital social de pessoa jurídica mediante a conferência de imóveis rurais**, o que configura modalidade de alienação prevista no art. 3º, §3º, da Lei 7.713/1988.

Com base nas respostas e documentos apresentados pelo fiscalizado, a apuração do ganho de capital foi segregada em cinco itens:

1) Imóveis rurais adquiridos **antes de 1997** e alienados sem o acréscimo de gastos realizados com benfeitorias, no custo de aquisição;

2) Imóveis rurais adquiridos **a partir de 1997, após a entrega da DITR**, ou alienados em 2010, antes da entrega da DITR, sem acréscimo de gastos com benfeitorias no custo de aquisição;

3) Imóveis rurais adquiridos **a partir de 1997, antes da entrega da DITR** e alienados em 2010, após a entrega da DITR, sem acréscimo de gastos com benfeitorias no custo de aquisição;

4) Conglomerado "**Fazenda Stella**", cujo custo de aquisição foi acrescido de gastos realizados com **benfeitorias**;

5) "**Propriedades filhas**" da Córrego das Pedras e Santa Cecília, cujo custo de aquisição foi acrescido de gastos realizados com **benfeitorias**.

Em razão da falta de apresentação de avaliação a valor de mercado (prevista no art. 6º da IN SRF 84/2001), a autoridade fiscal procedeu conforme o art. 7º da IN para apurar o custo de aquisição dos imóveis adquiridos até o ano de 1992.

A apuração do ganho de capital, nesses casos, se deu mediante a determinação prevista no § único do art. 19 da lei 9.393/1996, com a aplicação das reduções previstas na legislação pertinente.

No caso dos imóveis rurais adquiridos a partir de 1997, após a entrega da DITR ou alienados em 2010, antes da entrega da DITR, foram utilizados os valores de aquisição e alienação constantes das Certidões de Inteiro Teor das matrículas desses imóveis, bem como dos Contratos Sociais das empresas envolvidas.

Para esses imóveis, o ganho de capital foi apurado conforme o art. 19 da Lei 9.393/1996, visto tratar-se de imóveis sem benfeitorias, visto que na declaração de bens e direitos os imóveis foram informados pelo valor da terra nua e que constam sem informação de gastos com benfeitorias na declaração de bens da atividade rural.

No entanto, como a aquisição dos imóveis ocorreu após a entrega da DIAT, a IN SRF 84/2001 determina que a apuração do ganho de capital deverá ser feita com base nos valores reais das transações de compra e de alienação dos imóveis, aplicando-se os respectivos fatores de redução.

No caso dos imóveis rurais adquiridos a partir de 1997, antes da entrega da DITR e alienados em 2010, após a entrega da DITR, a base de cálculo do IR incidente sobre o ganho de capital corresponde à variação positiva do valor atribuído à terra nua no DIAT dos anos da

aquisição e da alienação, nos termos do art. 19, da Lei 9.393/1996, visto que não há informações sobre a realização de benfeitorias nesses imóveis rurais.

No caso dos imóveis do **conglomerado Fazenda Stella**, verificou-se que o contribuinte aumentou o custo de aquisição em suas DIRPF 2010 e 2011, alegando ter efetuado benfeitorias. Porém, **nas certidões do registro de imóveis não constam as averbações dessas benfeitorias**. Foi aceita a comprovação de benfeitorias no valor de R\$ 1.372.671,42, conforme documentação apresentada. Não foram aceitos gastos com produtos e serviços que não se enquadram no conceito de benfeitorias, vez que se trata de investimentos, nos termos do art. 8º da IN SRF 83/2001. Com relação aos gastos com cabeças de gado, registre-se que, sem a devida especificação no documento de alienação sobre a existência e a quantidade que integravam as fazendas alienadas, não há como mensurar o custo de aquisição dos semoventes e efetuar o cálculo do ganho de capital em separado.

Os imóveis de matrículas 10.905 e 10.906 enquadram-se na condição prevista no caput do art. 19 da Lei 9.393/1996, devendo ser utilizados os VTN dos DIAT dos respectivos anos de aquisição e alienação. Os imóveis de matrículas 10.890, 10.900, 10.901, 10.902, 10.903, 10.904 e 10.907, por terem sido adquiridos antes de 1997 ou após a entrega da DIAT, devem ter calculado o ganho de capital com base nos valores reais das transações de compra e alienação.

No caso das "propriedades filhas" da **Córrego das Pedras e Santa Cecília**, o contribuinte alega que as benfeitorias aplicadas eram adquiridas pelas "propriedades mães", vez que essas últimas é que geravam fluxo de caixa para a aquisição de todas as benfeitorias, e que a contabilidade era unificada.

No entanto, **na determinação do valor da terra nua há que se considerar cada imóvel individualmente**, vez que as benfeitorias, existentes em uma determinada fazenda, não podem ser consideradas custo de aquisição na alienação de imóvel rural diverso. Verificou-se a falta de comprovação individual das benfeitorias por imóvel rural e constatou-se que os valores considerados pelo contribuinte como benfeitorias não se enquadram nesse conceito.

Os imóveis de matrículas 94, 430, 676, 2.311, 3.375, 6.397, foram adquiridos até 31/12/1996, devendo seu ganho de capital ser calculado com base nos valores reais das transações de compra e de alienação, nos termos do § único do art. 19 da lei 9.393/96; 8.4 - quanto aos imóveis de matrículas 7.570, 8.041 e 9.217, embora tenham sido adquiridos após 31/12/1996, não se verificou a entrega da DITR referente ao ano de aquisição, razão pela qual, o ganho de capital também deverá ser calculado com base nos valores reais das transações de compra e de alienação, nos termos do art. 10, §2º, da IN SRF 84/2001. Os imóveis de matrículas 24.069, 24.070 e 8.252, tiveram cumpridas as exigências quanto à entrega dos DIAT, razão pela qual, seu ganho de capital foi calculado utilizando-se os VTN constantes nas referidas DIAT dos anos de aquisição e alienação.

Conclui o TVF que, nos termos do art. 124 do CTN, é de se considerar caracterizada a sujeição passiva solidária da cônjuge do contribuinte, visto que casada em regime de comunhão

de bens, anteriormente à aquisição dos imóveis em questão e relacionada como dependente em suas DIRPF.

Em sua **Impugnação** (fl. 12.596 a 12.621), o contribuinte alegou que:

a) a análise das DIRPF 2009 e 2010 do impugnante, já homologadas, é suficiente para demonstrar que **os imóveis foram conferidos ao patrimônio das pessoas jurídicas pelos mesmos valores declarados, em atendimento ao disposto no art. 23, §1º, da Lei 9.249/1995**.

b) houve também a **homologação do valor declarado dos imóveis para o exercício de 2009**, diante do encerramento do MPF nº 06.1.85.00-2013-00058-6, realizado sobre o irmão do impugnante, relativamente aos valores dos imóveis ora analisados.

c) é **incorrecta a definição de benfeitoria realizada pela fiscalização**, vez que não guarda pertinência e respeito aos conceitos de direito privado à luz do art. 110 do CTN.

d) nos termos da legislação agrária (art. 24 do Decreto 59.566/1966) e da literatura jurídica, as benfeitorias são melhoramentos produzidos no imóvel, por ação direta do proprietário, que diretamente influenciam em sua produtividade, conservação e valorização.

e) para fins fiscais, benfeitorias são os gastos que têm por finalidade conservar o imóvel rural, evitar que se deteriore, que aprimore ou conserve os recursos naturais para o plantio, colheita e uso do solo, que aumentem a produtividade e facilitem o uso da terra, e os que elevem a qualidade e o valor da terra, sendo enquadrado neste conceito os gastos com semoventes, serviços técnicos especializados que aumentem a produtividade, os insumos, fertilizantes, corretivos, dentre outros.

f) uma vez apresentados os documentos comprobatórios das benfeitorias no curso da fiscalização, fica evidente a ausência de ganho de capital no exercício fiscalizado para a propriedade rural denominada Fazenda Stella.

g) as propriedades rurais Córrego das Pedras e Santa Cecília são as "propriedades mães" que geram fluxo de caixa para a aquisição de todas as benfeitorias integradas às demais "propriedades filhas". Observe-se que, durante o período, as referidas "propriedades mães" não tiveram qualquer valoração em benfeitorias, vez que **todas as benfeitorias adquiridas por estas foram totalmente aplicadas nas "propriedades filhas"**.

h) é **nulo o termo de sujeição passiva solidária** imposta à cônjuge do impugnante, vez que sequer foi intimada a responder questionamentos, o que reflete em cerceamento do direito de defesa. Ademais, a questão nº 577 do Manual de Perguntas e Respostas prevê que o lançamento de ofício do ganho de capital seja exigido 50% de ambos os condôminos ou 100% em face de um dos cônjuges.

O Acórdão 16-82.297 - 15ª Turma da DRJ/SPO (fl. 12.701 a 12.716), em sessão de 26/04/2018, julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário. São os termos:

a) a sujeição passiva solidária foi considerada legítima. A decisão destacou que a esposa era coproprietária dos imóveis, casada em comunhão de bens e constava como dependente nas DIRPF conjuntas. Com base no art. 124 do CTN e no art. 6º do Decreto 3.000/1999, a DRJ entendeu ser cabível a sujeição passiva solidária.

b) a metodologia de apuração seguiu estritamente a legislação. Afirma que o contribuinte não contestou a metodologia aplicada (uso de valores de aquisição, alienação e DIAT/VTN, conforme art. 19 da Lei 9.393/1996 e IN SRF 84/2001). A DRJ registrou que a fiscalização seguiu rigorosamente a legislação para cada caso (imóveis adquiridos antes/depois de 1997, com/sem DIAT etc.).

c) parte das benfeitorias foi aceita, mas a maior parte foi desconsiderada por falta de prova ou por não se enquadrar no conceito legal. O ponto central da defesa era que as benfeitorias (inclusive gado, insumos e fertilizantes) deveriam ser aceitas para aumentar o custo de aquisição. A DRJ rejeitou esse argumento porque: c.1) A legislação tributária diferencia benfeitorias (construções, instalações, melhoramentos e reparos) de investimentos/insumos (animais, sementes, corretivos, fertilizantes etc.); c.2) Somente benfeitorias devidamente comprovadas com documentação hábil e idônea podem compor o custo de aquisição.

d) declarações homologadas e MPF sobre o irmão: a alegação de que os valores já estariam “homologados” em DIRPF anteriores foi afastada, pois a homologação não cobre acréscimos de supostas benfeitorias sem comprovação. Já o MPF com diligência referente ao irmão não tem efeito vinculante, nem impedia a lavratura de novo auto de infração (diferente de um MPF-Fiscalização).

e) Sobre as propriedades “Mães” e “Filhas”: a defesa dizia que as benfeitorias nas fazendas “mães” (Córrego das Pedras e Santa Cecília) deveriam ser consideradas também para as “filhas”, mas a DRJ rejeitou porque benfeitorias devem ser comprovadas individualmente por matrícula – não podem ser atribuídas genericamente a outro imóvel do grupo.

No Recurso Voluntário (fl. 12.723 a 12.757), o contribuinte argui, em resumo:

(fl. 12.756) De fato, a r. decisão recorrida deve ser revista, porquanto o contribuinte demonstrou a legitimidade das benfeitorias declaradas nos exercícios anteriores aos negócios jurídicos de integralização dos imóveis às pessoas jurídicas das quais é sócio, devendo o recurso ser provido e cancelado integralmente o crédito fiscal.

Especificamente quanto aos bens imóveis, aduz:

a) *Imóveis adquiridos antes de 1997, sem acréscimo no custo de gastos realizados com benfeitorias (fl. 12.746)*. Aqui a fiscalização apontou ganho de capital de R\$ 840.001,73, com exigência de IRPF de R\$ 126.000,26. O Recorrente afirma que Fazenda Pantaneira, Fazenda São

Jorge, Fazenda Amália e Sítio São Judas foram integralizados pelos mesmos valores já declarados nas DIRPF de 2007/2008. E, com fundamento no art. 23, §1º, da Lei 9.249/1995, aduz que não há ganho de capital quando a integralização é feita pelo valor constante da declaração.

b) *Imóveis adquiridos após 1997, após entrega da DITR, ou alienados antes da entrega da DITR (fl. 12.746).* A fiscalização apurou ganho de capital de R\$ 109.592,72 por ausência de comprovação de benfeitorias, e considerou incorretos os valores de aquisição/alienação informados. Já o contribuinte argumenta que houve erro da fiscalização, pois os imóveis (Sítio Santana, Sítio Palmeiras, Fazenda São Jorge e Sítio São Genaro) foram integralizados ao capital social pelos mesmos valores declarados nas DIRPF 2007 a 2009. Sustenta que alguns erros de transcrição no contrato social (valores abaixo/acima do custo em certas matrículas) foram compensados, mantendo o valor total correto já declarado. Defende que não houve alienação, mas apenas integralização de capital, e que os bens não podem ser analisados isoladamente, pois são compostos por várias matrículas. Novamente invoca o art. 23, §1º, da Lei 9.249/1995: não há ganho de capital se a integralização é feita pelo valor constante na declaração de bens. E alega que esses valores já estavam homologados pela Receita, não podendo ser questionados em 2010.

c) *Imóveis adquiridos após 1997, após a entrega da DITR e alienados após a entrega da DITR (fl. 12.750).* Traz que a fiscalização apurou ganho de capital de R\$ 840.001,73, exigindo IRPF de R\$ 126.000,26. O contribuinte sustenta que os imóveis Fazenda Pantaneira, Fazenda São Jorge, Fazenda Amália e o Sítio São Judas já estavam declarados desde 2007/2008 pelos mesmos valores utilizados na integralização de capital (2008–2010). Cita o art. 23, §1º, da Lei 9.249/1995. Argumenta que, como os bens foram integralizados pelo valor já constante das DIRPF anteriores, não houve ganho de capital.

d) *Conglomerado Fazenda Stella (fl. 12.750).* Traz o contribuinte que a fiscalização reconheceu apenas R\$ 1.372.671,42 como benfeitorias válidas no conglomerado Fazenda Stella, com base em planilha apresentada e notas fiscais correspondentes. Que foram desconsiderados demais documentos (fertilizantes, defensivos, máquinas, semoventes, serviços etc.), por se tratar de investimentos e não de benfeitorias, conforme art. 8º da IN SRF 83/2001. Que, embora formada por várias matrículas, desde 2006 é tratada como uma única área georreferenciada de 17.370 ha denominada Fazenda Stella. E que juntou matrículas atualizadas, mapas, fotos e CD mostrando evolução das propriedades entre 1999 e 2009 (sede, colônia, igreja, escola, silo, pastos, aumento de bovinos). Alega gastos acima de R\$ 15 milhões em benfeitorias nesse período. Como as benfeitorias foram comprovadas e já reconhecidas em fiscalização anterior (MPF de 2009), não haveria ganho de capital em 2010. O Fisco, tendo aceitado os valores em 2009, não poderia desconsiderá-los no exercício seguinte.

e) *Propriedade Filhas do Córrego das Pedras e Santa Cecília (fl. 12.753).* O contribuinte sustenta que para diversas propriedades rurais (matrículas listadas), houve benfeitorias superiores a R\$ 17 milhões, comprovadas com notas fiscais e já reconhecidas nas DIRPF anteriores a 2010. Como a contabilidade era unificada por meio de livro-caixa, as benfeitorias eram adquiridas pelas chamadas “propriedades mães” (Córrego das Pedras e Santa

Cecília), que geravam o fluxo de caixa, mas aplicadas nas demais fazendas “filhas”. Defende que gastos como fertilizantes, corretivos, defensivos, mudas e similares devem ser considerados benfeitorias, ampliando o conceito além do adotado pela fiscalização. Argumenta ainda que, tratando-se de um conglomerado georreferenciado, as várias matrículas formam uma única propriedade rural, de modo que as despesas feitas pela matrícula principal poderiam ser incorporadas às demais.

Nos pedidos, traz que:

- a) o valor dos imóveis já tinha sido homologado nas DIRPF de 2007, 2008 e 2009 (antes do exercício fiscalizado 2010);
- b) pede a entrega dos bens em 2010 foi pelo mesmo valor já declarado antes;
- c) aduz que as quotas foram registradas pelo mesmo valor;
- d) e que já houve uma fiscalização anterior (2009) sem autuação.
- e) pede que ao menos sejam reconhecidas as benfeitorias alegadas pelo contribuinte (com base na documentação que ele diz ter apresentado);
- f) que o julgamento seja convertido em diligência (para reanalisar isso).
- g) subsidiariamente, que seja afastada a responsabilidade solidária da cônjuge;
- h) se mantido o Auto, que o valor seja reduzido em 50%.
- i) requer o direito de fazer sustentação oral no CARF.

O processo foi encaminhado ao CARF.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

### **1. Admissibilidade.**

Cientificado em 10/05/2018 (fl. 12.719), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 11/06/2018 (fl. 12.722). Atesto, portanto, a tempestividade do recurso.

Quanto ao direito de sustentação oral, trata-se de direito do contribuinte que independe da análise material.

### **2. Prazo decadencial para as homologações.**

Sustenta que a fiscalização só poderia revisar ou constituir crédito dentro do prazo de 5 anos. Diz que as DIRPF de 2008 e 2009 já haviam sido homologadas, de modo que o custo de aquisição declarado nessas declarações se consolidou. O Fisco não poderia, em 2010 e 2012,

desconsiderar valores que já estavam homologados. Como as declarações anteriores (2008/2009) já tinham sido entregues e homologadas, não caberia revisão posterior dos valores declarados.

Segundo o Recorrente, a Receita instaurou procedimento fiscal em 2009 (MPF nº 06.1.85.00-2013-00058-6) para revisar os custos de aquisição dos imóveis rurais do irmão do recorrente. O contribuinte apresentou documentos e provas de benfeitorias. Como resultado, a fiscalização aceitou as justificativas, encerrou o procedimento e, na prática, homologou os valores declarados em 2009.

Como o Fisco já havia examinado e aceitado os custos declarados até 2009, a reabertura em 2010 fere a segurança jurídica e o art. 150, §4º, do CTN (homologação expressa/táctica extingue o crédito tributário). Não poderia haver nova fiscalização sobre períodos já fiscalizados ou decaídos, salvo em caso de fraude ou dolo. E por isso deve ser reconhecida a legitimidade dos valores declarados em 2009, afastando a cobrança de ganho de capital em 2010.

Sem razão o contribuinte. A homologação tácita das DIRPF não alcança o valor de bens e direitos declarados, porque o fato gerador do ganho de capital ocorre no momento da alienação/integralização (art. 117, §4º e art. 123 do RIR/99).

O art. 23, §1º da Lei nº 9.249/1995 só dispensa tributação quando há integralização pelo mesmo valor da declaração, mas exige comprovação documental idônea das benfeitorias agregadas. A mera informação em DIRPF não prova a ocorrência dos dispêndios

No mais, o MPF-Diligência citado não tem efeito homologatório; apenas coleta informações.

### **3. Redução em 50%. Cônjuges coproprietários.**

Dado que o contribuinte e sua cônjuge são coproprietários dos imóveis rurais objeto de exigência do ganho de capital, em se tratando de lançamento de ofício de ganho de capital, pede que a exigência seja de 50% do imposto apurado de ambos os condôminos, mediante autos de infração específicos, ou que se exija 100% do imposto em face de apenas um dos cônjuges.

Informa que também pediu a nulidade da sujeição passiva imposta à Recorrente Canina Moi Toniello, ou, ao menos, o cancelamento de 50% do AIIM, em especial porque não intimada a responder questionamentos no curso do procedimento fiscal, não recebendo qualquer intimação sobre a fiscalização e sobre o ganho de capital, acarretando nítidos e indubitáveis prejuízos ao seu direito ao contraditório e à ampla defesa, lhe cerceando suas garantias constitucionais (fl. 12.733).

Ao tomar conhecimento desta matéria, a decisão recorrida informou que a solidariedade está estabelecida no artigo 124 e 125 do CTN por interesse comum na situação que constituiu o fato gerador, por ser a Recorrente coproprietária dos imóveis.

Correto o enquadramento no art. 124 do CTN e no art. 6º do Decreto 3.000/99, pois os bens eram comuns e a esposa constava como dependente na DIRPF conjunta.

O lançamento em face de ambos é legítimo, já que havia interesse comum no fato jurídico tributário.

Quanto ao suposto vício do curso do procedimento fiscal, dado que lá é fase inquisitorial e não processual, não cabe falar em cerceamento do direito à defesa.

#### **4. Alienação de bens imóveis. Custo de aquisição. Benfeitorias.**

Pelo TVF, o Recorrente alienou nas datas de 02/09/2010; 15/10/2010; e 30/07/2012 bens imóveis de sua propriedade sob a forma de integralização de capital, com ganho de capital. O contribuinte alega, por sua vez, que a conferência dos bens adotou o mesmo valor dos imóveis constantes das declarações dos exercícios anteriores.

O contribuinte traz que não houve ganho de capital no Exercício de 2010, haja vista que os imóveis foram conferidos ao patrimônio de empresas das quais o Recorrente é sócio na proporção de 25%, pelo mesmo valor de custo de aquisição declarado nos IRFPs de 2009/2008 e 2010/2009, já homologados no momento do lançamento (fl. 12.754).

Deve-se discordar do contribuinte neste ponto. A fiscalização demonstrou divergências entre os valores declarados, os contratos sociais e os registros de imóveis.

O art. 19 da Lei nº 9.393/96 e o art. 10 da IN SRF nº 84/2001 determinam que, para imóveis rurais adquiridos após 1997, o custo de aquisição é o VTN constante do DIAT, e não valores lançados unilateralmente na DIRPF. O contribuinte não apresentou DIAT ou avaliação de mercado exigida, razão pela qual se aplicou corretamente o critério legal.

Argumenta, também, que as **benfeitorias** realizadas foram devidamente declaradas ao Fisco nas DIRPF anteriores e estavam à disposição da Receita. Portanto, esses custos deveriam integrar o valor de aquisição.

Contesta a definição restritiva de “benfeitorias” adotada pelo Fisco. Invoca o art. 110 do CTN: a lei tributária deve respeitar conceitos de direito privado. Segundo o Código Civil e a legislação agrária, benfeitorias abrangem as necessárias, úteis e voluptuárias, incluindo despesas que conservem, melhorem ou valorizem o imóvel. Assim, gastos com fertilizantes, corretivos, insumos, semoventes, serviços técnicos especializados, entre outros, também deveriam ser considerados benfeitorias, pois aumentam a produtividade e evitam a deterioração do solo.

Já a fiscalização reconheceu apenas construções, instalações, melhoramentos e reparos como benfeitorias. Excluiu insumos, máquinas, semoventes, serviços etc., classificando-os como “investimentos” e não como benfeitorias. Fundamentou-se em normas tributárias (RIR, IN SRF 83/2001 e 84/2001), que não encontram amparo jurídico, segundo o Recorrente.

Pois bem. A legislação tributária distingue benfeitorias (construções, instalações, melhoramentos e reparos) de investimentos/insumos (animais, sementes, fertilizantes, defensivos etc.). O art. 9º da IN SRF nº 84/2001 é expresso ao excluir esses itens do conceito de custo de aquisição da terra nua. E só podem compor custo de aquisição benfeitorias comprovadas com documentação hábil e idônea.

Quanto a alegação de que as “propriedades mães” transferiam benfeitorias para as “filhas”, a legislação exige a individualização das benfeitorias por matrícula. Benfeitorias feitas em um imóvel não podem ser transferidas para outro, ainda que haja contabilidade unificada ou que integrem conglomerado rural. Do contrário, seria impossível calcular corretamente o ganho caso apenas algumas propriedades fossem alienadas.

### **5. Conversão do julgamento em diligência.**

O contribuinte alega ter apresentado mais de 10 mil documentos (notas fiscais, fotos, mapas, DIRPF etc.), mas não tem clareza sobre quais foram aceitos como benfeitorias pela fiscalização. Sustenta que existe divergência jurídica quanto ao conceito de “benfeitoria” e insiste que os imóveis já estavam declarados nas DIRPF de 2008 e 2009 pelo mesmo valor utilizado na integralização de capital das empresas, não havendo ganho de capital (art. 23, §1º, da Lei 9.249/1995).

Não há dúvidas de que o processo possui vários documentos. Todavia, a diligência é incabível porque desnecessária. A fiscalização já analisou a documentação e aceitou parte das benfeitorias (R\$ 1,37 milhão na Fazenda Stella).

O tema está, inclusive, sumulado:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O excesso de documentos não exime o contribuinte do dever de apresentar planilhas e provas individualizadas e idôneas, em nem o CARF atua como instância instrutória para substituir o trabalho de seleção probatória que incumbia ao contribuinte durante a fiscalização.

### **Conclusão**

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, nego provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Gomes Favacho**

Conselheiro