



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

Processo nº 11516.723580/2013-46
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-005.108 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de agosto de 2017
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
Recorrente EDI VAN DE SAND
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2009, 2011

Ementa:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. NULIDADE
Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. A percuente argumentação do autuado, por si só, demonstra a inexistência de preterição ao direito de defesa.

GANHO DE CAPITAL. VALOR DE TERRA NUA.

Para fins de apuração do ganho de capital o valor da terra nua informado deve estar compatível com o preço de mercado, sob pena de se caracterizar subavaliação.

GANHO DE CAPITAL. DOAÇÃO.

Caso o valor de avaliação adotado na formalização da doação seja superior ao custo de aquisição, há incidência do ganho de capital sobre a diferença.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. FRAUDE. COMPROVAÇÃO.

1. A utilização de valor de alienação muitas vezes menor que o preço de mercado materializa a vontade dirigida para o fim de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária dos elementos materiais do fato gerador do IRPF.

2. Equívoco razoável na determinação da data de aquisição dos imóveis não permite caracterizar o dolo de sonegação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado: (a) pelo voto de qualidade, manter o lançamento referente ao imóvel de matrícula nº

14.703 localizado em Biguaçu/SC (NIRF 6.936.371-4); vencidos os conselheiros Fabio Piovesan Bozza, Alexandre Evaristo Pinto, Wesley Rocha e Thiago Duca Amoni, que votaram pelo provimento do recurso, nesta questão; (b) nas demais questões, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, somente para afastar a aplicação da multa qualificada/duplicada relacionadas à apuração do ganho de capital referente à alienação dos imóveis de matrículas 14.700 e 14.703, para os quais permanece a multa de ofício de 75%.

Fez sustentação oral o Dr. José Guilherme de Bem Gouvêa, OAB/SC 45.613.

(assinado digitalmente)

JOÃO BELLINI JÚNIOR – Presidente e relator

EDITADO EM: 17/08/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrea Brose Adolfo, Fabio Piovesan Bozza, João Maurício Vital, Alexandre Evaristo Pinto, Denny Medeiros Silveira, Wesley Rocha, Thiago Duca Amoni e João Bellini Júnior (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 401 a 420), interposto em 09/06/2014, em face do Acórdão 04-35.364, exarado pela 4ª Turma da DRJ em Campo Grande (e-fls. 382 a 395), cientificado ao contribuinte em 09/05/2014 (e-fl. 399).

Auto de Infração

O auto de infração (e-fls. 305 a 311), lavrado em 09/12/2013, trata da exigência de imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF), sobre diferenças de ganhos de capital com venda de terrenos rurais obtidas nos anos-calendário de 2009 e omissão de ganhos de capital na alienação de terrenos urbanos no ano de 2011. No tocante às infrações relativas as vendas de terrenos rurais, o fiscal considerou haver fraude, pelo que para elas aplicou multa de ofício qualificada, de 150%.

A autuação resultou em exigência de tributo no montante de R\$1.180.824,79, multas no montante de R\$1.760.279,45 e juros de mora de R\$438.822,15. O detalhamento do procedimento fiscal se encontra no Termo de Verificação Fiscal (TVF), às e-fls. 278 a 304, que passo a resumir.

A) GANHO DE CAPITAL - TERRENOS RURAIS

A.1) TERRENO DE MATRÍCULA Nº 14.700 LOCALIZADO EM BIGUAÇU/SC – NÚMERO DO IMÓVEL NA RECEITA FEDERAL (NIRF) 5.523.433-0

Foi adquirido em 10/06/1996, por valor escriturado de R\$204.298,00; na apuração do ganho de capital, o contribuinte utilizou como custo de aquisição o valor por ele declarado de VTN no Documento de Informação e Apuração do ITR (Diat) de 1998, R\$297.000,00. Como a data de aquisição foi anterior a 1997, para fins de ganho de capital o valor de aquisição deveria ser aquele escriturado no contrato de compra e venda, R\$204.298,00.

Relativamente ao valor de venda, o contribuinte informou em sua Diat de 2009 o VTN de R\$383.000,00. No ano da alienação havia permissivo legal para utilizar o valor do VTN como preço de alienação, contudo, o valor declarado pelo contribuinte em sua DIAT era da ordem de 14 vezes menor que o de mercado, se afastando, em muito, do valor mínimo da estimativa do Centro de Socioeconomia e Planejamento Agrícola da Secretaria de Agricultura de SC (Epagri-Cepa) para o município de Biguaçu naquele ano, que chegaria a R\$5.518.800,00. Por essa razão, para fins de apuração do ganho de capital, foi desconsiderado o valor declarado pelo contribuinte e utilizado o valor escriturado de venda, R\$7.792.454,60. Foi destacado que as benfeitorias não haviam sido lançadas como despesas em Livro Caixa da atividade rural (sujeitando-se à apuração de ganho de capital) e nem houve especificação de seu valor nas escrituras de aquisição ou alienação, por isso o ganho de capital relativo a elas foi apurado em conjunto com a terra nua.

Dessarte, foi apurado o ganho de capital a partir dos valores contratuais de aquisição (R\$297.000,00) e de venda (R\$7.792.454,60).

A.2) TERRENO DE MATRÍCULA Nº 14.703 LOCALIZADO EM BIGUAÇU/SC (NIRF 6.936.371-4)

No caso desse imóvel, houve atribuição de **preço de compra** por valor diverso do escriturado, sem que houvesse sido apresentada a Diat para o ano dessa aquisição (1998), tendo o contribuinte utilizado para apuração do ganho de capital o valor do VTN da Diat de 2003. Em assim sendo, adotou-se o preço registrado no contrato de compra e venda, de R\$210.000,00 para apuração do ganho de capital.

A falta de entrega da Diat no ano da aquisição (1998), importou na aplicação do art. 19, § 1º, I, da IN SRF nº 84, de 2001, utilizando o valor efetivamente recebido pela alienação havida em 2009. Além disso, o valor do VTN (R\$340.000,00) informado em sua DIAT de 2009, tal como no caso anteriormente explanado, era de 14 vezes menor do que estimativa baseada nas apurações do VTN (R\$4.809.600,00) pela Epagri-Cepa para o município de Biguaçu.

Foi apurado o ganho de capital com valor no VTN da época da aquisição (R\$39.000,00) e do valor contratual da venda (R\$6.791.155,50).

A.3) TERRENO DE MATRÍCULA N° 18.069, LOCALIZADO EM BIGUAÇU/SC (NIRF 6.741.268-8)

No tocante à aquisição, a fiscalização apurou que o valor de VTN informado pelo contribuinte na apuração de seu ganho de capital (R\$9.500,00) foi inferior ao da Diat (R\$39.000,00) que, por sua vez era coerente com o valor contratado.

Já com relação à alienação, houve desconsideração do VTN expresso na Diat (R\$183.000,00), pois esse valor seria 6 vezes menor que o de mercado divulgado pela Epagri-Cepa (R\$1.144.000,00), o que o tornava até 8,8 vezes inferior ao do contrato de compra e venda (R\$1.615.328,00).

Para esse imóvel, foi apurado o ganho de capital com valor no VTN da época da aquisição (R\$39.000,00) e do valor contratual da venda (R\$1.615.328,00).

A.4) TERRENOS DE MATRÍCULAS N° 18.067 E 18.068, LOCALIZADOS EM BIGUAÇU/SC (NIRF 6.784.730-7)

Quanto à aquisição, a fiscalização apurou que o valor de VTN informado pelo contribuinte na apuração de seu ganho de capital (R\$10.000,00) foi superior ao da Diat (R\$9.500,00).

Para a alienação, houve desconsideração do VTN expresso na Diat (R\$62.000,00), pois esse valor seria 4,5 vezes menor que o de mercado divulgado pela Epagri-Cepa (R\$ 280.000,00), o que o tornava até 6,4 vezes inferior ao do contrato de compra e venda (R\$399.923,20).

Para esse imóvel, o fiscal apurou o ganho de capital com valor no VTN da época da aquisição (R\$9.500,00) e do valor contratual da venda (R\$399.923,20).

Na apuração realizada com relação aos ganhos de capital obtidos nas alienações referidas, para utilizar-se da Lei nº 9.393, de 1996 e reduzir o imposto incidente, o contribuinte alterou a informação da data de aquisição de alguns imóveis e também subfaturou o VTN declarado nas Diat relativas a 2009 (ano da alienação) destes mesmos imóveis. Tal procedimento demonstraria evidente intuito de fraude, levado à aplicação da multa de 150% do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

B) GANHO DE CAPITAL - OUTROS TERRENOS NO LOTEAMENTO FLOR DE NÁPOLIS

O contribuinte não recolheu imposto sobre o ganho de capital havido nas alienações abaixo:

IMÓVEL	Valor de Aquisição	Valor de Alienação	Imposto apurado/recolhido
Lote 08, Quadra B	R\$3.192,53	R\$77.686,50	-
Lotes 9 e 20, Quadra B	R\$10.000,00	R\$329.584,64	-

De acordo com a declaração de ajuste anual (DAA) do ano-calendário de 2011, tais terrenos foram alienados por doação às filhas; todavia, a transmissão se deu por Escritura de Compra e Venda. Os valores que as filhas registraram em suas DAA do ano-calendário de 2011 demonstram que houve transferência por valor superior ao custo, cujo ganho de capital não foi apurado e declarado.

Impugnação

O contribuinte apresentou impugnação ao auto de infração em 22/02/2013 (e-fls. 749 a 804), cujo teor se resumiu no relatório do acórdão recorrido, que peço vênia para reproduzir:

“- LANÇAMENTO ÚNICO:

O lançamento de forma una, como realizado no caso em baila, além de ilegal, por contrariar o art. 38 do Decreto 7.574/2011, representa claro cerceamento do direito de defesa., garantia prevista tanto infraconstitucionalmente, art. 59, II, do Decreto 70.235/72, quanto constitucionalmente, art. 5º, LV, da CF, razão pela qual deve ser prontamente anulada a autuação.

- ALIENAÇÃO DO BEM IMÓVEL MATRÍCULA Nº 14.700:

Verificada a aquisição do imóvel após 1º de janeiro de 1997, nos termos dispostos no art. 136 do RIR/99, a apuração de ganho de capital se dá pela diferença dos valores da terra nua constantes na DIAT, tal como procedida. Destaque-se que a aquisição do bem imóvel só ocorre com o registro imobiliário, nos termos do art. 1.227 do Código Civil.

Quanto ao valor declarado, não se vislumbra qualquer subfaturamento.

Ademais, inexistente qualquer procedimento de ofício intentado pela autoridade fiscal com o fito de alterar o valor de terra nua declarado em DIAT e lançamento suplementar de ITR, o que mantém hígidas as declarações feitas e objeto de apuração do ganho de capital.

- ALIENAÇÃO BEM IMÓVEL MATRÍCULA Nº 14.703:

Verificada a aquisição do imóvel após 1º de janeiro de 1997, nos termos dispostos no art. 136 do RIR/99, a apuração de ganho de capital se dá pela diferença dos valores da terra nua constantes na DIAT, tal como procedida. Destaque-se que a aquisição do bem imóvel só ocorre com o registro imobiliário, nos termos do art. 1.227 do Código Civil.

Quanto ao valor declarado, não se vislumbra qualquer subfaturamento.

Ademais, inexistente qualquer procedimento de ofício intentado pela autoridade fiscal com o fito de alterar o valor de terra nua declarado em DIAT e lançamento suplementar de ITR, o que mantém hígidas as declarações feitas e objeto de apuração do ganho de capital.

- ALIENAÇÃO BEM IMÓVEL MATRÍCULA Nº 18.069:

Verifica-se a desconsideração completa da autoridade fazendária quanto aos valores declarados em DIAT na alienação, sem que fosse adotado o procedimento correto para

apuração, nos casos de subfaturamento, tal como dispõe o art. 14, da Lei 9.393/96.

Não havendo o lançamento de ofício e a desconsideração da DIAT apresentada pelo contribuinte, a apuração do ganho de capital deve ser computada pelos valores apresentados pelo contribuinte no Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.

- ALIENAÇÃO BENS IMÓVEIS MATRÍCULAS Nº 18.067 E 18.068:

Verifica-se a desconsideração completa da autoridade fazendária quanto aos valores declarados em DIAT na alienação, sem que fosse adotado o procedimento correto para apuração, nos casos de subfaturamento, tal como dispõe o art. 14, da Lei 9.393/96.

Não havendo o lançamento de ofício e a desconsideração da DIAT apresentada pelo contribuinte, a apuração do ganho de capital deve ser computada pelos valores apresentados pelo contribuinte no Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.

- DOAÇÃO DE TERRENOS SITUADOS NO LOTEAMENTO FLOR DE NÁPOLIS:

Não houve qualquer recolhimento de ganho de capital, uma vez que, nos termos do art. 43 do CTN, só há subsunção do fato jurídico a norma quando verificado o acréscimo patrimonial, inexistente na doação.

A doação de ascendentes a descendentes importa no adiantamento de legítima, nos termos do art. 544 do Código Civil, o que implica na não incidência do ganho de capital, sendo irrelevante qualquer consignação diversa na Escritura Pública.

A doação é a mitigação ao patrimônio do doador, não havendo em relação a este qualquer acréscimo patrimonial, o que se verifica tão somente na figura do donatário.

- INAPLICABILIDADE DA MULTA QUALIFICADA:

Sobre a multa qualificada a autoridade lançadora se restringe a apontar suposto subfaturamento do valor dos imóveis, utilizando-se para isso a tabela de valores de hectare de terra no município de Biguaçu disponibilizado pela Epagre.

Como já abordado alhures, os valores declarados em DIAT não sofreram qualquer procedimento de revisão e lançamento de ofício do ITR incidente sobre o valor ali declarado, o que mantém hígido o ato.

Além deste fato, o representante fazendário não aponta nenhuma conduta dolosa do contribuinte caracterizadora do evidente intuito de fraude.

Para aplicação da multa qualificada é preciso a caracterização cabal do dolo específico, não bastando a atribuição por

presunção, sob pena de desnaturar a intenção necessária aos atos dolosos”.

Acórdão de impugnação

O acórdão de impugnação julgou a impugnação improcedente, recebendo as ementas que seguem:

*CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.
INOCORRÊNCIA.*

Não está caracterizado o cerceamento do direito de defesa quando o contribuinte tem todas as condições de questionar a autuação.

GANHO DE CAPITAL. VALOR DE TERRA NUA.

Para fins de apuração do ganho de capital o valor da terra nua informado deve estar compatível com o preço de mercado, sob pena de se caracterizar subavaliação.

GANHO DE CAPITAL. DOAÇÃO.

Caso o valor de avaliação adotado na formalização da doação seja superior ao custo de aquisição, há incidência do ganho de capital sobre a diferença.

MULTA DE OFÍCIO.

Estando caracterizada a ação dolosa por parte do contribuinte quando da apuração do imposto devido, cabível a aplicação da multa de ofício de 150%.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Recurso Voluntário

O recurso voluntário repisa as argumentações expostas na impugnação.

Voto

Conselheiro Relator João Bellini Júnior

Recurso Voluntário

O recurso voluntário é tempestivo e aborda matéria de competência desta Turma, portanto, dele tomo conhecimento.

A discussão trazida à baila no recurso voluntário pode ser tratada em 5 argumentos:

1. Relativos à nulidade (lançamento em único auto de infração)

É consabido que no processo administrativo fiscal as causas de nulidade se limitam às que estão elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972:

Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993.)

Sendo o fiscal autoridade competente para efetuar o lançamento, a discussão levantada pelo contribuinte se pretenderia tão somente ao inciso II, *in fine*, do art. 59.

A teor do art. 60 do mesmo diploma legislativo, as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das retromencionadas não configuram nulidade, devendo ser sanadas se “resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio”:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Analisando tanto a impugnação quanto o recurso voluntário apresentados, não se consegue encontrar qualquer ponto em que a defesa do contribuinte foi prejudicada pela emissão de um único auto de infração, em face do entendimento demonstrado pelo defensor do contribuinte e dos argumentos por ele apresentados nessas peças.

Os fatos têm mesma natureza (alienações de bens e direitos), dependem de provas semelhantes (contratos de compra e venda, escrituras de imóveis, declarações de ITR e DIRPF, tabelas de valores de imóveis rurais), todas juntadas aos autos, seja pelo próprio contribuinte seja por diligência da fiscalização. A legislação aplicável é a mesma. Toda a matéria tributada refere-se a ganho de capital, de tributação exclusiva, sujeita à declaração própria. Tudo lhe foi apresentado e o recorrente até mesmo participou da elaboração da prova através das respostas às intimações que lhe foram feitas.

Ademais, o direito de defesa é exercido no processo administrativo fiscal por ocasião da impugnação e recurso voluntário; portanto não há qualquer elemento que permita concluir pela existência do alegado cerceamento.

Também com relação a reclamação do contribuinte de suposto descumprimento de legislação, no caso do *caput* do art. 38 do Decreto nº 7.574 de 2011, que espelha o art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, é de se observar que tal norma preceitua a necessidade de autos de infração distintos em caso de tributos distintos e isso não ocorre neste processo.

2. Relativos à utilização ou não do VTN como valor de aquisição ou de alienação.

2.1 Na aquisição cujos momento de ocorrência seria anterior a 1997 (terreno rural de matr. nº 14.700) .

O contribuinte argumenta que a aquisição do imóvel só se daria na data de seu registro no Cartório de Registro de Imóveis. Tal entendimento não é aceitável para fins de apuração do ganho de capital, a qual está definida nos parágrafos 2º e 3º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1996, com a seguinte redação:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.(Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

(...)

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

*§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, **promessa de compra e venda**, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins. (Grifou-se.)*

O ganho de capital ocorre pela existência do negócio jurídico com diferença positiva de valor entre a alienação e a aquisição de bens ou direitos. Para fins dessa tributação, o registro imobiliário, que transmite a propriedade do imóvel, tal como definida pelo artigo 1.227 do Código Civil, só teria relevância como matéria de prova.

No caso concreto, a data da transação imobiliária que levou à aquisição do imóvel é estabelecida pelo Contrato Particular de Compromisso de Compra e Venda de Imóvel Rural (e-fls. 268 a 270) e Aditivo nº 01 (e-fl. 271) e não foi contraditada pelo contribuinte.

O próprio registro imobiliário, efetuado em 08/10/1998 (e-fl. 266, *in fine*), refere que o preço ajustado já havia sido inteiramente pago, conforme o contrato firmado entre as partes em 10/06/1996; logo, essa é a correta data de aquisição para fins de apuração do custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital.

A seu turno, o custo de aquisição é o valor constante em escritura pública, de acordo com o parágrafo único do art. 19 da Lei 9.393, de 1996:

Lei 9.393, de 1996

Art. 19. A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no art. 17 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.(Grifou-se.)

Dessa forma, como corretamente entendeu a fiscalização, não pode ser aplicado o art. 10 da IN SRF nº 84 de 2001, que reproduz o *caput* do art. 19 da Lei 9.393, de 1996, cujas regras são aplicáveis apenas para imóveis adquiridos a partir de 1997.

IN SRF nº 84 de 2001

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. (Grifou-se.)

2.2 Na utilização de VTN da DIAT de 2003, quando a aquisição fora em 1998 (terreno rural de matr. nº 14.703)

Pelas mesmas razões retroexpostas, uma vez provado por contrato de compra e venda que a aquisição ocorreu em 1998 (e-fls. 272 a 275), é essa a data da aquisição para apuração do fato gerador do ganho de capital; incabível utilizar-se o valor do VTN da Diat de 2003 (ano da lavratura da escritura pública de compra e venda).

Não tendo sido entregue a Diat no ano de aquisição do imóvel (1998), correto o procedimento de adotar-se o preço registrado no contrato de compra e venda para apuração do ganho de capital, nos termos dos arts. 10 e 19, § 1º, II, da IN SRF nº 84, de 2001:

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:

(...)

§ 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. (Grifou-se.)

2.3 Quanto ao valores de VTN declarados abaixo do mercado.

Aqui, cabe destacar que o art. 148 da Lei 5.172 de 1966 (CTN), já prevê que a autoridade fiscal, para efetuar o lançamento, possa arbitrar os valores quando não mereçam fé as declarações do contribuinte, com a seguinte lavra:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial. (Grifou-se.)

O art. 20 da Lei nº 7.713 de 1988, ao tratar de valores ou preços de transmissão para fins de imposto de renda, seguindo a mesma linha, dispõe:

Art. 20. A autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará o valor ou preço, sempre que não mereça fé, por notoriamente diferente do de mercado, o valor ou preço informado pelo contribuinte. ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial. (Grifou-se.)

Ao informar o VTN em sua Diat, o contribuinte o fez por valor subavaliado, em ordens de grandeza que chegaram a ser 14 vezes inferior ao valores apurados pela Epagri-Cepa. A Epagri é uma empresa pública, vinculada ao Governo do Estado de Santa Catarina por

meio da Secretaria de Estado da Agricultura e da Pesca, e tem como objeto social a pesquisa e extensão rural e pesqueira, para fortalecimento destes setores.

O contribuinte afirma que não houve revisão dos valores declarados nas Diat e por isso seriam válidos os valores declarados. No meu sentir, tal argumento não seria correto mesmo se estivessemos tratando de autuação de imposto territorial rural, uma vez que não há norma que imponha a retificação de ofício para realização do lançamento do ITR, que é lançamento por homologação. Bastaria o lançamento de ofício conforme previsão o art. 149 do CTN.

Com mais razão, para fins de IRPF, o artigo 20 da Lei 7.713, de 1988, retrotranscrito, é suficiente para desconsiderar o valor declarado, independentemente de efetuar-se lançamento de ofício do ITR. A legislação do IRPF utiliza-se de valor declarado como base tributável de outro tributo, porém, inexistente norma que obrigue a retificação de ofício daquele quando resta evidente que a declaração não corresponde à realidade.

3. Relativos à inexistência de fato gerador de ganho do ganho de capital do doador quando da alienação por doação.

De acordo com a fiscalização, o recorrente transmitiu a propriedade dos seguintes terrenos, respectivamente, para suas filhas Luciane Van de Sand e Valquíria Van de Sand por valores superiores ao custo de aquisição, sujeitando-se, portanto, à incidência do ganho de capital sobre o valor da diferença.

IMÓVEL	Valor de Aquisição	Valor de Alienação	Imposto apurado/recolhido
Lote 08, Quadra B	R\$3.192,53	R\$77.686,50	-
Lotes 9 e 20, Quadra B	R\$10.000,00	R\$329.584,64	-

O recorrente alega que as transferências de propriedade se deram por meio de contratos de doação (respectivamente, e-fls. 87 a 89 e 84 a 86), não tendo se configurado qualquer acréscimo patrimonial na figura do doador, o que afasta a hipótese de incidência do ganho de capital.

O primeiro imóvel tinha custo de aquisição declarado de R\$3.192,53 (e-fl. 23), sendo que a alienação da propriedade por compra e venda foi formalizada pelo valor de R\$77.686,50 (conforme registro de Compra e Venda R.4/18.402, do Cartório de Registro de Imóveis da Comarca de São José, e-fls. 90 e 91), gerando uma diferença no valor de R\$74.493,97. A compra e venda também consta na Escritura de Compra e Venda (e-fls. 214 a 218) e na Declaração de Ajuste Anual, 2012/2011, da filha do contribuinte, Luciane Van de Sand, que recebeu o imóvel.

O segundo imóvel tinha custo de aquisição declarado de R\$10.000,00 (e-fl. 27), sendo que a transferência da propriedade por compra e venda foi formalizada pelo valor de R\$329.684,64 (conforme registro de Compra e Venda R.7/16.204, do Cartório de Registro de Imóveis da Comarca de São José, e-fls. 93 e 94), gerando uma diferença no valor de R\$319.684,64. A compra e venda também consta na Escritura de Compra e Venda (fls. 223 a 228).

Por primeiro, entendo que a anotação da compra e venda no Registro de Imóveis é prova inconteste da operação que originou a alienação – a compra e venda, não sendo elidida pelos Contratos de Doação (e-fls. 84 a 89) realizado pela família Van de Sand (contribuinte, sua esposa e filhas).

Como custo de aquisição foram aceitos os valores constantes na declaração de ajuste anual (DAA) 2011/2012 do recorrente; como o valor de alienação foi considerado o constante nos Registros de Compra e Venda; não há contestação de tais valores.

Como o valor pelo qual se deu a transferência é superior ao custo de aquisição declarado, há incidência de imposto sobre ganho de capital, face ao disposto nos já citados nos §§ 2º e 3º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1996.

Registro, a título argumentativo, que se ficasse provada a doação dos referidos terrenos, seria devido o ganho de capital no mesmo montante, uma vez que a doação é fato gerador do ganho de capital, conforme expressamente previsto no § 3º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1996; no mesmo sentido, o art. 23 da Lei 9.532 de 1997, com a seguinte redação:

Art. 23. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do de cujus ou do doador.

§ 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do de cujus ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento.

§2º O imposto a que se referem os §§ 1º e 5º deverá ser pago: (Redação dada pela Lei nº 9.779, de 1999)

(...)

II - pelo doador, até o último dia útil do mês-calendário subsequente ao da doação, no caso de doação em adiantamento da legítima; (Incluído pela Lei nº 9.779, de 1999)

(...) (Grifou-se.)

Assim, sobre a diferença entre o valor da aquisição do bem ou direito e o de sua doação em adiantamento da legítima incide o ganho de capital.

Ao transferir o bem ou direito pelo valor de mercado, superior ao de aquisição, há apuração de acréscimo patrimonial a título de ganho de capital por parte do doador. Se o doador entende que nada auferiu de ganho até o momento da alienação, pode transferir o bem ou direito pelo valor que tinha em sua DAA. Com isso, o adquirente tem o custo de aquisição definido pelo valor da transmissão e só haverá possibilidade de apuração de ganho de capital quando houver nova transferência de titularidade.

Assim, nessa questão não há qualquer mácula no lançamento a justificar o provimento do recurso voluntário.

4. Relativos à qualificação da multa

A multa qualificada foi aplicada tão somente em face das alienações de terrenos rurais; a motivação para tanto foi o contribuinte ter **(a) alterado a data de aquisição dos imóveis, utilizando-se indevidamente do VTN em vez do valor constante nos contratos de promessa de compra e venda (matrículas 14.700 e 14.703) e (b) subdimensionado o VTN utilizado para o cálculo do ganho de capital (matrículas 18.069, 18.067 e 18.068).**

No caso do item “a” foi utilizada indevidamente como data de aquisição dos imóveis a data das escrituras públicas, em vez das datas constantes nos contratos de promessa de compra e venda; isso possibilitou utilizar como custo de aquisição o VTN, em vez do valor de aquisição constante nos contratos (no caso do imóvel de matrícula 14.703, a utilização do valor constante nos documentos de aquisição torna-se obrigatório em razão de o contribuinte não ter apresentado a Diat de 1998 (§ 2º do art. 10 da IN 84, de 2001).

Penso que não se pode afirmar que o entendimento do contribuinte de que a data da aquisição é a constante na escritura pública, decorra do dolo de sonegar; seria possível que esse entendimento estivesse calcado em mera negligência ou imperícia, concretizadas na ignorância da legislação que rege o tributo, as dizem respeito à culpa, e não ao dolo.

Por essa razão, penso que se deva cancelar o multa qualificada incidente sobre o lançamento referente ao ganho de capital envolvendo a alienação dos imóveis de matrículas 14.700 e 14.703, permanecendo, para esses imóveis, multa no percentual de 75%.

Na apuração de ganho de capital concernentes ao item “b”, **subdimensionamento do VTN utilizado para o cálculo do ganho de capital (matrículas 18.067, 18.068 e 18.069)**, foi utilizado na apuração do ganho de capital o VTN pelo contribuinte declarado em DIAT, em montante muito menor, equivalendo a cerca de quinze por cento para os dois primeiros terrenos e vinte e dois por cento para o terceiro, que o preço mínimo para terrenos da pior categoria (segunda) divulgados pela EPAGRI-CEPA para o seu município de localização. A diferença entre o VTN declarado e o valor efetivo da operação é ainda maior – onze por cento para os dois primeiros terrenos e quinze por cento para o terceiro).

Não se pode olvidar que o VTN deve expressar o preço de mercado das terras, por expressa disposição legal (art. 8º, § 2º, da Lei 9.393, de 1996):

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.

(...)

§ 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. (Grifou-se.)

Assim, penso não ser razoável supor que a utilização do VTN em valores tão discrepantes com a realidade tenha se dado por mera culpa do contribuinte; diferentemente, creio que a utilização desse VTN materializa a vontade dirigida para o fim de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária dos elementos materiais do fato gerador do IRPF, o que implica na qualificação da multa, em face do art. 44, § 1º, da Lei 9.430, de 1996:

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)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Lei 4.502, de 1964

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

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

(...)

Entendo, assim, que a qualificação da multa deva ser mantida em relação ao ganho de capital relacionado com a alienação dos imóveis de matrículas 18.067, 18.068 e 18.069.

Conclusão

Pelas razões expostas, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, tão somente para afastar a aplicação da multa qualificada/duplicada relacionadas à apuração do ganho de capital referente à alienação dos imóveis de matrículas 14.700 e 14.703, para os quais permanece a multa de ofício de 75%.

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior – Relator