



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.721171/2024-13
ACÓRDÃO	1101-001.966 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MAGENTA PARTICIPACOES SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2020

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. VALOR DE ALIENAÇÃO. SISTEMÁTICA DO ARTIGO 19 DA LEI Nº 9.393/1996. ENTREGA DIAT ANO AQUISIÇÃO E ALIENÇÃO. OBSERVÂNCIA. PROPRIETÁRIOS ANTIGOS. POSSIBILIDADE. OBSERVÂNCIA FINALIDADE DA NORMA.

A teor do artigo 19 da Lei nº 9.393/1996, na hipótese de venda de imóvel rural adquirido posteriormente à 1º de janeiro de 1997, será adotado como custo de aquisição e alienação o valor do VTN informado nos DIATs nos respectivos anos das operações, ainda que apresentado o DIAT por terceiro, *in casu*, antigos proprietários, uma vez que o fim colimado pelo legislador fora devidamente observado, com a informação, via DIAT, dos VTNs dos respectivos anos de aquisição e alienação, sobretudo considerando a existência de fatos verossímeis que deram ensejo ao procedimento eleito pela contribuinte, mais precisamente a ausência de transferência definitiva de propriedade do imóvel rural, mediante lavratura de escritura e registro, tendo em vista a existência de pendência quanto formalização do georreferenciamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Roney Sandro Freire Correa, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, Efigenio de Freitas Junior (Presidente).

RELATÓRIO

MAGENTA PARTICIPACOES SA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrados Autos de Infração, cientificados em 26/06/2024 (e-fl. 99), exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido -CSLL, decorrente da constatação das infrações abaixo listadas, em relação ao ano-calendário 2020, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 85/97, Relatório Fiscal, de e-fls. 19/32, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

APURAÇÃO INCORRETA DO IMPOSTO INFRAÇÃO

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO

Falta ou insuficiência de declaração e/ou pagamento do imposto devido, conforme relatório fiscal em anexo.

Com mais especificidade, a presente autuação fiscal, em síntese, encontra lastro nos seguintes fatos apurados no decorrer da ação fiscal:

“[...]”

CONCLUSÃO DA ANÁLISE

4.19 – Após a análise e a exposição dos fatos ocorridos com relação à alienação dos imóveis rurais identificados, passo à conclusão dessa análise no que se refere ao procedimento adotado pelo Sujeito Passivo quanto à tributação do valor do ganho de capital auferido; relembro que o Sujeito Passivo alega ter procedido conforme o previsto no Artigo 19 da Lei nº 9.393 de 19/12/1996 (texto reproduzido no subitem 4.17 acima), onde prevê que o valor do ganho de capital, será a diferença positiva entre o valor do VTN (Valor da Terra Nua) no Ano da Alienação e o Ano da Aquisição, declarados através do DIAT-ITR (Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Rural).

4.20 – Faz-se necessário então uma análise criteriosa do referido dispositivo legal para sua correta interpretação.

4.20.1 – Transcrevo a seguir os Artigos 4º e 5º da referida Lei, que trata definição do Contribuinte e do Responsável pelo ITR.

[...]

4.20.1.1 – Desse texto quero destacar a definição de contribuinte que é “o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título”, por essa definição deve ser considerado como contribuinte, no Ano de 2020 (período de 19/11/2019 a 17/11/2020, período esse entre a data da aquisição e da alienação), a empresa MAGENTA AGRO S/A, inscrita no CNPJ sob nº 25.331.348/0001-92, que é a empresa objeto deste procedimento fiscal; porém os DIATs-ITR apresentados de ambos os imóveis, referente ao Ano de 2020, identificam os contribuintes como sendo as empresas MAFRA S/A AGROPECUÁRIA, inscrita no CNPJ sob nº 04.972.469/0001-43 e PROPECUS AGROPECUÁRIA S/A, inscrita no CNPJ sob nº 01.299.251/0001-81, que já não eram mais as proprietárias na data da efetiva entrega das Declarações.

4.20.2 – Transcrevo a seguir o Artigo 6º da referida Lei, que trata das informações cadastrais.

[...]

4.20.2.1 – Essa previsão de comunicação obrigatória da alteração não foi efetuada, permanecendo os dados cadastrais das proprietárias anteriores, observando que a aquisição dos referidos imóveis ocorrera na data de 19/11/2019.

4.20.3 – Transcrevo a seguir o Artigo 8º da referida Lei, que trata da declaração anual.

[...]

4.20.3.1 – Conforme já foi mencionado acima, pela definição de contribuinte, a empresa MAGENTA AGRO S/A, inscrita no CNPJ sob nº 25.331.348/0001-92 (empresa objeto deste procedimento fiscal), seria a responsável pela entrega do DIATs-ITR referente ao Ano de 2020, porém as Declarações apresentadas estão em nome das proprietárias anteriores.

4.20.3.2 – Observo que, conforme já exposto anteriormente, os DIATs-ITR referente ao Ano de 2019 foram entregues pelos proprietários anteriores antes da alienação (venda) para a empresa MAGENTA AGRO S/A.

4.20.3.3 – Observo ainda que o disposto na Lei nº 9.393 de 19/12/1996 não prevê nenhuma excepcionalidade para o não cumprimento da sua integralidade, portanto o seu não cumprimento equivale a não aceitação do procedimento diferenciado previsto em seu Artigo 19.

4.21 – Considerando que o Artigo 19 da Lei nº 9.393 de 19/12/1996 prevê a apuração do ganho de capital com base na diferença positiva entre o valor do VTN (Valor da Terra Nua) no Ano da Alienação e o Ano da Aquisição, declarados através do DIAT-ITR (Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Rural), esse é um procedimento diferenciado da regra geral, onde em linhas gerais, o ganho de capital é conceituado como sendo a diferença positiva entre o valor da alienação e o valor da aquisição de um determinado bem (na regra geral); considerando esse tratamento diferenciado previsto pelo referido dispositivo legal, há porém, de se observar os requisitos previstos no mesmo dispositivo legal e que são inerentes a esse procedimento diferenciado, e, pela análise concluída constatei que há requisitos que não foram observados pelo Sujeito Passivo, os quais relaciono:

a) a empresa MAGENTA AGRO S/A, inscrita no CNPJ sob nº 25.331.348/0001-92 (empresa objeto deste procedimento fiscal) que foi a real proprietária dos imóveis envolvidos, então considerada pelo referido dispositivo legal como sendo o contribuinte e quem deveria apresentar os DIATs-ITR – Documentos de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Rural referentes ao Ano de 2020, não o fez como deveria, tais DIATs-ITR foram apresentados pelos anteriores proprietários (ver subitens 4.20.1 e 4.20.3 acima); ou seja, a apresentação dos DIATs-ITR pelo contribuinte (real proprietário dos imóveis) não foi efetuada; e,

b) os DIACs-ITRT – Documentos de Informação e Atualização de Cadastro do ITR que deveriam ter sido apresentados de forma obrigatória à Receita Federal para comunicar as alterações, não ocorreram (ver subitem 4.20.2 acima).

4.21.1 – A apuração do ganho de capital nos moldes previstos no Artigo 19 da Lei nº 9.393 de 19/12/1996, traz obrigações ao contribuinte (real proprietário do imóvel) ao cumprimento dos requisitos ali previstos, sob pena da apuração do ganho de capital nesses moldes, ficar prejudicada e sujeitar-se-á o Sujeito Passivo a apuração do ganho de capital nos moldes da regra geral (diferença positiva entre o valor da alienação e o valor da aquisição); não é concebível que seja utilizado o benefício de um tratamento diferenciado para se apurar o ganho de capital e ao mesmo tempo não se observe o cumprimento dos demais requisitos inerentes e obrigatórios constantes do mesmo dispositivo legal.

4.22 – Esse assunto é tratado também pela Instrução Normativa SRF nº 84 de 11/10/2001, de onde destaco o disposto no Artigo 10:

[...]

4.23.2 – Esse esclarecimento foi solicitado ao Sujeito Passivo em razão da valorização aplicada sobre o valor dos imóveis, entre a data de aquisição (19/11/2019) e a data da alienação (18/11/2020); ambos os imóveis foram adquiridos através de incorporação ao capital social pelo valor de R\$ 12.203.178,85 (R\$ 138.449,65 + R\$ 12.064.729,20) e alienados pelo valor de R\$

346.000.000,00, uma valorização de 2.835,33% em um período de 1 (um) ano e sem receber qualquer benfeitoria.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

4.24 – Por todo o exposto acima, quanto ao procedimento adotado pelo Sujeito Passivo para apuração do ganho de capital sobre a alienação dos referidos imóveis rurais, efetuado com base no Artigo 19 da Lei nº 9.393 de 19/12/1996, há de se observar o não cumprimento da obrigação quanto a comunicação à Receita Federal prevista no Artigo 6º desta Lei através da entrega dos DIACs-ITR e também quanto a obrigação de apresentação dos DIATs-ITR, referente ao Ano 2020 em seu nome como Declarante, que conforme definido no Artigo 4º da mesma Lei é “o proprietário do imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou seu possuidor a qualquer título”; portanto, a falta de cumprimento dessas obrigações não atende aos requisitos para aceitação do procedimento adotado.

[...]”

Após regular processamento, a contribuinte apresentou impugnação, de e-fls. 105/142, a qual fora julgada improcedente pela 15ª Turma da DRJ 07 no Rio de Janeiro/RJ, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 107-027.376, de 28 de março de 2025, de e-fls. 350/372, com a seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2020

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. VALOR DE ALIENAÇÃO.

A regra específica estabelece que o ganho de capital é apurado pela diferença entre os valores declarados no Documento de Informação e Apuração do ITR – DIAT.

A regra geral determina que o ganho de capital é apurado pela diferença entre os efetivos valores de venda e de aquisição do bem.

Assim, o ordenamento jurídico contempla essas duas formas de apuração dos ganhos de capital relativamente ao imóvel rural, aplicáveis conforme as circunstanciais.

Nos casos em que não tenha sido apresentado o DIAT relativamente ao ano de aquisição ou de alienação, ou a ambos, considera-se como custo e como valor de alienação o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e alienação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido ”

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, de e-fls. 380/431, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após substancial relato das fases e fatos que permeiam a demanda, insurge-se contra o Acórdão recorrido, dissertando sobre o entendimento da fiscalização e, bem assim, dos julgadores de primeira instância, os quais, por maioria de votos, mantiveram a exigência fiscal em sua plenitude, corroborando os fundamentos do fiscal autuante.

Ressalta entendimento divergente vencido, de um dos julgadores da DRJ, afirmando *que o regime jurídico aplicável à apuração do ganho de capital na alienação de imóveis rurais está expressamente delineado nos artigos 14 e 19 da Lei 9.393/96, os quais estabelecem, de forma clara e inequívoca, que a ausência de entrega do DIAC ou do DIAT impõe às Autoridades Fiscais a adoção do procedimento de arbitramento do VTN, com base em dados oficiais sobre preços de terras e nas informações colhidas no curso do procedimento de fiscalização, não existindo, no ordenamento jurídico vigente, qualquer dispositivo legal que autorize a substituição da sistemática especial prevista na Lei 9.393/96 pela sistemática geral de apuração do ganho de capital prevista para alienações ordinárias, nos moldes do artigo 3º da Lei nº 7.713, de 22.12.1988 (“Lei 7.713/88”) e do artigo 595 do RIR/18.*

Opõe-se ao entendimento levado a efeito pela autoridade lançadora, ratificado pelo Acórdão recorrido, repousando seu insurgimento, em suma, nos seguintes fundamentos de fato e de direito:

(i) **Fundamento nº 1:** a SC 118/19 é inaplicável ao caso concreto, uma vez que essa consulta trata de situação fática diversa daquela enfrentada nos presentes autos, envolvendo alienação realizada antes do prazo legal para apresentação do DIAT. No caso da Recorrente, a alienação dos imóveis rurais se deu em 18.11.2020, após o prazo para entrega da declaração, que incontestavelmente foi entregue às Autoridades Fiscais. A aplicação da SC 118/19, portanto, desrespeita a limitação objetiva das hipóteses nela tratadas, em afronta direta ao artigo 33, II, da IN 2.058/21, ao princípio da legalidade e à vinculação da decisão administrativa à verdade material dos autos;

(ii) **Fundamento nº 2:** a IN 84/01 não se aplica às pessoas jurídicas (é uma regulamentação aplicável às pessoas físicas). Sendo assim, o artigo 10, § 2º, da IN 84/01 não pode ser utilizado pelo V. Acórdão Recorrido para exigir, no caso concreto, IRPJ e CSL;

(iii) **Fundamento nº 3:** mesmo que a IN 84/01 fosse aplicável às pessoas jurídicas, o que se admite apenas para argumentar, houve, no caso concreto, entrega do DIAT. A entrega do DIAT em 2020 pela Mafra e Propecus demonstra que o VTN era conhecido pelas Autoridades Fiscais, o que impossibilita aplicar o § 2º do artigo 10 da IN 84/01 (interpretação literal e finalística do referido dispositivo).

(iv) **Fundamento nº 4:** o § 2º do artigo 10 da IN 84/01 é ilegal e incompatível com a Lei 9.393/96, fato reconhecido pelo V. Acórdão Recorrido em seu voto vencedor. A eventual não entrega do DIAT pelo contribuinte deveria resultar na aplicação do artigo 14 da Lei 9.393/96, que determina a aplicação do Sistema de Preços de Terras (“SIPT”) para o cálculo do ganho de capital, pela variação do

VTN. Eventual não entrega do DIAT jamais poderia resultar na aplicação do cálculo do ganho de capital pela sistemática “geral”, sob ofensa ao princípio da legalidade. Esse entendimento é uníssono na jurisprudência judicial do TRF-2, TRF-3 e TRF-4;

(v) **Fundamento nº 5:** a aplicação do artigo 10, § 2º, da IN 84/01 ao caso concreto ofende o princípio da isonomia, uma vez que há expressa previsão na IN 84/01 no sentido de que se a aquisição se deu no mesmo ano da alienação realizada após a entrega do DIAT não haveria ganho de capital a ser auferido. Não se é possível tratar de forma tão distinta operações equivalentes apenas por questões temporais vinculadas a entrega ou não do DIAT. Essa interpretação, sustentada em tais dispositivos, advoga no sentido de que o artigo 10, § 2º, da IN 84/01 ofende a isonomia tributária, decorrente dos artigos 5º e 150, II, da CF/88; e

(vi) **Fundamento nº 6:** não é possível que o descumprimento de obrigações acessórias – como a entrega do DIAC ou do DIAT – resulte na alteração do regime de apuração do tributo, sob pena de afronta ao conceito legal de tributo (artigo 3º do CTN) e à natureza das obrigações acessórias (artigo 113 do CTN). A legislação já prevê penalidades específicas para tais descumprimentos (artigos 7º e 9º da Lei nº 9.393/1996), sendo vedado à Administração Tributária converter a infração acessória em exigência de tributo por sistemática diversa daquela prevista em lei.

Repisa que, durante todo o procedimento de fiscalização, bem como no julgamento da Impugnação apresentada pela Recorrente, não houve qualquer questionamento quanto à legalidade das transações envolvendo as fazendas. O V. Acórdão recorrido não indica, em qualquer de suas passagens, dúvida sobre a titularidade dos bens, reconhecendo, implicitamente, a validade da aquisição.

Explicita as seguintes premissas fáticas que repousam sob a demanda: (i) a Magenta Agro, efetiva proprietária das fazendas (fato incontroverso neste processo administrativo), alienou as propriedades rurais a terceiro independente, após o prazo de entrega do DIAT de 2020 (conforme o artigo 8º da Instrução Normativa nº 1.967, de 21.7.2020 – “IN 1.967/20” – o prazo de entrega do DIAT no ano-calendário de 2020 era até 30.9.2020); e (ii) no ano de 2020, o DIAT foi entregue pela Mafra e Propecus em função da pendência de georreferenciamento, que ainda não foi resolvida até o presente momento.

Afirma que a Magenta Agro, exatamente nos termos do que prevê o artigo 19 da Lei nº 9.393/96, considerou como (i) custo de aquisição o VTN constante dos DIATs entregues no ano de 2019 (R\$ 72.781.671,84 (setenta e dois milhões, setecentos e oitenta e um mil, seiscentos e setenta e um e oitenta e quatro centavos), para o imóvel cadastrado no NIRF nº 1.860.242-8, e R\$ 86.904.656,30 (oitenta e seis milhões, novecentos e quatro mil, seiscentos e cinquenta e seis reais e trinta centavos), para o imóvel cadastrado no NIRF nº 2.393.993-1) (fls. 328 a 337); e (ii) valor de venda o VTN constante dos DIATs entregues no ano de 2020 (R\$ 74.657.995,48 (setenta e quatro milhões, seiscentos e cinquenta e sete mil, novecentos e noventa e cinco reais e quarenta e oito centavos), para o imóvel cadastrado no NIRF nº 1.860.242-8, e R\$ 88.795.663,66 (oitenta e oito

milhões, setecentos e noventa e cinco mil, seiscentos e sessenta e três reais e sessenta e seis centavos), para o imóvel cadastrado no NIRF nº 2.393.993-1) (fls. 338 a 347). A variação desses valores foi considerada como ganho de capital tributável pela empresa no último trimestre de 2020. Confira-se o referido cálculo no diagrama abaixo.

Na hipótese de manutenção da exigência fiscal, alternativamente, entende restar demonstrado o total descabimento da aplicação da multa de ofício de 75% à Recorrente no presente caso, razão pela qual se pleiteia seu imediato cancelamento ou, ao menos, sua redução a patamares razoáveis.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados, rechaçando totalmente a exigência fiscal.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira**, Relator.

Consoante se positiva dos autos, em face da contribuinte fora lavrado o presente lançamento, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido -CSLL, decorrente da constatação das infrações abaixo listadas, em relação ao ano-calendário 2020, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 85/97, Relatório Fiscal, de e-fls. 19/32, e demais documentos que instruem o processo, como segue:

APURAÇÃO INCORRETA DO IMPOSTO INFRAÇÃO

FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO

Falta ou insuficiência de declaração e/ou pagamento do imposto devido, conforme relatório fiscal em anexo.

Inconformada com a exigência fiscal consubstanciada na peça vestibular do feito, a contribuinte interpôs impugnação, a qual fora julgada improcedente pelo Acórdão recorrido, por maioria de votos, e, posteriormente, recurso voluntário a este Tribunal, escorando sua pretensão nas razões de fato e de direito que passamos a contemplar.

Como se depreende dos autos, a discussão posta em debate, em suma, recai sobre a sistemática de apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural, adquirido posteriormente à 1º de janeiro de 1997, onde, observadas as condições legais, será calculado com base no VTN declarado no ano da aquisição e da alienação, nos termos do artigo 19 da Lei nº 9.393/1996, *in verbis*:

“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.”

Ao regulamentar a tributação do ganho de capital, no Capítulo destinado às pessoas jurídicas, o Decreto nº 9.580/2018, em seu artigo 596, reafirma a mesma possibilidade de apuração do imposto em comento, senão vejamos:

“Art. 596. Para fins de apuração de ganho de capital, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o valor da terra nua constante do Documento de Informação e Apuração do ITR, observado o disposto no art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação, respectivamente (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19, caput).”

Extrai-se das normas legais encimadas, em síntese, que para fins de apuração do ganho de capital, inclusive para empresas optantes pelo regime de tributação do lucro presumido, poder-se-á adotar como custo de aquisição e de alienação o VTN declarado/informado na DIAT (Declaração de Informação e Apuração do ITR), integrante da Declaração de ITR (DITR).

Melhor explicitando, uma vez atendidos os pressupostos dos artigos supra, a apuração do ganho de capital não adotará os valores efetivos de aquisição e de venda do imóvel constantes da escritura, contratos, etc, mas, sim, o Valor da Terra Nua informado na DIAT/DITR no ano de aquisição e no ano de alienação.

A propósito da matéria, mister transcrever ementa da Solução de Consulta nº 31/2011, formalizada no âmbito da própria Receita Federal do Brasil - 6ª Região Fiscal, contemplando exatamente o caso em apreço, conquanto que fielmente observados os requisitos legais elencados neste Parecer, senão vejamos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ. GANHO DE CAPITAL

Na alienação de propriedade rural, a determinação do ganho de capital obedece a forma de tributação utilizada pela empresa no período de apuração em que ocorre a venda. Se tributada pelo lucro real, a determinação do ganho de capital obedecerá ao disposto no § 1º do art. 418 do RIR/99. Se tributada pelo lucro presumido, para fins de apuração de ganho de capital, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o Valor da Terra Nua - VTN constante do Documento de Informação e Apuração do ITR-DIAT, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação, respectivamente. Dispositivos Legais: Decreto nº 3.000, de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), arts. 418, § 1º, e 523.”

Impende registrar, ainda, que na hipótese em que o contribuinte adquiriu um imóvel rural, a partir de 01.01.1997, após a entrega da DITR/DIAT ou aliená-lo antes da sua

entrega ou, em qualquer caso, onde não se possa apurar o VTN de compra e de venda, deverá proceder o cálculo do ganho de capital com base nos valores reais das transações de compra e de alienação do imóvel. É o que se extrai da Solução de Consulta nº 118, de 26 de março de 2019, com a seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. VALOR DE ALIENAÇÃO. Para fins de apuração de ganho de capital em relação à alienação de imóvel rural, deverão ser computados os valores constantes em DIAT, conforme a regra específica da Lei nº 9.373, de 1996. Caso a alienação ocorra em momento anterior ao período de apresentação do DIAT, deverá ser adotado como valor de venda o efetivo da respectiva operação. Dispositivos Legais: Lei nº 8.981, de 1995, art. 32, § 2º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, § 1º; Lei nº 9.393, de 1996, arts. 8º, 19 e 14; IN SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001; IN RFB nº 1.715, de 2017, arts. 1º, 3º, 4º e 7º”

Aliás, a Solução de Consulta nº 118, de 26 de março de 2019, fora adotada pelo julgador recorrido, para fins de manutenção da exigência fiscal, mas, de sua simples leitura, constata-se que se refere a situação fática distinta, qual seja, **alienação em momento anterior à entrega do DIAT**, o que não se coaduna com o caso posto em debate, razão pela qual, de pronto, impõe-se afastar a sua aplicabilidade, não linha do assentado pela recorrente.

Voltando ao estudo do caso, com esteio nas modalidades de tributação acima citadas, verifica-se que a legislação tributária exige, portanto, que existam, pelos menos, duas DIAT/DITR apresentadas, uma no ano da aquisição e outra no ano de alienação, de maneira a poder admitir os VTN's informados nestas duas declarações na apuração do ganho de capital.

Neste ponto, convém fazer um parêntese para registrar que todos os dispositivos legais retro fazem ressalva expressa ao artigo 14 da Lei nº 9.393/1996, que assim estabelece:

“Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.

§ 1º As informações sobre preços de terra observarão os critérios estabelecidos no art. 12, § 1º, inciso II da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, e considerarão levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios.

§ 2º As multas cobradas em virtude do disposto neste artigo serão aquelas aplicáveis aos demais tributos federais.”

Com mais especificidade, referido dispositivo contempla a possibilidade de instauração de procedimento fiscal na hipótese de ausência ou prestação de informações inexatas ou incorretas relativamente à DITR/DIAT, o que remete necessariamente ao VTN informado, com

o fito de evitar a subavaliação do imóvel, ensejando a tributação do ITR a menor, fato que poderá acarretar lançamento de ofício, adotando-se VTN arbitrado com base no Sistema de Preços de Terras – SIPT, o qual é alimentado exatamente pelo VTN informado pelas Secretarias de Agricultura do município do imóvel rural.

Esse, aliás, foi o fundamento legal adotado no voto vencido do Acórdão recorrido, entendendo um dos julgadores de primeira instância que, considerando-se a inexistência do DIAT para o ano de alienação do imóvel rural sob análise, deveria a fiscalização ter promovido o lançamento com base no VTN arbitrado constante do SIPT.

Estabelecidas as premissas legais da presente demanda, impende analisar os fundamentos do lançamento em confrontação com as razões recursais da contribuinte e, neste desiderato, não é demais trazer à baila excerto do Relatório Fiscal, nos seguintes termos:

“[...]”

CONCLUSÃO DA ANÁLISE

4.19 – Após a análise e a exposição dos fatos ocorridos com relação à alienação dos imóveis rurais identificados, passo à conclusão dessa análise no que se refere ao procedimento adotado pelo Sujeito Passivo quanto à tributação do valor do ganho de capital auferido; relembro que o Sujeito Passivo alega ter procedido conforme o previsto no Artigo 19 da Lei nº 9.393 de 19/12/1996 (texto reproduzido no subitem 4.17 acima), onde prevê que o valor do ganho de capital, será a diferença positiva entre o valor do VTN (Valor da Terra Nua) no Ano da Alienação e o Ano da Aquisição, declarados através do DIAT-ITR (Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Rural).

4.20 – Faz-se necessário então uma análise criteriosa do referido dispositivo legal para sua correta interpretação.

4.20.1 – Transcrevo a seguir os Artigos 4º e 5º da referida Lei, que trata definição do Contribuinte e do Responsável pelo ITR.

[...]

4.20.1.1 – Desse texto quero destacar a definição de contribuinte que é “o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título”, por essa definição deve ser considerado como contribuinte, no Ano de 2020 (período de 19/11/2019 a 17/11/2020, período esse entre a data da aquisição e da alienação), a empresa MAGENTA AGRO S/A, inscrita no CNPJ sob nº 25.331.348/0001-92, que é a empresa objeto deste procedimento fiscal; porém os DIATs-ITR apresentados de ambos os imóveis, referente ao Ano de 2020, identificam os contribuintes como sendo as empresas MAFRA S/A AGROPECUÁRIA, inscrita no CNPJ sob nº 04.972.469/0001-43 e PROPECUS AGROPECUÁRIA S/A, inscrita no CNPJ sob nº 01.299.251/0001-81, que já não eram mais as proprietárias na data da efetiva entrega das Declarações.

4.20.2 – Transcrevo a seguir o Artigo 6º da referida Lei, que trata das informações cadastrais.

[...]

4.20.2.1 – Essa previsão de comunicação obrigatória da alteração não foi efetuada, permanecendo os dados cadastrais das proprietárias anteriores, observando que a aquisição dos referidos imóveis ocorrera na data de 19/11/2019.

4.20.3 – Transcrevo a seguir o Artigo 8º da referida Lei, que trata da declaração anual.

[...]

4.20.3.1 – Conforme já foi mencionado acima, pela definição de contribuinte, a empresa MAGENTA AGRO S/A, inscrita no CNPJ sob nº 25.331.348/0001-92 (empresa objeto deste procedimento fiscal), seria a responsável pela entrega do DIATs-ITR referente ao Ano de 2020, porém as Declarações apresentadas estão em nome das proprietárias anteriores.

4.20.3.2 – Observo que, conforme já exposto anteriormente, os DIATs-ITR referente ao Ano de 2019 foram entregues pelos proprietários anteriores antes da alienação (venda) para a empresa MAGENTA AGRO S/A.

4.20.3.3 – Observo ainda que o disposto na Lei nº 9.393 de 19/12/1996 não prevê nenhuma excepcionalidade para o não cumprimento da sua integralidade, portanto o seu não cumprimento equivale a não aceitação do procedimento diferenciado previsto em seu Artigo 19.

4.21 – Considerando que o Artigo 19 da Lei nº 9.393 de 19/12/1996 prevê a apuração do ganho de capital com base na diferença positiva entre o valor do VTN (Valor da Terra Nua) no Ano da Alienação e o Ano da Aquisição, declarados através do DIAT-ITR (Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Rural), esse é um procedimento diferenciado da regra geral, onde em linhas gerais, o ganho de capital é conceituado como sendo a diferença positiva entre o valor da alienação e o valor da aquisição de um determinado bem (na regra geral); considerando esse tratamento diferenciado previsto pelo referido dispositivo legal, há porém, de se observar os requisitos previstos no mesmo dispositivo legal e que são inerentes a esse procedimento diferenciado, e, pela análise concluída constatei que há requisitos que não foram observados pelo Sujeito Passivo, os quais relaciono:

a) a empresa MAGENTA AGRO S/A, inscrita no CNPJ sob nº 25.331.348/0001-92 (empresa objeto deste procedimento fiscal) que foi a real proprietária dos imóveis envolvidos, então considerada pelo referido dispositivo legal como sendo o contribuinte e quem deveria apresentar os DIATs-ITR – Documentos de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Rural referentes ao Ano de 2020, não o fez como deveria, tais DIATs-ITR foram

apresentados pelos anteriores proprietários (ver subitens 4.20.1 e 4.20.3 acima); ou seja, a apresentação dos DIATs-ITR pelo contribuinte (real proprietário dos imóveis) não foi efetuada; e,

b) os DIACs-ITRT – Documentos de Informação e Atualização de Cadastro do ITR que deveriam ter sido apresentados de forma obrigatória à Receita Federal para comunicar as alterações, não ocorreram (ver subitem 4.20.2 acima).

4.21.1 – A apuração do ganho de capital nos moldes previstos no Artigo 19 da Lei nº 9.393 de 19/12/1996, traz obrigações ao contribuinte (real proprietário do imóvel) ao cumprimento dos requisitos ali previstos, sob pena da apuração do ganho de capital nesses moldes, ficar prejudicada e sujeitar-se-á o Sujeito Passivo a apuração do ganho de capital nos moldes da regra geral (diferença positiva entre o valor da alienação e o valor da aquisição); não é concebível que seja utilizado o benefício de um tratamento diferenciado para se apurar o ganho de capital e ao mesmo tempo não se observe o cumprimento dos demais requisitos inerentes e obrigatórios constantes do mesmo dispositivo legal.

4.22 – Esse assunto é tratado também pela Instrução Normativa SRF nº 84 de 11/10/2001, de onde destaco o disposto no Artigo 10:

[...]

4.23.2 – Esse esclarecimento foi solicitado ao Sujeito Passivo em razão da valorização aplicada sobre o valor dos imóveis, entre a data de aquisição (19/11/2019) e a data da alienação (18/11/2020); ambos os imóveis foram adquiridos através de incorporação ao capital social pelo valor de R\$ 12.203.178,85 (R\$ 138.449,65 + R\$ 12.064.729,20) e alienados pelo valor de R\$ 346.000.000,00, uma valorização de 2.835,33% em um período de 1 (um) ano e sem receber qualquer benfeitoria.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

4.24 – Por todo o exposto acima, quanto ao procedimento adotado pelo Sujeito Passivo para apuração do ganho de capital sobre a alienação dos referidos imóveis rurais, efetuado com base no Artigo 19 da Lei nº 9.393 de 19/12/1996, há de se observar o não cumprimento da obrigação quanto a comunicação à Receita Federal prevista no Artigo 6º desta Lei através da entrega dos DIACs-ITR e também quanto a obrigação de apresentação dos DIATs-ITR, referente ao Ano 2020 em seu nome como Declarante, que conforme definido no Artigo 4º da mesma Lei é “o proprietário do imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou seu possuidor a qualquer título”; portanto, a falta de cumprimento dessas obrigações não atende aos requisitos para aceitação do procedimento adotado.

[...]”

Sinteticamente, entendeu a fiscalização que a contribuinte não teria observado os pressupostos inscritos no artigo 19 da Lei nº 9.393/1996, uma vez não ter comunicado à Receita Federal, mediante DIAC, a alienação dos imóveis rurais, a teor do artigo 6º daquele mesmo

Diploma Legal, bem como não ter entregue, na condição de proprietária, o DIAT referente ao ano-calendário de 2020, ano da alienação.

Reconhece, no entanto, a fiscalização que os DIAT de 2019 e 2020 foram entregues pelas antigas proprietárias do imóvel rural (Mafra S/A Agropecuária e Propecus Agropecuária S/A), enquanto o correto seria a apresentação em 2020 pela efetiva proprietária, ora recorrente, senão vejamos:

“[...]”

4.18.2.1 – Observo que os DIATs-ITR referente ao ano de 2019 foram entregues na data de 05/09/2019 (dentro do prazo) pelas empresas Mafra S/A Agropecuária, inscrita no CNPJ sob nº 04.972.469/0001-43 e Propecus Agropecuária S/A, inscrita no CNPJ sob nº 01.299.251/0001-81, ambas as empresas, no momento da entrega das Declarações eram as reais proprietárias, portanto detinham a obrigação de fazê-lo; a aquisição dos imóveis pela empresa Magenta Agro S/A, inscrita no CNPJ sob nº 25.331.348/0001-92 ocorreu na data de 19/11/2019 (no mesmo ano, mas após a entrega); os DIATs-ITR referente ao ano de 2020 foram entregues na data de 27/08/2020 (dentro do prazo), porém os Declarantes continuaram a ser os proprietários anteriores (Mafra S/A Agropecuária e Propecus Agropecuária S/A), ambas as empresas, no momento da entrega dessas Declarações não eram mais as proprietárias, portanto não tinham a obrigação de fazê-lo, obrigação esta que deveria ter sido cumprida pela real proprietária naquele momento; e os imóveis foram vendidos para a empresa Mafra Agronegócios Ltda, inscrita no CNPJ sob nº 39.687.361/0001-38 na data de 18/11/2020. [...]”

Por sua vez, a recorrente, dentre outras inúmeras alegações, repousa seu insurgimento nos seguintes fatos *(i) a Magenta Agro, efetiva proprietária das fazendas (fato incontroverso neste processo administrativo), alienou as propriedades rurais a terceiro independente, após o prazo de entrega do DIAT de 2020 (conforme o artigo 8º da Instrução Normativa nº 1.967, de 21.7.2020 – “IN 1.967/20” – o prazo de entrega do DIAT no ano-calendário de 2020 era até 30.9.2020); e (ii) no ano de 2020, o DIAT foi entregue pela Mafra e Propecus em função da pendência de georreferenciamento, que ainda não foi resolvida até o presente momento.*

Em que pesem os substanciosos fundamentos de fato e de direito das autoridades lançadora e julgadora de primeira instância, o inconformismo da contribuinte, contudo, tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se em descompasso com a legislação de regência, como passaremos a demonstrar.

Destarte, em nosso entendimento, a resolução da presente querela se fixa basicamente no eterno confronto da substância sobre a forma (Essência sobre a forma). Isto porque, o intuito do legislador ao exigir a entrega do DIATs nos anos de aquisição e alienação é

exatamente para se ter os parâmetros/valores no VTN exigidos pela legislação, para fins de apuração do imposto devido na forma do artigo 19 da Lei nº 9.393/1996, *in verbis*:

“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.**”

Como se observa, repita-se, a exigência dos DIATs nos respectivos anos de aquisição e alienação se prestam unicamente, neste caso, para fins de aferir o VTN nestas datas, de maneira a se promover o cálculo do ganho de capital sob esta sistemática especial.

Por óbvio que, em tese e na maioria absoluta das vezes, a apresentação dos DIATs tem que ser procedida pelo proprietário do imóvel ou detentor do domínio útil, etc, sem querer, no entanto, adentrar à essa discussão de efetivo proprietário do imóvel em situações outras. Mesmo porque resta incontestado quem eram os proprietários quando da aquisição e alienação, não tendo havido qualquer ressalva em relação às operações de compra e venda, como muito bem destacado pela contribuinte.

O ponto fulcral, portanto, é saber se o DIAT apresentado pelas antigas proprietárias no ano de alienação do imóvel rural pela contribuinte alcançaria o fim pretendido pela norma legal, qual seja, estabelecer os VTNs, base da apuração do ganho de capital.

E, em nosso entendimento, com a devida vênia daqueles que divergem, o fim colimado pelo legislador fora devidamente observado/alcançado, ainda que, formalmente, o DIAT deveria ter sido entregue pela efetiva proprietária quando da alienação.

Acrescenta-se a este posicionamento o fato não contestado pela fiscalização ou julgador recorrido, de não ter havido a lavratura da escritura definitiva e respectivo registro da venda para a recorrente, uma vez pendente da finalização do georreferenciamento, o qual deve ser averbado à margem da matrícula do imóvel para efetivação da transferência de titularidade/propriedade, justificativa absolutamente plausível da contribuinte.

É bem verdade que o proprietário ou detentor do domínio útil é que tem obrigação de apresentar o DIAT e, neste caso, deveria ter sido procedido pela contribuinte no ano da alienação. Mas também não deixa de ser factível a dúvida do contribuinte de quem deveria ter apresentado o DIAT naquele ano, tendo em vista não ter havido formalização definitiva da escritura de compra e venda e respectivo registro, ou seja, a efetiva transferência formal da titularidade/propriedade, diante da pendência do georreferenciamento.

Tanto é verdade, que neste Tribunal existe uma infinidade de lançamentos e respectivos recursos em que se discute quem seria o sujeito passivo da relação tributária, ou seja, o contribuinte e, portanto, obrigado a apresentar o DIAT, diante de fatos distintos quanto as formalidades de transferência de propriedade. A rigor, existem vários casos em que não se vislumbra mais o domínio útil, diante da ocorrência de reassentamentos, invasão de sem-terra,

etc, onde a própria Receita Federal continua exigindo o tributo e, por óbvio, a apresentação do DIATO/DITR, do proprietário esbulhado, mas ainda enquadrado, formalmente, como proprietário.

Neste contexto, o procedimento eleito pela contribuinte, determinando o envio do DIAT pelas antigas proprietárias, uma vez não formalizada definitivamente a escritura e registro da compra e venda, se apresenta com nítido caráter justo e razoável, sendo absolutamente verossímil, cumprindo, da mesma forma, o pressuposto exigido pelo artigo 19 da Lei nº 9.393/1996.

Partindo-se dessas premissas, fato é que existia sim DIATs no ano de aquisição e, bem assim, de alienação, ainda que, neste último caso, apresentado pelos antigos proprietários, o que representa a perfeita observância dos pressupostos para adoção da apuração do ganho de capital na forma do 19 da Lei nº 9.393/1996.

Relativamente ao DIAC, além de não ser exigência constante do artigo 19 da Lei nº 9.393/1996, para adoção do cálculo do ganho de capital, trata-se de dever eminentemente formal, passível de penalização distinta, mas não determinar o afastamento da sistemática levada a efeito pela contribuinte, nos termos da norma retro.

DAS DEMAIS RAZÕES RECURSAIS

No que tange às demais alegações recursais, uma vez reconhecida a improcedência do feito, na forma proposta acima, restam prejudicadas as argumentações de defesa atinentes às imputações decorrentes e/ou periféricas, as quais caem por terra.

LANÇAMENTOS DECORRENTES

O decidido para o lançamento matriz de IRPJ estende-se às autuações que com ele compartilham os mesmos fundamentos de fato e de direito, sobretudo inexistindo razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso, em face do nexo de causa e efeito que os vincula.

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DAR-LHE PROVIMENTO, decretando a improcedência total do lançamento, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Assinado Digitalmente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira