



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10950.720808/2015-16
ACÓRDÃO	2201-012.339 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ARTURO CARRARO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Período de apuração: 01/06/2011 a 30/04/2014

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. OBRIGAÇÃO DE ENTREGA DA DIAT PELO VENDEDOR NO ANO DA ALIENAÇÃO.

Nos termos do art. 8º, §7º, da Lei nº 9.393/1996 e art. 19 da IN SRF nº 84/2001, cabe ao alienante apresentar a DIAT no ano da alienação. A ausência dessa declaração atrai a regra subsidiária do art. 19, §1º, II, da IN SRF nº 84/2001, impondo a utilização do valor efetivamente recebido, constante da escritura, como base de cálculo do ganho de capital.

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. BENFEITORIAS. CUSTO OU DESPESA DE CUSTEIO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. OMISSÃO DE RECEITA.

Ainda que os custos de benfeitorias possam ser deduzidos como despesas de custeio ou investimento da atividade rural, o valor da respectiva alienação deve ser oferecido à tributação como receita rural. Não comprovadas as benfeitorias ou sua dedução, tampouco oferecido o valor da venda à tributação, configura-se omissão de rendimentos.

MULTA QUALIFICADA. INEXISTÊNCIA DE FRAUDE. AFASTAMENTO.

A multa qualificada prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996 exige a demonstração inequívoca de dolo, fraude ou simulação. A mera divergência entre o valor constante em escritura e o declarado em DIAT, bem como a não apresentação de contrato quando intimado, não configuram fraude nos termos dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964. Aplica-se, portanto, a multa de ofício de 75% prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio 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** a (fl. 02 a 09) pela DRF em Maringá/PR (DRF/MGA) em 03/03/2015, exigindo do contribuinte o recolhimento do crédito tributário. Da ação fiscal restou a constatação de omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos (fl. 03).

Conforme o **Termo de Verificação Fiscal** (fl. 1.012 a 1.057), a autuação ocorreu devido ao que segue:

- a) não houve a apresentação de esclarecimentos e da documentação comprobatória por parte do contribuinte com relação à ausência de declaração das operações nas Declarações de Ajuste Anual de Imposto de Renda nos períodos sob procedimento fiscal;
- b) ausência de demonstrativo de apuração do ganho de capital com relação as operações de venda dos imóveis objeto da autuação;
- c) falta de apresentação de esclarecimentos e documentos comprobatórios solicitados nas sucessivas intimações;
- d) falta de apresentação do contrato de compra e venda, obrigando a fiscalização a obtê-lo mediante diligência ao comprador, SIEGFRIED EPP (fl. 1018); e

e) diferença nos valores de venda dos imóveis entre os constantes nas matrículas dos imóveis no Registro de Imóveis (R\$ 8.107.956,33) e aqueles pactuados no contrato de compra e venda (R\$ 21.000.000,00) (fls. 1023 e 1024).

A fiscalização constatou que os documentos apresentados pelo comprador, SIEGFRIED EPP, revelaram que as operações de alienação não ocorreram nos valores e nos moldes definidos nas escrituras públicas lavradas perante o cartório de registro de imóveis (fl. 1019).

Houve omissão de ganho de capital na alienação de bens de propriedade do sujeito passivo ocorrida no ano-calendário de 2011, com reflexos nos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014, em virtude do recebimento parcelado de recursos provenientes das operações de alienação no período de apuração considerado, caracterizada pela falta de apuração do ganho de capital, pela não apresentação de demonstrativo de ganho de capital nas DIRPFs 2012, 2013 e 2014, bem como pela constatação de inexistência de recolhimento do imposto de renda devido (fl. 1024).

Constatou-se que o contribuinte não apresentou as Declarações do Imposto Territorial Rural (DITRS) das propriedades relativas ao ano de alienação (2011), até porque a operação de venda, segundo o contrato obtido pela fiscalização junto ao comprador, se realizou no dia 30/06/2011 (Termo de Verificação Fiscal – fl. 1025), antes do início do período de entrega daquelas declarações naquele ano.

Assim, como o contribuinte não possui as DIATs do ano de alienação, a apuração do ganho de capital foi submetida ao método previsto e estabelecido na Lei nº 7.713/1996, ou seja, utilizando os valores reais da transação (fl. 1025).

Com relação aos valores de benfeitorias, não foram consideradas pela fiscalização por impossibilidade de verificá-las ou mensurá-las, já que o sujeito passivo preferiu não se manifestar, mesmo intimado a tal (fl. 1031).

A multa aplicada foi a de 150%, entendido que o contribuinte intencionalmente registrou, perante o registro público, escrituras de compra e venda que sabidamente não condiziam com a verdade real dos fatos (fl. 1039).

O processo ensejou Arrolamento de Bens e Representação Fiscal Para Fins Penais (fl. 1.040).

O contribuinte apresentou **Impugnação** em 10/04/15 (fls. 877 a 891), alegando:

a) Ano após ano, até a data da efetiva venda dos imóveis, foram entregues as DIAT de cada imóvel com as consequentes alterações de VTN (fl. 879).

b) O ano de alienação foi o de 2011, sendo que a escritura de compra e venda foi lavrada em 03/08/11 (fl. 879).

c) A operação de compra e venda teria ocorrido a prazo e com previsão de pagamento em parcelas anuais com a entrega de soja a granel, inclusive, com a possibilidade de

abatimento dos valores a serem pagos com débitos existentes junto a instituições bancárias, cujos débitos gravavam as respectivas matrículas dos imóveis (fl. 879).

d) Nada obstante o fato de que a operação ocorreu por valor específico, por um equívoco, o impugnante teria deixado de levar à tributação os valores efetivamente devidos a título de ganho de capital. Todavia, entende que o valor devido a título de ganho de capital deve observar a regra adotada pela Lei nº 9.393/96, com a adoção de VTN do ano de aquisição e VTN do ano de alienação, sem exceções (fl. 880).

e) Independentemente da não apresentação do DIAT no ano da aquisição dos imóveis, a regra a ser observada deve ser aquela da Lei nº 9.393/96 e não a regra da Instrução Normativa (IN) nº 84/01 (fl. 880). Deveria ser utilizado o VTN das DIAT ou o valor conforme determina o art. 14 da Lei nº 9.393/96, que especifica os critérios que deveriam ser levados em conta pela Receita Federal para apurar o imposto, entre eles o *sistema de preço de terras*. Argumenta que seria ilegal a utilização dos valores constantes da escritura de compra e venda (fl. 880 a 887).

f) O impugnante contesta a cobrança de multa de 150% sobre o valor do tributo (fls. 887 a 890). Não teria existido, por parte do impugnante, a adoção de qualquer modalidade de ato fraudulento que pudesse sequer dificultar ao fisco a apuração dos fatos; nem foram apresentados ou produzidos quaisquer tipos de documentos com informações falsas, podendo se verificar que foram de fácil constatação por parte do agente fiscal os detalhes da transação (fl. 890).

O Acórdão n. 10-55.975 – 8ª Turma da DRJ/POA, em Sessão de 18/12/2015 (fl. 1.072 a 1.084), julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Entendeu-se ao final que o cálculo do ganho de capital deve ser realizado com base nos valores reais da transação caso não tenham sido entregues os Documentos de Informação e Apuração do ITR (DIAT) relativos aos anos de aquisição ou de alienação, ou ambos. Manteve-se a multa qualificada de 150% por evidente intuito de sonegação e fraude.

O contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** em 30/03/2016 (fls. 1.103 a 1.117). Portanto, tempestivo.

Nele novamente pede que a) seja declarado o direito do contribuinte à adoção do VTN (valor da terra nua) do ano de aquisição e de alienação para apuração do ganho de capital; e b) seja declarada a ilegalidade da aplicação do agravamento da multa de 150%.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

1. Admissibilidade.

O interessado foi cientificado pessoalmente em 29/03/2016, conforme Termo de Ciência E-processo (Ciência Pessoal) (fl. 1101), tendo interposto Recurso Voluntário, em 30/03/2016 (fls. 1103). Portanto, tempestivo.

2. Omissão de Ganhos de Capital na Alienação de Bens. VTN *versus* valor real.

O Recurso Voluntário do contribuinte defende que a apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural deve ser feita nos termos da Lei nº 9.393/1996, utilizando o Valor da Terra Nua (VTN) constante das DIATs dos anos de aquisição e de alienação. Argumenta que adquiriu os imóveis em 30/06/2002 (fl. 1.105) e, desde então, apresentou anualmente as declarações com os respectivos VTNs. No ano da venda (2011), a DIAT foi entregue pelo comprador, em razão de a alienação ter ocorrido em agosto, antes do prazo de entrega pelo vendedor, mas ainda assim a informação foi regularmente apresentada à Receita.

Alega que a fiscalização e a DRJ equivocaram-se ao aplicar o critério da Lei nº 7.713/1996 e da IN SRF nº 84/2001, utilizando os valores da escritura de compra e venda.

Destaca que, como o VTN de aquisição e de alienação permaneceu inalterado, não houve ganho de capital a tributar, tornando indevido o auto de infração e legítimo o pedido de restituição.

Pois bem. A legislação aplicável à matéria encontra-se no art. 136 do RIR/1999 e no art. 19 da Lei nº 9.393/1996, que estabelecem que, para fins de apuração de ganho de capital, considera-se custo de aquisição e valor de venda do imóvel rural adquirido a partir de 01/01/1997 o Valor da Terra Nua (VTN) constante do DIAT nos anos das respectivas transações.

O que a Instrução Normativa SRF nº 84/2001 dispõe é que:

Art. 9º Na apuração do ganho de capital de imóvel rural é considerado custo de aquisição o valor relativo à terra nua.

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.

§ 3º O disposto no § 2º aplica-se também no caso de contribuinte sujeito à apresentação apenas do Documento de Informação e Atualização Cadastral (Diac).

Desde a Lei nº 9.393/1996, imóveis rurais adquiridos após 01/01/1997 devem ter o ganho de capital apurado pelo critério do Valor da Terra Nua (VTN), informado nas DIATs do ano de aquisição e de alienação. O uso do valor real de escritura (Lei nº 7.713/1996) é apenas **subsidiário**, aplicável quando não há DIAT. Ainda na mesma Instrução Normativa:

IN SRF 84/2011. Art. 19. Considera-se valor de alienação:

(...) § 1º Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se valor de alienação da terra nua:

I - o valor declarado no Diat do ano da alienação, quando houverem sido entregues os Diat relativos aos anos de aquisição e alienação;

II - o valor efetivamente recebido, nos demais casos.

O contribuinte argumenta que não houve falta de declaração da DIAT. A de aquisição foi entregue (2002) e a DIAT de alienação (2011) foi entregue, ainda que pelo adquirente, porque a venda ocorreu antes do prazo de entrega.

O que a DRJ entendeu (fl. 1.082) foi que, *tendo em vista que o contribuinte não apresentou as suas DIAT correspondentes ao ano de alienação dos imóveis rurais (ano-calendário de 2011) quando intimado durante a ação fiscal*, a fiscalização considerou como valor de alienação aquele efetivamente recebido nos contratos de compra e venda.

A questão é saber se a) a DIAT foi realmente entregue pelo comprador, e se era este o obrigado a empregar (segundo o Recorrente, em razão de a alienação ter ocorrido em agosto, antes do prazo de entrega pelo vendedor), ou se b) era o Recorrente o obrigado a apresentar a DIAT e, em não o fazendo, deverá ser tributado com base no valor real escriturado.

Isto posto: há DIATs de 2011 apresentadas, mas pelo comprador. Ocorre que a obrigação era *também do vendedor no ano da alienação*.

Pela Lei nº 9.393/1996, art. 8º, §7º, da Lei nº 9.393/1996, a declaração do ITR será entregue, anualmente, pelo proprietário, titular do domínio útil ou possuidor a qualquer título, à Secretaria da Receita Federal, na forma por ela estabelecida. A lei não abre exceção para o ano da alienação: quem ainda figurava como proprietário em 1º de janeiro é obrigado a entregar a declaração relativa ao exercício.

Portanto, se ele não apresentou, a tributação deve ser pelo valor real recebido.

Quanto às benfeitorias, entendo como foi decidido pela DRJ:

(fl. 1.083) Com relação a dedução do custo das benfeitorias, mesmo que esse custo fosse deduzido como despesas de custeio e investimento em cada ano de

sua ocorrência como resultado da atividade rural, como faculta a legislação e defende de forma genérica o contribuinte em sua impugnação (fl. 884) (apesar de nada comprovar nem quando intimado durante a ação fiscal e nem na impugnação), o valor da alienação correspondente a essas benfeitorias deveria ter sido oferecido à tributação pelo impugnante como receita da atividade rural e pago o correspondente imposto de renda devido. O contribuinte, porém, em sua impugnação, não comprovou ter procedido dessa forma (nem comprovou o valor das benfeitorias deduzidas e tampouco ofereceu o valor da venda à tributação). O “Perguntas e Respostas” da DIRPF 2012 (ano-calendário 2011) orientou expressamente o contribuinte nesse sentido, conforme excerto transscrito no Termo de Verificação Fiscal (fl. 1026):

Atenção: Se as benfeitorias tiverem sido deduzidas como despesa de custeio na apuração da determinação da base de cálculo do imposto da atividade rural, o valor de alienação referente a elas será tributado como receita da atividade rural.

Observo, assim, que independentemente de o ganho de capital ser apurado considerando (1) as benfeitorias integrando o custo de aquisição (VTN do ano de aquisição + benfeitorias) e o valor da alienação como o valor total da venda (VTN do ano de alienação + valor pago pelas benfeitorias) ou (2) o ganho de capital ser composto apenas pela diferença entre os VTN do ano de aquisição e alienação e como receita da atividade rural o valor da alienação pago pelas benfeitorias, enfim, de qualquer forma que se analise a situação, o rendimento tributável efetivamente auferido pelo impugnante não foi oferecido à tributação nem como ganho de capital [= R\$ 18.445.983,17 = R\$ 21.000.000,00 – R\$ 2.554.016,83 – benfeitorias (= R\$ 0,00 pois não foram comprovadas pelo contribuinte)] (fl. 42) e nem como receita da atividade rural (R\$ 21.000.000,00), constituindo-se em flagrante omissão de ganho de capital. Aliás, o impugnante não nega ter ocorrido omissão de ganhos de capital; apenas diverge na forma de apuração dos mesmos (fl. 880).

Nesse sentido, apenas para caracterizar a omissão de rendimentos por todas as formas que se analise a situação, constatei que na DIRPF/2012 (AC 2011) retificadora, o impugnante declarou um montante de receitas tributáveis como resultado da atividade rural no valor de R\$ 52.174,20 (fl. 708), resultando num imposto de renda no valor de R\$ 3.050,88. Esse rendimento declarado não tem qualquer relação e nem remotamente se aproxima do que deveria ter sido declarado caso os gastos com benfeitorias tivessem sido deduzidos como despesa de custeio ou investimento, como sustenta o impugnante, pois nesse caso o rendimento tributável como resultado da atividade rural corresponderia ao valor total da venda efetivamente pactuado (R\$ 21.000.000,00), que corresponderia ao valor pago pelas benfeitorias.

O contribuinte também alegou que poderia deduzir os custos de benfeitorias como despesas de custeio ou investimento, conforme faculta a legislação. Contudo, não comprovou tais deduções nem durante a fiscalização nem após.

3. Multa qualificada.

O contribuinte sustenta que a multa de 150% (qualificada) não é cabível porque não houve fraude, dolo ou simulação na apuração do ganho de capital. Afirma que todas as DIATs de aquisição e de alienação foram apresentadas, de modo que não se configuraria omissão dolosa de informações. Assim, não haveria fundamento para aplicar a penalidade prevista nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, por não haver “evidente intuito de fraude” (fl. 1.114).

A DRJ julgou:

(fl. 1.083-1.084) Entendo igualmente correta a aplicação da multa de ofício de 150% sobre o imposto devido, tendo em vista que as ações do impugnante caracterizam evidente intuito de sonegação e fraude, quer **registrando deliberadamente em cartório valores de alienação dos imóveis rurais muito aquém do efetivamente pactuado**, quer deixando de declarar, sistematicamente, os valores de benfeitorias relativos aos imóveis rurais alienados ou deixando de apresentar documentos hábeis e idôneos para comprovar suas operações com os imóveis objeto da autuação, mesmo intimado a tal pela fiscalização. Essas ações, efetuadas de forma sistemática e contínua (nas suas declarações de rendimentos), tinham o objetivo precípua de reduzir ou eliminar tributos e contribuições a serem recolhidos aos cofres públicos.

A qualificação da multa não se presume, mas se prova. Deve a fiscalização estar atenta para um evidente intuito de fraude. O caso trata de divergência de critério de cálculo (uso do VTN da Lei nº 9.393/96 versus uso do valor real da escritura), mas ele aparece porque houve uma ação direta do contribuinte. Veja-se no Relatório:

(fl. 1013) **O conhecimento do valor real da operação (R\$ 21.000,00,00) somente ocorreu após a obtenção, pelo fisco, dos instrumentos particulares de compra e venda firmados junto ao comprador dos imóveis**, mediante procedimento de diligência fiscal realizado neste último, visto que o sujeito passivo apenas apresentou as certidões das matrículas dos imóveis que possuíam valores inferiores aos efetivamente praticados (R\$ 8.107.956,33).

Registra-se, por oportuno, que os dados relativos à operação não foram informados nas Declarações de Ajuste Anual de Imposto de Renda dos períodos já transcorridos (sob procedimento fiscal), tampouco foram submetidos à apuração de ganho de capital, uma vez que não foi entregue à RFB, espontaneamente, qualquer demonstrativo de apuração.

O Relatório continua (fl. 1.018) trazendo que o ora Recorrente não apresentara o contrato, mas o comprador foi localizado (SIEGFRIED EPP) e apresentou o contrato de compra e venda firmado. E nele constava:

(fl. 1.019-1.020) De acordo com o “*Contrato Particular de Compra e Venda “Ad Mensuram” de Imóveis Rurais e Outras Avenças em Caráter Irrevogável e Irretratável*”, firmado em 30/06/2011, a alienação ocorreu pelo valor de R\$ 27.000.000,00 (vinte e sete milhões de reais).

Este valor, contudo, foi alterado em 22/11/2011 em razão do “*Primeiro Termo Aditivo ao Contrato Particular de Compra e Venda de Imóveis Rurais Celebrado em 30/06/2011 entre ARTURO CARRARO e SIEGFRIED EPP*”.

Segundo esta repactuação realizada entre os contratantes, o valor da operação de alienação dos imóveis alcançou o montante de R\$ 21.000.000,00 (vinte e um milhões de reais), que deveria ser quitado da seguinte maneira:

(fl. 1.023) Em resposta apresentada em 15/12/2014, SIEGFRIED EPP afirmou que a redução do valor previsto inicialmente no contrato, realizado pelo primeiro aditivo contratual, de R\$ 27.000.000,00 para R\$ 21.000.000,00, ocorreu em virtude do insucesso do vendedor em obter as licenças de supressão vegetal e limpeza da área, pois o preço dos imóveis estava diretamente ligado a esses atos.

O que noto para a qualificação da multa são duas razões: 1) que o valor real é discrepante do constante na DIAT; e 2) o contribuinte não entregou o contrato, quando lhe foi solicitado, demandando diligência.

Ocorre que nenhum dos dois fatos constitui fraude ou ilegalidade. A simples apuração de receitas, ou mesmo a presunção legal de omissão, não autorizam a qualificação da multa de ofício (Súmula CARF n. 14 e 25). A informação do cartório e a constante no VTN podem, como visto na legislação (IN SRF 84/2011, art. 19), lastrear o lançamento. Não se pode equiparar, por exemplo, a uma falsificação de documento.

A mera falta de entrega de documento ou declaração, sem demonstração de intenção de ocultar o fato gerador, gera apenas a multa de ofício de 75% (art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996).

Conclusão.

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, retirando a qualificação da multa, mantendo a multa de ofício em 75%.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho