



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	14041.720044/2020-30
ACÓRDÃO	2402-012.921 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	OSWALDO STIVAL JUNIOR
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2009

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

Estando comprovado o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, é cabível a aplicação da sujeição passiva solidária, com fundamento no artigo 124, inciso I, da Lei nº 5.172/1966.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Rendimentos tributáveis percebidos e não informados na declaração de rendimentos ficam sujeitos ao lançamento de ofício como omissão de rendimentos.

DEDUÇÕES EM LIVRO CAIXA. CONDIÇÕES.

Somente são dedutíveis em livro caixa as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, e devidamente comprovadas.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO. BENFEITORIAS.

PRAZO DE GUARDA DE DOCUMENTOS.

A guarda dos documentos que respaldam o valor de aquisição e alienação de bens declarados deve perdurar até expirado o prazo quinquenal iniciado na data da ocorrência do fato gerador.

A prova documental do valor das benfeitorias deve ser mantida pela parte enquanto for proprietário do imóvel, porquanto a operação de venda não tem por determinação legal que se realizar dentro do prazo decadencial de cinco anos previstos no art. 173 do CTN, o que limitaria o exercício do direito de propriedade no tempo.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA QUALIFICADA MANTIDA. INOVAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICÁVEL.

Verificada a consistência dos argumentos que determinaram a aplicação da multa qualificada, necessária a observação de alteração legislativa que modifica a redação do comando legal. Assim, aplica-se o instituto da retroatividade benigna relativamente à multa de ofício qualificada, que deverá ser recalculada com base no percentual reduzido de 100% (cem por cento).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, dar parcial provimento no recurso voluntário interposto, reconhecendo que a multa qualificada deverá ser recalculada com base no percentual reduzido de 100% (cem por cento). Vencidos os conselheiros, que deram-lhe provimento parcial em maior extensão, da seguinte forma (i) João Ricardo Fahrion Nüske (relator), que afastou integralmente a qualificação da multa de ofício aplicada; e (ii) Gregório Rechmann Júnior e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, que a afastaram apenas quanto à apuração de Ganho de Capital - ANEXO III referenciado no Termo de Verificação Fiscal (processo digital, fl. 2.661). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria.

Assinado Digitalmente

João Ricardo Fahrion Nüske – Relator

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rodrigo Duarte Firmino, Gregorio Rechmann Junior, Marcus Gaudenzi de Faria, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Francisco Ibiapino Luz (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo nº 14041.720044/2020-30, em face do acórdão nº 101-007.334, julgado pela 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ01), em sessão realizada em 18 de março de 2021, na qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

Lançamento:

Trata o presente processo de impugnação à exigência formalizada através do auto de infração de imposto de renda pessoa física de fls. 2.602, resultante de procedimento de fiscalização, por meio do qual se exige o crédito tributário de R\$ 5.121.633,08, decorrente de: despesa da atividade rural não comprovada, omissão de resultado tributável da atividade rural e omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de bens e direitos.

Além do autuado foi incluído como sujeito passivo por responsabilidade solidária Andréa Noleto de Souza Stival.

Termo de Verificação Fiscal:

Objetivando esclarecer e detalhar o procedimento fiscal realizado, a autoridade lançadora elaborou Termo de Verificação Fiscal, do qual se extrai as principais conclusões:

O procedimento fiscal teve início para apurar grande discrepância entre os valores declarados pelo contribuinte a título de venda de bens imóveis (R\$ 150.000,00) e aqueles informados ao Fisco pelas serventias de registro de imóveis encarregadas da escrituração e registro das propriedades (que informaram transações no valor de R\$ 10.000.000,00).

O contribuinte alienara em favor de SIMOES INVEST LTDA, em JUN/2015, nove propriedades rurais situadas em ALIANÇA DO TOCANTINS-TO, denominados FAZENDA MORADA DO BOI, pelo valor de R\$ 10.000.000,00, dos quais R\$ 150.000,00 foram atribuídos à terra nua e o restante (R\$ 9.850.000,00) foram atribuídos às benfeitorias que alegadamente existiriam nestas propriedades.

O contribuinte foi intimado, em reiteradas oportunidades, a apresentar documentos demonstrando (1) as benfeitorias existentes nos imóveis, quando das respectivas aquisições e (2) as edificações, construções e melhorias que teriam sido realizadas pelo próprio alienante, após a aquisição das propriedades.

Apesar de intimado o contribuinte não apresentou documentos comprobatórios, alegando que tais benfeitorias teriam sido realizadas em período já alcançado pela prescrição quinquenal.

Tal alegação não é cabível pois o fato gerador do ganho de capital é a data de alienação do imóvel, portanto, enquanto não decaído o direito de a Fazenda lançar o crédito tributário, o alienante é obrigado a manter os documentos comprobatórios do custo de aquisição e benfeitorias realizadas no imóvel.

Como destacado, o contribuinte não só não demonstra o valor dispendido em tais benfeitorias como também não as elenca no rol de bens relacionados à atividade rural e, em complemento, ao descrevê-las apenas de forma genérica e sem qualquer documento comprobatório, não consegue demonstrar que possam efetivamente ser consideradas benfeitorias da atividade rural. Portanto, concluímos que deve ser considerado como Valor de Alienação o valor total da alienação, qual seja, R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), pois a simples declaração do interessado não prova a existência das benfeitorias, muito menos o seu valor.

Deste modo, a apuração de ganho de capital incidente sobre tal operação considerará, para efeitos tributários, a totalidade dos valores pagos quando da aquisição dos imóveis, bem como a totalidade dos valores recebidos, por ocasião da alienação dos mesmos.

Em continuidade, passa-se agora à análise dos valores escriturados no Livro Caixa da atividade rural. Tendo considerado parte do valor recebido em decorrência da venda das propriedades como receitas de atividade rural, o contribuinte também inseriu, na mesma escrituração, despesas em monta capaz de neutralizar os efeitos tributários da receita extraordinária considerada.

O contribuinte apresenta recibos que teriam sido assinados por produtores rurais, mas não consegue comprovar a efetivação de repasses em favor destes. Em mais de uma ocasião, o contribuinte foi intimado a apresentar transferências bancárias, depósitos, ordens de pagamento ou ainda comprovantes de saques bancários em data e valor compatível com as informações de pagamento constantes dos recibos, mas nada apresentou.

Quanto à alegação de que teria realizado operações de compra e venda de gado com o cônjuge Andréa e com o filho João Victor, apuramos que a e-financeira apresentada em nome de ANDRÉA STIVAL pelas Instituições Financeiras nas quais manteve conta bancária durante o ano de 2016, revela que não houve recebimento de importâncias compatíveis com as notas fiscais e os recibos apresentados ao Fisco (R\$ 777.093,65 neste ano); também revela que, nos meses de Fevereiro, Maio e Setembro de 2016,

não recebeu créditos bancários compatíveis com os recibos assinados nestes meses(respectivamente R\$ 398.089,00, R\$ 52.668,00 e 266.078,00).

De forma semelhante, JOÃO VICTOR emite notas no valor de R\$ 657.766,00 em ABR/2016, e assina recibo atestando que recebeu estes valores em 26/04/2016; porém, as declarações efinanceira prestadas por instituições nas quais manteve conta demonstra que JOÃO VICTOR NOLETO STIVAL não recebeu repasses deste montante nº período indicado.

Tais fatos evidenciam um robusto contexto de indícios da inexistência de efetivo pagamento relacionado a estas notas fiscais apresentadas ao Fisco e deduzidas do Livro Caixa da atividade rural. O fato de que o contribuinte não comprova nem mesmo a realização de saques (para pagamentos em espécie), nem repasses a terceiros, a ausência de fretes relacionados, a ausência de confirmação por parte dos demais envolvidos, dentre outros indícios, reforça sobremaneira tais conclusões.

Neste sentido, devem ser glosadas, do Livro Caixa da atividade rural, as despesas indicadas no ANEXO I ao presente Termo de Verificação Fiscal, tendo em vista que a dedução de tais pagamentos não é possível, nos termos da legislação tributária vigente, por não atenderem os critérios de necessidade, indispensabilidade e vinculação à atividade e/ou por não terem sido devidamente demonstradas e comprovadas mediante documentação hábil e idônea.

Em adição, devem ser glosadas, do Livro Caixa da atividade rural, as despesas indicadas no ANEXO II ao presente Termo de Verificação Fiscal, por se tratar de despesas em relação às quais foram verificados indícios da inexistência de repasses entre as partes, e em relação às quais o contribuinte, devidamente intimado em mais de uma oportunidade, não consegue comprovar o efetivo pagamento dos valores ali indicados.

(...)

É o relatório.

Em julgamento pela DRJ, restou a decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2016

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

Estando comprovado o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, é cabível a aplicação da sujeição passiva solidária, com fundamento no artigo 124, inciso I, da Lei nº 5.172/1966.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Rendimentos tributáveis percebidos e não informados na declaração de rendimentos ficam sujeitos ao lançamento de ofício como omissão de rendimentos.

DEDUÇÕES EM LIVRO CAIXA. CONDIÇÕES.

Somente são dedutíveis em livro caixa as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, e devidamente comprovadas.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO. BENFEITORIAS.

PRAZO DE GUARDA DE DOCUMENTOS.

A guarda dos documentos que respaldam o valor de aquisição e alienação de bens declarados deve perdurar até expirado o prazo quinquenal iniciado na data da ocorrência do fato gerador.

A prova documental do valor das benfeitorias deve ser mantida pela parte enquanto for proprietário do imóvel, porquanto a operação de venda não tem por determinação legal que se realizar dentro do prazo decadencial de cinco anos previstos no art. 173 do CTN, o que limitaria o exercício do direito de propriedade no tempo.

MULTA DE OFÍCIO.

Estando caracterizada a ação ou omissão dolosa por parte do contribuinte quando da apresentação da declaração de rendimentos, cabível a aplicação da multa de ofício de 150%

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário tempestivo, sob os seguintes argumentos: 1) Inexistência de Responsabilidade Solidária da Cônjuge; 2) Ilegalidade da apuração do IRPF relativo ao ganho de capital; 3) Ilegalidade da apuração do IRPF por inobservância aos arts. 14 e 19 da Lei nº 9.393/96; 4) improcedência total do lançamento do IRPF relativo às despesas não passíveis de dedução (glosa de despesas da atividade rural); 5) improcedência total do lançamento do IRPF relativo à omissão de resultado tributável da atividade rural; 6) Inaplicabilidade de multa de ofício qualificada de 150% por omissão de resultado tributável da atividade rural

É o relatório

VOTO VENCIDO

Conselheiro **João Ricardo Fahrion Nüske**, Relator

Em sendo tempestivo e preenchidos os demais requisitos, conheço do recurso voluntário apresentado.

I. Ilegitimidade do devedor solidário

Conforme relatório fiscal, a cônjuge do contribuinte foi incluída como responsável solidária, por ter interesse comum no atos praticados.

Cumpre salientar que o lançamento tem como fundamento três pretensos fatos geradores: a) contabilização de despesas da atividade rural não passíveis de dedução; b) omissão de receita de resultado tributável da atividade rural; e c) omissão e/ou apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais.

Em que pese se tratar de uma lançamento atinente ao Imposto de Renda de Pessoa Física o que, em alguns casos, poderia afastar a responsabilidade do cônjuge, no presente caso todos os fatos têm como ponto de origem o imóvel rural de propriedade do casal, seja as despesas rurais não dedutíveis, seja a omissão de receita e ganhos de capital.

Desta forma, em sendo a propriedade comum do casal por conta do regime de comunhão parcial de bens, entendo que mantém-se o interesse comum do casal nos ganhos auferidos.

Por esta razão, e não tendo sido trazidos novos argumentos recursais, mantenho a decisão recorrida:

Segundo o impugnante há ilegalidade na pretensão de imputar à Sr.^a Andréa Noleto de Souza Stival a responsabilidade tributária solidária por fatos geradores praticados unicamente pelo seu cônjuge.

Sobre essa questão assim foi consignado no auto de infração: “o contribuinte ora autuado é casado com ANDRÉA NOLETO DE SOUZA STIVAL, desde 1988, sob o regime de comunhão parcial de bens. A fazenda alienada, que ensejou o início deste procedimento fiscal, bem como a presente autuação, fora adquirida entre 1999 e 2002. Trata-se, portanto, de bem de propriedade comum do casal. Neste sentido, ANDRÉA STIVAL foi considerada responsável solidária pelos tributos ora apurados tendo em vista que os respectivos fatos geradores estão vinculados a bens de propriedade comum do casal”.

Destaque-se que a solidariedade não se presume, resulta da lei ou da vontade das partes, conforme prevê o artigo 265, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil e o artigo 124, do Código Tributário Nacional, in verbis:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 265. A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.

Conforme consta do Relatório Fiscal e do Auto de Infração o lançamento tem como fatos geradores o exercício da atividade rural em imóveis de propriedade do casal e omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de bens imóveis também de propriedade do casal.

O artigo 124, do Código Tributário Nacional, estabelece que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Como vimos acima, o lançamento decorreu de fatos geradores ocorridos em bens imóveis de propriedade do casal. O crédito tributário constituído pelo lançamento, caso não venha a ser reformado, pago ou parcelado, resultará em ônus sobre os bens de propriedade do casal.

Portanto, estando caracterizada a existência de interesse comum dos cônjuges sobre os bens de sua propriedade, e de forma a permitir que o cônjuge meeiro tenha conhecimento da ocorrência do lançamento e, eventualmente, possa exercer o direito de defesa quanto aos efeitos do lançamento sobre os seus bens, foi instituída, corretamente, a responsabilidade tributária solidária.

Assim, mantenho a responsabilidade solidária da cônjuge.

II. Ilegalidade da apuração do IRPF relativo ao ganho de capital

Sustenta o recorrente a ilegalidade da apuração do IRPF relativo ao ganho de capital na alienação de imóveis rurais.

Afirma que *venderam à SIMÕES INVEST LTDA, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 13.825.342/0001-92, com sede em Maringá-PR, um conjunto de nove imóveis situados no loteamento Crixás, no município de Aliança do Tocantins-TO, denominados Fazenda Morada do Boi, pelo valor de R\$10.000.000,00 (dez milhões de reais), dos quais R\$150.000,00 (cento e cinquenta mil reais) foram atribuídos à terra nua e o restante, R\$9.850.000,00 (nove milhões oitocentos e cinquenta mil reais), às benfeitorias.*

A fiscalização em Relatório Fiscal entendeu que o contribuinte não comprovou a realização de benfeitorias, o que importaria à apuração do valor do imóvel nos termos do art. 19, VI, b da Instrução Normativa SRF nº 84/2001, ou seja, o total do imóvel alienado.

Afirma que a foi desconsiderado que o adquirente SIMÕES INVEST declarou a existência as benfeitorias

Sustenta que as benfeitorias teria sido declaradas em DIATs, para fins de apuração do ITR e, em face do transcurso do tempo, teriam sido tacitamente homologadas pela fiscalização.

Afirma que em decorrência do lapso temporal decorrido desde a aquisição das propriedades rurais, não seria possível exigir documentação referente às benfeitorias

Considerando que a Recorrente não trouxe nenhum argumento e/ou justificativa capaz de demonstrar equívoco no Acórdão recorrido e, por concordar com os fundamentos utilizados, decido mantê-lo por seus próprios fundamentos, valendo-me do artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/995 c/c o artigo 114, §12, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”), o qual adoto como razão de decidir, *in verbis*:

Alegou o impugnante que existiam benfeitorias nos imóveis quando de suas aquisições, e que também foram realizadas outras benfeitorias ao longo dos anos que se seguiram, não sendo correto o Fisco simplesmente tê-las desconsiderado.

Constou do Termo de Verificação Fiscal que:

O contribuinte foi intimado, em reiteradas oportunidades, a apresentar documentos demonstrando (1) as benfeitorias existentes nos imóveis, quando das respectivas aquisições e (2) as edificações, construções e melhorias que teriam sido realizadas pelo próprio alienante, após a aquisição das propriedades.

Apesar de intimado o contribuinte não apresentou documentos comprobatórios, alegando que tais benfeitorias teriam sido realizadas em período já alcançado pela prescrição quinquenal.

Tal alegação não é cabível pois o fato gerador do ganho de capital é a data de alienação do imóvel, portanto, enquanto não decaído o direito de a Fazenda lançar o crédito tributário, o alienante é obrigado a manter os documentos comprobatórios do custo de aquisição e benfeitorias realizadas no imóvel.

Como destacado, o contribuinte não só não demonstrou o valor dispendido em tais benfeitorias, como também não as elencou no rol de bens relacionados à atividade rural.

Com suas alegações o contribuinte busca alcançar duas situações: a) reduzir ou eliminar o ganho de capital apurado, agregando o valor de supostas benfeitorias ao custo de aquisição; b) aumentar o valor das despesas da atividade rural, interferindo na apuração do resultado.

Em qualquer das hipóteses a realização de benfeitorias em imóveis rurais deve ser comprovada por meio de documento fiscal válido, acompanhado do respectivo comprovante de pagamento da despesa realizada.

Como, apesar de ter sido intimado e reintimado, o contribuinte não comprovou a realização de tais benfeitorias, está correto o procedimento da autoridade fiscal ao não considerá-las.

ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 84/2001

Alega o impugnante que a Instrução Normativa SRF nº 84/2001 é ilegal, em razão de contrariar as disposições contidas na Lei nº 9.393/1996. Com fundamento neste entendimento, defende que a apuração do ganho de capital deve ser efetuada da seguinte forma:

“Deve-se considerar, no caso sob exame, como custo de aquisição o VTN declarado nas DIAT's nos anos de aquisição das diversas glebas de terras que integravam o imóvel então denominado Fazenda Morada do Boi - anos de 1999, 2002 e 2011.

O valor de venda, por sua vez, deverá partir do VTN médio informado pelo município de Aliança do Tocantins-TO para o exercício de 2015, considerando que a alienação do imóvel se deu em momento anterior ao da apresentação do DIAT, em atenção ao art. 14, § 1º, da Lei nº 9.393/96”.

Com respeito à alegação de ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 84/2001 cumpre-nos esclarecer que não compete à autoridade administrativa apreciar a arguição, nem declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade ou a ilegalidade de lei, pois essa competência é atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário, pela Constituição Federal.

É ineficaz, portanto, suscitar tais alegações no âmbito administrativo, pois a autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional, deve cumprir as determinações legais e normativas, de forma plenamente vinculada. Assim, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la, sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou.

Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, não tendo competência para declarar norma como ilegal. Essa vinculação somente deixa de prevalecer quando a norma em discussão já tiver sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, o que não é o caso, pois a Instrução Normativa SRF nº 84/2001 encontra-se plenamente vigente.

Sobre a situação em análise a IN SRF nº 84/2001 estabelece que:

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.

(.....)

§ 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:

(.....)

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.

Relatando de forma detalhada a situação apurada, a autoridade fiscal assim consignou nº Termo de Verificação Fiscal:

No caso de alienação de imóvel rural com benfeitorias, considera-se valor de alienação o valor da terra nua, quando o valor das benfeitorias houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural. Quando as benfeitorias não houverem sido deduzidas como custo ou despesa da atividade rural, deve-se considerar como valor de alienação o valor de todo o imóvel alienado.

Como já mencionado neste termo, o contribuinte não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, nem a existência de benfeitorias nas propriedades rurais alienadas, nem seus eventuais custos de aquisição, construção, implantação, etc.

Em suas declarações anteriores, prestadas ao Fisco, o Sujeito Passivo não informa, nos campos correspondentes, a existência de bens da atividade rural vinculados às propriedades rurais que viriam a ser alienadas em junho de 2015.

Tampouco restou demonstrado que as despesas relacionados à aquisição e ou edificação de benfeitorias tenham sido consideradas como despesas de atividade rural (na verdade, o contribuinte sequer conseguiu demonstrar o valor dispendido nas benfeitorias, embora tenha sido diversas vezes solicitado a fazê-lo, o que inviabiliza qualquer análise que tenha por objeto a escrituração destes valores).

Para que o investimento realizado no imóvel rural seja considerado benfeitoria na determinação do valor da terra nua, deve, necessariamente, ter sido dispendido na realização de um dos itens constantes da Portaria GB-23/70, a qual discrimina, exaustivamente, os investimentos em imóveis rurais que podem ser considerados como tal.

Portanto, concluímos que deve ser considerado como Valor de Alienação o valor total da alienação, qual seja R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), pois a simples declaração do interessado não prova a existência das benfeitorias, muito menos o seu valor, devendo os documentos comprobatórios dos dispêndios realizados em benfeitorias serem mantidos, para apresentação ao fisco, até a data da alienação do imóvel.

Portanto, considerando que o contribuinte não comprovou a existência/realização de benfeitorias nos imóveis; considerando que nas DIRPFs apresentadas nos anos calendários anteriores à alienação dos imóveis, o contribuinte não informou/relacionou os bens da atividade rural e considerando que na escritura de fls. 2331 não há o detalhamento de quais seriam as benfeitorias, entendo que está correto o procedimento fiscal.

No que tange a alegação de que a adquirente SIMÕES INVEST declarou as benfeitorias, cumpre transcrever trecho do Relatório Fiscal:

“50. Por seu turno, a SIMÕES INVEST LTDA, em resposta a intimação fiscal emitida por esta fiscalização tributária, apresentou cópia da escritura pública de compra e venda, matrículas e certidões de cadeia dominial. Declarou que, em 2015, existiriam na propriedade uma casa de sede, três casas para funcionários, dois currais, um barracão pequeno, e energia elétrica. Em adição, mencionou que a propriedade era cercada com arame liso, possuindo represas e pastagens. Não obstante, esclarece que não foi atribuído valor individual às edificações, bem como não há documentação que comprove a existência de tais benfeitorias. Em adição, apresentou comprovantes de pagamentos relacionados à aquisição da propriedade rural, os quais podem ser apresentados, de forma resumida, na seguinte tabela: (...)” (destacou-se)

Percebe-se que não houve por parte do adquirente, também, a declaração dos valores individuais às benfeitorias, nem mesmo tendo sido apresentada documentação referente a tais benfeitorias.

No que tange ao fato de que as benfeitorias teria sido declaradas em DIATs para fins de apuração do ITR e, em não tendo sido objeto de impugnação pela fiscalização, teria ocorrido a homologação tácita da existência das benfeitorias, entendo que também não merece prosperar o recurso.

Primeiramente por se tratar de tributos diversos, a DIAT enviada tem como finalidade a apuração do ITR, enquanto que o presente feito versa sobre IRPF e ganho de capital, ainda que em ambos os casos encontra-se a apuração do Valor da Terra Nua.

Ademais, o fato de que as DIATs enviadas para apuração do ITR não terem sido impugnadas, não afasta o direito da fiscalização em apurar eventuais irregularidades na apuração do IRPF por ganho de capital, sendo que o fato gerador deste ocorreu na alienação do imóvel e, foi nesta operação que as benfeitorias foram novamente trazidas como parcela redutora do valor do imóvel.

Desta forma, correto o procedimento fiscalizatório em verificar a existência e apuração dos valores das benfeitorias declaradas, não havendo que se falar em homologação tácita.

No que tange à existência de documentação, o próprio recorrente afirma em sede recursal que não possui a referida comprovação em decorrência do lapso temporal.

Saliento, por fim, que não consta em nenhuma das respostas a intimações o pedido de diligência ou perícia na propriedade para verificação efetiva da existência e do valor das benfeitorias declaradas e nem mesmo a mínima demonstração fática da existência das mesmas, à exceção da DIAT e da compra e venda que pudessem ensejar a realização de diligência para comprovação.

III. Ilegalidade da apuração do IRPF por inobservância aos arts. 14 e 19 da Lei nº 9.393/96

Sustenta o recorrente a ilegalidade na apuração do IRPF por manifesta inobservância dos arts. 14 e 19 da Lei nº 9.393/96, o que incorreria em ilegalidade da própria Instrução Normativa nº 84/2001.

Desta forma, assegura que o valor a ser utilizado como custo de aquisição é o Valor da Terra Nua constante da DIAT entregue, não havendo que se apreciar as benfeitorias existentes.

O tema já foi analisado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em acórdão nº 9202-007.714 que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano calendário: 2006

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 Diac ou do Diat, subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Ana Cecília Lustosa da Cruz (relatora) e Patrícia da Silva, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo. (assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Redatora Designada (assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora.

Trago a colação o voto vencedor do referido acórdão como razões de decidir:

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Redatora Designada

Discordo do voto da Ilustre Relatora, no que tange ao mérito do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

O presente processo trata da exigência de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescido de juros de mora e multa de ofício, tendo em vista a omissão de ganhos de capital na alienação de 169 hectares de um imóvel rural localizado no Município de Cachoeira do Sul/RS A Fazenda Nacional apresenta Recurso Especial, visando rever o decidido no Acórdão nº 2402-005.934, por meio do qual deu-se provimento ao Recurso Voluntário, ao argumento de que o § 2º, do art. 10, da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, ao prever como custo e valor de alienação os constantes nos respectivos documentos de aquisição e alienação, não se compatibilizaria com o disposto na Lei nº 9.393, de 1996.

Não obstante, inexistente qualquer incompatibilidade entre a lei e a instrução normativa, conforme será demonstrado.

A Lei nº 9.393, de 1996, que dispôs sobre o Imposto Territorial Rural (ITR), assim estabeleceu, em seu art. 19, como regra de apuração do Imposto de Renda sobre ganho de capital na alienação de imóvel rural:

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.

Assim, com o advento da Lei nº 9.393, de 1996, passaram a ser considerados como custo de aquisição e valor de alienação de imóvel rural, o Valor da Terra Nua (VTN), declarado no Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT), nos anos da aquisição e de sua alienação, respectivamente, para efeito de determinação do ganho de capital na alienação de imóvel rural adquirido a partir de 1º/01/1997. Por outro lado, quanto aos imóveis rurais adquiridos anteriormente a esta data - e portanto antes da própria instituição do DIAT, por meio do qual o VTN seria declarado - foi estabelecido como custo o valor constante da escritura pública, observado o art. 17, da Lei nº 9.249, de 1995.

Entretanto, mesmo para os eventos ocorridos a partir de 1º/01/1997, há casos em que o DIAT, embora obrigatório, não foi apresentado pelo Contribuinte. Há situações, ainda, em que o Contribuinte está dispensado da entrega do DIAT, apresentando apenas o DIAC. Estas são hipóteses que se equiparam aos eventos ocorridos à época em que inexistia tal obrigação, ou seja, não há um DIAT do qual se possa extrair um VTN declarado pelo Contribuinte. E para esses casos a Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, suprimindo a lacuna da lei e utilizando o mesmo critério, esclareceu que o custo e o valor de alienação seriam também aqueles constantes dos respectivos documentos de aquisição e de alienação, tal como a lei fixara para os eventos a ela anteriores. Confira-se o art. 10, da citada Instrução Normativa:

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). (grifei)

Assim, a toda evidência, a Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, visou tão somente explicitar o critério da lei para os casos de inexistência do DIAT, que não se restringe ao período em que ainda não fora instituída tal obrigação, mas também inclui a omissão e a dispensa de apresentação desse documento, a partir da data de sua instituição.

Com estas considerações, com todas as vênias, não procede a interpretação de que o art. 19 - que trata da alienação de imóvel rural, para fins de apuração de Imposto de Renda - ao fazer referência ao art. 14 - que trata do arbitramento do VTN pela Fiscalização, para fins de apuração do ITR - estaria a determinar que, na falta de entrega do DIAT, seria adotado VTN arbitrado, e não a regra estipulada pela própria lei, na ausência de DIAT.

Confira-se o art. 14, da Lei nº 9.393, de 1996, que trata da tributação do ITR e é referenciado no art. 19:

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.

Como se pode constatar, o art. 14 diz respeito ao próprio lançamento do ITR, cuja base de cálculo é o VTN, por isso mesmo nesse dispositivo é fixada uma regra para quando não é apresentado o DIAT, ou quando ele é apresentado com o VTN subavaliado, com informações incorretas, inexatas ou fraudulentas. E nesse caso a norma do art. 14 estabelece o arbitramento por parte da Fiscalização e não um valor a ser utilizado pelo Contribuinte quando da alienação do imóvel, à falta do DIAT.

Destarte, no entender desta Conselheira, corroborado pela jurisprudência do CARF, abaixo colacionada, a referência ao art. 14, feita no art. 19, visa apenas esclarecer que o VTN porventura extraído do DIAT para fins de apuração de ganho de capital também estará sujeito a eventual arbitramento pela Fiscalização, no caso de subavaliação, informações inexatas, incorretas ou fraudulentas.

Com efeito, a norma específica de ganho de capital para fins de Imposto de Renda (art. 19) não pode ser associada com a norma que fixa a base de cálculo do ITR (art. 14), senão para deixar expresso que o VTN a ser aplicado no ganho de capital também pode ser revisto pela Fiscalização.

Destarte, a alegada incompatibilidade da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, com a Lei nº 9.393, de 1996, não se sustenta. Nesse sentido é o voto condutor do

Acórdão nº 2402-006.206, de 05/06/2018, da lavra do Ilustre Conselheiro Maurício Nogueira Righetti:

"A controvérsia aqui posta, consoante delimitada pelo relator, reside quanto à utilização do valor de alienação constante em instrumento negocial, em função da inexistência de DIAT no ano da alienação do imóvel (2004). (...)

Não obstante, o voto condutor acabou por afastar a aplicação do normativo encimado, verdadeira norma complementar da lei, consoante estabelece o artigo 100 do CTN, ao fundamento de que haveria uma antinomia entre elas IN SRF nº 84/2001 e a lei que se pretende complementar (Lei 9.393/96).

Não compartilho desse posicionamento. Por mais de uma vez, tive a oportunidade de expor meu entendimento neste colegiado, acerca da perfeita compatibilidade entre aqueles normativos. (...)

A Lei 9.393/96, de 19.12.1996 dispõe sobre o ITR e, para fins de sua apuração, estabeleceu o IMÓVEL RURAL como o IMÓVEL POR NATUREZA. Apenas solo, matas e florestas nativas. É o que se costuma chamar de Terra Nua.

Em um único artigo que trata do GCAP, definiu que o ganho de capital, para os IMÓVEIS RURAIS, deveria considerar o Valor daquela Terra Nua como custo de aquisição e valor da venda. (...)

Consoante se extrai da exposição de motivos da Medida Provisória 1.528/96, convertida na Lei 9.393/96, pretendeu o legislador que, quando da alienação da terra nua, fosse adotado o valor declarado pelo contribuinte como base de cálculo do ITR. (...)

A novidade foi que, com relação aos imóveis adquiridos após 01.01.1997, esse VTN seria extraído do DIAT apresentado pelo próprio contribuinte, quando da apuração do seu ITR, sendo certo que referido VTN decorreria de auto-avaliação a preço de mercado no primeiro dia do ano. (...)

Nesse rumo, mais do que uma obrigação a que o fisco utilizasse daquele documento (DIAT), foi uma autorização para que a fiscalização se sentisse legalmente segura ao se valer de uma informação prestada pelo próprio sujeito passivo, sem que houvesse, a rigor, a necessidade de contraditá-la. (...)

Perceba que a intenção do legislador, ao mencionar a utilização do sistema de informação sobre preços de terras, foi a de que ele servisse de norte para a Fiscalização, não a de impor, a qualquer custo, sua utilização.

Voltemos ao texto da lei, desta feita o do artigo 14:

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.

Não é difícil notar que o dispositivo tem sua redação voltada, primordialmente, para a apuração do ITR, quando estabelece que o lançamento de ofício considerará a informações sobre preços de terras constantes dos sistemas da RFB. Em outras palavras, o lançamento de ofício lá previsto é aquele por meio do qual se constituirá o ITR. (...)

Pois bem, esse é o cenário: Se há o DIAT, a Fiscalização PODE dele se utilizar; por outro lado, caso não haja ou se identifique patente subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a fiscalização PODE se valer das informações do SIPT; Contudo, caso tenha disponível os documentos negociais, que retratem, concretamente, a operação, deles DEVEM se valer.

Destarte, observados os critérios acima e após a análise sistêmica dos artigos 14 e 19 da Lei 9.393/96, 3º da Lei 7.713/88 e do que dispõe a Lei 8.023/90, não vislumbro qualquer impropriedade na utilização dos valores que constaram dos instrumentos negociais."

Desta forma, não merece provimento o recurso no ponto.

IV. Improcedência total do lançamento do IRPF relativo às despesas não passíveis de dedução (glosa de despesas da atividade rural);

Considerando que a Recorrente não trouxe nenhum argumento e/ou justificativa capaz de demonstrar equívoco no Acórdão recorrido e, por concordar com os fundamentos utilizados, decido mantê-lo por seus próprios fundamentos, valendo-me do artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/995 c/c o artigo 114, §12, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("RICARF"), o qual adoto como razão de decidir, *in verbis*:

Passemos à análise de tais despesas:

1) pagamento de empréstimo rural no valor de R\$ 11.666,67:

Na análise do documento apresentado não é possível identificar, plenamente, a que se refere a operação, bem como se a composição do valor se refere a juros ou amortização do principal;

glosa mantida.

2) pagamento realizado a Paulo Barbosa Aguiar – ME, no valor de R\$ 1.700,00:

Não apresentou o correspondente documento fiscal relativo à despesa; glosa mantida.

3) manutenção e impostos sobre veículos, no valor de R\$ 9.850,31:

Não comprovou que o veículo é utilizado no desenvolvimento da atividade rural, glosa mantida.

4) ITBI, custas e taxas cartorárias, no valor de R\$ 24.721,11:

Conforme disposto no artigo 17, da Instrução Normativa SRF nº 84/2001, tais despesas devem integrar o custo de aquisição do imóvel; glosa mantida.

5) pagamento de IRPF, no valor de R\$ 1.626,66:

Não há previsão legal para que o valor devido a título de imposto de renda da pessoa física seja deduzido como despesa da atividade rural; glosa mantida.

6) aquisição de gêneros alimentícios, no valor de R\$ 5.376,22:

O impugnante não comprovou que tais gêneros alimentícios foram utilizados no fornecimento de refeições aos trabalhadores vinculados ao desenvolvimento da atividade rural.

Tampouco comprovou que o fornecimento de refeições constava como obrigação do empregador nos contratos de trabalho; glosa mantida.

7) contribuições sindicais, nos valores de R\$ 589,10 e R\$ 788,00:

Trata-se de pagamento de contribuição sindical e de pagamento de anuidade de sindicato rural. Não há previsão legal para que despesas não essenciais sejam deduzidas como despesas da atividade rural; glosa mantida.

8) aquisições de mercadorias e prestação de serviços diversos, no valor total de R\$ 7.904,00:

Nos documentos apresentados não consta descrição das mercadorias adquiridas e dos serviços prestados, requisito essencial para verificação quanto à vinculação ao desenvolvimento da atividade rural; glosa mantida.

9) diária de hotel, no valor de R\$ 88,00:

Não comprovou que tal despesa está relacionada ao desenvolvimento da atividade rural, glosa mantida.

Saliento que os argumentos trazidos em sede de recurso voluntário não são passíveis de alterar as conclusões da decisão recorrida, consistindo em sua maioria em raciocínios lógicos, não sendo demonstrado de forma documental as despesas e a sua relação com a atividade rural.

V. improcedência total do lançamento do IRPF relativo à omissão de resultado tributável da atividade rural;

A fiscalização glosou diversas despesas escrituradas no livro caixa da atividade rural em razão da ausência de comprovação de efetivo pagamento.

Afirma em sede recursal que a documentação apresentada é suficiente para a comprovação da despesa incorrida, deixando de comprovar ou justificar a ausência de comprovação do efetivo pagamento.

Inclusive, afirma categoricamente o recorrente que o ônus da comprovação de que os valores não teriam sido pagos incumbiria à fiscalização:

Em síntese, era poder-dever da autoridade fiscal autuante demonstrar que tais recibos não correspondiam à verdade dos fatos, isto é, que as partes não receberam os valores declarados em recibos, poder-dever do qual não se desincumbiu.

Considerando que a Recorrente não trouxe nenhum argumento e/ou justificativa capaz de demonstrar equívoco no Acórdão recorrido, por concordar com os fundamentos utilizados, e por estar a decisão recorrida de acordo com a jurisprudência deste CARF, decido mantê-lo por seus próprios fundamentos, valendo-me do artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/995 c/c o artigo 114, §12, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”), o qual adoto como razão de decidir, *in verbis*:

A autoridade fiscal glosou diversas despesas escrituradas no livro caixa da atividade rural em razão da ausência de comprovação do efetivo pagamento às pessoas indicadas como beneficiárias.

Em decorrência de tais glosas, foi realizada nova apuração do resultado da atividade rural.

Sobre esta questão o impugnante alegou que as despesas foram efetivamente realizadas e estão devidamente provadas por documentos cujas regularidade e veracidade não foram descaracterizadas pela autoridade fiscal.

Vejamos as justificativas apresentadas pela autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal:

Observa-se, no entanto, que muitas destas Notas Fiscais não correspondem aos valores de receita informados ao Fisco pelos produtores que seriam os emitentes destas notas.

Muitos destes produtores, inclusive, declararam ao Fisco receitas de atividade rural incompatíveis com as notas apresentadas. Tais fatos evidenciam relevante contradição:

se os pagamentos efetivamente ocorreram, haveria omissão de rendimentos por parte do recebedor; se os pagamentos não se efetivaram, há dedução indevida por parte de quem os considerou como despesa.

O contribuinte apresenta recibos que teriam sido assinados pelos produtores rurais, mas não consegue comprovar a efetivação de repasses em favor destes. Em mais de uma ocasião, o contribuinte foi intimado a apresentar transferências bancárias, depósitos, ordens de pagamento ou ainda, após a apresentação dos recibos, comprovantes de saques bancários em data e valor compatível com as informações de pagamento constantes dos recibos; entretanto, o Sujeito Passivo não conseguiu apresentar nenhum destes documentos.

Apesar da total ausência de comprovação do pagamento das supostas compras de gado, realizamos algumas diligências para tentar apurar a veracidade das alegações do fiscalizado. O resultado destas diligências estão relatados abaixo:

- JOSE LUIZ DA COSTA, em cujo nome foram apresentadas Notas Fiscais no valor total de R\$ 1.800.000,00 em 2015 (todas emitidas em 23/12/2015). O Sr. JOSE LUIZ DA COSTA não declara ao Fisco a percepção de receitas compatíveis com estes valores. Este fornecedor foi objeto de diligência emitida por esta fiscalização tributária, mas não foi localizado em nenhum dos endereços a ele vinculados. Não há despesas com frete relacionadas ao transporte destes bovinos (seja por meio de indicações nas próprias notas fiscais, sejam registros destas despesas em Livro Caixa). As notas fiscais em nome de JOSE LUIZ DA COSTA não têm informação sobre GTA;

- ALAERTE ROSA DE SOUSA, em cujo nome foram apresentadas notas no valor de R\$ 150.000,00, datadas de 27/11/2015 (receitas não declaradas ao Fisco). De igual modo, ao ser intimado a comprovar os repasses em favor deste produtor, o contribuinte não consegue apresentar comprovantes de que efetivamente repassou à contraparte os valores indicados nas Notas Fiscais;

- RENATO PERES, em cujo nome foram apresentadas notas no valor de R\$ 1.547.762,28, datadas de 14/04/2015. Tais receitas não foram declaradas ao Fisco pelo Sr. RENATO PERES (que declara ter recebido, em ABRIL/2015, receitas de atividade rural de R\$ 108.150,00, tão somente). Intimado a prestar esclarecimentos a respeito, este diligenciado não foi localizado;

- ILTON OLIVEIRA DE SA, em cujo nome foram apresentadas Notas Fiscais datadas de 12/12/2015, cuja soma perfaz o total de R\$ 450.000,00 (valores incompatíveis com as informações declaradas ao Fisco). Intimado em mais

de uma oportunidade a prestar esclarecimentos a respeito, este diligenciado não se manifestou perante a fiscalização tributária;

- MAURO PEREIRA DE BRITO, em cujo nome foram apresentadas Notas Fiscais datadas de 21/12/2015, cuja soma perfaz o total de R\$ 360.000,00 (valores incompatíveis com as receitas declaradas ao Fisco). Intimado em mais de uma oportunidade a prestar esclarecimentos a respeito, este diligenciado não se manifestou perante a fiscalização tributária;

- JOSE DE SOUZA BRITO, em cujo nome foram apresentadas Notas Fiscais que teriam sido emitidas entre 15 e 17/10/2015, cuja soma perfaz o total de R\$ 1.552.213,43 (valores incompatíveis com as receitas declaradas ao Fisco). Embora devidamente intimado, o Sr. JOSE DE SOUZA BRITO não prestou os esclarecimentos solicitados pelo Fisco. As informações constantes da DIMOF apresentada em nome deste, por parte de Instituições Financeiras, são incompatíveis com o recebimento dos valores indicados nas Notas Fiscais e no recibo apresentado;

- MIGUEL ANTONIO TEIXEIRA, em cujo nome foram enviadas Notas Fiscais no valor de R\$ 150.000,00, datadas de 27/11/2015 (valores incompatíveis com as informações declaradas ao Fisco). Intimado a prestar esclarecimentos a respeito, este diligenciado não foi localizado;

- MOACIR ALVES DE CARVALHO, em cujo nome foram enviadas Notas Fiscais no valor de R\$ 450.000,00, datadas de 27/11/2015 (valores incompatíveis com as informações declaradas ao Fisco). Intimado, o contribuinte em questão declarou que não recebeu as importâncias constantes das Notas Fiscais apresentadas ao Fisco.

Como pode ser observado foram apurados fortes indícios de que tais operações de compra e venda de gado não ocorreram efetivamente. Estas operações, sem exceção, representam expressivos montantes de recursos, ou seja, são operações que não poderiam ter sido pagas com recursos “disponíveis na carteira”. A forma que o autuado teria para provar que tais operações ocorreram efetivamente seria apresentar e comprovar como teriam ocorrido tais pagamentos, nº entanto, apesar de ter sido devidamente intimado, nada comprovou.

Passemos agora à análise das operações realizadas entre o fiscalizado, seu cônjuge e seu filho. Sobre esta situação assim relatou a autoridade fiscal:

O cônjuge e o filho emitem notas fiscais de vendas em favor do autuado, que por sua vez também emite notas fiscais de vendas em favor destes. Nem o contribuinte ora autuado, nem seus familiares, conseguem demonstrar que tais transferências de fato ocorreram (em que pese tenham sido solicitados em mais de uma oportunidade a fazê-lo). Em adição, a e-financeira apresentada em nome de ANDREA STIVAL pelas Instituições Financeiras nas quais manteve conta bancária durante o ano de

2016 revela que não houve recebimento de importâncias compatíveis com as notas fiscais e os recibos apresentados ao Fisco.

De forma semelhante, o filho emitiu notas no valor de R\$ 657.766,00 em ABR/2016, e assinou recibo atestando que recebeu estes valores em 26/04/2016; porém, as declarações e financeira prestadas por instituições nas quais manteve conta demonstra que este não recebeu repasses deste montante, no período indicado.

Na falta de evidências mínimas que comprovem estes repasses de recursos, resta claro que as transferências entre as partes não se concretizaram.

Mesmo que tenha havido movimentação de rebanho entre as propriedades, os elementos apontam sempre na direção da inexistência de repasse financeiro entre as partes, conforme demonstrado. Por outro lado, trata-se do mesmo núcleo familiar;

neste sentido, não seria correto considerar que a receita ocorreu, mas a despesa não.

Assim, a fiscalização considerou que, tendo em vista todos integrarem o mesmo núcleo familiar, o fato de não existir nos autos comprovantes mínimos que demonstrem os repasses, a possibilidade de que animais sejam transferidos entre propriedades da mesma família a critério dos produtores e segundo a conveniência destes, sem que isso implique efetivas transferências de recursos entre os envolvidos, o mais correto, neste caso, é desconsiderar tanto as despesas quanto as receitas relacionadas a estas partes.

Considerando que o imposto de renda da pessoa física é regido pelo “regime de caixa”, e considerando que o autuado e seus familiares, apesar de intimados, não conseguiram comprovar o efetivo pagamento/recebimento das operações de compra e venda de gado, tais operações devem ser desconsideradas.

Ante o exposto, devem ser glosadas as despesas indicadas no ANEXO II ao Termo de Verificação Fiscal, por se tratar de despesas em relação às quais foram verificados indícios da inexistência de repasses entre as partes, e em relação às quais o contribuinte, devidamente intimado, em mais de uma oportunidade, não conseguiu comprovar o efetivo pagamento dos valores ali indicados.

Está correta, portanto, a nova apuração do resultado da atividade rural realizada pela autoridade fiscal.

Em sede de Jurisprudência deste CARF, colaciono os julgados abaixo:

Número do processo: 15956.000023/2011-63

Turma: Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção

Câmara: Primeira Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed May 08 00:00:00 UTC 2024

Ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2008

DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. LIVRO CAIXA DA ATIVIDADE RURAL. DESPESAS DE CUSTEIO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PAGAMENTO. Por conta do valor elevado da Nota Fiscal relacionada a compra de produto registrado no Livro Caixa da Atividade Rural como despesa de custeio, pode a autoridade fiscal exigir a comprovação do efetivo pagamento do valor consignado na Nota Fiscal apresentada, sob o fundamento legal expresso nos parágrafos do artigo 62 do Decreto nº 3.000, de 1999 (vigente à época). Registrada a Nota Fiscal como despesa de custeio, obriga-se o contribuinte a comprovar o efetivo pagamento, devendo haver compatibilidade entre data e valor.

Número da decisão: 2102-003.343

Nome do relator: RODRIGO ALEXANDRE LAZARO PINTO

Número do processo: 10680.724527/2010-55

Turma: Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Thu Jul 11 00:00:00 UTC 2024

Ementa:

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

DESPESAS COM LIVRO CAIXA. DEDUÇÃO. GLOSA. MANUTENÇÃO. PROVA DO EFETIVO PAGAMENTO. AUSÊNCIA. Ausente nos autos a prova do efetivo pagamento de despesa escriturada em Livro Caixa e utilizada como dedução da base de cálculo do imposto devido, mantém-se o lançamento.

Número da decisão: 2301-011.381

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. (documento assinado digitalmente) Diogo Cristian Denny – Presidente e Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Honório Albuquerque de Brito

(suplente convocado(a)), Rodrigo Rigo Pinheiro, Paulo Cesar Mota e Diogo Cristian Denny (Presidente).

Desta forma, mantenho a decisão recorrida no ponto.

VI. Inaplicabilidade de multa de ofício qualificada de 150% por omissão de resultado tributável da atividade rural

Conforme se constata do Relatório Fiscal a qualificação da multa se deu sob o seguinte fundamento:

IV – DAS MULTAS APLICÁVEIS

110. (...) Em relação às glosas indicadas no ANEXO II, bem como em relação à apuração de Ganho de Capital (ANEXO III), e **considerando a conduta adotada pelo fiscalizado e o descrito neste Auto de Infração, deve ser aplicada a multa qualificada (Lei 9.430/1996, Art. 44, § 1º), tendo em vista a constatação de fatos que, em tese, afrontam os Arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964**, bem como os Arts. 1º e 2º da Lei 8.137/1990.

Sustenta o recorrente a inexistência de comprovação de conduta dolosa.

Entendo que merece guarida a afirmação do recorrente.

Para a aplicação da multa qualificada é necessário comprovar o evidente intuito de sonegação ou de fraude, a partir de ação ou omissão dolosa, conforme previsão dos art. 71 a 73 da Lei n 4.502/64:

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;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Neste mesmo sentido, as Súmulas CARF nº 14 e 25:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 383](#), de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Deve, desta forma, restar comprovado pela fiscalização que o contribuinte praticou ação ou omissão dolosa no sentido de suprimir o recolhimento de tributos, mediante práticas que impeçam ou retardem o conhecimento do fato pelo fisco, ou excluam ou posterguem a ocorrência do Fato Gerador.

No caso dos autos, tanto o lançamento quanto sua manutenção neste recurso se deram única e exclusivamente pela ausência de comprovação tanto da existência das benfeitorias, quanto do efetivo pagamento dos valores lançados como despesas. Não restou comprovado, todavia, a manifesta conduta dolosa do contribuinte em lesar o erário.

Com isto, entendo por afastar a qualificação da multa, reduzindo-a para o patamar de 75%.

Conclusão

Ante o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício.

Assinado Digitalmente

João Ricardo Fahrion Nüske

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Marcus Gaudenzi de Faria**, redator designado

Em que pese acompanhar o voto do conselheiro relator nas demais questões suscitadas no presente processo, ousa discordar no que tange à qualificação da multa, em relação aos lançamentos vinculados aos anexos II e III do Termo de Verificação Fiscal.

Revisitando o relatório, importa destacar:

Definição das multas aplicáveis:

*IV – DAS MULTAS APLICÁVEIS 110. Em relação às glosas simples (ANEXO I) deve ser aplicada a multa de ofício, no valor de 75% do tributo (Lei 9.430/1996, Art. 44, Inciso I). **Em relação às glosas indicadas no ANEXO II, bem como em relação à apuração de Ganho de Capital (ANEXO III), e considerando a conduta adotada pelo fiscalizado e o descrito neste Auto de Infração, deve ser aplicada a multa qualificada (Lei 9.430/1996, Art. 44, § 1º), tendo em vista a constatação de fatos que, em tese, afrontam os Arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964, bem como os Arts. 1º e 2º da Lei 8.137/1990.(grifei)***

No que tange ao anexo II, trata-se de glosas de despesas de atividade Rural, cabe destacar que o autuado inseriu Receitas de alienação da Propriedade como sendo ganhos de atividade rural o relatório aponta uma série de constatações:

16. Em maio, o contribuinte apresentou resposta à Intimação Fiscal, afirmando que já teria apresentado cópias das escrituras públicas de compra e venda na resposta apresentada ao Fisco em novembro (o que não é verdade, como se pode constatar dos documentos apresentados, já que somente foram juntadas as matrículas dos imóveis, sem as escrituras de compra e venda, promessas de compra e venda, ou qualquer outro documento equivalente – principalmente, não foi apresentado nenhum documento hábil e idôneo capaz de demonstrar que existissem benfeitorias nas propriedades rurais, quando de sua aquisição, nem que algum valor fora atribuído a elas, apartado dos valores da terra nua). Foi apresentado em anexo o contrato de adiantamento para entrega de produção futura, datado de 07/08/2015, acrescentando que os produtos foram entregues durante o ano de 2016 e contabilizados no respectivo livro caixa. Também foram juntadas cópias dos respectivos Livros Caixa da atividade rural, dos anos 2015 e 2016, inclusive com cópias em arquivos digitais (arquivos no formato DBK)

.....

*17. Segundo tais informações, o total dos recebimentos informados corresponderia a R\$ 6.977.116,51. Este valor, no entanto, não contempla todos os pagamentos recebidos, já que a adquirente (SIMOES INVEST) já havia, nesta ocasião, respondido intimação fiscal emitida em sede de diligência, apontando dois outros pagamentos efetuados, um em 11/04/2017 (R\$ 1.910.140,00) e outro em 13/06/2018 (R\$ 200.000,00). É possível que o contribuinte tenha mencionado apenas aqueles pagamentos ocorridos nos anos em análise por esta fiscalização tributária (o que poderia justificar a não prestação de informações sobre estes últimos pagamentos, ocorridos em 2017); ainda assim, o correto seria apontar todos os pagamentos recebidos, a fim de apresentar ao Fisco a mais pura verdade dos fatos. **É interessante observar que parte dos pagamentos não é proveniente da empresa adquirente, mas de terceiros (FLOW CIA SECURITIZADORA, COBRAFAS CIA SECURITIZADORA, etc), aparentemente remetidos sob ordens da adquirente (SIMOES INVEST LTDA). A despeito disso, está claro que foram destinados ao alienante.***

18. Adicionalmente, o contribuinte esclareceu que não houve atividade rural no imóvel (a informação constante da DIRPF teria sido mero erro de preenchimento), e apresentou

contrato para entrega futura de produção rural firmado entre sua pessoa e a COOPERATIVA DOS PRODUTORES DE CARNE E DERIVADOS DE GURUPI, no valor de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), prevendo a entrega para o ano de 2016.

19. Os Livros Caixa da atividade rural apresentados pelo contribuinte coincidem, em seus somatórios mensais, com as informações prestadas na respectiva DIRPF, relativamente à atividade rural desenvolvida. **Entretanto, o Demonstrativo de Movimentação de Rebanho relativo ao ano 2015 não corresponde ao que consta do Livro Caixa, já que as informações prestadas ao Fisco indicam que não teria havido movimentação de rebanho no período, com a manutenção dos estoques iniciais existentes, em franca contradição com as informações de receitas e despesas escrituradas no Livro Caixa ora apresentado à fiscalização tributária.(grifei)**

A evolução do procedimento de auditoria resultou numa série de diligências a diversos intervenientes onde, nos itens 44 a 66 do relatório fiscal são verificadas diversas operações realizadas.

Dos fatos apurados:

Atividade Rural (transcritas do acórdão recorrido)

Vejamos as justificativas apresentadas pela autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal: Observa-se, no entanto, que muitas destas Notas Fiscais não correspondem aos valores de receita informados ao Fisco pelos produtores que seriam os emitentes destas notas. Muitos destes produtores, inclusive, declararam ao Fisco receitas de atividade rural incompatíveis com as notas apresentadas

. Tais fatos evidenciam relevante contradição: se os pagamentos efetivamente ocorreram, haveria omissão de rendimentos por parte do recebedor; se os pagamentos não se efetivaram, há dedução indevida por parte de quem os considerou como despesa.

O contribuinte apresenta recibos que teriam sido assinados pelos produtores rurais, mas não consegue comprovar a efetivação de repasses em favor destes. Em mais de uma ocasião, o contribuinte foi intimado a apresentar transferências bancárias, depósitos, ordens de pagamento ou ainda, após a apresentação dos recibos, comprovantes de saques bancários em data e valor compatível com as informações de pagamento constantes dos recibos; entretanto, o Sujeito Passivo não conseguiu apresentar nenhum destes documentos. Apesar da total ausência de comprovação do pagamento das supostas compras de gado, realizamos algumas diligências para tentar apurar a veracidade das alegações do fiscalizado. O resultado destas diligências estão relatados abaixo:

- JOSE LUIZ DA COSTA, em cujo nome foram apresentadas Notas Fiscais no valor total de R\$ 1.800.000,00 em 2015 (todas emitidas em 23/12/2015). O Sr. JOSE LUIZ DA COSTA não declara ao Fisco a percepção de receitas compatíveis com estes valores. **Este fornecedor foi objeto de diligência emitida por esta fiscalização tributária, mas não foi localizado em nenhum dos endereços a ele vinculados. Não há despesas com frete relacionadas ao transporte destes bovinos (seja por meio de indicações nas próprias notas fiscais, sejam registros destas despesas em**

Livro Caixa). As notas fiscais em nome de JOSE LUIZ DA COSTA não têm informação sobre GTA¹;

- ALAERTE ROSA DE SOUSA, em cujo nome foram apresentadas notas no valor de R\$ 150.000,00, datadas de 27/11/2015 (receitas não declaradas ao Fisco). De igual modo, ao ser intimado a comprovar os repasses em favor deste produtor, o contribuinte não consegue apresentar comprovantes de que efetivamente repassou à contraparte os valores indicados nas Notas Fiscais;

- RENATO PERES, em cujo nome foram apresentadas notas no valor de R\$ 1.547.762,28, datadas de 14/04/2015. Tais receitas não foram declaradas ao Fisco pelo Sr. RENATO PERES (que declara ter recebido, em ABRIL/2015, receitas de atividade rural de R\$ 108.150,00, tão somente). Intimado a prestar esclarecimentos a respeito, este diligenciado não foi localizado;

- ILTON OLIVEIRA DE SA, em cujo nome foram apresentadas Notas Fiscais datadas de 12/12/2015, cuja soma perfaz o total de R\$ 450.000,00 (valores incompatíveis com as informações declaradas ao Fisco). Intimado em mais de uma oportunidade a prestar esclarecimentos a respeito, este diligenciado não se manifestou perante a fiscalização tributária;

- MAURO PEREIRA DE BRITO, em cujo nome foram apresentadas Notas Fiscais datadas de 21/12/2015, cuja soma perfaz o total de R\$ 360.000,00 (valores incompatíveis com as receitas declaradas ao Fisco). Intimado em mais de uma oportunidade a prestar esclarecimentos a respeito, este diligenciado não se manifestou perante a fiscalização tributária;

- JOSE DE SOUZA BRITO, em cujo nome foram apresentadas Notas Fiscais que teriam sido emitidas entre 15 e 17/10/2015, cuja soma perfaz o total de R\$ 1.552.213,43 (valores incompatíveis com as receitas declaradas ao Fisco). Embora devidamente intimado, o Sr. JOSE DE SOUZA BRITO não prestou os esclarecimentos solicitados pelo Fisco. ***As informações constantes da DIMOF apresentada em nome deste, por parte de Instituições Financeiras, são incompatíveis com o recebimento dos valores indicados nas Notas Fiscais e no recibo apresentado;***

- MIGUEL ANTONIO TEIXEIRA, em cujo nome foram enviadas Notas Fiscais no valor de R\$ 150.000,00, datadas de 27/11/2015 (valores incompatíveis com as informações declaradas ao Fisco). Intimado a prestar esclarecimentos a respeito, este diligenciado não foi localizado;

- MOACIR ALVES DE CARVALHO, em cujo nome foram enviadas Notas Fiscais no valor de R\$ 450.000,00, datadas de 27/11/2015 (valores incompatíveis com as informações declaradas ao Fisco). ***Intimado, o contribuinte em questão declarou que não recebeu as importâncias constantes das Notas Fiscais apresentadas ao Fisco***

Como pode ser observado foram apurados fortes indícios de que tais operações de compra e venda de gado não ocorreram efetivamente. Estas operações, sem exceção, representam expressivos montantes de recursos, ou seja, são operações que não poderiam ter sido pagas com recursos “disponíveis na carteira”. A forma

¹ Em que pese a possibilidade de venda com frete por conta do comprador ou do vendedor, a GTA é documento obrigatório para o transporte de bovinos vivos.

que o autuado teria para provar que tais operações ocorreram efetivamente seria apresentar e comprovar como teriam ocorrido tais pagamentos, no entanto, apesar de ter sido devidamente intimado, nada comprovou.

Passemos agora à análise das operações realizadas entre o fiscalizado, seu cônjuge e seu filho. Sobre esta situação assim relatou a autoridade fiscal: O cônjuge e o filho emitem notas fiscais de vendas em favor do autuado, que por sua vez também emite notas fiscais de vendas em favor destes.

Nem o contribuinte ora autuado, nem seus familiares, conseguem demonstrar que tais transferências de fato ocorreram (em que pese tenham sido solicitados em mais de uma oportunidade a fazê-lo). Em adição, a e-financeira apresentada em nome de ANDREA STIVAL **pelas Instituições Financeiras nas quais manteve conta bancária durante o ano de 2016 revela que não houve recebimento de importâncias compatíveis com as notas fiscais e os recibos apresentados ao Fisco.**

De forma semelhante, o filho emitiu notas no valor de R\$ 657.766,00 em ABR/2016, e assinou recibo atestando que recebeu estes valores em 26/04/2016; porém, as declarações e-financeira **prestadas por instituições nas quais manteve conta demonstra que este não recebeu repasses deste montante, no período indicado.** Na falta de evidências mínimas que comprovem estes repasses de recursos, resta claro que as transferências entre as partes não se concretizaram.

Mesmo que tenha havido movimentação de rebanho entre as propriedades, os elementos apontam sempre na direção da inexistência de repasse financeiro entre as partes, conforme demonstrado.

Por outro lado, trata-se do mesmo núcleo familiar; neste sentido, não seria correto considerar que a receita ocorreu, mas a despesa não. Assim, a fiscalização considerou que, tendo em vista todos integrarem o mesmo núcleo familiar, o fato de não existir nos autos comprovantes mínimos que demonstrem os repasses, a possibilidade de que animais sejam transferidos entre propriedades da mesma família a critério dos produtores e segundo a conveniência destes, sem que isso implique efetivas transferências de recursos entre os envolvidos, o mais correto, neste caso, é desconsiderar tanto as despesas quanto as receitas relacionadas a estas partes.

Considerando que o imposto de renda da pessoa física é regido pelo “regime de caixa”, e considerando que o autuado e seus familiares, apesar de intimados, não conseguiram comprovar o efetivo pagamento/recebimento das operações de compra e venda de gado, tais operações devem ser desconsideradas.

Ante o exposto, devem ser glosadas as despesas indicadas no ANEXO II ao Termo de Verificação Fiscal, por se tratar de despesas em relação às quais foram verificados indícios da inexistência de repasses entre as partes, **e em relação às quais o contribuinte, devidamente intimado, em mais de uma oportunidade, não conseguiu comprovar o efetivo pagamento dos valores ali indicados.**

Está correta, portanto, a nova apuração do resultado da atividade rural realizada pela autoridade fiscal.

Operações sujeitas a ganho de Capital

66. Como mencionado, o contribuinte sob procedimento fiscal alienara em favor de SIMOES INVEST LTDA, em JUN/2015, nove propriedades rurais situadas em ALIANÇA DO TOCANTINS-TO, denominados FAZENDA MORADA DO BOI, pelo valor de R\$ 10.000.000,00 (DEZ MILHÕES DE REAIS), dos quais R\$ 150.000,00 foram atribuídos à terra nua e o restante (R\$ 9.850.000,00) foram atribuídos às benfeitorias que alegadamente existiriam nestas propriedades.

67. Como mencionado, no acordo relativo à alienação, atribuiu-se à terra nua o valor correspondente a 1,5% do total pago, ao passo que às benfeitorias foi atribuído valor correspondente a 98,5% do total pago pelo imóvel. As informações prestadas pela prefeitura de ALIANÇA DO TOCANTINS evidenciam que o valor atribuído à Terra Nua por ocasião da venda (cerca de R\$ 94,67 por hectare) são claramente incompatíveis com os valores mínimos utilizados para cálculo do ITR incidente sobre tais áreas. Tal constatação, por si só, já autorizaria a desconsideração dos valores atribuídos à terra nua e às benfeitorias, tendo em vista a evidente divergência para com a realidade verificada.

68. Em adição, o contribuinte foi intimado, em reiteradas oportunidades, a apresentar documentos demonstrando (1) as benfeitorias existentes nos imóveis, quando das respectivas aquisições e (2) as edificações, construções e melhorias que teriam sido realizadas pelo próprio alienante, após a aquisição das propriedades.

68.1. Em resposta a tais questionamentos, o contribuinte não apresentou as escrituras públicas de compra e venda formalizadas na época em que adquiriu cada uma das propriedades rurais que mais tarde seriam vendidas à SIMOES INVEST LTDA (embora expressamente solicitado a fazê-lo em mais de uma oportunidade). Em vez disto, limitou-se a apresentar apenas as matrículas dos imóveis, que mencionam as escrituras públicas relativas à aquisição, mas que não contém quaisquer informações sobre eventuais existências de benfeitorias nestas propriedades, ou mesmo relacionadas aos valores porventura atribuídos a estas benfeitorias. **Em um primeiro momento, o contribuinte declarou expressamente que “quando da aquisição da propriedade rural, não existiam benfeitorias no imóvel”. Mais tarde, passou a contradizer tal declaração, declarando a existência de benfeitorias nestes imóveis, quando das respectivas aquisições, sem contudo apresentar documentos que demonstrassem a existência de tais benfeitorias.**

68.2. Tampouco apresentou documentos comprobatórios de que ele próprio teria sido o responsável pela edificação, construção e implantação das melhorias que, segundo alegado, existiriam nos imóveis quando da alienação em favor da SIMOES INVEST LTDA.

Posteriormente, a alegação do recorrente que estaria desobrigado de apresentar a documentação acerca das alegadas benfeitorias é refutada, uma vez que o fato gerador em debate é a venda do imóvel e, neste caso é de responsabilidade do vendedor a demonstração que pode reduzir o valor ofertado à tributação.

....

79. Como mencionado neste termo, o contribuinte não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, nem a existência de benfeitorias nas propriedades rurais alienadas, nem seus eventuais custos de aquisição, construção, implantação,

etc. E, conforme jurisprudência vigente, também já mencionada neste termo, a comprovação da existência destas benfeitorias, e seus respectivos custos, é de responsabilidade do alienante, devendo ser apresentada ao Fisco, enquanto não alcançada a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relacionados à operação.

80. Em suas declarações anteriores, prestadas ao Fisco, o Sujeito Passivo não informa, nos campos correspondentes, a existência de bens da atividade rural vinculados às propriedades rurais que viriam a ser alienadas em JUN/2015.

81. Tampouco restou demonstrado que as despesas relacionados à aquisição e ou edificação de benfeitorias tenham sido consideradas como despesas de atividade rural (na verdade, o contribuinte sequer conseguiu demonstrar o valor dispendido nas benfeitorias, embora tenha sido diversas vezes solicitado a fazê-lo, o que inviabiliza qualquer análise que tenha por objeto a escrituração destes valores). 82.

O legislador, ao estabelecer que no cálculo do ganho de capital relativo à alienação de imóvel rural, deveria se computar somente o valor da terra nua, quis incentivar o uso de benfeitorias que fossem necessárias para o desenvolvimento da atividade rural, de forma a facultar ao produtor rural o aproveitamento das mesmas condições fiscais daquela atividade. Entretanto, este incentivo impõe ao contribuinte o cumprimento de determinadas formalidades que respaldem a opção mais benéfica concedida.

83. Portanto, há uma relação entre a opção de consideração do gasto como investimento em benfeitoria que repercute no momento da alienação do imóvel rural, pois se o alienante OPTA pela consideração do investimento em benfeitorias cujo valor foi deduzido em face das despesas da atividade rural, sua alienação constituirá receita da mesma atividade. Porém, se OPTA pela consideração do investimento em benfeitorias cujo valor NÃO foi deduzido em face das despesas da atividade rural, sua alienação integrará o cálculo do ganho de capital.

84. A legislação permitiu ao contribuinte optar pelo critério que produza efeitos mais favoráveis para si, mas também trouxe ônus e obrigações. Para que o investimento realizado no imóvel rural seja considerado benfeitoria na determinação do valor da terra nua, deve, necessariamente, ter sido dispendido na realização de um dos itens constantes da Portaria GB-23/70, a qual discrimina, exaustivamente, os investimentos em imóveis rurais que podem ser considerados como tal, o que está de acordo com o conceito de benfeitoria que se depreende dos artigos 7º, parágrafo único, e 8º, parágrafo único, da Instrução Normativa n.º 125, de 26 de novembro de 1992. **Além disso, é indispensável que tenha sido informado na declaração de bens, devendo o contribuinte considerar o seu custo como despesa da atividade rural à época dos dispêndios, os quais devem ser comprovados por meio de documentação hábil. Acrescente-se a isso o fato de que, em se tratando de apuração de ganho de capital, tais documentos que comprovam a realização de despesas em benfeitorias devem ser conservados até a data da alienação do imóvel.(grifei)**

85. Como destacado, o contribuinte não só não demonstra o valor dispendido em tais benfeitorias (seja naquelas que já existiam nos imóveis quando de sua aquisição, seja naquelas que alegadamente teriam sido realizadas nos anos de 2000 a 2009), como também não as elenca no rol de bens relacionados à atividade rural

e, em complemento, ao descrevê-las apenas de forma genérica e sem qualquer documento comprobatório, não consegue demonstrar que possam efetivamente ser considerados benfeitorias da atividade rural, nos termos mencionados. Neste diapasão, há farta jurisprudência no sentido de que tais documentos devem ser conservados e apresentados ao Fisco, quando requerido.

86. Portanto, concluímos que deve ser considerado como Valor de Alienação o valor total da alienação, qual seja R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais), pois a simples declaração do interessado não prova a existência das benfeitorias, muito menos o seu valor, devendo os documentos comprobatórios dos dispêndios realizados em benfeitorias serem mantidos, para apresentação ao fisco, até a data da alienação do imóvel. **Além disso, as benfeitorias elencadas na resposta, sequer estão relacionadas na declaração de bens da atividade rural.**

87. O descumprimento dos requisitos acima mencionados impossibilita a utilização da opção mais vantajosa prevista na alínea a, do inciso VI, do Art. 19, da Instrução Normativa SRF Nº 84, de 11 de outubro de 2001, que permite que o valor do imóvel rural corresponda exclusivamente ao valor da terra nua. **Deste modo, o valor da alienação será todo o valor do imóvel, uma vez que não houve comprovação por documentação hábil e idônea a dedução das despesas com benfeitorias.**

Neste contexto, reputo claro e cristalino o apontamento da autoridade lançadora – O recorrente não demonstrou a existência e os gastos para implantação de benfeitorias alegadas e, na venda, convertera 98,5% do valor da propriedade em nesta condição, a fim de tangenciar a tributação sobre o ganho de capital, posto que o valor de aquisição da terra estava devidamente apurado nos anos anteriores. Destaca ainda que tais benfeitorias não foram acrescidas no patrimônio da propriedade ou mesmo incorporadas como gastos da atividade rural (situação na qual não seria permitida a dedução da variação patrimonial).

Assim, o julgador de piso se manifestou acerca do tema:

Da análise dos dispositivos legais expostos, podemos constatar que a multa de ofício de 150% é aplicada, de maneira geral, nos casos de sonegação, fraude ou conluio. Conforme relatado no termo de verificação fiscal o contribuinte não comprovou o pagamento de diversas operações de compra de gado, tendo reduzido, indevidamente, o resultado tributável da atividade rural (anexo II).

Além disto o contribuinte não comprovou a existência de benfeitorias nos imóveis vendidos, tendo reduzido, indevidamente, o ganho de capital apurado na venda dos imóveis(anexo III). Tais procedimentos caracterizam ação dolosa na apuração do imposto de renda da pessoa física. Assim, estando materializada a situação prevista no § 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, cabe à Autoridade Fiscal, por força de sua atividade vinculada, aplicar a multa de ofício.

Ao inserir tais informações, das quais, após reiteradas intimações, o contribuinte demonstra não possuir documentos capazes de justificar benfeitorias apontadas, prestando declarações sem o suporte exigido, e, neste caso, comprovadamente, com a finalidade de reduzir o imposto devido.

Assim, não encontro reparo ao decidido no acórdão recorrido, no tocante à motivação para a aplicação da multa.

Todavia, dado o questionamento, cabe destacar, para o caso em discussão a necessidade de aplicação da retroatividade benigna, uma vez que o Poder Legislativo, em sensibilidade ao tema em litígio, promoveu alteração recente na legislação afeta ao caso.

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c”, que ora transcrevo:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse pressuposto, a Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, deu nova conformação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, refletindo diretamente na penalidade apurada por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, a multa de ofício qualificada ora em litígio teve seu percentual reduzido de 150% (cento e cinquenta por cento) para 100% (cem por cento), *verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado 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, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; [...]

Assim entendido, referida penalidade deverá ser recalculada, aí se considerando o percentual atualmente vigente, que é de 100% (cem por cento).

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do recursos voluntário, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para reconhecer a necessária redução da multa de ofício qualificada para o percentual de 100%, em observância ao disposto no artigo 8º da Lei 14.689/2023

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria