



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10840.722788/2016-46
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-005.694 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de novembro de 2019
Recorrente LUIZ AUGUSTO TITOTO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 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.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. SELIC. SUMULA CARF Nº 108.

As penalidades de ofício e moratória não se confundem. Sendo devida, no caso de lançamento de ofício, a penalidade 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

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

CARNÊ-LEÃO. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO.

A partir do ano calendário de 2007, é devida a aplicação de multa isolada concomitantemente à penalidade de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, também por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário.

(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 Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2201-005.694 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10840.722788/2016-46

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão 12-104.740, exarado pela 19ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, fl. 465 a 483, 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, apuração incorreta na apuração de ganho de capital e penalidade isolada por falta de recolhimento de carnê-leão.

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

Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fls. 323/338) em nome do sujeito passivo em epígrafe, decorrente de procedimento de revisão de suas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) dos exercícios 2012, 2013 e 2014.

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. 325.

A autoridade lançadora apurou as seguintes infrações:

a) omissão de rendimentos (juros e outros acréscimos) recebidos de pessoa física em 05/10/2012 (R\$ 474.873,48), em 05/10/2012 (R\$ 228.500,00), em 04/10/2013 (R\$ 886.274,57) e em 05/10/2013 (R\$ 425.032,49);

b) aplicação incorreta de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais, tendo como fato gerador 25/08/2011 (RS 8.389.621,60), 05/10/2012 (RS 4.194.810,81), 30/09/2013 (RS 51.975,81) e 05/10/2013 (RS 4.142.835,00); e

c) multa aplicável por falta de recolhimento do IRPF devido a título de Carnê-Leão, sendo RS 96.335,58 para outubro de 2012 e R\$ 179.909,43 para outubro de 2013.

Em virtude deste lançamento, apurou-se Imposto de Renda Pessoa Física suplementar de R\$ 2.257.074,13, multa de ofício de R\$ 1.692.805,57, além dos juros de mora e R\$ 913.026,03 (calculados até agosto de 2016). Foi apurada, ainda, a multa exigida isoladamente de RS 276.245,01.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 262/289, a autoridade lançadora narrou, em síntese, os seguintes fatos:

a) na ficha "Bens e Direitos" da DIRPF/2012 do Interessado consta a discriminação da alienação de duas fazendas (Fazenda Serrana e Fazenda Nossa Senhora Aparecida) com respectivos valores, datas e adquirentes;

b) no decorrer do procedimento de fiscalização foram emitidos Termos de Intimação no intuito de verificar as informações declaradas na DIRPF;

c) quanto à aquisição da Fazenda Serrana pelo Interessado, o instrumento particular de promessa de compra e venda, datado de 29/08/2000, aponta o preço acordado de RS 3.385.725,00;

d) em relação à alienação da Fazenda Serrana pelo Interessado e seu cônjuge, o compromisso particular de venda e compra apresenta o preço acordado total de RS 25.000.000,00, sendo R\$ 12.500.000,00 a serem pagos até o dia 18/09/2011. RS 6.250.000,00 até 05/10/2012 e RS 6.250.000,00 até 05/10/2013, com correção das duas últimas parcelas pela variação positiva da caderneta de poupança a partir da data da assinatura do contrato até a data de seu efetivo pagamento;

e) os pagamentos pela Fazenda Serrana foram efetuados de acordo com a tabela de fl.

270;

- f) ao proceder à apuração dos ganhos de capital da venda da Fazenda Serrana, o Interessado considerou como custo de aquisição o montante de R\$ 2.552.465,00 e como valor de alienação R\$ 11.605.000,00, de acordo com a Declaração do ITR/2011 (DITR2011) e Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT), transmitido em 26/08/2011;
- g) o Interessado apurou ganho de capital antes das reduções legais sobre a venda da Fazenda Serrana de R\$ 9.052.535,00 e de RS 4.850.655,63 após as reduções legais, resultando em um valor de imposto a recolher de R\$ 363.799,16;
- h) quanto à aquisição da Fazenda Nossa Senhora Aparecida pelo Interessado, seu cônjuge e mais duas pessoas físicas, o instrumento particular de compromisso de compra e venda, datado de 25/05/2006, aponta o preço acordado total de RS 11.000.000,00, tendo o Interessado declarado em sua DIRPF o valor de RS 5.500.000,00 equivalente à sua parte e de sua esposa na propriedade;
- i) em relação à alienação de parte da Fazenda Nossa Senhora Aparecida pelo Interessado e seu cônjuge, o compromisso particular de venda e compra apresenta o preço acordado total de R\$ 12.000.000,00, sendo RS 6.000.000,00 a serem pagos até o dia 18/09/2011, RS 3.000.000,00 até 05/10/2012 e RS 3.000.000,00 até 05/10/2013, com correção das duas últimas parcelas pela variação positiva da caderneta de poupança a partir da data da assinatura do contrato até a data de seu efetivo pagamento;
- j) os pagamentos pela Fazenda Nossa Senhora Aparecida foram efetuados de acordo com a tabela de fl. 273;
- k) ao proceder à apuração dos ganhos de capital da venda da Fazenda Nossa Senhora Aparecida, o Interessado considerou como custo de aquisição o montante de RS 4.860.000,00 e como valor de alienação RS 5.500.000,00, de acordo com a DITR/2011 e DIAT, transmitido em 26/08/2011;
- l) o Interessado apurou ganho de capital antes das reduções legais sobre a venda da Fazenda Nossa Senhora Aparecida de RS 640.000,00 e de RS 511.761,80 após as reduções legais, resultando em um valor de imposto a recolher de RS 38.382,13;
- m) 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;
- n) 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;
- o) Instruções Normativas da Receita Federal estabeleceram como prazos para entrega de DITR o período de 01/09/2000 a 29/09/2000 para o ano-calendário 2000, de 07/08/2006 a 29/09/2006 para o ano-calendário 2006 e de 22/08/2011 a 30/09/2011 para o ano-calendário 2011;
- p) 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);
- q) essa norma legislativa também determina que, caso não tenha sido apresentado o Diat 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;
- r) com relação à Fazenda Serrana, adquirida em 29/08/2000, não foi transmitida a DITR referente ao ano-calendário 2000, nem pelo Interessado nem pelo antigo proprietário;
- s) no contrato de aquisição da propriedade ou nas DIRPFs do Interessado dos exercícios de 2003 a 2011 não consta a existência de benfeitorias ou valor em separado das mesmas para a Fazenda Serrana;

t) intimado a individualizar o VTN e o valor das benfeitorias de cada imóvel, tanto na aquisição quanto na alienação, o Interessado não informou o valor de eventuais benfeitorias realizadas e também não apresentou documentação hábil e idônea que as comprovassem;

u) quando da apuração do ganho de capital da Fazenda Serrana, o Interessado erroneamente considerou como valor de alienação o VTN declarado no DIAT do ano-calendário 2011, mas, como inexistia VTN de aquisição (DIAT não foi transmitida em 2000 e inexistia benfeitorias nas DIRPFs do Interessado nos exercícios de 2007 a 2012 a título de deduções de despesas com benfeitorias na atividade rural), o ganho de capital deve ser calculado com base nos valores reais das transações de compra e alienação do imóvel;

v) como a Fazenda Serrana foi alienada (25/08/2011) antes da transmissão da DITR (26/08/2011), o ganho de capital deve ser calculado com base nos valores reais das transações de compra e alienação do imóvel;

w) com relação à Fazenda Nossa Senhora Aparecida, adquirida em 25/05.2006, a DIAT foi transmitida em 27/09/2006, sem a declaração de existência de benfeitorias;

x) no contrato de aquisição da propriedade ou nas DIRPFs do Interessado dos anos-calendários de 2006 a 2011 não consta a existência de benfeitorias ou valor em separado das mesmas para a Fazenda Nossa Senhora Aparecida;

y) intimado a individualizar o VTN e o valor das benfeitorias de cada imóvel, tanto na aquisição quanto na alienação, o Interessado não informou o valor de eventuais benfeitorias realizadas e também não apresentou documentação hábil e idônea que as comprovassem;

z) quando da apuração do ganho de capital da Fazenda Nossa Senhora Aparecida, o Interessado erroneamente considerou como valor de alienação o VTN declarado no DIAT do ano-calendário 2011, mas, como o imóvel foi alienado (25/08/2011) antes da transmissão da DITR (26/08/2011), o ganho de capital deve ser calculado com base nos valores reais das transações de compra e alienação do imóvel;

aa) o valor de alienação das benfeitorias somente pode ser tributado como receita da atividade rural se o seu custo for deduzido como despesa da atividade rural, pois, caso contrário, as benfeitorias se submetem à tributação via apuração do ganho de capital;

bb) não consta das DIRPFs do Interessado que eventuais benfeitorias tenham sido deduzidas como despesas de custeio da atividade rural, nem mesmo que tenha tributado o valor relativo à alienação destas como rendimentos da atividade rural;

cc) não há alternativa que não seja considerar o montante total de alienação dos referidos imóveis rurais como valor de alienação para efeito de apuração do ganho de capital;

dd) o cálculo do imposto devido e do crédito tributário lançado a título de ganhos de capital na alienação da Fazenda Serrana consta na fl. 285 e da Fazenda Nossa Senhora Aparecida na fl. 287;

ee) em relação às parcelas recebidas em 2012 e 2013 referentes à alienação das duas fazendas, a legislação tributária determina que as importâncias pagas a título de reajuste das parcelas não compõem o valor de alienação, devendo ser tributadas no ajuste anual, além de estarem sujeitas ao recolhimento mensal obrigatório (Carne Leão);

ff) como os valores recebidos a título de reajuste das parcelas recebidas em 2012 e 2013 não foram oferecidos para tributação, os mesmos devem ser tributados no ajuste anual, em separado dos ganhos de capital, conforme tabelas de fls. 288; e

gg) tendo em vista o disposto no art. 124, inciso I do CTN, foi lavrado Termo de Responsabilização Solidária em nome da Sra. Vanderli Aparecida Ribeiro Titoto (CPF n.º 252.621.728-81), cônjuge do Interessado, casada com o mesmo desde 17/05/1982 em regime de comunhão universal de bens.

Com a ciência da Notificação, por via postal, em 12/08/2016 (fls. 339/342), o Interessado e a Responsável Solidária, através de seus procuradores (procurações de fls. 381 e 382), apresentaram impugnação (fls. 346/380) em 09/07/2016, 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, porquanto 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 aproveitar o 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) os valores a título de atualização das parcelas recebidas em 2012 e 2013 são mera recomposição patrimonial, e não acréscimo ao patrimônio dos Impugnantes;

j) a multa de 75% é indevida, pois o seu surgimento diz respeito ao descumprimento de obrigação acessória e a multa de inadimplência é de 20% do crédito apurado e não pago;

k) as multas que ultrapassam o valor do próprio imposto evidenciam feição não apenas de confisco, mas também de desproporcionalidade à proteção do bem jurídico tutelado;

l) a aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício ocasiona dupla sanção sobre a mesma base de cálculo, devendo a mesma ser expurgada; e

m) embora não conste do Auto de Infração, não deve incidir juros de mora sobre a multa de ofício, por falta de previsão legal.

Através das petições de fls. 447/448, 449 e 453/454, protocoladas em agosto e setembro de 2017, o Interessado e a Responsável Solidária manifestam a desistência parcial de sua impugnação em relação exclusivamente à infração de omissão de rendimentos (juros e outros acréscimos) recebidos de pessoa física

.

No julgamento da impugnação, acordaram os membros da 19ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, em razão das conclusões sintetizadas na Ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2012, 2013, 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.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO.

No caso de lançamento de ofício é aplicada a multa 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 (art. 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1.996), não sendo cabível o recolhimento de multa de mora para o imposto suplementar código 2904.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

A aplicação da multa isolada decorre de descumprimento do dever legal de recolhimento mensal de Carnê-Leão, não se confundindo com a multa proporcional aplicada sobre o valor do imposto apurado após constatação de Declaração de Ajuste Anual inexata.

DOS JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

As multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento, desde que estejam associadas a fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997.

DESISTÊNCIA PARCIAL DA IMPUGNAÇÃO.

A desistência parcial da impugnação implica na constituição definitiva do crédito tributário decorrente da infração em questão.

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.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do Acórdão da DRJ em 17 de janeiro de 2019, conforme AR fl. 488, ainda inconformado, a contribuinte formalizou o Recurso Voluntário de fl. 491 a 520, em 18 de fevereiro de 2019, fl. 489, no qual apresentou as razões que entende justificar a reforma das conclusões do julgador de 1ª Instância, as quais serão detalhadas no curso do voto a seguir.

É o relatório necessário.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator

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 contrária, 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 e manifestações doutrinárias 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.

Conforme bem claro no Relatório supra, a Fiscalização considerou:

Em relação à Fazenda Serrana, foi adquirida em 29/08/2000 e não foi transmitida a DITR referente ao ano-calendário 2000; no contrato de aquisição da propriedade ou nas DIRPFs do Interessado dos exercícios de 2003 a 2011 não consta a existência de benfeitorias ou valor em separado das mesmas para a Fazenda Serrana; intimado a individualizar o VTN e o valor das benfeitorias de cada imóvel, tanto na aquisição quanto na alienação, o Interessado não informou o valor de eventuais benfeitorias realizadas e também não apresentou documentação hábil e idônea que as comprovassem; na apuração do ganho de capital da Fazenda Serrana, o Interessado erroneamente considerou como valor de alienação o VTN declarado no DIAT do ano-calendário 2011, mas, como inexistia VTN de aquisição, não foi transmitida DIAT em 2000 e inexistia benfeitorias nas DIRPFs do Interessado nos exercícios de 2007 a 2012 a título de deduções de despesas com benfeitorias na atividade rural, o ganho de capital deve ser calculado com base nos valores reais das transações de compra e alienação do imóvel.

No que tange à Fazenda Nossa Senhora Aparecida, adquirida em 25/05.2006, a DIAT foi transmitida em 27/09/2006, sem a declaração de existência de benfeitorias; no contrato de aquisição da propriedade ou nas DIRPFs do Interessado dos anos-calendários de 2006 a 2011 não consta a existência de benfeitorias ou valor em separado das mesmas; intimado a individualizar o VTN e o valor das benfeitorias de cada imóvel, tanto na aquisição quanto na alienação, o Interessado não informou o valor de eventuais benfeitorias realizadas e também não apresentou documentação hábil e idônea que as comprovassem; quando da apuração do ganho de capital da Fazenda Nossa Senhora Aparecida, o Interessado erroneamente considerou como valor de alienação o VTN declarado no DIAT do ano-calendário 2011, mas, como o imóvel foi alienado (25/08/2011) antes da transmissão da DITR (26/08/2011), o ganho de capital deve ser calculado com base nos valores reais das transações de compra e alienação do imóvel; o valor de alienação das benfeitorias somente pode ser tributado como receita da atividade rural se o seu custo for deduzido como despesa da atividade rural, pois, caso contrário, as benfeitorias se submetem à tributação via apuração do

ganho de capital; não consta das DIRPFs do Interessado que eventuais benfeitorias tenham sido deduzidas como despesas de custeio da atividade rural, nem mesmo que tenha tributado o valor relativo à alienação destas como rendimentos da atividade rural;

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 DIAT ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização. 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, portando, 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 foi 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, ainda que com previsão contratual de sua quantificação (Parágrafo Sexto, fl. 28 e 63) 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. No caso da Fazenda Serrana, este valor de mercado já se apresenta subavaliado na DIAT, pois foi informado por R\$ 13.167.000,00 no mesmo ano da venda da propriedade por R\$ 25.000.000,00. Por outro lado, em um forçado raciocínio para aceitar como correto o VTN informado em DIAT do ano da venda (R\$ 11.605.000,00, fl. 37), não sobraria outra opção para justificar tamanho disparate que não considerar a diferença (R\$ 13.395.000,00) 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 deve 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.

MULTA DE OFÍCIO

DOS JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Insurge-se a defesa contra a aplicação da penalidade de ofício no percentual de 75%, alegando que a multa pela inadimplência é de 20% do crédito apurado e não pago. Insurge-se, ainda, contra a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Sobre o tema, entendo desnecessárias maiores considerações tanto dos argumentos da defesa quanto deste Relator, pois as penalidades de 75% e 20%, bem assim a incidência de juros de mora estão previstas na Lei 9.430/96, nos seguintes termos:

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; (...)

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Como muito bem pontuado pela decisão recorrida, não há de se confundir multa moratória com a penalidade de ofício.

A primeira visa punir a inadimplência daqueles que, espontaneamente, apuram e declaram o tributo devido, deixando apenas de recolher o tributo devido no prazo estipulado pela legislação. Por outro lado, a penalidade de ofício, mais severa, é claro, visa penalizar os casos como o que se discute no presente processo, no qual, em procedimento de ofício, apura-se diferença de imposto ou contribuição decorrentes de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata.

Sobre a incidência de juros sobre a multa de ofício, igualmente deixo de avaliar a respeitável e vasta argumentação recursal, já que se trata de tema sobre o qual o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou uniforme e reiteradamente tendo, inclusive, emitido Súmula de observância obrigatória, nos termos do art. 72 de seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 09 de junho de 2015, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. **(Vinculante)**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Portanto, nego provimento ao recurso voluntário nestes temas.

MULTA ISOLADA

O recorrente questiona a aplicação de penalidade isolada por falta de recolhimento de carnê-leão, por considerar que se trata de dupla sanção sobre a mesma base de cálculo, colacionando precedente administrativo que milita em favor da sua tese recursal.

É certo que, nos termos do art. 08 da lei 7.713/88, fica obrigado ao recolhimento mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física o contribuinte que receber rendimentos tributáveis de outra pessoa física. Tal recolhimento se dá a título de antecipação do devido no exercício.

Assim dispõe a Lei 9.430/96

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-

calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)"

Portanto, como já citado alhures, resta evidente que a falta de pagamento ou recolhimento do tributo apurado mediante lançamento de ofício está sujeita ao percentual de multa vinculada de 75%.

Já a falta de recolhimento do valor mensal da antecipação a que está sujeita a pessoa física, nos termos do art. 8º da Lei 7.713/88, sujeita-se à multa exigida isoladamente no percentual de 50%. Frise-se, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste e independentemente de ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Embora seja incomum, é possível que o valor a pagar no ajuste anual seja exatamente o mesmo que deixou de ser recolhido a título de carnê-leão, mas tal identidade estaria limitada aos números e não à base de incidência, pois a multa de 75% incide sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos a falta de pagamento ou recolhimento do tributo apurado mediante lançamento de ofício. Já a multa isolada de 50% incide sobre a falta de recolhimento da antecipação devida quando se recebe rendimentos de pessoas físicas ou de fontes do exterior.

Portanto, entendo que, ao contrário do que alega o contribuinte, não há dupla penalização sobre a mesma base de incidência. O que identifico são suas penalidades distintas.

O que se tem, no caso do carnê-leão, é uma obrigação de antecipar o tributo de modo a prover recursos para manter o funcionamento da máquina estatal.

Naturalmente, no ajuste anual, pode-se chegar à conclusão de que tais recolhimentos nem seriam necessários, importando em restituição total ou parcial do que foi recolhido durante o período, mas resta explícito que o legislador não se preocupou com o que ocorrerá no ajuste, ao afirmar que a penalidade isolada é devida ainda que não seja apurado imposto a pagar no final do exercício.

Há quem defenda a inaplicabilidade da multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão de forma cumulativa com a multa de ofício, seja por acarretar *bis in idem*, seja por considerar a lógica da consumação penal, pela qual a infração mais grave abrange a menos grave que lhe seja preparatória ou subjacente. Para estes, tal multa isolada somente seria possível se aplicada no curso do ano calendário, antes de findo o exercício.

Não obstante, não me filio a tal entendimento, em particular por entender o texto legal que prevê a multa isolada, ao estabelecer que esta seria devida mesmo se não fosse apurado imposto a pagar na declaração, já denota que o momento de seu lançamento pode sim ocorrer após o término do período de apuração.

Acatar a compreensão de que tal exigência somente seria possível no curso do ano calendário, seria, na prática, extirpar todo a força normativa do texto legal, já que, como regra, não há procedimento fiscal instaurado no curso do ano-calendário a que se refere. Ademais, se assim entendêssemos, estaríamos colocando em risco o interesse público que motivou a elaboração da norma, pois poderíamos chegar ao extremo de não fiscalizar dentro do ano e todos pararem de efetuar os recolhimentos mensais a título de antecipação, já que os resultados seriam exatamente os mesmos.

Contudo, a despeito dos argumentos acima expostos, necessário rememorar os preceitos anteriormente vigentes da mesma lei 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: (...)

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste.

Como se vê, a matéria sofreu profunda alteração em 2007, em particular com a edição da MP 351/2007 e da Lei 11.488/2007. No texto anterior, não havia duas penalidades. Apenas uma.

Portanto, antes da alteração legislativa ocorrida em 2007, a concomitância da penalidades isoladas e de ofício não encontrava lastro no texto então vigente do art. 44 da lei 9430/96, em razão de sua clara previsão de que as multas previstas no artigo seriam exigidas, no caso de não recolhimento do carnê-leão, isoladamente.

Assim, temos as seguintes situações:

1) no caso de lançamento exclusivamente de multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão, independentemente do período a que se refere, deve-se aplicar a penalidade nova (50%), em homenagem à retroatividade benigna de que trata alínea "c", inciso II do art. 106 da lei 5172/66 (CTN);

2) no caso de lançamento de multa isolada pelo não recolhimento do carnê-leão concomitantemente com a exigência de ofício incidente sobre a diferença apurada de IRPF, deve-se excluir a penalidade isolada se o lançamento se refere a períodos de apuração até 2006, mantendo-se a exigência de ofício. Caso se refiram a períodos de apuração de 2007 e posteriores, é devida a manutenção concomitante das penalidades isoladas e de ofício.

Assim, neste tema, tendo em vista que o período lançado é posterior a 2007, há de ser mantida a multa isolada lançada já que perfeitamente possível sua concomitância com a penalidade de ofício.

Conclusão:

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim nas razões e fundamentos legais que integram do presente, voto por rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo

Fl. 16 do Acórdão n.º 2201-005.694 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10840.722788/2016-46