



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.725920/2017-97
ACÓRDÃO	2201-012.738 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TULIO VILELA MIARI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. VALOR DA TERRA NUA (VTN). INEXISTÊNCIA DE DIAT NO ANO DA ALIENAÇÃO. APLICAÇÃO DO REGIME GERAL.

A partir da Lei nº 9.393/1996, a apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural vincula-se ao Valor da Terra Nua declarado no Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT), nos anos da aquisição e da alienação. Inexistindo DIAT válida no exercício correspondente, ou tendo a alienação ocorrido antes de sua entrega, é inaplicável o art. 19 da referida lei, devendo o ganho de capital ser apurado com base nos valores efetivos constantes dos documentos de aquisição e alienação.

INSTRUÇÃO NORMATIVA. REGULAMENTAÇÃO DO ART. 19 DA LEI Nº 9.393/1996. INEXISTÊNCIA DE INOVAÇÃO NORMATIVA. ALEGADA DESIGUALDADE ENTRE CONTRIBUINTES. IMPROCEDÊNCIA.

A instrução normativa que condiciona a utilização do Valor da Terra Nua à efetiva entrega da DIAT não inova no ordenamento jurídico, limitando-se a regulamentar a aplicação do art. 19 da Lei nº 9.393/1996, em consonância com o modelo declaratório adotado pelo legislador. A alegada desigualdade entre contribuintes que alienam imóveis rurais antes ou após o prazo de entrega da declaração decorre da própria opção legal, e não de criação infralegal de critério tributário distinto.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. BENFEITORIAS.

Constatado que o custo das benfeitorias não foi escriturado pelo sujeito passivo como despesas da atividade rural, somente se ficar comprovado, por meio de documentação hábil e idônea os gastos efetuados com a

construção das benfeitorias, estes poderão integrar o custo de aquisição do imóvel rural para fins de apuração do ganho de capital obtido na alienação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Cleber Ferreira Nunes Leite, Wilderson Botto (substituto[a] integral), Thiago Alvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Do Auto de Infração

Por esclarecedor, utilizo para compor o presente relatório o resumo constante no acórdão de piso (fls. 669/673):

O contribuinte acima identificado insurge-se contra Auto de Infração de fls. 02/03 (numeração digital), acompanhado dos Demonstrativos de fls. 04/08 e do Termo de Verificação Fiscal de fls. 10/30, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário 2013 e 2014, por meio do qual foi apurado crédito tributário conforme demonstrativo abaixo (em Reais):

[...]

1.1. Conforme a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 03), a exigência decorreu das seguintes infrações à legislação tributária:

INFRAÇÃO 001- Ganho de Capital na Alienação de Bens e Direitos/Omissão/Apuração Incorreta de Ganhos de Capital na Alienação de Bens e Direitos Adquiridos em Reais

No curso da fiscalização restou comprovado que a contribuinte apurou incorretamente ganhos de capital auferidos na alienação de dois imóveis, em 10/05/2013, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante do presente Auto de Infração.

[...]

1.2. De acordo com o supracitado Termo de Verificação Fiscal, durante realização do procedimento fiscalizatório, após diversas intimações e solicitações de documentos ao contribuinte, conforme determinado no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal no 06.1.01.00-2017-00275-3, de 04/04/2017, restou constatado que:

1.2.1. Em 29/11/2012, foi homologado o Formal de Partilha do Sr. Giovani Miari Brito, o qual estabeleceu como herança para o fiscalizado os seguintes bens:

- 25% da Fazenda São José do Rio da Prata e Sussuarana ou Estreito (matrícula nº 13.188) e Fazenda Mônica (matrícula nº 13.187), ambas localizadas no município de Posse/GO;

- 25% dos direitos relativos ao Contrato Particular de Promessa de Permuta sem Torna de Terreno por Unidades Autônomas a Serem Construídas, constituídas pelos apartamentos de nº 1201, 1202 e 2202, bem como pelas respectivas vagas e box de garagem;

- 25% do rebanho bovino no estado de Goiás (Faz. Sta. Mônica), totalizando 1.012 cabeças;

- 25% do rebanho bovino no estado de Goiás (Faz. São José do Rio Prata), totalizando 867 cabeças;

- 14,962% das cotas da empresa TORC – Terraplanagem, Obras Rodoviárias e Construções Ltda., CNPJ nº 17.216.052/0001-00;

- Todos os bens descritos anteriormente foram herdados em conjunto com Cláudia Vilela Miari Cançado, Sílvia Vilela Miari Paulino e Elísio Vilela Miari.

Em 10/05/2013, o contribuinte, juntamente com seus irmãos, vendeu a Fazenda Santa Mônica e a Fazenda São José do Rio da Prata e Sussuarana ou Estreito, ambas registradas no Cartório de Registro de Imóveis e 1º Tabelionato de Notas da Comarca de Posse/GO, a JJB Participações Ltda., CNPJ nº 07.704.148/0001-56, e a J&F Floresta Agropecuária Ltda., CNPJ nº 07.589.548/0001-68, nas seguintes condições:

- Pela venda do imóvel foi pago ao fiscalizado e seus irmãos o valor de R\$ 21.000.000,00, sendo R\$ 4.200.000,00 a título de entrada, paga no ato da assinatura do contrato, e 12 prestações mensais, iguais e sucessivas, sem

acréscimo, no valor de R\$ 1.400.000,00 cada uma, sendo a primeira paga 30 dias após o vencimento da entrada, e as demais, sucessivamente, trinta dias após o vencimento da anterior;

- Consta, ainda no referido contrato, que a posse dos imóveis seria transmitida no ato da assinatura do contrato, a título precário, tornando-se definitiva após o pagamento da última prestação;

- Nos respectivos Demonstrativos de Apuração dos Ganhos de Capital – Bens Imóveis, o fiscalizado e seus irmãos declararam, cada um, os valores a seguir discriminados:

Nome da Fazenda	Valor da alienação (R\$)	Custo de Aquisição (R\$)
Santa Mônica	843.117,22	846.709,24
São José do Rio da Prata	292.416,44	293.662,26
Sussuarana	14.466,33	14.527,97

1.2.2. Analisando-se toda a documentação apresentada ao longo do procedimento fiscal, bem como as informações constantes dos bancos de dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), foi possível constatar que o fiscalizado alienou, no ano calendário sob fiscalização, os bens descritos acima, sendo que em cada situação foi verificado se houve ou não apuração de ganho de capital.

A data de aquisição dos referidos imóveis foi 18/06/2011 (com a abertura da sucessão pelo falecimento de Sr. Giovani Miari Brito), e não 01/01/2013, como informado pelo contribuinte, e a data da alienação foi 10/05/2013, conforme assinatura do Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda dos imóveis rurais descritos.

Considerando-se as datas de aquisição e de alienação mencionadas anteriormente, tem-se que ambas as fazendas foram alienadas antes da entrega do DIAT (06/09/2013) e, pela legislação vigente à época do fato gerador, o cálculo do ganho de capital no caso em tela deve ser realizado com base nos valores reais das transações de compra e de venda e não pela regra geral (VTN).

Os custos de aquisição dos imóveis constantes na Declaração Final de Espólio são os mesmos que constaram no Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital, enquanto no que diz respeito aos valores de alienação consta no Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda de Imóvel Rural celebrado entre o fiscalizado, seus irmãos e as empresas JJB Participações Ltda., CNPJ nº 15.689.716/0001-15, e J&F Floresta Agropecuária Ltda., CNPJ nº 07.589.548/0001-68, que o valor total da transação foi de R\$ 21.000.000,00 (vinte e um milhões de reais), tendo o contribuinte informado no Demonstrativo de

Apuração dos Ganhos de Capital valores de alienação diversos dos apurados pela fiscalização.

Imóvel	Valor da alienação (R\$) (1)	Valor da Alienação (R\$) (2)
Santa Mônica	843.117,22	2.953.283,75
São José do Rio da Prata/SUSSUA	306.882,77	2.296.716,25

(1) Informado no DGCAP

(2) Apurado pela fiscalização

1.3. A partir da documentação reunida no presente procedimento fiscal, dos fatos e das verificações relatados anteriormente, concluiu a autoridade autuante que os rendimentos tributáveis correspondentes a ganhos de capital auferidos pelo contribuinte na alienação da Fazenda Santa Mônica e da Fazenda São José do Rio da Prata e Sussuarana ou Estreito, em maio de 2013, foram apurados incorretamente e, por meio do Programa Ganhos de Capital – Programa de Apuração do Imposto de Renda sobre Ganhos de Capital (GCAP 2013), disponibilizado no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil, calculou-se o valor do imposto sobre o Ganho de Capital na alienação da Fazenda Santa Mônica e da Fazenda São José do Rio da Prata e Sussuarana ou Estreito, conforme Anexo 01 a este Termo. Considerando-se que o contribuinte detém somente 25% de cada imóvel, o valor do imposto apurado, a ele atribuído, corresponde a R\$ 338.914,36.

1.4. Tendo recebido no ano-calendário de 2014 parcelas referentes ao pagamento pela venda das fazendas realizada no ano-calendário anterior, foi apurado o ganho de capital no recebimento dessas parcelas por meio do Programa Ganhos de Capital – Programa de Apuração do Imposto de Renda sobre Ganhos de Capital (GCAP 2014), conforme Anexo 02 deste Termo, tendo-se apurado o imposto a ele correspondente no valor de R\$ 225.942,90.

1.5. Informa a autoridade autuante que restou comprovado que o fiscalizado, juntamente com seus irmãos, omitiu informações à autoridade fazendária, uma vez que, no intuito de não pagar o IRPF devido na apuração de ganho de capital, informou um valor de alienação dos imóveis descritos anteriormente muito inferior ao valor real da transação, sendo, inclusive, inferior ao custo de aquisição desses imóveis, concluindo que o contribuinte praticou conduta definida como sonegação no art. 71 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964, bem como a conduta definida no art. 73 da mesma Lei, impedindo que a autoridade tributária tivesse conhecimento da apuração de ganho de capital na venda das Fazendas Santa Mônica e São José do Rio da Prata e Sussuarana ou Estreito.

Por essa razão, foi aplicada multa de ofício no percentual de 150% sobre o valor do imposto devido conforme previsto no inciso I combinado com o parágrafo 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

1.6. Informa ainda a autoridade autuante que o sujeito passivo foi objeto de Representação Fiscal Para Fins Penais, conforme processo nº 15504.725920/2017-97, tendo em visto a aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, à Infração acima descrita.

Da Impugnação

Cientificado do Auto de Infração na data de 17/07/2017, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – A.R. acostado às fls. 551/552, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 558/580), na data de 16/08/2017 (fl. 558), na qual alegou, em breve síntese, as razões que sintetizo nos tópicos abaixo:

I – Do erro material cometido no Auto de Infração – inexigência de ganho de capital – da apuração equivocada – tributação receita atividade rural – IRPF:

I.1. – Da apuração equivocada do ganho de capital;

II – Da impossibilidade de agravamento da multa de ofício – ausência de má-fé do Impugnante e inexistência de prejuízo ao Erário.

Subsidiariamente, pugna para que sejam excluídos os valores já recolhidos aos cofres públicos como receita da atividade rural.

Da Decisão de Primeira Instância

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP – DRJ/SPO, em sessão realizada na data de 28/08/2018, por meio do acórdão nº 16-83.865 (fls. 668/690), julgou procedente em parte a impugnação apresentada, para desqualificar a multa de ofício e reduzi-la ao percentual de 75%, cujo acórdão restou assim ementado (fls. 668/669):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2014, 2015

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL.

Nos casos em que 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.

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL COM BENFEITORIAS. VALOR DE ALIENAÇÃO.

Somente se as benfeitorias tiverem sido deduzidas como despesa de custeio na apuração da determinação da base de cálculo do imposto da atividade rural, o

valor da alienação referente a elas será tributado como receita da atividade rural, do contrário integram o valor de alienação para fins de apuração do ganho de capital.

Há necessidade de o contribuinte comprovar que ao tempo certo deduziu o valor das benfeitorias como custo ou despesa da atividade rural. A comprovação da realização das benfeitorias e a sua discriminação no anexo da atividade rural são condições indispensáveis para sua integração ao custo do imóvel.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Incabível a aplicação da multa qualificada de 150% quando não está devidamente configurado pela autoridade lançadora a presença do elemento subjetivo do tipo (dolo) na conduta do contribuinte, de forma a demonstrar que este almejou os resultados inculpidos nos artigos de 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, ou mesmo que assumiu o risco de produzi-los.

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A divergência na qualificação jurídica do fato não pode ser equiparado ao evidente intuito de fraude para efeito de aplicação da multa qualificada prevista no artigo 44, II da Lei nº 9.430/96.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Do Recurso Voluntário

Intimado do acórdão de primeira instância por meio do Domicílio Tributário Eletrônico – DTE na data de 18/09/2018, conforme Ciência Eletrônica por Decurso de Prazo (fl. 694), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 697/731) na data de 01/10/2018 (fl. 697), no qual alegou, em síntese, as razões que sintetizo nos tópicos abaixo:

I – Das normas para apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural contidas na Lei nº 9.393/96 e Lei nº 8.023/1990. Incompatibilidade dos critérios estabelecidos na Instrução Normativa SRF nº 84/01, que extrapolam os limites estabelecidos em Lei;

II – Tratamento tributário instituído pela Lei nº 8.023/1990 no tocante à tributação das atividades rurais pelo Imposto de Renda;

III – Da ilegalidade da instrução normativa SRF nº 84/2001. Ofensa ao artigo 97 do CTN e artigo 150, I da CF;

IV – O VTN é o preço de mercado das terras apurado em 1º de janeiro do ano a que referir o DIAT (art. 8º, §2º da Lei nº 9.393/96). Possibilidade de manipulação do prazo de entrega do DIAT pela Receita Federal do Brasil. Ofensa ao princípio da isonomia entre os contribuintes em situação equivalente;

V – Imputação dos valores recolhidos pelo contribuinte a título de IRPF sobre rendimentos de atividade rural. Artigo 150, §3º do CTN.

Por fim, caso seja mantido o lançamento, pugna para que seja compensado com os valores já recolhidos a título de receita da atividade rural.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo – o Recorrente foi intimado da decisão em 18/09/2018 (fl. 694) e apresentou RV em 01/10/2018 (fl. 697) – e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Ganho de Capital na alienação de Imóvel Rural

VTN *versus* valor real

O Recorrente argumenta, em síntese, que a fiscalização e a DRJ equivocaram-se ao aplicar o critério da IN SRF nº 84/2001, em detrimento da Lei nº 9.393/1996, utilizando os valores da escritura de compra e venda. Destaca que, como o VTN de aquisição e de alienação permaneceu inalterado, não houve ganho de capital a tributar, tornando indevido o auto de infração e legítimo o pedido de restituição.

Afirma, ainda, que na data em que houve a alienação dos imóveis rurais, em 10/05/2013, não havia se encerrado o prazo para entrega da DIAT (setembro/2013), a qual foi entregue tempestivamente em 06/09/2013, motivo pelo qual não há que se aplicar a regra subsidiária para apuração do ganho de capital de imóvel rural (valor de aquisição e o custo real de alienação).

Em que pese as razões expostas pelo Recorrente, não lhe assiste razão.

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

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

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

Art. 10. Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se custo de aquisição o valor da terra nua declarado pelo alienante, no Documento de

Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat) do ano da aquisição, observado o disposto nos arts. 8º e 14 da Lei nº 9.393, de 1996.

§ 1º No caso de o contribuinte adquirir:

I - e vender o imóvel rural antes da entrega do Diat, o ganho de capital é igual à diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição;

II - o imóvel rural antes da entrega do Diat e aliená-lo, no mesmo ano, após sua entrega, não ocorre ganho de capital, por se tratar de VTN de aquisição e de alienação de mesmo valor.

§ 2º Caso não tenha sido apresentado o Diat relativamente ao ano de aquisição ou de alienação, ou a ambos, considera-se como custo e como valor de alienação o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação.

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

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

IN SRF 84/2011.

Art. 19. Considera-se valor de alienação:

(...)

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

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

II - o valor efetivamente recebido, nos demais casos.

O contribuinte argumenta que na data em que houve a alienação dos imóveis (10/05/2013) ainda não havia sido entregue a DIAT relativa ao ano-calendário de 2013, uma vez que a venda ocorreu antes do prazo de entrega da DIAT (Setembro/2013), que foi efetivamente entregue em 06/09/2013 (de modo tempestivo).

O Recorrente confunde prazo para declarar com a existência jurídica do VTN.

O fato de o prazo para entrega da DIAT não ter sido encerrado quando da alienação do imóvel, ocorrida em 10/05/2013, não autoriza a utilização do Valor da Terra Nua do exercício anterior, uma vez que o VTN somente passa a existir juridicamente com a efetiva declaração, inexistente à data da alienação do imóvel. Ausente VTN declarado no exercício correspondente,

inaplicável o art. 19 da Lei nº 9.393/1996, devendo o ganho de capital ser apurado pelo regime geral (diferença entre o custo de aquisição e o custo real de alienação).

Não há, portanto, reparos a serem feitos no lançamento e na decisão de piso.

Ilegalidade da exigência infralegal de prévia entrega da DIAT

O recorrente sustenta que a exigência de prévia entrega da DIAT como condição para utilização do VTN na apuração do ganho de capital não encontra respaldo na Lei nº 9.393/1996, tendo sido instituída por meio de instruções normativas. Argumenta que tal regulamentação inovou indevidamente no ordenamento jurídico, criou tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente no mesmo exercício financeiro e violou o princípio da legalidade tributária, bem como o art. 19 da referida lei.

Pois bem, a instrução normativa invocada não inova no ordenamento jurídico, mas limita-se a regulamentar a aplicação do artigo 19 da Lei nº 9.393/1996, ao explicitar que a utilização do Valor da Terra Nua pressupõe a sua efetiva declaração pelo contribuinte, por meio da entrega da DIAT no exercício correspondente.

A lei adotou, de forma deliberada, um modelo declaratório, no qual a incidência de determinado critério de apuração está condicionada à existência de informação regularmente prestada pelo sujeito passivo, inexistindo, portanto, espaço para a utilização de valores presumidos ou extraídos de exercícios anteriores.

Nesse contexto, a alegada desigualdade entre contribuintes que alienam imóveis rurais antes ou após o prazo de entrega da DIAT não decorre da instrução normativa, mas da própria opção legislativa por vincular o Valor da Terra Nua à declaração efetivamente apresentada, sendo a regulamentação infralegal mera tradução procedimental dessa escolha.

Não há, assim, criação de critério tributário distinto dentro do mesmo exercício financeiro, tampouco violação ao princípio da legalidade, mas simples consequência da inexistência, no momento da alienação, de VTN juridicamente constituído para fins de apuração do ganho de capital.

Diante disso, não procedem as alegações tecidas pelo Recorrente acerca da Inaplicabilidade da IN SRF nº 84/2001, impondo-se a manutenção do lançamento.

Ganho de Capital Imóvel Rural – benfeitorias

Quanto às benfeitorias, adoto como razões de decidir os fundamentos expostos na decisão recorrida, nos termos do artigo 114, § 12, inciso I da Portaria MF nº 1.634 de 2023, mediante a reprodução do seguinte excerto (fls. 680/687):

4.2. O impugnante afirma que tem direito de segregar do montante recebido a título de venda dos imóveis rurais o valor correspondente às benfeitorias que nele existiam.

Na apuração do ganho de capital na alienação de bens e direitos de que trata o art. 117 do Regulamento do Imposto de Renda, o valor de alienação é o preço efetivo da operação (art. 123, inciso I, do RIR/1999). Diferentemente, na alienação do imóvel rural com benfeitorias, o valor de alienação a ser considerado é, como regra, o valor correspondente à terra nua (§ 2º do art. 123 do RIR/1999).

Todavia, que para que a tributação do ganho de capital recaísse exclusivamente sob o valor da terra nua o contribuinte teria que ter deduzido o valor das benfeitorias como custo ou despesa da atividade rural, nos exatos termos do art. 19, inciso VI da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, assim descrito:

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.

(...)

§ 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. Contudo, tal dedução não aconteceu, haja vista que a contribuinte optou pela tributação de 20% da receita bruta da atividade rural, e não se pode acolher a alegação de que estaria embutido, na suposta dedução presumida de 80%, qualquer custo ou despesa da atividade rural. Para viabilizar a dedução caberia à mesma comprovar, de forma individualizada, o custo das benfeitorias que teria realizado.

Em relação aos custos das benfeitorias (construções, instalações e melhoramentos), das culturas permanentes e temporárias, das árvores e florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas, incorridos no imóvel rural alienado, a legislação admite que eles sejam computados para efeito de apuração de ganho de capital, desde que não tenham sido deduzidos como despesa de custeio, na apuração do resultado da atividade rural. É o que dispõe o art. 9º da já citada IN RFB 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.

(...)

§ 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.

(...)

Daí decorre que o valor das benfeitorias, bem como dos demais investimentos efetuados no imóvel rural referidos no parágrafo 1º supracitado, pode ser excluído do valor de alienação para efeito da tributação do ganho de capital apenas nos casos em que os custos correspondentes não tenham sido deduzidos como despesa de custeio na apuração do resultado da atividade rural.

Caso contrário, os rendimentos auferidos na venda dos bens ou benfeitorias são tributados como ganho de capital. Essa é exatamente a orientação da Receita Federal do Brasil aos contribuintes no manual 'Perguntas & Respostas – IRPF/2014' (g.n.):

IMÓVEL RURAL 599 – Como apurar o ganho de capital de imóvel rural?

O ganho de capital corresponde à diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição da terra nua (sem as benfeitorias) e depende da data de aquisição do imóvel rural. Caso o custo das benfeitorias (tanto as adquiridas pelo alienante quanto as por este realizadas) não tenha sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural, o seu valor integra o custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital.

(...)

2 - Imóveis adquiridos a partir de 01/01/1997 Com o advento da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, passam a ser considerados como custo de aquisição e valor de alienação do imóvel rural, o Valor da Terra Nua (VTN), declarado no Documento de Informação e Apuração do ITR (Diat),

respectivamente nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação. Caso não tenham sido entregues os Diat relativos aos anos de aquisição ou alienação, ou ambos, deve-se proceder ao cálculo do ganho de capital com base nos valores reais da transação. (Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, art. 19)

Atenção:

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

Caso o custo das benfeitorias integre o custo de aquisição:

a) inexistindo VTN de aquisição ou alienação, o ganho de capital é a diferença entre o valor total recebido na alienação (terra nua mais benfeitorias) e o custo de aquisição, representado pela soma do custo de aquisição da terra nua às despesas com benfeitorias;

Depreende-se da legislação transcrita que no caso de imóvel rural com benfeitorias, considera-se o valor de alienação o correspondente exclusivamente à terra nua, quando o valor das benfeitorias houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural; ou a todo imóvel alienado, quando as benfeitorias não houverem sido deduzidas como custo ou despesas da atividade rural.

Portanto, no que concerne ao valor de alienação dos imóveis, evidente que o valor das benfeitorias, somente pode ser apartado para a tributação como rendimento da atividade rural, e não como ganho de capital, se comprovada a sua existência e o respectivo custo, considerado como despesas da atividade rural e indicado, destacadamente, no Demonstrativo do Atividade Rural.

Os custos com as benfeitorias não foram relacionados no Demonstrativo da Atividade Rural das DIRPF/2014 e 2015 – Bens da Atividade Rural e nem constaram da declaração de bens e direitos do contribuinte (fls. 505/543). No anexo da atividade rural o impugnante descreveu apenas as dívidas da atividade rural, não tendo discriminado qualquer bem e os custos inerentes a eles.

Assim, não há como não submeter o valor do preço total de alienação à tributação como ganho de capital. Ressalte-se que para que as benfeitorias integrassem o custo de aquisição para efeito de apuração do ganho de capital na alienação dos referidos imóveis, tais investimentos deveriam ser comprovados com documentação hábil e idônea e discriminados na Declaração de Ajuste Anual. Entretanto, o contribuinte limita-se a alegar a existência de benfeitorias, mas não junta qualquer comprovação de custos e nem mesmo as informou na declaração de ajuste anual.

Dessa forma, não existindo prova de que o valor das benfeitorias foi deduzido como custo ou despesa da atividade rural, o valor das benfeitorias integram o valor da alienação, conforme considerado no presente lançamento.

Considerando que a contribuinte não logrou comprovar para a fiscalização que o valor das benfeitorias foi deduzido como custo ou despesa da atividade rural, o lançamento aplicou a legislação ao caso concreto correta e devidamente, seguindo também o posicionamento da RFB acerca matéria, pelo que nenhum reparo merece neste ponto.

O assunto ora em discussão é uma questão de caráter probatório. Ou o autuado apresenta provas suficientes para frustrar a pretensão fiscal, ou as providências e elementos colhidos pela fiscalização são convincentes no sentido de atestar o ganho de capital na operação de venda do imóvel rural.

É na fase impugnatória que o contribuinte tem a oportunidade de apresentar seus motivos de fato e de direito e as razões e provas que possuir (art. 16 do Decreto nº 70.235/1972). Contudo, não o fazendo adequadamente, com apresentação de provas, não se pode aceitar a simples alegação.

A impugnação deve, portanto, vir acompanhada de documentos hábeis a comprovar o que alega, não sendo admissível a simples alegação ou a comprovação somente através de informações inseridas na Declaração de Ajuste Anual.

Sobre Produção de Prova, Antonio da Silva Cabral, em Processo Administrativo Fiscal, editora Saraiva, 1993, pg. 301, descreve:

O princípio do ônus da prova para quem esta aproveita.

(...)

A matéria relacionada com a prova surge no momento da aplicação do direito. A norma, em si, é abstrata; prevê uma situação hipotética e funciona para o julgador como se fosse a premissa maior de um silogismo. A prova se relaciona com os fatos ou com a situação concreta. Está para o direito como a premissa menor está para a conclusão de um raciocínio lógico. O interessado em aplicar a norma a determinado fato concreto assume o ônus de provar os fatos e circunstâncias aos quais se aplicará a norma num procedimento como se a norma fosse um espelho e os fatos da vida nela se refletissem, utilizando-se a imagem criada por Hensel.

As benfeitorias que o contribuinte alega ter realizado no imóvel deveriam ter sido registradas no campo destinado aos Bens da Atividade Rural e Demonstrativo da Atividade Rural, nas colunas Discriminação e Valores em Reais, conforme artigo 62 do RIR/1999 e art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 83/2001.

Não há, portanto, nenhum reparo a ser feito ao valor de imposto atribuído ao impugnante, porque consolidado de acordo com a legislação tributária aqui examinada.

Por todo o exposto voto pela improcedência da impugnação para manter a exigência fiscal.

[...]

Da Exclusão dos Valores Recolhidos

6. Pretende o impugnante que, caso mantido o crédito exigido, sejam excluídos os valores já recolhidos como receita da atividade rural, comprovados pelos documentos de arrecadação (DARF's) anexados à impugnação.

Conquanto tenha ficado estabelecido no presente voto que tais recolhimentos tenham sido indevidos, os mesmos não podem aqui ser compensados, pois o Auto de Infração trata da apuração incorreta de ganho de capital, que é objeto de tributação definitiva, não podendo ser deduzido do devido na DIRPF, a teor do § 2º do art. 117 do Decreto nº 3.000/99, e os valores relativos a receita de atividade rural estão sujeitos à tributação na declaração de ajuste anual, como disposto no art. 68 do Decreto nº 3.000/99.

Assim sendo, o contribuinte poderá apresentar pedido de restituição dos valores indevidamente recolhidos, nos termos da IN RFB nº 1.717/17:

Art. 2º A RFB poderá restituir as quantias recolhidas a título de tributo sob sua administração, bem como outras receitas da União arrecadadas mediante Darf ou GPS, nas seguintes hipóteses:

I - cobrança ou pagamento espontâneo, indevido ou em valor maior que o devido; Art. 7º A restituição poderá ser efetuada:

I - a requerimento do sujeito passivo ou da pessoa autorizada a requerer a quantia; ou

II - mediante processamento eletrônico da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF).

Cabe lembrar que, de acordo com o art. 168 do Código Tributário Nacional, o direito de pleitear a restituição prescreve em cinco anos, contado da data, no caso, do pagamento.

Nesse sentido, cito decisões deste CARF:

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Exercício: 2010, 2012 GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS COMUNS. DECLARAÇÃO EM CONJUNTO. Tendo os cônjuges optado pela declaração em conjunto de seus rendimentos, o imposto devido sobre os ganhos de capital obtidos na alienação de bens comuns, omitidos à tributação, é exigido em sua totalidade do cônjuge declarante. Não obstante, é dever da autoridade fiscal cientificar o lançamento à responsável solidária, nos termos do art. 124 do CTN. GANHO DE CAPITAL.

ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. BENFEITORIAS. Constatado que o custo das benfeitorias não foi escriturado pelo sujeito passivo como despesas da atividade rural, somente se ficar comprovado, por meio de documentação hábil e idônea os gastos efetuados com a construção das benfeitorias, estes poderão integrar o custo de aquisição do imóvel rural para fins de apuração do ganho de capital obtido na alienação. GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. APURAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO. Entrarão no cômputo do custo de aquisição do imóvel rural, para fins de apuração do ganho de capital, os custos das benfeitorias (construções, instalações e melhoramentos), das culturas permanentes e temporárias, das árvores e florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas que não tiverem sido deduzidos como despesa de custeio, na apuração do resultado da atividade rural. Qualquer outra despesa fora do conceito de benfeitoria abrangido pela legislação não pode compor o custo de aquisição do imóvel rural. (Acórdão nº 2402-012.935, Relator: João Ricardo Fahrion Nuske, Data de Julgamento: 27/01/2025).

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF Ano-calendário: 2012, 2013, 2014 RECURSO VOLUNTÁRIO. CONHECIMENTO PARCIAL. SUMULA CARF nº 02. Recurso tempestivo. Não conhecimento relativo às alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade uma vez que não compete ao julgador administrativo se debruçar sobre tais alegações. DECADÊNCIA.GANHODECAPITAL. Em relação ao ganho de capital, há de se observar que a tributação é realizada em separado, não integrando o ajuste anual. Por esse motivo, o fato gerador ocorre no mês de sua apuração, não se deslocando para o final do ano calendário. Assim, havendo pagamento referente ao correspondente ganho de capital, aplica-se a regra de decadência prevista no art. 150, §4º, do CTN. Entretanto, para os ganhos de capital omitidos, em que não houve pagamento algum a esse título, aplica-se a regra geral da decadência inculpada no art. 173, inciso I, do CTN, iniciando-se a contagem do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Decadência não caracterizada. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138, CTN. REQUISITOS CUMULATIVOS. Nos termos do Art. 138, CTN, a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. A simples retificação da DIRPF desacompanhada do pagamento não é suficiente para se afastar a penalidade imposta. GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. Para o cálculo do ganho de capital, o custo de aquisição de imóvel rural adquirido antes de 1997 é o que consta na escritura e o valor da alienação é o da terra nua. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. BENFEITORIAS. Constatado que o custo das benfeitorias não foi escriturado pelo sujeito passivo como despesas da atividade rural, somente se ficar comprovado, por meio de documentação hábil e idônea os gastos efetuados com a construção das benfeitorias, estes poderão integrar o custo de aquisição do imóvel rural para fins de apuração do ganho de capital obtido na alienação. MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO

A 100%. O inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN PEDIDO DE INTIMAÇÃO DO PATRONO. IMPOSSIBILIDADE. SUMULA 110, CARF. Sumula 110, CARF: No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Acórdão nº 2001-008.052, Relatora: Lilian Claudia de Souza, Data de Julgamento: 17/09/2025).

Diante do exposto, não há reparos a serem feitos na decisão de piso, e, por conseguinte, no lançamento tributário.

Conclusão.

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para **NEGAR-LHE** provimento.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas