



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720229/2016-18
ACÓRDÃO	2402-013.242 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FERNANDO DE BARROS BUMLAI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012

NULIDADE DE DECISÃO.INEXISTÊNCIA

Não é nula a decisão emanada de autoridade competente em fiel cumprimento aos ditames legais e permita o amplo exercício de defesa

NULIDADE DO LANÇAMENTO.NÃO OCORRÊNCIA

O lançamento que preenche os requisitos legais de validade está devidamente instruído e permite a ampla defesa não incorre em causa de nulidade.

CUMPRIMENTO DE NORMA.ILEGALIDADE E
ARBITRARIEDADE.INEXISTÊNCIA

O estrito cumprimento dos ditames da lei não importa em arbitrariedade ou ilegalidade.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO.

A presunção legal de omissão de rendimentos autoriza o lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada pelo sujeito passivo.

MULTA QUALIFICADA.APLICAÇÃO

Em havendo sonegação é devida a multa majorada nos termos da lei.

RETROATIVIDADE BENIGNA.POSSIBILIDADE

Tratando-se de lançamento não definitivamente julgado em instância administrativa a lei se aplica a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa.

REDUÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO.IMPOSSIBILIDADE

A sanção aplicada com base em dispositivo legal não comporta interpretação que negue a eficácia plena da norma praticando a autoridade tributária ato vinculado e obrigatório sob pena de responsabilidade funcional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (1) por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário interposto; (2) por voto de qualidade, (i) rejeitar as preliminares suscitadas; (ii) no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar de 100%. Vencidos os Conselheiros Gregório Rechmann Junior, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano que acataram a preliminar de nulidade do lançamento atinente ao ganho de capital pela utilização de base de cálculo equivocada e, deste modo, deram parcial provimento ao recurso em maior extensão, excluindo os créditos relativos ao ganho de capital, além de reduzirem a multa qualificada a 100%.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente e Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Marcus Gaudenzi de Faria, Gregorio Rechmann Junior, Ricardo Chiavegatto de Lima, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano e Rodrigo Duarte Firmino.

RELATÓRIO

I. AUTO DE INFRAÇÃO

Em 05/12/2016, fls. 1.344, o contribuinte foi regularmente notificado da constituição do Auto de Infração, fls. 1.260/1.273, para a cobrança de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) referente aos anos-calendário 2011 e 2012, calculado em R\$ 2.786.619,12, acrescido de Juros de Mora de R\$ 1.313.526,78 e Multa de Ofício (75% e 150%) em R\$ 4.139.284,47, totalizando R\$ 8.239.430,37, em razão das de omissão de rendimentos oriundos de (i) ATIVIDADE RURAL (multa de 75%); (ii) DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM (multa de 75%); (iii) APURAÇÃO INCORRETA DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS ADQUIRIDOS EM REAIS (multa de 150%).

Referida exação está amparada por Relatório de Ação Fiscal (Refisc), fls. 1.275/1.325 e anexos a fls. 1.326/1.339, com a descrição dos fatos, fundamentos jurídicos,

respectivas bases de cálculo e apuração do tributo, sendo precedida por fiscalização tributária, realizada ao amparo do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 01.4.01-00-2016-00068-8, iniciada em 23/02/2016, fls. 271/285, com encerramento em 05/12/2016, fls. 1.342/1.344. Constan dos autos as exigências realizadas ao amparo de intimações e respectivas respostas, pedidos do interessado e demais termos lavrados, cópias de contrato social, matrícula de imóvel, laudo de avaliação, demonstrativo de receita de atividade rural e valores recebidos, ofício a cartório, DIRPFs do período, fls. 02/1.259.

As constatações motivadoras do lançamento, fiscalizados o contribuinte e seu cônjuge, são as seguintes:

- GANHO DE CAPITAL - Cômputo incorreto na DIRPF do ganho de capital na alienação de imóveis em razão de (i) divergências quanto ao valor de aquisição (Valor da Terra Nua - VTN) informado em dobro e em triplo, conforme escrituras dos bens e laudo de avaliação; (ii) **benfeitorias declaradas falsamente a maior**, além de não comprovada a dedução como despesa da atividade rural;
- OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE RURAL (PLANILHA A – fls. 1.331/1.336) – o fisco identificou, a partir dos documentos examinados, que depósitos foram realizados em conta bancária em razão da atividade rural do contribuinte (venda de cana de açúcar, muda e gado com emissão de nota fiscal), **porém sem submetê-los à tributação**;
- OMISSÃO DE RENDA CARACTERIZADA POR DEPÓSITO BANCÁRIO SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM (PLANILHA B – fls. 1.338/1.339) – **Segregados os valores ingressos em conta decorrentes da atividade rural, lançou a autoridade os demais cuja origem lícita não restou comprovada.**

O fisco qualificou a multa de ofício aplicada quanto ao ganho da capital na alienação da Fazenda Cristo Redentor motivado (i) pela triplicação e duplicação do custo de aquisição (VTN em mais de 130% do real); (ii) por declarar intencionalmente benfeitorias a maior com o fito de sonegar a tributação.

II. DEFESA

Irresignado com o lançamento o contribuinte impugnou a integralidade do crédito constituído, fls. 1.347/1.382, representado por advogados, instrumento a fls. 1.384/1.386, momento em que apresentou suas teses de defesa, pugnando pelo desfazimento da exigência tributária, além de juntar cópia de documentos a fls. 1.387/1.998.

III. DECISÃO ADMINISTRATIVA DE PRIMEIRO GRAU

A 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (MG) – DRJ/BHE julgou improcedente a impugnação, conforme Acórdão nº 02-73.295, de 25/05/2.017, cuja ementa abaixo se transcreve:

(Ementa)

PRELIMINAR. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

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

PROVA DOCUMENTAL. APRESENTAÇÃO POSTERIOR.

A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, não podendo o impugnante apresentá-la em momento posterior, salvo se demonstrado motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente, ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

Indefere-se o pedido de perícia quando tal providência for desnecessária à solução da lide.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. BENFEITORIAS.

Constatado que o custo das benfeitorias não foi escriturado pelo sujeito passivo como despesas da atividade rural, somente se ficar comprovado, por meio de documentação hábil e idônea os gastos efetuados com a construção das benfeitorias, estes poderão integrar o custo de aquisição do imóvel rural para fins de apuração do ganho de capital obtido na alienação.

DEPÓSITO BANCÁRIO. TRIBUTAÇÃO.

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei 9.430/1996 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE RURAL.

Confirmado o recebimento de receitas decorrentes da atividade rural, as quais não integraram o montante declarado, mantém-se a omissão apurada pela autoridade lançadora.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

A informação, em declarações apresentadas ao Fisco, de custo de aquisição de imóvel artificialmente majorado, com o propósito de reduzir o ganho de capital efetivamente percebido, caracteriza o evidente intuito de fraude, justificando a imposição de multa de ofício qualificada.

MULTA DE OFÍCIO. ARGUIÇÃO DE EFEITO DE CONFISCO.

A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal.

O contribuinte foi regularmente notificado do decidido em 09/06/2.017, fls. 2.030/2.032 e fls. 2.038.

IV. RECURSO VOLUNTÁRIO

O recorrente, representado por advogados, instrumento a fls. 2.095, interpôs em 07/07/2.017, fls. 2.040, recurso voluntário com as seguintes alegações e pedidos, conforme fls. 2.041/2.094, ao amparo de (i) cópia de documentos a fls. 2.096/2.160; (ii) doutrina e jurisprudência que cita:

a. Preliminares

i. Nulidade da decisão de origem - cerceamento de defesa pela negativa de produção probatória

Aduz a peça recursal que o decidido na origem cerceou a defesa, em flagrante descumprimento aos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa, conforme prescrito no art. 5º, LIV e LV da Constituição Federal de 1.988 – CF/88, **ao negar (i) a solicitação para produção probatória realizada na impugnação; (ii) a realização de perícia fiscal e contábil:**

(Recurso Voluntário)

Portanto, ao não acatar os argumentos e pedidos apresentados pelo Recorrente, incidiu a DRJ em violação ao princípio do devido processo legal processual e material, uma vez que o contribuinte **NÃO** pode, ainda, ao mesmo, exercer o direito de defesa em **toda sua plenitude**.

ASSIM, PEDE-SE A ANULAÇÃO DO JULGAMENTO PARA QUE SE PERMITA A PRODUÇÃO DA PROVA TEMPESTIVAMENTE REQUERIDA.

(...)

b) alternativamente ao item anterior, **determinar que a decisão recorrida seja anulada para que seja feita a prova pericial requerida e indevidamente indeferida**, ou ainda que seja suspenso o julgamento para que sejam realizadas novas diligências, com a realização de perícia contábil e fiscal, conforme alhures requerido, determinando que a autoridade lançadora junte aos autos os extratos bancários das contas do Banco Santander Agência 2140 CC 00000000000010000099 e CC 000000000000610004013 do período de 01Jan2011 a 31Dez2011, para que fique claro que há duplicação de lançamento, tudo para ao final culminar com a improcedência da autuação; (grifo do autor)

ii. Nulidade do lançamento

1. base de cálculo equivocada na apuração do ganho de capital

Entende o recorrente, com fundamento nos arts. 14 e 19 da Lei nº 9.393, de 1.996, que a apuração de ganho de capital em imóveis rurais é feita com base no VTN declarado no DIAT e, em havendo dúvidas pelo fisco, **há que se utilizar os preços constantes do respectivo sistema público de controle. Deste modo, aduz que a base de cálculo utilizada (escritura pública) é equivocada e ilegal:**

(Recurso Voluntário)

O texto transcrito é claro, não exigindo profundo exercício de hermenêutica, ou seja, **a partir de 1º/01/1997 a apuração do ganho de capital de imóveis rurais é realizado com base no VTN declarado no DIAT.**

Na falta do DIAT ou havendo dúvidas sobre os dados declarados, deve o Fisco apurar os valores de aquisição e de venda **com base em informações sobre preços de terra constantes do seu sistema**, podendo levar em conta, inclusive, os levantamentos feitos pelas Secretarias de Agricultura dos Estados e dos Municípios.

A utilização dos dados constantes das **escrituras públicas** só é válida para os imóveis adquiridos **ANTES** de 1º/01/1997.

Essas prescrições estão claramente definidas nos artigos 14 e 19 da Lei n. 9.393/1996, norma válida e vigente no ordenamento jurídico.

No caso em tela, as datas de aquisição das glebas, objeto da autuação, são: **21/12/1998; 23/06/1999; 18/12/2000; 27/08/2001 e 27/06/2002**, como se vê das Escrituras Públicas juntadas às fls. 05/188.

E data de **alienação** dessas glebas é **03/07/2012**, confirmada pelas Escrituras Públicas de fls. 198/254.

Não há dúvidas de que o caso concreto posto à lume subsume-se *in totum* à norma disposta no caput do artigo 19 da Lei n. 9393/1996.

No entanto, ao invés de aplicar a lei ordinária (n. 9.393/1996), válida e vigente, que foi submetida ao crivo dos Poderes Legislativo e Executivo, o Fisco emprega dispositivos da Instrução Normativa n. 84/2001, editada pelo Secretário da Receita Federal, que contraria as disposições da lei.

Não bastasse isso, o Julgador de 1ª Instância acatou o lançamento ilegal e arbitrário que viola, flagrantemente, o caput do artigo 19 da Lei n. 9393/1996.

Alega que o cômputo das benfeitorias na apuração do ganho de capital é arbitrário, ilegal e inconstitucional, ao serem (i) tributadas como receita da atividade rural; (ii) consideradas no valor da alienação, baseando o fisco em ato normativo não lastreado na legislação, *stricto sensu*:

(Recurso Voluntário)

Não bastasse a ilegalidade alhures apontada, o Autuante também inovou o ordenamento jurídico, ao fixar que o valor das benfeitorias é receita da atividade rural sob a qual incide o IRPF.

Essa exigência inexistente na lei *strictu sensu*.

O Autuante criou tributo por meio da Instrução Normativa n. 84/2001.

(...)

Além das benfeitorias não serem tributadas como receita da atividade rural, também não são consideradas como valor de alienação, como equivocadamente procedeu o Autuante no presente caso.

(...)

Comparando as disposições do artigo 19 da IN 84/2001 com aquelas da Lei n. 9393/1996, fica evidenciado que o Secretário da RFB criou regras inexistentes na Lei n. 9.393/1996, violando, assim, o Princípio Constitucional da Estrita Legalidade, insculpido no artigo 150, I, da CF.

Ao criar a incidência do IRPF sobre o valor das benfeitorias, como se fosse receita da atividade rural; ao acrescer o valor das benfeitorias ao valor de alienação do imóvel rural, a autoridade fiscal viola as disposições do artigo 150, I, da CF:

(...)

Destarte, ao estabelecer que na alienação do imóvel rural, o valor das benfeitorias será considerado receita da atividade, ou será acrescido ao valor de alienação, o Autuante define fato gerador estranho à lei e aumenta a base de cálculo do IRPF da atividade rural, tornando o tributo mais oneroso.

Há grave violação ao artigo 150, I, da CF e ao artigo 97 do CTN.

Argumenta ainda a legalidade na utilização dos DIATs apresentados pelo usufrutuário do imóvel alienado, entendendo ser este o contribuinte do ITR, nos termos em que dispõe o art. 1.403, II do Código Civil Brasileiro – CCB, c/c art. 32 do Código Tributário Nacional – CTN e art. 4º da Lei nº 9.393, de 1.996:

(Recurso Voluntário)

Não há dúvidas de que o usufrutuário, enquanto possuidor direto do bem, é CONTRIBUINTE do ITR, e nessa qualidade está obrigado a apresentar as declarações e recolher o tributo.

(...)

Inobstante, se a autoridade lançadora entendeu que os DIATs apresentados pelo usufrutuário não eram adequados para definir o valor da terra nua na aquisição e na alienação, com o fim de apurar o ganho de capital, deveria ter adotado os critérios previstos no artigo 14 da Lei n. 9393/1996, **MAS NUNCA OS DADOS DAS ESCRITURAS PÚBLICAS.**

Deveria ter apurado os valores de aquisição e de venda com base em informações sobre preços de terra do sistema da RFB, além de dados da Secretaria do Estado de Mato Grosso do Sul competente para tal, além do Município de Corumbá, onde se localiza o imóvel rural.

Contudo, não poderia ter adotado os dados constantes das escrituras públicas, uma vez que esse critério só é válido para as alienações de imóveis rurais adquiridos ANTES de 1º/ 01/1997, o que não é o caso.

Não há dúvidas: o auto de infração é nulo. (grifo do autor)

2. Equívoco no cômputo de receita oriunda da atividade rural

O recorrente argumenta que a autoridade apurou os rendimentos oriundos da atividade rural de forma imprecisa e presumida: (i) não descrevendo com clareza e retidão os valores utilizados na base de cálculo do lançamento, duplicando-os inclusive; (ii) não juntando extratos bancários relativos às contas bancárias utilizadas (nº 10000099/corrente e nº 610004013/investimento - Santander); (iii) sem computar a integralidade das receitas declaradas na DIRPF 2012 (ano-calendário):

(Recurso Voluntário)

Conforme se constata do relatório de análise de documentos juntado com a Impugnação, existem muitos equívocos praticados pelo Auditor-Fiscal, tais como: **duplicidade de informação; lançamento de recebimento de numerário, por meio de cheque sem indicação da forma em que se deu efetivamente o pagamento (em qual conta corrente bancária foi depositado; ou se foi pago por meio de saque; etc); lançamento de cheque bloqueado e seu desbloqueio, em evidente duplicidade; desconto de cheques para depósito em conta bancária distinta da do titular;** dentre outros. (grifo do autor)

Deste modo, entende a defesa ser necessária a realização de perícia contábil:

(Recurso Voluntário)

Do trecho acima reproduzido do relatório da análise documental (parte integrante e indissociável desta defesa) em anexo, se constata que existem erros expressivos, o que evidencia a necessidade de realização de perícia contábil.

3. Base de cálculo duplicada no lançamento da omissão de rendimentos caracterizada por depósito bancário de origem não comprovada

Reforça novamente a defesa a alegação de imprecisão da base no cômputo (i) de simples repasses de mesmo titular entre contas corrente e de investimento do Banco Santander, (ii) de tarifa e de cheques devolvidos; (iii) de valores pertencentes a terceiros e empréstimos.

Para além disso, entende ainda que houve, *in casu*, utilização de base presumida, ilegal e arbitrária, o depósito bancário, que não representa efetivamente renda, nos termos prescritos no art. 43 do CTN:

(Recurso Voluntário)

Na espécie dos autos, sem maiores esforços, é possível constatar que o agente fiscal autuante, em flagrante desvio, deixou de lado a lei e atuou a partir de presunções subjetivas.

Basta dizer, por exemplo, que em breve análise da autuação muitos erros foram anotados: duplicidade de lançamentos; desconsideração de informações prestadas; majoração dos valores lançados; aplicação de multa qualificada de forma indevida, dentre outros. A conclusão a que chegou o Fisco é calcada puramente em presunção.

(...)

Na espécie presente, verifica-se que a partir de presunção despida de juridicidade e desconsiderando as justificativas apresentadas, a fiscalização considerou como renda do Autuado valores originados da atividade rural e de empréstimos com terceiros, constantes em depósitos bancários, os quais não implicam em acréscimo patrimonial.

(...)

Nos exatos termos do artigo 43 do CTN, a base de cálculo do imposto ora cobrado é a renda, definida como produto, fluxo ou acréscimo patrimonial, inconfundível com o patrimônio de onde promana, assim entendido o capital, o trabalho ou a sua combinação. Logo, a presunção criada pelo Autuante não pode modificar o que está preconizado em norma legal, no caso em tela, o CTN.

(...)

Portanto, a base de cálculo apurada é ilegal e arbitrária, e gravemente desfavorável ao contribuinte, porque não há qualquer prova de que esta renda tenha sido consumida pelo Recorrente.

O Conselho de Contribuintes proferiu decisão no sentido de que não basta a simples presunção de que os depósitos bancários constituam renda tributável. Ao contrário, é imprescindível que seja comprovada a utilização dos valores depositados como renda consumida, o que, reitera-se, não foi demonstrado pela autoridade fiscal.

b. Mérito

i. Qualificação indevida da multa de ofício por ausência de má-fé

O recorrente se contrapõe aos motivos utilizados pela autoridade para qualificar a sanção imposta, justificando que o fisco interpretou equívocos na duplicação e triplicação de valores como ação intencional do administrado para se desonerar do pagamento do imposto:

(Recurso Voluntário)

Ainda que se admita, a título de argumentação, que o Recorrente tenha errado quanto ao custo de aquisição, tal aconteceu em face da complexidade do cálculo, e da dificuldade de interpretação das regras que tratam da matéria, uma vez que a Lei 9393/1996 prevê a apuração do ganho de capital de uma determinada forma, o RIR (Decreto 3000/1999) estabelece outros critérios, e a Instrução Normativa n. 84/2001 vai além desses dispositivos legais, inovando o ordenamento jurídico.

Porém, isso, em hipótese alguma, significa má-fé. Tanto assim, conforme restou demonstrado nesta peça de defesa, o equívoco do Autuante é muito maior do que o do Recorrente, pois violou a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, o Código Civil, a Lei n. 9393/1996, além da vasta jurisprudência dos Tribunais sobre a matéria, inclusive do CARF.

Disso se constata que é improcedente o argumento de que "inventaram" um valor fictício das benfeitorias ou "forjaram" um aumento de 130% no custo do VTN.

Como exhaustivamente esclarecido, o Recorrente e seus irmãos desconheciam os procedimentos. Tanto assim, que recolheram imposto indevido.

Isso demonstra que NÃO HOUVE MÁ-FÉ, nem tentativa de reduzir tributo, nem de forjar, nem de simular, nem de inventar. O Recorrente agiu às "cegas", sem domínio do que estava fazendo. (grifo do autor)

Evidente que a multa qualificada não pode perdurar. (grifo do autor)

Ademais ainda afirma que o erro de cálculo cometido na apuração de ganho de capital foi contra os próprios interesses do contribuinte, já que inseriu na base valor que não é renda tributável, além de reafirmar a nulidade do lançamento com base em escritura pública, acrescida das benfeitorias. Deste modo entendeu pela impossibilidade do cometimento daqueles crimes que a autoridade utilizou como justificativa da majoração da sanção imposta:

(Recurso Voluntário)

Ocorre, como esclarecido alhures, o lançamento promovido a partir das Escrituras Públicas **É NULO!!!** Não há como superar essa ilegalidade.

De outra mão, o valor das benfeitorias **É ISENTO**. Também não há como vencer a ilegalidade dessa tributação.

O Recorrente lançou o valor das benfeitorias como receita da atividade rural de forma errônea, por desconhecimento.

Portanto, a aplicação da multa qualificada é equivocada.

Ainda que o Recorrente tenha errado no cálculo do ganho de capital, **o fez de forma contrária aos seus interesses**, ou seja, pagou IRPF sobre a atividade rural incidente sobre base maior do que a devida; e deixou de usufruir isenção tributária a que tem direito, uma vez que **inseriu na base de cálculo valor que é renda não tributável**.

O crime nesse caso é impossível, pois é contra si mesmo. Não houve fraude, sonegação ou crime contra a ordem tributária a ensejar a imposição de multa no percentual de 150%.

ii. Possibilidade de redução da multa de ofício para 20%

A peça recursal entende cabível a redução da multa de ofício de 75% para 20%, de modo a evitar o efeito confiscatório da penalidade pecuniária.

c. Pedidos

Solicitou a conversão do julgamento em diligência, com fundamento na verdade material e em razão do volume de informação e da complexidade de análise para (i) a juntada posterior de provas; (ii) a realização de perícia (contábil e fiscal).

Por fim, o recorrente requereu (i) o conhecimento da peça de defesa; (ii) o acatamento das preliminares suscitadas; (iii) o acolhimento das razões de mérito para o provimento do recurso voluntário interposto.

V. SEM CONTRARRAZÕES DA FAZENDA NACIONAL

Não houve apresentação de contrarrazões pela Fazenda Nacional, é o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Duarte Firmino**, Relator

I. ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário interposto é tempestivo e obedece aos requisitos legais, portanto dele conheço e passo a apreciar as preliminares suscitadas.

II. PRELIMINARES

a. Nulidade da decisão de origem - cerceamento de defesa pela negativa de produção probatória

Aduz a peça recursal que o acórdão recorrido cerceou a defesa, em flagrante descumprimento aos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa, conforme prescrito no art. 5º, LIV e LV da Constituição Federal de 1.988 – CF/88, **ao negar: (i) a solicitação para produção probatória realizada na impugnação; (ii) o pedido de perícia fiscal e contábil.**

Conforme voto condutor da decisão *a quo*, o motivo do indeferimento da posterior apresentação de documentos é, essencialmente, a preclusão temporal, nos termos estabelecidos no art. 57, §4º do Decreto nº 7.574, de 2.011, **entendendo o julgador de origem inexistir aquelas razões excepcionadas em referida norma.**

Quanto a negativa para a realização de perícia, **o decidido destacou o ônus do contribuinte em constituir prova que ampare suas alegações e, deste modo, entendeu pela desnecessidade da medida para o julgamento da lide**, com fundamento no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1.973:

(Voto Condutor do acórdão recorrido)

Pedido de Prorrogação de Prazo para Apresentação de Documentos

O Dec. 7.574/2011, art. 57, § 4º, estabelece a preclusão da juntada de prova documental após trazida a impugnação, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; ou c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

As razões apontadas pelo impugnante para amparar seu pedido não se enquadram em das hipóteses acima, cabendo indeferi-lo.

Pedido de Realização de Perícia

O ônus da prova, na relação jurídico-tributária, incumbe a quem alega o direito. Assim, nos casos de discussão acerca de omissão de rendimentos ou de ganho de capital, compete ao sujeito passivo carrear aos autos elementos hábeis, idôneos e suficientes à comprovação de que o cálculo e/ou os valores lançados não correspondem aos fatos narrados pela autoridade lançadora. Não o fazendo, deve arcar com as consequências legais: ratificação infrações consideradas no lançamento.

Isso posto, destaque-se que o Decreto 70.235/1972, art. 18, estabelece que a autoridade julgadora pode determinar, de ofício ou a requerimento do sujeito passivo, a realização de diligências ou perícias, quando as entender necessárias, e indeferir as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

No caso, não cabe ao Fisco realizar as diligências/perícias sugeridas, eis que essas são desnecessárias à solução da lide, pois se destinam a produzir elementos de prova que competiriam ao sujeito passivo trazer aos autos, cabendo indeferi-las.

Em verdade, nenhuma infringência aos dispositivos constitucionais há na medida em que o colegiado decidiu com fundamento em lei tributária, sendo defeso a este tribunal administrativo (Carf) o pronunciamento sobre inconstitucionalidade de norma:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2)

Para além disso também destaco que inexistente causa de nulidade, tal como prevê o art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1.972, **pois a decisão recorrida examina os pontos contraditados do lançamento pela impugnação e julga com base nos fatos e normas relacionadas no voto condutor.**

Sem razão.

b. Nulidade do lançamento

i. Base de cálculo equivocada na apuração do ganho de capital

Entende o recorrente, com fundamento nos arts. 14 e 19 da Lei nº 9.393, de 1.996, que a apuração de ganho de capital em imóveis rurais é feita com base no VTN declarado no DIAT e, em havendo dúvidas pelo fisco, **há que se utilizar os preços constantes do respectivo sistema público de controle. Deste modo, aduz que a base de cálculo utilizada (escritura pública) é equivocada e ilegal.**

Segundo o Refisc: (i) **o VTN declarado (DIPRF) foi duplicado e triplicado**, conforme constatado pela autoridade a partir das escrituras da Fazenda Cristo Redentor e do laudo de avaliação apresentado pelo próprio contribuinte, vide fls. 1.295; (ii) não foram entregues os DIAT (Documento de Informação e Apuração do ITR) dos períodos de aquisição e alienação das glebas que compõe o imóvel, fls. 1.305:

(Refisc)

Obs. É importante ressaltar que não foram entregues os Diat (Documento de Informação e Apuração do ITR) relativos aos anos de aquisição e alienação das glebas (vendidas)) que compõem a FAZENDA CRISTO REDENTOR.

Para o deslinde, transcrevo abaixo os fundamentos que o recorrente entende violados pelo fisco:

(Lei nº 9.393, de 1.996)

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. (grifo do autor)

(...)

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.

A Lei nº 9.393, de 19/12/1.996, criou a obrigação acessória de entrega do DIAT, art. 8º de referido diploma legal, **definindo para apuração do ganho de capital (i) que já partir de 1º de janeiro do ano seguinte o custo considerado na aquisição é o VTN declarado em referido documento (DIAT); (ii) e em data anterior aquele constante de escritura pública;** conforme dicção do art. 19 do diploma legal em comento.

Todavia, em casos de subavaliação, prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, **a citada norma determina o lançamento de ofício do tributo, considerando, dicção que destaco, a utilização dos preços de terra constantes do sistema público de controle, o SIPT**, para calcular o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, nos termos em que reza o *caput* do art. 14 da Lei nº 9.393, de 1.996, aplicável também ao IRPF, a rigor do art. 136 do Regulamento de Imposto de Renda. (RIR-99, Decreto nº 3.000, de 1.999)

Dentro do contexto fático-jurídico posto verifico (i) a informação da autoridade que o Sr. FERNANDO DE BARROS BUMLAI não apresentou os DIATs relativos aos anos de aquisição e alienação das glebas; (ii) que o fisco constatou VTN duplicado e triplicado **com o intuito de burlar a tributação**, tanto que aplicou sanção majorada em 150% (multa qualificada); (iii) que a norma determina o lançamento de ofício, considerando informações sobre os preços da terra constantes do SIPT, **mas não veda a possibilidade da real determinação do preço de aquisição e foi justamente isso que a autoridade fez a partir do exame de escrituras e também do laudo apresentado pelo próprio recorrente.**

Por outras palavras, **o exame teleológico e finalístico da norma permite inferir que o imperativo contido no art. 14 da Lei nº 9.393, de 1.996 é voltado para o órgão responsável pela fiscalização tributária constituir de ofício o crédito e considerar, nesta constituição, o preço da terra constante do SIPT, mas de forma alguma limita a autoridade de seu poder fiscalizatório de modo a permitir a averiguação daquelas informações que denotem o valor real de aquisição do imóvel, certamente esta é a melhor exegese do dispositivo em exame, donde inclusive trago a sabedoria antiga mas plenamente atual**¹:

Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis... (grifo do autor)

De outra parte, o recorrente alega equívoco e ilegalidade da base de cálculo, porém **não contradita o valor apontado pela fiscalização com a apresentação de provas e documentos que denotem o VTN correto**, com o acréscimo que toda a oportunidade foi dada ao contribuinte durante a apuração fiscal.

¹ Hermenêutica e Aplicação do Direito, 16ª ed.1997, pag. 166

Deste modo, entendo inexistir equívoco ou ilegalidade na apuração do valor de aquisição do imóvel, tal como feito.

Argumenta ainda o recorrente a legalidade na utilização dos DIATs apresentados pelo usufrutuário do imóvel alienado, entendendo ser este o contribuinte do ITR, nos termos em que dispõe o art. 1.403, II do Código Civil Brasileiro – CCB, c/c art. 32 do Código Tributário Nacional – CTN e art. 4º da Lei nº 9.393, de 1.996.

Com efeito, o lançamento descreve exhaustivamente o cômputo fraudulento do custo de aquisição na venda do imóvel e a fiscalização deu ampla oportunidade para o recorrente apontar os corretos valores, inclusive possibilitando a indicação de documentos, conforme se vê no Refisc a fls. 1.275/1.325.

Porém, resta evidente nos autos que o Sr. FERNANDO DE BARROS BUMLAI não fez prova que declarou corretamente o ganho de capital na venda da Fazenda Cristo Redentor e o lançamento de ofício é justificado a partir destes dados informados fraudulentamente ao fisco.

Portanto, não é objeto da exação a discussão quanto à legalidade de DIATs apresentados pelo usufrutuário do imóvel alienado, mas sim a declaração fraudulenta do VTN pelo recorrente e para fins exclusivos de tributação do IRPF.

Alega o recorrente que o cômputo das benfeitorias na apuração do ganho de capital é arbitrário, ilegal e inconstitucional, ao serem (i) tributadas como receita da atividade rural; (ii) consideradas no valor da alienação, baseando o fisco em ato normativo não lastreado na legislação, *stricto sensu*.

De outra parte a autoridade entendeu que referidas benfeitorias foram falsamente declaradas a maior com o fim de elidir a tributação relativa a ganho de capital, não sendo comprovados pelo recorrente (i) o valor destas; (ii) a respectiva dedução como despesa da atividade rural.

Conforme detalha o Refisc, o recorrente informou como benfeitorias o total de R\$ 87.114.346,46, com sua cota de 25% calculada em R\$ 21.778.586,62 e declarada como receita da atividade rural na DIRPF 2012(ano-calendário), vide fls. 1.304/1.305. Em contrapartida, o laudo técnico de avaliação apresentado trouxe como benfeitorias R\$ 18.230.770,27, fls. 469 e fls. 1.307, correspondente a 21%, portanto, do valor de R\$ 87.114.346,46 informado ao fisco.

Deste modo, uma vez não comprovadas as benfeitorias declaradas como receita da atividade rural do contribuinte, tampouco o cômputo como despesa de referida atividade, **a autoridade constatou que as informações prestadas ao fisco objetivaram dolosamente o pagamento a menor e fraudulento do imposto:**

(Refisc)

Tendo em vista as informações apresentadas, e considerando que:

> Quando Intimado e Reintimado, o contribuinte não apresentou qualquer documento que comprove que o valor total das benfeitorias seria de R\$

87.114.346,46 e principalmente não comprovou que houve a dedução das respectivas benfeitorias como despesas da atividade rural, uma vez que estes valores foram declarados como receita da atividade rural;

> Fica claro que o contribuinte declarou um valor a maior e "Irreal" do valor das benfeitorias com o intuito único e exclusivo de pagar menos impostos, além deste fato, de acordo com o Item anterior "III - a) - I", ficou comprovado que o contribuinte intencionalmente reduziu a Base de Cálculo do Ganho de Capital inflando o Valor da Terra Nua - VTN, reduzindo, de forma fraudulenta, ainda mais o imposto incidente sobre a transação;

> O próprio Laudo Técnico de Avaliação apresentado espontaneamente pelo contribuinte, é uma prova cabal de que o valor das benfeitorias foi aumentado de forma desproporcional e "dolosamente" objetivando pagar menos impostos;

> Corroborando ainda o entendimento de que o contribuinte criou um valor fictício a título de "BENFEITORIAS", conforme documentos apreendidos (Fls. 778/787) pela OPERAÇÃO LAVA JATO 21 (IPL NR. 2229/2015 - AUTOS DE APREENSÃO DOCUMENTOS Nº 1972/15), verifica-se claramente que houve uma simulação de cálculo do Ganho de Capital relativo a venda da FAZENDA CRISTO REDENTOR para a empresa BTG Pactual, a saber: (...)

Com fundamento no art. 19 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2.001, a fiscalização considerou como valor da alienação o montante de R\$ 50.000.000,00 (cota do recorrente), correspondente a 25% do valor da venda de R\$ 200.000.000,00, já incluídas as benfeitorias, vez que não foram comprovadas:

(Refisc)

Finalmente, após análise das informações e das considerações apresentadas, nos termos da legislação vigente (inciso II dos parágrafos 1º e 2º do Artigo 19 da INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 84, de 11 de outubro de 2001, abaixo transcrito), **será considerado pela fiscalização como valor de alienação o montante de R\$ 50.000.000,00, no qual estão incluídas as "Benfeitorias", tendo em vista que estas não foram comprovadas pelo sujeito passivo**, conforme exaustivamente demonstrado. (grifo do autor)

Trago o normativo utilizado pela autoridade, que dispõe sobre a apuração e tributação de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas (IN-SRF nº 84, de 2.001):

(IN-SRF nº 84, de 2.001)

VALOR DE ALIENAÇÃO

Art. 19. Considera-se valor de alienação: (grifo do autor)

I - o preço efetivo da operação de venda ou de cessão de direitos; (grifo do autor)

II - o valor de mercado, nas operações não expressas em dinheiro;

III - no caso de bens ou direitos vinculados a qualquer espécie de financiamento ou a consórcios, em que o saldo devedor é transferido para o adquirente, o valor efetivamente recebido, desprezado o valor da dívida transferida;

IV - **no caso de bens em condomínio, a parcela do preço que couber a cada condômino ou co-proprietário;** (grifo do autor)

V - no caso de permuta com recebimento de torna, o valor da torna;

VI - **no caso de imóvel rural com benfeitorias, o valor correspondente:** (grifo do autor)

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.** (grifo do autor)

§ 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.** (grifo do autor)

§ 2º **Na alienação dos imóveis rurais, a parcela do preço correspondente às benfeitorias é computada:** (grifo do autor)

I - **como receita da atividade rural, quando o seu valor de aquisição houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;** (grifo do autor)

II - **como valor da alienação, nos demais casos.** (grifo do autor) (...)

Postos uma vez mais o conteúdo fático-jurídico da lide, passo a enfrentar o argumento de arbitrariedade, ilegalidade e inconstitucionalidade na medida adotada pelo fisco ao não computar as benfeitorias.

É notória a comprovação que as benfeitorias declaradas não correspondem à realidade e assim foram informadas ao órgão arrecadador com o fim de diminuir o valor correspondente ao ganho de capital na venda da Fazenda Cristo Redentor, dentro do contexto entendendo que arbitrariedade alguma há no ato combatido, tampouco ilegalidade ou inconstitucionalidade, ao contrário, **o simples cumprimento daquele poder-dever de lançamento previsto no caput do art. 142 do CTN.**

Sem razão.

ii. Equívoco no cômputo de receita oriunda da atividade rural

O recorrente argumenta que a autoridade apurou os rendimentos oriundos da atividade rural de forma imprecisa e presumida: (i) não descrevendo com clareza e retidão os valores utilizados na base de cálculo do lançamento, duplicando-os inclusive; (ii) não juntando

extratos bancários relativos às contas bancárias utilizadas (nº 10000099/corrente e nº 610004013/investimento - Santander); (iii) sem computar a integralidade das receitas declaradas na DIRPF 2012 (ano-calendário).

De outra parte a fiscalização (i) relacionou as movimentações financeiras envolvendo o recorrente, após excluir resgates de investimento, poupança, empréstimos, simples transferências entre contas, dando ciência e oportunidade ao contribuinte para manifestação, fls. 1.298/1.303; (ii) identificou depósitos em conta bancária relacionados à atividade rural desenvolvida, quais sejam: **venda de cana de açúcar, muda e gado com emissão de nota fiscal**; (iii) obteve nas declarações do período (DIRPF) e nas informações prestadas pelo recorrente, fls. 496/707, os valores correspondentes às receitas da atividade; (iv) realizou o cômputo da base de cálculo, conforme planilhas de fls. 1.316 (PLANILHA 1), 1.319 (PLANILHA 2) e fls. 1.331/1.336 (PLANILHA A):

(Refisc)

Tendo em vista a autorização judicial, da Seção Judiciária do Paraná -13a Vara Federal de Curitiba (PETIÇÃO Nº 5010634-11.2016.4.04.700/PR), do compartilhamento com a Receita Federal de todos os dados bancários cujo sigilo foi levantado até 09/03/2016 nos processos da assim denominada Operação Lava Jato, a fiscalização obteve os extratos bancários do contribuinte, analisou a movimentação financeira efetuada no período de janeiro 2011 a dezembro de 2014 e elaborou a PLANILHA 1 "Relação dos depósitos de numerários nas contas bancárias do Sr. FERNANDO DE BARROS BUMLAI relativas aos anos-calendários de 2011 a 2014". A PLANILHA 1, anexa a este, foi confeccionada com base nos extratos das contas-correntes mantidas nas Instituições Financeiras nela citadas (Banco do Brasil, Santander e BANCO BTG PACTUAL S.A).

Com relação à referida Planilha informamos que:

>Foram relacionados somente as entradas/depósitos de numerários nas respectivas contas bancárias;

>Quando identificados, foram excluídos todos os créditos decorrentes de resgates de fundos de investimento e poupança, empréstimos e créditos decorrentes de transferências de outras contas do próprio contribuinte bem assim transferências originadas dos senhores MAURICIO DE BARROS BUMLAI, CRISTIANE DE BARROS COSTA MARQUES BUMLAI PAGNONCELLI, GUILHERME DE BARROS COSTA MARQUES BUMLAI e JOSE CARLOS COSTA MARQUES BUMLAI; (grifo do autor)

>Na coluna "Natureza/Justificativa do lançamento" foram identificadas todas as entradas de numerários que o contribuinte informou em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal como sendo Receita da Atividade Rural de acordo com as Planilhas "ATIVIDADE RURAL - DEMONSTRATIVO DAS RECEITAS" relativas aos períodos de janeiro de 2011 a dezembro de 2014 apresentadas à fiscalização em 20/06/2016;

Quando identificados, na coluna "NOME_REMETENTE_ ORIGEM" são apresentados os nomes/razão social dos responsáveis pelos depósitos/transferências de numerários para as respectivas contas bancárias (estas informações foram apresentadas pelas instituições financeiras).

1a INTIMAÇÃO - **O contribuinte fica intimado a analisar a PLANILHA 1 fornecida em ANEXO, baseada nos extratos das contas-correntes mantidas nas Instituições Financeiras nela citadas, apontando individualmente, em relação a cada crédito ou depósito bancário que não está identificado como "Receita da Ativ Rural", a ORIGEM e a NATUREZA dos recursos que possibilitaram a realização dessas operações.** Nos casos em que os créditos e/ou depósitos bancários não forem relativos à Receita da Atividade Rural, apresentar a correspondente documentação comprobatória hábil e idônea em que se embasou as respectivas operações de crédito. A resposta deverá ser apresentada em papel e em meio magnético (Planilha em Excel). (grifo do autor)

Quando for o caso, apresentar os documentos hábeis e idôneos (extratos/planilhas/borderôs/boletos bancários/"francesinha") que deram origem as operações de cobranças e descontos de títulos de créditos relacionados na planilha em anexo;

Identificar apresentando documentação hábil e idônea, se for o caso, quais dos créditos relacionados na planilha que não são provenientes da Receita da Atividade Rural do contribuinte.

>É fornecida, em anexo a este, a PLANILHA 1 "**Relação dos depósitos de numerários nas contas bancárias do Sr. FERNANDO DE BARROS BUMLAI relativas aos anos-calendários de 2011 a 2014**" em papel e em meio magnético (Excel) (gravada em CD).

>Eventuais lançamentos referentes a transferências de outras contas do próprio contribuinte que não tenham sido excluídos das planilhas poderão ser excluídos mediante solicitação formal do contribuinte devendo esta apresentar a documentação que efetivamente comprove essa transferência, indicando as contas correntes ou de poupança debitadas que originaram os valores transferidos; (grifo do autor)

>Para que as transferências provenientes de outras contas do próprio contribuinte sejam excluídas das planilhas se fazem necessárias sejam indicadas as contas correntes de quais foram originados os valores, devendo coincidir as datas e os valores dos lançamentos, e serem compatíveis seus históricos.

2. Tendo em vista a autorização judicial, da Seção Judiciária do Paraná -13a Vara Federal de Curitiba (PETIÇÃO N° 5010634-11.2016.4.04.700/PR), do compartilhamento com a Receita Federal de todos os dados bancários cujo sigilo foi levantado até 09/03/2016 nos processos da assim denominada Operação Lava Jato, a fiscalização obteve os extratos bancários da empresa SAO FERNANDO ACUCAR E ALCOOL LTDA CNPJ 05.894.060/0001-19, analisou a movimentação

financeira efetuada no período de janeiro 2011 a dezembro de 2014 e elaborou a **PLANILHA 2 "RELAÇÃO DE PAGAMENTOS/TRANSFERÊNCIAS DE NUMERÁRIOS DA EMPRESA SAO FERNANDO ACUCAR E ALCOOL LTDA PARA O SR. FERNANDO DE BARROS BUMLAICPF 780.188.541-49 NO PERÍODO DE 2011A 2014"**.

2a INTIMAÇÃO - O contribuinte fica intimado a analisar a PLANILHA 2 fornecida em ANEXO, baseada nos extratos das contas-correntes da empresa SAO FERNANDO ACUCAR E ALCOOL LTDA, mantidas nas Instituições Financeiras nela citadas, apontando individualmente, em relação a cada crédito ou depósito bancário, a ORIGEM e a NATUREZA dos recursos que possibilitaram a realização dessas operações. Nos casos em que os créditos e/ou depósitos bancários não forem relativos à Receita da Atividade Rural, apresentar a correspondente documentação comprobatória hábil e idônea em que se embasou as respectivas operações de crédito. A resposta deverá ser apresentada em papel e em meio magnético (Planilha em Excel).

>É fornecida, em anexo a este, a PLANILHA 2 **"RELAÇÃO DE PAGAMENTOS/TRANSFERÊNCIAS DE NUMERÁRIOS DA EMPRESA SAO FERNANDO ACUCAR E ALCOOL LTDA PARA O SR. FERNANDO DE BARROS BUMLAI CPF 780.188.541-49 NO PERÍODO DE 2011 A 2014"** em papel e em meio magnético (Excel) (gravada em CD).

(...)

III - b) - DAS OMISSÕES DE RECEITAS DA ATIVIDADE RURAL.

Após análise dos documentos apresentados pelo contribuinte em 20/06/2016 (Fls. 496/707 - Documentos apresentados em resposta ao TERMO DE INICIO DE PROCEDIMENTO FISCAL, referente aos anos-calendários de 2011 a 2014) e em 12/09/2016 (Fls. 886/1121 - Documentos apresentados em resposta ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL de 08/07/2016), principalmente a PLANILHA 1 (Relação dos depósitos de numerários nas contas bancárias do Sr. FERNANDO DE BARROS BUMLAI relativas aos anos-calendários de 2011 a 2014) encaminhadas em anexo ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL de 08/07/2016 (Fls. 862/875) e preenchidas (Período de 2011 e 2012) pelo contribuinte (Fls. 886/1121), a fiscalização efetuou o seguinte procedimento:

Conforme o preenchimento da coluna **"Natureza/justificativa Lanç"** pelo contribuinte, e dos documentos/informações apresentadas, a fiscalização elaborou PLANILHA A (Anexa a este Relatório) **"Relação dos depósitos de numerários nas contas bancárias do Sr. FERNANDO DE BARROS BUMLAI relativas ao ano-calendário de 2011 e 2012, que, de acordo com as informações/documentos apresentados pelo contribuinte, ficou comprovado que referem-se a Receita da Atividade Rural"**.

(...)

IV - b) DA OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE RURAL - Lançamento de valores creditados nas contas bancárias da contribuinte que, conforme as informações e

os documentos apresentados, conclui-se nitidamente que referem-se a Receita da Atividade Rural.

Para a apuração destas Omissões de Receitas, a fiscalização efetuou os seguintes procedimentos:

❖ De início a fiscalização obteve os valores das RECEITA BRUTA MENSAL que o contribuinte declarou no DEMONSTRATIVO DE ATIVIDADE RURAL da DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - IMPOSTO SOBRE A RENDA - PESSOA FÍSICA - Ano-Calendário 2011 - ND: 01/29.057.852 e Ano Calendário 2012 - ND 01/36.649.965 (Fls. 824/861);

❖ Em seguida a fiscalização relacionou os valores das Receitas da Atividade Rural informadas pelo contribuinte conforme os DEMONSTRATIVOS DE RECEITAS apresentados em 20/06/2016 (Fls. 496/707), em resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal;

❖ Por fim, a fiscalização elaborou a PLANILHA A (Anexa a este Relatório) "**Relação dos depósitos de numerários nas contas bancárias da Sr. FERNANDO DE BARROS BUMLAJ relativas aos anos-calendários de 2011 e 2012, que, de acordo com as informações/documentos apresentados pelo contribuinte, ficou comprovado que referem-se a Receita da Atividade Rural**".

De posse dos valores acima mencionados, a fiscalização elaborou a PLANILHA 1 "**Apuração das OMISSÕES DE RECEITAS relativas aos anos-calendários de 2011 e 2012, que, de acordo com as informações/documentos apresentados pelo contribuinte, ficou comprovado que referem-se a Receita da Atividade Rural**", a seguir apresentada: (...)

Em verdade inexistente mácula na exação, considerando a descrição exaustiva do *iter* seguido pela autoridade para apurar a base de cálculo e lançar o tributo, cumprindo o que dispõe o art. 142 do CTN, conforme se vê de modo detalhado no Refisc e anexos, fls. 1.275/1.339, bem como também no auto de infração de fls. 1.260/1.273.

Outrossim, ainda acrescento que: (i) as alegadas duplicações não estão demonstradas, tampouco comprovadas, com olvido daquele momento definido na legislação para apresentação de prova documental, nos termos em que rege o art. 16, §4º do Decreto nº 70.235, de 1.972; (ii) a exação cumpre os requisitos estabelecidos nos arts. 9º e 10 de referido decreto e não incorre naquelas causas de nulidade previstas no art. 59 da norma, pois o recorrente bem conhece os fatos imputados e deles se defende exaustivamente.

Sem razão.

iii. Base de cálculo duplicada no lançamento da omissão de rendimentos caracterizada por depósito bancário de origem não comprovada

Reforça novamente o Sr. FERNANDO DE BARROS BUMLAI a alegação de imprecisão da base no cômputo (i) de simples repasses de mesmo titular entre contas corrente e de investimento do Banco Santander, (ii) de tarifa e de cheques devolvidos; (iii) de valores pertencentes a terceiros e empréstimos.

Para além disso, entende ainda que houve, *in casu*, utilização de base presumida, ilegal e arbitrária, o depósito bancário, que não representa efetivamente renda, nos termos prescritos no art. 43 do CTN.

De outra parte a autoridade informa no Refisc, fls. 1.311/1.312, que identificou valores creditados em conta bancária do recorrente, conforme descrito a fls. 1.338/1.339 (PLANILHA B), deduzidos aqueles relacionados à atividade rural, para os quais o contribuinte não logrou êxito em demonstrar a origem lícita.

Quanto à alegação recursal de imprecisão na base de cálculo, ao não excluir repasses de mesmo titular (contas corrente e de investimento do Banco Santander), tarifa, cheques devolvidos, dinheiro de terceiros e empréstimos, *mutatis mutandis*, **trata-se da mesma argumentação já enfrentada neste voto, relativa à receita oriunda da atividade rural.**

Reforço, uma vez mais, que a exação é hígida, preenche os requisitos legais e permite o amplo exercício da defesa, é o que se vê nos autos. Para além disso, a defesa não comprova o alegado, donde destaco que não juntou aos autos uma única declaração do Banco Santander de que as contas nº 10000099/corrente e nº 610004013/investimento seriam, de fato, as mesmas, tendo toda oportunidade e possibilidade.

A base presumida utilizada pelo fisco decorre do simples cumprimento de dispositivo legal, o *caput* do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1.996, donde entendo inexistir ilegalidade e tampouco arbitrariedade no estrito cumprimento de norma, inclusive em obediência ao que dispõe o art. 142 do CTN.

Sem razão.

III. MÉRITO

a. Qualificação indevida da multa de ofício por ausência de má-fé

O recorrente se contrapõe aos motivos utilizados pela autoridade para qualificar a sanção imposta, justificando que o fisco interpretou equívocos na duplicação e triplicação de valores como ação intencional do administrado para se desonerar do pagamento do imposto.

O fisco aplicou a multa de 150%, relativa ao ganho de capital na alienação da Fazenda Cristo Redentor: (i) ao triplicar e duplicar dolosamente o contribuinte o custo de aquisição (VTN em mais de 130% do real); (ii) ao declarar intencionalmente benfeitorias, objetivando nas duas ações sonegar o pagamento do tributo lançado:

(Refisc)

V - DA MULTA DUPLICADA (QUALIFICADA) APLICADA NO CÁLCULO DA OMISSÃO/APURAÇÃO INCORRETA DO GANHO DE CAPITAL DAS FAZENDAS VENDIDAS À EMPRESA BTG PACTUAL.

Considerando que o contribuinte declarou como custo de aquisição (Valor da Terra Nua - VTN) das mencionadas fazendas o percentual de 25% do valor total de R\$ 72.811.489,60, ou seja, de R\$ 18.202.872,40 e que, conforme relatado nos itens 10. e 11., a fiscalização "COMPROVOU" que efetivamente o custo total de aquisição "VTN" das fazendas foi de R\$ 31.603.244,80 e que o contribuinte tem direito de a 25% deste valor (R\$ 7.900.811,20), (Ver a Planilha **FORMAÇÃO FINAL PREÇO AQUISIÇÃO - FAZENDA CRISTO REDENTOR no Item 11 Planilha CUSTO FINAL DE AQUISIÇÃO "VTN" FAZENDA CRISTO REDENTOR no Capítulo III - Item III a) I**), ou seja, que o contribuinte majorou o custo "VTN" em mais de 130%;

Considerando que quando a fiscalização analisou as informações e os documentos apresentados em resposta ao TERMO DE DILIGÊNCIA FISCAL N° 1, foram encontrados vários indícios de irregularidades com relação à apuração do Ganho de Capital declarado na Declaração de Ajuste Anual - ano-calendário de 2012 e que os indícios de irregularidades encontrados foram com relação ao "custo de aquisição" bem assim com relação aos valores das "benfeitorias" e quando intimada a se manifestar com relação ao entendimento da fiscalização sobre a possibilidade do custo de aquisição "VTN" com o valor de R\$ 14.025.000,00, relativo às matrículas 24.005 e 7779 estar duplicado, o contribuinte simplesmente não respondeu, ou seja, não se manifestou com relação à esta intimação. Neste caso a fiscalização concluiu que se o contribuinte tivesse simplesmente cometido um erro na apuração do custo "VTN" de aquisição das glebas de terras que compõem a FAZENDA CRISTO REDENTOR, o mesmo teria respondido à referida intimação informando o erro cometido, ou seja, o contribuinte teve a chance de reconhecer e corrigir a irregularidade, no entanto, como comprovado pela fiscalização (Itens 10. e 11.), os "ERROS" cometidos pelo fiscalizado foram muito superiores aos indícios encontrados inicialmente, a saber: Os valores de R\$ 14.025.000,00 e de R\$ 3.826.032,80 foram indevidamente TRIPLICADOS e o valor de R\$ 4.972.212,00 indevidamente DUPLICADO;

Considerando todos os argumentos apresentados no Capítulo III "Item III - a) II - DO VALOR DAS BENFEITORIAS", principalmente a conclusão de que o contribuinte declarou um valor a maior e "Irreal" do valor das benfeitorias com o intuito único e exclusivo de pagar menos impostos bem assim os documentos apreendidos pela OPERAÇÃO LAVA JATO 21 (IPL NR. 2229/2015 - AUTOS DE APREENSÃO DOCUMENTOS N° 1972/15), em que verifica-se claramente que houve uma simulação de cálculo do Ganho de Capital relativo a venda da FAZENDA CRISTO REDENTOR para a empresa BTG Pactual; (grifo do autor)

Tendo em vista estas considerações, podemos concluir com nitidez que o contribuinte com o intuito único e exclusivo de pagar menos imposto, "dolosamente" efetuou o cálculo do Ganho de Capital relativo à venda da

FAZENDA CRISTO REDENTOR "forjando" um aumento de mais de 130% no custo "VTN" de aquisição das glebas de terras que compõem a referida fazenda bem assim "inventando" um valor elevado e fictício das benfeitorias. (grifo do autor)

Por fim, de acordo com as mencionadas considerações e a conclusão apresentada, ficou demonstrada a ocorrência de fatos que, em tese, configuram crime contra a Ordem Tributária, definidos nos incisos I do art. 1º e inciso I do art. 2º da Lei nº 8.137 de 1990 (abaixo transcritos):

(...)

Além de ter ficado demonstrada a ocorrência de fatos que, em tese, configuram crime contra a Ordem Tributária, definidos nos incisos I do art. 1º e incisos I e II do art. 2º da Lei nº 8.137 de 1990 o fiscalizado incorreu nas condutas previstas nos artigos 71 e 72 da Lei nr. 4.502 de 30/11/1964, abaixo transcritos:

(...)

E, tendo em vista o parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430 de 27/12/1996, abaixo transcrito:

(...)

Por fim, o lançamento foi efetuado com a multa 75% (setenta e cinco por cento) duplicada, ou seja, de 150% (cento e cinquenta por cento) somente com relação ao cálculo do Ganho de Capital relativo a venda da FAZENDA CRISTO REDENTOR para a empresa BTG Pactual e declarado na Declaração de Ajuste Anual - ano-calendário de 2012.

Salta aos olhos que não se trata de simples equívoco a omissão intencional de ganho de capital na venda do imóvel, **mas sim de uma ação intencional objetivando não pagar a tributação devida**, donde entendo hígida a aplicação da sanção majorada com aqueles mesmos fundamentos jurídicos utilizados pela autoridade para subsumir o fato à norma.

Portanto, a multa em exame foi corretamente imposta segundo os ditames legais e apontamentos do lançamento, contudo e em razão da nova redação dada ao art. 44, §1º *caput* e inc. VI da Lei nº 9.430, de 1996, conforme a Lei nº 14.689, de 2023, **entendo aplicável, nos termos do art. 106, II, c do CTN, a legislação posterior menos severa, já que inexistente registro nos autos de reincidência:**

(Lei nº 9.430, de 1996)

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

(...)

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

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023) (grifo do autor)

(CTN)

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (grifo do autor)

Assim, a sanção qualificada deve ser reduzida, *in casu*, ao patamar de 100%.

Razão parcial.

b. Possibilidade de redução da multa de ofício para 20%

A peça recursal entende cabível a redução da multa de ofício de 75% para 20%, de modo a evitar o efeito confiscatório da penalidade pecuniária.

Com efeito, a sanção aplicada com fundamento no art. 44, I da Lei nº 9.430, de 1.996, de 75%, bem como aquela também majorada nos termos do parágrafo primeiro de referido artigo (150%), **decorrem do fiel cumprimento de norma tributária e não comportam interpretação diversa**, sob pena de desobediência ao disposto no art. 142 do CTN.

Sem razão.

IV. CONCLUSÃO

O recorrente ainda solicitou a conversão do julgamento em diligência, com fundamento na verdade material e em razão do volume de informação e da complexidade de análise para (i) a juntada posterior de provas; (ii) a realização de perícia (contábil e fiscal).

Com efeito, entendo (i) desnecessária referida conversão, pois ao administrado foi dada toda oportunidade de produção probatória; (ii) prescindível para o julgamento da lide eventual perícia. Deste modo denego os pedidos.

Por derradeiro, voto por (i) conhecer integralmente do recurso voluntário interposto; (ii) rejeitar as preliminares suscitadas; (iii) e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício qualificada ao patamar de 100%.

É como voto!

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino