



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13116.720688/2017-49
ACÓRDÃO	2101-003.659 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JELSON BEDIN
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015, 2016

RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTRIBUINTE. ILEGITIMIDADE PARA QUESTIONAMENTO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. NÃO CONHECIMENTO. SÚMULA CARF Nº. 172.

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS. MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. SÚMULA CARF N. 147.

Com a edição da Medida Provisória n. 351/2007, convertida na Lei n. 11.488/2007, que alterou a redação do artigo 44 da Lei n. 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

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.

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. VALOR DE ALIENAÇÃO. ENTREGA DO DIAT. APURAÇÃO. A apuração do ganho de capital de imóvel rural deve ser feita com base nos valores constantes dos respectivos documentos de aquisição e alienação, nos casos de falta de entrega do Diat, subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas.

GANHOS DE CAPITAL - IMÓVEIS RURAIS - VALOR DE ALIENAÇÃO. BENFEITORIAS - VALOR DA TERRA NUA.

Na apuração do ganho de capital de imóvel rural, considera-se valor de alienação o valor correspondente a todo o imóvel alienado apenas quando as benfeitorias não tiverem sido deduzidas como custo ou despesa da atividade rural, desde que comprovadas por meio de documentação hábil e idônea.

CONVERSÃO EM DILIGÊNCIA. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO.

Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar a realização de diligências e perícias apenas quando entenda necessárias ao deslinde da controvérsia.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. INDEFERIMENTO. SÚMULA CARF Nº 163.

No Processo Administrativo Fiscal, somente é permitida a juntada posterior de provas caso haja motivo de força maior, ocorrência de fato ou direito superveniente ou necessidade de contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer os argumentos relativos à responsabilização solidária, e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior – Relator

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa, Debora Fofano dos Santos, Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Mario Hermes Soares Campos (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por JELSON BEDIN (e-fls. 942/965) em face do Acórdão nº. 16-85.095 (e-fls. 899/929), proferido pela 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo, que julgou a Impugnação improcedente, mantendo o lançamento do crédito tributário.

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado Auto de Infração referente ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF, anos-calendários de 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016. O lançamento resultou na constituição de crédito tributário no valor total de R\$ 2.474.584,10, sendo R\$ 1.148.158,15 correspondentes ao imposto devido, R\$ 861.118,52 a título de multa proporcional, R\$ 439.533,71 relativos a juros de mora e R\$ 25.773,72 referentes à multa isolada.

A exigência teve origem na omissão de rendimentos (juros) recebidos de pessoa física, omissão de rendimentos da atividade rural, omissão/apuração incorreta de ganho de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais e falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê leão.

Conforme Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 763/828), verificou-se que:

A - CONTEXTO

(...)

O procedimento fiscal foi instaurado para verificação do cumprimento das obrigações tributárias relativas a Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – IRPF, inicialmente do ano-calendário 2012, em razão de possível acréscimo patrimonial a descoberto.

No decorrer do procedimento foi verificado que o acréscimo patrimonial a descoberto era decorrente de ganho de capital não declarado e foi estendido o período de apuração até o ano calendário de 2016, uma vez que houve ganho não declarado nem pago até esse ano.

B – PROCEDIMENTOS DA FISCALIZAÇÃO

A fiscalização teve início em 19/05/2016, com a ciência, por via postal mediante AR, do Termo de Início do Procedimento Fiscal (fls.2/12). No referido documento o sujeito passivo foi intimado, em síntese, para, no prazo de 20 dias, apresentar documentos relativos a todos os bens declarados na DIRPF do exercício de 2013 que sofreram variação no seu valor informado na declaração, bem como documentos relativos às dívidas que sofreram variação no seu valor. Os bens em questão são, em sua maioria, imóveis rurais vendidos ou comprados, além de alguns imóveis urbanos, consórcios e ativos financeiros. Já as dívidas são relativas a empréstimos e outras vinculadas a compras de imóveis.

Em 06/06/2016, o sujeito passivo apresentou documento de identificação pessoal, procuração e solicitou prorrogação de prazo (fls.46/51).

Em 29/06/2016, o sujeito passivo apresentou diversos documentos, em síntese, esclarecimentos gerais, contratos, escrituras e certidões relativas aos imóveis comprados e vendidos, informes de rendimentos bancários, demonstrativos de consórcios e contratos de financiamento e de mútuo (fls.52/338), em atendimento ao Termo de Início do Procedimento Fiscal (TIPF), tendo, na mesma data, sido cientificado da continuidade do procedimento fiscal (fls.339/340).

Após análise dos documentos apresentados, foi lavrado, em 06/07/2016, o Termo de Intimação n.1 solicitando documentos faltantes e documentos/esclarecimentos complementares (fls.341/346), em síntese, esclarecimentos quanto ao valor de aquisição de imóveis e outros elementos relativos às transações efetuadas, comprovação dos valores recebidos pelas vendas de imóveis, além de esclarecimentos quanto às dívidas e respectiva comprovação de recebimento/pagamento. A ciência ao sujeito passivo foi dada em 13/07/2016 (fl.347).

Em 02/08/2016, o sujeito passivo solicitou prorrogação do prazo para atendimento do Termo de Intimação n.1, tendo solicitado nova prorrogação em 21/08/2016 (fls.348/349).

Não tendo atendido ao Termo de Intimação n.1, em 22/08/2016 foi lavrado o Termo de Intimação n.2 (fls.350/355), com ciência dada em 29/08/2016 (fl.356), reintimando o sujeito passivo a apresentar os elementos exigidos no Termo de Intimação n.1.

Em 14/09/2016, o sujeito passivo apresentou diversos documentos (fls.359/524) em atendimento ao Termo de Intimação n.2, tendo, na mesma data, sido cientificado da continuidade do procedimento fiscal (fls.357/358). Foram apresentados esclarecimentos gerais, escrituras e comprovação do recebimento

de valores relativos a imóveis comprados/vendidos, além de contrato de mútuo, livro caixa e livro razão da atividade rural própria e livro caixa da atividade rural do sócio Luis César Rodrigues Gomes.

Após análise dos documentos apresentados, foi lavrado, em 28/09/2016, o Termo de Intimação n.3 (fls.525/528), com ciência em 19/10/2016 (fl.529), solicitando: quanto aos imóveis vendidos a Ireneu Renato da Silveira, informações quanto ao valor de alienação de cada imóvel, Nirfs e DITRs entregues, e esclarecimentos/comprovação acerca do tratamento tributário dado às benfeitorias; quanto ao imóvel vendido a Marcos Favilla, escritura e contrato de compra e venda, informações acerca do Nirf e DITRs entregues, além de esclarecimentos/comprovação sobre o valor recebido e sobre o tratamento tributário dado às benfeitorias; e, quanto aos imóveis vendidos a Fazenda MIH, esclarecimentos/comprovação sobre os valores recebidos, informações acerca dos Nirfs e DITRs entregues de cada imóvel, além de esclarecimentos/comprovação sobre o tratamento tributário dado às benfeitorias.

Em 18/11/2016, em atendimento o sujeito passivo apresentou diversos documentos, em síntese, esclarecimentos gerais, comprovantes de recebimento e escrituras (fls.532/570), tendo, na mesma data, sido cientificado da continuidade do procedimento fiscal (fls.530/531).

Em 21/12/2016, foi lavrado o Termo de Intimação n.4 solicitando mais esclarecimentos/documentos quanto aos valores recebidos pela venda dos imóveis a Ireneu Renato da Silveira e pela venda do imóvel a Marcos Favilla (fls.571/574). O sujeito passivo foi cientificado em 28/12/2016 (fls.575/576).da Silveira e Marcos Favilla documentos que comprovassem os valores pagos a Jelson Bedin (fls.606/608 e 633/635). Em atendimento Ireneu apresentou os esclarecimentos/documentos de fls.609/632 e Marcos os esclarecimentos/documentos de fls.636/644.

O sujeito passivo apresentou, em atendimento ao Termo de Intimação n.4, em 27/01/2017, esclarecimentos gerais e comprovantes de recebimentos (fls.577/605).

Após análise dos esclarecimentos/documentos apresentados em diligência e de todos os esclarecimentos/documentos apresentados pelo fiscalizado, foi lavrado, em 15/02/2017 e encaminhado por via postal, o Termo de Constatação e Intimação Fiscal cientificando o sujeito passivo da inclusão dos anos-calendário de 2013, 2014, 2015 e 2016 no procedimento fiscal e das inconsistências das informações prestadas em DIRPF, bem como intimando-o a se manifestar, caso desejasse (fls.645/655).

Os Correios tentaram entregar o Termo de Constatação e Intimação Fiscal em 20/02/2017 ao sujeito passivo, mas foi informada mudança de residência (fls.656/657). No mesmo dia foi publicado edital para que fosse efetivada a ciência do referido termo (fl.658).

Em 23/02/2017 o sujeito passivo comunicou por e-mail que tinha tentado apresentar DIRPFs retificadoras para os exercícios de 2014 a 2016, mas que não logrou êxito porque o sistema da RFB não permitiu, e por isso estava encaminhando as DIRPFs em anexo no e-mail (fl.659). No dia seguinte apresentou, ainda, no protocolo da DRF/Anápolis, documento relatando o ocorrido, bem como as mesmas DIRPFs retificadoras (fls.660/663). No mesmo dia o sujeito passivo foi cientificado pessoalmente do Termo de Constatação e Intimação Fiscal (fls.664/674). Como as declarações retificadoras foram encaminhadas anteriormente à ciência do termo em questão, que comunicava a inclusão dos anos-calendário de 2013, 2014, 2015 e 2016 no procedimento fiscal, as DIRPFs retificadoras desses anos calendário devem ser admitidas.

Em 15/03/2017 o sujeito apresentou manifestação acerca do Termo de Constatação e Intimação Fiscal (fls.675/734). Concordou com os valores apresentados acerca do custo de aquisição e valor de alienação dos imóveis, mas questionou o critério de apuração do ganho de capital para os imóveis adquiridos a partir de 01/01/1997, que não utilizou o VTN declarado em DITR, ao tempo que indicou o Nirf que seria correspondente a cada imóvel e esclareceu a área declarada. Reconheceu, ainda, a omissão de receita da atividade rural indicada no termo.

Em 03/04/2017 foi lavrado Termo de Continuidade do Procedimento Fiscal, do qual o contribuinte foi cientificado em 06/04/2017, por via postal (fls.735/737).

C – LEGISLAÇÃO RELATIVA A APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL

(...)

Conforme a legislação citada, na apuração do ganho de capital de imóvel rural é considerando como custo de aquisição e valor de alienação o valor relativo à terra nua.

Para imóveis adquiridos a partir de 01/01/1997, considera-se custo de aquisição e valor de venda do imóvel o VTN (valor da terra nua) declarado na DITR, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação. Há determinação, ainda, que quando o alienante não tenha apresentado a DITR relativa ao ano de aquisição ou de venda, ou a ambos, considera-se como custo e como valor de alienação o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação.

Para imóveis adquiridos antes de 01/01/1997, o custo de aquisição e o valor de alienação são aqueles constantes nos respectivos documentos de aquisição e de alienação.

Quanto às benfeitorias, qualquer que seja a data de aquisição do imóvel, em regra são despesas de custeio da atividade rural quando implementadas e receita da atividade rural quando alienadas. Entretanto, se os respectivos custos não tiverem

sido deduzidos como despesa de custeio, devem compor a apuração do ganho de capital como custo de aquisição e valor de alienação.

Acerca de valores recebidos a título de reajuste quando o pagamento é parcelado, tal montante não integra a apuração de ganho de capital, sendo rendimento tributável sujeito a ajuste na DIRPF.

Em síntese, essas são as disposições relativas à apuração de ganho de capital de imóvel rural e receita da atividade rural pertinentes ao presente procedimento fiscal a serem destacadas. A legislação citada e os demais dispositivos aplicados estão devidamente referidos no Auto de Infração.

D – INFRAÇÕES APURADAS

Foram constadas infrações quanto à apuração tributária relativa às operações de venda de imóveis rurais realizadas por meio de quatro contratos, cada um para um comprador diferente.

Cumpram consignar que as infrações estão sendo atribuídas integralmente ao fiscalizado, e não a seu cônjuge, mesmo havendo bens em comum, porque embora eles tenham apresentado DIRPFs em separado, verifica-se nas DIRPFs que o fiscalizado optou por tributar os rendimentos produzidos pelos bens comuns, na totalidade, em seu nome, procedimento esse previsto no art.6º do Decreto n.3.000/1999.

Conforme se verifica do processo, o recorrente foi intimado para apresentação de informações, esclarecimentos e apresentação de documentos, tendo sido finalizada a fiscalização com a referida autuação.

O contribuinte foi intimado pela via postal em 26/04/2017, conforme comprovante (e-fl. 834) e apresentou sua Impugnação (e-fls. 842/862), em 25/05/2017, com argumentos bem sintetizados pela decisão de piso:

- Concordando com a omissão de rendimentos (juros e outros acréscimos) recebidos de pessoa física, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório, decorrente de juros recebidos na venda dos imóveis a Ireneu Renato da Silveira e a Marcos Favilla. Também concorda com a omissão de rendimentos da atividade rural, relacionados aos imóveis vendidos a Fazenda MIH. Cond, Contudo, clama pelo ajuste entre os valores devidos e valores que julga ter a restituir por ter efetuado pagamento à maior e de forma indevida referente a venda de imóvel.
- Insurge contra aplicada a multa isolada, no percentual de 50%, por falta de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), incidente sobre os juros recebidos na venda dos imóveis a Ireneu Renato da Silveira (valor de R\$ 44.161,88 no ano calendário de 2015) e a Marcos Favilla (valor de R\$ 7.385,57 no ano calendário de 2013).
- Em relação a omissão/apuração incorreta de ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza adquiridos em reais, relativos imóveis vendidos pelo contribuinte. discorda da forma como foi apurado o valor

dos imóveis, por não ter sido aplicado as disposições da Lei 9.393/96 e IN-SRF 084/2001.

- Embasa seus argumentos em decisões judiciais e administrativas.
- Afirma que as declarações retificadoras relativas aos exercícios 2014 a 2016, anos-calendário 2013 a 2015, foram entregues anteriormente à ciência do termo que comunicou a inclusão destes anos calendários no procedimento fiscal, o lançamento referente a estes exercícios são totalmente improcedentes, razão pela qual devem ser excluídos dos lançamentos. Ainda afirma que os valores devidos relativos aos valores recebidos nestes exercícios foram integralmente pagos e sequer foram considerados no lançamento.
- Solicita que os autos devem ser baixados em diligência para que se apure os valores efetivamente devidos., conforme dispõe a lei 9.393/96 e que possa juntar documentos a posterior.

A Impugnação foi analisada pela DRJ e foi proferido Acórdão que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014, 2015, 2016

JURISPRUDÊNCIA.

As decisões judiciais e administrativas não constituem normas complementares do Direito Tributário, aplicando-se somente à questão em análise e vinculando as partes envolvidas no litígio.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA PELA FALTA DE RECOLHIMENTO DO CARNÊ-LEÃO. SIMULTANEIDADE.

É cabível a simultaneidade da aplicação de multa de ofício e de multa isolada, na medida em que, além de terem sido lançadas em estrita observância da legislação que rege a matéria, referem-se a diferentes infrações apuradas e possuem bases de cálculos distintas.

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.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

No Processo Administrativo Fiscal, somente é permitida a juntada posterior de provas caso haja motivo de força maior, ocorrência de fato ou direito superveniente ou necessidade de contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Deve ser indeferido o pedido de diligência, quando este deixar de conter os requisitos estabelecidos pelo art.16, inciso IV, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e/ou quando o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O recorrente e seu cônjuge Ivone Borges Bedin (responsável solidária) foram cientificados do resultado de julgamento pela via postal, em 13/02/2018, conforme Aviso de Recebimento (e-fls. 938/939), tendo apresentado o Recurso Voluntário em 15/03/2018, (e-fls. 942/965), por meio do qual reiterou os argumentos apresentados em sede de Impugnação, conforme fundamentos que podem ser a seguir resumidos:

Delimitação do objeto do recurso - O recorrente manifesta inconformismo com o acórdão que julgou improcedente a impugnação, esclarecendo que o Auto de Infração foi lavrado com base em quatro imputações distintas. Destaca, desde logo, que não houve resistência quanto às infrações relativas à omissão de rendimentos e à omissão de receitas da atividade rural, permanecendo controvertidos apenas os lançamentos referentes à aplicação da multa isolada pelo não recolhimento do Carnê-Leão e à apuração do ganho de capital na alienação de imóveis rurais.

Multa isolada de 50% aplicada concomitantemente à multa de ofício de 75% (Carnê-Leão) - Sustenta que a exigência simultânea da multa de ofício e da multa isolada, ambas incidentes sobre a mesma base de cálculo, configura indevida duplicidade punitiva, em afronta aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Argumenta que a multa isolada somente é cabível quando inexistente lançamento do tributo principal, devendo ser absorvida pela multa de ofício quando esta é aplicada, nos termos do entendimento consolidado no âmbito do CARF e do Poder Judiciário, razão pela qual requer o cancelamento da penalidade isolada.

Da apuração do ganho de capital na alienação de imóveis rurais adquiridos após 1997 - No tocante ao ganho de capital, o recorrente afirma que a fiscalização deixou de aplicar corretamente a legislação específica dos imóveis rurais adquiridos a partir de 1997, notadamente a Lei nº 9.393/96 e a Instrução Normativa SRF nº 84/2001. Sustenta que o cálculo do ganho deveria ter sido realizado com base nos Valores da Terra Nua declarados nos anos de aquisição e

alienação, e não pelo critério tradicional de custo histórico, adotado indevidamente pelo auditor fiscal.

Das áreas contíguas, NIRF e comprovação das declarações de ITR - Alega ainda que a fiscalização incorreu em equívoco ao desconsiderar as declarações de ITR sob o argumento de ausência de individualização dos imóveis, esclarecendo que, nos casos de áreas contíguas, a própria legislação determina a consolidação cadastral sob um único NIRF. Defende que tal circunstância não impede a correta apuração do ganho de capital, podendo eventual individualização ser realizada por critério proporcional, conforme os dados constantes das declarações entregues.

Das declarações retificadoras - O recorrente destaca que as declarações retificadoras relativas aos exercícios de 2014 a 2016 foram apresentadas antes da ciência formal da inclusão desses períodos no procedimento fiscal, circunstância reconhecida no próprio relatório da fiscalização. Em razão disso, sustenta que os lançamentos referentes a tais exercícios são improcedentes e devem ser excluídos, especialmente porque os valores correspondentes já teriam sido devidamente recolhidos.

Das compensações de valores pagos a título de ganho de capital - Afirma, ainda, que diversos pagamentos efetuados a título de ganho de capital, devidamente comprovados por DARFs juntados aos autos, não foram considerados no lançamento. Assim, requer que tais valores sejam reconhecidos e compensados com os montantes que eventualmente venham a ser mantidos como devidos após a correta apuração da matéria tributável.

Da responsabilização solidária do cônjuge - No que se refere à responsabilização solidária do cônjuge, o recorrente sustenta que tal imputação não pode alcançar bens adquiridos anteriormente ao casamento, celebrado sob o regime da comunhão parcial de bens. Argumenta que a venda de bens particulares não se confunde com a percepção de frutos, razão pela qual eventual responsabilização deve se limitar aos bens adquiridos na constância do matrimônio.

Do pedido de diligência - Por fim, o recorrente requer a baixa dos autos em diligência, a fim de que seja realizada a apuração correta do ganho de capital nos termos da legislação aplicável, com a consideração das declarações de ITR, das retificações apresentadas e dos pagamentos efetuados. Sustenta que tal medida é necessária para a correta elucidação dos fatos e para a constituição de crédito tributário compatível com a realidade apurada.

Ao final, requer o provimento do Recurso Voluntário para que o lançamento seja julgado totalmente improcedente. Subsidiariamente, pleiteia a realização de diligência para apuração do valor efetivamente devido e, ainda, que lhe seja assegurada a possibilidade de juntada de novos documentos, caso reputados necessários ao esclarecimento da controvérsia.

Os autos foram encaminhados para o CARF para julgamento.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior**, Relator.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende parcialmente aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72. Portanto, o recurso deve ser parcialmente conhecido.

Isto porque não se pode conhecer do argumento relacionado a responsabilização solidária do cônjuge do recorrente. Sustenta que a autuação não poderia atingir os imóveis adquiridos anteriormente ao casamento por não se tratar de frutos de bens particulares.

Ocorre que o pretendido afastamento da responsabilidade solidária não poderia ser pleiteado pelo recorrente e sim pela própria responsável solidária. De se registrar que o cônjuge Ivone Borges Bedin, devidamente intimada do Auto do Infração quanto da decisão de piso não apresentou insurgência, restando preclusa qualquer manifestação contrária.

Nesse sentido necessário aplicar o entendimento sumulado pelo CARF, de aplicação obrigatória e vinculante.

Súmula CARF nº 172:

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.

Portanto, conheço parcialmente do recurso, não conhecendo do argumento relacionado ao afastamento da responsabilização solidária do cônjuge.

2. Mérito**2.1. Multa isolada de 50% aplicada concomitantemente à multa de ofício de 75% (Carnê-Leão)**

O recorrente sustenta que a fiscalização aplicou multa isolada de 50% (art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996) sobre valores de IRPF que teriam deixado de ser recolhidos mensalmente via Carnê-Leão, em razão de juros e acréscimos recebidos pelo atraso no pagamento de parcelas decorrentes de vendas de imóveis. Afirma que tal penalidade foi mantida no acórdão recorrido, embora a própria autuação tenha reconhecido e recomposto a base de cálculo do imposto mensal.

Alega, contudo, que no caso concreto houve duplicidade sancionatória, porque, além da multa isolada de 50%, foi exigida também a multa de ofício de 75% sobre o imposto apurado ao final, com fundamento no mesmo conjunto fático (os valores não recolhidos/omitidos). Para o recorrente, a cumulação de multa de ofício com multa isolada, incidindo sobre base equivalente e fundada na mesma infração, não encontra amparo legal, resultando em punição em duplicidade e desproporcional ao suposto prejuízo ao erário.

Argumenta que a controvérsia acerca da concomitância dessas penalidades é antiga e reiteradamente afastada tanto no âmbito do CARF quanto no Judiciário, por aplicação do princípio da consunção, segundo o qual a infração mais abrangente (que dá ensejo ao lançamento de ofício e à multa de 75%) absorve a infração antecedente ou subjacente (inadimplemento mensal), tornando indevida a multa isolada quando já há exigência de tributo e multa de ofício. Assim, defende que a multa isolada somente teria espaço quando não fosse possível exigir a multa de ofício conjuntamente com o tributo devido.

Por fim, rebate o fundamento do acórdão de origem segundo o qual precedentes administrativos não seriam vinculantes e produziram efeitos apenas interpartes, sustentando que a interpretação e a “pacificação” das normas tributárias se constroem justamente pela jurisprudência administrativa e judicial. Invoca, então, precedentes do CARF e decisões judiciais que afastam a cumulação, para requerer o cancelamento da multa isolada de 50%, mantendo-se, se for o caso, apenas a multa de ofício aplicada no lançamento.

Tal alegação não merece prosperar. As multas isolada e de ofício são autônomas e decorrem de infrações distintas, possuindo cada fundamentos próprios.

A multa isolada, prevista no art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/1996, é aplicável quando a pessoa física deixa de efetuar o pagamento mensal do imposto (carnê-leão) consoante art. 8º da Lei nº 7.713/1988. Esta penalidade é cabível independentemente de haver ou não saldo de imposto a pagar na correspondente declaração de rendimentos, pois sanciona o não recolhimento tempestivo do tributo devido mensalmente.

Já a multa proporcional (de ofício), prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, é aplicada sobre o imposto de renda suplementar e decorre da omissão de rendimentos por parte do sujeito passivo na declaração de ajuste anual, sendo cobrada juntamente com o tributo não pago.

Tratam-se, portanto, de penalidades que incidem sobre duas condutas distintas: (1) a falta de recolhimento do carnê-leão, que deveria ter sido pago mensalmente; e (2) a omissão de rendimentos na declaração de ajuste anual. Cada conduta representa uma infração específica à legislação tributária, com momentos distintos de ocorrência e obrigações distintas a serem cumpridas.

Nesse sentido cabível a concomitância das multas, conforme entendimento sumulado por este Conselho Administrativo:

Súmula CARF n. 147:

Somente com a edição da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, passou a existir a previsão específica de incidência da multa isolada na hipótese de falta de pagamento do carnê-leão (50%), sem prejuízo da penalidade simultânea pelo lançamento de ofício do respectivo rendimento no ajuste anual (75%).

Dessa forma, sem razão o recorrente.

2.2 – Da omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais.

O recorrente alega que a autuação incorreu em omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de imóveis rurais, porque, desde o início da fiscalização, teria requerido a aplicação do regime jurídico específico para imóveis adquiridos a partir de 1997, com base nos Valores de Terra Nua (VTN) declarados no ITR dos anos de aquisição e alienação (Lei nº 9.393/1996 e IN SRF nº 84/2001).

Sustenta que, apesar disso, o auditor teria desconsiderado a sistemática própria e efetuado os lançamentos como se todos os bens estivessem sujeitos ao critério “antigo” (valores de compra e venda dos instrumentos), aplicável aos imóveis adquiridos antes de 1997, o que teria majorado indevidamente o ganho de capital.

Afirma que, durante o procedimento fiscal, demonstrou de forma detalhada as operações realizadas, juntando contratos, escrituras e declarações de ITR dos anos correspondentes, inclusive planilhas com matrícula, NIRF, áreas, datas e valores de aquisição/alienação.

Relata que, no ano-calendário de 2012, alienou três imóveis rurais (para Ireneu Renato da Silveira, Fazendas Mih Ltda. e Marcos Favilla) e, em 2013, alienou outro imóvel (para Vilson Thomas), defendendo que os dados apresentados são documentais e não foram impugnados quanto à sua origem, sendo controversa apenas a forma de enquadramento jurídico para apuração do ganho.

Sustenta, ainda, que é improcedente a alegação fiscal de inexistência de ITR nos anos de aquisição e alienação, sobretudo porque, no caso de áreas contíguas, a própria Receita Federal orienta que sejam declaradas conjuntamente sob NIRFs/cadastrros já existentes, por razões cadastrais e também pela progressividade do ITR conforme a extensão da área. Assim, argumenta que eventuais incorporações de glebas e cancelamentos/absorções de NIRFs (com declaração em NIRF “mãe”) não significam ausência de declaração, devendo a apuração do VTN ser feita por proporcionalidade quando necessário, e que o julgamento de primeira instância teria aderido ao relato fiscal sem considerar a dinâmica cadastral efetivamente comprovada nos autos.

No mérito de enquadramento, o recorrente delimita que as áreas adquiridas antes de 1997 (itens 01 e 02, referentes a aquisições de 1994 e 1996) devem ter eventual ganho de capital apurado pela sistemática de custo de aquisição e valor de alienação constantes dos

documentos, ao passo que as áreas adquiridas a partir de 1997 (itens 03, 04 e 05, com aquisições em 1999, por exemplo) devem seguir o regime do art. 19 da Lei nº 9.393/1996 e da IN SRF nº 84/2001, tomando-se como base os VTNs declarados nos ITR dos anos de compra e venda. Reforça que, mesmo quando o imóvel passou de um NIRF para outro por anexação (áreas contíguas), isso não impede a identificação do VTN, devendo a administração aplicar critérios de proporcionalidade e consultar seus próprios sistemas, se necessário.

Quanto a casos específicos, o recorrente esclarece que o imóvel rural vendido ao Sr. Ireneu Renato da Silveira, adquirido em 26/12/2003, teve sua alienação contratada em 2012, com escritura pública lavrada apenas em 2013, razão pela qual o ganho de capital foi apurado e recolhido no exercício de 2013.

Ressalta que o referido imóvel foi regularmente declarado no ITR nos anos de 2012 e 2013, ainda que em nome do condômino Ademar Luiz Bedin, constando os respectivos Valores de Terra Nua na base de dados da Receita Federal.

No tocante ao imóvel vendido ao Sr. Marcos Favilla, o recorrente sustenta que, embora tenha havido a apuração e o recolhimento do ganho de capital, no montante de R\$ 255.608,87, tal cálculo foi realizado de forma incorreta, uma vez que o bem foi adquirido em 2004, estando sujeito ao regime da Lei nº 9.393/1996, que impõe a utilização dos VTNs declarados nos anos de aquisição e alienação.

Nessa hipótese, o imposto efetivamente devido seria de apenas R\$ 21.154,30, motivo pelo qual o recorrente pleiteia a restituição ou compensação do valor recolhido a maior, além de refutar a exigência fiscal de que o imóvel estivesse necessariamente declarado em seu próprio nome para fins de aplicação do referido regime legal.

Por fim, quanto ao imóvel adquirido em 2012 e vendido em 2013 (Vilson Thomas), defende que o ganho de capital deve seguir a mesma sistemática do VTN (Lei nº 9.393/1996 e IN SRF nº 84/2001), conforme declaração retificadora e ITRs dos exercícios correspondentes, enfatizando que a Receita Federal detém acesso integral às declarações e poderia consultá-las diretamente.

Conclui que a fiscalização reconheceu o arcabouço legal aplicável, mas deixou de apurar corretamente os valores por premissa indevida (exigência de que o bem estivesse declarado em nome do alienante nos anos de compra e venda), razão pela qual requer o recálculo do ganho de capital segundo a lei aplicável (especialmente para imóveis pós-1997), com reconhecimento de pagamentos efetuados e eventual compensação de valores recolhidos a maior.

O cerne da questão passa, sobretudo, pela interpretação do art. 19, da Lei nº 9.393/96, que para maior clareza, reproduzo a seguir:

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.

Analisando a legislação aplicável, verifica-se que, de acordo com o art. 123 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda RIR), o valor de alienação do imóvel rural é o valor da terra nua, a saber:

Art. 123. Considera-se valor de alienação (Lei nº 7.713, de 1988, art. 19 e parágrafo único):

(...)

§ 2º Na alienação de imóvel rural com benfeitorias, será considerado apenas o valor correspondente à terra nua, observado o disposto no art. 136.

Já o artigo 136 do mesmo regulamento trata do custo de aquisição dos imóveis rurais:

Art. 136. Com relação aos imóveis rurais adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o Valor da Terra Nua VTN, constante do Documento de Informação e Apuração do ITR DIAT, observado o disposto no art. 14 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19).

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 § 9º do art. 128 (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19, parágrafo único)

A legislação acima evidencia, em certa medida, a maneira pela qual o Imposto Rural é calculado, utilizando-se do conceito de Valor da Terra Nua, que representa o solo e sua superfície, incluindo florestas nativas, desconsiderando construções, instalações, melhorias, pastagens cultivadas, florestas plantadas, entre outros elementos.

O artigo 19 da Lei nº 9.393/1996 estabelece que, a partir de 1997, no caso de venda de imóvel rural, o custo de aquisição e de alienação deve ser o VTN declarado. Essa disposição não introduziu de forma significativa uma mudança na estrutura tributária vigente, uma vez que apenas determinou que os custos de aquisição e alienação para efeito de apuração do ganho de capital na venda de imóvel rural devem se basear nos valores da terra nua declarados pelo contribuinte para o ITR nos respectivos anos.

O objetivo do legislador, nesse sentido, não foi de forma alguma estabelecer uma apuração do ganho de capital limitada à terra nua, mas sim garantir que a base de cálculo relativa

à terra nua seja obtida a partir do valor declarado pelo próprio contribuinte, representativo do preço de mercado das terras.

Em complemento, o art. 136 do RIR/99, em consonância com o art. 19 da Lei nº 9.393/1996, disciplina regra específica para imóveis rurais adquiridos a partir de 1º/01/1997, determinando que o custo de aquisição e o valor da venda correspondam ao Valor da Terra Nua (VTN) constante do DIAT, observado o disposto no art. 14 da Lei nº 9.393/1996.

A Lei nº 9.393/1996, por sua vez, ao estabelecer a estrutura do ITR e do DIAT, confere ao VTN natureza de autoavaliação a preço de mercado, conforme o art. 8º, §§ 1º e 2º, reforçando a premissa de que se trata de declaração que deve refletir o valor de mercado da terra nua.

Contudo, essa autoavaliação não é absoluta, pois o art. 14 do mesmo diploma prevê, de modo expresso, a prerrogativa da Administração Tributária de proceder ao lançamento de ofício, utilizando informações de mercado constantes de sistemas próprios, nas hipóteses de falta de entrega do DIAC/DIAT, subavaliação ou informações inexatas, incorretas ou fraudulentas.

Assim, a sistemática legal não autoriza leitura literalista do art. 19 como “blindagem” do ganho de capital: o VTN é o parâmetro quando validamente disponível e compatível com o ordenamento, mas pode ser afastado nos cenários legalmente tipificados.

O citado art. 14 da Lei nº 9.393/96, assim dispõe:

Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.

§ 1º As informações sobre preços de terra observarão os critérios estabelecidos no art. 12, § 1º, inciso II da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, e considerarão levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios.

§ 2º As multas cobradas em virtude do disposto neste artigo serão aquelas aplicáveis aos demais tributos federais.

A Instrução Normativa SRF nº 84/2001, editada para regulamentar a matéria, explícita e operacionaliza esse desenho normativo. De um lado, seus arts. 9º e 10 reafirmam que, na apuração do ganho de capital, considera-se como custo de aquisição o valor relativo à terra nua e que, tratando-se de imóvel adquirido a partir de 1997, o custo de aquisição corresponde ao VTN declarado no DIAT do ano da aquisição, observado o disposto nos arts. 8º e 14 da Lei nº 9.393/1996.

De outro lado, o art. 10, § 2º, estabelece regra objetiva para os casos em que não tenha sido apresentado o DIAT relativamente ao ano de aquisição ou de alienação, ou a ambos,

determinando que, nessa hipótese, o custo e o valor de alienação serão os constantes dos respectivos documentos de aquisição e de alienação, solução normativa que também se harmoniza com a orientação administrativa, segundo a qual, quando não se puder apurar o VTN de compra ou de venda (ou ambos), o cálculo deve se dar pelos valores reais das transações.

Vejamos os dispositivos da citada Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001:

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

§ 1º Considera-se valor da terra nua (VTN) o valor do imóvel rural, nele incluído o da respectiva mata nativa, não computados os custos das benfeitorias (construções, instalações e melhoramentos), das culturas permanentes e temporárias, das árvores e florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas.

§ 2º Os custos a que se refere o § 1º, quando não tiverem sido deduzidos como despesa de custeio, na apuração do resultado da atividade rural, podem ser computados para efeito de apuração de ganho de capital.

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).

Art. 19. Considera-se valor de alienação:

I - o preço efetivo da operação de venda ou de cessão de direitos;

(...)

VI - no caso de imóvel rural com benfeitorias, o valor correspondente:

a) exclusivamente à terra nua, quando o valor das benfeitorias houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;

b) a todo o imóvel alienado, quando as benfeitorias não houverem sido deduzidas como custo ou despesa da atividade rural.

§ 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.

§ 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.

§ 3º Os valores recebidos a título de reajuste, no caso de pagamento parcelado, qualquer que seja sua designação, a exemplo de juros e reajuste de parcelas, não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados à medida de seu recebimento, na fonte ou mediante o recolhimento mensal obrigatório (Carnê-Leão), quando a alienação for para pessoa jurídica ou para pessoa física, respectivamente, e na Declaração de Ajuste Anual.

(...)

Art. 31. Nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto é pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

Parágrafo único. O imposto devido, relativo a cada parcela recebida, é apurado aplicando-se:

I - o percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e valor total da alienação sobre o valor da parcela recebida;

II - a alíquota de quinze por cento sobre o valor apurado na forma do inciso I

Esse conjunto normativo evidencia que o uso do VTN como custo e como valor de alienação não é incondicional, mas condicionado à existência e disponibilidade do VTN declarado nos períodos relevantes, e igualmente à observância do art. 14 da Lei nº 9.393/1996, que autoriza revisão administrativa quando presentes os pressupostos legais.

Em termos de sistemática, o art. 19 da Lei nº 9.393/1996 funciona como regra de apuração para a parcela “terra nua” quando o DIAT/VTN é efetivamente utilizável, ao passo que o

art. 14 e o art. 10, § 2º, da IN SRF nº 84/2001 preveem mecanismos substitutivos e corretivos destinados a evitar distorções e assegurar a adequada quantificação do ganho.

Nesse sentido, da análise dos autos, relacionada a cada alienação realizada pelo recorrente, temos o seguinte:

Dos imóveis vendidos para Ireneu Renato da Silveira

A controvérsia centra-se, essencialmente, na pretensão de aplicação automática do Valor da Terra Nua (VTN) declarado em DITR como base para apuração do ganho de capital, hipótese que, à luz da legislação de regência, pressupõe o atendimento de requisitos formais e materiais que não se verificaram.

Com efeito, a utilização do VTN como custo de aquisição e valor de alienação, nos termos do art. 19 da Lei nº 9.393/1996 e do art. 136 do RIR/99, exige a existência de declarações individualizadas e válidas relativas tanto ao ano da aquisição quanto ao ano da alienação do imóvel.

Conforme relatado acima, na ausência dessas declarações, ou quando inviável a identificação do VTN correspondente a cada área alienada, a própria legislação e a regulamentação infralegal autorizam a apuração do ganho de capital com base nos valores constantes dos documentos formais de aquisição e alienação, solução expressamente prevista na Instrução Normativa SRF nº 84/2001.

No caso em exame, verificou-se que, para as áreas alienadas, não houve a apresentação de DITRs individualizadas aptas a permitir a identificação do VTN específico nos anos relevantes, seja porque inexistentes para o ano da alienação, seja porque as declarações disponíveis englobavam áreas maiores, sem discriminação suficiente para a individualização proporcional dos valores.

Ademais, em diversas situações, à época da entrega da DITR, o imóvel já havia sido alienado, circunstância que, por si só, afasta a possibilidade de utilização do VTN declarado como parâmetro válido para fins de apuração do ganho de capital.

Não procede, igualmente, a tentativa de suprir tal ausência mediante a alegação de declarações conjuntas ou de anexação de áreas sob um mesmo NIRF, uma vez que a legislação exige a possibilidade concreta de identificação do valor correspondente a cada imóvel ou fração alienada.

A impossibilidade de individualização do VTN, seja por agregação de áreas, seja por divergência entre as áreas declaradas e as efetivamente alienadas, inviabiliza a aplicação do critério pretendido pelo recorrente, impondo a adoção dos valores documentais da transação, em estrita observância ao disposto no art. 10, § 2º, da IN SRF nº 84/2001.

No que concerne às benfeitorias, corretamente a autoridade fiscal deixou de excluir qualquer parcela do valor de alienação, uma vez que o recorrente, mesmo regularmente intimado,

não comprovou que tais dispêndios tenham sido registrados como despesas de custeio da atividade rural à época de sua realização.

A simples alegação genérica de que teriam sido consideradas como despesas não se mostra suficiente para afastar a tributação, sobretudo quando inexistem registros compatíveis na declaração de bens da atividade rural, circunstância que evidencia a ausência de comprovação exigida pela legislação para o tratamento diferenciado das benfeitorias.

Por fim, a metodologia adotada para a apuração do valor de alienação, mediante a atribuição proporcional do preço global do contrato às áreas individualmente consideradas, encontra respaldo nos próprios esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo e nos elementos obtidos em procedimento de diligência, não havendo controvérsia quanto aos valores e às datas dos pagamentos recebidos.

Tal critério assegura coerência entre o valor total pactuado e a fração correspondente a cada imóvel, preservando a exatidão da base de cálculo do ganho de capital apurado.

Diante desse conjunto de fundamentos, resta evidenciado que a apuração efetuada pela autoridade fiscal observou rigorosamente o regime jurídico aplicável, inexistindo vício ou ilegalidade que justifique a revisão dos valores lançados. Assim, impõe-se a manutenção integral da decisão proferida pela DRJ no tocante aos imóveis alienados ao Sr. Ireneu Renato da Silveira.

Dos imóveis vendidos para Fazenda MIH

A pretensão de refazer a apuração do ganho de capital com base nos Valores da Terra Nua declarados em DITR não se sustenta, pois inexistente declaração válida relativa ao ano da alienação e, para parte dos imóveis, tampouco há DITR correspondente ao ano de aquisição, circunstância que, à luz da legislação aplicável, impede a adoção do VTN como parâmetro para fins de apuração do ganho de capital.

No tocante às benfeitorias e aos bens móveis, a autoridade fiscal procedeu de forma tecnicamente correta ao não adicioná-los ao valor de alienação, na medida em que tais dispêndios haviam sido declarados como despesas de custeio da atividade rural quando de sua realização, conforme consta das declarações de ajuste anual.

Todavia, apurou-se que parcela relevante desses valores, embora corretamente afastada do ganho de capital, deixou de ser reconhecida como receita da atividade rural, em desconformidade com a própria informação prestada pelo contribuinte e com os registros constantes de seus livros fiscais.

Quanto à participação do recorrente nas receitas provenientes da alienação dos bens móveis, restou comprovado que lhe caberia apenas a fração correspondente à sua quota-parte, cálculo este corretamente reconhecido pela fiscalização.

Entretanto, no que se refere às benfeitorias edificadas, verificou-se inconsistência na metodologia adotada pelo contribuinte, que, ao subtrair indevidamente valores relativos a

bens móveis do montante global atribuído às benfeitorias, reduziu artificialmente a base de sua participação. A autoridade fiscal, com base nos valores expressamente consignados nos instrumentos contratuais, recompôs corretamente o montante correspondente à fração que competia ao recorrente.

Do mesmo modo, a análise comparativa entre os livros-caixa do recorrente e de seu sócio evidenciou divergências relevantes quanto aos valores efetivamente recebidos, tanto no tocante às receitas oriundas da alienação de bens móveis quanto àquelas provenientes da venda dos bens imóveis.

Em ambos os casos, apurou-se que o recorrente reconheceu apenas parte do valor que lhe competia, omitindo parcela significativa da receita, fato que foi corroborado pelos registros contábeis do sócio e, inclusive, posteriormente admitido pelo próprio sujeito passivo em manifestação formal apresentada no curso do procedimento fiscal.

Diante desse contexto, verifica-se que a autoridade fiscal não apenas observou corretamente a legislação de regência, como também fundamentou de forma consistente a apuração das receitas omitidas, apoiando-se em documentos, declarações e informações prestadas pelo próprio contribuinte.

Não tendo sido demonstrada qualquer alteração nas premissas fáticas ou jurídicas já analisadas, inexistente fundamento para acolher a pretensão recursal ou reconhecer direito a compensação, razão pela qual se impõe a ratificação integral das conclusões e dos valores lançados.

Do imóvel vendido para Marcos Favilla

As razões apresentadas pelo recorrente quanto à alienação do imóvel rural ao adquirente Marcos Favilla já foram oportunamente submetidas à análise da autoridade fiscal e devidamente enfrentadas no âmbito do procedimento de fiscalização, não havendo, nesta fase recursal, qualquer inovação capaz de infirmar as conclusões anteriormente firmadas.

No tocante à pretensão de utilização do Valor da Terra Nua declarado para fins de apuração do ganho de capital, verifica-se a inexistência de Documento de Informação e Apuração do ITR válido relativo ao ano de aquisição do imóvel, bem como a impossibilidade material de apresentação de declaração correspondente ao ano da alienação, circunstâncias que, à luz da legislação aplicável, inviabilizam a adoção do VTN como critério de apuração.

Nessas condições, revela-se legítima a utilização dos valores constantes dos instrumentos contratuais como base para o cálculo do ganho de capital.

Também não prospera a alegação de exclusão de valores relativos a benfeitorias do montante considerado como valor de alienação. Apesar de regularmente intimado, o sujeito passivo não logrou demonstrar, mediante documentação idônea, que tais benfeitorias tenham sido efetivamente registradas como despesas de custeio da atividade rural quando de sua realização.

A resposta apresentada limitou-se a afirmações genéricas, desacompanhadas de comprovação concreta, o que impede o reconhecimento pretendido. Soma-se a isso o fato de o próprio contrato de promessa de compra e venda não discriminar os valores correspondentes às benfeitorias, inviabilizando sua individualização e correta valoração.

Ademais, as benfeitorias mencionadas no instrumento contratual não constaram, de modo geral, na Ficha de Bens da Atividade Rural da Declaração de Ajuste Anual, o que reforça a conclusão de que não foram consideradas como custo ou despesa pelo próprio contribuinte.

A exceção relativa ao sistema de irrigação identificado não altera esse cenário, uma vez que a nota fiscal apresentada não se encontra emitida em nome do recorrente, tampouco foi comprovada a efetiva aquisição do bem por este, circunstância que impede o reconhecimento de seu regular registro como custo da atividade rural. Acrescente-se, ainda, que não houve registro, no livro-caixa do exercício correspondente, de receita proveniente da alienação desse equipamento.

Por fim, os valores e as datas dos pagamentos recebidos pelo recorrente em decorrência da alienação foram apurados com base em documentação apresentada tanto pelo próprio sujeito passivo quanto pelo adquirente, no curso de diligência fiscal, tendo sido corretamente excluídos os montantes identificados como juros, os quais recebem tratamento tributário específico. Não se verifica, portanto, qualquer inconsistência na metodologia adotada pela fiscalização.

Diante desse conjunto probatório e da ausência de elementos novos aptos a modificar o enquadramento jurídico já efetuado, impõe-se a manutenção integral do lançamento, nos exatos termos em que foi constituído pela autoridade fiscal e confirmado pela decisão recorrida.

Do Imóvel Vendido para Vílson Thomas

As alegações apresentadas pelo recorrente em relação à alienação do imóvel rural ao adquirente Vilson Thomas igualmente já foram objeto de análise pela autoridade fiscal no curso do procedimento de fiscalização, não se verificando, nesta fase recursal, qualquer modificação fática ou jurídica apta a afastar as conclusões alcançadas.

Embora o imóvel tenha sido adquirido após 1º de janeiro de 1997, a utilização do Valor da Terra Nua como base para a apuração do ganho de capital pressupõe a existência de Documento de Informação e Apuração do ITR válido tanto para o ano de aquisição quanto para o ano de alienação. No caso, restou constatada a inexistência de DITR apresentada pelo próprio alienante relativamente ao exercício de aquisição do imóvel, circunstância que, à luz da legislação de regência, impede a adoção do VTN declarado como critério de cálculo.

Diante dessa ausência, mostra-se legítima a apuração do ganho de capital com base nos valores constantes dos instrumentos formais de aquisição e de alienação, conforme previsto expressamente nas normas aplicáveis, solução que foi corretamente adotada pela fiscalização.

A circunstância de o imóvel estar cadastrado sob determinado número de NIRF, bem como a existência de valores informados em bases cadastrais, não supre a falta da declaração exigida nem autoriza, por si só, a substituição dos critérios legais expressamente previstos para essas hipóteses.

Também não procede a alegação de que teria havido interpretação restritiva ou indevida por parte da fiscalização quanto à titularidade do imóvel nos anos de aquisição e alienação. O fundamento do lançamento não se relaciona à exigência de declaração em nome do alienante em determinado momento, mas sim à inexistência de DITR válida entregue pelo sujeito passivo no exercício correspondente à aquisição, situação objetiva que permanece inalterada, conforme verificação nos sistemas da Receita Federal do Brasil realizadas na origem.

Assim, ausente o requisito legal indispensável à aplicação do VTN declarado e inexistindo elementos novos capazes de infirmar os fundamentos já explicitados no relatório fiscal, impõe-se a manutenção do lançamento relativo ao ganho de capital apurado na alienação do imóvel vendido a Vilson Thomas, nos exatos termos em que constituído e confirmado pela decisão de primeira instância.

Por fim, a IN SRF nº 84/2001 define o tratamento das benfeitorias e sua interação com a atividade rural, ao estabelecer, no art. 9º, § 2º, que os custos de benfeitorias, quando não deduzidos como despesa de custeio na apuração do resultado da atividade rural, podem ser computados na apuração do ganho de capital. Na mesma linha, o **art. 19, VI, alíneas “a” e “b”**, e o **art. 19, § 2º**, distinguem o tratamento conforme o contribuinte tenha ou não deduzido tais valores como custo ou despesa da atividade rural, reforçando que o sistema não admite dupla não tributação, exigindo compatibilidade entre a forma de dedução na atividade rural e o reconhecimento na alienação.

Em síntese, a decisão da DRJ se sustenta em interpretação **sistemática e coerente** da Lei nº 9.393/1996, do RIR/99 e da IN SRF nº 84/2001, preservando (i) a regra do VTN como parâmetro para imóveis adquiridos a partir de 1997, (ii) a exceção legal expressa para hipóteses em que o DIAT/VTN não esteja disponível ou utilizável, com adoção dos valores reais documentais, e (iii) o tratamento normativo de operações a prazo, juros/reajustes e benfeitorias, em consonância com os dispositivos aplicáveis, o que conduz à conclusão pela **manutenção integral da decisão recorrida**.

2.3 – Das declarações retificadoras e compensações de valores pagos a título de ganho de capital

No que se refere às declarações retificadoras apresentadas pelo contribuinte relativamente aos exercícios de 2014 a 2016, anos-calendário de 2013 a 2015, verifica-se que a matéria igualmente já foi devidamente examinada e esclarecida pela decisão de piso, inexistindo fundamento para acolhimento das pretensões deduzidas no recurso.

De fato, restou consignado que as declarações retificadoras foram transmitidas anteriormente à ciência do termo que comunicou a inclusão desses anos-calendário no

procedimento fiscal, razão pela qual foram admitidas para fins de análise. Todavia, tal circunstância, por si só, não implica improcedência do lançamento.

Conforme se verifica do Termo de Verificação Fiscal os valores devidamente comprovados como pagos, assim como aqueles registrados no âmbito das retificadoras foram considerados, consoante se verifica da Tabela III do Anexo I, razão pela qual não se sustenta o argumento do recorrente.

Dessa forma, não procede a alegação de que os valores pagos teriam sido desconsiderados ou de que haveria direito imediato à compensação no âmbito deste processo. A solução adotada pela fiscalização revela-se adequada e proporcional, assegurando o tratamento correto das retificações em procedimento próprio, sem reflexos invalidantes sobre o lançamento objeto do presente contencioso.

Assim, ausente qualquer vício ou omissão na atuação fiscal, e estando a matéria devidamente comprovada, impõe-se a manutenção da decisão recorrida também quanto a esse ponto, não havendo reparos a serem efetuados.

3. Do pedido de diligência e juntada posterior de documentos

O recorrente sustenta a necessidade de realização de diligência, ao argumento de que o lançamento teria sido efetuado em desacordo com a legislação aplicável, especialmente no que se refere à apuração do ganho de capital na alienação de imóveis rurais adquiridos após 1997. Afirma que todos os imóveis teriam sido regularmente declarados no âmbito do ITR nos respectivos anos de aquisição e alienação, o que, em seu entender, impunha a aplicação do critério previsto na Lei nº 9.393/1996, com apuração dos valores efetivamente devidos a partir dessas declarações.

Alega, ainda, que diversos pagamentos efetuados a título de ganho de capital não teriam sido considerados no lançamento, bem como que não teria sido devidamente avaliada a entrega das declarações retificadoras relativas aos exercícios de 2014 a 2016, transmitidas antes da inclusão desses períodos no procedimento fiscal. Diante desse conjunto de circunstâncias, sustenta que a diligência seria medida indispensável para a correta apuração do crédito tributário, de modo a assegurar uma decisão justa e em conformidade com a legislação.

Ressalta também que eventuais lacunas probatórias poderiam ser supridas mediante consulta direta aos bancos de dados da Receita Federal, nos quais constariam as informações relativas aos imóveis declarados nos anos de aquisição e alienação, reforçando, assim, a necessidade de aprofundamento da instrução processual caso os documentos já constantes dos autos não sejam considerados suficientes.

Com base nesses fundamentos, requer o acolhimento do recurso para julgar improcedente o Auto de Infração. Subsidiariamente, na hipótese de entendimento diverso, pleiteia a baixa dos autos em diligência para apuração da realidade dos fatos, com a eventual manutenção do lançamento apenas quanto à omissão de rendimentos de juros, à atividade rural e

ao ganho de capital apurado nos termos da Lei nº 9.393/1996, restrito aos imóveis adquiridos antes de 1997.

Por fim, requer que lhe seja oportunizada a juntada posterior de novos documentos, caso necessários, como meio de prova complementar aos argumentos apresentados, em observância aos princípios do contraditório, da ampla defesa e da busca da verdade material.

No tocante a tais pedidos, verifico se tratar de reiteração dos mesmos pleitos realizados em sede de impugnação e que foram devidamente rechaçados pela decisão de piso, vejamos:

Todavia esse pedido não pode ser atendido, pois conforme determina o art. 16, inciso IV do Decreto nº 70.235/72, o pedido de diligência ou perícia feito pelo impugnante deve expor os motivos que a justifiquem e conter a formulação de quesitos referentes aos exames desejados.

Art.16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do Impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9/12/93)

IV - as diligências, ou perícias que o Impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

O parágrafo primeiro deste mesmo artigo 16 determina que se considere não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender a estes requisitos:

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 8.748, de 9/12/93)

Considerando os artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 a seguir transcrito:

Art.18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do Impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9/12/93)

Art.29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Além dos requisitos previstos no art. 16, supra, deve ser analisado se o pedido de realização de diligências é considerado imprescindível à tomada de decisão para

julgamento da lide, de acordo com o que dispõe o art. 18 do mesmo diploma legal, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/1993:

No presente caso, verifica-se que o contribuinte não atendeu aos requisitos legais acima mencionados na formulação do seu pedido de perícia, o que determina, de pronto, que se considere o mesmo como não formulado.

Também é necessário salientar que a realização de diligência e/ou perícia destina-se, precipuamente, a esclarecer ponto controvertido ou questão técnica levantada no processo fiscal, esclarecimento este que necessita ser dado por especialista, detentor de reconhecido saber, habilidade e experiência.

Todavia, na presente situação, ela se revela totalmente desnecessária e prescindível ao julgamento da lide, visto que não há matéria contestada no presente auto de infração de diligência para ser decidida.

Da Juntada de Documentos

No que tange à solicitação de juntada de documentos, o § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/1.972, com as alterações promovidas pelo art. 67 da Lei nº 9.532/1.997, dispõe que:

“Art. 16.....

§ 4º. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o(a) Impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.*

Da análise dos elementos constantes dos autos, conclui-se pela inoccorrência de qualquer uma das hipóteses previstas nas alíneas a, b e c do dispositivo legal supratranscrito, que justifiquem o pedido de juntada de novos documentos posteriormente, devendo-se anotar que ao contribuinte foi oportunizado a apresentar provas deste de 19/05/2016 com TERMO DE INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL.

Partilho do mesmo entendimento exarado pela primeira instância administrativa, no sentido de que, nos termos do disposto no artigo 16 do Decreto nº 70.235 de 6 de março de 1972 é ônus do contribuinte, com a impugnação, apresentar os motivos de fato e direito em que se fundamenta sua defesa, os pontos e as razões e provas que possuir.

Nesse sentido, também entendo ser impertinente o pedido conversão do julgamento em diligência, eis que os elementos de prova a favor do recorrente, no caso em análise, poderiam ter sido por ele produzidos, apresentados à fiscalização no curso do procedimento fiscal, ou, então, na fase impugnatória, com a juntada de todos os documentos e o

que mais quisesse para sustentar seus argumentos, não podendo o pedido de diligência ser utilizado como forma de postergar a produção probatória, dispensando-o de comprovar suas alegações.

Nesse sentido, cabe transcrever o teor da Súmula CARF nº 163, aplicável ao presente caso:

Súmula CARF nº 163

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

Entendo, pois, que o recorrente tinha ao seu alcance meios suficientes para comprovar sua tese de defesa, de modo que a conversão do julgamento em diligência não serve para suprir ônus da prova que pertence ao próprio contribuinte, dispensando-o de comprovar suas alegações.

A propósito, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar a realização de diligências e perícias apenas quando entenda necessárias ao deslinde da controvérsia.

Nesse sentido, improcedentes os pedidos recursais nesse tópico.

4. Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de conhecer o argumento relativo à responsabilização solidária, e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Sílvio Lúcio de Oliveira Júnior