



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15586.720232/2017-78
ACÓRDÃO	2002-010.199 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FERNANDO ANTONIO MALTA DE ALMEIDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2014

ERRO MATERIAL. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

A existência de incorreções pontuais no Relatório Fiscal, consistentes na indicação equivocada do percentual de participação do contribuinte no imóvel e na menção nominal a imóvel diverso, não enseja nulidade do Auto de Infração quando tais equívocos não comprometem a identificação do fato gerador, do sujeito passivo, da base de cálculo ou do montante exigido. Inexistindo prejuízo ao exercício do contraditório e da ampla defesa, nem violação aos requisitos do lançamento previstos no art. 142 do CTN, afasta-se a nulidade à luz do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. AUSÊNCIA DE DIAT VÁLIDA NO MOMENTO DA ALIENAÇÃO.

A utilização do Valor da Terra Nua – VTN para fins de apuração do ganho de capital, nos termos dos arts. 14 e 19 da Lei nº 9.393/1996, pressupõe a existência de declaração válida e contemporânea ao momento da alienação. Inexistindo DIAT válida no momento da ocorrência do fato gerador, inexistente parâmetro legalmente oponível à fiscalização que autorize a adoção do VTN informado no SIPT, impondo-se a aplicação da regra subsidiária prevista no § 2º do art. 10 da IN SRF nº 84/2001, com utilização do valor constante da escritura pública.

GANHO DE CAPITAL. MOMENTO DA ALIENAÇÃO. REALIDADE ECONÔMICA.

Para fins de incidência do imposto sobre a renda, o fato gerador do ganho de capital ocorre com a efetiva consumação do negócio jurídico, caracterizada pela transmissão econômica do bem, sendo irrelevante a data posterior de formalização ou registro imobiliário. Constatado que a alienação se aperfeiçoou em momento anterior à entrega da DIAT, revela-

se inidônea a declaração apresentada posteriormente para alterar o regime jurídico aplicável à apuração do ganho de capital.

GANHO DE CAPITAL. BENFEITORIAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

A consideração das benfeitorias na apuração do ganho de capital está condicionada à comprovação, pelo contribuinte, de sua efetiva existência, de sua vinculação ao imóvel alienado e do custo efetivamente incorrido, mediante documentação idônea e suficiente. A insuficiência probatória quanto à individualização, quantificação e comprovação do dispêndio impede o reconhecimento da dedução, ainda que a legislação a admita em tese.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE ELEMENTO SUBJETIVO.

A aplicação da multa de ofício qualificada exige a comprovação inequívoca da prática de dolo, fraude ou simulação, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, não se admitindo sua presunção a partir da adoção de critério jurídico posteriormente afastado, da proximidade temporal entre atos formais regularmente praticados ou de divergências técnicas quanto à base de cálculo. Ausente prova objetiva de conduta ardilosa ou dissimulatória, impõe-se o afastamento da penalidade agravada, com a conversão da multa em sua forma simples, nos termos do art. 44, caput, da Lei nº 9.430/1996.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de voto, em conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, no sentido de excluir a qualificação da multa de ofício, reduzindo a penalidade ao patamar básico de 75%.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rafael de Aguiar Hirano, Andre Barros de Moura, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Fernando Gomes Favacho, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente)

RELATÓRIO

Em desfavor do contribuinte foi lavrado **Auto de Infração** (fls. 319 a 325), sendo apurado crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), relativamente aos anos-calendário 2013 e 2014, acrescido de multa de ofício qualificada de 150% e juros de mora.

De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal, referido lançamento decorreria da infração relativa a omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação do imóvel rural denominado "Fazenda Boa Sorte", localizada no Município de Porto Seguro na Bahia.

Conforme o **Termo de Encerramento da Ação Fiscal** (fl. 298 a 318):

A autoridade fiscal da DRFB de Vitória/ES descreve que a autuação decorreu da fiscalização da venda da Fazenda Boa Sorte, com intimações ao contribuinte e à empresa adquirente para esclarecimentos sobre a operação. O contribuinte foi instado a apresentar Livro Caixa e documentos comprobatórios da venda e das benfeitorias, mas informou não possuir Livro Caixa.

A fiscalização apurou divergências relevantes na apuração do ganho de capital. O contribuinte declarou aquisição em 01/01/2013 por R\$ 40.000,00 e alienação em 05/09/2013 por R\$ 474.000,00 (VTN declarado no ITR), enquanto os valores corretos seriam os das transações efetivas. Considerou-se como fato gerador a data do primeiro recebimento (16/07/2013), por se tratar de venda parcelada, ocorrida antes da entrega da DIAT, circunstância que, segundo a fiscalização, impõe a apuração do ganho de capital pelos valores reais da transação, e não pelo VTN declarado.

Além disso, a autoridade fiscal apontou indícios de simulação e subavaliação fraudulenta do valor da terra nua. Destacou que a DIAT foi entregue em 03/09/2013 e a escritura lavrada em 05/09/2013, após o primeiro recebimento, o que indicaria tentativa de enquadrar a operação em regra mais favorável. Constatou-se forte discrepância entre o valor da venda constante da escritura (R\$ 7.746.402,00, sendo R\$ 7.000.000,00 de terra nua) e o VTN declarado no ITR (R\$ 474.000,00), muito inferior inclusive aos valores de referência do SIPT, em afronta ao art. 8º, §2º, da Lei nº 9.393/1996.

Quanto ao custo de aquisição, a fiscalização identificou valor simbólico na escritura original (R\$ 259,37) e desconsiderou benfeitorias por ausência de comprovação documental. Diante do conjunto de condutas — manipulação das datas, subavaliação do VTN e exclusão

indevida de benfeitorias — concluiu-se pela ocorrência de fraude, com aplicação de multa qualificada de 150%, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502/1964.

Cientificado em AR (fl. 329), o contribuinte apresenta **Impugnação** (fls. 346 a 364).

Em síntese, sustenta que o ganho de capital deve ser apurado na forma por ele declarada, com utilização do Valor da Terra Nua – VTN, nos termos do art. 19 da Lei nº 9.393/1996, alegando que observou corretamente o prazo de entrega da DITR, uma vez que o programa gerador somente foi disponibilizado em agosto de 2013, inexistindo possibilidade de entrega anterior da DIAT na data apontada pela fiscalização; aduz, ainda, que não se pode presumir fraude ou simulação quando o contribuinte seguiu orientação oficial da Receita Federal.

Argumenta que a fiscalização incorreu em ilegalidade ao considerar o ingresso da primeira parcela do preço como rendimento imediatamente tributável, defendendo que a renda somente se caracteriza com o efetivo ingresso no patrimônio, além de sustentar que a IN SRF nº 84/2001 extrapola o poder regulamentar, em afronta ao princípio da legalidade e à isonomia tributária (art. 150, II, da CF).

Afasta a ocorrência de simulação, afirmando que a escritura somente poderia ser lavrada após a emissão da DIAT, bem como contesta a imputação de subavaliação do valor de alienação, reputando legítimo o VTN declarado como valor de mercado da terra nua e inadequado o uso de sistemas referenciais de preços pela fiscalização.

Sustenta, ainda, que o correto critério de apuração do ganho de capital consiste no confronto entre o VTN do ano da aquisição e o VTN do ano da alienação, por não serem comparáveis o VTN e o valor efetivo de venda, e se insurge contra a desconsideração das benfeitorias, defendendo sua inclusão na apuração, por não terem sido deduzidas como custo ou despesa da atividade rural.

Por fim, requer o afastamento da multa de ofício qualificada, ao argumento de inexistirem elementos caracterizadores de dolo, fraude ou simulação, pugnando, ao final, pela anulação do lançamento.

O Acórdão 11-59.501 – 5ª Turma da DRJ/REC, em Sessão de 10/04/2018 (fl. 369), julgou a impugnação improcedente, nos termos da ementa:

(fl. 369) ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIACÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, não possuindo competência para apreciar arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS RURAIS. VALOR DE AQUISIÇÃO E DE ALIENAÇÃO.

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

Para imóveis rurais adquiridos a partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital pessoa física, considera-se custo de aquisição e valor de venda do imóvel rural o VTN declarado nos anos de ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

Caso não tenham sido apresentados os DIAT relativamente ao ano de aquisição ou de alienação, ou a ambos, considera-se como custo e como valor de alienação, para fins de apuração do ganho de capital, o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação.

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

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

MULTA QUALIFICADA (150%)

A simulação de datas das operações imobiliárias para impedir ou retardar que a administração tributária federal tenha conhecimento da operação que realmente ocorreu, além de subavaliar valor de alienação, caracteriza dolo, de modo a ensejar a aplicação da multa qualificada de 150%.

O contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** (fl. 392 a 412), em que pede:

(fl. 412) - preliminarmente, seja acolhida a nulidade do Auto de Infração, por incorreção nos dados apresentados no Termo de Relatório Fiscal, sob afronta ao 59, do Decreto 70.235/1972;

Caso seja ultrapassada a preliminar, requer que seja dado provimento ao Recurso Voluntário para:

- afastar a aplicação da sistemática de apuração, que no caso da inexistência de DIAT, deveria ter se valido do valor constante no SIPT, nos moldes do que determina o art. 19 e 14 da Lei 9.393/96;

- acolher a insubsistência do Auto de Infração, quanto ao momento da alienação, haja vista que a DIAT foi apresentada em 03/09/2013, 2 dias antes da alienação em 05/09/2013;

- acolher a dedução dos valores referentes as benfeitorias, haja vista que houve juntada de documento hábil e idôneo, nos moldes determina a Lei 9.250/95;

- afastar a multa de ofício e a qualificação da multa, haja vista que não foram preenchidos os requisitos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Fernando Gomes Favacho**, Relator.

1. Admissibilidade.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 17/05/2018 (fl. 391), após ciência da decisão da DRJ em 17/04/2018. É, portanto, tempestivo.

2. Preliminar de nulidade do Auto de Infração.

O recorrente suscita, em sede preliminar, a nulidade do lançamento, sob o argumento de que o Termo de Relatório Fiscal conteria incorreções nos dados utilizados, em afronta ao art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, o que, segundo sustenta, comprometeria a validade do auto de infração:

(fl. 396) 7. Na Impugnação, fora abordada a nulidade do Auto de Infração, nos moldes do art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, onde, para embasar o Termo de Relatório de Fiscalização, se valeu de dados incorretos e inverídicos sobre o montante de participação do Recorrente no imóvel rural, que não é de 33,33%, mas sim de 100%.

8. Inclusive, para fins de cálculos dos valores, se utilizou de porcentagem incorreta, conforme trecho do Relatório de Fiscalização colacionado abaixo:

9. Além disso, ao realizar os cálculos, também trouxe nome de outra Fazenda, que não é a “Fazenda Boa Sorte” (fazenda fiscalizada), que é a “Fazenda Vale do Macanaíba”, conforme trecho transcrito abaixo:

A DRJ rejeitou a preliminar de nulidade, entendendo que o Auto de Infração e o Relatório Fiscal contêm descrição suficiente dos fatos, da motivação do lançamento e dos dispositivos legais aplicados, não havendo prejuízo ao exercício do contraditório e da ampla defesa, afastando a alegada violação ao art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Os equívocos apontados configuram erros materiais, incapazes de comprometer a regra-matriz de incidência, não afetando os requisitos do lançamento previstos no art. 142 do CTN, nem ensejando nulidade à luz do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, por inexistir prejuízo ao contraditório e à ampla defesa.

Sem razão o contribuinte.

3. Critério de apuração do ganho de capital na ausência de DIAT.

No mérito, o recorrente sustenta que a ausência de entrega da DIAT não autoriza, por si só, o afastamento do regime legal de apuração do ganho de capital previsto nos arts. 14 e 19 da Lei nº 9.393/1996, defendendo que tais dispositivos conferem primazia ao Valor da Terra Nua – VTN como parâmetro objetivo para a determinação da base de cálculo, independentemente

do cumprimento tempestivo da obrigação acessória. Argumenta que o VTN informado no SIPT constitui dado oficial integrante do sistema declaratório do ITR, refletindo o valor de mercado da terra nua no exercício correspondente, razão pela qual não poderia ser desconsiderado pela fiscalização sob o fundamento exclusivo da inexistência de DIAT válida no momento da alienação.

Aduz, ainda, que a adoção do valor constante da escritura pública, com fundamento no § 2º do art. 10 da IN SRF nº 84/2001, representaria indevida ampliação do poder regulamentar, por criar critério de apuração do ganho de capital não previsto em lei, em afronta ao princípio da legalidade tributária. Segundo o recorrente, a Lei nº 9.393/1996 não estabelece a perda do direito de utilização do VTN como consequência da inobservância da obrigação declaratória, de modo que a aplicação automática da regra infralegal implicaria substituição do parâmetro legal por valor meramente negocial, potencialmente influenciado por fatores alheios ao valor da terra nua, como benfeitorias ou circunstâncias particulares da transação, gerando distorções na apuração da base tributável.

Por fim, sustenta que o entendimento adotado pela fiscalização e mantido pela DRJ esvazia a finalidade dos arts. 14 e 19 da Lei nº 9.393/1996, ao subordinar a aplicação do VTN a requisito não explicitado no texto legal, criando sanção indireta pelo descumprimento de obrigação acessória e violando o princípio da estrita tipicidade, além de comprometer a isonomia entre contribuintes que, embora tenham informado o VTN no sistema oficial, são tratados de forma distinta apenas em razão de aspectos formais relacionados ao momento da entrega da declaração.

A DRJ manteve integralmente o critério adotado pela fiscalização, concluindo que, na ausência de DIAT válida no momento da alienação, é legítima a aplicação do § 2º do art. 10 da IN SRF nº 84/2001, com utilização do valor constante da escritura pública para fins de apuração do ganho de capital, afastando a pretensão de utilização do VTN informado no SIPT com base nos arts. 14 e 19 da Lei nº 9.393/1996.

No mérito, não assiste razão ao recorrente.

A utilização do Valor da Terra Nua – VTN para fins de apuração do ganho de capital, nos termos dos arts. 14 e 19 da Lei nº 9.393/1996, pressupõe a existência de declaração válida e contemporânea ao momento da alienação, apta a vincular o sujeito passivo às informações prestadas.

Na hipótese dos autos, inexistindo DIAT válida no momento da ocorrência do fato gerador, inexistente parâmetro legalmente oponível à fiscalização que autorize a adoção do VTN informado no SIPT, o qual, isoladamente, não substitui a obrigação declaratória prevista em lei nem produz efeitos automáticos para fins de apuração do ganho de capital.

Nesse contexto, correta a aplicação do § 2º do art. 10 da IN SRF nº 84/2001, que não inova no ordenamento jurídico, mas apenas disciplina a consequência da inobservância da obrigação declaratória estabelecida na Lei nº 9.393/1996, permitindo à autoridade fiscal, no

exercício do dever de lançar previsto no art. 142 do CTN, adotar o valor efetivamente praticado na alienação, constante da escritura pública, como base para a apuração do ganho de capital.

Como já foi julgado nesta Seção recentemente, por unanimidade (Acórdão 2201-012.339, Relator Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Sessão de 10/10/2025):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Período de apuração: 01/06/2011 a 30/04/2014 GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. OBRIGAÇÃO DE ENTREGA DA DIAT PELO VENDEDOR NO ANO DA ALIENAÇÃO.

Nos termos do art. 8º, §7º, da Lei nº 9.393/1996 e art. 19 da IN SRF nº 84/2001, cabe ao alienante apresentar a DIAT no ano da alienação. A ausência dessa declaração atrai a regra subsidiária do art. 19, §1º, II, da IN SRF nº 84/2001, impondo a utilização do valor efetivamente recebido, constante da escritura, como base de cálculo do ganho de capital.

(...)

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

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

Art. 10. Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se custo de aquisição o valor da terra nua declarado pelo alienante, no Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat) do ano da aquisição, observado o disposto nos arts. 8º e 14 da Lei nº 9.393, de 1996.

§ 1º No caso de o contribuinte adquirir: I - e vender o imóvel rural antes da entrega do Diat, o ganho de capital é igual à diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição; II - o imóvel rural antes da entrega do Diat e aliená-lo, no mesmo ano, após sua entrega, não ocorre ganho de capital, por se tratar de VTN de aquisição e de alienação de mesmo valor.

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

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

Desde a Lei nº 9.393/1996, imóveis rurais adquiridos após 01/01/1997 devem ter o ganho de capital apurado pelo critério do Valor da Terra Nua (VTN), informado nas DIATs do ano de aquisição e de alienação. O uso do valor real de escritura (Lei nº 7.713/1996) é apenas subsidiário, aplicável quando não há DIAT. Ainda na mesma Instrução Normativa: IN SRF 84/2011.

Art. 19. Considera-se valor de alienação: (...) § 1º Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se valor de alienação da terra nua: I - o valor

declarado no Diat do ano da alienação, quando houverem sido entregues os Diat relativos aos anos de aquisição e alienação; II - o valor efetivamente recebido, nos demais casos.

Mantém-se, portanto, o critério adotado pela fiscalização e confirmado pela decisão recorrida, inexistindo ilegalidade ou afronta à legislação de regência.

4. Momento da alienação do imóvel rural.

Sustenta que não houve alienação anterior à entrega da DIAT, uma vez que esta teria sido apresentada em 03/09/2013, enquanto a alienação somente ocorreu em 05/09/2013, razão pela qual seria indevida a conclusão fiscal quanto à antecipação do fato gerador do ganho de capital.

A DRJ afastou a tese de que a alienação teria ocorrido após a entrega da DIAT, entendendo que os elementos constantes dos autos demonstram que a alienação se aperfeiçoou anteriormente, sendo irrelevante, para fins tributários, a data posterior de formalização ou registro, razão pela qual considerou inidônea a DIAT apresentada após a consumação do negócio jurídico.

No mérito, não prospera a alegação do recorrente de que a alienação somente teria ocorrido após a entrega da DIAT, em 03/09/2013, sob o argumento de que a formalização do negócio se deu apenas em 05/09/2013. Para fins de incidência do imposto sobre a renda, o fato gerador do ganho de capital não se condiciona à data do registro ou da lavratura da escritura pública, mas à efetiva consumação do negócio jurídico, caracterizada pela convergência de vontades e pela transmissão econômica do bem, ainda que pendentes formalidades posteriores. Assim, a cronologia formal dos atos não prevalece quando dissociada da realidade fática evidenciada nos autos.

No caso concreto, a autoridade julgadora de primeira instância, a partir da análise dos elementos probatórios constantes do processo, concluiu que a alienação do imóvel rural já se encontrava aperfeiçoada em momento anterior à entrega da DIAT, sendo irrelevante, para fins tributários, a posterior formalização do negócio. Nessas circunstâncias, a DIAT apresentada após a consumação da alienação revela-se inidônea para alterar o regime jurídico aplicável à apuração do ganho de capital, razão pela qual deve ser mantido o entendimento adotado pela fiscalização e confirmado pela decisão recorrida, negando-se provimento ao recurso também nesse ponto.

5. Dedutibilidade. Consideração das benfeitorias.

Reitera o pedido de dedução dos valores referentes às benfeitorias, afirmando que teria juntado documentação hábil e idônea, nos termos da Lei nº 9.250/1995, apta a comprovar sua existência e valor, o que afastaria a tributação tal como efetuada pela fiscalização.

A DRJ rejeitou a dedução das benfeitorias, ao fundamento de que não houve comprovação documental hábil e idônea de sua existência e de seus valores, nos termos exigidos

pela legislação tributária, concluindo que não é possível incluí-las na apuração do ganho de capital na ausência de prova robusta.

A decisão de 1ª instância noticiou:

(fl. 371, 385) 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 na Fazenda Boa Sorte e citadas na Escritura de Compra e Venda, acompanhados da documentação comprobatória de cada lançamento realizado, o fiscalizado informou que não foi elaborado o livro CAIXA, conforme carta resposta datada de 04/05/2017 (...) (grifos do original).

Com efeito o próprio recorrente **confessou** a impossibilidade de comprovação documental no Recurso Voluntário. Leia-se:

(fl. 407) 49. Acontece que, em resposta a fiscalização, o Recorrente informou que não possuía mais os documentos, pois a “Fazenda Boa Sorte” havia sido vendida e, conseqüentemente, haviam sido repassados todos os documentos para os compradores.

O artigo 15 do diploma processual assegura a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil ao Decreto 70.235/1972. Desta forma, a impossibilidade de comprovação documental da dedutibilidade das benfeitorias, tornou-se fato incontroverso, por força do artigo 374, II do Código de Processo Civil (Art. 374. Não dependem de prova os fatos: II - afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária).

Assim, não merece acolhida o pedido de dedução dos valores referentes às benfeitorias supostamente realizadas no imóvel rural alienado. Embora a legislação admita, em tese, a consideração das benfeitorias para fins de apuração do ganho de capital, tal reconhecimento está condicionado à comprovação, pelo contribuinte, de sua efetiva existência, de sua vinculação ao imóvel objeto da alienação e do custo efetivamente incorrido, mediante documentação idônea e suficiente, não sendo bastante a mera alegação ou a apresentação de elementos genéricos ou desacompanhados de adequada individualização e quantificação.

No caso concreto, a autoridade julgadora de primeira instância examinou a documentação apresentada e concluiu, de forma fundamentada, que os elementos colacionados não permitem aferir, com segurança, a existência e o valor das benfeitorias alegadas, tampouco o efetivo dispêndio dos recursos correspondentes, nos termos exigidos pela legislação tributária.

Diante da insuficiência probatória, não há como acolher a pretensão recursal, devendo ser mantida a exclusão das benfeitorias da apuração do ganho de capital, razão pela qual se nega provimento ao recurso também nesse ponto.

6. Afastamento da multa de ofício e da multa qualificada.

Por fim, o recorrente requer o afastamento da multa de ofício, e subsidiariamente de sua qualificação, ao argumento de que não estariam caracterizados dolo, fraude ou simulação, inexistindo conduta subsumível aos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

A DRJ manteve a multa de ofício qualificada, entendendo caracterizada conduta dolosa/simulação, em razão da suposta utilização indevida do VTN, da apresentação intempestiva da DIAT e da divergência entre os valores declarados e os considerados pela fiscalização, reputando preenchidos os requisitos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, c/c art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

Vejamos o que consta no Termo de Encerramento da Ação Fiscal:

(fl. 317) 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 seqüência 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.

No tocante à qualificação da multa de ofício, não se mostram suficientes os elementos apontados no Termo de Encerramento da Ação Fiscal para caracterizar a prática de dolo, fraude ou simulação, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Vejamos o Relatório Fiscal:

(fl. 317) 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 da Fazenda Boa Sorte) 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 deste imóvel, o VTN declarado 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.

A circunstância de o contribuinte ter adotado, para fins de apuração do ganho de capital, a data da lavratura da escritura pública como marco temporal da alienação, ainda que em momento próximo à entrega da DIAT, não configura, por si só, manipulação dolosa da sequência dos acontecimentos, mas revela a adoção de critério jurídico específico quanto à definição do fato gerador, posteriormente afastado pela fiscalização. A proximidade temporal entre atos formais regularmente praticados não se confunde com simulação, a qual exige a demonstração de artifício ou dissimulação da realidade negocial, inexistentes nos autos.

Do mesmo modo, a alegada subavaliação do Valor da Terra Nua, aferida a partir de parâmetros referenciais extraídos do SIPT, bem como a exclusão das benfeitorias da base de cálculo do ganho de capital, evidenciam controvérsia quanto aos critérios técnicos e jurídicos adotados pelo contribuinte e, no caso das benfeitorias, insuficiência probatória para o reconhecimento da dedução, mas não a intenção deliberada de suprimir ou reduzir tributo mediante fraude ou simulação.

Ausente a comprovação objetiva do elemento subjetivo qualificado exigido para a aplicação da penalidade agravada, impõe-se o afastamento da multa de ofício qualificada, com a sua conversão em multa de ofício simples, mantendo-se, no mais, a exigência tributária nos termos apurados.

Conclusão.

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e, no mérito, dou parcial provimento para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a para 75%.

Assinado Digitalmente

Fernando Gomes Favacho