



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720136/2017-20
ACÓRDÃO	2101-003.385 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VICTOR BORGIO DE ALMEIDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

APURAÇÃO GANHO DE CAPITAL EM ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS RURAIS.

Está sujeito à incidência do imposto de renda o ganho de capital correspondente à diferença positiva entre o valor de alienação e o valor do custo de aquisição do imóvel.

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.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. FRAUDE.

Estando comprovado nos autos a prática de manipulação da data do fato gerador para deliberadamente diminuir a base de cálculo do tributo, torna-se cabível a aplicação da multa qualificada.

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e no mérito, dar provimento parcial para reduzir a multa qualificada para o percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Cleber Ferreira Nunes Leite, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 387/408) interposto por VICTOR BORG DE ALMEIDA em face do Acórdão nº. 16-81.814 (e-fls. 356/378), que julgou a Impugnação improcedente.

O Auto de Infração foi lavrado para lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física em razão da apuração incorreta de **ganhos de capital auferidos na alienação de bens** ou direitos de qualquer natureza adquiridos em reais. Sobre o imposto de renda lançado foi aplicada a multa de ofício qualificada de 150% de que trata o art. 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/1996. O Termo de Encerramento da Ação Fiscal de e-fl. 284/307 traz os detalhes:

3.2.1. VALOR DA TERRA NUA (VTN)A FAZENDA VALE DA MACANAÍBA SITUADA EM PORTO SEGURO/BA, COM ÁREA DE 492,1221 ha, MATRÍCULA Nº 7.705 DO CARTÓRIO DE REGISTRO DE IMÓVEIS E HIPOTECAS DA COMARCA DE PORTO SEGURO – BA (NIRF 0.221.784-8)(...)

Em resumo, o contribuinte utilizou na apuração do ganho de capital auferido com a venda de sua participação na propriedade da Fazenda Vale da Macanaíba(1/3 do imóvel) as informações relacionadas abaixo:

- Data de aquisição declarada: 01/01/2013 (embora a Escritura Pública de compra e Venda tenha sido lavrada em 23/05/2001).
- Data de alienação declarada: 05/09/2013 (considerou a data em que foi lavrada a Escritura referente à alienação do imóvel).
- Valor de Alienação declarado: R\$200.000,00 (1/3 do VTN declarado no DIAT 2013, ND05.45785.72-00, entregue em 03/09/2013).
- Custo de Aquisição declarado: R\$60.000,00 (1/3 do valor de aquisição que consta na Escritura Pública de Compra e Venda datada de 23/05/2001, conforme se verifica à fl. 278).

No entanto, conforme já mencionado anteriormente, o próprio contribuinte (fls. 175/201) e a Agropecuária Laffranchi (fls. 54/67) apresentaram documentação comprobatória de que o valor da alienação da Fazenda Vale da Macanaíba foi **recebido parceladamente e que o recebimento do primeiro pagamento ocorreu em 16/07/2013 (fls. 54 e 201).**

(...)Dessa forma, diante do recebimento do pagamento da primeira parcela em 16/07/2013, conclui-se que em julho de 2013 já restava configurada a ocorrência do fato gerador do imposto de renda sobre o ganho de capital.

Logo, para fins de tributação, há que se considerar o mês de **julho de 2013** como **efetiva data de alienação**, quando ocorreu o recebimento da primeira parcela do preço, não podendo a simples e posteriori lavratura da escritura constituir-se em embaraço ao legítimo direito de a Fazenda Pública apurar seu crédito em conformidade com a real sequência dos fatos/acontecimentos.

Outro ponto de relevância a ser verificado é a **data da entrega do DIAT** que, no presente caso, foi transmitido em **03/09/2013** (fls. 255/260).

Com o advento da Lei nº 9.393, de 19/12/1996, 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, conforme dispõe o artigo 19 da referida lei:

(...)No entanto, 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.

(...)No presente caso, a alienação do imóvel restou comprovada em 16/07/2013 – data do primeiro recebimento referente à venda da Fazenda Vale da Macanaíba – e, portanto, antes da data de entrega do DIAT (ocorrida em 03/09/2013), motivo pelo qual para apuração do ganho de capital, considera-se como custo e como valor de alienação o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação.

(...)Conforme já mencionado no presente termo, o art. 19 da Lei nº 9.393/1996, considera 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.

Por conseguinte, a interpretação que se dá a este artigo é que somente se aplica o VTN declarado, quando houver declaração do seu valor no ano de aquisição e no ano de alienação. Ou seja, na data em que ocorrer o fato gerador do Imposto de Renda sobre o ganho de capital (que, no presente caso, ocorreu em 16/07/2013 com o recebimento do primeiro pagamento referente à venda da Fazenda Vale da Macanaíba), tem que haver as duas declarações. Sem que haja as duas declarações no DIAT, não existe a condição para utilizar estes valores como custo de aquisição e valor de alienação na apuração do IR sobre o ganho de capital auferido. Por conseguinte, na ausência de um deles, e obviamente de ambos, não é possível determinar o custo de aquisição ou o custo de alienação através do DIAT.

Importante mencionar que a Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR) 2013 referente à Fazenda Vale da Macanaíba, com o respectivo DIAT, foi transmitido em 03/09/2013, e a Escritura Pública de Compra e Venda foi lavrada dois dias depois, em 05/09/2013.

(...)A Escritura foi lavrada dois dias após a entrega da DIAT com o fito de manipular a sequência dos acontecimentos em causa própria.

(...)

Cabe destacar que o VTN declarado pelo contribuinte no DIAT relativo a 2013(ano de alienação) e utilizado por ele para cálculo do ganho de capital **está claramente subfaturado, com o evidente intuito de disfarçar e não tributar a maior parte dos ganhos de capital auferidos na operação**, conforme demonstrado a seguir:

De acordo com a Escritura Pública de Compra e Venda datada de 05/09/2013(fl. 243/249), a Fazenda Vale da Macanaíba (com área de 492ha 12a 21ca) foi vendida por R\$ 12.420.926,00, atribuindo-se à Terra Nua o valor de R\$8.500.000,00 e às benfeitorias, construções, ascensões com plantios, incluindo pastagens, culturas permanentes, café e eucalipto, o valor de R\$ 3.920.926,00;

Por outro lado, na Declaração do ITR exercício 2013 entregue pelo contribuinte em 03/09/2013 (fls. 40/45), referente à Fazenda Vale da Macanaíba, foi atribuído à Terra Nua o valor de R\$600.000,00, conforme reproduzido abaixo:

(...)Conclui-se, portanto, que o Valor da Terra Nua – VTN efetivamente recebido na alienação do imóvel e que consta na Escritura Pública de Compra e Venda é aproximadamente 14 vezes maior que o VTN informado no DIAT.

(...)Verifica-se, portanto, que o valor informado no DIAT referente à Fazenda Vale da Macanaíba diverge substancialmente do valor de mercado, contrariando o estabelecido no §2º do artigo 8º da Lei 9.393/96, que determina que o VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT.

Dessa forma, ainda que pudesse ser utilizado o valor do VTN declarado no DIAT relativo ao ano de alienação (2013) – o que não é o caso na presente operação, tendo em vista as razões já expostas no presente termo – este seria imprestável em razão de sua subavaliação.

B) GLEBA DE TERRAS DESMEMBRADA DA FAZENDA VALE DO PARAJÚ SITUADA EM PORTO SEGURO/BA, COM ÁREA DE 237,6265 ha, MATRÍCULA Nº 35.630 DO CARTÓRIO DE REGISTRO DE IMÓVEIS E HIPOTECAS DA COMARCA DE PORTO SEGURO – BA(...)Em resumo, o contribuinte utilizou na apuração do ganho de capital auferido com a venda de sua participação (1/3 do imóvel) na propriedade da gleba de terras com área de 235,4471ha vendida para Agropecuária Laffranchi (e que permaneceu com a denominação Fazenda Vale do Parajú) as informações relacionadas abaixo:

- Data de aquisição declarada: 01/01/2013 (embora tenha apresentado a Escritura Pública de Compra e Venda lavrada em 23/05/2001 às fls. 205/210).
- Data de alienação declarada: 05/09/2013 (considerou a data em que foi lavrada a Escritura referente à alienação do imóvel).
- Valor de Alienação declarado: R\$117.666,00 (1/3 do VTN declarado nº DIAT 2013 da Fazenda Vale do Parajú com área de 473,0736ha (antes do desmembramento), ND05.45785.71-00, entregue em 03/09/2013).
- Custo de Aquisição declarado: R\$60.000,00 (1/3 do valor de aquisição da Fazenda Vale do Parajú com área de 473,0736ha, ou seja, antes do desmembramento, que consta na Escritura Pública de Compra e Venda datada de 23/05/2001 às fls. 205/210 e no Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda datado de 30/11/2000 às fls. 202/204).

Conforme já mencionado, a Fazenda Vale do Parajú (originalmente com área de 473,0736ha) foi desmembrada em duas partes:

- Gleba de terras com área de 235,4471ha vendida para Landerico Rampinelli, conforme Escritura lavrada em 13/08/2013, às fls. 241/246;
- Gleba de terras com área de 237,6265ha (que continuou com a denominação Fazenda Vale do Parajú), vendida para Agropecuária Laffranchi (conforme Escritura lavrada em 05/09/2013 às fls. 94/106).

Apesar do desmembramento da fazenda, em dois imóveis menores, ter ocorrido previamente, o DIAT transmitido em 03/09/2013 refere-se ao imóvel constituído pela Fazenda Vale do Parajú com área de 473,0736ha (ou seja, sem considerar o desmembramento). Verifica-se, portanto, que não foi entregue a DITR e, conseqüentemente, o DIAT referente ao imóvel constituído pela gleba de terras vendida para Agropecuária Laffranchi, matriculada no Cartório de Registro de Imóveis e Hipotecas de Porto Seguro – BA sob o nº 35.630 (e para a qual estamos apurando o ganho de capital auferido com sua alienação).

(...)Portanto, tendo em vista que não há DIAT relativo ao ano de alienação da gleba de terras desmembrada da Fazenda Vale do Parajú e vendida à Agropecuária Laffranchi, **considera-se como custo e como valor de alienação, para apuração do ganho de capital, o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação.**

Vale mencionar que, ainda que se quisesse considerar as informações do DIAT referente à Fazenda Vale do Parajú com sua área original (anterior ao desmembramento), isso não seria possível. **Isso porque, conforme já detalhado no presente termo, a venda do imóvel matriculado sob o nº 35.630 ocorreu em 16/07/2013 (data do recebimento da primeira parcela do preço) e, portanto, antes da entrega do DIAT em 03/09/2013.**

3.2.2. BENFEITORIAS(...)O valor correspondente às benfeitorias, quando comprovadas, integra o custo de aquisição para efeito de apuração do ganho de capital na alienação do imóvel.

Por outro lado, quando as benfeitorias não foram deduzidas como custo ou despesa da atividade rural, não há como deduzi-las do valor de alienação do imóvel. Note-se que o § 2º do artigo 9º da IN SRF nº 84/2001, transcrito acima, não afasta a hipótese de inserção das despesas com benfeitorias na apuração do ganho de capital, no caso em que não tenham sido computadas na apuração do resultado da atividade rural.

... Entretanto, o fiscalizado não apresentou prova de que o valor das benfeitorias foi deduzido como custo ou despesa da atividade rural.

Intimado a apresentar os livros CAIXA da atividade rural, onde constam os registros de todos os valores referentes às benfeitorias, construções, ascensões com plantios, incluindo pastagens, culturas permanentes, café e eucalipto realizadas nas fazendas VALE DA MACANAÍBA e VALE DO PARAJÚ e citadas na Escritura de Compra e Venda, acompanhados da documentação comprobatória de cada lançamento realizado, o contribuinte tão somente informou que não possui os livros CAIXA, conforme carta resposta datada de 15/08/2016 (fl. 142, item 7).

Reintimado a apresentar os referidos livros, acompanhados da respectiva documentação comprobatória, o fiscalizado informou que não é produtor rural e que o valor declarado no anexo da atividade rural de sua DIRPF AC 2013 corresponde às benfeitorias alienadas, dos imóveis em epígrafe (conforme se verifica na carta resposta entregue em 14/02/2017, à fl. 219).

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.

O valor de alienação das benfeitorias somente poderia ser tributado como receita da atividade rural (com tributação favorecida) se o seu custo tivesse sido deduzido como despesa de custeio da atividade rural e, neste caso, ser indicado,

destacadamente, em Bens da Atividade Rural do Demonstrativo da Atividade Rural (nas colunas Discriminação e Valores em Reais), o que não ocorreu no caso das Fazendas Vale da Macanaíba e Vale do Parajú. Portanto, as benfeitorias alienadas submetem-se à tributação via apuração do ganho de capital.

Cientificado pessoalmente em 22/08/2017 do Auto de Infração e relatório (e-fl. 322), o sujeito passivo apresentou, em 19/09/2017, a impugnação, alegando o seguinte:

3.1.1. Correção de inexatidão material.

A autuação fere a apuração de IRPF (ganho de capital) relativa à venda de duas fazendas, Fazenda Vale da Macanaíba e Fazenda Vale do Parajú, cujo suporte é o 'termo de encerramento da ação fiscal' (parte integrante do lançamento fiscal).

Porém, há um erro na caracterização do fato em relação ao registro imobiliário da Fazenda Vale do Parajú. A ocorrência demanda correção nos termos do Dec. 70.235/72, Art. 32. As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo.

A inexatidão quanto ao desmembramento da terra compromete a exação fiscal à medida que em razão do erro no informe do registro imobiliário a auditora conclui pela não apresentação da DIAT relativa à alienação das terras da Fazenda Vale do Parajú. Referida situação não corresponde à realidade.

Por isso, a Impugnante pede a correção do erro.

(...)3.3. Os motivos de fato e de Direito para anulação do AI.

3.3.1. A entrega da DIAT. Insubsistência do lançamento de ofício do imposto.

A exação ao sintetizar a falta de recolhimento do IRPF principia, com correção, pela lei de regência (Lei 9.393/96). Referida lei aborda aspecto essencial do caso, o valor para apuração de ganho de capital (art. 19):

(...)É insuperável exame do art. 8º remetido pela norma (entrega da DIAT). Esta declaração tem data e prazo regido igualmente pela RFB. Naquele ano-calendário(2013) foi setembro de 2013.

No caso, obedeceu-se o prazo mediante a entrega da DIAT em 03.09.2013. O documento não poderia ter sido entregue antes por que o 'programa de declaração do ITR disponibilizado no sítio eletrônico da RFB só esteve disponível ao público (contribuinte) a partir de 19.08.2013, veja-se:

(...)É fato (incontroverso) que na data apontada como fato gerador pela doura fiscalização 16.07.2013, não era possível gerar a DIAT correspondente aos imóveis (relativamente, aquele ano-calendário).

A RFB está adstrita ao Direito, não pode dar uma orientação pública e notória aos contribuintes para depois culpá-los por não observá-la. Muito menos, cabe ilações sobre simulação, fraude a partir desse dado, à medida que a Impugnante seguiu o prazo ordenado pela RFB.

De igual modo, não há como mencionar legalmente a falta da entrega da DIAT tanto enfatizada pela autuação porque tal constatação pressupõe desatendimento do prazo legal para sua apresentação:

(...)Por outro lado, a alienação, in foco observou o valor da terra nua o qual na forma do § 2º da Lei 9.313/96, “refletira o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT”, e será considerado autoavaliação da terra nua a preço de mercado”.

A RFB tem entendimento de que a prova da data e do custo de aquisição do imóvel alienado pode fazer-se mediante contrato de compra/venda desde que registrado. Nesse sentido:

(...)Logo, não tem aplicação o cálculo do ganho de capital com base nos valores reais da trançarão porque, a DIAT foi apresentada antes da lavratura da escritura das fazendas pelo justo motivo antes afirmado, perfeitamente comprovado nos autos.

Afasta-se o valor declarado na DIAT só nas hipóteses de inexatidão, fraude ou subavaliação:

(...)Tais hipóteses não se configuram aqui. Portanto, a Impugnante tendo observado, no particular as determinações legais, pede a anulação do auto de infração.

3.3.2. Os valores para apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural (Lei 9.393/96).

(...)... a IN RFB 84/2001, no afã de pormenorizar a disciplina legal restringe direito e viola o princípio da legalidade, em especial na hipótese de a alienação ocorrer antes da entrega da Diat. Isso porque a essência de referida sistemática não é a obrigação acessória, cujo prazo de entrega ocorre, na atualidade, em setembro, mas a existência do VTN, cujo fato gerador se dá todo dia 1º de janeiro de cada ano.

A IN em questão favorece e regulamenta só os contribuintes que adquirem imóveis rurais antes de setembro de cada ano e aqueles que alienam após setembro de cada ano, em total descompasso com os ditames do art. 19 da lei 9.393/1996, porque a apuração do ITR (DIAT), o qual deverá ser entregue nos prazos e condições estabelecidos pela SRF (por força do próprio art. 8º), como já mencionado.

Desta forma, a interpretação firmada na exação é a de que a apuração pelos VTNs só deve ser efetuada quando efetivamente houver VTN declarado no ano, ou seja, depois da entrega do DIAT em setembro de cada ano.

(...)Apesar disso, a expressão do art. 19 da lei 9.393/1996 “VTN declarado” não equivale a afirmar-se taxativamente como quer a Receita Federal: “O VTN somente depois de declarado”.

(...)... o entendimento divisado na autuação constitui tratamento ilegal e que afronta o princípio da isonomia, e, em matéria de tributação, desafia o preceito do inciso II do art. 150 da Constituição (vedação à instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente).

Repita-se, a limitação do direito não está prevista na Lei nº 9.393/1996, seja na redação dos artigos 8º e 19, seja em qualquer outra de suas disposições: foi instituída por meio de instruções normativas.

(...)No caso, dos autos nem sequer o programa do ITR estava disponível para viabilizar o recolhimento da DIAT!

Logo, se é incontroverso que as declarações dos contribuintes criam-lhes obrigações, elas também lhes asseguram o direito de receber o tratamento previsto em lei.

(...)

Nesse sentido, a Impugnante fez prova de que a normativa e disponibilização do programa informatizado para declaração/recolhimento do ITR (DIAT) só foi disponibilizado em agosto/2013! Assim, nenhuma simulação pode ser estabelecida por este ato!

Inferem-se tais assertivas da leitura de seu art. 10, § 1º, que cogita sobre a venda do imóvel tanto antes como depois da apresentação do DIAT. E, de fato, todas as instruções normativas têm fixado a entrega do DIAT para ser feita no mês de setembro, sempre com o termo final do prazo assinalado para o dia 30 desse mês.

Assim, tem-se realizado desde 1997.

Ora, é sabido que vigência é a qualidade da regra jurídica válida e que está apta a produzir efeitos jurídicos, isto é, incide o fato ocorrido no mundo real que anteriormente foi previsto, temos que a vigência da declaração do ITR e de 01 de outubro a 30 de setembro de cada ano.

Manifestamente, a escritura só pode ter sido lavrada com a DIAT, por conseguinte, incabível a simulação afirmada pelo fisco no tópico.

Se, antes de setembro não se poderia emitir a DIAT e, só com a DIAT, em setembro, a escritura pode ser lavrada concretizando uma real operação de venda das Fazendas, como pode ter havido simulação a justificar a multa qualificada?

3.4. O valor da terra nua (VTN). Inocorrência de subfaturamento.

(...)Atente-se ao fato de que, tradicionalmente, quando se fala em ganho de capital, logo pensa-se, como observamos na interpretação dada pela auditora fiscal, na sua formulação clássica, que supõe a diferença positiva entre o custo de aquisição e o valor de alienação do bem.

Entretanto, sendo esse bem um imóvel rural, o cálculo é outro: deve o contribuinte confrontar o VTN do ano da compra com o VTN do ano da venda,

como se fossem, respectivamente, o custo de aquisição e o valor de alienação do imóvel, nos exatos termos do art. 19, da Lei nº 9.393/96.

Vale anotar que o VTN do ano da alienação e o valor efetivo de venda são grandezas não comparáveis entre si, porque o primeiro (o VTN), por expressa determinação do art. 10, §1º, I, da Lei nº 9.393/96, não inclui valores certamente apreciados no segundo (o valor do negócio tão destacado e utilizado como parâmetro pela digna fiscalização neste auto impugnado), pois temos, em uma atividade rural, compondo seu acervo, os seguintes itens:

- a) construções, instalações e benfeitorias;
- b) culturas permanentes e temporárias;
- c) pastagens cultivadas e melhoradas; e, d) florestas plantadas.

(...)Comparando-se as duas formas de apuração, vemos o quão vantajoso é o cálculo com base nos VTNs dos anos da aquisição e da alienação. Ocorre que essa diferença entre o VTN e o efetivo preço de venda, ao contrário do que afirma a fiscalização, é perfeitamente legítimo [sic], pelas razões previstas na legislação antes referida.

(...)Efetivamente, o critério adotado pela Lei nº 9.393/96 no pagamento dos tributos foi deixar a incumbência do contribuinte a obrigação de anualmente declarar o valor que entenda ser o de mercado da terra nua de seu imóvel.

(...)3.4.1. Insubsistência do uso do SIPT para arbitramento do VTN no caso.

E inadequado o uso do 'sistema de preços de terra' (SIPT) na sistemática deste tributo, historicamente lançamento por declaração (art. 6º da Lei 8.847/94).

Naquela sistemática, a informação sobre o valor da terra nua prestada pelo contribuinte era parcialmente considerada e, mesmo assim, desde que não fosse inferior ao preço de pauta divulgado em ato expedido pela Receita Federal(Instrução Normativa).

Na atualidade, a falta de apresentação do laudo de avaliação ensejará o arbitramento do valor da terra nua, com base nas informações do Sistema de Preços de Terra (SIPT) da RFB, porém é inconcebível que a legislação possa atribuir ao contribuinte, a tarefa de realizar a "autoavaliação a preço de mercado", no mesmo momento do autolancamento e, ao mesmo tempo, quando da fiscalização autorizasse a exigência por parte do Fisco da apresentação de laudo técnico (requisitos da ABNT), se confirmasse o VTN atribuído pelo contribuinte.

(...)A fiscalização, ao usar tal sistema, aderiu a sua metodologia: informações sobre avaliação de preços de terras e quando não as encontrava imputada no sistema a média do VTN das Declarações de ITR apresentadas pelos contribuintes de determinada localidade, consolidaram-se assim, informações aleatórias sobre os preços de terras.

Logo, esse sistema ainda vigente (usado nesse caso) infelizmente não reúne os elementos mínimos para garantir a imprescindível segurança jurídica aos contribuintes, entre os quais a Impugnante, dada a inexistência de um padrão para identificação das diversas qualidades de terras existentes numa dada região ou em uma dada propriedade. Circunstância que não condiz com o rigor da tributação e com próprio nível técnico da RFB.

Só em 29/04/2015 – portanto, após os eventos em questão – com a IN RFB nº 1.562 (informações sobre Valor da Terra Nua a Secretaria da Receita Federal do Brasil), foi objeto padronizado em sua nomenclatura dos tipos de terras que deverão compor o sistema de preços por via da qual criou-se 06 (seis) categorias.

Mas, em relação ao imenso período compreendido entre 2002 e 2015, no qual se encaixa a atuação, os dados e as correlações do SIPT, carentes de lastros seguros, são inadequados a compor a apuração do ITR.

A vista disso, iniciando pela assertiva de falta da autorização legal expressa, termina-se pela inviabilidade de inutilizar a avaliação feita pelo contribuinte. É impossível a uma autoavaliação ter o mesmo grau de certeza que um laudo técnico de avaliação, mesmo sem se submeter ao rigor científico que envolve a Norma Técnica da ABNT, daí a inadequação da descaracterização completa daquilo feito pelo contribuinte bem como da manutenção da multa qualificada quanto ao tópico.

3.4.2. Correção da DIAT relativa a Fazenda Vale do Parajú. Dedutibilidade das benfeitorias.

Apontada a inexatidão material do termo de encerramento no que toca à área da Fazenda Vale do Piraju pelos motivos expostos no início da impugnação, enfrenta-se a descaracterização da comprovação das benfeitorias.

Como sabido o ITR é imposto com função extrafiscal, com especial enfoque em desestimular propriedades improdutivas, na alienação se as mesmas foram deduzidas como despesas ou custos da atividade na DITR, o valor por elas recebido será tributado como resultado da atividade, não incidindo ganho de capital.

Assim, correto o tratamento atribuído pela Impugnante às benfeitorias e função do que é legítimo o valor anotado na escritura no RGI. Veja-se:

(...)3.4.3. Incongruência. Dupla Cobrança em relação às pessoas físicas.

Todos os autos de infração ao desconsiderar as benfeitorias, cobra de todos os Impugnantes aquilo que estes já pagaram nas suas DIRPFs. Como assim?

(...)Em função da apontada impossibilidade da sua integração na receita da atividade rural, IN SRF nº 84/01, em verdade inviabiliza-se que eles possam ressarcir-se do que cada um deles pagaram nas suas declarações de imposto de renda pessoa física a título imposto de renda.

Cada um dos impugnantes, coproprietários nas fazendas vendidas, pagou nas suas DIRPFs valor de IR relativo às suas vendas, informação facilmente verificável no cruzamento de dados das declarações que constam do processo.

A persistir a autuação os Impugnantes serão tributados duas vezes, sem nenhuma possibilidade de ressarcimento. O mínimo que pode se fazer, por razoabilidade e eficiência da tributação (que detém todos os informes) é compensar isso no levantamento fiscal retificando-o.

O arbitramento deve observar o princípio da razoabilidade interna, com a adequação do motivo (arrecadação imperfeita pelo contribuinte), meio (arbitramento) e fim (obtenção do quantum efetivamente devido). A exigência tributária devesse buscar a real capacidade contributiva. À medida que, se os Impugnantes nada fizerem para alertar o fisco [sic], a respeito da possibilidade de compensação de tais importâncias, fatalmente decairá o seu direito.

Para melhor entendimento anexamos o demonstrativo dos valores acima mencionados, que fazem parte deste. (anexo 1) 3.5. Inaplicabilidade da imposição da multa qualificada.

A Impugnante afirma a inadequação de impor-se a multa qualificada vinculada à falta de apresentação do demonstrativo de apuração do ganho de capital o claro intuito ocultar a ocorrência do fato gerador do tributo e omitir o imposto devido.

Tal não é a hipótese dos autos diversamente, daquilo afirmado a emissão da DIAT era condição para a lavratura da escritura a sedimentar o negócio sem a qual os 2 milhões de reais, (aproximadamente) recebidos, haveriam de ser devolvidos com a consequente perda dos outros 10 milhões (a receber).

Comprovada a concretização do negócio, quem simularia a perda de 10 milhões de reais? Qual dissimulação existiu demonstrado o recebimento integral do preço, à vista de que a declaração só poderia ter sido emitida em set. 2013?

A DIAT foi emitida, paga e entregue tão logo foi possível fazê-lo, e a Impugnante fez-lo tempestivamente, na hipótese sequer a multa de ofício é devida. Vejamos:

(...) Desta forma, em razão das peculiaridades do caso em apreço, pede-se a descaracterização da multa qualificada.

Ao final, com base nas razões alegadas, a defesa requereu: i) a correção da alegada inexatidão material, com o “redimensionamento” do auto de infração e abertura de prazo para manifestação suplementar; e ii) no mérito, o acolhimento da impugnação, com a desconstituição do crédito tributário mediante a anulação do auto de infração.

Sobreveio o julgamento da Impugnação e foi proferido o Acórdão nº. 16-81.814 (e-fls. 356/378), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. VALOR DE ALIENAÇÃO E CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Na alienação do imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital, 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.

No caso de o contribuinte adquirir 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.

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. BENFEITORIAS.

No caso da alienação 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). Caso o custo das benfeitorias, tanto as adquiridas pelo alienante quanto as por ele 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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

No caso de ação ou omissão dolosa por parte do sujeito passivo, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, é devida a aplicação de multa qualificada prevista no art. 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A intimação do resultado do julgamento foi encaminhada ao sujeito passivo pela via do Domicílio Tributário Eletrônico - DTE, e recebida em 18/05/2018, conforme Termo de Ciência por abertura de mensagem (e-fls. 384). O Recurso Voluntário (e-fls. 387/408) foi interposto em 18/05/2018, e reitera os argumentos apresentados em sede de Impugnação, com os seguintes argumentos (em tópicos)

PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – INCORREÇÃO NOS DADOS DO TERMO DE RELATÓRIO FISCAL

MÉRITO – DA ILEGALIDADE NA FORMA DE APURAÇÃO (CUSTO DE AQUISIÇÃO E ALIENAÇÃO DO IMÓVEL RURAL) DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA PARA AUFERIR O GANHO DE CAPITAL - VIOLAÇÃO AO ART. 14 E 19 DA LEI 9.393/96

MÉRITO – DA ENTREGA DA DIAT – DA INSUBISTÊNCIA DO LANÇAMENTO QUANTO O MOMENTO DA ALIENAÇÃO

MÉRITO – DAS BENFEITORIAS – DEDUTIBILIDADE

MÉRITO - DA AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO, FRAUDE OU SONEGAÇÃO – IMPOSSIBILIDADE DE MAJORAÇÃO DA MULTA

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Preliminar de nulidade

O recurso apresenta preliminar de nulidade do lançamento em razão de incorreção dos dados do Relatório Fiscal. Alega que o relatório teria incorrido em erro ao afirmar que não tinha sido entregue DIAT, referente à Fazenda Parajú e posteriormente, no mesmo relatório, afirma que teria ocorrido a entrega do DIAT, mas referente à área de 473,0736 ha, que engloba a “Fazenda Parajú”, **área total antes do desmembramento**. Alega que a inexistência quanto ao desmembramento da terra compromete o lançamento e teria sido cerceado seu direito de defesa. Assim, requer que o lançamento seja anulado, nos termos do art. 59 do Decreto nº. 70.235/1972.

Entendo que não assiste razão ao recorrente e não há qualquer vício ou erro na descrição dos fatos, **que tenham levado ao cerceamento do direito de defesa do recorrente**.

O Termo de Encerramento da Ação Fiscal apresentou as informações sobre a Fazenda Vale do Parajú, mencionando o desmembramento e informando que o DIAT **foi entregue com as informações totais da Fazenda, antes do desmembramento, ou seja, pode se dizer que não foi entregue DIAT individualmente para a Fazenda Vale do Parajú**.

B) **GLEBA DE TERRAS DESMEMBRADA DA FAZENDA VALE DO PARAJÚ** SITUADA EM PORTO SEGURO/BA, COM ÁREA DE 237,6265 ha, MATRÍCULA Nº 35.630 DO CARTÓRIO DE REGISTRO DE IMÓVEIS E HIPOTECAS DA COMARCA DE PORTO SEGURO – BA

Primeiramente, importante mencionar que a Fazenda Vale do Parajú, **originalmente com área de 473,0736ha** e matriculada no Cartório de Registro Imobiliário da cidade e comarca de Porto Seguro/BA sob o nº 8.373, foi **desmembrada com a venda de uma gleba de terras com área de 235,4471ha**

(que passou a ser denominada de Fazenda Bonequinha, matrícula 35.585, conforme se verifica às fl. 247) para Landerico Rampinelli (conforme Escritura lavrada em 13/08/2013, às fls. 241/246), tendo sido a gleba de terras remanescente (que continuou com a denominação Fazenda Vale do Parajú, agora matriculada sob o nº 35.630, conforme se verifica à fl. 272), com área de 237,6265ha, vendida para Agropecuária Laffranchi (conforme Escritura lavrada em 05/09/2013 às fls. 94/106).

Na Declaração de Ajuste Anual ano-calendário 2013 do fiscalizado, mais precisamente no Demonstrativo da Apuração do Ganho de Capital da gleba de terras vendida para Agropecuária Laffranchi (fls. 13/14), o contribuinte informou como data de aquisição do imóvel o dia 01/01/2013 (embora tenha apresentado a Escritura Pública de Compra e Venda lavrada em 23/05/2001 às fls. 205/210). A data de alienação informada pelo contribuinte foi 05/09/2013 (data em que foi lavrada a Escritura referente à alienação do imóvel).

Ao declarar o valor de alienação, o contribuinte utilizou a prerrogativa do artigo 19 da Lei 9.393/96, que estabelece que, a partir de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN (Valor da Terra Nua) declarado nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

Entretanto, verifica-se que o DIAT entregue em 03/09/2013 (fls. 265/270) refere-se à área total de 473,0736ha, originalmente denominada Fazenda Vale do Parajú(antes do desmembramento), e não à área de 237,6265ha vendida para Agropecuária Laffranchi.

Portanto, não há erro a ser corrigido. A DIAT entregue em **03/09/2013** teve informada a área total de 473,0736 ha, antes do desmembramento da Fazenda Vale do Parajú. **De fato não há DIAT para a Fazenda Parajú que foi alineada à Agropecuária Laffranchi, conforme escritura lavrada em 05/09/2013(fl. 94/106) - gleba 235,4471ha, após o desmembramento da fazenda que levava o mesmo nome.**

Tais fatos também foram constatados pela decisão de piso:

Gleba desmembrada da Fazenda Vale do Parajú – Porto Seguro/BA No tocante à tributação do ganho de capital na alienação à Agropecuária Laffranchi de gleba de terras com área de 235,4471 ha que havia sido desmembrada da Fazenda Vale do Parajú, as informações utilizadas pelo contribuinte para apurar o ganho de capital foram as abaixo relacionadas:

- a) data de aquisição declarada: 01/01/2013;
- b) data de alienação declarada: 05/09/2013;
- c) valor de alienação declarado: R\$ 117.666,00;
- d) custo de aquisição declarado: R\$ 60.000,00.

A Fazenda Vale do Parajú (matricula 8.373 no Cartório de Registro de Imóveis e Hipotecas de Porto Seguro/BA), originalmente com área de 473,0736 ha, foi desmembrada em duas partes:

a) gleba de terras com área de 235,4471 ha (matrícula 35.585), que passou a ser denominada de Fazenda Bonequinha, vendida a Landérico Rampinelli, conforme escritura lavrada em 13/08/2013 (fl. 241/247); e b) gleba de terras com área de 237,6265 há (matrícula 35.630), que continuou com a denominação Fazenda Vale do Parajú, vendida à Agropecuária Laffranchi, conforme escritura lavrada em 05/09/2013(fl. 94/106).

Apesar de o desmembramento da fazenda em dois imóveis menores ter ocorrido previamente à transmissão do Diat em 03/09/2013, o documento transmitido refere-se ao imóvel constituído pela Fazenda Vale do Parajú com área de 473,0736 ha (matricula 8.373), ou seja, sem considerar o desmembramento. **Dessa feita, não houve entrega de DITR e, conseqüentemente, de Diat para o imóvel constituído pela gleba de terras vendida para Agropecuária Laffranchi (matrícula nº 35.630).**

Considerando, pois, que não houve entrega de Diat relativo ao ano de alienação da gleba de terras desmembrada da Fazenda Vale do Parajú vendida à Agropecuária Laffranchi, o custo de aquisição e o valor de alienação a serem computados na apuração do ganho de capital são os valores constantes dos respectivos instrumentos de aquisição e de alienação, nos termos dos art. 8º, 14 e 19 da Lei nº 9.393, de 1996, c/c o art 10 da IN SRF nº 84, de 2001.

Note-se que, ainda que o Diat apresentado se referisse à gleba de terras alienada, e não à totalidade da Fazenda Vale do Parajú anterior ao desmembramento, o VTN informado nesse Diat não poderia ser usado como valor de alienação para efeito de apuração do ganho de capital. Isso porque, à semelhança do que ocorreu no caso da alienação da Fazenda Vale da Macanaíba (item anterior deste relatório), a venda efetiva do imóvel(matricula nº 35.630) ocorreu em 16/07/2013, data do recebimento da primeira parcela do preço.

Sendo assim, não há que se falar em erro, tendo em vista que a DIAT apresentada refere-se à Fazenda antes do desmembramento. Ademais, como bem destacou a decisão de piso, o VTN declarado em DIAT não poderia ser usado tendo em vista que a primeira parcela do valor da venda foi recebido em 16/07/2013, data em que deve ser considerada a venda para fins de cálculo do ganho de capital, como se verá no tópico seguinte.

As causas que ensejam a nulidade no Processo Administrativo Fiscal estão dispostas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

No caso presente, o lançamento foi levado a efeito por autoridade competente e dado à contribuinte o direito de se manifestar, durante a ação fiscal, e de se defender, no momento da apresentação de sua impugnação, que ora se analisa. Tem-se, ainda, que na lavratura do Auto de Infração foram cumpridas todas as formalidades estabelecidas no artigo 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), estando em perfeito acordo com as exigências previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, a seguir transcrito:

Art. 10 – O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I – a qualificação do autuado;

II – o local, a data e a hora da lavratura;

III – a descrição do fato;

IV – a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V – a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI – a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

A autoridade fiscal percorreu todas as etapas necessárias para a apuração do ganho de capital identificado na alienação dos imóveis rurais. O sujeito passivo foi intimado, no curso da ação fiscal, a apresentar os documentos, declarações e comprovações das operações com os imóveis, e foi intimado a apresentar livros caixa para apuração dos valores das benfeitorias. Após análise fiscal, tendo sido verificadas divergências nos dados declarados e na apuração do ganho de capital, foi lavrado o Auto de Infração.

Uma vez verificada a ocorrência dos fatos geradores, a autoridade tributária tem o dever de realizar o lançamento, consoante art. 142, parágrafo único do CTN, dever este indeclinável, sob pena de responsabilidade funcional. Nas palavras de Ruy Barbosa Nogueira¹, *vinculada é a atividade que não pode se separar da legalidade, tanto no que diz respeito ao conteúdo, quanto no que diz respeito à forma.*

O contribuinte teve ciência da descrição das infrações imputadas e da fundamentação legal em que se baseou a autuação, bem como de todos os valores e cálculos considerados para determinar a matéria tributada. Os fatos foram devidamente descritos e permitiram ao impugnante o conhecimento pleno da motivação do lançamento, sem dar margem a dúvidas quanto à matéria tida como infringida, inexistindo, assim, qualquer embaraço ao exercício do seu direito de defesa.

Além do mais, se constata facilmente no próprio arrazoado apresentado, a total compreensão dos fatos, com a apresentação de alegações relacionadas ao mérito da questão.

¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário, 14ª ed., Ed. Saraiva, 1995, p. 223.

Desse modo, a alegação do contribuinte acerca de nulidade do lançamento não pode prevalecer. Não há que se falar, ainda, em cerceamento do direito de defesa, razão pela qual, rejeito a preliminar.

3. Mérito

A controvérsia cinge-se à apuração de ganho de capital na alienação dos seguintes imóveis rurais:

- a) Fazenda Vale da Macanaíba, situada em Porto Seguro/BA, com área de 492,1221 ha, (Nirf 0.221.784-8);
- b) gleba de terras desmembrada da Fazenda Vale do Parajú, situada em Porto Seguro/BA, com área de 237,6265 há.

O recorrente defende que teria declarado corretamente o ganho de capital referente aos imóveis, uma vez que os valores da terra nua (VTN) declarados no Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT), em 03/09/2013, teriam sido corretamente considerados como custo de aquisição e valor de alienação, nos termos do art. 19 da Lei nº 9.393/1996.

A legislação aplicável à matéria encontra-se, principalmente, 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 1º de janeiro de 1997 o Valor da Terra Nua (VTN) constante do DIAT nos anos das respectivas transações. Contudo, o cálculo do ganho de capital foi feito com base no disposto no art. 10 da Instrução Normativa de nº 84/2001, parágrafo 2º², tendo em vista que a fiscalização identificou inconsistências entre os dados declarados e a realidade dos fatos.

Da leitura do Recurso Voluntário, verifica-se que a recorrente reitera os argumentos apresentados na Impugnação e a decisão de piso apreciou os argumentos, mantendo a apuração realizada por estar de acordo com a realidade dos fatos identificados.

Dessa forma, com base no artigo 114³, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 2023), abaixo transcrito, confirmo e adoto integralmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos.

Fazenda Vale da Macanaíba – Porto Seguro/BA

² 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.

³ “Art. 114. (...) §12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante: I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e”

O interessado declarou ganho de capital na alienação de sua participação na propriedade da Fazenda Vale da Macanaíba (1/3 do imóvel) para Agropecuária Laffranchi pelo valor de R\$ 12.420.926,00, **sendo R\$ 1.125.000,00 pagos em 16/07/2013, R\$ 5.647.963,04 em 05/09/2013 e R\$ 5.647.962,96 em 12 parcelas mensais de R\$ 470.663,58, vencendo a primeira em 05/10/2013.**

Na operação, figuraram como alienantes os proprietários do imóvel rural, a saber, FERNANDA BORGIO DE ALMEIDA BASTOS (CPF 076.755.xxx), MARIANA BORGIO DE ALMEIDA (CPF 113.538.54xxx) e o interessado, na proporção de 33,33% para cada um.

Conforme consta dos demonstrativos de apuração dos ganhos de capital entregue à Receita Federal do Brasil junto com a DIRPF relativa ao ano-calendário de 2013, o interessado apurou o ganho de capital com a utilização das seguintes informações, do que resultou imposto de renda sujeito à tributação exclusiva na fonte de R\$ 20.349,93 (fl. 15/16):

- a) data de aquisição declarada: 01/01/2013;
- b) data de alienação declarada: 05/09/2013;
- c) valor de alienação declarado: R\$ 200.000,00;
- d) custo de aquisição declarado: R\$ 60.000,00.

Sobre a matéria, dispõe o art. 117, parágrafo 2º, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999):

Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Lei nº 7.713, de 1988, arts. 2º e 3º, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art.

21).

(...)§ 2º Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração (Lei nº 8.134, de 1990, art. 18, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21, § 2º).

No tocante à apuração do ganho de capital **naquelas operações em que o valor da alienação é recebido em parcelas**, o artigo 31 da Instrução Normativa SRF nº 84 de 11 de outubro de 2001, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 599, de 2005, que trata da apuração e tributação de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas, e que assim estabelece:

ALIENAÇÃO A PRAZO

Art. 31. Nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto é pago periodicamente, na

proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

Embora a data de alienação utilizada pelo interessado para apurar o ganho de capital tenha sido 05/09/2013 (data em que foi lavrada a escritura referente à alienação do imóvel), a documentação comprobatória apresentada pelas partes (fl. 54/67 e 175/201) comprova que a primeira parcela do preço da alienação, no valor de R\$ 1.125.000,00, foi paga na data de 16/07/2013 (fl. 54 e 201).

Ora, o pagamento da primeira parcela do negócio evidencia que a venda do imóvel ocorreu, de fato, **no mês de julho, e não em setembro, como declarou a impugnante, ainda que a escritura tenha sido lavrada posteriormente, em 05/09/2013.**

Por conseguinte, é forçoso concluir que o fato gerado da obrigação tributária relativa ao imposto de renda incidente sobre o ganho de capital ocorreu em 16/07/2013, **quando do recebimento do pagamento da primeira parcela, sendo essa data a ser utilizada para fins de apuração do ganho de capital, na forma do artigo 31 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, supramencionado.**

No tocante ao valor de alienação computado para apuração do ganho de capital, o interessado tomou o Valor da Terra Nua (VTN) informado no Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat) **entregue em 03/09/2013.**

Em princípio, para fins de apuração de ganho de capital, o custo de aquisição e o valor de alienação do imóvel rural é o (VTN) declarado nos Diat dos anos da ocorrência da aquisição e da alienação do imóvel, respectivamente, conforme dispõe os artigos 8º, 14 e 19 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996 (destaque acrescido):

Art. 8º. O contribuinte do ITR entregará, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O contribuinte declarará, no DIAT, o Valor da Terra Nua – VTN correspondente ao imóvel.

§ 2º O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado autoavaliação da terra nua a preço de mercado.

§ 3º O contribuinte cujo imóvel se enquadre nas hipóteses estabelecidas nos arts.

2º e 3º fica dispensado da apresentação do DIAT. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)(...)Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAT 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.

(...)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.

Ocorre que o art. 10, parágrafo 1º, inciso I, da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, determina que, nos casos em que o contribuinte adquira ou venda 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:

IMÓVEL RURAL(...)

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;

Como no caso concreto a venda do imóvel – e, por conseguinte, o fato gerador da obrigação tributária – ocorreu de fato no mês de julho (16/07/2013), antes da entrega do Diat (03/09/2013), o contribuinte deveria ter procedido ao cálculo do ganho de capital com base no valor real da transação de alienação do imóvel, e não o valor da terra nua que seria posteriormente informado no referido documento em setembro.

Esse é exatamente o entendimento oficial da Receita Federal do Brasil(RFB), expresso nas orientações aos contribuintes no manual Perguntas & Respostas – IRPF/ 2013, nestes termos:

AQUISIÇÃO E/OU ALIENAÇÃO SEM APURAÇÃO DO VALOR DA TERRA NUA (VTN)

602 – Como apurar o ganho de capital se o contribuinte adquirir um imóvel rural, a partir de 01/01/1997, após a entrega do Diat ou aliená-lo antes da sua entrega ou, em qualquer caso, onde não se possa apurar o Valor da Terra Nua(VTN) de compra ou de venda, ou ambos?

O contribuinte deve proceder ao cálculo do ganho de capital com base nos valores reais das transações de compra e de alienação do imóvel.

Dessa forma, com base nos elementos de prova do processo, a apuração do ganho de capital deveria ter sido efetuada considerando-se:

a) data de alienação: 16/07/2013 (data do pagamento da primeira parcela e da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária);

b) data de aquisição: 23/05/2001 (conforme escritura pública de compra e venda - fl. 278);

c) valor de alienação: R\$ 4.140.308,67 (1/3 do valor real da transação de R\$ 12.420.926,00); e d) custo de aquisição: R\$ 60.000,00 (1/3 do valor de aquisição que consta na escritura pública de compra e venda, datada de 23/05/2001).

A defesa alega que a própria RFB tem o entendimento de que a prova da data e do custo de aquisição do imóvel alienado pode fazer-se mediante contrato de compra/venda desde que registrado, citando acórdão da DRJ de Porto Alegre.

Não há dúvida de que o contrato de compra e venda registrado faz prova da data e do custo de aquisição do imóvel alienado, desde que, obviamente, não haja outros indícios de que a transação tenha ocorrido em data diversa, como é o caso destes autos, em que o pagamento da primeira parcela é anterior em dois meses à escritura lavrada.

Tratando-se de situação de fato, o fato gerador considera-se ocorrido e existentes os seus efeitos desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios (art. 116, inciso I, do Código Tributário Nacional – CTN instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

Nesse caso, a verdade material deve prevalecer sobre a formal. **A alienação ocorreu, pelo menos, na data do pagamento da primeira parcela do preço (16/07/2013), e não na data em que a escritura foi lavrada (05/09/2013).**

É necessário ter em mente que o momento da transmissão formal da propriedade para fins do Direito Civil (o registro público da escritura de venda e compra) **não se confunde necessariamente com o momento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária para efeito do Direito Tributário.** Assim que, em relação ao ganho de capital para fins de incidência do imposto de renda, a mera promessa de compra e venda já enseja a tributação, nos termos do parágrafo 3º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988 (g.n.):

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

Tendo havido o pagamento do preço em 16/07/2013, é inquestionável que o fato gerador da obrigação tributária já ocorrera pelo menos nessa data, sendo descabida a pretensão de que se considere a data da lavratura da escritura pública como data de alienação.

A defesa afirma ainda que prazo dado pela RFB para entrega do Diat foi obedecido, e que o documento não poderia ter sido entregue antes, pois o programa de declaração do ITR disponibilizado no sítio eletrônico da RFB só esteve disponível ao público a partir de 19/08/2013.

Tais argumentações e todas as outras na mesma linha não procedem e não podem ser acolhidas, pois a legislação determina expressamente o valor de alienação a ser considerado pelos contribuintes na apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural ao longo do ano-calendário: o Valor da Terra Nua - VTN informado em Diat, após a entrega desse documento; ou o valor real da alienação, quando a venda ocorrer antes da entrega do Diat.

Diferente sorte não merece a tese de que a IN RFB nº 84, de 2001, “restringe direito e viola o princípio da legalidade, em especial na hipótese de a alienação ocorrer antes da entrega da Diat”; ou que a instrução em questão estaria “em total descompasso com os ditames do art. 19 da lei 9.393/1996”.

O julgamento administrativo deve verificar se o lançamento obedeceu à legislação de regência, não sendo facultado ao julgador negar eficácia à legislação complementar em vigor, seja a que pretexto for. O lançamento está correto e em consonância com os elementos de prova e com a legislação de regência, pelo que deve ser mantido.

No que diz respeito à Gleba desmembrada da Fazenda Vale do Parajú, também entendo que a decisão de piso foi precisa ao analisar os fatos. Não foi considerada a DIAT apresentada porque

Apesar de o desmembramento da fazenda em dois imóveis menores ter ocorrido previamente à transmissão do Diat em 03/09/2013, o documento transmitido refere-se ao imóvel constituído pela Fazenda Vale do Parajú com área de 473,0736 ha (matricula 8.373), ou seja, sem considerar o desmembramento. Dessa feita, não houve entrega de DITR e, conseqüentemente, de Diat para o imóvel constituído pela gleba de terras vendida para Agropecuária Laffranchi (matrícula nº 35.630).

Portanto, foram corretos os lançamentos desconsiderando as DIATs apresentadas, tendo em vista que a venda se efetivou em 16/07/2013, data do pagamento da primeira parcela e da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

A recorrente ainda questiona a não utilização, pela fiscalização, do VTN apurado pelo SIPT, ressaltando que o próprio Auditor Fiscal fez a simulação no Relatório Fiscal, conforme trecho colacionado abaixo:

Ademais, a Portaria SRF nº 447/2002 aprovou o Sistema de Preços de Terra (SIPT), em atendimento ao disposto no artigo 14 da Lei nº 9.393/96, que tem como objetivo fornecer informações relativas a valores de terras para o cálculo e lançamento do Imposto Territorial Rural – ITR e que é alimentado com valores de terras e demais dados recebidos das Secretarias de Agricultura ou entidades correlatas, e com os valores de terra nua da base de declarações do ITR.

A partir de consulta realizada no SIPT (fl. 271), o Valor da Terra Nua/ha no exercício 2013 para o município de Porto Seguro/BA (onde está localizada a Fazenda Vale da Macanaíba) é de R\$14.627,71/ha.

O valor total da terra nua referente à Fazenda Vale da Macanaíba, calculado a partir da multiplicação do VTN/ha obtido por meio do SIPT pela área total do imóvel é de R\$ 14.627,71/ha x 492,1ha = R\$ 7.198.296,09, ou seja, um valor muito superior ao VTN de R\$600.000,00 declarado no DIAT.

Por fim, cabe a seguinte reflexão: se houve interessado que adquiriu o imóvel rural, avaliando a terra nua pelo valor de R\$8.500.000,00, certamente este ou um valor superior é o valor de mercado.

Verifica-se, portanto, que o valor informado no DIAT referente à Fazenda Vale da Macanaíba diverge substancialmente do valor de mercado, contrariando o estabelecido no §2º do artigo 8º da Lei 9.393/96, que determina que o VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT.

De fato a consulta ao SIPT foi realizada pela administração, porém ela serviu para evidenciar a discrepância entre os valores declarados a título de VTN e o valor de mercado das terras, de modo que, imputo correto o trabalho da fiscalização para fixação dos valores utilizados a título de ganho de capital.

Vale destacar, pois pertinente no presente caso, trecho do voto do relator Matheus Soares Leite no que diz respeito ao cálculo do ganho de capital e a sistemática para os imóveis rurais, exposto no Acórdão nº. 2401-012.080:

Percebe-se, pois, aqui, autorização ao Fisco que, em não havendo a apresentação do DIAT ou verificando a subavaliação do VTN, pode se nortear pelo valor de VTN no SIPT, como se aquele valor estimado correspondesse ao preço efetivamente praticado na operação, como numa espécie de “arbitramento”.

É importante destacar que o documento que apresenta o valor do VTN resultante de uma autoavaliação não possui aplicação absoluta e incontestável, devendo ser mitigado nos casos de subavaliação. A intenção do legislador ao mencionar a utilização do SIPT foi que ele servisse como orientação para a fiscalização, não impondo seu uso a qualquer custo.

O artigo 14 da Lei nº 9.393/1996 visou, primordialmente, fornecer ao Fisco uma ferramenta para uma rápida verificação da base de cálculo do ganho de capital, mesmo que, inicialmente, com base em uma informação prestada pelo próprio

contribuinte, que pode não corresponder à realidade dos fatos. Assim, priorizou-se a agilidade e o aumento da presença fiscal.

No entanto, é inegável que esse dispositivo, ao acelerar o processo fiscal, pode, dependendo do caso, não refletir uma tributação justa. Pode-se chegar a um valor estimado que possa se aproximar do caso concreto, ou não. Diferentemente da utilização de instrumentos contratuais (como escrituras e contratos), que, além de obrigar as partes envolvidas, devem obedecer, quando aplicáveis, às formalidades legais.

Portanto, o cenário é o seguinte: caso haja a DIAT, a fiscalização pode utilizá-la; por outro lado, na ausência dessa declaração ou se for identificada subavaliação evidente ou fornecimento de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a fiscalização pode recorrer às informações do SIPT. No entanto, se estiverem disponíveis os documentos contratuais que retratam concretamente a operação, eles devem ser utilizados.

É importante ressaltar que a norma específica sobre ganho de capital para fins de Imposto de Renda (artigo 19) não deve ser associada à norma que estabelece a base de cálculo do ITR (artigo 14), exceto para deixar claro que o VTN a ser aplicado no ganho de capital também pode ser revisado pela fiscalização.

Supor o contrário seria admitir a apuração do ganho de capital tributável levando em consideração valores estimados que, ao final, poderiam resultar em um ganho inferior ao acréscimo patrimonial efetivamente obtido, implicando o reconhecimento de uma isenção, fora dos limites da lei, na parcela não contemplada na DIAT/SIPT.

Dessa forma, o Fisco, ao identificar a subavaliação do VTN indicada na DIAT, em comparação com os documentos que retratam o negócio jurídico, pode utilizar o valor total da operação indicado nesses documentos.

No caso concreto, por força do artigo 117, II do CTN (condição resolutória), há que se confirmar o entendimento da Autoridade Fiscal. Com o recebimento da primeira parcela em 16/07/2013, resta configurada a ocorrência do fato gerador do tributo, visto que no caso de condição resolutória, os atos ou negócios jurídicos reputam-se perfeitos e acabados desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio, desencadeando a apuração do ganho de capital nº mês em que foi auferida a renda, consoante art. 117, §2º do RIR/99 e, pagamento do tributo proporcional ao recebimento das parcelas, nos termos estatuídos no art. 31 da IN 84/2001.

Ademais, a administração não está vinculada às informações do SIPT, como também ressaltou o Conselheiro Neudson relator do Acórdão nº. 1201-007.151, mencionado pelo recorrente em seu memorial:

Entendo que o referido artigo 14 da Lei nº 9.393/1996 não obriga a Administração Tributária a aceitar os levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura, obriga apenas a considerá-las na determinação do VTN, pois esse é o verbo (“considerarão”) utilizado nº correspondente parágrafo primeiro. O verbo

“procederá”, apontado pelo recorrente, tem como objeto as ações de determinação e lançamento de ofício, não vinculando essa ação às informações fornecidas pelas municipalidades.

A referida Portaria SRF nº 447/2002, a qual aprovou o SIPT, tampouco traz qualquer vinculação da fiscalização aos dados lá disponibilizados. Na verdade, tal portaria sequer tem natureza de norma tributária, pois trata do ordenamento administrativo tendente a viabilizar o SIPT como sistema informatizado.

Por fim, a IN SRF nº 256/2002, a qual “dispõe sobre normas de tributação relativas ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural e dá outras providências”, não traz qualquer dispositivo normativo que vincule a fiscalização aos dados contidos no SIPT. Pelo contrário, essa Instrução Normativa reafirma o comando legal contido no artigo 8º da referida Lei nº 9.393/1996 no sentido de que o VTN é o “valor de mercado do solo”, conforme a seguinte transcrição:

Art. 32. Valor da Terra Nua (VTN) é o valor de mercado do solo com sua superfície, bem assim das florestas naturais, das matas nativas e das pastagens naturais que integram o imóvel rural.

§ 1º omissis

§ 2º O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano de ocorrência do fato gerador do ITR, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado.

Se o VTN deve refletir o preço de mercado da terra, então não pode haver uma vinculação cogente da fiscalização em relação à informação contida no SIPT. É certo que é de se esperar que o SIPT informe os preços de mercado, mas não se pode presumir que isso sempre acontece. Se a fiscalização possui um fundamento razoável para afastar a informação contida no SIPT, entendendo ser possível a adoção de outro valor que se aproxime melhor do preço de mercado.

O recorrente alega que deveria ser aplicado ao caso em tela a lógica aplicada ao referido caso, que inclusive, faz menção ao Tema Repetitivo nº. 1113 do STJ. Vale o destaque:

Com isso, chego ao entendimento de que, afastado o uso do VTN contido da DIAT, por não corresponder ao valor de mercado, conforme demonstração da fiscalização, esta deve arbitrar um valor para essa grandeza, considerando primeiramente a informação extraída do SIPT.

Contudo, caso essa informação também não corresponder ao valor de mercado, conforme demonstração da fiscalização, **esta poderá utilizar outros meios de arbitramento, desde que aproxime a valoração do imóvel do seu valor de mercado.**

Contudo, deve ser salientado que a tributação em tela é devida a um ganho de capital e esse ganho não pode ser presumido, deve corresponder à realidade dos fatos. Assim, se o arbitramento do VTN levar a um cálculo de ganho de capital superior ao valor do negócio, ele não pode ser adotado como

determinante final do valor a ser tributado, pois implicaria na tributação de uma renda inexistente, a saber, aquela parte que supera o ingresso de receita.

Em outras palavras, no meu entendimento, a tributação do ganho de capital de um imóvel rural, com base em um VTN arbitrado pela fiscalização, em regra, **não pode ser superior à tributação do imóvel considerando o ganho de capital igual ao valor da alienação. A exceção a essa regra seria a situação em que a fiscalização demonstre que o valor da alienação apresentado pelo contribuinte também não corresponda à verdade.**

Saliente-se que esse entendimento é aderente ao racional do Tema Repetitivo nº 1113, do Superior Tribunal de Justiça, o qual possui o seguinte enunciado:

- a) a base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação;
- b) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN);
- c) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente.

Essa é a providência requerida pelo recorrente ao final desse tópico, nos seguintes

termos (fls. 1231):

Diante do exposto, subsidiariamente requer seja o ganho de capital apurado pela consideração do valor efetivo da operação (R\$ 61.537.287,37), em obediência ao teor da IN SRF nº 84/2001.

Portanto, entendo que o presente ganho de capital deve ter como base de cálculo valor de alienação do imóvel, qual seja, R\$ 61.537.287,37.

No caso em tela, assim como no caso mencionado, a fiscalização utilizou para cálculo do ganho de capital, **o valor efetivo da operação**. E, conforme visto, o contribuinte deve proceder ao cálculo do ganho de capital com base nos valores reais das transações de compra e de alienação do imóvel, motivo pelo qual, confirma-se o procedimento fiscal que utilizou os valores de aquisição e alienação constantes da escritura.

No que diz respeito às benfeitorias, o recurso também não trouxe novos argumentos e elas não foram consideradas por falta de comprovação hábil e idônea nos termos da legislação. Também neste ponto, com base no artigo 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF confirmo e adoto integralmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos.

O valor das Benfeitorias

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, como regra, 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).

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 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 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.

Daí decorre que o valor das benfeitorias, bem como dos demais investimentos efetuados no imóvel rural referidos no parágrafo 1º supracitado, deve ser excluído do valor de alienação para efeito da tributação do ganho de capital apenas nos casos em que os custos correspondentes 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;

No caso concreto, o interessado não comprovou que os custos das benfeitorias foram deduzidos como despesa de custeio na apuração da determinação da base de cálculo do imposto da atividade rural, por ocasião do procedimento fiscal, quando deixou de atender intimação da fiscalização para apresentar o Livro Caixa da atividade rural com o registro de todos os valores referentes às benfeitorias, construções, ascensões com plantios, incluindo pastagens, culturas permanentes, café e eucalipto realizadas nas fazendas Vale da Macanaíba e Vale do Parajú, que constaram das respectivas escritura de compra e venda, acompanhados da documentação comprobatória, conforme registrado no Termo de Encerramento da Ação Fiscal (fl. 298/299 – destaques do original):

Intimado a apresentar os livros CAIXA da atividade rural, onde constam os registros de todos os valores referentes às benfeitorias, construções, ascensões com plantios, incluindo pastagens, culturas permanentes, café e eucalipto realizadas nas fazendas VALE DA MACANAÍBA e VALE DO PARAJÚ e citadas na Escritura de Compra e Venda, acompanhados da documentação comprobatória de cada lançamento realizado, o fiscalizado tão somente informou que não possui os livros CAIXA, conforme carta resposta datada de 15/08/2016(fl. 142, item 7).

Reintimado a apresentar os referidos livros, acompanhados da respectiva documentação comprobatória, o fiscalizado informou que não é produtor rural e que o valor declarado no anexo da atividade rural de sua DIRPF AC 2013 corresponde às benfeitorias alienadas, dos imóveis em epígrafe (conforme se verifica na carta resposta entregue em 14/02/2017, à fl. 219).

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 o 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 o posicionamento da RFB acerca matéria, pelo que nenhum reparo merece neste ponto.

A alegação da defesa de que a “impossibilidade” da tributação da parcela do valor de alienação correspondente às benfeitorias como receita da atividade rural “inviabilizaria” que os alienantes pudessem se ressarcir do que pagaram nas suas declarações de imposto de renda a título imposto de renda não se sustenta, porquanto não há qualquer impossibilidade nesse sentido, desde que se comprove o implemento da condição estabelecida na legislação para assim proceder, o que não ocorreu.

É de se destacar que a impugnação não veio instruída com cópia do Livro Caixa da atividade rural e dos documentos que o instruem solicitados pela fiscalização. Assim, o procedimento adotado em relação às benfeitorias no lançamento deve ser mantido.

Diante do exposto, mantenho o lançamento.

4. Multa Qualificada

O recorrente defende-se da multa de ofício aplicada no percentual de 150%, ou seja, de forma qualificada. Alega que não teria ficado comprovado o dolo que justificasse a imposição da penalidade na forma qualificada. Sustenta que teriam sido declarados todos os valores, entregues as DIATs e calculado e recolhido o imposto apurado.

Da leitura do Termo de Encerramento de Ação Fiscal, vê-se que a fiscalização indicou que o contribuinte teria, **de forma deliberada, manipulado a sequência dos acontecimentos para se utilizar de valores bem inferiores aos valores de mercado dos bens, o que levou a um recolhimento a menor a título de ganho de capital, de modo que teria ficado caracterizada uma conduta fraudulenta.** A leitura do trecho abaixo esclarece:

Fato é que, conforme já detalhado no presente Termo de Encerramento da Ação Fiscal, os atos praticados pelo fiscalizado demonstram o propósito de impedir ou retardar o conhecimento, por parte do fisco, da real ocorrência do fato gerador, obtendo como resultado a redução do montante do tributo devido, materializando a hipótese prevista no artigo 71 da Lei 4.502 de 1964.

Conforme já mencionado, o marco temporal da norma é a entrega do DIAT: se a alienação ocorrer antes dela o ganho de capital é apurado com base nos valores da transação; se ocorrer depois dela, o ganho de capital é apurado com base nos valores declarados em DIAT.

Contrariando a legislação que disciplina o tema, embora o fato gerador do tributo tenha ocorrido em 16/07/2013 (com o recebimento da primeira parcela referente à alienação das fazendas Vale da Macanaíba e Vale do Parajú) e, portanto, antes

da entrega do DIAT (transmitido em 03/09/2013), o contribuinte utilizou, para apuração do IR incidente sobre o ganho de capital auferido na alienação destes imóveis, os VTN declarados no referido DIAT.

Nesse contexto, o fato de o contribuinte ter utilizado a data da lavratura da Escritura Pública de Compra e Venda como data de alienação para fins de apuração de IR sobre ganho de capital (e não a data do recebimento do primeiro pagamento), e tal escritura ter sido lavrada em 05/09/2013, ou seja, apenas dois dias após a entrega do DIAT, constitui forte indício de simulação, com o fito de manipular a sequência dos acontecimentos em causa própria.

Além disso, a partir de parâmetros tais como informações obtidas no Sistema de Preços de Terra (SIPT) e apuração de valores reais das operações, restou caracterizada por esta fiscalização a ocorrência de subavaliação dos valores de terra nua informados em DIAT e considerados pelo fiscalizado na apuração do ganho de capital.

Por fim, novamente contrariando a legislação, o contribuinte considerou, para apuração do ganho de capital, **o valor de alienação correspondente exclusivamente à terra nua, mesmo diante do fato de as benfeitorias não terem sido deduzidas como custo ou despesa da atividade rural.**

Diante do exposto, a caracterização do evidente intuito de fraude está materializada na conduta do contribuinte: ao tentar manipular a sequência dos acontecimentos em causa própria; ao informar nos DIAT valores de terra nua muito abaixo do valor de mercado; e ao excluir as benfeitorias do valor de alienação utilizado na apuração do ganho de capital, com a nítida intenção de reduzir o valor do ganho de capital e, conseqüentemente, dos tributos incidentes.

Conclui-se, dessa forma, que o procedimento adotado pelo fiscalizado evidencia consciente intuito de eximir-se do pagamento de tributos e enquadra-se perfeitamente à hipótese prevista na citada Lei nº 4.502, de 30/11/1964, art. 71, como sonegação fiscal.

Assim, estando materializada a situação prevista no §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, cabe a esta fiscalização, por força de sua atividade vinculada, aplicar a multa de ofício qualificada. (sem grifos no original)

A decisão de piso corroborou o entendimento da fiscalização:

Da aplicação da Multa Qualificada de 150%

A defesa questiona a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% de que trata o art. 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, c/c os art. 7 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Alega que, diferente do afirmado no auto de infração, “a emissão do Diat era condição para a lavratura da escritura a sedimentar o negócio, sem a qual os 2

milhões de reais, (aproximadamente) recebidos, haveriam de ser devolvidos com a conseqüente perda dos outros 10 milhões (a receber)”.

À vista de o negócio ter sido concretizado, a defesa questiona quem simularia a perda de 10 milhões de reais. Pergunta ainda onde estaria a dissimulação, já que houve o recebimento integral do preço e o Diat somente poderia ser emitida em set/2013.

Não obstante, analisando os elementos dos autos, é forçoso concluir que tem a razão a autoridade lançadora ao exigir a multa qualificada prevista nos casos de sonegação e fraude.

O interessado apurou o ganho de capital na alienação de imóveis rurais utilizando o VTN declarado no Diat como custo de alienação. Apesar de tal procedimento resultar em um valor de imposto a pagar menor, o procedimento adotado foi indevido e sem tem amparo na legislação, porquanto, como se estabeleceu no item anterior deste voto, o fato gerador ocorreu antes da entrega da Diat.

Ocorre que, como bem destacou a defesa, por ocasião da alienação dos imóveis em questão, o programa gerador do Diat sequer estava disponível aos contribuintes(16/07/2018). Então, para dar aparência de legalidade ao procedimento indevido, as partes intervenientes nas alienações – incluindo o interessado – aguardaram que o Diat pudesse ser e fosse entregue (03/09/2018) para somente depois providenciarem a lavratura das escrituras de compra e venda (05/09/2013).

Ademais, além da indevida utilização do VTN declarado no Diat como preço de alienação no ganho de capital, os intervenientes declararam VTN várias vezes inferior ao valor de mercado dos imóveis. Isso foi comprovado a partir de parâmetros informações obtidas no Sistema de Preços de Terra (SIPT).

Apesar de a defesa questionar a utilização do SIPT como valor de referência – questiona, na verdade, a própria legislação –, o fato é que os próprios valores pelos quais as transações foram efetivadas, conforme declarado nas escrituras de compra e venda pelos intervenientes, demonstram que o valor de mercado desses imóveis era muito superior ao que foi declarado no Diat, em descumprimento ao disposto no art. 8º, parágrafos 1º e 2º, da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

Assim que, por exemplo, em relação à Fazenda Vale da Macanaíba, para um VTN de R\$ 600.000,00 declarado pelos intervenientes no Diat em 03/09/2013 e um valor de mercado calculado com base no SIPT de R\$ 7.198.296,09 (fl. 365), os mesmos intervenientes atribuíram VTN de R\$ 8.500.000,00 na escritura de compra e venda, isso dois dias após a entrega do mencionado Diat.

Por fim, o interessado também deixou de incluir o custo das benfeitorias que constavam dos imóveis rurais alienados na base de cálculo do imposto incidente sobre o ganho de capital, mesmo não tendo deduzido o custo das benfeitorias

como despesa de custeio na apuração da determinação da base de cálculo do imposto da atividade rural, reduzindo indevidamente o valor do imposto apurado.

Todos esses fatos, juntos, evidenciam que o interessado incorreu nas condutas dolosas descritas nos arts. 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o que impõe a aplicação da multa qualificada exigida no auto de infração. (grifos acrescidos)

No tocante à multa qualificada, a redação atual, determina a aplicação desse percentual “nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 1964” Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996”:

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

(Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será 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: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)(...)

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

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§1º. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

Para a configuração as condutas dos art. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, exige-se sempre o dolo, elemento subjetivo do tipo. É dizer, para haver dolo não basta o agente querer o resultado, é indispensável à vontade consciente de se praticar a conduta prevista no tipo.

No caso concreto, a qualificação está devidamente justificada pela fiscalização e reforçada pela decisão de piso. O contribuinte realmente tentou manipular a sequência de fatos ocorridos para tentar se aproveitar de uma base de cálculo bem inferior para o tributo devido.

Contudo, é necessário o ajuste no valor da multa qualificada, pois, nos termos do art. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, ela foi reduzida de 150% para 100%, nos casos de não verificada a reincidência do sujeito passivo.

Nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN, a lei nova aplica-se a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração.

Portanto, deve-se aplicar a retroação disposta na Lei n. 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, reduzindo o percentual da multa de ofício para 100%.

5. Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar e no mérito, dar-lhe provimento parcial para reduzir a multa qualificada para o percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa