



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15868.720020/2013-09
ACÓRDÃO	2001-008.379 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LUIZ ROBERTO TORMIN ARANTES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2009

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

As alegações de nulidade são improcedentes quando a autuação se efetivou dentro dos estritos limites legais e foi facultado ao sujeito passivo e responsáveis solidários o exercício do contraditório e da ampla defesa.

IRPF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. DESINCORPORAÇÃO SOCIETÁRIA. DATA DE AQUISIÇÃO E ALIENAÇÃO. CONTRATO PRELIMINAR.

Na apuração do ganho de capital relativo à alienação de imóvel rural adquirido a partir de 1º de janeiro de 1997, a definição das datas de aquisição e alienação deve observar a efetiva dinâmica da operação. Demonstrado que a aquisição decorreu de ato societário de desincorporação e que a alienação se materializou com a celebração de contrato preliminar acompanhado do pagamento substancial do preço, tais marcos devem ser considerados para fins de apuração do ganho de capital.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares suscitadas, e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza – Relatora

Assinado Digitalmente

Raimundo Cássio Gonçalves Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Lílian Cláudia de Souza, Raimundo Cássio Gonçalves Lima (presidente), Wilderson Botto, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonça, Maria Auxiliadora de Sousa Ramalho Fonseca e Rosimery Brandão Barbosa.

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração de fls. 261/269 que exige do sujeito passivo IRPF suplementar do ano-calendário 2009 em razão de suposto ganho de capital na alienação de bens e direitos. Foi aplicada multa de ofício não qualificada no percentual de 75%.

Termo de Verificação Fiscal – TVF – de fls. 243/254 salienta que o passo anterior à lavratura do auto de infração em discussão foi uma diligência realizada na pessoa jurídica AGROPECUÁRIA ALMEIDA LTDA, compradora do imóvel e que o principal documento colhido foi o contrato intitulado CONTRATO PRELIMINAR SOBRE OBRIGAÇÃO DE VENDER IMÓVEL RURAL.

No referido documento teria sido registrado que uma gleba – de 4.433,61 hectares – seria vendida por R\$ 13.374.038,00, valor esse que poderia ser ajustado após a realização de uma medição, tendo sido o que a fiscalização afirma ter ocorrido, sendo o valor mencionado o bruto da realização sem o desconto da comissão registrada no contrato de 3%.

Que na diligência junto ao comprador foram recebidos documentos que comprovariam a efetivação da venda como a relação de pagamentos de junho a setembro, cópia da escritura pública de compra e venda na qual constou a área total vendida datada de 16/11/2009 – momento do último pagamento, tendo sido identificadas as seguintes glebas cedidas:

- 347,3242 hectares – Fazenda Porto Alegre do Cangalha – matrícula no CRI de Águas Claras/MS nº 1.563 – NIRF 0.751.513-8 que representa uma fração da propriedade;
- 3.165,6256 hectares – Fazenda Portinho – matrícula no CRI de Águas Claras/MS nº 1.945 – NIRF 0.751.513-8;
- 899,3916 hectares – Fazenda Portinho – matrícula no CRI de Águas Claras/MS nº 1.945 – NIRF 0.751.513-8;

Tais glebas estariam incorporadas ao capital social da AGROPECUÁRIA HUGO ARANTES, tendo sido desincorporadas em datas diferentes:

- A propriedade do item 1 – Fazenda Porto Alegre de Cangalha – através de alteração do contrato social de 10/12/2007 e;

- As outras duas – Fazenda Portinho – por meio de alteração do contrato social de 02/04/2009;

O TFV ainda salienta que *“apesar do sujeito passivo apresentar escritura de desincorporação lavrada em cartório em uma certa data, a verdadeira devolução desse patrimônio ao sujeito passivo está caracterizada com a redução do capital social, devidamente registrado em contrato de alteração social. Naquele momento (o da alteração do contrato social) já estava deliberado que as propriedades rurais incorporadas ao patrimônio da sociedade empresária seriam devolvidas aos sócios por valor nominal.”*

A fiscalização considerou que a alienação se aperfeiçoou com a assinatura do contrato preliminar em 27/05/2009, data a partir da qual passaram a ocorrer os pagamentos do preço, tendo sido recebido aproximadamente 90% do valor total já no mês de junho de 2009. O valor da alienação foi considerado pelo montante efetivamente recebido (R\$ 13.309.951,24), deduzida comissão de 3%, sendo os valores distribuídos proporcionalmente entre as áreas alienadas.

Com base nesses elementos, a fiscalização apurou o custo de aquisição das áreas conforme os valores constantes das escrituras de desincorporação e procedeu ao cálculo do ganho de capital considerando os valores recebidos em cada mês. Ao final, concluiu pela omissão na apuração de ganho de capital na alienação de bens e direitos, o que ensejou a constituição do crédito tributário objeto do Auto de Infração.

Na impugnação apresentada pelo contribuinte – fls. 273/297 – é alegada a nulidade do lançamento por ter sido desconsiderado o valor pago, erro na identificação do sujeito passivo, outros erros insanáveis de direito, erro na qualificação do contrato preliminar de 27/05/2009 uma vez que a operação não enseja ganho de capital. Aduz ainda que a multa teria sido aplicada sobre base indevida, e ainda, erro na dedução da corretagem paga.

Argumentou que o imposto em questão já estaria pago, o que teria acontecido após denúncia espontânea realizada pelo contribuinte e que esses pagamentos teriam sido ignorados pelo Fiscal.

Decisão da DRJ de fls. 344/382 julgou improcedente a impugnação em acórdão que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2010

PROCEDIMENTO FISCAL. VALIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente e não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual ou do lançamento enquanto ato administrativo.

LANÇAMENTO. VALIDADE.

É de se rejeitar a alegação de nulidade do lançamento quando os fatos que ensejaram o lançamento se encontram minuciosamente descritos e tipificados no Auto de Infração e no Relatório Fiscal, tendo os mesmos sido cientificados ao contribuinte.

PAGAMENTO ANTERIOR AO PROCEDIMENTO FISCAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Ao constatar que o contribuinte deixou de apresentar a declaração de ajuste anual ou a entregou com incorreções reduzindo indevidamente o imposto devido, deve a autoridade fiscal proceder ao lançamento de ofício, conforme determina o art. 142 do CTN, sendo irrelevante o fato de já existir pagamento prévio relativo ao fato gerador apurado.

GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. VALOR DA VENDA.

Para fins de apuração de ganhos de capital na alienação 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. 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. Se o imóvel rural tiver sido adquirido antes da entrega do Diat e alienado no mesmo ano, após sua entrega, não ocorre ganho de capital, por se tratar de VTN de aquisição e de alienação de mesmo valor. 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.

JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL E ADMINISTRATIVA. EFEITOS.

As decisões em processos judiciais e administrativos alcançam apenas as partes envolvidas e extensão dos efeitos da jurisprudência para terceiros no âmbito da Secretaria da Receita Federal possui como pressuposto sua previsão do Decreto nº 70.235/1972, que elenca as hipóteses de afastamento das normas legais vigentes.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Às fls. 390/413 é apresentado recurso voluntário tempestivo no qual os argumentos tecidos em sua impugnação são repisados.

Despacho de encaminhamento de fls. 415 determinou a inclusão do processo em lote/sorteio tendo sido a mim direcionado.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Lílian Cláudia de Souza**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Antes de adentrar ao mérito, é fundamental aferir o preenchimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso voluntário apresentado pelo sujeito passivo.

Referido recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos, razão pela qual, dele conheço.

II – PRELIMINARMENTE – DAS NULIDADES SUSCITADAS

A discussão do presente caso gira em torno de suposta omissão de rendimentos relacionados com ganho de capital, como exposto acima.

Da denúncia espontânea realizada e abatimento do valor já recolhido

O contribuinte alega que o lançamento seria nulo, inicialmente por desconsiderar valor pago.

Às fls. 298/330 o contribuinte apresenta juntamente com a impugnação comprovantes de pagamento dos valores que alega ter quitado após a realização de procedimento de denúncia espontânea. Em seu recurso voluntário tal ponto é reiterado, é ver:

“O ato constitutivo do crédito tributário é nulo. Isso porque o imposto de renda sobre ganho de capital já estava pago, e em sua totalidade, segundo entende o impugnante. Foi pago depois do prazo assinalado na legislação tributária, tendo o pagamento sido seguido de denúncia espontânea à Receita Federal do Brasil, na forma prevista no artigo 138 do CTN.”

Aduz que o pagamento teria sido questionado pela RFB por não ter desconsiderado a multa o que levou à expedição de avisos de cobranças referentes ao IRPF sobre ganho de capital obtido nos anos calendários 2008 e 2009 nos valores de R\$ 2.411,25 e R\$ 10.993,08, cobranças essas que teriam sido impugnadas no PTA de nº 10820.720975/2011-10 e que a própria Receita teria cancelado as cobranças a partir de despacho decisório do SACAT nº 130 de 27/03/2012.

O contribuinte alega nulidade em razão do princípio da hierarquia pois somente o chefe da seção de controle e acompanhamento tributário ou órgão superior teria o poder de anular cobrança do imposto de renda e que um auditor fiscal – o que lavrou o auto de infração em discussão – não teria o poder de revisar um ato de superior hierárquico.

Alega ainda que os valores quitados deveriam ser deduzidos do lançamento realizado e que tal ponto somente foi aceito na decisão da DRJ – mas não na autuação – e, assim sendo, o auto de infração seria nulo.

Decisão da DRJ assim se manifestou quanto a esse ponto:

“Da Alegação de Denúncia espontânea, da consideração do imposto já pago e da multa sobre o imposto já pago.

9. Sobre o tema "denúncia espontânea" cabe a leitura do dispositivo legal, previsto no art. 138 do CTN, que rege a matéria:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

9.1. Consta-se dessa leitura que a denúncia espontânea se constitui em instrumento de exclusão da responsabilidade em função do cometimento de alguma espécie de ilícito tributário administrativo, inserido no campo do Direito Tributário Penal, devendo o denunciante, para cumprir o prescrito na norma, noticiar à Administração Fazendária sobre a infração ocorrida, comprovando, se for o caso, o pagamento do débito tributário ou o depósito da importância arbitrada, desde que não haja nenhum procedimento administrativo ou medida fiscalizatória já iniciada e relacionada ao ilícito confessado.

9.2. Assim, à vista do artigo 138 e seu parágrafo único, do CTN, pode-se destacar os pressupostos de admissibilidade para se caracterizar a denúncia espontânea, como seguem:

a) tempestividade da denúncia: iniciado o procedimento administrativo em desfavor do contribuinte, não mais espontânea será a denúncia eventualmente ofertada, resultando para o infrator as sanções decorrentes do descumprimento de sua obrigação;

b) pagamento do tributo devido ou do depósito da importância arbitrada: apenas com a satisfação integral, a tempo e modo dispostos normativamente, poderá a denúncia almejar os fins previstos no art. 138 do CTN;

9.3. O Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 – RIR/99, em vigor na data de ocorrência do fato gerador, em seu artigo 841 elenca os casos em que será efetuado ao lançamento de ofício.

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 77, Lei nº 2.862, de 1956, art. 28, Lei nº 5.172, de 1966, art. 149, Lei nº 8.541, de 1992, art. 40, Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, Lei nº 9.317, de 1996, art. 18, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 42):

I - não apresentar declaração de rendimentos;

II - deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

III - fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;

IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;

V - estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária;

VI - omitir receitas ou rendimentos.

Parágrafo único. Aplicar-se-á o lançamento de ofício, além dos casos enumerados neste artigo, àqueles em que o sujeito passivo, beneficiado com isenções ou reduções do imposto, deixar de cumprir os requisitos a que se subordinar o favor fiscal.

9.4. No caso em tela não pode se falar em Denúncia espontânea, pois não houve o pagamento integral do tributo devido, conforme apurado em procedimento fiscal. A Autoridade Fiscal deve

efetuar o lançamento de ofício quando verificar que o pagamento foi inexato ou quando o contribuinte fizer declaração inexata, conforme determina o art. 142 do CTN. Não houve a homologação do lançamento nos termos do art. 150 do CTN. Agiu corretamente a fiscalização.

9.5. Constatou-se, desse modo, que não há como considerar que houve a suposta ocorrência de "denúncia espontânea", conforme alegado pelo Impugnante, pois restou demonstrado que não foram atendidos os pressupostos exigidos pelo CTN, não cabendo, portanto, falar em denúncia espontânea ou exclusão de responsabilidade em razão dela.

9.6. O Despacho decisório SACAT nº 130, de 27 de março de 2012 (processo 10820.720975/2011-10) perde o efeito quando se verificou que o pagamento foi inexato e que o contribuinte fez declaração inexata.

10. Nos lançamentos de ofício, a autoridade autuante, para fins de apuração do crédito tributário, deve observar o que dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)(Grifou-se)

10.1. Como se vê, a declaração inexata também é hipótese de aplicação da multa de 75% em lançamento de ofício. Note que a previsão legal para aplicação da multa independe da existência ou não de pagamento da diferença ou totalidade do imposto que deixou de ser confessada pelo contribuinte. É suficiente o fato de existir erro na declaração que tenha resultado apuração de imposto menor do que o devido pelo contribuinte.

11. O lançamento de ofício com multa de 75%, tal como previsto na legislação, tem como objetivo coibir a entrega de declarações inexatas em que o contribuinte deixa de confessar débitos ou apura saldo de imposto a restituir inexistente, situações que podem acarretar prejuízos ao Erário, logo a multa de 75% deve ser mantida.

12. É claro que eventuais recolhimentos efetuados pelo contribuinte a despeito da declaração, desde que não restituídos ou compensados, serão devidamente apropriados ao crédito tributário lançado. Não é causa de erro de direito.

12.1. No Demonstrativo da Apuração de Ganho de Capital apresentado pelo defendente, anexo à DIRPF, exercício 2010, consta alienação da Fazenda São José do Cangalha à Agrupadora Almeida, onde foi apurado imposto devido no valor de R\$ 73.098,95, sendo o pagamento realizado em 29/04/2011, com data de vencimento 29/12/2009, conforme consulta ao sistema Conta Corrente da RFB. Este valor deve ser apropriado ao crédito tributário lançado."

Importante salientar que todos os argumentos apresentados pelo contribuinte, ora Recorrente, foram objeto de minuciosa apreciação pela turma julgadora da DRJ, cujas análises e conclusões estão discurtidas com clareza no voto posto no acórdão recorrido e que nenhum argumento novo foi apresentado no bojo do recurso voluntário. O recurso apenas reitera os pontos de sua impugnação delimitando alguns deles como esclarecimentos fáticos para contrapor os argumentos aos quais os julgadores da decisão de piso chegaram.

Entendo que a decisão da DRJ quanto a esse ponto da nulidade deve ser confirmada, isso porque o procedimento adotado pelos então sócios da pessoa jurídica que alienou o imóvel foi contrário à legislação tributária e o imposto que o contribuinte entende ter sido pago foi recolhido com base em premissa equivocada.

É óbvio que todos os valores por ele já recolhidos DEVEM ser considerados no momento da liquidação desta decisão, inclusive como restou salientado na decisão de piso.

Dessa forma, entendo não ter havido a nulidade arguida, e com base no artigo 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 2023), e art. 50 da lei 9.784/1999, confirmo e adoto os fundamentos da decisão da primeira instância julgadora administrativa, quanto a esse ponto.

Erro na identificação do fato gerador

Outro ponto que o contribuinte entende ser causa de nulidade diz respeito ao suposto erro na identificação do fato gerador.

É apontado pelo Recorrente que *“o contrato celebrado com a Agropecuária Almeida Ltda não configura, como entendeu o fiscal, como venda de imóvel, mas sim como um contrato preliminar sobre obrigação de vender imóvel rural. A venda não teria ocorrido por se tratar de bem que ele não possuía, que sequer existia naquele momento. O contrato teria apenas firmado uma obrigação de fazer, ou seja, se comprometeu a transformar um bem móvel que possuía em outro bem, imóvel, para depois vender à empresa contratante.”*

E que tais alegações, por si só, levariam ao reconhecimento da nulidade do lançamento.

Ocorre que este ponto, na realidade se confunde com o mérito, razão pela qual será analisado no tópico a ele pertinente.

Demais alegações de nulidade

A conclusão do Recorrente após discorrer longamente acerca das nulidades apontadas é que teria havido ofensa ao devido processo legal, cerceamento de defesa e afins.

Entretanto, entendo que não assiste razão ao Recorrente.

A notificação de lançamento contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 11 do Decreto nº 70.235/1972, que rege o Processo Administrativo Fiscal, e traz as informações obrigatórias previstas nos incisos I, II, III e IV, necessárias para que se estabeleça o contraditório e permita a ampla defesa do autuado, igualmente não se trata de hipótese prevista no Art. 59 do mesmo decreto, o qual determina as situações de nulidade.

No caso em tela estão devidamente expostos os fundamentos legais da cobrança, assim como no Relatório Fiscal do Auto de Infração por meio do qual a autoridade fiscal descreve detalhadamente a natureza e as características do débito, em consonância com o art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, evidenciando a natureza do crédito tributário.

A discordância do sujeito passivo com a fundamentação da decisão não é argumento suficiente para se reconhecer a sua nulidade.

Ademais, os argumentos suscitados pelo contribuinte em sua peça impugnatória foram inteiramente apreciados, não tendo sido, em nenhum momento, demonstrado pelo recorrente que o lançamento teria sido feito ao arrepio dos requisitos incrustados no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 ou que tenham ocorrido quaisquer das causas de nulidade prevista no art. 59 daquele mesmo diploma, não havendo assim que se falar em cerceamento do direito de defesa.

Rejeito, pois, todas as alegações de nulidade.

III – DO MÉRITO

Antes de discutirmos o mérito, importante assentarmos algumas premissas fáticas.

A controvérsia se refere ao cálculo do ganho de capital na alienação de imóveis rurais desincorporados e desmembrados do imóvel de NIRF 0.751.513-8.

A primeira área de 347,3432 ha foi objeto de desincorporação da sociedade Agropecuária Hugo Arantes Ltda. Houve deliberação societária e alteração contratual datada de 10/12/2007 e a escritura pública de desincorporação do imóvel foi lavrada em 05/06/2008.

A segunda (3.165,6256 ha) e terceira (899,3916 ha) áreas foram desincorporadas através de ato societário de 02/04/2009, escritura de desincorporação de 03/09/2009.

Em 27/05/2009 foi firmado contrato preliminar com o adquirente dos imóveis com o preço de R\$ 13.374.038,00, dos quais R\$ 11.800.00,00 foram pagos em junho de 2009, sendo parcelas menores pagas em julho, outubro e o remanescente em novembro de 2009. Houve um breve ajuste na área do imóvel, já previsto em contrato, de modo que o valor total pago foi de R\$ 13.309.951,24.

Em 16/11/2009 foi lavrada a escritura de compra e venda do imóvel.

O ponto que se acima salientamos que se confundia com o mérito – alegado erro na identificação do fato gerador – diz respeito à natureza jurídica do contrato firmado entre as partes que foi, como descrito no TVF, o principal documento que embasa a autuação.

O contribuinte alega não ter havido alienação de bens. E que os valores pagos a partir do instrumento particular representariam pagamento, mas sim adiantamento uma vez que a venda não teria ocorrido.

A tese do sujeito passivo é que os valores recebidos seriam adiantamentos que somente se converteriam em pagamento quando da formalização da venda por escritura pública e que, por essa razão, não haveria que se falar na ocorrência de fato gerador de ganho de capital. Aduz que a transferência de propriedade somente se dá com o registro da escritura no Cartório de Registro de Imóveis e, assim sendo, nem a venda, nem a transferência da propriedade ocorreram

a partir do contrato preliminar¹. Alega que a DRJ não se manifestou expressamente quanto a essa alegação.

Ocorre que o ponto foi analisado pela decisão de piso. É ver:

“Da Alegação de Erro na identificação do fato gerador e na qualificação do contrato preliminar

13. O contribuinte diz que não possuía o imóvel. Alega que a deliberação social sobre redução do capital da sociedade, a ser efetivada posteriormente mediante desincorporação de bens em favor dos sócios não transfere a estes a propriedade dos bens pertencentes à pessoa jurídica, ainda que esses bens estivessem identificados nos instrumentos de alteração do contrato, é necessário o ato de desincorporar, os bens nem mesmo estavam identificados na alteração do contrato social. Diz que a transferência só iria se operar mediante o instituto idôneo para este fim, que é o ato de desincorporação, no qual devem ser identificados os bens e os destinatários da transferência, só pode alienar um bem imóvel aquele que tenha a propriedade, que no caso do bem imóvel se adquire por meio do registro constitutivo no Cartório de registro de Imóveis, quem tem direito a aquisição de um imóvel, como é o caso do promissário comprador, pode ceder esse direito a outrem, mas jamais terá condição jurídica de vender o imóvel. Alega que firmou um contrato com a obrigação de fazer, ou seja, pelo qual se comprometeu a transformar um bem móvel que possuía em outro bem imóvel, que nem de cessão de direitos à aquisição dos imóveis, o único possível de ser admitido para o caso, ainda assim a tributação seria inteiramente improcedente.

14. Cabe informar a Diligência Fiscal realizada na AGROPECUÁRIA ALMEIDA LTDA, CNPJ nº 44.529.873/0001-61, compradora do imóvel rural.

14.1. O principal documento colhido nesta Diligência foi o documento intitulado "CONTRATO PRELIMINAR SOBRE OBRIGAÇÃO DE VENDER IMÓVEL RURAL", assinados por todos os sócios da empresa AGROPECUÁRIA HUGO ARANTES, na qual os signatários se obrigaram a "vender direitos" sobre o referido imóvel.

14.2. Neste documento está registrada a gleba que seria "vendida", ou seja, 4.433,61 hectares a um preço total de R\$ 13.374.038,00 que poderia ser ajustado em razão de uma medição que seria feita. O que aconteceu de verdade, pois no fim, a área vendida foi de 4.412,3414 hectares e o valor recebido, bruto, sem descontar a comissão registrada no contrato (3%) foi de R\$ 13.309.951,24.

14.3. Na mesma Diligência foi recebida uma relação com os pagamentos feitos pela venda da propriedade, diga-se de passagem, que no mês de junho (um mês após a assinatura do contrato), o comprador realizou pagamento de aproximadamente 90 % (noventa por cento) do valor acordado. É obvio que a propriedade já tinha sido vendida naquela data.

14.4. Foi recebido também do diligenciado a escritura pública de compra e venda, na qual está consignado a área total vendida (já com o ajuste), datada de 16/11/2009, data do último pagamento realizado. Registre-se que na própria escritura estão consignados os pagamentos realizados a partir de junho de 2009. 14.5. Neste documento estão identificadas as glebas vendidas, a saber:

1- 347,3242 hectares (Fazenda Porto Alegre do Cangalha), matr. no CRI e Água Clara/MS nº 1.563, NIRF 0.751.513-8 (neste NIRF estava registrada a área total que era de 10.901,70 hectares. Este item representa uma fração desta propriedade);

¹ Importante frisar que os pagamentos que o contribuinte realizou a título de denúncia espontânea seguiram a lógica acima por ele defendida, e não a trazida no auto de infração, por essa razão a denúncia espontânea foi descaracterizada.

2- 3.165,6256 hectares (Fazenda Portinho), matr. n° 1.945, do CRI de Água Clara/MS, NIRF 0.751.513-8 (idem informação anterior);

3- 899,3916 hectares (Fazenda Portinho), matr. n° 1.946, do CRI de Água Clara/MS, NIRF 0.751.513-8 (idem informação anterior).

14.6. A título de explicação, essas glebas estavam incorporadas ao capital social da AGROPECUÁRIA HUGO ARANTES e foram desincorporadas do capital social em datas distintas, a saber: a) A propriedade do item "1" foi desincorporada através de alteração do contrato social de 10/12/2007 e b) As propriedades dos itens "2 e 3" foram desincorporadas do capital social através de alteração contratual de 02/04/2009. As alterações contratuais da empresa do fiscalizado também fazem parte deste processo fiscal. Apesar do sujeito passivo apresentar escritura de desincorporação lavrada em cartório em uma certa data, a verdadeira devolução desse patrimônio ao sujeito passivo está caracterizada com a redução de capital social, devidamente registrado em contrato de alteração social. Naquele momento (o da alteração do contrato social) já estava deliberado que haveria uma redução do patrimônio da sociedade empresária.

14.7. Registre-se que os sócios poderiam receber as propriedades rurais em devolução da empresa, pelo valor real de mercado, não o fizeram, utilizaram um benefício da legislação para receber pelo valor contábil, não incidindo neste devolução ganho de capital.

15. Apesar de os imóveis só serem delimitados nas escrituras de desincorporação lavradas em cartório, elas fazem menção à alteração do contrato social. Entendo que desde 10/12/2007 (para a área menor) e 02/04/2009 (para a área maior) o sujeito passivo já tinha o direito sobre os imóveis, pois não pertenciam mais ao patrimônio da pessoa jurídica. Já tinha sido objeto de deliberação social a devolução dessas áreas pelo valor contábil. É claro, por questões burocráticas, primeiramente a redução de capital foi levada a registro na Jucesp, que após os tramites normais, efetivou os registros algum tempo depois. Depois de tudo registrado, os proprietários providenciaram as escrituras de desincorporação, para registrar nas matrículas dos imóveis. Entendo que a fiscalização agiu corretamente.

15.1. A data de devolução dos imóveis ao sujeito passivo é a data constante na alteração contratual, cuja redução do capital social foi deliberada. A primeira alteração 10/12/2007 e a segunda em 02/04/2009, antes, portanto da assinatura do contrato preliminar, em 27/05/2009.

16. Em 27/05/2009 o fiscalizado e demais sócios assinaram o compromisso de vender a referida propriedade, sendo o valor da alienação R\$ 13.309.951,24.

16.1. Na apuração do ganho de capital são consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins (RIR/99, art. 117, § 4º e Lei n° 7.713/88, art. 30, § 3º).

16.2. O contrato preliminar sobre obrigação de vender imóvel rural (fls. 114/130), datado de 27/05/2009 contém todos os requisitos legais que regem o negócio jurídico de compra e venda, constitui direito entre as partes, sendo instrumento suficientemente válido para configurar a transmissão do imóvel objeto do contrato e a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. No contrato o imóvel está delimitado, o preço definido, ocorreram pagamentos em virtude dele, etc. Para efeitos tributários entendo que se trata de alienação de imóvel rural e a data da alienação a ser considerada é a da assinatura do contrato preliminar (27/05/2009). Agiu corretamente a fiscalização. Não há que se falar em erro de direito.

16.3. Ressalte-se que esse documento foi assinado, por todos os vendedores, 27/05/2009 e os pagamentos feitos em parcelas a partir desta data. Não há que se falar em adiantamento, mas sim em cumprimento do contrato preliminar sobre obrigação de vender imóvel rural.

16.4. Cabe lembrar que na DIRPF, exercício 2010, o próprio contribuinte informou, embora de forma inexata, a operação de venda do imóvel rural aqui discutida, no Demonstrativo da Apuração de Ganho de Capital, fato que vem ratificar o entendimento de que para efeitos da legislação tributária se trata de uma operação de venda de imóvel rural.

16.5. Quanto as hipotecas alegadas na impugnação se tratam garantias que não alteram a transação de venda do imóvel rural em questão.

Novamente, salientando que não foram trazidos novos argumentos diferentes dos já arguidos em sede de impugnação, com base no artigo 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 2023), e art. 50 da lei 9.784/1999, confirmo e adoto os fundamentos da decisão da primeira instância julgadora administrativa, quanto a esse ponto.

Em tópico denominado “Operação não tributável pela Receita Federal” o contribuinte entende que não teria havido ganho de capital. Para tanto, vale-se da IN nº 84 de 11/10/2011 que dispõe sobre a apuração e tributação de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas, em especial o artigo 10, segundo o qual:

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).

Em sua análise em razão do ponto acima destacado não haveria valor a ser recolhido.

Outro ponto apresentado é que o lançamento não poderia ter rateado o valor da terra nua e das benfeitorias, como fez. O correto seria aguardar a lavra da escritura da venda – na qual seriam especificados os valores da terra nua e das benfeitorias referentes a cada uma das áreas desmembradas.

O último ponto alegado no recurso diz respeito ao erro na dedução da corretagem paga e que a DRJ sob a alegação de possibilitar a correção do erro teria feito o cálculo.

Quanto a essas alegações, assim se manifestou a DRJ:

“Do Ganho de Capital na Alienação de Bens e Direitos.

17. Sobre a tributação definitiva incidente sobre o ganho de capital na alienação de bens ou direitos, o Regulamento do Imposto de Renda, cujo conteúdo e alcance restringe-se aos das leis vigentes à época da ocorrência do fato gerador da presente obrigação tributária, orienta expressamente no seguinte sentido:

Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Lei nº 7.713, de 1988, arts. 2º e 3º, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21).

[...]§ 4º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 3º).

[...]Art. 123. Considera-se valor de alienação (Lei nº 7.713, de 1988, art. 19 e parágrafo único):

I - o preço efetivo da operação, nos termos do § 4º do art. 117;

[...]§ 2º Na alienação de imóvel rural com benfeitorias, será considerado apenas o valor correspondente à terra nua, observado o disposto no art. 136.

[...]Art. 136. Em relação aos imóveis rurais adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1997, 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, observado o disposto no art. 14 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19).

[...]Art. 138. O ganho de capital será determinado pela diferença positiva, entre o valor de alienação e o custo de aquisição, apurado nos termos dos arts. 123 a 137 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, §2º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 2º, § 7º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 17).

17.1. A Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001 que dispõe sobre a apuração e tributação dos ganhos de capital na alienação de bens e direitos de pessoas físicas, por sua vez, esclarece:

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

§ 1º Considera-se valor da terra nua (VTN) o valor do imóvel rural, nele incluído o da respectiva mata nativa, não computados os custos das benfeitorias (construções, instalações e melhoramentos), das culturas permanentes e temporárias, das árvores e florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas.

§ 2º Os custos a que se refere o § 1º, quando não tiverem sido deduzidos como despesa de custeio, na apuração do resultado da atividade rural, podem ser computados para efeito de apuração de ganho de capital.

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

§ 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).

[...]Art. 19. Considera-se valor de alienação:

[...]VI - no caso de imóvel rural com benfeitorias, o valor correspondente:

a) exclusivamente à terra nua, quando o valor das benfeitorias houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;

b) a todo o imóvel alienado, quando as benfeitorias não houverem sido deduzidas como custo ou despesa da atividade rural.

[...]§ 2º Na alienação dos imóveis rurais, a parcela do preço correspondente às benfeitorias é computada:

I - como receita da atividade rural, quando o seu valor de aquisição houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;

II - como valor da alienação, nos demais casos.

17.2. O valor da Terra Nua não inclui os valores de construções, instalações e benfeitorias, culturas permanentes, temporárias, pastagens cultivadas, melhoradas, florestas plantadas e demais benfeitorias e melhoramentos(§ 1º do Art. 9º da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001).

17.3. Os investimentos na terra (benfeitorias, ou melhoramentos, que são as construções e plantações) são consideradas despesas da atividade rural, e quando da alienação do imóvel, a parte do preço correspondente a esses investimentos, são tributadas como receita de atividade rural, nos mesmos moldes da produção agrícola, o qual a base de cálculo de tributação, não pode ser superior a 20% da receita total ou bruta da atividade rural (art. 5º da lei 8.023/1990).

17.4. Caso não tenha sido apresentado o Diat relativamente ao ano de aquisição ou de alienação, ou a ambos, considera-se como custo de aquisição e como valor de alienação o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação (§ 2º do Art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001).

18. A área de 347,3432 ha teve como data de aquisição 10/12/2007 e como data de alienação 27/05/2009, ou seja, em data anterior a apresentação do Diat, relativamente ao ano de alienação, pois a DITR, que contém essa informação, é apresentada no mês de setembro, logo o ganho de capital é igual a diferença entre o valor da alienação e o custo de aquisição, constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação (§ 2º do Art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001). Não procede a alegação do contribuinte em relação a este ponto.

18.1. Quanto a área de 4065,0172ha (3.165,6256ha+899,2916) teve como data de aquisição 02/04/2009 e como data de alienação 27/05/2009, ou seja, no mesmo ano, mas em data anterior a apresentação do Diat, pois a DITR, que contém essa informação, é apresentada no mês de setembro.

18.2. Cabe mencionar que na publicação Imposto de Renda Pessoa Física - Perguntas e Respostas 2010, disponível no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil, na pergunta de número 593, essa questão é esclarecida: 593 — Como apurar o ganho de capital se o contribuinte adquirir um imóvel rural, a partir de 01/01/1997, após a entrega do Diat ou aliená-lo antes da sua entrega ou, em qualquer caso, onde não se possa apurar o Valor da Terra Nua (VTN) de compra ou de venda, ou ambos? O contribuinte deve proceder ao cálculo do ganho de capital com base nos valores reais das transações de compra e de alienação do imóvel. (grifou-se)

18.3. Fica claro que quanto a área de 4065,0172ha (3.165,6256ha+899,2916) o ganho de capital deve ser calculado com base nos valores reais das transações de compra e de alienação do imóvel. As alegações do impugnante não procedem.

19. Em função da alegação de erro na dedução da corretagem se faz necessário rever o cálculo realizado no procedimento fiscal.

19.1. Abaixo, identificamos, propriedade, por propriedade, com sua relação com a aquisição.

1) Uma Fração de Terras denominada FAZENDA PORTO ALEGRE DO CANGALHA, registrada no Cartório de Registro de Imóveis de Água Clara, MS, sob a matrícula nº 1.563, com área superficial de 347,3432 há. NIRF 0.751.513-8 (fonte Escritura Pública de Compra de Venda e Contrato Preliminar de Compra de Venda);

2) Uma Fração de Terras denominada FAZENDA PORTINHO, GLEBA B, registrada no Cartório de Registro de Imóveis de Água Clara, MS, sob a matrícula nº 1.945, com área superficial de 3.165,6256 há. NIRF 0.751.513-8 (fonte Escritura Pública de Compra de Venda e Contrato Preliminar de Compra de Venda);

3) Uma Fração de Terras denominada FAZENDA PORTINHO, GLEBA A, registrada no Cartório de Registro de Imóveis de Água Clara, MS, sob a matrícula nº 1.946, com área superficial de 899,3916 há. NIRF 0.751.5138 (fonte Escritura Pública de Compra de Venda e Contrato Preliminar de Compra de Venda);

19.2. A área total vendida foi de 4.412,3414 ha (mesmo número de NIRF para uma área bem maior), sendo que as aquisições foram realizadas através de desincorporação dos imóveis que pertenciam à empresa do fiscalizado. As desincorporações foram feitas em duas etapas. A primeira em 10/12/2007, para uma área global de 1.648,0468 hectares. Dessa desincorporação, 1.300,7226 hectares foram vendidos em 2008 (objeto de um outro procedimento fiscal) e o restante, 347,3242 hectares foram vendidos no ano de 2009 (objeto desse procedimento - item "1", retro). A segunda desincorporação foi feita em 02/04/2009, para as áreas identificadas nos itens "2 e 3" retro.

20. Para as áreas desincorporadas em 2009, o custo de aquisição é o valor do custo de aquisição registrado na escritura pública de desincorporação. Para a área remanescente da desincorporação de 2007, o custo de aquisição é o valor proporcional entre a área vendida em 2007 (área remanescente) e a área total desincorporada em 2007. A Fiscalização errou, pois considerou como custo de aquisição o valor da Terra Nua, quando devia ter considerado o valor efetivamente recebido.

20.1. O custo de aquisição é:

DEMONSTRATIVO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO POR ÁREA VENDIDA(TOTAL)			
ÁREA(HA)	NOME	CUSTO (R\$)	DATA
A)347,3242	FAZ PORTO ALEGRE DO CANGAHA	210.748,99*	dez/07
B)3.165,6256	FAZ. PORTINHO		abr/09
C)899,2916	FAZ. PORTINHO		abr/09
4065,0172	FAZ. PORTINHO	1.575.300,00	abr/09
(SOMA DE B+C)			

* A área de 347,3242 foi objeto de desincorporação em 10/12/2007 (redução de capital social e devolvida aos sócios pelo valor contábil). A desincorporação de 10/12/2007 foi de uma área total de 1.648,0468 hectares. Desta área, parte foi vendida em 2008 (1.300,7226 hectares) e o restante foi vendido somente em 2009 (347,3242 hectares). Para chegarmos ao valor do custo, como a desincorporação foi feita pelo valor contábil, pegamos o valor total, discriminado no documento (R\$ 1.000.000,00) e dividimos pelo total da área (1.648,0468 hectare) e chegamos a um valor por hectare, que é de R\$ 606,78. Pegamos esse valor por hectare e multiplicamos pelo total da área vendida em 2009 (347,3242 hectares) e chegamos a um custo contábil de R\$ 210.748,99.

20.2. O custo de aquisição para as área identificadas nos itens "b e c" foi evidenciado no contrato de desincorporação, cuja alteração contratual de redução de capital ocorreu em 02/04/2013.

21. Abaixo colacionamos o Demonstrativo de Venda e Recebimento do Imóvel (total), constante do Termo de Constatação Fiscal às fls. 248/249.

DEMONSTRATIVO DE VENDA E RECEBIMENTO DO IMÓVEL (TOTAL)			
DATA DO RECEBIMENTO	VALOR	PERCENTUAL %	Comissão 3% cláusula 15 contr. De 27/05/2009
01/06/2009	4.800.000,00		
15/06/2009	5.000.000,00		
15/06/2009	1.297.030,02		
15/06/2009	702.969,98		
TOTAL RECEBIDO EM JUNHO	11.800.000,00	0,8867%	354.000,00
22/07/2009	178.818,00		
TOTAL RECEBIDO EM JULHO	178.818,00	0,0134%	5.364,54
23/10/2009	300.000,00		

(...)

TOTAL RECEBIDO EM OUTUBRO	300.000,00	0,0225%	9.000,00
16/11/2009	531.133,24		
16/11/2009	500.000,00		
TOTAL RECEBIDO EM NOVEMBRO	1.031.133,24	0,0775%	30.934,00
TOTAL GERAL RECEBIDO	13.309.951,24	100%	399.298,54

21.1. O valor da alienação é o valor recebido de R\$ 13.309.951,24. Errou a Autoridade Fiscal ao considerar o valor da terra nua, pois é o valor de alienação constante no documento de alienação.

21.2. O direito do sujeito passivo na propriedade rural é de 19,736% do total da propriedade, conforme estabelecido nas escrituras de desincorporação.

21.3. No cálculo será deduzido o valor da comissão de 3%.

21.4. IDENTIFICAÇÃO DO BEM: 347,3242 ha, Fazenda Porto Alegre do Cangalha, data de aquisição: 10/12/2007 (escritura de desincorporação), valor de aquisição: R\$ 210.748,99 (fonte escritura de desincorporação de 2008). Valor de Alienação R\$ 1.016.281,77, assim discriminados:

VALOR TOTAL DA VENDA	13.309.951,24
COMISSÃO DE 3%	12.910.652,70
ÁREA TOTAL VENDIDA	4412,3414
VALOR POR HECTARE	2.926,03
ÁREA DA PROPRIEDADE VENDIDA	347,3242
VALOR DA PROPRIEDADE DESCONTADA A COMISSÃO DE 3%	1.016.281,77

21.5. IDENTIFICAÇÃO DO BEM: 4.065,0172 ha, Fazenda Portinho, Glebas A e B, data de aquisição: 02/04/2009 (fonte: escritura de desincorporação), valor de aquisição: R\$ 1.575.300,00. Valor de Alienação R\$ 11.894.370,93, assim discriminados:

VALOR TOTAL DA VENDA	13.309.951,24
COMISSÃO DE 3%	12.910.652,70
ÁREA TOTAL VENDIDA	4412,3414
VALOR POR HECTARE	2.926,03
ÁREA DA PROPRIEDADE VENDIDA	4.065,0172
VALOR DA PROPRIEDADE DESCONTADA A COMISSÃO DE 3%	11.894.370,93

22. A área menor de 347,3242 ha corresponde a 7,8716552905 % da área total de 4.412,3414 ha. A área de 4.065,0172 ha corresponde a 92,12834709 % da área total. Os pagamentos recebidos parceladamente serão proporcionalizados para a área de 347,3242 ha na proporção de 7,8716552905 % e para área de 4.065,0172 ha na proporção de 92,12834709 % , conforme tabela abaixo, descontada a comissão de 3%

Mês do Recebimento	Valor (R\$)	Sem a comissão de 3% (R\$)	347,3242ha sem comissão (R\$)	4.065,0172ha sem Comissão (R\$)
jun/09	11.800.000,00	11.446.000,00	900.989,66	10.545.010,34
jul/09	178.818,00	173.453,46	13.653,66	159.799,8015
out/09	300.000,00	291.000,00	22.906,52	268.093,4831
nov/09	1.031.133,24	1.000.199,24	78.732,24	921.467,0062
total	13.309.951,24	12.910.652,70	1.016.282,08*	11.894.370,63*

* O valor total tem uma pequena diferença de centavos em função de arredondamento.

23. O cálculo do ganho de capital auferido, será realizado através do programa específico disponibilizado pela Receita Federal do Brasil.

23.1. Cálculo para a área de 347,3242 ha:

IDENTIFICAÇÃO DO BEM OU DIREITO ESPECIFICAÇÃO DO BEM OU DIREITO E CONDIÇÕES DE ALIENAÇÃO		
UMA ÁREA RURAL DE 347,3242		
DATA DE AQUISIÇÃO	DATA DE ALIENAÇÃO	NATUREZA DA OPERAÇÃO
10/12/2007	27/05/2009	Venda
APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL		
Valor de alienação - R\$	Custo de aquisição - R\$	Ganho de capital - Resultado 1 - R\$
1.016.281,77	210.748,99	805.532,78

REDUÇÃO DO GANHO DE CAPITAL	
Coefficiente custo/total - %	100
Valor passível de redução - Resultado 1 - R\$	805.532,78
% de redução (Lei nº 7.713, de 1988)	0%
Valor de redução - R\$ (Lei nº 7.713, de 1988)	0,00
Ganho de capital Resultado 2 - R\$	805.532,78
% de Redução (Lei nº 11.196, de 2005 - FR1)	0,00%
Valor de Redução - R\$ (Lei nº 11.196, de 2005 - FR1)	0,00
Ganho de Capital Resultado 3 - R\$	805.532,78
% de Redução (Lei nº 11.196, de 2005 - FR2)	6,09%
Valor de Redução - R\$ (Lei nº 11.196, de 2005 - FR2)	49.056,94
Ganho de Capital Resultado 4 - R\$	756.475,84

IDENTIFICAÇÃO DO BEM OU DIREITO: UMA ÁREA RURAL DE 347,3242 1 - ALIENAÇÃO DE BEM OU DIREITO, EXCETO PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA (Valores em Reais)			
ALIENAÇÃO A PRAZO CONTROLE DO DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO			
Mês	Valor recebido - R\$	Ganho de Capital (%)	Ganho de capital Resultado 5 - R\$
06	900.989,44	74,43	670.606,40
07	33.653,44	74,43	24.842,41
10	22.904,52	74,43	17.049,32
11	78.732,24	74,43	58.600,40

CÁLCULO DO IMPOSTO CÓDIGO DE RECOLHIMENTO - 4600	
Ganho de capital - R\$	Imposto devido - R\$
670.606,40	100.590,99
24.842,41	1.524,36
17.049,32	2.557,39
58.600,40	8.790,06

TRANSPORTES PARA A DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - R\$		
Rendimento sujeito à tributação exclusiva/definitiva	Rendimento isento e não-tributável	Total do imposto pago
756.438,73	49.056,94	0,00

MÊS	IMPOSTO DEVIDO (R\$)	PARCELA DO CONTRIBUINTE (19,736) (R\$)
JUN	100.590,99	19.852,64
JUL	1.524,36	300,85
OUT	2.557,39	504,73
NOV	8.790,06	1.734,81
TOTAL		22.393,02

23.2. Cálculo para a área de 4.065,0172 ha:

IDENTIFICAÇÃO DO BEM OU DIREITO ESPECIFICAÇÃO DO BEM OU DIREITO E CONDIÇÕES DE ALIENAÇÃO		
ÁREA 4.065,0172		
DATA DE AQUISIÇÃO	DATA DE ALIENAÇÃO	NATUREZA DA OPERAÇÃO
02/04/2009	27/05/2009	Venda
APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL		
Valor de alienação - R\$	Custo de aquisição - R\$	Ganho de capital - Resultado 1 - R\$
11.894.370,92	1.575.300,00	10.319.070,92
REDUÇÃO DO GANHO DE CAPITAL		
Coefficiente custo/total - %	100	
Valor passível de redução - Resultado 1 - R\$	10.319.070,92	
% de redução (Lei nº 7.713, de 1988)	0%	
Valor de redução - R\$ (Lei nº 7.713, de 1988)	0,00	
Ganho de capital Resultado 2 - R\$	10.319.070,92	
% de Redução (Lei nº 11.196, de 2005 - FR1)	0,00%	
Valor de Redução - R\$ (Lei nº 11.196, de 2005 - FR1)	0,00	
Ganho de Capital Resultado 3 - R\$	10.319.070,92	
% de Redução (Lei nº 11.196, de 2005 - FR2)	0,69%	
Valor de Redução - R\$ (Lei nº 11.196, de 2005 - FR2)	71.201,58	
Ganho de Capital Resultado 4 - R\$	10.247.869,35	

IDENTIFICAÇÃO DO BEM OU DIREITO: ÁREA 4.065,0172 ALIENAÇÃO DE BEM OU DIREITO, EXCETO PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA (Valores em Reais)			
ALIENAÇÃO A PRAZO CONTROLE DO DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO			
Mês	Valor recebido - R\$	Ganho de Capital (%)	Ganho de capital Resultado 5 - R\$
06	10.343.010,34	86,15	9.084.526,40
07	139.799,90	86,15	137.667,52
10	269.093,48	86,15	230.962,53
11	921.467,00	86,15	793.943,82
CÁLCULO DO IMPOSTO CÓDIGO DE RECOLHIMENTO - 4600			
Ganho de capital - R\$	Imposto devido - R\$		
9.084.526,40	1.362.678,96		
137.667,52	20.650,12		
230.962,53	34.644,37		
793.943,82	119.076,57		
TRANSPORTES PARA A DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - R\$			
Rendimento sujeito à tributação exclusiva/definitiva	Rendimento isento e não-tributável	Total do imposto pago	
10.247.000,27	71.201,58	0,00	
CONSOLIDAÇÃO DOS RESULTADOS DOS GANHOS DE CAPITAL - R\$			
Imposto devido	Imposto pago	Rendimentos isentos e não-tributáveis	Rendimentos sujeitos à tributação exclusiva/definitiva
1.650.512,82	0,00	120.259,82	11.003.419,00

MÊS	IMPOSTO DEVIDO	PARCELA DO CONTRIBUINTE (19,736)
JUN	1.362.678,96	268.938,32
JUL	20.650,12	4.075,51
OUT	34.644,37	6.837,41
NOV	119.076,57	23.500,95
TOTAL		303.352,19

24. O total de imposto devido é R\$ 325.745,21(22.393,02+303.352,19).”

O voto do relator deixa claro que em seus cálculos o imposto apurado teria sido maior que o da autuação, mas como não pode haver a reforma para piorar a situação do sujeito passivo, considera os valores do AI e dele abate o montante já recolhido pelo sujeito passivo em sua alegada denúncia espontânea:

“26. O imposto apurado neste voto, R\$ 325.745,21, é maior do que o apurado no auto de infração, R\$ 304.853,44, e como neste momento não pode haver majoração de tributo, deve ser mantido o que foi apurado no auto de infração.”

Mais uma vez, considerando o artigo 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 2023), e art. 50 da lei 9.784/1999, quanto ao mérito, confirmo e adoto parcialmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos.

Importante salientar que no PTA de nº 15868.720019/2013-76 a mesma operação que ensejou a autuação em debate foi submetida à apreciação do CARF no caso de outra recorrente mencionada no contrato preliminar – Maria Ofelia Tormin Arantes e o acórdão de nº 2401-012.567 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA de relatoria do conselheiro Leonardo Nuñez Campos, julgado em 14/04/2026 resumiu com maestria a interpretação da legislação aplicável ao caso e, assim sendo, seus argumentos servem para robustecer a presente decisão quanto ao ponto relativo ao custo de aquisição da operação:

“A controvérsia gira em torno da aplicação do art. 136 do RIR/99 (Decreto n. 3.000/99), que tem o seguinte conteúdo:

Art. 136. Em relação aos imóveis rurais adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1997, 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, observado o disposto no art. 14 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19).

Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no § 9º do art. 128 (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19, parágrafo único).

O referido dispositivo do RIR encontra lastro no art. 19 da Lei n. 9.393/96:

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.

Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no art. 17 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Ainda é importante transcrever o art. 10 e 19 da IN SRF n. 84/2001:

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).

Art. 19. Considera-se valor de alienação:

(...)

VI - no caso de imóvel rural com benfeitorias, o valor correspondente:

a) exclusivamente à terra nua, quando o valor das benfeitorias houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;

b) a todo o imóvel alienado, quando as benfeitorias não houverem sido deduzidas como custo ou despesa da atividade rural.

§ 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.

§ 2º Na alienação dos imóveis rurais, a parcela do preço correspondente às benfeitorias é computada:

I - como receita da atividade rural, quando o seu valor de aquisição houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;

II - como valor da alienação, nos demais casos.

Pois bem.

Em relação ao imóvel de área de 347,3432 ha, o contribuinte considera que o adquiriu em 05/06/2008 (data da escritura de desincorporação) e o vendeu em 16/11/2009 (escritura de compra e venda). Assim, a aquisição teria ocorrido antes da entrega da DIAT de 2008 e a alienação após a entrega da DIAT de 2009. Portanto, tanto o custo de aquisição quanto o valor de alienação deveriam ser apurados conforme VTN da DIAT.

A fiscalização e a decisão recorrida consideraram como data de aquisição 10/12/2007 (data do ato societário), após a entrega da DIAT de 2007, e de alienação 27/05/2009 (data do contrato preliminar), antes da entrega da DIAT de 2009, o que atrai a regra do §2º do art. 10 da IN SRF n. 84/01, segundo a qual o ganho de capital seria a diferença entre o valor da alienação e o custo de aquisição constante nos documentos de aquisição e alienação.

Sobre os outros imóveis, o contribuinte entende que a aquisição ocorreu em 03/09/2009, data da escritura de desincorporação, e a alienação em 16/11/2009, data da escritura de compra e venda. Assim, haveria a aquisição antes da DIAT e a alienação após a DIAT, atraindo a regra do art. 10, II da IN SRF n. 84/01, que estipula não haver ganho de capital.

O fiscal e a decisão recorrida entendem que a aquisição se deu em 02/04/2009, data do ato societário e a alienação se deu em 27/05/2009, ambos antes da entrega da DIAT, de modo que o ganho de capital deveria ser aferido pela diferença entre o valor real de alienação e o custo de aquisição. Diante deste quadro, assiste razão ao fisco.

A dinâmica da operação demonstra que o bem foi materialmente adquirido quando da operação societária, tanto que o contribuinte já se apressou a negociá-lo mesmo antes da lavratura da escritura de desincorporação. Mesmo o recebimento da maior parte do valor da venda se deu antes da desincorporação.

Do mesmo modo, o ganho econômico relativo à venda se deu também quando da assinatura do contrato preliminar, em que já deliberou-se pelo pagamento imediato de quase 90% do preço, sendo este recebimento o fato gerador do imposto de renda.

Existem julgados no CARF que estipulam que o documento público deve ser considerado em detrimento do particular quando este estiver maculado por vícios e não for corroborado pela dinâmica da operação. Vejamos:

DATA DE ALIENAÇÃO. CONTRATO PARTICULAR DE VENDA E COM PRA EM FACE DA ESCRITURA DE VENDA E COMPRA. PREVALÊNCIA DO INSTRUMENTO PÚBLICO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. DOCUMENTO VALIDADO

No Contrato Particular de Compromisso de Venda e Compra acostado aos autos sequer consta o nome do autuado (consta somente o nome do outro condômino proprietário), havendo a assinatura de apenas um dos adquirentes e de uma testemunha, sem reconhecimento de firma em cartório ou qualquer outro indício que efetivamente comprovasse que a transação foi efetivada na data do instrumento particular, como o registro nas declarações de bens e direitos dos contratantes ou mesmo a documentação bancária que comprovasse a extinção da obrigação. Assim não se compreende como tão precário instrumento contratual possa espriar seus efeitos além dos próprios contratantes. Dessa forma, deve-se privilegiar como data da avença aquela constante do registro cartorário, no qual, inclusive, não há qualquer informação sobre a existência da compra e venda em data pretérita. Considerada como data da venda e compra a constante no registro público, forçoso concluir que o quinquênio decadencial ainda não se tinha operado.

(Acórdão n. 2102-000.958)

A situação dos autos, todavia, é diversa já que não há mácula no instrumento particular e os pagamentos corroboram que o ganho de capital aconteceu quando do recebimento dos valores

antes da lavratura da escritura pública. Nestes casos, há precedentes de que a informação que consta no contrato particular deve prevalecer. Vejamos:

IRPF. GANHO DE CAPITAL. NATUREZA DA OPERAÇÃO DE ALIENAÇÃO. CONTRATO PARTICULAR DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA. ESCRITURA PÚBLICA. COMPROVAÇÃO DE QUE OS FATOS OCORRERAM CONFORME REGISTRADOS NO CONTRATOS PARTICULAR E QUE A ESCRITURA NÃO RETRATA A REALIDADE. PREVALECIMENTO DO CONTRATO PARTICULAR. OPERAÇÃO DE PERMUTA COM TORNA.

A informação consignada no contrato particular de promessa de compra e venda deve prevalecer sobre a contida na escritura pública por ter sido comprovado que os fatos ocorrem tal qual previstos no contrato particular. Não obstante os termos usados, o contrato particular demonstra um operação de permuta com torna, sendo irrelevante que a escritura tenha usado a expressão dação em pagamento, pois o comprador entregou o imóvel conforme pactuado na promessa e não prestação diversa. Dessa forma, a operação deve ser tributada como de uma permuta com torna.

(Acórdão 2802-003.323)

Assim, o lançamento está correto e o recurso do contribuinte não pode ser provido.

IV – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário, rejeito as preliminares suscitadas e, no mérito, NEGO provimento.

Assinado Digitalmente

Lílian Cláudia de Souza