



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720138/2017-19
ACÓRDÃO	2402-013.307 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
EMBARGANTE	MARIANA BORGIO DE ALMEIDA DALLA BERNARDINAI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014

ALEGAÇÕES APRESENTADAS SOMENTE NO RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.

Os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a irresignação do contribuinte devem ser apresentados na impugnação, não se conhecendo do recurso voluntário interposto somente com argumentos suscitados nesta fase processual e que não se destinam a contrapor fatos novos ou questões trazidas na decisão recorrida.

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.

PENALIDADES. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Demonstrada a intenção deliberada em inserir informações inverídicas em declaração de ajuste anual, com o objetivo de impedir o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador, além de ação dolosa tendente a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, aplicável a multa qualificada, cujo percentual é agravado em face da falta de atendimento de intimação fiscal para prestar esclarecimentos.

RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICÁVEL.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente o recurso voluntário interposto, não apreciando as alegações de “nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa” e “ilegalidade na forma de apuração do ganho de capital” por inovação recursal, para, na parte conhecida, dar parcial provimento ao recurso, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ricardo Chiavegatto de Lima (substituto integral), Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 19ª Turma da DRJ/SPO, consubstanciada no Acórdão 16-81.815 (p. 343), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Na origem, trata-se de Auto de Infração (p. 295) com vistas a exigir débito do imposto de renda pessoa física em decorrência da constatação, pela fiscalização, da seguinte infração cometida pela Contribuinte: omissão / apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais.

De acordo com o Termo de Encerramento da Ação Fiscal (p. 270), tem-se que:

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, a 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. 264).

(...)

No entanto, conforme já mencionado anteriormente, a própria contribuinte e a Agropecuária Laffranchi apresentaram documentação comprobatória (fls. 97/123 e 145/158) 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. 123 e 145).

(...)

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. 30/35).

(...)

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.

(...)

Nesse contexto, o fato de que, embora o recebimento do primeiro pagamento (ocorrência do fato gerador do tributo) tenha ocorrido em 16/07/2013, a Escritura tenha sido lavrada apenas dois dias após a entrega da DIAT, constitui forte indício de simulação, uma vez que o marco temporal da norma é justamente a entrega da 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.

(...)

Cabe destacar que o VTN declarado pela contribuinte no DIAT relativo a 2013 (ano de alienação) e utilizado por ela 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 (fls. 159/165), 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. 30/35) 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.

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. 46), 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.

(...)

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 fls. 249 e 254) para Landerico Rampinelli (conforme Escritura lavrada em 13/08/2013, às fls. 248/253), 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 às fls 185 e 187), com área de 237,6265ha, vendida para Agropecuária Laffranchi (conforme Escritura lavrada em 05/09/2013 às fls. 185/197).

(...)

Em resumo, a 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).

* **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. 127/132 e no Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda datado de 30/11/2000 às fls. 124/126).

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. 248/253;

* 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. 185/197).

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.

(...)

5.2.2. BENFEITORIAS

(...)

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 comprovado que os seus custos

foram deduzidos das receitas da atividade rural. **Entretanto, a fiscalizada não apresentou prova de que o valor das benfeitorias foi deduzido como custo ou despesa da atividade rural.**

(...)

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.

Cientificada do lançamento fiscal, a Contribuinte apresentou a sua competente defesa administrativa (p. 318), defendendo, em síntese, os seguintes pontos:

- * inexistência material em relação ao registro imobiliário da Fazenda Vale do Parajú;
- * aponta que deve ser considerado o valor declarado na DIAT, apresentada dentro do prazo legal e antes da lavratura de escritura pública de compra e venda;
- * defende a inexistência de simulação, argumentando que *a escritura só pode ter sido lavrada com a DIAT (...). 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;*
- * destaca 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.* Neste ponto, aduz que a RFB na resposta ao questionamento 610 de seu Manual de Perguntas e Respostas, respostas/IRPF 2011 - Imposto sobre a Renda de Pessoa Física informa, in verbis:

Pergunta: VTN DO DIAT MENOR QUE VALOR DE VENDA DA TERRA NUA 610 - No caso de alienação em que o valor da terra nua (VTN) do Diat do ano da alienação for menor que o valor efetivo da venda da terra nua do imóvel rural, como deve ser declarada a diferença entre os valores?

Resposta: O valor de alienação para apuração do ganho de capital é o constante no Diat do ano de alienação. Assim a diferença entre o valor de alienação e o declarado no Diat deve ser informado como rendimento isento e não tributável.

- * aduz ser inadequado o uso do Sistema de Preços de Terra (SIPT), tendo em vista que, *só em 29/04/2015 - portanto, após os eventos em questão - com a IN RFB nº 1.562 (informações sobre Valor da Terra Nua à 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;

* aponta como correto o tratamento por si atribuído às benfeitorias e função do que é legítimo o valor anotado na escritura no RGI, no que tange à Fazenda Vale do Parajú;

* defende a compensação do IR efetivamente pago e apurado na sua DIRPF, sob pena de cobrança em duplicidade;

* por fim, defende a inaplicabilidade da imposição da multa qualificada.

A DRJ julgou improcedente a impugnação, nos termos do susodito Acórdão nº 16-81.815 (p. 343), conforme ementa abaixo reproduzida:

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

Cientificada dos termos da decisão de primeira instância, a Contribuinte interpôs o competente recurso voluntário (p. 368), esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes termos, em síntese:

* nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa, em razão da equivocada premissa de ausência de entrega da DIAT referente à Fazenda Parajú;

* ilegalidade na forma de apuração do ganho de capital, devendo ser *anulado o presente lançamento, haja vista que o critério jurídico adotado pela autoridade lançadora está equivocado, pois deveria ter se valido da informação do SIPT, nos moldes do que determina o art. 14 da Lei 9.393/93, e não do valor referente à regularização da posse da terra pela Contribuinte;*

* insubsistência do lançamento quanto o momento da alienação;

* da regularidade da dedutibilidade dos valores referentes às benfeitorias; e

* insubsistência da multa de ofício qualificada em razão da ausência de comprovação do dolo, fraude ou sonegação;

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo. Entretanto, não deve ser integralmente conhecido pelas razões a seguir expostas.

Das Matérias Não Conhecidas

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir débito do imposto de renda pessoa física em decorrência da constatação, pela fiscalização, da seguinte infração cometida pela Contribuinte: omissão / apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais.

Em sua peça recursal, a Contribuinte esgrime suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

* nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa, em razão da equivocada premissa de ausência de entrega da DIAT referente à Fazenda Parajú;

* ilegalidade na forma de apuração do ganho de capital, devendo ser *anulado o presente lançamento, haja vista que o critério jurídico adotado pela autoridade lançadora está equivocado, pois deveria ter se valido da informação do SIPT, nos moldes do que determina o art. 14 da Lei 9.393/93, e não do valor referente à regularização da posse da terra pela Contribuinte;*

* insubsistência do lançamento quanto o momento da alienação;

* da regularidade da dedutibilidade dos valores referentes às benfeitorias; e

* insubsistência da multa de ofício qualificada em razão da ausência de comprovação do dolo, fraude ou sonegação;

Ocorre que, analisando-se as razões de defesa deduzidas em sede de recurso voluntário em cotejo com aquelas apresentadas na impugnação, verifica-se que houve inovação / alteração por parte da Contribuinte no que tange às alegações de “nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa” e “ilegalidade na forma de apuração do ganho de capital”.

É flagrante, pois, a inovação operada em sede de recurso, tratando-se de matéria preclusa em razão de sua não exposição na primeira instância administrativa, não tendo sido examinada pela autoridade julgadora de primeira instância, o que contraria o princípio do duplo grau de jurisdição, bem como o do contraditório e o da ampla defesa.

A preclusão processual é um elemento que limita a atuação das partes durante a tramitação do processo, imputando-lhe celeridade, numa sequência lógica e ordenada dos fatos, em prol da pretendida pacificação social.

Humberto Theodoro Júnior ensina que preclusão é “a perda da faculdade ou direito processual, que se extinguiu por não exercício em tempo útil”. Ainda segundo o mestre, com a preclusão, “evita-se o desenvolvimento arbitrário do processo, que só geraria a balbúrdia, o caos e a perplexidade para as partes e o juiz”.

Tal princípio busca garantir o avanço da relação processual e impedir o retrocesso às fases anteriores do processo, encontrando-se fixado o limite da controvérsia, no Processo Administrativo Fiscal (PAF), no momento da impugnação/manifestação de inconformidade.

O inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, norma que regula o Processo Administrativo Fiscal – PAF em âmbito federal, é expresso no sentido de que, a menos que se destinem a contrapor razões trazidas na decisão recorrida, os motivos de fato e de direito em que se fundamentam os pontos de discordância e as razões e provas que possuir o contribuinte devem ser apresentados na impugnação.

Decreto n. 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir

No caso em análise, não há qualquer registro na peça impugnatória das matérias em destaque suscitadas no recurso voluntário, razão pela qual não se conhece de tais argumentos.

Não é lícito inovar no recurso para inserir questão diversa daquela originalmente deduzida na impugnação/manifestação de inconformidade, devendo-se afastar as inovações por se referirem a matérias não impugnadas no momento processual devido.

Da Insubstância do Lançamento quanto o Momento da Alienação

Neste ponto, a Recorrente defende que *a alienação do imóvel rural restou consolidada em 05/09/2013, conforme constam nas Escrituras Públicas de Compra e Venda, mas a fiscalização desconsiderou toda a transação por entender que fora simulada por conta das datas.*

Destaca que *não existe essa hipótese de desconsideração do envio da DIAT, o que já deveria ser suficiente para desconstituir o presente lançamento, haja vista que houve o envio da DIAT, devendo ter sido levando em consideração para fins do cálculo do ganho de capital, nos moldes do disposto no art. 19 e 8 da Lei 9.393/96.*

Aponta ainda que *se valeu também a fiscalização da informação de que o valor das arras (artigo 418 do Código Civil), praxe em negócios de venda de imóveis rurais, deveria antecipar a venda para julho de 2013 e não setembro de 2013, como registrado no cartório. Ocorre que, ao considerar a entrada desse valor, que não havia qualquer formalização de compra e venda do imóvel rural, está se antecipando evento e pagamento de imposto que oportunamente não poderia ocorrer.*

Sobre o tema, o órgão julgador de primeira instância destacou e concluiu que:

(...)

Conforme consta dos demonstrativos de apuração dos ganhos de capital entregues à Receita Federal do Brasil junto com a DIRPF relativa ao ano-calendário de 2013, a interessada 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. 14/15):

- 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.

(...)

Embora a data de alienação utilizada pela interessada para apurar o ganho de capital tenha sido 05/09/2013 2013 (data em que foi lavrada a escritura referente à alienação do imóvel), a documentação comprobatória apresentada pelas partes (fl. 97/123 e 145/158) comprovam que a primeira parcela do valor da alienação, no valor de R\$ 1.125.000,00, foi paga na data de 16/07/2013 (fl. 123 e 145).

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 o artigo 31 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, supramencionado.

No tocante ao valor de alienação computado para apuração do ganho de capital, a interessada tomou o valor da terra nua 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 Valor da Terra Nua (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

(...)

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.

(...)

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), a 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.

(...)

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 informado na escritura pública de compra e venda à fl. 161);
- 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 verifiquem 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).

Entendo que não há reparos a serem feitos na decisão de primeira instância neste particular.

De fato, conforme destacado pela Fiscalização, *a própria contribuinte e a Agropecuária Laffranchi apresentaram documentação comprobatória (fls. 97/123 e 145/158) 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. 123 e 145).*

Neste particular, destaque-se a declaração emitida pela empresa Agropecuária Laffranchi (p. 139) no sentido de que (i) efetuou o pagamento do valor referente à “entrada inicial” em 16/07/2013 e as (ii) compras dos terrenos “foram feitas de forma tácita”.

No que tange ao art. 10 da IN nº 84/2001, trago à lume os escólios da Ministra Regina Helena Costa, objeto do REsp nº 2119289, *in verbis*:

Trata-se de Recurso Especial interposto por EDI ROBERTO DA SILVA CASTRO - SUCESSÃO contra acórdão prolatado, por unanimidade, pela 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no julgamento de apelação, assim ementado:

IRPF. **GANHO DE CAPITAL**. ALIENAÇÃO DE **IMÓVEL RURAL**. ARTS. 14 E 19 DA LEI 9.393, DE 1996. ART. 10, §2º DA **IN 84**, DE 2001. ARBITRAMENTO. VALORES INFORMADOS NOS DOCUMENTOS DE AQUISIÇÃO E ALIENAÇÃO.

(...)

Com amparo no art. 105, III, a e c, da Constituição da República, além da divergência jurisprudencial, aponta-se ofensa aos dispositivos a seguir relacionados, alegando-se, em síntese, que:

I. Arts. 14 e 19 da Lei n. 9.393/1996: " Receita Federal condiciona a aplicação do art. 19 da Lei 9.393/96 à entrega da DIAT, impondo uma restrição que a lei não impôs, em clara ofensa ao princípio da legalidade/ tipicidade tributária. Por certo que a lei 9.393/93, ao estabelecer a materialidade do **ganho de capital**, determinou que seja utilizado o VTN declarado no ano da aquisição (para definição do custo de aquisição) e o VTN declarado no ano da alienação (para a definição do custo de venda), o que pressupõe a apresentação da DIAT com tais informações. O fato da declaração ainda não ter sido entregue na data da compra ou venda do **imóvel** não inviabiliza, entretanto, a aplicação do art. 19 como pretende a Instrução Normativa. Tampouco a ausência de entrega da DIAT tem o condão de fazê-lo".

(...)

DELIMITAÇÃO DA CONTROVÉRSIA Trata-se, na origem, de ação anulatória de débito fiscal, interposta por edi roberto da silva castro, contra a união federal, buscando a anulação do auto de infração n. 1010300/00186/10, por equívoco da Auditora Fiscal responsável ter realizado lançamento com base em dispositivo que contraria a Lei n. 9.393/1996.

(...)

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região deu provimento ao recurso de apelação para reconhecer a legalidade do art. 10 da Instrução Normativa SRF n. 84/2001, possibilitando a utilização dos documentos de aquisição e alienação no caso dos autos, em virtude de inexistência de declaração da terra nua pelo contribuinte.

DA OFENSA AOS ARTS. 14 E 19 DA LEI N. 9.393/1996 A Recorrente aponta para a necessidade de reforma do acórdão recorrido, haja vista a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n. 84/2001 ter transgredido o limite legal ao prever a utilização dos documentos de aquisição e alienação em virtude da inexistência de declaração da terra nua por parte do contribuinte.

A Corte de origem, por sua vez, assim dirimiu a controvérsia:

Como se vê, o **ganho de capital** é apurado pela diferença entre o valor de alienação e o de aquisição, já declarados pelo contribuinte ao Fisco, sendo aqui pertinente falar-se em "lançamento por declaração" (Código Tributário Nacional - CTN, art. 147), que é um lançamento feito pela autoridade fiscal com a colaboração inicial do contribuinte, mediante a apresentação de declaração, retificável de ofício pelo Fisco (CTN, art. 147, §2º).

Pode ocorrer, contudo, a hipótese de a alienação ocorrer sem que o contribuinte tenha ainda declarado, ou tenha deixado de declarar o valor da terra nua, caso em que deve ser observado o prescrito no artigo 14 da mesma Lei nº 9.393, de 1996, ou seja, o Fisco fará o lançamento independentemente daquela iniciativa do contribuinte, promovendo então o arbitramento do valor do tributo, conforme prescreve o artigo 148 do Código Tributário Nacional (CTN):

(...)

Para simplificar esse arbitramento, no caso de alienação de **imóvel rural** (caso dos autos), o Fisco, mediante a **IN SRF nº 84**, de 2001, considera os valores informados nos documentos de aquisição e alienação, o que, de resto, vai ao encontro dos interesses do próprio contribuinte, presumindo-se sejam verdadeiras tais informações:

(...)

Evidentemente, em qualquer caso, ou seja, tanto no caso de o contribuinte apresentar declaração (art. 147 do CTN) quanto no caso de o Fisco discordar das informações constantes dos documentos de aquisição ou alienação (**IN SRF nº 84**, de 2001), poderá este último demonstrar que aquela declaração ou estas informações não condizem com a realidade, e então promover o arbitramento do valor devido com base em quaisquer outros meios lícitos de prova (art. 148 do CTN).

No presente caso, contudo, o Fisco, autorizado legalmente pela hipótese de falta de declaração da terra nua pelo contribuinte, por ocasião da aquisição e da alienação do **imóvel** (art.19, caput, da Lei 9.393, de 1996) entendeu que o caso era de arbitramento do **ganho do capital**, com base nas informações constantes dos documentos de aquisição e alienação do **imóvel**, tal como estabelece o §2º do artigo 10 da **IN SRF nº 84**, de 2001, no que não se vê nenhuma irregularidade, mas sim conduta que vem ao encontro dos interesses do próprio contribuinte, que as fez inserir naqueles documentos.

Enfim, não é possível confundir legalidade com literalidade. Quando o artigo 14 da Lei nº9.393, de 1996 (Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do **imóvel**, apurados em procedimentos de fiscalização) aponta determinados meios de prova para o arbitramento do valor dos bens, evidentemente não está a excluir aquela que, sem sombra de dúvida, é a prova mais cabal do valor de uma transação imobiliária, ou seja, os valores constantes dos documentos de aquisição e alienação, tanto mais que ali inseridos com a participação não do Fisco, mas sim do contribuinte.

Daí a legalidade do artigo 10,§2º, da **IN SRF nº 84**, de 2001, desde que interpretada inteligentemente essa norma, conforme preconizava Carlos Maximiliano:

(...)

Neste contexto, nega-se provimento ao apelo recursal da Contribuinte neste particular.

Da Regularidade da Dedutibilidade dos Valores referentes às Benfeitorias

Com relação à dedução dos valores referentes às benfeitorias, a Recorrente defende, em síntese, que:

33. Contudo, por meio do valor anotado na escritura no Registro de Cartório e Imóveis, nitidamente, poderia se verificar o valor das benfeitorias, como realmente segregou o i. Auditor Fiscal no Termo de Relatório Fiscal, conforme trecho colacionado abaixo:

FAZENDA 1		
VALORES INFORMADOS NA ESCRITURA PÚBLICA DE COMPRA E VENDA		
VALOR TOTAL DO IMÓVEL (R\$)	VALOR TERRA NUA - VTN (R\$)	BENFEITORIAS, CULTURAS PERMANENTES, DENTRE OUTROS (R\$)
12.420.926,00	8.500.000,00	3.920.926,00

34. Diante dessa possibilidade de segregação, bem como o anotado nas Escrituras Públicas serem considerados documentos hábeis e idôneos, espera que sejam realizadas as deduções, em prol de enriquecimento ilícito do estado que possui conhecimento dos valores relativos as benfeitorias.

Razão não assiste à Contribuinte neste particular.

Conforme destacado pelo órgão julgador de primeira instância, tem-se que:

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:

(...)

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.

(...)

No caso concreto, a interessada 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. 285/286 – destaques do original):

*Intimada 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, a contribuinte tão somente informou que não possui os livros CAIXA, conforme carta resposta apresentada em 20/09/2016 (fl. 59, item 6). Reintimada a apresentar os referidos livros, acompanhados da respectiva documentação comprobatória, a fiscalizada não atendeu à solicitação. **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 o posicionamento da RFB acerca matéria, pelo que nenhum reparo merece neste ponto.

(...)

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.

Considerando que, em seu apelo recursal, a Contribuinte não apresentou qualquer informação e/ou documento com vistas a afastar os fundamentos da Fiscalização e, por conseguinte, do órgão julgador de primeira instância, impõe-se a manutenção da r. decisão neste ponto pelos seus próprios fundamentos.

Da Multa de Ofício Qualificada

Com relação à qualificação da multa de ofício, assim se manifestou a Recorrente:

35. Conforme já explicitado acima, não há embasamento legal que sustente a tese de que houve o intuito doloso, sonegatório ou fraudulento que justifique, nos termos do art. 44, parágrafo 1º, da Lei 9.430, combinado com os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, a qualificação da multa de ofício.

36. Isso porque, se houvesse o intuito doloso de fraudar ou sonegar, como trazido na fiscalização, a Recorrente teria “arquitetado” para que a arras/sinal/ entrada da compra e venda ocorresse também após o envio da DIAT, que se deu em 03/09/2013, quase um mês após a liberação (19.08.2013) do sistema da RFB, que se deu em 19/08/2013 (IN RFB nº 1.380/2013).

37. É nítido que todo o trâmite de venda de imóvel, inclusive, rural é demorado e burocrático, onde, por conta de toda a situação de documentação, há necessidade de pagamento de arras. Se a compra já tivesse ocorrido, realmente, como relatado no Termo de Relatório Fiscal, em 16/07/2013, já poderia em agosto de 2013 ter sido encaminhado o DIAT, pois o sistema já estava liberado.

38. Mas, como não havia esse intuito doloso ou fraudulento, a DIAT foi encaminhada e, conseqüentemente/coincidentemente, fora firmada a venda e o Contrato de Compra e Venda assinado em 05/09/2013, onde só foi registrado em 23/09/2013. É nítido que todo o trâmite da venda do imóvel rural se deu de forma habitual e comum.

Sobre o tema, a DRJ destacou e concluiu que:

A interessada 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 a interessada – 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. 280/281), os mesmos intervenientes atribuíram VTN de R\$ 8.500.000,00 na escritura de compra e venda (fl. 161), isso dois dias após a entrega do mencionado Diat.

Por fim, a interessada 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 a interessada incorreu nas condutas dolosas descritas nos art. 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.

Não há reparos a serem feitos na decisão de primeira instância neste particular.

De fato, tratando-se de operações de compra e venda de imóvel rural, por valores que atingiram a cifra de milhões de reais, celebrados entre diversas partes intervenientes, dentre elas uma pessoa jurídica adquirente dos imóveis, é de causar, no mínimo, estranheza, o fato de a Adquirente ter efetuado o pagamento de R\$ 3.000.000,00 em julho/2013, sem qualquer espécie de garantia, ante a inexistência de um contrato de compra e venda particular.

Como destacado pela DRJ, *para dar aparência de legalidade ao procedimento indevido, as partes 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).*

Assim, correta a qualificação da multa no caso concreto.

Todavia, consoante os escólios do Conselheiro Matheus Soares Leite, objeto do Acórdão nº 2401-012.070, com a superveniência da Lei nº 14.689, de 2023, o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado pela Lei nº 14.689/2023, com acréscimo dos incisos VI, VII e §§ 1º-A e 1º-C, passando o dispositivo a ostentar a redação supratranscrita.

Depreende-se, pois, que a superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou tão somente o percentual da Multa Qualificada, prevista no art. 44, I, § 1º da Lei nº 9.430/1996, passando a ser de 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício.

Ou seja, a nova lei, por meio da inclusão do inciso VI ao art. 44, I, § 1º da Lei nº 9.430/1996, nas hipóteses de ausência de reincidência, reduziu a multa de ofício qualificada de

150% para 100%. Por sua vez, no caso de reincidência, a multa de 150% será aplicada (dobrada). Em termos práticos, se o contribuinte não for reincidente a multa será de 100% e não mais de duas vezes 75%.

No presente caso a fiscalização não esclareceu se seria o caso ou não de ocorrência de reincidência da conduta infracional. Consequentemente, conforme estatuído pelo inciso VII e § 1-A deve ser referida “multa qualificada” reduzida de 150% para 100%.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente o recurso voluntário interposto, não apreciando as alegações de “nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa” e “ilegalidade na forma de apuração do ganho de capital” por inovação recursal, e, na parte conhecida, dar parcial provimento ao recurso, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior