

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais****PROCESSO** 15956.720230/2016-42**ACÓRDÃO** 2401-011.847 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA**SESSÃO DE** 5 de junho de 2024**RECURSO** VOLUNTÁRIO**RECORRENTE** GUILHERME DE BARROS COSTA MARQUES BUMLAI**RECORRIDA** FAZENDA NACIONAL**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2011, 2012

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

A teor do inciso III do artigo 151 do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

A decisão foi fundamentada, não havendo que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão devidamente motivada, explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os pontos alegados pela parte, mas somente sobre os que entender necessários ao deslinde da controvérsia, de acordo com o livre convencimento motivado.

PEDIDO DE PERÍCIA. DILIGÊNCIA. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO.

Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar a realização de diligências e perícias apenas quando entenda necessárias ao deslinde da controvérsia.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A prova produzida em processo administrativo tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a consolidação do seu convencimento acerca da solução da controvérsia objeto do litígio, sendo-lhe facultado indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Nesse sentido, sua realização não constitui direito subjetivo do contribuinte.

SOLICITAÇÃO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO. AVALIAÇÃO DO JULGADOR DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. SÚMULA CARF Nº 163.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

PRODUÇÃO DE PROVAS. MOMENTO PRÓPRIO. JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS APÓS PRAZO DE DEFESA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS.

A impugnação deverá ser formalizada por escrito e mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamentar, bem como os pontos de discordância, e vir instruída com todos os documentos e provas que possuir, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses taxativamente previstas na legislação, sujeita a comprovação obrigatória a ônus do sujeito passivo.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL.

Tributam-se, como rendimentos omitidos da atividade rural, as receitas devidamente comprovadas por meio de documentos hábeis e idôneos que não foram informados nas Declarações de Ajuste Anual.

COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

A compensação de ofício somente é autorizada nas hipóteses de verificação de débitos do requerente em favor da Fazenda Pública quando da análise de pedido de restituição.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITO BANCÁRIO. PRESUNÇÃO. SÚMULA CARF nº 26.

A presunção estabelecida no art. 42 da Lei Nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Caracterizam-se como omissão de rendimentos, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Tratando-se de uma presunção legal de omissão de rendimentos, a autoridade lançadora exime-se de provar no caso concreto a sua ocorrência, transferindo o ônus da prova ao contribuinte. Somente a apresentação de provas hábeis e idôneas pode refutar a presunção legal regularmente estabelecida.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM.

Uma vez transposta a fase do lançamento fiscal, sem a comprovação da origem dos depósitos bancários, a presunção do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, somente é elidida com a comprovação, inequívoca, de que os valores depositados não são tributáveis ou que já foram submetidos à tributação do imposto de renda.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DA E NATUREZA DA OPERAÇÃO. NECESSIDADE.

Para que seja afastada a presunção legal de omissão de receita ou rendimento, não basta a identificação subjetiva da origem do depósito, sendo necessário também comprovar a natureza jurídica da relação que lhe deu suporte.

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. VALOR DE ALIENAÇÃO. ENTREGA DO DIAT. APURAÇÃO.

A apuração do ganho de capital de imóvel rural deve ser feita com base nos valores constantes dos respectivos documentos de aquisição e alienação, nos casos de falta de entrega do Diac ou do Diat, subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO SONEGAÇÃO. SIMULAÇÃO. FRAUDE. INTUITO DOLOSO. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da Multa Qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIAÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

É vedado aos membros das turmas de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) relativamente às omissões de receitas da atividade rural, afastar a qualificadora da multa, reduzindo-a para 75%; e b) relativamente à omissão/apuração incorreta de ganho de capital obtido na alienação de bens e direitos adquiridos em reais, aplicar a retroação da multa da Lei 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689/2023, reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100%. Vencida a conselheira Mônica Renata Mello Ferreira Stoll que dava provimento parcial ao recurso em menor extensão apenas para aplicar a retroatividade da multa da Lei 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689/2023.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Carlos Eduardo Avila Cabral e Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta para, ao final, complementá-lo (e-fls. 1951 e ss).

Pois bem. Contra o contribuinte acima identificado, foi lavrado auto de infração (fls. 1.191 a 1.205), referente a Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário 2011 e 2012, formalizando a exigência de imposto suplementar no valor de R\$ 3.709.973,26, acrescido de multa de ofício parcialmente qualificada e juros de mora, em virtude de:

1) Omissão de rendimentos da atividade rural (R\$ 7.802.002,02 e R\$ 2.521.691,44, exercícios 2012 e 2013, respectivamente), nos valores mensais indicados na Tabela 1.

Tabela 1: Rendimentos da Atividade Rural Omitidos

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
30/04/2011	1.836.761,66	150,00
31/05/2011	973.196,96	150,00
30/06/2011	398.056,65	150,00

31/07/2011	527.322,92	150,00
31/08/2011	732.065,04	150,00
30/09/2011	1.724.175,05	150,00
31/10/2011	805.211,53	150,00
30/11/2011	805.212,21	150,00
Total Exerc. 2012	7.802.002,02	150,00
31/01/2012	1.383.243,52	150,00
31/03/2012	500.000,00	150,00
30/04/2012	550.000,00	150,00
31/07/2012	12.142,65	150,00
31/08/2012	1.855,20	150,00
31/12/2012	74.450,07	150,00
Total Exerc. 2013	2.521.691,44	150,00

Fonte: fls. 1.192, 1.193, 1.196, 1.198, 1.255 e 1.270 a 1.277.

Segundo o Relatório da Ação Fiscal (fls. 1.207 a 1.264), a autoridade lançadora, após a análise dos documentos apresentados pelo contribuinte (fls. 427 a 682, 880 a 940 e 988 a 1.180), bem como nas informações e documentos apresentados pela empresa São Fernando Açúcar e Álcool (fls. 951 a 970), a autoridade lançadora identificou os valores que representam receitas da atividade rural (Planilha A, fls. 1.269 a 1.277) e confrontou-os com os valores declarados (fls. 770 e 785, exercícios 2012 e 2013, respectivamente). A diferença apurada (Tabela 1, acima, conforme Planilha 1, fl. 1.255) foi objeto do lançamento.

A autoridade lançadora registra (fl. 1.258) que, considerada a opção do contribuinte pela tributação pelo limite de 20% da receita bruta da atividade rural, 80% das receitas da atividade rural lançadas (equivalente a R\$ 6.241.601,62 e R\$ 2.017.353,16, exercícios 2012 e 2013, respectivamente) foi computado como “deduções de ofício” (vide fls. 1.196 a 1.199).

2) Omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada (R\$ 405.772,30 e R\$ 1.084.203,23, exercícios 2012 e 2013, respectivamente), nos totais mensais estão indicados na Tabela 2.

Tabela 2: Omissão de Rendimentos Caracterizados por Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2011	16.772,30	75,00
31/05/2011	34.000,00	75,00
31/07/2011	130.000,00	75,00
31/08/2011	115.000,00	75,00
30/11/2011	100.000,00	75,00
31/12/2011	10.000,00	75,00
Total Exerc. 2012	405.772,30	
28/02/2012	138.916,70	75,00

31/05/2012	233.986,50	75,00
30/06/2012	50.000,00	75,00
31/07/2012	50.000,00	75,00
31/08/2012	50.000,00	75,00
30/09/2012	50.000,00	75,00
31/10/2012	197.000,00	75,00
30/11/2012	136.200,00	75,00
31/12/2012	178.100,03	75,00
Total Exerc. 2013	1.084.203,23	

Fonte: fls. 1.193, 1.194, 1.196, 1.198, 1.258 e 1.279 a 1.282.

Segundo a autoridade lançadora (fls. 1.251, 1.252, 1.256, 1.257 e 1.279 a 1.282), os totais acima decorrem de depósitos, individualmente especificados na Planilha B (fls. 1.279 a 1.282) para os quais o contribuinte não apresentou documentos para a comprovação da origem e/ou justificativa apresentada em atendimento à intimação fiscal de fls. 863 a 879 e nem foi possível inferir que se tratavam de receitas da atividade rural, ficando configurada a presunção de omissão de rendimentos estabelecida na Lei 9.430/1996, art. 42.

3) Omissão/apuração incorreta de ganho de capital obtido, em 4/4/2012, na alienação de bens e direitos adquiridos em reais, no valor de R\$ 22.969.361,30 (com aplicação de multa de ofício qualificada, 150%).

Conforme se extrai do Relatório da Ação Fiscal (fls. 1.207 a 1.264), de acordo com os documentos juntados (fls. 2 a 270, 320 a 377, 603 a 709, 713 a 750 e 805 a 840), as terras que compõem a Fazenda Cristo Redentor foram vendidas em abril de 2012, à empresa BTG Pactual Serviços Financeiros S.A. Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários (doravante mencionada como BTG Pactual), pelo total de R\$ 200.000.000,00, cabendo ao contribuinte o total de R\$50.000.000,00 (equivalente a 25%).

Quanto ao custo de aquisição (“VTN”) da Fazenda Cristo Redentor, Cristiane de Barros Costa Marques Bumlai Pagnoncelli (doravante Cristiane Bumlai), proprietária de 25% do imóvel alienado, em atendimento a Termo de Diligência Fiscal nº 01, emitido pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes - DEMAC - Belo Horizonte/MG, havia fornecido a seguinte informação:

Tabela 3: Informação de Cristiane Bumlai Acerca do Custo de Aquisição (VTN) da Fazenda Cristo Redentor

Matrícula	Valor de Aquisição VTN		Cristiane Bumlai
	R\$	Valor Total	Valor
7242	R\$	889.867,15	222.466,79
7.243	R\$	2.100.000,00	525.000,00
7.244	R\$	618.304,03	154.576,01

7.622	R\$	4.030.000,00	1.007.500,00
7.779	R\$	14.025.000,00	3.506.250,00
9.973	R\$	22.823.244,80	5.705.811,20
21.828	R\$	1.970.132,85	492.533,21
21.829	R\$	1.881.695,97	470.423,99
21.927	R\$	1.650.000,00	412.500,00
23.498	R\$	3.826.032,80	956.508,20
23.726	R\$	4.972.212,00	1.243.053,00
24.004		-	-
24.005	R\$	14.025.000,00	3.506.250,00
24.006		-	-
Soma		72.811.489,60	18.202.872,40

Fonte: Informação prestada por Cristiane Bumlai, fls. 190 e 191.

A autoridade lançadora relata que, analisando os documentos de que dispunha, verificou que várias matrículas acima faziam referência aos mesmos Livros e Folhas Lavradas nas Notas do 7º Ofício da Comarca de Campo Grande/MS. Constatou, também, que não foram apresentados os documentos (escrituras e/ou registro de imóveis) referentes às matrículas 7.621, 7.693 e 7.780, matrículas anteriores do imóvel de matrícula 9.973 (relacionado acima).

Assim, vislumbrou indícios de que a informação prestada por Cristiane Bumlai acerca dos valores relativos à Terra Nua na aquisição (fls. 190 e 191, tabela 3) conteria valores (R\$ 14.025.000,00; R\$ 4.972.212,00 e R\$ 3.826.032,80) duplicados - ou talvez triplicados.

Aventou, ainda, que a matrícula 28.829, vendida à BTG Pactual (fls. 833 a 840), matrícula antiga 21.927 (fls. 121 a 130), refere-se a imóvel integralizado no capital da PJ Agro Caieiras Participações Ltda. - EPP e devolvido às pessoas físicas em 4/4/2012, sendo vendido, no mesmo dia, em conjunto com os demais imóveis que compõem a Fazenda Cristo Redentor. O VTN, quando da aquisição original (matríc. 21.927) foi de R\$ 1.320.000,00 (fl. 125) e não de R\$ 1.650.000,00, como informado por Cristiane Bumlai (fl. 191).

Observou que a matrícula 7.622 (fls. 46 a 55) refere-se à compra de gleba de terras da Companhia Agrícola Orlando Chesini Ometto pelo preço de R\$ 4.030.000,00, dos quais R\$ 203.967,20 foram atribuídos a pagamento de equipamentos agrícolas e instalações e R\$ 3.826.032,80 às glebas de terras (fl. 49).

A fim de averiguar as hipóteses/observações acima, além de intimar o contribuinte a fornecer esclarecimentos adicionais (Termo de Início de Procedimento Fiscal de fls. 271 a 285), a autoridade fiscalizadora solicitou, em momento posterior, ao titular do 7º Tabelionato de Notas de Campo Grande (fls. 690 a 692 e 710 a 712) cópias de escrituras públicas (Livro 172, fls. 244 a 251; Livro 159, fls. 028 a 032; Livro 165, fls. 022 a 025; Livro 140, fls. 237 a 242 e Livro 145, fls. 152 a 154), que se encontram juntadas às fls. 693 a 709 e 713 a 750.

O resultado da análise realizada pela Fiscalização está sintetizado na tabela “FORMAÇÃO PREÇO AQUISIÇÃO - FAZENDA CRISTO REDENTOR”, à fl. 1.227, e permitiu à autoridade lançadora realizar as seguintes observações (fls. 1.228 e 1.229):

Obs.(1) – De acordo com a escritura apresentada às Fls. 718/734 (Livro Nº 172 – Folhas Nº 244/251) – podemos verificar com nitidez que o valor total de R\$.14.025.000,00 refere-se às seguintes glebas de terras:

- a) Gleba de terras com 12.953.,1784 ha (matrícula 24004);
- b) Gleba de terras com 2.908,8915 ha (matrícula 24005);
- c) Gleba de terras com 1.569,1393 ha (matrícula 24006);
- d) Gleba de terras com 9.818,9001 ha (matrícula 7779);
- e) Gleba de terras com 28.244,8451 ha (matrícula antiga 7780);

- Neste Caso o contribuinte triplicou indevidamente o valor de R\$.14.025.000,00 quando considerou este mesmo valor referente as matrículas 7779, 7780 e 24004.

Obs.(2) – De acordo com a escritura apresentada às Fls. 750/757 (Livro Nº 165 – Folhas Nº 022/025) – podemos verificar que o valor total de R\$.4.972.212,00 refere-se às seguintes glebas de terras:

- a) Gleba de terras com 43.183,4916 ha (matrícula 23726);
- b) Gleba de terras com 3.610,6260 ha (matrícula antiga 7693).

- Neste Caso o contribuinte duplicou indevidamente o valor de R\$.4.972.212,00 quando considerou este mesmo valor referente as matrículas 7693 e 23726.

Obs.(3) – De acordo com a escritura apresentada às Fls. 740/748 (Livro Nº 159 – Folhas Nº 028/032) – podemos verificar que o valor total de R\$.3.826.032,80 refere-se às seguintes glebas de terras:

- A) Gleba de terras com 7.975 ha e 6.398 m2 (matrícula antiga 7621);
- B) Gleba de terras com 1.553 ha e 0234 m2 (matrícula 7622);
- C) Gleba de terras com 81 ha e 9.714 m2 (matrícula 23498).

- Neste Caso o contribuinte triplicou indevidamente o valor de R\$.3.826.032,80 quando considerou este mesmo valor referente as matrículas 7622, 7621 e 23498.

Por todo o exposto, não foi acatado o valor declarado pelo contribuinte (R\$18.202.872,38, fl. 788), pois o levantamento da autoridade lançadora, consideradas as informações extraídas dos documentos analisados, bem como o percentual de propriedade do contribuinte (25%), foi inferior ao declarado e está sintetizado na Tabela 4.

Tabela 4: Custo Final de Aquisição “VTN” Fazenda Cristo Redentor

Data de Aquisição	NOME	Custo de Aquisição “VTN”	25% do Custo
-------------------	------	--------------------------	--------------

Dez/98	Fazenda Cristo	889.867,15	222.466,79
Dez/98	Fazenda Cristo	2.100.000,00	525.000,00
Dez/98	Fazenda Cristo	618.304,03	154.576,01
21/12/1998	Seção Morada Nova	1.970.132,85	492.533,21
21/12/1998	Seção Vista Alegre	1.881.695,97	470.423,99
23/06/1999	Seção Caieiras	1.320.000,00	330.000,00
18/12/2000	Fazenda Cristo	3.826.032,80	956.508,20
27/08/2001	Seção Pulga	4.972.212,00	1.243.053,00
27/06/2002	Baia Bonita	14.025.000,00	3.506.250,00
Valores Totais		31.603.244,80	7.900.811,20

Fonte: Relatório da Ação Fiscal, fl. 1.243.

A autoridade lançadora registrou (fl. 1.244) 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.

No tocante ao custo das benfeitorias, durante a fiscalização, Cristiane Bumlai (proprietária de 25% do imóvel alienado) apresentou planilha (reproduzida à fl. 1.244) indicando que o valor das benfeitorias teria sido de R\$ 87.114.346,46. O valor utilizado pelo contribuinte foi de 25% (R\$ 21.778.586,62).

Considerando que o contribuinte lançou o valor de R\$ 21.778.586,62 como Receita da Atividade Rural na Declaração de Ajuste Anual - Imposto Sobre a Renda – Pessoa Física - Ano-Calendário 2012, o interessado foi intimado (fls. 271 a 283) e reintimado (fls. 941 a 946) a:

“Apresentar os livros caixa ou livros razão bem assim cópias das Declarações do Imposto de Renda – Pessoa Física que comprovem o lançamento no valor total de R\$ 87.114.346,46 (Valor das benfeitorias), ou pelo valor de aquisição das respectivas benfeitorias, como despesa da atividade rural nos respectivos DEMONSTRATIVO DE ATIVIDADE RURAL – BRASIL / RECEITAS E DESPESAS – BRASIL das Declarações do Imposto de Renda – Pessoa Física.

Obs.: Ou seja, o contribuinte fica Reintimado a comprovar **que houve a dedução das benfeitorias como despesas da atividade rural.**” (fl. 1.245, grifos do original)

O contribuinte informou que os imóveis tinham como usufrutuário o Sr. José Carlos Costa Marques Bumlai, que as benfeitorias informadas foram edificadas pelo usufrutuário, razão pela qual não aproveitará a juntada de seus livros caixa ou livro razão, que o direito real de usufruto foi extinto e com a sua extinção as benfeitorias efetuadas nos imóveis a eles se incorporaram.

O interessado espontaneamente apresentou (fls. 378 a 426) um Laudo Técnico de Avaliação da Fazenda Cristo Redentor, que engloba todas as “Glebas” da Fazenda Cristo Redentor vendida a BTG Pactual, no qual são atribuídos os seguintes valores:

Terra Nua - R\$ 261.313.534,69

Benfeitorias N/ Prod. - R\$ 9.814.820,00

Benfeitorias Prod. - R\$ 8.415.950,27

Data: Janeiro de 2012

A autoridade lançadora destacou a significativa diferença entre os valores das benfeitorias indicadas no laudo acima (R\$ 18.230.770,27) e aquele informado por Cristiane Bumlai (R\$ 87.114.346,46).

Uma vez que os documentos comprobatórios dos custos das benfeitorias solicitados não foram apresentados, a autoridade lançadora considerou que (fl. 1.247):

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;

Corroborando o entendimento acima, a autoridade lançadora narra e transcreve (fl. 1.248) as simulações de cálculo do Ganho de Capital relativo à venda da Fazenda Cristo Redentor, obtidas em apreensão de documentos ocorrida na Operação Lava Jato (fls. 793/802), feitas em nome de Fernando, José Carlos e Maurício, nas quais se apurou imposto devido de R\$ 6.629.249,09, R\$ 9.083.150,30 e R\$ 10.641.822,02, respectivamente.

Quanto à qualificação da multa de ofício, a autoridade lançadora destacou que o contribuinte havia majorado o custo “VTN” de aquisição em mais de 130%, mediante duplicação (R\$ 4.972.212,00) e triplicação (R\$ 14.025.000,00 e R\$ 3.826.032,80) de valores.

Asseverou que tais procedimentos não decorreram de mero erro, pois o interessado fora intimado a elucidar os fatos e, no momento em que poderia ter se pronunciado, admitindo o equívoco e corrigindo a irregularidade, deixou de se manifestar.

Destacou, novamente, a declaração de valor de benfeitorias a maior e *irreal*, bem como as simulações de cálculo do Ganho de Capital relativo à venda da Fazenda Cristo Redentor, acima relatadas.

Assim, concluiu (fls. 1.260 e 1.261, grifos do original):

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.

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 [...]

[...]

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:

[...]

No tocante à qualificação da multa relativamente às omissões de receitas da atividade rural, a autoridade lançadora assim se manifestou (fl. 1.260, grifo do original):

Considerando ainda que o contribuinte, com o intuito de pagar menos imposto, em tese, agiu dolosamente quando, **reiteradamente**, em 8 (oito) meses do ano-calendário de 2011 e em 6 (seis) meses do ano-calendário de 2012 Omitiu Receita da Atividade Rural [...]

Foi formalizado o processo de representação fiscal para fins penais de nº 15956.720241/2016-22, apenso.

Cópias da Declarações de Imposto de Renda - Pessoa Física dos exercícios 2012 e 2013 foram juntadas às fls. 758 a 773 e 774 a 792, respectivamente.

Cientificado do lançamento em **5/12/2016** (aviso de recebimento, AR, à fl. 1.287), o contribuinte, por intermédio de representantes (Procuração à fl. 1.328), apresentou **impugnação** (fls. 1.290 a 1.327), em **28/12/2016**, instruída com os documentos de fls. 1.328 a 1.9445, alegando, em síntese, o que segue:

1. Após recapitular o lançamento e tópicos do relatório da ação fiscal (fls. 1.290 a 1.295) passa a indicar os equívocos do lançamento, iniciando pelo **erro no cálculo do ganho de capital**.
2. Argumenta que, após a edição da Lei 9.393/1996, *o ganho de capital é obtido pela diferença existente entre o valor da terra nua lançado na declaração de ITR do ano de aquisição e o último valor lançado antes da venda*. Nos casos em que não foram entregues os DIATs, o valor da transação é adotado.
3. Afirma que não procede o argumento da autoridade lançadora de que os DIATs relativos aos anos de aquisição e alienação das glebas que compõem a Fazenda Cristo Redentor não teriam sido entregues.
4. Pondera que foi desconsiderado que o pai do impugnante (José Carlos Costa Marques Bumlai, CPF xxx) era usufrutuário da terra e, nessa condição, entregou a declaração de ITR exercício 1999.
5. O contribuinte e seus irmãos adquiriram as primeiras glebas de terra que compõem a Fazenda Cristo Redentor em dezembro de 1998 e a declaração de ITR exercício 1999 foi entregue.
6. Na declaração do ano 1998, entregue pela empresa Fazenda Bodoquena, alienante das glebas adquiridas pelos irmãos, já estavam lançadas as benfeitorias.

7. Posteriormente, anualmente, o usufrutuário promoveu os lançamentos devidos, tendo apurado em 2012, ano da venda do imóvel rural, o VTN de R\$ 112.885.653,55 e o valor das benfeitorias de R\$ 43.667.392,00.
8. Destaca que o NIRF (número do Imóvel na Receita Federal) 5.761.882-8 consta de todas as matrículas dos imóveis, comprovando a inclusão das glebas alienadas nas declarações, nas quais, inclusive, pode-se observar a evolução da quantidade de hectares, VTN e valor das benfeitorias, conforme sintetiza na tabela de fl. 1.297, com informações (com acréscimo do título) abaixo reproduzidas.

Tabela 5: Alterações na Área, VTN, Valor de Benfeitorias e Valor Total Do Imóvel, Segundo o Impugnante

Exercício	Qtde. Hectares	VTN	Benfeitorias	TOTAL
1998	as glebas foram adquiridas em dezembro			
1999	21.933,5000	1.783.640,45	6.090.178,89	7.873.819,34
2000	31.544,1000	2.326.066,00	16.772.642,00	19.098.708,00
2001	78.338,2000	2.922.731,00	21.148.189,00	24.070.920,00
2002	133.635,5000	5.956.008,00	43.677.392,00	49.633.400,00
2011	133.833,2000	112.885.653,55	43.677.392,00	156.563.045,55
2012	133.833,2000	112.885.653,55	43.677.392,00	156.563.045,55

Fonte: Impugnação, fl. 1.297.

9. Frisa, à fl. 1.298, trechos de Declaração de Imposto de Renda – Pessoa Física (DIRPF) apresentadas pelo genitor nos quais estão demonstrados investimentos e melhorias promovidas nas referidas glebas, citando fls. 153, 154 e 156 do processo administrativo nº 15956-720215/2016-02, de interesse do genitor.
10. Expõe (fl. 1.299):

Durante todos esses anos, o pai do impugnante explorou economicamente a Fazenda Cristo Redentor, tendo promovido os investimentos necessários, os quais foram lançados como despesas.

Acontece que o Impugnante e seus irmãos não tinham conhecimento bastante sobre a administração promovida pelo pai. Se assim não fosse, evidentemente que teriam apresentado as respectivas declarações do ITR, e também se utilizado de outros benefícios que a lei concede ao proprietário de imóvel rural, na apuração do ganho de capital [...]
11. Assevera que a jurisprudência dos Tribunais Federais é pacífica em relação à utilização das DIATs na apuração do ganho de capital, transcrevendo ementas que entende relevantes. Invoca, ainda, julgado do CARF para corroborar sua tese.
12. O contribuinte contesta a qualificação da multa de ofício relativamente à omissão de ganho de capital.
13. Argumenta que o entendimento da autoridade lançadora é equivocado, pois, [...] *Em verdade muitos erros foram cometidos, em face do desconhecimento da forma adequada de se obter o ganho de capital. Os cálculos foram realizados por terceiros, os quais, possivelmente, também não possuíam conhecimento suficiente para o desiderato.* (fl. 1.301).

14. Afirma que os proprietários não tiveram intenção de majorar o custo do VTN e prova de tal alegação é a Declaração de ITR exercício 2012, na qual consta VTN de R\$ 112.885.653,55, idêntico ao utilizado na apuração do ganho de capital.

15. Prossegue discursando (fls. 1.301 e 1.302, grifos do original):

Ainda que se tenha somado equivocadamente ao valor das benfeitorias a diferença que por lei e de rigor é isenta, tal fato traz **prejuízo** aos alienantes (e não benefício), uma vez que o imposto de renda incidente sobre a atividade rural, nesse caso, deve ser apurado sobre **R\$ 43.677.392,00**, e não sobre **R\$ 87.114.346,46**, como equivocadamente declararam. Ao invés de reduzir o tributo, **majoraram** o IRPF incidente sobre a atividade rural.

[...]

Sobressai-se, também, que o valor das benfeitorias, **R\$ 43.677.392,00**, tem sido lançado no DIAT desde 2002, ou seja, **há mais de 14 anos**, quando a área da Fazenda Cristo Redentor já totalizava 133.635,50 hectares, e se manteve o mesmo até a venda promovida em abril de 2012.

Importante, ainda, chamar a atenção para o fato de que o valor da terra nua atribuído em **R\$ 112.885.653,55**, já constava da declaração do ITR de 2011.

Esses valores são do conhecimento do Fisco há anos, sem ter havido qualquer manifestação contrária aos mesmos. Como se denota, os valores não foram criados aleatoriamente.

Não há, assim, que se falar em má-fé, que justificaria a aplicação da multa qualificada [...]

16. Quanto às simulações mencionadas pela autoridade lançadora, pondera que o cálculo do ganho de capital é procedimento complexo e de difícil entendimento para o leigo, de forma que os proprietários buscavam apenas entender o método de apuração do tributo, que deveriam recolher. Além disso, nas ditas simulações foram utilizados valores muito maiores do que os lançados.

17. O VTN de alienação declarado está em consonância com o disposto no art. 19 da IN SRF 84/2001, fato desconsiderado pelo autuante pelo equívoco quanto à entrega das Declarações de ITR.

Ainda que se admita, a título de argumentação, que a Impugnante tenha errado quanto ao custo de aquisição, em decorrência das inúmeras matrículas e escrituras públicas existentes, e seus remembramentos e desmembramentos, mesmo assim não há dúvidas de que lançou corretamente o valor de alienação da terra. De outro lado, obteve prejuízo com o lançamento das benfeitorias [...]

[...]

Ressalte-se, ainda, que a diferença entre o valor da transação (R\$ 200.000.000,00) e o valor constante do DIAT (R\$ 156.563.045,55), **que perfaz R\$ 43.436.954,45, é RENDIMENTOS ISENTOS, NÃO TRIBUTÁVEL**. (fl. 1.303, grifos do original)

18. O impugnante transcreve orientação contida na publicação “Perguntão” acerca do VTN do DIAT menor que valor de venda da terra nua (fls. 1.303 e 1.304) e destaca

que, por desconhecimento, não se beneficiou do benefício concedido pela legislação e finaliza elaborando demonstrativo dos valores debatidos, abaixo transcrito.

Tabela 6: Demonstrativo de Apuração do Ganho de Capital Elaborado pelo Impugnante

Valor da transação	200.000.000,00
Apuração do ganho de capital	
Valor de alienação (VTN DIAT 2012)	112.885.653,55
Custo de aquisição	31.603.244,80
IR da atividade rural	
Benfeitorias (DIAT 2012)	43.677.392,00
Diferença entre valor da transação e o valor do DIAT	
Transação de Venda	200.000.000,00
VALOR TOTAL DO DIAT 2012	156.563.045,55
VALOR ISENTO (renda não tributável)	43.436.954,45

Fonte: Impugnação, fl. 1.304

19. Quanto à **omissão de receitas da atividade rural**, assevera que (fl. 1.305, grifos do original):

Conforme se constata do relatório de análise de documentos (**parte integrante e indissociável desta defesa**), elaborado por equipe contratada pelo Impugnante, 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 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.

20. Segundo trechos do referido relatório, destacados pelo impugnante, para a elaboração da Planilha A, a autoridade lançadora computou tanto os depósitos realizados na conta corrente do contribuinte quanto a relação de pagamentos comprovados pela Usina São Fernando, duplicando, indevidamente, a receita da atividade rural. A relação dos erros materiais totaliza R\$ 1.217.991,08, conforme demonstrativo que elabora (fl. 1.306):

INFORMAÇÕES DO RECEBIMENTO				INFORMAÇÕES DO CRÉDITO EM CONTA CORRENTE			
Pág	Data	Histórico	Valor	Data	Histórico	Valor	Pág
2/8	02/05/2011	CHEQUE Nº 4454 - NF Nº 53	119.135,20	24/05/2011	631 -Desbloqueio de depósito	119.135,19	2/8
2/8	20/05/2011	CHEQUE Nº - NF Nº 11599	283.395,19	09/06/2011	631-Liber. Antecip. Dep. Bloq	283.395,19	2/8
2/8	27/05/2011	CHEQUE Nº - NF Nº 11599	283.395,19	31/05/2011	631-Liber. Antecip. Dep. Bloq	49.000,00	2/8

				01/06/2011	631 -Desbloqueio de depósito	234.395,19	2/8
3/8	14/07/2011	CHEQUE Nº 4580 - NF Nº 68	163.661,46	11/08/2011	631 -Desbloqueio de depósito	163.661,00	3/8
3/8	01/08/2011	CHEQUE Nº 5224 - NF Nº 77	50.000,00	03/08/2011	631 -Desbloqueio de depósito	50.000,00	3/8
2/8	02/08/2011	CHEQUE Nº 5225 - NF Nº 77	50.000,00	05/08/2011	631 -Desbloqueio de depósito	50.000,00	4/8
4/8	18/08/2011	CHEQUE Nº 5331 - NF Nº 77 - valor total cheque R\$ 268.404,04	174.022,72	18/08/2011	505-Liber. Depós. Bloq 01 dia	48.000,00	4/8
				18/08/2011	505-Liber. Antecip. Dep.Bloq	49.000,00	4/8
				18/08/2011	505-Liber. Antecip. Dep.Bloq	49.000,00	4/8
4/8	18/08/2011	CHEQUE Nº 5331 - NF Nº 98 - valor total cheque R\$ 268.404,04	94.381,32	18/08/2011	505-Liber. Antecip. Dep.Bloq	49.000,00	4/8
				18/08/2011	505-Liber. Antecip. Dep.Bloq	24.404,04	4/8
				19/08/2011	631 -Desbloqueio de depósito	49.000,00	4/8
TOTAL			1.217.991,08	TOTAL		1.217.990,61	

Fonte: Impugnação, fl. 1.306

21. Também foram identificadas operações de desconto de cheques com instituições financeiras em contas de outro titular, como por exemplo José Carlos Costa Marques Bumlai, num total de R\$ 2.615.523,45 (relação à fl. 1.307). Uma vez que tal valor já está sendo tributado neste processo, deve ser excluído da receita omitida lançada para o contribuinte José Carlos Costa Marques Bumlai.
22. Em decorrência do acima exposto, o contribuinte conclui que [...] se constata que existem erros expressivos, o que evidencia a necessidade de realização de perícia contábil (fl. 1.307).
23. Indicação de profissional (Contador) e de quesitos para esclarecimento em perícia constam às fls. 1.324 e 1.325.
24. Destaca, ainda, que a autoridade lançadora não considerou a totalidade das receitas da atividade rural declaradas, elaborando comparativo (fl. 1.308) no qual indica que o montante das receitas declaradas para o mês de abril de 2012 foi de R\$ 21.778.936,61 e o valor considerado no lançamento foi de R\$ 0,00. Portanto, uma vez que o total anual das receitas da atividade rural declaradas totalizaram R\$ 27.666.621,49, não houve qualquer omissão de receitas oriundas da atividade rural.
25. Pondera que o valor declarado para o mês de abril refere-se ao valor das benfeitorias alienadas, mas foi oferecido à tributação na DIRPF (fl. 785) e gerou resultado tributável (20% de R\$ 27.666.621,49 = R\$ 5.533.324,29).
26. Relativamente à **omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada**, amparando-se no relatório preliminar (fls. 1.331 a 1.347),

afirma que o valor de R\$ 16.772,30, que teria sido depositado no Banco do Brasil, agência 1881-3 c/c 16.767-3, em 29/1/2011, não foi localizado nos extratos bancários, devendo ser expurgado.

27. Afirma que o aviso de crédito, no valor de R\$ 15.000,00, em 31/8/2011, no Banco do Brasil, é decorrente da atividade rural e foi realizado pelo genitor do contribuinte, usufrutuário da Fazenda Cristo Redentor, com utilização de um *Caixa (fundo fixo)*, informado na relação de bens e direitos integrante da DIRPFs 2012 e 2013 Código 63 - Dinheiro em Espécie - Moeda Nacional.
28. Relaciona (fl. 1.310) depósitos ocorridos nos anos-calendário 2011 e 2012, num total de R\$ 811.000,00, informando que se referem a recebimento em conta corrente de lucros distribuídos pelo escritório Priscila Zanardo Advogados Associados SS (GPB Advogados Associados), CNPJ 12.2444.409/0001-32, de sua propriedade, em conjunto com sua esposa.
29. Também identifica como referente a lucros distribuídos por Transportadora São Fernando Ltda., CNPJ 00.199.249/0001-78, o valor de R\$ 178.100,03, recebido em 18/12/2012.
30. Aduz que há provas suficientes acerca dos enganos existentes na autuação, citando, duplicidade de lançamentos, desconsideração de informações prestadas, majoração de valores lançados, aplicação de multa qualificada de forma indevida, entre outros.
31. Invocando jurisprudências, julgado do Conselho de Contribuintes e posições doutrinárias, passa a defender a nulidade do lançamento sob o argumento de que a autoridade lançadora teria partido de presunção, despida de juridicidade, tendo desconsiderado as justificativas apresentadas e computado valores oriundos da atividade rural e de empréstimos com terceiros, constantes dos depósitos bancários, como rendimentos omitidos, sem contudo, ter havido acréscimo patrimonial.
32. Discorre sobre conceito de renda, defende a impossibilidade de depósitos bancários poderem ser considerados como fatos geradores do imposto sobre a renda, afirmando que [...] *a base de cálculo apurada é ilegal e arbitrária, e gravemente desfavorável à contribuinte, porque não há qualquer prova de que esta renda tenha sido consumida pela Impugnante* (fl. 1.314, grifos do original).
33. Afirma, invocando julgados do CARF, que a aplicação de **multa de ofício qualificada** não se sustenta, pois, no caso, não ficou comprovado o dolo.
34. Argumenta que a gestão de negócios familiares não é simples e, uma vez que a exploração da atividade rural é realizada na pessoa física, não se exige o mesmo rigor nos controles financeiros e contábeis. Assim, muitas vezes, gastos pessoais se confundem com a atividade rural, sendo costumeira a transferência de valores oriundos de contas bancárias dos irmãos ou do pai, em determinadas situações, em função de urgência de liquidação financeira, sem formalização entre eles, dada a relação de confiança.
35. Pondera que se foram cometidos erros na apuração do ganho de capital, esses resultaram em prejuízo para o contribuinte. Quanto à atividade rural, pagou IRPF sobre base de cálculo superior à devida. Assim, *o crime nesse caso é impossível, pois é contra si mesmo* (fl. 1.316).
36. E mais, conforme relatório preliminar, parte integrante da impugnação, a autoridade lançadora cometeu erros materiais que superam R\$ 4.000.000,00 (fl. 1.316).

37. Caso persista alguma exigência, o que não espera, argumenta, invocando posições doutrinárias e jurisprudenciais, que a **multa de 75%** é exorbitante, assume contornos de confisco (o que é vedado no ordenamento jurídico pátrio) e deve ser reduzida ao patamar de 20%.
38. O contribuinte protesta, ainda, pela concessão de **prazo de 90 (noventa) dias para apresentação de outros documentos**.
39. Frisa que foram lavrados autos de infração para cinco membros de uma unidade familiar que atuam em condomínio ou em sociedade, compartilhando transações comerciais, lançamentos contábeis, movimentações bancárias, etc., o que determina a necessidade de uma análise documental em conjunto.
40. Dado o volume de informações e dados compartilhados, considerando, ainda, que parte dos documentos relativos à movimentação financeira do período foi objeto de apreensão na Operação Lava Jato, entende que a prorrogação de prazo é medida indicada para a busca da verdade material e evitar decisões equivocadas e possível encaminhamento para o judiciário, com gastos de tempos e financeiros para as partes envolvidas.
41. Solicita a realização de perícia contábil, indicando profissional e quesitos a serem respondidos (fls. 1.324 a 1.326).
42. Por fim, sintetiza os pedidos realizados ao longo da impugnação (fls. 1.326 e 1.327).

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil**, por meio do Acórdão de e-fls. 1951 e ss, cujo dispositivo considerou **a impugnação procedente em parte**, com a **manutenção parcial** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012

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.

As informações, em declarações apresentadas ao Fisco, de custo de aquisição de imóvel artificialmente majorado e de receitas da atividade rural reiteradamente inferiores às auferidas, com o propósito de reduzir o ganho de capital e o resultado da atividade rural efetivamente percebidos, 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.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em resumo, os membros da 7ª Turma de Julgamento da DRJ/BHE, por unanimidade de votos, rejeitaram a preliminar de nulidade e indeferiram os pedidos de posterior juntada de provas e de realização de perícia e, no mérito, julgaram parcialmente procedente a impugnação, para: **a) exonerar a exigência de imposto suplementar no valor de R\$4.612,38**, e correspondente acréscimos (**multa de ofício de 75%** e juros de mora) relativo ao **IRPF exercício 2012**; **b) manter inalteradas as demais exigências**.

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1991 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos apresentados em sua impugnação. Eis a síntese das alegações recursais:

DA VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA.

1. Diz a decisão recorrida que *"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".

2. É evidente que o entendimento viola o direito constitucional do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, insculpidos nos incisos LIV e LV do artigo 50 da CF.
3. 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**.
4. ASSIM, PEDE-SE A ANULAÇÃO DO JULGAMENTO PARA QUE SE PERMITA A PRODUÇÃO DA PROVA TEMPESTIVAMENTE REQUERIDA.

DO ERRÔNEO ENTENDIMENTO ACERCA DA APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL.

DA ILEGALIDADE DE SE ADOTAR AS ESCRITURAS PÚBLICAS COMO PARÂMETRO PARA CALCULAR O GANHO DE CAPITAL.

5. **A partir de 1º/01/1997 a apuração do ganho de capital de imóveis rurais é realizado com base no VTN declarado no DIAT.**
6. 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.
7. A utilização dos dados constantes das **escrituras públicas** só é válida para os imóveis adquiridos **ANTES** de 1901/1997.
8. **Essas prescrições estão claramente definidas nos artigos 14 e 19 da Lei n. 9.393/1996**, norma válida e vigente no ordenamento jurídico.
9. 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.
10. E data de alienação dessas glebas é **03/07/2012**, confirmada pelas Escrituras Públicas de fls. 198/254.
11. **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.**
12. 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.
13. **Não há dúvidas:** a autuação viola o parágrafo único do artigo 14 e o *caput* do artigo 19 da Lei n. 9.393/1996, o que impõe a declaração de nulidade do lançamento.

DA INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE DE EXIGIR IRPF SOBRE O VALOR DAS BENFEITORIAS COMO SE FOSSE RECEITA DA ATIVIDADE RURAL.

14. 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.
15. **Essa exigência inexistente na lei strictu sensu.**
16. O Autuante criou tributo por meio da Instrução Normativa n. 84/2001.
17. 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.
18. 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.
19. 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.

DA LEGALIDADE DOS DIATS APRESENTADOS PELO USUFRUTUÁRIO DO IMÓVEL RURAL ALIENADO.

20. Apesar de tudo o que foi até aqui alinhavado, o Julgador da DRJ não aceitou os DIATs juntados pelo Recorrente sob o argumento de que foram declarados pelo usufrutuário do imóvel rural e não pelo "contribuinte".
21. **Ledo engano:** o usufrutuário é contribuinte do ITR.
22. 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.
23. 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.**
24. 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.
25. 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.
26. **Não há dúvidas:** o auto de infração é nulo.
27. Como dito na impugnação, as primeiras glebas de terra, que compõem a Fazenda Cristo Redentor, foram adquiridas pelo Recorrente e seus irmãos em dezembro de 1998.
28. Desde as aquisições de cada gleba de terra, anualmente, o contribuinte José Carlos Costa Marques Bumlai, usufrutuário do imóvel rural, promoveu os lançamentos devidos, **tendo apurado em 2012**, ano da venda do imóvel rural, a

título de VTN, o valor de **R\$ 112.885.653,55**, e a título de benfeitorias, **R\$ 43.677.392,00**.

29. Apesar da existência dessas informações, idôneas e apresentadas ao Fisco há vários anos, o Autuante aplicou a multa qualificada de 150%, o que foi, equivocadamente, acatado pelo Julgador de 1ª Instância, com base nos seguintes argumentos: *o Impugnante e seus irmãos teriam majorado o custo "VTN" em mais de 130%; ou que não esclareceram sobre a possível duplicação e triplicação de valores do custo "VTN" das glebas de terra do imóvel alienado*, frise-se que o entendimento é equivocado. Em verdade muitos erros foram cometidos, em face do desconhecimento da forma adequada de se obter o ganho de capital. Os cálculos foram realizados por terceiros, os quais, possivelmente, também não possuíam conhecimento suficiente para o desiderato.
30. Em átimo algum, o Recorrente e seus irmãos tiveram intenção de majorar o custo do VTN. Basta um rápido exame nas Declarações do ITR em anexo para se constatar que o VTN lançado em 2012, **R\$ 112.885.653,55**, é idêntico àquele utilizado na apuração do ganho de capital.
31. Ainda que se tenha somado, equivocadamente, à receita da atividade rural o valor duplicado das benfeitorias, parcela que **por lei** é isenta, tal fato traz **prejuízo** aos alienantes (e não benefício), uma vez que **NÃO HÁ INCIDÊNCIA DO IRPF SOBRE O VALOR DAS BENFEITORIAS**.
32. **Como exaustivamente alhures exposto, a cobrança de IRPF sobre o valor das benfeitorias é ilegal, assim como a inclusão do valor das benfeitorias no valor da alienação.**
33. O recolhimento do IRPF da atividade rural feito pelo Recorrente e seus irmãos sobre o valor de R\$ 87.114.346,46 foi equivocado, uma vez que **INDEVIDO**.
34. Isso prova que, de fato, desconheciam os procedimentos corretos para obtenção do ganho de capital.
35. Importante, ainda, chamar a atenção para o fato de que o valor da terra nua atribuído em R\$ 112.885.653,55, já constava da declaração do ITR de 2011.
36. Esses valores são do conhecimento do Fisco há anos, sem ter havido qualquer manifestação contrária aos mesmos.
37. Isso comprova que os valores não foram criados aleatoriamente.
38. Não há, assim, que se falar em má-fé, que justificaria a aplicação de multa qualificada no percentual de 150%, em especial, porque o Recorrente recolheu IRPF sobre valor indevido (benfeitorias), e utilizou como apuração do ganho de capital o valor do VTN lançado há mais de 5 (cinco) anos, sem qualquer rejeição pelo Fisco, o que implica dizer que as **INFORMAÇÕES FORAM TACITAMENTE ACEITAS**.
39. 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.

40. 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.

41. Evidente que a multa qualificada não pode perdurar.

DA SUPOSTA OMISSÃO DE RECEITA DA ATIVIDADE RURAL.

42. Conforme se constata do relatório de análise de documentos juntado com a Impugnação e complementado com o relatório que ora se anexa (**parte integrante e indissociável desta defesa**), elaborado por equipe contratada pelo Recorrente, 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.

43. Isso evidencia a necessidade de realização de perícia contábil.

44. Importante, também, dizer que o Autuante partiu das informações constantes do Demonstrativo de Receita da Atividade Rural para apurar a dita omissão de receita, sem computar a integralidade das receitas declaradas no ano-calendário 2012 (DIRPF à fl. 785).

45. O Recorrente NÃO OMITIU RECEITA ORIUNDA DA ATIVIDADE RURAL. Ao contrário, ofereceu muito mais do que o devido, e muito mais do que lançou o Autuante.

46. **Embora parte do valor lançado para o mês de abril de 2012 refira-se ao imposto incidente sobre o valor das benfeitorias, não se deve olvidar que foi oferecido à tributação valor expressivo.**

47. O Autuante desconsiderou o lançamento promovido pelo Recorrente referente ao valor da benfeitoria como receita da atividade rural, incluindo-o como valor de alienação. No entanto, ao lançar a suposta receita da atividade rural omitida não levou em conta o valor do crédito que teria o contribuinte.

48. O Julgador de 1ª Instância manteve o entendimento do Autuante, sugerindo que o Recorrente encaminhe pedido de restituição ou compensação do valor recolhido a maior.

49. Como se observa do resumo da tributação da DIRPF (fl. 792), o Resultado Tributável da Atividade Rural totaliza **R\$ 5.533.324,29** (20% de R\$ 27.666.621,49 - receita bruta anual).

50. Não bastasse o crédito que tem o Recorrente, **superior a R\$ 1 milhão**, confirmado, inclusive, pela DRJ, o Autuante arbitrou multa qualificada de 150%, sendo que não houve omissão alguma, mas sim inúmeros equívocos do Autuante, que pagou, inclusive, valor maior do que o devido.

DA DITA OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA: ausência de bases fáticas e jurídicas do lançamento.

51. 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.
52. **Basta dizer, por exemplo, que em breve análise da autuação muitos erros foram anotados: duplicidade de lançamentos; desconconsideração 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.**
53. 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.**
54. Se os depósitos representam o marco inicial da investigação, eles não podem ser erigidos a fato indiciário na construção da aludida presunção, vale dizer, esses depósitos não podem sustentar uma presunção, posto que, além da ausência de correlação natural exigida na instituição desse artifício legal, tal providência implicaria na transferência integral do encargo probatório para o contribuinte. Para uma pessoa física, quase sempre, no rigor exigido pelo Fisco, essa prova não poderá ser produzida.
55. Compendiando, no tocante à pessoa física, a **presunção legal** estribada nos depósitos bancários encontra os seguintes **óbices**: não está calcada na experiência anterior; não é possível estabelecer uma correlação direta entre o montante dos depósitos e a omissão de rendimentos; o encargo probatório é totalmente transferido para o contribuinte, com manifesta impossibilidade dessa prova ser produzida, nas proporções exigidas ilegalmente pela Administração.
56. É pacífico o entendimento doutrinário e jurisprudencial no sentido de que os **depósitos bancários não podem ser erigíveis em fatos geradores** ou elementos integrantes da renda bruta do contribuinte, para fim de tributação, como procedeu a fiscalização.

DA IMPOSSIBILIDADE LEGAL E LÓGICA DA APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA.

57. 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.**
58. 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%.

DA POSSIBILIDADE DE REDUÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

59. Além da exclusão da multa qualificada, é cabível, no presente caso, a redução da multa de ofício, aplicada de forma exorbitante no percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

60. O percentual de multa estabelecido - 75% -, mesmo se considerada sua aplicabilidade, é excessivamente oneroso em face da estabilidade financeira vigente, comparando-se com os índices inflacionários atuais.
61. Diante da improcedência da aplicação da multa ao caso em tela, deve-se excluí-la ou, ao menos, reduzi-la ao patamar de 20%.

DAS PROVAS, DILIGÊNCIAS E JUNTADA DE DOCUMENTOS.

62. O prazo de 30 (trinta) dias para defesa é insuficiente para um trabalho mais minucioso, que demonstre com exatidão a verdade real.
63. Embora o pedido de prova tenha sido afastado pela DRJ recorrida, o § 50 do artigo 16 do Decreto 70.235/1972 autoriza a juntada dos documentos após a protocolização da impugnação.
64. No caso em tela, como esclarecido no relatório juntado com a Impugnação, o volume de informação; a complexidade da análise; a correlação dos assuntos entre os contribuintes, especialmente a gestão das propriedades rurais na forma de condomínio, impõe a análise em conjunto das autuações, o que autoriza a juntada *a posteriori* de outros documentos.
65. Não bastassem essas considerações, como demonstra o relatório acostado aos autos, foram identificados relevantes equívocos na elaboração dos Relatórios de Ação Fiscal.
66. Por isso, com o fim de afastar decisões equivocadas que possam lhes trazer sérios prejuízos, e de evitar o encaminhamento de medidas judiciais, o que representaria tempo e custos para o contribuinte e para a Administração Pública, o Recorrente requer que lhe seja permitida a juntada de outros documentos necessários a sua defesa.
67. Para além do exposto, a perquirição da verdade material é prática indispensável nos processos administrativos, pois apenas por meio do seu alcance é possível proferir decisões certas e justas. Assim, por mais esse fundamento se vê que a autoridade julgadora pode e deve deferir o pedido.
68. De tudo o que foi até aqui alinhavado, se constata a necessidade da realização de prova pericial por auditor autônomo e independente, o qual verificará os equívocos da autuação e a veracidade das informações lançadas pelo Recorrente.
69. Destarte, utilizando-se da garantia constitucional da ampla defesa, o Recorrente requer, expressamente, nos termos do artigo 16, IV, do Decreto n.º 70.235/72, que seja determinada a realização de perícia contábil e fiscal nos documentos juntados aos autos e em outros, acaso necessário.

Em seguida, a União (Fazenda Nacional), apresentou **contrarrrazões ao Recurso Voluntário** (e-fls. 2097 e ss), requerendo fossem as mesmas recebidas e regularmente processadas.

Posteriormente, a União (Fazenda Nacional), por intermédio de seu Procurador, apresentou a Petição de e-fl. 2121 e ss, com o seguinte teor:

A UNIÃO (FAZENDA NACIONAL), por intermédio de seu Procurador, vem perante este Conselho informar que determinados valores apurados em duplicidade e alegados pelos contribuintes em seus recursos voluntários já foram excluídos no

lançamento relativo ao contribuinte José Carlos Costa Marques Bumlai, no Processo n. 15956.720215/2016-02, na forma seguinte:

Foram reconhecidos pela DRJ:

1) existência, no montante das receitas da atividade rural lançadas, de valores referentes a desconto de cheques recebidos por Guilherme Costa Marques Bumlai e Maurício de Barros Bumlai, os quais já teriam sido considerados como receitas da atividade rural de Guilherme (R\$ 3.152.331,59, processo administrativo 15956.720230/2016-42) ou de Maurício (R\$ 192.539,92, processo 15956.720231/2016-97), conforme o caso.

2) cômputo indevido de créditos do extrato bancário de Guilherme Costa Marques Bumlai (Banco do Brasil, agência 1881-3, conta corrente 16.767-3), já considerados no auto de infração de que trata o processo administrativo nº 15956.720230/2016-42.

Fazemos a presente advertência para evitarmos o risco de exclusão dupla dos mesmos créditos tributários, situação em que nenhum dos contribuintes se responsabilizaria pelo pagamento da exação devida.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

Cabe esclarecer que, a teor do inciso III, do artigo 151, do CTN, as reclamações e os recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

Nesse sentido, enquanto o recorrente tiver a oportunidade de discutir o débito em todas as instâncias administrativas, até decisão final e última, o crédito tributário em questão não deve ser formalizado pela Administração Pública, nos termos do art. 151, III, do CTN.

Portanto, neste momento, em razão do recurso tempestivamente apresentado, o presente crédito tributário está com sua exigibilidade suspensa, o que torna desnecessária a solicitação do recorrente neste sentido.

2. Preliminares.

2.1. Nulidade da decisão recorrida em razão do indeferimento do pedido de perícia.

Segundo o recorrente, o indeferimento do pedido de perícia pelo acórdão recorrido violou o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, fazendo-se necessária a anulação do julgamento para permitir a produção da prova pericial tempestivamente requerida.

Contudo, entendo que não assiste razão ao recorrente.

Em relação ao pedido de produção de prova pericial ou conversão do julgamento em diligência, entendo que não assiste razão ao recorrente, tendo agido com acerto a decisão recorrida, eis que não há matéria de complexidade que demande a sua realização.

A propósito, a perícia tem por finalidade elucidar questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide, mormente quando a análise da prova apresentada demande conhecimento técnico especializado, fora do campo de conhecimento da autoridade julgadora, não sendo essa a hipótese dos autos.

Ademais, entendo que os elementos de prova a favor do recorrente, no caso em análise, poderiam ter sido por ele produzidos, apresentados à fiscalização no curso do procedimento fiscal, ou, então, na fase impugnatória, com a juntada de todos os documentos e o que mais quisesse para sustentar seus argumentos, não podendo o pedido de perícia ser utilizado como forma de postergar a produção probatória, dispensando-o de comprovar suas alegações.

Assim, o pedido de prova pericial técnica ou a conversão do julgamento em diligência, não serve para suprir ônus da prova que pertence ao próprio contribuinte, dispensando-o de comprovar suas alegações.

Dessa forma, entendo que o presente feito não demanda maiores investigações e está pronto para ser julgado, dispensando, ainda, a produção de prova pericial técnica, por não depender de maiores conhecimentos científicos, podendo a questão ser resolvida por meio da análise dos documentos colacionados nos autos, bem como pela dinâmica do ônus da prova.

A propósito, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar a realização de diligências e perícias apenas quando entenda necessárias ao deslinde da controvérsia.

Assim, a insatisfação da contribuinte, sobre este ponto, não tem o condão de anular a decisão de primeira instância, sendo matéria atinente à interposição de recurso voluntário, a ser objeto de deliberação pelo colegiado de 2ª instância.

Nesse sentido, o indeferimento do pedido de conversão do julgamento em diligência não ocasiona o cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo, eis que o ônus da prova pertence ao próprio contribuinte, não podendo se valer do pedido com o objetivo de dispensar a comprovação de suas alegações.

A propósito, é de se ver a Súmula CARF nº 163, *in verbis*:

Súmula CARF nº 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Ademais, o cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo o contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo, hipótese que não se verifica *in casu*.

Por fim, destaco que o princípio da verdade material, que rege o Processo Administrativo Fiscal, não afasta a necessidade de prova das alegações de defesa contrárias ao lançamento fiscal.

Ante o exposto, entendo pela ausência de pertinência do pedido de perícia ou mesmo a conversão do feito em diligência, eis que o ônus de comprovar o adimplemento tributário exigido nos autos, conforme visto, compete ao contribuinte e não à fiscalização.

Dessa forma, rejeito a preliminar suscitada.

2.2. Do pedido de perícia.

O recorrente insiste na necessidade de realização de prova pericial, com o objetivo de comprovar a veracidade de suas alegações.

Contudo, conforme antecipado acima, rejeito o pedido por entender que a conversão do julgamento em diligência ou produção de prova pericial, não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir, sob pena de se inverter o ônus da prova.

E, ainda, destaco que a realização de perícia somente se justificaria na hipótese de necessidade de apreciações técnicas, por especialistas com conhecimento específico em determinadas matérias, com o intuito de esclarecer aspectos controvertidos que não ficaram suficientemente demonstrados pelas provas aportadas ao processo, não sendo essa a hipótese dos autos.

Dessa forma, rejeito o pedido de produção de prova pericial.

2.3. Do pedido de juntada de demais provas.

O contribuinte também requer a apresentação de documentos supervenientes à apresentação da impugnação administrativa, em atenção aos princípios constitucionais da ampla defesa e do devido processo legal.

Pois bem. Inicialmente, destaco que a apresentação do recurso ocorreu em junho de 2017 e, até o presente momento (ano-calendário 2024), o recorrente não anexou qualquer documento complementar nos autos, não havendo que se falar em dilação de prazo para a juntada de novos documentos, que, inclusive, deveriam ter sido apresentados quando da impugnação.

Tem-se, pois, que o contribuinte teve tempo suficiente para encaminhar os documentos comprobatórios, durante o curso do processo administrativo fiscal, não havendo, pois, que se falar em cerceamento de defesa ou violação à ampla defesa, eis que, se não exercido, foi por opção do próprio contribuinte.

A propósito, no tocante ao pedido de juntadas de novos documentos, os artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, são expressos em relação ao momento em que as alegações do recorrente, devidamente acompanhadas dos pertinentes elementos de prova, devem ser apresentadas, ou seja, na impugnação. Portanto, não cabe ao recorrente se valer de pedido para apresentar provas não trazidas aos autos no momento oportuno, quando esse ônus lhe cabia, por ter operado sua preclusão.

Portanto, sem razão ao sujeito passivo.

3. Mérito.

Conforme narrado, contra o contribuinte acima identificado, foi lavrado auto de infração (fls. 1.191 a 1.205), referente a Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário 2011 e 2012, formalizando a exigência de imposto suplementar no valor de R\$ 3.709.973,26, acrescido de multa de ofício parcialmente qualificada e juros de mora, em virtude de:

- 1) **Omissão de rendimentos da atividade rural (R\$ 7.802.002,02 e R\$ 2.521.691,44, exercícios 2012 e 2013, respectivamente).**
- 2) **Omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada (R\$ 405.772,30 e R\$ 1.084.203,23, exercícios 2012 e 2013, respectivamente).**
- 3) **Omissão/apuração incorreta de ganho de capital obtido, em 4/4/2012, na alienação de bens e direitos adquiridos em reais, no valor de R\$ 22.969.361,30 (com aplicação de multa de ofício qualificada, 150%).**

Ao que se passa a analisar em confronto com as alegações trazidas pelo sujeito passivo.

3.1. Omissão de rendimentos da atividade rural (R\$ 7.802.002,02 e R\$ 2.521.691,44, exercícios 2012 e 2013, respectivamente).

Segundo o Relatório da Ação Fiscal (fls. 1.207 a 1.264), a autoridade lançadora, após a análise dos documentos apresentados pelo contribuinte (fls. 427 a 682, 880 a 940 e 988 a 1.180), bem como nas informações e documentos apresentados pela empresa São Fernando Açúcar e Alcool (fls. 951 a 970), a autoridade lançadora identificou os valores que representam receitas da atividade rural (Planilha A, fls. 1.269 a 1.277) e confrontou-os com os valores declarados (fls. 770 e 785, exercícios 2012 e 2013, respectivamente). A diferença apurada (Tabela 1, acima, conforme Planilha 1, fl. 1.255) foi objeto do lançamento.

A autoridade lançadora registra (fl. 1.258) que, considerada a opção do contribuinte pela tributação pelo limite de 20% da receita bruta da atividade rural, 80% das receitas da

atividade rural lançadas (equivalente a R\$ 6.241.601,62 e R\$ 2.017.353,16, exercícios 2012 e 2013, respectivamente) foi computado como “deduções de ofício” (vide fls. 1.196 a 1.199).

Em relação à infração em epígrafe, o contribuinte assevera que a autoridade lançadora computou tanto os depósitos realizados em suas contas correntes quanto a relação de pagamentos comprovados pela Usina São Fernando, duplicando, indevidamente, a receita da atividade rural. Invoca, em especial, pagamentos referentes às notas fiscais 53 (R\$ 119.135,20), 11599 (duas parcelas de R\$ 283.395,19), 68 (R\$ 163.661,46), 77 (duas parcelas de R\$ 50.000,00 e R\$ 174.022,72) e 98 (R\$ 94.381,32).

Ademais, alegou que teriam sido computadas operações de desconto de cheques com instituições financeiras em contas de titularidade de terceiro, por exemplo, José Costa Marques Bumlai, num total de R\$ 2.615.523,45 (relação à fl. 1.307), consideradas omissões tanto do interessado como do terceiro.

Em relação ao primeiro argumento, a decisão recorrida refutou as alegações do recorrente, realizando uma análise minuciosa da documentação acostada aos autos, bem como dos pagamentos informados pelo sujeito passivo, concluindo que não teria sido demonstrado qualquer cômputo em duplicidade de valores recebidos.

Em relação ao segundo argumento, a decisão recorrida, analisando a documentação acostada aos autos, esclareceu que as notas fiscais associadas aos cheques destacados na relação de fl. 1.307, mais precisamente as de nºs 11599 (fl. 482), 53 (fl. 484), 68 (fl. 459), 77 (fl. 463) e 98 (fl. 471), foram emitidas por São Fernando Açúcar e Alcool Ltda. e identificariam o contribuinte como o remetente dos produtos ali especificados (mudas de cana de açúcar, cana mudas fornecedor).

Dessa forma, assentou o entendimento segundo o qual a autoridade lançadora teria agido acertadamente, pois os recebimentos decorrentes da venda de mudas de cana de açúcar (recebimentos estes comprovados pela pessoa jurídica em virtude de intimação, fls. 947 a 949, conforme documentos de fls. 951 a 970, entre eles o arquivo “Comprovante - Guilherme de Barros Bumlai.xlsx”), são comprovadamente receitas da atividade rural do autuado.

Esclarecido o ponto acima, a decisão recorrida entendeu que, uma vez que o contribuinte seria o remetente das mudas de cana de açúcar, independentemente do destino dado aos cheques recebidos em contraprestação, representariam receitas da atividade rural do autuado, motivo pelo qual, não haveria, portanto, qualquer retificação a ser feita.

O contribuinte também argumentou que as receitas anuais da atividade rural declaradas para o ano-calendário 2012 (R\$ 27.666.621,49, fl. 785) teriam sido superiores ao montante apurado pela autoridade lançadora (R\$ 8.409.762,32, fls. 1.255 e 1.258), pois no mês de abril informou o valor de R\$ 21.778.586,61, referente ao valor de venda das benfeitorias rurais, desconsiderado no lançamento.

A decisão recorrida entendeu que o argumento não poderia prosperar, eis que, na hipótese de o contribuinte entender que se equivocou no preenchimento da declaração de ajuste anual do exercício 2013, com majoração da base de cálculo do IRPF e pagamento de imposto indevido, deve formular pedido de restituição ou compensação do valor porventura recolhido a maior, dirigido ao Delegado da Receita Federal do Brasil da DRF que jurisdiciona seu domicílio tributário, a quem compete apreciar tal pleito (inc. VI, art. 302 do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF 203/2012).

Em seu Recurso Voluntário (e-fls. 1991 e ss), o sujeito passivo alegou, em suma, o seguinte: (i) existência de 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; (ii) necessidade de realização de perícia contábil; (iii) o agente autuante, ao lançar a suposta receita da atividade rural omitida não levou em conta o valor do crédito que teria o contribuinte; (iv) não houve omissão alguma, mas sim inúmeros equívocos do agente autuante, sendo que o contribuinte pagou, inclusive, valor maior do que o devido.

Aqui, inicialmente, cumpre destacar que as alegações suscitadas pelo recorrente repetem as alegações trazidas em sede de impugnação e que já foram fundamentadamente rejeitadas pela decisão recorrida. E, ainda, conforme se verifica do Acórdão nº 2401-005.893, exarado nos autos do Processo n. 15956.720215/2016-02, relativo ao sujeito passivo José Carlos Costa Marques Bumlai, determinados valores apurados em duplicidade e alegados pelo recorrente, já foram excluídos no lançamento relativo ao contribuinte José Carlos Costa Marques Bumlai. Nesse sentido, **foram reconhecidos pela DRJ e confirmados pelo CARF:**

- a) Existência, no montante das receitas da atividade rural lançadas, de valores referentes a desconto de cheques recebidos por Guilherme Costa Marques Bumlai e Maurício de Barros Bumlai, os quais já teriam sido considerados como receitas da atividade rural de Guilherme (R\$ 3.152.331,59, processo administrativo 15956.720230/2016-42) ou de Maurício (R\$ 192.539,92, processo 15956.720231/2016-97), conforme o caso.
- b) Cômputo indevido de créditos do extrato bancário de Guilherme Costa Marques Bumlai (Banco do Brasil, agência xxx-x, conta corrente xxx.xxx-x), já considerados no auto de infração de que trata o processo administrativo nº 15956.720230/2016-42.

Dessa forma, não há qualquer outra exclusão a ser feita, sob pena de se legitimar a exclusão dupla dos mesmos créditos tributários, situação em que nenhum dos contribuintes se responsabilizaria pelo pagamento da exação devida.

Para além do exposto, cabe pontuar que o contribuinte não rebateu as considerações tecidas pela decisão recorrida, apontando, por exemplo, eventuais valores que não

foram considerados de forma incorreta, tendo se limitado a arguir, genericamente, a existência de “equivocos no lançamento”.

Contudo, conforme bem destacado, eventuais valores em duplicidade já foram excluídos do presente lançamento, sendo que, em relação aos demais valores mantidos, a alegação do sujeito passivo é demasiadamente genérica, não enfrentando individualizadamente a acusação fiscal.

Dessa forma, em que pese a insatisfação do recorrente, a meu ver, a decisão de piso decidiu acertadamente sobre a controvérsia dos autos, realizando uma análise minuciosa da prova acostada aos autos, motivo pelo qual endosso as razões anteriormente adotadas e que são convergentes com o entendimento deste Relator. É de se ver:

[...] Omissão de Receitas da Atividade Rural

O RIR/1999, art. 57, estabelece que são tributáveis os resultados positivos provenientes da atividade rural exercida pelas pessoas físicas.

O contribuinte assevera que a autoridade lançadora computou tanto os depósitos realizados em suas contas correntes quanto a relação de pagamentos comprovados pela Usina São Fernando, duplicando, indevidamente, a receita da atividade rural. Invoca, em especial, pagamentos referentes às notas fiscais 53 (R\$ 119.135,20), 11599 (duas parcelas de R\$ 283.395,19), 68 (R\$ 163.661,46), 77 (duas parcelas de R\$ 50.000,00 e R\$ 174.022,72) e 98 (R\$ 94.381,32).

Assim, foram analisados os extratos bancários que constam dos autos (fl. 757), a relação de pagamentos informada por São Fernando Açúcar e Alcool Ltda. (fl. 970), o demonstrativo de fl. 1.306 e a Planilha A (fls. 1.270 a 1.277), bem como tudo o mais que consta dos autos, chegando-se às conclusões a seguir registradas.

Em relação à nota fiscal nº 53 (valor total de R\$ 457.405,59, fl. 484), os pagamentos efetuados por São Fernando Açúcar e Alcool Ltda. se deram mediante transferência de R\$ 100.000,00, em 7/4/2011 e emissão de três cheques: 1) nº 4454 (R\$ 119.135,20, em 30/4/2011); nº 4455 (R\$ 119.135,20, em 13/5/2011) e nº 4456 (R\$ 119.135,19, em 20/5/2011).

O cheque 4454, citado pelo contribuinte (fl. 1.306), foi compensado em 2/5/2011 e foi computado pela autoridade lançadora na Planilha A, sob o histórico “CHEQUE Nº 4454 - NF Nº 53” (fl. 1.271), uma vez que não pode ser localizado o correspondente depósito nos extratos bancários do contribuinte.

Já o valor de R\$ 119.135,19 refere-se ao cheque 4456, depositado no Banco do Brasil, em 23/5/2011 e, acertadamente, computado pela autoridade lançadora em 24/5/2011, sob o histórico “631-Desbloqueio de depósito”. Portanto não se verifica a duplicidade alegada para esta parcela.

No tocante à nota fiscal 11599 (R\$ 850.185,57, fl. 482), os pagamentos foram efetuados mediante emissão dos cheques 4035 (R\$ 283.395,19, em 20/5/2011) e

4036 (R\$ R\$ 283.395,19, em 27/5/2011), bem como da TED (R\$ 283.395,19, em 23/5/2011). Estas três parcelas constam da Planilha A (fl. 1.271).

Quanto aos créditos que estariam correlacionados à nota fiscal 11599, indicados pelo impugnante à fl. 1.306 (R\$ 283.395,19, em 9/6/2011, R\$ 49.000,00, em 31/5/2011 e R\$ 234.395,19, em 1/6/2011), estes foram identificados nos extratos bancários e computados pela autoridade lançadora como receitas da atividade rural que estão em conformidade com o demonstrativo de fls. 428 e 429 - elaborado pelo fiscalizado para esclarecimento das receitas da atividade rural declaradas (fl. 770). Tais créditos representam “adiantamento recebido por conta de entrega futura” (R\$ 49.000,00) e venda amparada na nota fiscal 1390, tendo como comprador “USF” (leia-se “Usina São Fernando”).

Assim, aqui também não procede o argumento de cômputo em duplicidade de valores recebidos.

Quanto à nota fiscal nº 68, constata-se que o “Desbloqueio de depósito” ocorrido em 11/8/2011 refere-se ao cheque 4577 (fl. 970, vide arquivo “Comprovante - Guilherme de Barros Bumlai.xlsx”, aba “68”), diverso, portanto, do cheque 4580, emitido em 14/7/2011, não havendo incorreções nos referidos históricos, datas e valores lançados na Planilha A (fls. 1.272 e 1.273).

Para o pagamento do valor total da nota fiscal 77 (R\$ 1.408.298,80, fl. 463), além do adiantamento realizado em 11/4/2011 (R\$ 33.750,00) e das transferências efetuadas (R\$ 432.437,31, em 14/6/2011; R\$ 100.000,00, em 21/6/2011 e R\$ 168.088,77, em 15/7/2011), foram emitidos dez cheques de R\$ 50.000,00 cada um (de nº 5220 a nº 5229, datas de emissão de 26/7/2011 a 8/8/2011, somente dias úteis) e um cheque (5331, em 18/8/2011, no total de R\$ 268.404,04, sendo que a parcela de R\$ 94.381,32 refere-se à nota fiscal 98) para a diferença (R\$ 174.022,72) (fl. 970).

Na Planilha A, em relação aos dez cheques de R\$ 50.000,00, estão relacionados no “Histórico” oito cheques (5220, 5221, 5222, 5223, 5224, 5225, 5228 e 5229).

Em relação aos cheques aparentemente faltantes (5226 e 5227), observa-se que consta da coluna “Natureza/Justificativa Lanç” a informação “Rec. Ativ. Rural - USF (NF Nº 77)” para os históricos “631- Desbloqueio de depósito”, nas datas 03/08/2011 (R\$ 50.000,00) e 05/08/2011 (R\$ 50.000,00).

Portanto, tendo sido computadas, na Planilha A, as dez parcelas de R\$ 50.000,00, não se verifica a duplicidade alegada.

Quanto ao cheque 5331, no valor de R\$ 268.404,04 (emitido para quitar as parcelas de R\$ 174.022,72 e R\$ 94.381,32, relativas às notas fiscais nºs 77 e 98, respectivamente), não consta dos autos documentos comprobatórios aptos a permitirem sua vinculação com os créditos fragmentados apontados pelo contribuinte, correspondentes aos históricos “505-Liberação Depósito Bloq. 01 dia” (R\$ 48.000,00) e “631 – Liberação Antecipada Dep. Bloq.” (R\$ 49.000,00, R\$

49.000,00, R\$ 49.000,00, R\$ 24.404,04), todos registrados para a data 18/8/2011 e “631- Desbloqueio de depósito” (R\$ 49.000,00), em 19/8/2011.

Por outro lado, os créditos fragmentados acima foram incluídos no demonstrativo de receitas da atividade rural apresentado (fl. 428) e como tal acatados pela autoridade lançadora (fl. 1.273).

Dessa forma, rejeitam-se os argumentos do contribuinte.

O impugnante também argumenta que teriam sido computadas operações de desconto de cheques com instituições financeiras em contas de titularidade de terceiro, por exemplo, José Costa Marques Bumlai, num total de R\$ 2.615.523,45 (relação à fl. 1.307), consideradas omissões tanto do interessado como do terceiro.

Analisando os documentos que constam dos autos, verifica-se que as notas fiscais associadas aos cheques destacados na relação de fl. 1.307, mais precisamente as de nºs 11599 (fl. 482), 53 (fl. 484), 68 (fl. 459), 77 (fl. 463) e 98 (fl. 471), foram emitidas por São Fernando Açúcar e Álcool Ltda. e identificam o contribuinte como o remetente dos produtos ali especificados (mudas de cana de açúcar, cana mudas fornecedor).

Diante das informações acima, acertado o entendimento da autoridade lançadora de que os recebimentos decorrentes da venda de mudas de cana de açúcar (recebimentos estes comprovados pela pessoa jurídica em virtude de intimação, fls. 947 a 949, conforme documentos de fls. 951 a 970, entre eles o arquivo “Comprovante - Guilherme de Barros Bumlai.xlsx”) são receitas da atividade rural do autuado.

Nesse contexto, independentemente do destino dado pelo contribuinte aos cheques recebidos em virtude da alienação de mudas de cana por ele produzidas, os rendimentos em questão representam receitas da atividade rural do autuado, não havendo qualquer retificação a ser feita nestes autos. Também não cabe, aqui, a apreciação de argumentos referentes a lançamento objeto de outro processo administrativo.

Resultado da Atividade Rural Declarado a Maior no Exercício 2013

O contribuinte argumenta que as receitas anuais da atividade rural declaradas para o ano-calendário 2012 (R\$ 27.666.621,49, fl. 785) foram superiores ao montante apurado pela autoridade lançadora (R\$ 8.409.762,32, fls. 1.255 e 1.258), pois no mês de abril estaria contido informou o valor de R\$ 21.778.586,61, referente ao valor de venda das benfeitorias rurais, desconsiderado no lançamento.

Ocorre que as omissões apuradas pela autoridade lançadora (caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada e relativas a receitas da atividade rural) estão representadas por valores que efetivamente não compuseram a base de cálculo declarada pelo contribuinte no exercício 2013, ficando configuradas as

infrações objeto do lançamento e, conseqüentemente, as exigências decorrentes (imposto, multa de ofício e juros de mora).

Entretanto, na hipótese de o contribuinte entender que se equivocou no preenchimento da declaração de ajuste anual do exercício 2013, com majoração da base de cálculo do IRPF e pagamento de imposto indevido, deverá formular pedido de restituição ou compensação do valor porventura recolhido a maior, dirigido ao Delegado da Receita Federal do Brasil da DRF que jurisdiciona seu domicílio tributário, a quem compete apreciar tal pleito (inc. VI, art. 302 do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF 203/2012).

Para além do exposto, também entendo que não merece prosperar o pedido do sujeito passivo concernente à compensação dos valores supostamente recolhidos a maior, eis que o pleito escapa à competência deste colegiado.

Caso o contribuinte entenda que se equivocou no preenchimento da declaração de ajuste anual do exercício 2013, com majoração da base de cálculo do IRPF e pagamento de imposto indevido, deverá formular pedido de restituição ou compensação do valor porventura recolhido a maior, dirigido ao Delegado da Receita Federal do Brasil da DRF que jurisdiciona seu domicílio tributário, a quem compete apreciar tal pleito, não se prestando o presente processo para fins de revisão da declaração de ajuste anual do contribuinte.

Cabe destacar que o pedido de compensação deve observar normas próprias e que, atualmente, estão previstas na Instrução Normativa RFB nº 2055, de 06 de dezembro de 2021, que estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A observância deste procedimento tem como objetivo evitar que o contribuinte seja ressarcido indevidamente ou em duplicidade, além de se tratar de uma formalidade necessária para a verificação da liquidez e certeza do crédito alegado.

Ademais, conforme já destacado pela Delegacia Regional de Julgamento, o objeto deste processo administrativo fiscal é examinar o valor da alienação do imóvel rural e as omissões de rendimentos, não cabendo ao julgador, de ofício, apreciar alegação de que houve pagamento a maior a título de receita de atividade rural por outras razões e promover eventual compensação.

Ante o exposto, tendo em vista que o recorrente repete, em grande parte, os argumentos de defesa tecidos em sua impugnação, não apresentado fato novo relevante, ou qualquer elemento novo de prova, ainda que documental, capaz de modificar o entendimento exarado pelo acórdão recorrido, entendo que não há retoques adicionais a serem feitos na apuração da omissão de receitas da atividade rural levada a termo pela Autoridade Fiscal, devendo-se manter integralmente a decisão recorrida.

3.2. Omissão de rendimentos caracterizados por depósitos bancários de origem não comprovada (R\$ 405.772,30 e R\$ 1.084.203,23, exercícios 2012 e 2013, respectivamente).

Segundo a autoridade lançadora (fls. 1.251, 1.252, 1.256, 1.257 e 1.279 a 1.282), os totais acima decorrem de depósitos, individualmente especificados na Planilha B (fls. 1.279 a 1.282) para os quais o contribuinte não apresentou documentos para a comprovação da origem e/ou justificativa apresentada em atendimento à intimação fiscal de fls. 863 a 879 e nem foi possível inferir que se tratavam de receitas da atividade rural, ficando configurada a presunção de omissão de rendimentos estabelecida na Lei 9.430/1996, art. 42.

Ao apresentar a impugnação, o contribuinte argumentou que o valor de R\$ 16.772,30, que teria sido depositado no Banco do Brasil, agência 1881-3 c/c 16.767-3, em 29/1/2011, não foi localizado nos extratos bancários, devendo ser expurgado.

Afirmou, ainda, que o aviso de crédito, no valor de R\$ 15.000,00, em 31/8/2011, no Banco do Brasil, seria decorrente da atividade rural e teria sido realizado pelo genitor do contribuinte, usufrutuário da Fazenda Cristo Redentor, com utilização de um *Caixa (fundo fixo)*, informado na relação de bens e direitos integrante da DIRPFs 2012 e 2013 Código 63 - Dinheiro em Espécie - Moeda Nacional.

O interessado relacionou, ainda, depósitos ocorridos nos anos-calendário 2011 e 2012, num total de R\$ 811.000,00, informando que se referiam a recebimento em conta corrente de lucros distribuídos pelo escritório Priscila Zanardo Advogados Associados SS (GPB Advogados Associados), CNPJ 12.2444.409/0001-32, de sua propriedade, em conjunto com sua esposa.

Também identificou como referente a lucros distribuídos por Transportadora São Fernando Ltda., CNPJ 00.199.249/0001-78, o valor de R\$ 178.100,03, recebido em 18/12/2012.

Aduziu, por fim, que haveria provas suficientes acerca dos enganos existentes na autuação, citando, duplicidade de lançamentos, desconsideração de informações prestadas, majoração de valores lançados, aplicação de multa qualificada de forma indevida, entre outros.

A decisão recorrida acatou a argumentação do interessado em relação ao valor de R\$ 16.772,30, que teria sido depositado no Banco do Brasil, agência 1881-3 c/c 16.767-3, em 29/1/2011, não tendo sido localizado o referido valor nos extratos bancários, devendo ser expurgado do lançamento. Em relação às demais omissões, a decisão recorrida assentou que não foram apresentados elementos hábeis de prova das justificativas aventadas, motivo pelo qual, entendeu que não poderia ser afastada a presunção legal que embasa o lançamento.

Em seu Recurso Voluntário (e-fls. 1991 e ss), o sujeito passivo alegou, em suma, o seguinte: (i) agente fiscal autuante, em flagrante desvio, deixou de lado a lei e atuou a partir de presunções subjetivas; (ii) 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; (iii) depósitos não podem sustentar uma presunção, posto que, além da ausência de correlação natural exigida na instituição desse artifício legal, tal providência implicaria na transferência integral do encargo probatório para o contribuinte.

Pois bem. No caso dos autos, cumpre frisar que a infração objeto da insurgência recursal foi apurada tendo como base legal o art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sendo que desde o início da vigência desse preceito a existência de depósitos bancários sem comprovação da origem, após a regular intimação do sujeito passivo, passou a constituir hipótese legal de omissão de rendimentos e/ou de receita. É de se ver o art. 42 da Lei nº 9.430/1996:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Com efeito, a regra do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, presume a existência de rendimento tributável, invertendo-se, por conseguinte, o ônus da prova para que o contribuinte comprove a origem dos valores depositados a fim de que seja refutada a presunção legalmente estabelecida.

Trata-se, assim, de presunção relativa que admite prova em contrário, cabendo ao sujeito passivo trazer os elementos probatórios inequívocos que permita a identificação da origem dos recursos, a fim de ilidir a presunção de que se trata de renda omitida.

É importante salientar que, quando o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 determina que o depósito bancário não comprovado caracteriza omissão de receita, não se está tributando o depósito bancário, e sim o rendimento presumivelmente auferido, ou seja, a disponibilidade econômica a que se refere o art. 43 do CTN.

Nessa linha de raciocínio, verifica-se que os depósitos bancários são apenas os sinais de exteriorização, pelos quais se manifesta a omissão de rendimentos objeto de tributação. Os depósitos bancários se apresentam, num primeiro momento, como simples indício da existência de omissão de rendimentos. Entretanto, esse indício se transforma na prova da omissão de rendimentos, quando o (s) titular(es) das contas bancárias, tendo a oportunidade de comprovar a origem dos recursos aplicados em tais depósitos, se nega a fazê-lo, ou não o faz satisfatoriamente.

A existência do fato jurídico (depósito bancário) foi comprovada pela Fiscalização por meio dos dados bancários do contribuinte. Portanto, os depósitos (entradas, créditos) existem e não foram presumidos. O que a Autoridade Fiscal presume, com base em lei e em razão do contribuinte não se desincumbir de seu ônus, é a natureza de tal fato, ou seja, presumir que tal fato (o fato cuja ocorrência foi comprovada) seja gerador de rendimentos ou proventos de qualquer natureza.

Nesta nova realidade erigida pelo legislador à condição de presunção legal, a caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de um depósito bancário, isoladamente considerado, mas sim pela falta de esclarecimentos da origem desses valores depositados. Ou seja, há uma correlação lógica

estabelecida pelo legislador entre o fato conhecido (ser beneficiado com depósito bancário sem demonstração de sua origem) e o fato desconhecido (auferir rendimentos) e é esta correlação que dá fundamento à presunção legal em comento, de que o dinheiro surgido na conta bancária, sem qualquer justificativa, provém de receitas ou rendimentos omitidos.

A presunção em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação com documentação própria e individualizada que justifique os ingressos ocorridos em suas contas correntes de modo a garantir que os créditos/depósitos bancários não constituem fato gerador do tributo devido, haja vista que pela mencionada presunção, a sua existência (créditos/depósitos bancários desacompanhada da prova da operação que lhe deu origem), espelha omissão de receitas, justificando-se sua tributação a esse título.

Nesse caso, não há necessidade de o Fisco comprovar o consumo da renda relativa à referida presunção, conforme entendimento já pacificado no âmbito do CARF, por meio do enunciado da Súmula nº 26:

Súmula CARF nº 26: A presunção estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96 dispensa o Fisco de comprovar o consumo da renda representada pelos depósitos bancários sem origem comprovada.

Com efeito, referida regra presume a existência de rendimento tributável, invertendo-se, por conseguinte, o ônus da prova para que o contribuinte comprove a origem dos valores depositados, a fim de que seja refutada a presunção legalmente estabelecida, não sendo possível invocar, portanto, o princípio do *in dubio pro contribuinte* para se desincumbir de ônus probatório previsto em lei.

Dessa forma, é perfeitamente cabível a tributação com base na presunção definida em lei, posto que o depósito bancário é considerado uma omissão de receita ou rendimento quando sua origem não for devidamente comprovada, conforme previsto no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Ademais, a Súmula 182 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que dispunha no sentido de que seria ilegítimo o lançamento do imposto de renda arbitrado com base apenas em extratos ou depósitos bancários, não serve como parâmetro para decisões a serem proferidas em lançamentos fundados na Lei nº 9.430/96, a qual autoriza a presunção de omissão de rendimentos com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

A propósito, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 855649, com repercussão geral reconhecida, assentou a constitucionalidade do artigo 42 da Lei 9.430/1996, que trata como omissão de receita ou de rendimento os depósitos bancários de origem não comprovada pelo contribuinte no âmbito de procedimento fiscalizatório e autoriza a cobrança do Imposto de Renda (IR) sobre os valores.

Prevaleceu, no julgamento, o voto do ministro Alexandre de Moraes pelo desprovemento do recurso, sob o entendimento de que a norma não amplia o fato gerador do tributo e não ofende o direito ao sigilo bancário, tendo sido fixada a seguinte tese de repercussão geral (Tema 842): “O artigo 42 da Lei 9.430/1996 é constitucional”.

Outra questão relevante sobre o tema é que a comprovação da origem dos recursos deve ser individualizada, ou seja, há que existir correspondência de datas e valores constantes da movimentação bancária, a fim de que se tenha certeza inequívoca da procedência dos créditos movimentados, consoante o §3º do art. 42 da Lei nº 9.430/1996. Assim, não é preciso a coincidência absoluta entre os dados, mas os valores auferidos devem corresponder aos depósitos efetuados nas contas, para fins de comprovar a origem do recurso.

E sobre a comprovação da origem dos depósitos bancários, em que pese a insatisfação do recorrente, a meu ver, a decisão de piso decidiu acertadamente sobre a controvérsia posta, realizando uma análise minuciosa da prova acostada aos autos, motivo pelo qual endosso as razões anteriormente adotadas e que são convergentes com o entendimento deste Relator:

[...] No tocante aos depósitos relacionados à fl. 1.310, durante a fiscalização, o contribuinte já havia alegado que seriam recursos provenientes do escritório de advocacia (*Empréstimo Sócio Guilherme Advogados; Recebimento GPB*; fls. 1.090 e 1.114, anos-calendário 2011 e 2012, respectivamente), mas nem naquela ocasião e nem ao apresentar a impugnação cuidou de apresentar documentação hábil e idônea (entre elas contrato de mútuo oportunamente firmado entre as partes) apta a corroborar a justificativa apresentada.

Também não foram apresentados documentos hábeis e idôneos aptos a comprovarem a alegação de que o valor de R\$ 178.100,03, recebido em 18/12/2012 (fls. 872, 1.154 e 1.282), representaria lucros distribuídos por Transportadora São Fernando Ltda..

Quanto à alegação do crédito de R\$15.000,00, em 31/8/2011, no Banco do Brasil, ser decorrente da atividade rural e ter sido realizado pelo genitor do contribuinte, esta também encontra-se desacompanhada dos correspondentes documentos comprobatórios, não podendo ser acatada. Observe-se que à fl. 1.090, a justificativa anterior do interessado foi *não identificamos*.

Aqui também concordo com a argumentação trazida pela União (Fazenda Nacional), em sede de contrarrazões, por sua Procuradoria, que em razão de sua pertinência para a resolução da controvérsia, opto por transcrever os seguintes excertos:

[...] Em sede recursal, o contribuinte apresenta as seguintes alegações:

a) **Em relação ao montante de R\$ 15.000,00**, reitera a alegação de que os valores foram recebidos de seu genitor e em espécie. Busca apontar a origem do valor na Declaração de Ajuste Anual do referido genitor, na qual consta a declaração de que mantém em seu poder a quantia de R\$ 1.300.000,00.

Com base em tal documento, afirma que esse valor correspondia à Caixa (fundo fixo), mantido pelo genitor para consecução das operações financeiras próprias da atividade rural e, por consequente, pleiteia que seja reconhecido ao depósito não identificado de R\$ 15.00,00 a natureza de rendimento da atividade rural.

A alegação do recorrente não merece acolhimento, pois não há qualquer prova, apenas alegações. **Primeiro**, quanto ao valor, trata-se de simples declaração, não havendo documento que lhe dê suporte; **em segundo**, ainda que o genitor do contribuinte mantenha valor em caixa consigo, não há como qualificar tal valor como receita de atividade rural, visto que não foi trazido qualquer indício neste sentido; **em terceiro lugar**, não existe nenhum elemento que prove o alegado liame entre tais valores e a quantia que foi depositada na conta do recorrente.

Uma vez que o recorrente não demonstra nem a origem do depósito nem, tampouco, a natureza do rendimento, não se desincumbindo, portanto, do Ônus que lhe cabe, deve ser rejeitada a pretensão recursal, mantendo-se o lançamento e a decisão de primeira instância no ponto.

b) Em relação aos depósitos totalizando R\$ 811.000,00, o recorrente afirma tratar-se de distribuição de lucros do escritório de Advocacia Priscila Zanardo Associados SS, do qual é sócio.

c) Em relação ao depósito de R\$ 178.100,03 realizado em 18/12/2012, o recorrente defende se tratar de distribuição de lucros da empresa Transportadora São Fernando Ltda.

d) Em relação aos quatro depósitos realizados na conta Banco Itaú, Ag. 3937 e CC 22915-5, totalizando R\$ 199.986,50 afirma que correspondem a distribuição de lucros da empresa São Marcos Energia e Participações Ltda.

Após enumerar e descrever tais valores, afirma o recorrente que, ao contrário do que diz o relator, esses recebimentos não se referem a empréstimos mas sim à distribuição de lucros. Não há referência a qualquer documento que comprove a alegada natureza de dividendos de tais valores.

Outrossim, o relatório no qual o recurso se lastreia está instruído com pedidos dirigidos a instituições bancárias para identificação dos depósitos e recibos lavrados pelo recorrente, não autenticados, dando conta da quitação de resultados distribuídos.

O valor referenciado no item “c” supra, já fora apreciado pela autoridade julgadora, que manteve o lançamento diante da inexistência de qualquer prova a corroborar a alegação acerca da natureza do pagamento.

O mesmo destino merecem os valores depositados pelo escritório de advocacia, enumerado no item “b”. O recorrente, embora afirme se tratar de distribuição de resultados não traz um único documento a comprovar sua asserção.

Por derradeiro, o mesmo se diga em relação aos montantes mencionados no item “d”. Os recibos juntados não fazem prova. São atos particulares e unilaterais que não bastam para dar suporte à alegação.

Com efeito, para que se reconheça a tais valores a natureza de resultados distribuídos, é imprescindível que se demonstre, a partir da contabilidade das pessoas jurídicas ou de atas societárias a deliberação ou efetivo pagamento desses resultados. Os depósitos em favor do autuado e as documentos societários devem compatibilizar-se em relação a datas, valores e histórico.

(...)

Neste feito, o recorrente não desincumbiu desse Ônus, limitando-se a alegações genéricas de que os valores correspondem a distribuição de resultados, mas sem trazer um sequer documento emitido pelas sociedades que desse suporte às alegações acerca da origem das quantias. Assim, forçoso negar provimento ao recurso voluntário.

Em que pese as alegações do recorrente, entendo que não logrou êxito em comprovar, de forma individualizada, a origem dos depósitos bancários autuados.

A prova requerida não é impossível de ser produzida, nem deveria apresentar grande dificuldade na sua obtenção, afinal tratam-se das contas bancárias do próprio interessado, que é a pessoa que detém o conhecimento das operações que realizou. Não se está exigindo que o contribuinte mantenha escrituração contábil equivalente às pessoas jurídicas, mas é indispensável que ele mantenha algum controle sobre os rendimentos recebidos, até para oferecê-los à tributação em sua declaração de ajuste anual.

Não cabe ao contribuinte se beneficiar da própria torpeza. É preciso ter em mente que não basta indicar de onde veio o valor creditado, mas sim justificar sua origem. E por justificar entenda-se esclarecer que tal crédito, não levado à tributação pelo contribuinte, é de origem não tributável ou isenta. Caso contrário, quando o recorrente apenas aponta a origem sem qualquer justificativa, ele está apenas confirmando a presunção legal de omissão de rendimentos.

Ademais, o montante de rendimentos tributados na declaração de ajuste anual somente deve ser excluído dos valores creditados em conta de depósito e tributados a título de presunção para o respectivo ano-calendário quando plausível admitir que transitaram pela referida conta, estando assim abrangidos nos depósitos objetos de tributação, não sendo o caso dos autos.

Nesse sentido, é mister destacar que alegações genéricas e desacompanhadas de provas não têm o condão de afastar os lançamentos, pois compete ao sujeito passivo o ônus da prova no tocante a fatos impeditivos, modificativos e extintivos da pretensão do fisco, como regra geral disposta no art. 373, II, do Código de Processo Civil vigente.

Ademais, consoante o disposto no Código de Processo Civil, as declarações constantes do documento particular, escrito e assinado, ou somente assinado, presumem-se verdadeiras em

relação ao signatário. Quando, todavia, contiver declaração de ciência, relativa a determinado fato, o documento particular prova a declaração, mas não o fato declarado, competindo ao interessado em sua veracidade o ônus de provar o fato (art. 408, do CPC).

Em que pese as alegações do recorrente, entendo que não logrou êxito em comprovar, de forma individualizada, a origem dos depósitos bancários autuados, nem mesmo que se referem a valores que teriam apenas transitado pelas suas contas correntes.

Para obter êxito em sua tentativa de afastar a validade dos procedimentos adotados, caberia ao recorrente rebater pontualmente a tabela de lançamento apresentada pela fiscalização, juntando, por exemplo, a comprovação da origem dos depósitos bancários, pois a mera alegação ampla e genérica, por si só, não traz aos autos nenhum argumento ou prova capaz de descaracterizar o trabalho efetuado pelo Auditor-Fiscal, pelo que persistem os créditos lavrados por intermédio do Auto de Infração em sua plena integralidade.

Ademais, à luz da Lei no 9.430, de 1996, cabe ao sujeito passivo demonstrar o nexo causal entre os depósitos existentes e o benefício que tais créditos lhe trouxeram, pois somente ele pode discriminar que recursos questionados pela fiscalização. Em outras palavras, como destacado nas citadas leis, cabe a ele comprovar a origem de tais depósitos bancários de forma tão substancial quanto o é a presunção legal autorizadora do lançamento.

Para além do exposto, cabe destacar que, não basta, para comprovar a origem dos valores depositados, declinar a pessoa do depositante e/ou apresentar justificativas desacompanhadas de documentação comprobatória dos fatos, eis que a comprovação a que se refere a lei deve ser entendida como a explicitação do negócio jurídico ou do fato que motivou o depósito, além, obviamente, da pessoa do depositante.

Em resumo, a origem dos valores não se comprova apenas com a identificação formal do depositante, exigindo, também, a demonstração da natureza jurídica da relação que lhe deu suporte. Nessa toada, deve haver um liame lógico entre prévias operações regulares e os depósitos dos recursos em contas de titularidade do contribuinte.

Aproveitando o ensejo, transcrevo os seguintes trechos, de lavra do Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, no voto vencedor do Acórdão nº 9202-005.325, oriundo da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Por comprovação de origem, aqui, há de se entender a apresentação de documentação hábil e idônea que possa identificar não só a fonte (procedência) do crédito, mas também a natureza do recebimento, a que título o beneficiário recebeu aquele valor, de modo a poder ser identificada a natureza da transação, se tributável ou não.

Com a devida vênia aos que adotam entendimento diverso, entendo como incabível que se quisesse, a partir da edição do referido art. 42, se estabelecer o ônus para a autoridade fiscal de, uma vez identificada a fonte dos recursos creditados, sem que tenha restada comprovada sua natureza (se

tributável/tributado ou não), provar que se tratavam de recursos tributáveis, afastando-se, assim, a presunção através da mera identificação de procedência do fluxo financeiro.

Os documentos acostados pelo contribuinte, a meu ver, não são capazes de comprovar a origem do depósito, pois não são suficientes para o esclarecimento da natureza da operação que deu causa aos depósitos bancários, para fins de verificação quanto à tributação do imposto de renda.

Em outras palavras, a documentação carreada aos autos pelo contribuinte não possibilita qualquer vinculação entre os depósitos realizados, não sendo possível estabelecer uma correlação entre algum documento e valores depositados, individualmente ou em conjunto.

A propósito, o princípio da verdade material, que rege o Processo Administrativo Fiscal, não afasta a necessidade de prova das alegações de defesa contrárias ao lançamento fiscal. Comprovado que o procedimento fiscal levado a efeito atende às normas regulamentares, não há que se falar em falta de atendimento à verdade material.

O ônus da prova existe, portanto, afetando ambas as partes litigantes. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem, sem carrear provas que os sustentem. Assim, cabe ao Fisco produzir provas que sustentem os lançamentos efetuados, como, ao contribuinte as provas que se contraponham à ação fiscal.

Destaco, ainda, que a apresentação do recurso ocorreu no ano-calendário de 2017 e, até o presente momento, o recorrente não anexou qualquer documento adicional nos autos, capaz de comprovar suas alegações, tendo tido tempo suficiente para se manifestar, não havendo que se falar em dilação de prazo para a juntada de novos documentos e que, inclusive, deveriam ter sido apresentados quando da impugnação.

Ademais, cabe pontuar que o litigante deveria ter sido zeloso em guardar documentos para apresentação ao Fisco, até que ocorresse a decadência/prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram (conforme art. 195, parágrafo único do CTN). Deveria, também, compará-los com seus extratos bancários, cheques, ordens de pagamento etc, o que *in casu* não aconteceu. Trata-se, pois, do ônus de munir-se de documentação probatória hábil e idônea de suas atividades.

A propósito, não cabe à autoridade julgadora afastar a presunção do art. 42, da Lei nº 9.430/1996, **com base em provas indiciárias**, sendo necessário a comprovação efetiva, de forma individualizada, acerca das origens dos depósitos, seja no sentido da procedência, seja no sentido de causa desses depósitos.

Por fim, registro que não vislumbro qualquer nulidade do lançamento, eis que o fiscal autuante demonstrou de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como houve a estrita observância dos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente arts. 142 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72.

Ante o exposto, tendo em vista que o recorrente repete, em grande parte, os argumentos de defesa tecidos em sua impugnação, não apresentado fato novo relevante, ou qualquer elemento novo de prova, ainda que documental, capaz de modificar o entendimento exarado pelo acórdão recorrido, reputo hígido, neste ponto, o lançamento tributário, endossando a argumentação já tecida pela decisão de piso.

3.3. Omissão/apuração incorreta de ganho de capital obtido, em 4/4/2012, na alienação de bens e direitos adquiridos em reais, no valor de R\$ 22.969.361,30 (com aplicação de multa de ofício qualificada, 150%).

Conforme consta no Relatório Fiscal, em relação à infração em epígrafe, a autoridade lançadora narra e transcreve (fl. 1.248) as simulações de cálculo do Ganho de Capital relativo à venda da Fazenda Cristo Redentor, obtidas em apreensão de documentos ocorrida na Operação Lava Jato (fls. 793/802), feitas em nome de Fernando, José Carlos e Maurício, nas quais se apurou imposto devido de R\$ 6.629.249,09, R\$ 9.083.150,30 e R\$ 10.641.822,02, respectivamente.

Analisando a documentação, a fiscalização entendeu que a Fazenda Cristo Redentor teria sido vendida pelo valor total de R\$ 200.000.000,00 (VTN TOTAL R\$ 112.885.653,54 + BENFEITORIA TOTAL R\$ 87.114.346,48), considerando como **Valor de Alienação** o montante de R\$ 50.000.000,00 (25% VTN R\$ 28.221.413,39 + 25% BENFEITORIAS R\$ 21.778.586,62), sendo que o contribuinte teria considerado, no cálculo do Ganho de Capital, o **Valor de Alienação** de R\$ 28.221.413,39 (25% do VTN TOTAL).

A fiscalização, portanto, efetuou o cálculo do Ganho de Capital conforme o DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO DOS GANHOS DE CAPITAL – BENS IMÓVEIS, tendo **lançado o valor de R\$ 22.969.361,30 como Ganho de Capital** relativo à venda da Fazenda Cristo Redentor e descontado o valor de R\$ 712.977,33, relativo ao IMPOSTO A PAGAR – Referente a Alienação em 2012 (da Fazenda Cristo Redentor) declarado na Declaração de Ajuste Anual – Imposto Sobre a Renda – Pessoa Física – Ano-Calendário 2012 (Fls. 774/792).

Ao apresentar a impugnação, o contribuinte discordou que o valor de venda das benfeitorias (R\$ 87.114.346,48), tendo como contrapartida custo de aquisição inexistente, compusesse o valor de venda do imóvel para fins de cálculo do ganho de capital.

Apesar de admitir para a autoridade fiscalizadora que não teria escriturado as benfeitorias em suas declarações de ajuste anual, nos demonstrativos de resultado da atividade rural, defende que o usufrutuário do imóvel, seu pai, o fez e informou os gastos efetuados nos anos de 2000 a 2012 (vide fl. 1.337) em DIAT.

Dessa forma, argumentou que deveria ser considerado como custo de aquisição das benfeitorias o montante de R\$ 43.677.392,00 (fl. 1.303), como informado em DIAT 2012 pelo usufrutuário do imóvel.

A decisão recorrida, por sua vez, assentou o entendimento segundo o qual o valor de alienação das benfeitorias somente poderia ser tributado como receita da atividade rural (com tributação favorecida) se o seu custo tivesse sido deduzido **pelo contribuinte** como despesa de custeio da atividade rural e, neste caso, fosse indicado, destacadamente, em Bens da Atividade Rural do Demonstrativo da Atividade Rural, nas colunas Discriminação e Valores em Reais. Caso contrário, deve integrar o valor de alienação do imóvel rural para fins de apuração do ganho de capital.

Ademais, pontuou que informações acerca do custo das benfeitorias porventura prestadas nas declarações do usufrutuário do imóvel não socorreriam o sujeito passivo, pois cada contribuinte que explore a atividade rural fica obrigado a apurar, na Declaração de Imposto de Renda – Pessoa Física (DIRPF) do correspondente ano-calendário, o seu próprio resultado a partir das receitas auferidas e das despesas incorridas.

Nesse sentido, a decisão recorrida entendeu como correto os cálculos efetuados pela autoridade lançadora para a apuração do ganho de capital (em especial fls. 1.266 a 1.268), tendo sido observados o percentual de participação do interessado na propriedade (25%) e considerados os percentuais de redução previsto na legislação pertinente (fl. 1.267), a qual foi devidamente indicada no Auto de Infração (fl. 1.195) e, eventualmente, mencionada/transcrita no Relatório da Ação Fiscal (fls. 1.244, 1.245, 1.248 e 1.249).

Em seu Recurso Voluntário (e-fls. 1991 e ss), o sujeito passivo alegou, em suma, o seguinte: (i) ilegalidade de se adotar as escrituras públicas como parâmetro para calcular o ganho de capital; (ii) a obtenção do ganho de capital deve levar em conta o valor da terra nua constante dos Documentos de Informação e Apuração do ITR – DIATs; (iii) ilegalidade da cobrança de IRPF sobre o valor das benfeitorias, bem como da inclusão do valor das benfeitorias no valor da alienação; (iv) legalidade dos DIATs apresentados pelo usufrutuário do imóvel rural alienado.

Pois bem. O cerne da questão está na interpretação do art. 19, da Lei nº 9.393/96, que para maior clareza, reproduzo a seguir:

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.

Analisando a legislação aplicável, verifica-se que, de acordo com o art. 123 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda RIR), o valor de alienação do imóvel rural é o valor da terra nua, a saber:

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

(...)

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

Já o artigo 136 do mesmo regulamento trata do custo de aquisição dos imóveis rurais:

Art. 136. Com 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 citado art. 14 da Lei nº 9.393/96, assim dispõe:

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

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

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

A legislação acima evidencia, em certa medida, a maneira pela qual o Imposto Rural é calculado, utilizando-se do conceito de Valor da Terra Nua, que representa o solo e sua superfície, incluindo florestas nativas, desconsiderando construções, instalações, melhorias, pastagens cultivadas, florestas plantadas, entre outros elementos.

Por outro lado, a legislação define que o VTN reflete o preço de mercado das terras, calculado em 1º de janeiro do ano ao qual se refere a Declaração de Informações sobre Atividades Rurais (DIAT), sendo considerado autoavaliação do valor da terra nua com base no mercado. Percebe-se, portanto, que a legislação relativa ao Imposto Rural busca manter um certo grau de equidade fiscal ao atualizar anualmente o VTN.

No entanto, determinar o valor de mercado de uma terra nua não é uma tarefa fácil, uma vez que não existe um mercado específico para essas terras. Cada propriedade possui características únicas que lhe conferem um valor diferenciado, como melhorias, localização, distância dos centros urbanos, acessibilidade, serviços disponíveis e recursos naturais.

É mais simples conceituar o "valor de mercado" como o preço que poderia ser alcançado na venda de um bem, sujeito a influências externas, como concorrência, oferta e demanda, liquidez da economia, entre outros fatores. Assim, o valor que um bem pode atingir no mercado pode não necessariamente corresponder ao seu valor real, uma vez que esses fatores externos podem causar variações positivas ou negativas.

No caso da tributação pelo Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), o que importa é o valor de mercado da terra nua, o qual não depende apenas da verificação da DIAT apresentada, mas sim da identificação do valor de mercado total do imóvel, excluindo-se os valores relativos a melhorias, construções, pastagens, florestas plantadas, etc.

Portanto, em relação aos imóveis rurais, temos duas grandezas distintas: o valor da terra nua e o valor de todos os outros elementos agregados a ela.

O artigo 19 da Lei nº 9.393/1996 estabelece que, a partir de 1997, no caso de venda de imóvel rural, o custo de aquisição e de alienação deve ser o VTN declarado. Essa disposição não introduziu de forma significativa uma mudança na estrutura tributária vigente, uma vez que apenas determinou que os custos de aquisição e alienação para efeito de apuração do ganho de capital na venda de imóvel rural devem se basear nos valores da terra nua declarados pelo contribuinte para o ITR nos respectivos anos.

O objetivo do legislador, nesse sentido, não foi de forma alguma estabelecer uma apuração do ganho de capital limitada à terra nua, mas sim garantir que a base de cálculo relativa à terra nua seja obtida a partir do valor declarado pelo próprio contribuinte, representativo do preço de mercado das terras.

Não se trata, pois, de uma isenção tributária, mas sim de uma forma considerada adequada para imóveis rurais, em que o VTN declarado deve corresponder ao valor de mercado, podendo ser rejeitado pela Receita Federal do Brasil nos casos em que for constatada subavaliação.

Percebe-se, pois, aqui, autorização ao Fisco que, em não havendo a apresentação do DIAT ou verificando a subavaliação do VTN, pode se nortear pelo valor de VTN no SIPT, como se aquele valor estimado correspondesse ao preço efetivamente praticado na operação, como numa espécie de "arbitramento".

É importante destacar que o documento que apresenta o valor do VTN resultante de uma autoavaliação não possui aplicação absoluta e incontestável, devendo ser mitigado nos casos de subavaliação. A intenção do legislador ao mencionar a utilização do SIPT foi que ele servisse como orientação para a fiscalização, não impondo seu uso a qualquer custo.

O artigo 14 da Lei nº 9.393/1996 visou, primordialmente, fornecer ao Fisco uma ferramenta para uma rápida verificação da base de cálculo do ganho de capital, mesmo que, inicialmente, com base em uma informação prestada pelo próprio contribuinte, que pode não corresponder à realidade dos fatos. Assim, priorizou-se a agilidade e o aumento da presença fiscal.

No entanto, é inegável que esse dispositivo, ao acelerar o processo fiscal, pode, dependendo do caso, não refletir uma tributação justa. Pode-se chegar a um valor estimado que possa se aproximar do caso concreto, ou não. Diferentemente da utilização de instrumentos contratuais (como escrituras e contratos), que, além de obrigar as partes envolvidas, devem obedecer, quando aplicáveis, às formalidades legais.

Portanto, o cenário é o seguinte: caso haja a DIAT, a fiscalização pode utilizá-la; por outro lado, na ausência dessa declaração ou se for identificada subavaliação evidente ou fornecimento de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a fiscalização pode recorrer às informações do SIPT. No entanto, se estiverem disponíveis os documentos contratuais que retratam concretamente a operação, eles devem ser utilizados.

É importante ressaltar que a norma específica sobre ganho de capital para fins de Imposto de Renda (artigo 19) não deve ser associada à norma que estabelece a base de cálculo do ITR (artigo 14), exceto para deixar claro que o VTN a ser aplicado no ganho de capital também pode ser revisado pela fiscalização.

Supor o contrário seria admitir a apuração do ganho de capital tributável levando em consideração valores estimados que, ao final, poderiam resultar em um ganho inferior ao acréscimo patrimonial efetivamente obtido, implicando o reconhecimento de uma isenção, fora dos limites da lei, na parcela não contemplada na DIAT/SIPT.

Dessa forma, o Fisco, ao identificar a subavaliação do VTN indicada na DIAT, em comparação com os documentos que retratam o negócio jurídico, pode utilizar o valor total da operação indicado nesses documentos.

A segunda grandeza para fins do ITR é o valor de todos os outros elementos agregados à terra, que, embora possam ser esquecidos pelo contribuinte, não são negligenciados pela legislação.

Vejamos o que prevê a Instrução Normativa SRF nº 84/01:

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.

(...)

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

§ 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.

Assim, em relação ao tratamento dado a essa segunda grandeza do imóvel rural, o valor das benfeitorias, nota-se que, quando deduzida como despesas da atividade rural, a parcela do preço correspondente às benfeitorias é computada como resultado da atividade rural, ao passo que, não tendo sido deduzida como despesas, a parcela do preço correspondente às benfeitorias é computada como valor de alienação.

Em outras palavras, via de regra, os valores com benfeitorias podem ser deduzidos como dispêndios de custeio na apuração do resultado da atividade rural, pois necessárias à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora. Nessa hipótese, mantendo-se a coerência da tributação sobre a renda, o valor da alienação referente a elas será considerado uma receita da atividade rural do contribuinte (arts. 4º e 6º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990).

Por outro lado, quando as benfeitorias não foram deduzidas como custos ou despesas da atividade rural, o seu valor poderá incorporar o custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital, na medida em que o preço pago pelas benfeitorias será computado como valor de alienação do imóvel rural.

Feitas tais considerações, há de se concluir que a regra contida no art. 19 da Lei nº 9.393/96 não é uma espécie de salvo-conduto tributário para os valores dos imóveis rurais que excederem, quando da alienação da propriedade, os valores declarados a título de terra nua.

O espírito da norma é o seguinte: o valor do imóvel é composto dos valores da terra nua e de benfeitorias. Como a legislação da apuração do resultado da atividade rural prevê que as benfeitorias podem ser tratadas imediatamente como despesas da atividade rural, para fins de ganho de capital deve-se apurar o ganho de capital a partir do VTN e eventual recuperação dos valores de benfeitorias por ocasião da alienação da propriedade deve se dar como resultado da atividade rural, já que, quando da aplicação, tais valores foram excluídos deste mesmo resultado.

Conforme bem destacado pela decisão recorrida, no caso dos autos, o contribuinte não escriturou as benfeitorias que teriam sido realizadas ao longo dos anos 1999 a 2012 como custo ou despesas da atividade rural, não podendo, portanto, considerar o valor de venda como receita da atividade rural.

Ademais, informações acerca do custo das benfeitorias porventura prestadas nas declarações do usufrutuário do imóvel não socorrem o recorrente, pois cada contribuinte que explore a atividade rural fica obrigado a apurar, na Declaração de Imposto de Renda – Pessoa Física (DIRPF) do correspondente ano-calendário, o seu próprio resultado a partir das receitas auferidas e das despesas incorridas.

E, ainda, o contribuinte não apresentou a comprovação das despesas com benfeitorias, por meio de documentação hábil e idônea, que permitisse alterar o custo de aquisição do imóvel apurado pela autoridade lançadora.

Relativamente ao custo de aquisição do imóvel, examinando os demonstrativos elaborados pela autoridade lançadora (fls. 1.155, 1.156 e 1.168), os documentos que constam dos autos (em especial as escrituras de fls. 635 a 670), considerando que o interessado não comprovou gastos com benfeitorias, constata-se que o valor apurado no procedimento de ofício, R\$ 31.603.244,80, encontra-se em conformidade com a legislação de regência anteriormente citada, não merecendo reparos.

Portanto, não identifico qualquer incompatibilidade da IN SRF 84/01 com os termos do art. 19 da Lei 9.393/96, em particular quando dispõe que *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.*

Nesse sentido, no que tange ao imóvel rural, é impossível dar razão ao recorrente visto que não há qualquer prova que permita identificar o valor correspondente à terra nua ou o efetivo valor das benfeitorias agregadas ao bem.

Assim, a mera alegação sobre o montante do valor das benfeitorias existentes no imóvel não é suficiente para excluir tal valor da apuração do ganho de capital. Ademais, faltam-lhe elementos de convicção para superar a fé pública emanada das escrituras públicas, bem examinadas pela fiscalização.

A propósito, a escritura pública de compra e venda é o instrumento formal previsto para a transmissão da propriedade de bem imóvel. O valor nela transcrito sobrepõe-se a qualquer outro, inclusive ao fixado como base de cálculo para fins de cobrança do Imposto de Transmissão de bens imóveis, salvo se restar comprovado, de maneira inequívoca, que o valor constante da escritura definitiva não corresponde ao valor da operação, circunstância em que a fé pública do citado ato cede à prova que se contraponha àquele valor, o que não se vislumbra na hipótese dos autos.

É indispensável, portanto, que seja produzida prova cabal pelo contribuinte no sentido de que a forma de pagamento do imóvel foi realizada de maneira diferente daquela consignada no instrumento público. Não logrando fazê-lo, há que ser mantida a fé pública inerente à declaração prestada ao Tabelião.

Conforme visto, para efeito de apuração do ganho de capital os custos com benfeitorias somente podem ser computados quando comprovados por documentação hábil e idônea, e desde que não tenham sido deduzidos como despesa de custeio na apuração do resultado da atividade rural.

E para fins de determinação do ganho de capital a parcela correspondente às benfeitorias será acrescida ao valor de alienação da terra nua quando não comprovado que o contribuinte considerou os respectivos investimentos na apuração do resultado da atividade rural.

Em que pese a insatisfação do recorrente, a meu ver, a decisão de piso decidiu acertadamente sobre a controvérsia dos autos, realizando uma análise minuciosa da prova acostada aos autos, motivo pelo qual endosso as razões anteriormente adotadas e que são convergentes com o entendimento deste Relator. É de se ver:

[...] Observa-se, portanto, que o valor de alienação das benfeitorias somente pode ser tributado como receita da atividade rural (com tributação favorecida) se o seu custo tiver sido deduzido pelo contribuinte como despesa de custeio da atividade rural e, neste caso, ser indicado, destacadamente, em Bens da Atividade Rural do Demonstrativo da Atividade Rural, nas colunas Discriminação e Valores em Reais. Caso contrário, deverá integrar o valor de alienação do imóvel rural para fins de apuração do ganho de capital.

A lógica da lei é clara: a parcela do preço correspondente às benfeitorias ou é tributada como receita da atividade rural e, nesse caso, é imprescindível que se comprove que os investimentos foram computados como despesas de custeio quando realizados, ou é tributada como ganho de capital, mas não se exclui de ambas as tributações, como a impugnante aparenta pretender com a elaboração do demonstrativo de fl. 1.304, já transcrito no relatório (Tabela 6).

No caso, o contribuinte não escriturou as benfeitorias que teriam sido realizadas ao longo dos anos 1999 a 2012 como custo ou despesas da atividade rural, não podendo, portanto, considerar o valor de venda como receita da atividade rural.

Informações acerca do custo das benfeitorias porventura prestadas nas declarações do usufrutuário do imóvel não socorrem a impugnante, pois cada contribuinte que explore a atividade rural fica obrigado a apurar, na Declaração de Imposto de Renda – Pessoa Física (DIRPF) do correspondente ano-calendário, o seu próprio resultado a partir das receitas auferidas e das despesas incorridas.

Assim, como no caso, quando as benfeitorias não foram deduzidas pelo contribuinte como custo ou despesa da atividade rural, não há como segregá-las do valor de alienação do imóvel.

Por outro lado, os gastos com a edificação de benfeitorias não deduzidas como despesas de custeio, quando comprovados, poderão integrar o custo de aquisição do imóvel para efeito de apuração do ganho de capital obtido na alienação.

No entanto, o contribuinte não apresentou a comprovação das despesas com benfeitorias, por meio de documentação hábil e idônea, que permitisse a este colegiado alterar o custo de aquisição do imóvel apurado pela autoridade lançadora.

Destaque-se que os contribuintes devem manter em seu poder, por pelo menos cinco anos após a alienação do imóvel, os documentos comprobatórios dos gastos com benfeitorias, como se depreende do estabelecido no RIR/1999, art. 797:

Art. 797. É dispensada a juntada, à declaração de rendimentos, de comprovantes de deduções e outros valores pagos, obrigando-se, todavia, os contribuintes a manter em boa guarda os aludidos documentos, que poderão ser exigidos pelas autoridades lançadoras, quando estas julgarem necessário (Decreto-Lei nº 352, de 17 junho de 1968, art. 4º).

Por todo o exposto, diferentemente da pretensão do contribuinte, não se equivocou a autoridade lançadora ao apurar o valor total de venda do imóvel para fins de apuração do ganho de capital como sendo R\$ 200.000.000,00, aí contido o VTN e o valor de venda das benfeitorias.

Relativamente ao custo de aquisição do imóvel, examinando os demonstrativos elaborados pela autoridade lançadora (fls. 1.227, 1.228 e 1.243), os documentos que constam dos autos (em especial as escrituras de fls. 715 a 750), considerando que o interessado não comprovou gastos com benfeitorias, constata-se que o valor apurado no procedimento de ofício, R\$ 31.603.244,80, encontra-se em conformidade com a legislação de regência anteriormente citada, não merecendo reparos.

Note-se que os valores indicados nos demonstrativos de fls. 1.227 e 1.228 na coluna “valor compra/ benfeitorias” (R\$ 203.967,20 e R\$ 330.000,00) não podem integrar o custo de aquisição do imóvel pois: no primeiro valor (indicado para as glebas A, matr. 7621 e B, matr. 7622, somente desembolsado uma vez, conforme escritura de compra e venda de fls. 715 a 723), estão contidas parcelas referentes a equipamentos, implementos agrícolas e instalações, porém sem especificação do valor das instalações (essas, em tese, passíveis de integrar o custo de aquisição das benfeitorias, fl. 720); o segundo valor (fls. 745 a 750), refere-se ao montante do direito do usufruto, que não se confunde com gastos com benfeitorias (fl. 747).

Frise-se que para todas as demais áreas, inclusive aquelas adquiridas em 1998 da Fazenda Bodoquena (fls. 733 a 750), nos valores de compra apurados pela autoridade lançadora sob a rubrica VTN, indicados nos demonstrativos de fls. 1.227 e 1.228, já foram computados os valores de benfeitorias anteriores acaso existentes.

Quanto aos valores de VTN informados em DIAT pelo usufrutuário no período de 1999 a 2002, sintetizados pelo contribuinte à fl. 1.297 e transcritos na Tabela 5 (R\$ 1.783.640,45; R\$ 2.326.066,00; R\$ 2.922.731,00; R\$ 5.956.008,00, respectivamente), todos são notoriamente inferiores aos apurados pela autoridade lançadora para os mesmos períodos, pois somente as aquisições ocorridas em 1998 totalizam R\$ 7.460.000,00 (fl. 1.243) e, em 2002, por ocasião da entrega da declaração de ITR, as aquisições totalizaram R\$ 31.603.244,80.

Ora, o art. 14 da Lei 9.393/1996, ao qual remete o art. 136 do RIR/1999, anteriormente transcrito, autoriza o levantamento de ofício do VTN nos casos em que se constate a apresentação de informações inexatas.

Portanto, no contexto dos autos, correta a apuração do custo de aquisição a partir dos valores extraídos das escrituras de compra fornecidas pelo titular do 7º Tabelionato de Notas de Campo Grande (fls. 715 a 750).

Já no tocante aos valores das benfeitorias declarados pelo usufrutuário, estes são inócuos para os autos em apreço, uma vez que, como exposto acima, os gastos porventura arcados pelo interessado não foram comprovados e também não houve a escrituração oportuna e hábil, pelo interessado, dos eventuais gastos como despesas de custeio.

O contribuinte defende, invocando pergunta 610 do Perguntão IRPF 2011, que a diferença entre o valor de venda do imóvel (R\$ 200.000.000,00) e o somatório dos valores das benfeitorias e do VTN informados em DIAT 2012 pelo usufrutuário ($R\$ 156.563.045,55 = R\$ 43.677.392,00 + R\$ 112.885.653,55$), $R\$ 43.436.954,45 (= R\$ 200.000.000,00 - R\$ 156.563.045,55)$, representaria rendimentos isentos dos nus-proprietários (fl. 1.304).

Ocorre que o VTN do Diat invocado pelo contribuinte, relativo ao ano de alienação (2012), é $R\$ 112.885.653,55$ e o valor efetivo da venda da terra nua do imóvel rural apurado pela fiscalização foi de $R\$ 112.885.653,54 (= R\$ 75.264.793,04 + R\$ 33.484.390,30 + R\$ 4.136.470,20$, fls. 809, 829 e 836, respectivamente). Não se apura, portanto, diferença de valor de venda de terra nua passível de ser computado como rendimento isento.

Os rendimentos isentos decorrente da alienação em discussão, como demonstrado pela autoridade lançadora (fls. 1.266 a 1.268), decorrem da aplicação dos fatores de redução (FR1 e FR2) previstos na Lei 11.196, art. 40, e totalizaram, no caso, $R\$ 19.129.827,50 (= R\$ 12.039.330,12 + R\$ 7.090.497,38$, FR1 + FR2, fl. 1.267).

Por todo o exposto, correto o entendimento e os cálculos efetuados pela autoridade lançadora para a apuração do ganho de capital (em especial fls. 1.266 a 1.268).

Frise-se que foram observados o percentual de participação do interessado na propriedade (25%) e foram considerados os percentuais de redução previsto na legislação pertinente (fl. 1.267), a qual foi devidamente indicada no Auto de

Infração (fl. 1.195) e, eventualmente, mencionada/transcrita no Relatório da Ação Fiscal (fls. 1.244, 1.245, 1.248 e 1.249).

A propósito, também aqui concordo com a argumentação trazida pela União (Fazenda Nacional), em sede de contrarrazões, por sua Procuradoria, que em razão de sua pertinência para a resolução da controvérsia, opto por transcrever os seguintes excertos:

[...] **II.2 Da apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural.**

Quanto ao ponto, o recorrente se insurge quanto ao procedimento de apuração do ganho de capital referente à venda da propriedade rural, levantado as seguintes questões: (i) ilegalidade da utilização dos valores constantes das escrituras públicas de compra e venda para apurar o ganho de capital da alienação de imóvel rural, por se tratar de procedimento não previsto nos artigos 19 c/c 14 da Lei n. 9.393/96, que tratam do tema; (ii) inconstitucionalidade e ilegalidade da exigência de IRRF sobre os valores das benfeitorias; (iii) legalidade das DIATs apresentadas pelo usufrutuário do imóvel rural.

No tocante à apuração do ganho de capital, cumpre, primeiramente, examinar a legislação de regência, o 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.

A mesma Lei n. 9.393/96 traz outros preceitos relevantes para a presente demanda:

Art. 8º O contribuinte do ITR entregará, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O contribuinte declarará, no DIAT, o Valor da Terra Nua - VTN correspondente ao imóvel.

§ 2º **O VTN refletirá o preço de mercado de terras**, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado. (...)

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

I - **VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:**

a) construções, instalações e benfeitorias;

- b) culturas permanentes e temporárias;
- c) pastagens cultivadas e melhoradas;
- d) florestas plantadas; (...)

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.**

Segundo a legislação, o valor de alienação da propriedade rural será baseado no conceito de Valor da Terra Nua, **que seria o valor do solo com sua superfície e respectiva floresta nativa, despojado das construções, das instalações, das benfeitorias, das pastagens cultivadas, das florestas plantadas, etc.**

Portanto, no caso imóveis rurais, há duas grandezas distintas, o valor da terra nua e o valor de tudo mais que a ela for agregado, incluídas neste conceito as benfeitorias.

O tratamento das benfeitorias quando da apuração do ganho de capital na apuração do imóvel rural condiciona-se ao tratamento que lhe foi anteriormente conferido.

Quando os valores relativos à benfeitorias foram deduzidos como despesas da atividade rural, **a parcela do preço correspondente às benfeitorias é computada como resultado da atividade rural, ao passo que, não tendo sido deduzida como despesas, a parcela do preço correspondente às benfeitorias é computada como valor de alienação.**

Com esses esclarecimentos preambulares, passa-se ao exame das alegações do contribuinte.

Primeiramente, em relação à alegação de inconstitucionalidade da sistemática de apuração do ganho de capital adotada pela autoridade fiscal, deve ser integralmente rejeitada a pretensão, eis que o lançamento se pauta pelos estritos termos da legislação de regência.

E aqui, registre-se, ao contrário do que defende, não há incoerência entre a Instrução Normativa n. 84/2001 e a Lei n. 9.393/96. A Instrução Normativa, sendo regulamente infralegal voltado à concretização do comando legal, cumpre o papel de minudenciar o que prevê a Lei em sentido estrito.

Note-se que é iterativa a jurisprudência do CARF no sentido de aplicar o regime jurídico que exsurge da aplicação dos normativos mencionados sem que jamais se tenha reconhecido ilegalidade da IN 84/2001. Nesse sentido:

Acórdão n. 2402-005.965

“(…) GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. TERRA NUA.

Na apuração do ganho de capital decorrente de alienação da terra nua, não há que se cogitar de cômputo das despesas com benfeitorias como custo de aquisição, se levadas à apuração do resultado da atividade rural.”

(Sessão em 10/08/2017)

Acórdão n. 2201003.127

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF GANHOS DE CAPITAL. ALIENAÇÃO. IMÓVEL RURAL COM BENFEITORIAS.

Considera-se valor de alienação, no caso de imóvel rural com benfeitorias, o valor correspondente a todo o imóvel alienado, quando as benfeitorias não houverem sido deduzidas como custo ou despesa da atividade rural.”

(Sessão em 10/05/2016)

Acórdão n. 2201-002.769

“GANHO DE CAPITAL. IMÓVEIS RURAIS. BENFEITORIAS.

Para serem incorporadas ao custo de aquisição do imóvel as benfeitorias devem ser declaradas tempestiva e discriminadamente e comprovadas com documentação hábil e idônea.”

(Sessão em 26/01/2016)

Acórdão n. 2102-002.414

“GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. BENFEITORIAS.

Se as benfeitorias tiverem sido deduzidas como despesas de custeio na apuração da determinação da base de cálculo do imposto da atividade rural, o valor de alienação referente a elas será tributado como receita da atividade rural, caso contrário, integram o custo de aquisição para efeito de determinação do ganho de capital.”

(Sessão em 25/02/2013)

Outrossim, eventuais alegações de inconstitucionalidade desbordam da competência desta Corte, motivo pelo qual sequer devem ser conhecidas.

Destarte, há de se rejeitar a alegação de que não são tributáveis os ganhos oriundos da alienação de benfeitorias em imóvel rural.

Quanto à possibilidade de se utilizar de dados constantes da DIAT do usufrutuário, ainda que pudesse ser ela aceita, a despeito da ausência de necessário registro na Declaração de Rendimentos do contribuinte, pois proprietário das terras, **no caso concreto, os custos das benfeitorias não foram comprovados.**

O fato de os valores das benfeitorias terem sido declarados em DIAT do usufrutuário não afasta o dever do contribuinte de apresentar prova em relação a

esses custos, eis que a comprovação é necessária para adequada apuração do tributo devido sobre o ganho de capital apurado.

Tratando-se de questão probatória, cumpriria ao contribuinte apresentar elementos aptos a evidenciar os custos, desincumbindo-se do ônus a seu encargo. Dado que os valores estão registrados nas declarações, mas sem nenhum documento a corroborá-los, as consequências incontornáveis são: (i) não se pode determinar se essas benfeitorias foram corretamente deduzidas das receitas da atividade rural e, pois, devem ser incluídas no custo de alienação; (ii) os valores lançados na DIAT não podem ser aceitos para fins de apuração do valor de alienação e do valor do custo aquisição.

Sobre o ponto, faz-se válido transcrever excerto do TVF, que tratou da questão de forma clara:

“Conforme já informado no Sub Item V do Item 9 e no Item 25, com relação às referidas Intimações e Reintimações, o contribuinte NÃO apresentou nenhum documento que COMPROVASSE o valor das benfeitorias bem assim que houve a dedução das benfeitorias como despesa da atividade rural, simplesmente, em resposta à reintimação, informou que os imóveis tinham como usufrutuário o Sr. José Carlos Costa Marques Bumlai, que as benfeitorias informadas foram edificadas pelo usufrutuário, razão pela qual não aproveitará a juntada de seus livros caixa ou livro razão, que o direito real de usufruto foi extinto e com a sua extinção as benfeitorias efetuadas nos imóveis a eles se incorporaram, o que explica os termos da informação anteriormente prestada pelo contribuinte e, espontaneamente apresentou (Fls. 378/426) um LAUDO TÉCNICO DE AVALIAÇÃO DA FAZENDA CRISTO REDENTOR, que engloba todas as “Glebas” da FAZENDA CRISTO REDENTOR vendida a BTG Pactual Serviços Financeiros AS Distribuidora de títulos e Valores Mobiliários em abril de 2012 e declarados no IRPF 2013 – ano-calendário de 2012. No referido Laudo de Avaliação é apresentado os seguintes valores referente à Terra Nua – VTN e Benfeitorias (...)” (grifos acrescidos)

Como se infere da transcrição, o recorrente não comprovou aspectos fundamentais para que suas alegações sejam acolhidas. Portanto, forçoso concluir que os valores declarados nas DIATs entregues pelo usufrutuário não podem ser utilizados como requer.

Ademais, o trecho acima transcrito conduz à discussão acerca do valor das operações realizadas. O recorrente se insurge contra o método adotado pela fiscalização, afirmando que utilizar os valores constantes nas escrituras de compra e venda viola as previsões legais segundo as quais, em caso de informações inexatas na DIAT, o procedimento adequado é a utilização dos valores constantes nos sistemas da RFB.

Sobre a alegação, uma primeira ponderação a ser feita é de que o art. 14 prevê que sejam consideradas as informações constantes de sistemas da RFB sobre (i)

preços de terras, (ii) dados de área total, (iii) área tributável e (iv) grau de utilização da terra, mas nenhum destes pontos é controvertido no presente caso.

O dissenso em apreço cinge-se à determinação do **valor das benfeitorias** e o **tratamento tributário** a ser-lhes dispensado. Portanto, seria inútil recorrer aos referidos sistemas, que registram os valores de VTN, para verificar inexatidão referente a benfeitorias. Ao mesmo tempo, fica afastada a alegação de ofensa a comando legal, eis que o fato não subsume à norma.

De outro lado, verifica-se que o próprio recorrente apresentou à autoridade tributária laudo de avaliação, que foi utilizado para basear a operação de venda do imóvel para BTG Pactual. Trata-se, portanto, de prova técnica e produzida pelo próprio contribuinte.

Referido laudo aponta valor de benfeitorias diverso e assaz inferior ao valor que fora indicado na Declaração de IRPF de 2013. Enquanto, na declaração, foi registrado montante de R\$ 87.114.346,46 a título de benfeitorias, o laudo avaliou as mesmas benfeitorias em R\$ 18.230.770,27.

Não bastasse, documentos apreendidos no curso da Operação Lava-Jato revelaram que foram elaboradas simulações referentes àquela operação de compra e venda, a corroborar a inexatidão das informações prestadas em declaração. In verbis:

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. 793/802) 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:

(...)”

Ante todo o exposto, resta clara a correção do procedimento adotado pela autoridade fiscal que (i) apurou o valor de venda da operação de acordo com documentos que refletiam o verdadeiro valor do negócio jurídico em consonância com a legislação de regência, uma vez verificado que as DIATs apresentadas padeciam de inexatidões e (ii) desconsiderou o valor das benfeitorias na determinação dos custos de aquisição, uma vez que tais valores não foram comprovados, existindo, ademais, indícios no sentido de que foram artificialmente aumentados para obter uma diminuição do ganho de capital.

Merece destaque a análise pormenorizada empreendida pela DRJ acerca dos custos das benfeitorias alegados pelo interessado:

“Por todo o exposto, diferentemente da pretensão do contribuinte, não se equivocou a autoridade lançadora ao apurar o valor total de venda do imóvel para fins de apuração do ganho de capital como sendo R\$ 200.000.000,00, aí contido o VTN e o valor de venda das benfeitorias.

Relativamente ao **custo de aquisição do imóvel**, examinando os demonstrativos elaborados pela autoridade lançadora (fls. 1.227, 1.228 e 1.243), os documentos que constam dos autos (em especial as escrituras de fls. 715 a 750), considerando que **o interessado não comprovou gastos com benfeitorias**, constata-se que o valor apurado no procedimento de ofício, R\$ 31.603.244,80, encontra-se em conformidade com a legislação de regência anteriormente citada, não merecendo reparos.

Note-se que os valores indicados nos demonstrativos de fls. 1.227 e 1.228 na coluna “valor compra/ benfeitorias” (R\$ 203.967,20 e R\$ 330.000,00) **não podem integrar o custo de aquisição do imóvel pois: no primeiro valor (indicado para as glebas A, matr. 7621 e B, matr. 7622, somente desembolsado uma vez, conforme escritura de compra e venda de fls. 715 a 723), estão contidas parcelas referentes a equipamentos, implementos agrícolas e instalações, porém sem especificação do valor das instalações (essas, em tese, passíveis de integrar o custo de aquisição das benfeitorias, fl. 720); o segundo valor (fls. 745 a 750), refere-se ao montante do direito do usufruto, que não se confunde com gastos com benfeitorias (fl. 747).**

Frise-se que para todas as demais áreas, inclusive aquelas adquiridas em 1998 da Fazenda Bodoquena (fls. 733 a 750), nos valores de compra apurados pela autoridade lançadora sob a rubrica VTN, indicados nos demonstrativos de fls. 1.227 e 1.228, já foram computados os valores de benfeitorias anteriores acaso existentes.

Quanto aos valores de VTN informados em DIAT pelo usufrutuário no período de 1999 a 2002, sintetizados pelo contribuinte à fl. 1.297 e transcritos na Tabela 5 (R\$ 1.783.640,45; R\$ 2.326.066,00; R\$ 2.922.731,00; R\$ 5.956.008,00, respectivamente), todos são notoriamente inferiores aos apurados pela autoridade lançadora para os mesmos períodos, pois somente as aquisições ocorridas em 1998 totalizam R\$ 7.460.000,00 (fl. 1.243) e, em 2002, por ocasião da entrega da declaração de ITR, as aquisições totalizaram R\$ 31.603.244,80.

Ora, o art. 14 da Lei 9.393/19967, ao qual remete o art. 136 do RIR/1999, anteriormente transcrito, autoriza o levantamento de ofício do VTN nos casos em que se constate a apresentação de informações inexatas.

Portanto, no contexto dos autos, correta a apuração do custo de aquisição a partir **dos valores extraídos das escrituras de compra fornecidas pelo titular do 7º Tabelionato de Notas de Campo Grande (fls. 715 a 750).**

Já no tocante aos valores das benfeitorias declarados pelo usufrutuário, estes são inócuos para os autos em apreço, uma vez que, como exposto acima, os gastos porventura arcados pelo interessado não foram comprovados e também não houve a escrituração oportuna e hábil, pelo interessado, dos eventuais gastos como despesas de custeio.”

Por todo o exposto, deve ser mantido o lançamento sobre o ganho de capital na venda de imóvel rural em sua integralidade.

Ante o exposto, tendo em vista que o recorrente repete, em grande parte, os argumentos de defesa tecidos em sua impugnação, não apresentado fato novo relevante, ou qualquer elemento novo de prova, ainda que documental, capaz de modificar o entendimento exarado pelo acórdão recorrido, entendo que não há retoques a serem feitos na apuração do ganho de capital levada a termo pela Autoridade Fiscal, devendo-se manter integralmente a decisão recorrida.

4. Multa Qualificada.

4.1. Multa Qualificada na omissão/apuração incorreta de ganho de capital obtido na alienação de bens e direitos adquiridos em reais.

Quanto à qualificação da multa de ofício, a autoridade lançadora destacou que o contribuinte havia majorado o custo “VTN” em mais de 130%, mediante duplicação (R\$ 4.972.212,00) e triplicação (R\$ 14.025.000,00 e R\$ 3.826.032,80) de valores de aquisição de parcelas da gleba total vendida à BTG Pactual.

Asseverou, ainda, que tais procedimentos não teriam decorrido de mero erro, pois o interessado foi intimado a elucidar os fatos e, no momento em que poderia ter se pronunciado, admitindo o equívoco e corrigindo a irregularidade, deixou de se manifestar.

Destacou, ainda, a declaração de valor de benfeitorias a maior e *irreal*, bem como as simulações de cálculo do Ganho de Capital relativo à venda da Fazenda Cristo Redentor, acima relatadas.

A decisão recorrida entendeu que, no caso dos autos, estaria configurada a hipótese prevista na Lei 9.430/1996, art. 44, inciso II, motivo pelo qual, manteve a multa de ofício qualificada para a infração omissão/apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de bens.

Em relação à infração em epígrafe, entendo que não assiste razão ao recorrente, devendo ser mantida a multa de ofício qualificada.

Pois bem. Para a exasperação da multa de ofício é necessária a existência do elemento subjetivo do dolo e a demonstração de emprego de conduta tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Os fatos narrados na acusação fiscal, a meu ver, são motivos suficientes a justificar a exasperação da multa, devendo, portanto, ser mantida no percentual de 150%. Cabe destacar os seguintes excertos:

[...] V – DA MULTA DUPLICADA (QUALIFICADA).

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 Nº 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 Nº 1972/15), em que verifica-se nitidamente que houve uma simulação de cálculo do Ganho de Capital relativo a venda da FAZENDA CRISTO REDENTOR para a empresa BTG Pactual;

Tendo em vista estas considerações, podemos concluir claramente 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.

A meu ver, resta comprovada a articulação ardilosa do Recorrente para não oferecer corretamente à tributação valores oriundos do ganho de capital relativo à venda da Fazenda Cristo Redentor, tendo majorado, indevidamente, o custo “VTN” em mais de 130%, mediante duplicação (R\$ 4.972.212,00) e triplicação (R\$ 14.025.000,00 e R\$ 3.826.032,80) de valores, bem como declarado valor de benfeitorias a maior e que fogem da realidade.

Assim, é legítima a aplicação da multa qualificada de 150% no caso em apreço, prevista no art. 44, I, § 1º, da Lei 9.430/1996, c/c com os arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964, que assim dispõem:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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; [...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado 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.

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Deste modo, as condutas praticadas pelo Recorrente se enquadram perfeitamente nas hipóteses apresentadas acima, mormente pela existência do dolo e fraude, sendo correta a imposição da multa qualificada, em relação à acusação fiscal em epígrafe.

Apenas cabe ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da Multa Qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

4.2. Multa Qualificada relativamente às omissões de receitas da atividade rural.

Já no tocante à qualificação da multa relativamente às omissões de receitas da atividade rural, a autoridade lançadora assim se manifestou (fl. 1.260, grifo do original):

Considerando ainda que o contribuinte, com o intuito de pagar menos imposto, em tese, agiu dolosamente quando, **reiteradamente**, em 8 (oito) meses do ano-calendário de 2011 e em 6 (seis) meses do ano-calendário de 2012 Omitiu Receita da Atividade Rural nos montantes de R\$.7.802.002,02 e R\$.2.521.691,45 respectivamente; [...]

Em relação à infração omissão de rendimentos da atividade rural, a decisão recorrida entendeu que estaria caracterizada a condição prevista no art. 71 da Lei 4.502/1964 e, portanto, presentes os fundamentos da qualificação da multa de ofício, considerando que o contribuinte agiu dolosamente quando, **reiteradamente**, em 8 (oito) meses do ano-calendário de 2011 e em 6 (seis) meses do ano-calendário de 2012, omitiu Receita da Atividade Rural nos montantes de R\$.7.802.002,02 e R\$.2.521.691,45 respectivamente.

Aqui entendo que assiste razão ao recorrente, ao pleitear o afastamento da multa de ofício qualificada imposta, **relativamente às omissões de receitas da atividade rural**.

A começar, cabe pontuar que a ausência de declaração precisa ou a omissão de informações não justificam, por si só, a qualificação da multa de ofício. É necessário comprovar a presença de intenção dolosa, com o intuito de sonegar ou fraudar. A sonegação ou fraude não depende da quantidade de vezes em que ocorrem, pois a repetição da conduta do contribuinte não altera sua natureza.

Embora a conduta repetitiva possa ser um indício de irregularidade, sugerindo a necessidade de uma investigação mais aprofundada, a repetição dentro de um mesmo

procedimento fiscal não pode ser considerada como um fato isolado para justificar a qualificação da multa de ofício. É necessário que haja outros elementos relacionados às circunstâncias agravantes do comportamento do contribuinte que comprovem a ocorrência de sonegação ou fraude.

No caso em questão, a fiscalização alega a omissão reiterada com o objetivo de pagar um valor ínfimo de imposto de renda no ano-calendário, porém suas afirmações não estão apoiadas em indícios fortes que demonstrem a intenção clara do contribuinte de praticar sonegação fiscal.

É verdade que a frequência das omissões pode indicar que elas não têm origem apenas em falhas de controle. No entanto, como mencionado anteriormente, a fiscalização adotou um critério único de que o contribuinte agiu intencionalmente, com a intenção de ocultar do Fisco as receitas a fim de pagar menos imposto de renda, desconsiderando qualquer possibilidade de erros no universo de valores.

Não discordo que os fatos narrados pela autoridade fiscal podem apontar indícios da ocorrência de sonegação tributária e, dessa maneira, suficientes para confecção de representação fiscal para fins penais dirigida ao Ministério Público Federal. Na esfera penal, a sociedade tem o direito de ver devidamente investigadas possíveis condutas criminosas, cujo processo judicial permitirá demonstrar, com os meios disponíveis, a verdade dos fatos.

Por outro lado, no caso de imposição da multa, além da descrição dos fatos ocorridos, as provas essenciais e contundentes que justifiquem a duplicação do percentual da penalidade devem ser apresentadas pelo agente fiscal, normalmente no momento da formalização do auto de infração, deixando pouca margem para dúvidas, considerando as limitações para produção de provas durante o processo administrativo tributário.

Em resumo, portanto, considero que a linguagem utilizada pela fiscalização, com base nas evidências apresentadas, não é convincente o suficiente para comprovar a consciência e a intenção do contribuinte em ocultar ou atrasar o conhecimento da autoridade fazendária sobre a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a fim de reduzir o valor do imposto a ser pago, mesmo levando em consideração a repetição da omissão de receitas nas declarações de rendimentos dos respectivos anos.

Não estando convencido da existência do dolo do contribuinte objetivando a supressão do tributo, o afastamento da aplicação da multa de ofício qualificada é medida que se impõe, reduzindo ao patamar básico de 75%.

5. Pedido de redução da Multa de Ofício ao patamar de 20% e confiscatoriedade da multa aplicada.

Por fim, sobre o pedido de redução da multa de ofício aplicada, entendo que o pleito não merece acolhimento, sobretudo por não encontrar amparo legal.

Cabe esclarecer que a responsabilidade por infrações à legislação tributária, via de regra, independe da intenção do agente ou do responsável e tampouco da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato comissivo ou omissivo praticado, a teor do preceito contido no art. 136 da Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN).

Ademais, falece competência legal à autoridade julgadora de instância administrativa para se manifestar acerca da legalidade das normas legais regularmente editadas segundo o processo legislativo estabelecido, tarefa essa reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário, podendo apenas reconhecer inconstitucionalidades já declaradas pelo Supremo Tribunal Federal, e nos estritos termos do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997 (Súmula CARF nº 2).

Dessa forma, sem razão ao recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para rejeitar as preliminares e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de: (i) afastar a qualificadora da multa de ofício, reduzindo-a para 75%, **relativamente às omissões de receitas da atividade rural**; (ii) reduzir a multa de ofício aplicada, **na omissão/apuração incorreta de ganho de capital obtido na alienação de bens e direitos adquiridos em reais**, ao patamar de 100%, em razão da superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da Multa Qualificada, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

É como voto.