



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.720365/2023-40
ACÓRDÃO	1301-007.863 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA RIO GRANDE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 30/06/2018, 31/03/2019

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. VALOR DE ALIENAÇÃO.

Para fins de apuração de ganho de capital em relação à alienação de imóvel rural, deverão ser computados os valores constantes em DIAT, conforme a regra específica da Lei nº 9.373, de 1996. Caso a alienação ocorra em momento anterior ao período de apresentação do DIAT, deverá ser adotado como valor de venda o efetivo da respectiva operação.

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. VALOR CONTÁBIL. DEFINIÇÃO.

Para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido o ganho de capital correspondente à alienação de bens do ativo permanente/não circulante equivale à diferença entre o valor da alienação e o valor contábil do bem, sendo esse determinado deduzindo-se as quotas de depreciação, amortização ou exaustão acumulada (arts. 521, § 1º, e 418, § 1º, do RIR/99).

OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO. LIMITE DE RECEITA.

São obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real as pessoas jurídicas cuja receita total no ano-calendário anterior tenha excedido o limite de R\$78.000.000,00. Considera-se receita total o somatório: i) da receita bruta mensal; ii) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas em bolsa de valores, de mercadorias e futuros e em mercado de balcão organizado; iii) dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável; iv) das demais receitas e ganhos de capital; v) das parcelas de receitas auferidas nas exportações às pessoas vinculadas ou aos países com tributação favorecida que excederem o valor já apropriado na escrituração da empresa, na forma prevista na Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 2012; e vi) dos juros

sobre o capital próprio que não tenham sido contabilizados como receita, conforme disposto no parágrafo único do art. 76 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

ARBITRAMENTO. OPÇÃO INDEVIDA PELO LUCRO PRESUMIDO.

O imposto sobre a renda será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido.

JUROS MORATÓRIOS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula Carf nº 108).

CSLL. LANÇAMENTO REFLEXO. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em negar provimento ao recurso, (i) por unanimidade de votos, para manter a infração relativa ao arbitramento; e (ii) por maioria de votos, (ii.1) quanto à infração relacionada ao ganho de capital, vencidos os Conselheiros Eduardo Monteiro Cardoso e Eduarda Lacerda Kanieski, que lhe davam provimento no ponto, e (ii.2) quanto aos encargos de depreciação na apuração do ganho de capital, vencido o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza (Relator), que lhe dava provimento no ponto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Iágaro Jung Martins. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os Conselheiros Iágaro Jung Martins e Eduarda Lacerda Kanieski.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

IAGARO JUNG MARTINS – Redator designado

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista (substituto[a] integral), Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº 108-043.200, proferido pela 10ª Turma da DRJ/08 que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito:

1. DA AUTUAÇÃO

Este processo trata de autos de infração lavrados para a constituição de créditos tributários de IRPJ e de CSLL do 2º trimestre de 2018 e do 1º trimestre de 2019.

No relatório fiscal, a fiscalização relata que a contribuinte tem como objeto social a criação de bovinos, de acordo com seus atos constitutivos. Acrescenta que, nos anos-calendário de 2018 e 2019, a contribuinte apurou seus resultados pelo lucro presumido e adotou o regime de competência, conforme se verifica nas DCTF e nas ECF.

A fiscalização informa que o foco do procedimento fiscal foi a verificação da regularidade da tributação sobre o ganho de capital na alienação de imóveis rurais. Acrescenta que as operações foram identificadas a partir de informações prestadas pelos órgãos de registro nas Declarações de Operações Imobiliárias – DOI e totalizaram R\$329.750.100,52 em 2018 e R\$16.958.762,00 em 2019 (fls. 50 e 51).

Relata que, nos registros P200 e P400 das ECF relativas aos anos-calendário de 2018 e 2019, a contribuinte informou apenas receitas de rendimentos de aplicações financeiras, sem nenhuma informação de receitas da atividade rural. Acrescenta que, em 2018, não foi informado resultado obtido com a venda de bens classificados no ativo não circulante imobilizado, informação que foi prestada em relação a 2019.

A fiscalização informa que intimou a contribuinte a apresentar a memória de cálculo da apuração do resultado da alienação dos imóveis rurais (terra nua e benfeitorias) e a esclarecer a razão do não recolhimento de IRPJ e de CSLL sobre o ganho de capital.

Relata que a contribuinte apresentou planilha de cálculo e esclareceu que não houve recolhimento de tributos em razão da ausência de ganho de capital nas operações.

A fiscalização constatou que a contribuinte atribuiu ao valor da terra nua – VTN do ano da alienação o mesmo VTN do ano de aquisição, resultando em ganho de capital igual a zero para todos os imóveis alienados. Destaca que a fiscalizada nada informou sobre eventual ganho de capital decorrente da alienação das benfeitorias.

A partir das informações prestadas pela fiscalizada, a fiscalização elaborou a planilha reproduzida a seguir, na qual calculou o VTN médio por hectare no ano da alienação.

Denominação	Matr.	NIRF	INCR	APURAÇÃO VTN DO ANO DA ALIENAÇÃO			
				Área (ha)	Ano	VTN (RS)	VTN/ha (RS)
FAZENDA LCD	20.261	0.233.619-7	911062031135-1	2.547,10	2.018	1.893.890,00	743,55
FAZENDA SÃO MIGUEL	16.383	0.728.109-9	950025115843-1	2.442,50	2.018	1.114.000,00	456,09
FAZENDA SÃO CARLOS	16.400	1.851.357-3	911062031135-1	4.088,40	2.018	8.860.000,00	2.167,11
FAZENDA ACAPU	17.187	2.388.206-9	950025115843-1	345,20	2.018	340.000,00	984,94
FAZENDA RAINHA DA PAZ	20.259	2.658.578-2	911062027154-6	2.005,60	2.018	1.866.272,00	930,53
FAZENDA SANTA CLARA	17.195	2.806.923-4	634018028703-2	2.260,20	2.018	1.055.000,00	466,77
FAZENDA BOM JARDIM GA	20.434	3.097.691-0	911062033391-6	689,30	2.018	88.863,97	128,92
FAZENDA SAGRADA FAMÍLIA P2	17.585	3.132.708-7	999997351059-2	72,20	2.018	31.025,42	429,71
FAZENDA INVEJADO BI, BI GA, BI GB (BP)	17.372 17.441 17.442	4.833.779-0	911062034460-8	3.642,29	2.018	3.181.237,52	873,42
FAZENDA IPUÃ	17.071	6.621.387-8	950025115843-1	2.414,20	2.018	2.380.000,00	985,83
FAZENDA IPYTA	17.069	6.621.405-0	950025115843-1	2.321,80	2.018	2.300.000,00	990,61
FAZENDA INVEJADO AREA IB	12.629	7.025.954-2	950114868426-1	42,60	2.018	76.718,51	1.800,90
FAZENDA INVEJADO AREA III, V, VII	12.624 12.626 12.628	7.025.956-9	911062034460-8	92,00	2.018	165.600,00	1.800,00
FAZENDA INVEJADO AREA IV, VI	12.625 12.627	7.025.959-3	911062034460-8	22,00	2.018	39.600,00	1.800,00
FAZENDA BOM PASTOR	20.576	7.184.352-3	950122644072-2	124,70	2.018	200.000,00	1.603,85
FAZENDA LAGEADO	19.361	7.730.569-8	950122644072-2	1.148,70	2.018	1.714.364,31	1.492,44
FAZENDA INVEJADO F	17.119	8.334.209-5	950181663387-9	4,70	2.018	3.486,87	741,89
FAZENDA INVEJADO AREA II	12.623	8.485.664-5	911062034460-8	9,00	2.018	16.161,50	1.795,72
FAZENDA PENA ROJA	19.340	8.676.848-4	999962187852-2	6.472,50	2.018	3.030.000,00	468,13
FAZENDA SOL NASCENTE (BP)	17.060	9.133.511-6	951048042633-0	553,30	2.018	483.264,21	873,42
FAZENDA INVEJADO BII GB II (BP)	20.437	9.133.557-4	951048042323-3	2.668,80	2.018	2.330.987,73	873,42
VTN MÉDIO DA ALIENAÇÃO APURADO PELA FISCALIZADA - AC 2018				33.967,09		31.170.472,04	917,67
FAZENDA RANCHO ALEGRE E SANTA FÉ	17.703	4.971.421-0	911062002860-9	1.748,70	2.019	1.310.000,00	749,13

A fiscalização destaca os artigos 8º, 14 e 19 da Lei nº 9.393/96:

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. 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.

(...)

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.

Alega a fiscalização que, de acordo com o art. 8º, §§1º e 2º, da Lei nº 9.393/96, o contribuinte do ITR deve entregar anualmente o Documento de Informação e Apuração do ITR – DIAT, com o Valor da Terra Nua – VTN de cada imóvel rural, o qual deve refletir o preço de mercado das terras do ano da declaração e será considerado sua autoavaliação do valor de mercado da terra nua.

Acrescenta que a falta de entrega do DIAT ou sua apresentação com valores subavaliados ou com informações inexatas, incorretas ou fraudulentas implica a apuração do VTN com base no Sistema de Preços de Terras – SIPT, instituído pela RFB em cumprimento ao disposto no art. 14 da Lei nº 9.393/96. Acrescenta que, de acordo com o art. 1º, §1º, da Instrução Normativa RFB nº 1.877/2019, “... considera-se VTN o preço de mercado do imóvel, entendido como o valor do solo com sua superfície e respectiva mata, floresta e pastagem nativa ou qualquer outra forma de vegetação natural, excluídos os valores de mercado relativos a construções, instalações e benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas”.

A fiscalização destaca a grande variação nos VTN de alienação atribuídos aos imóveis, de R\$128,98/hectare a R\$2.167,11/hectare, embora todos eles estivessem localizados no mesmo município de Ribas do Rio Pardo. Acrescenta que o VTN médio por hectare resultou em R\$917,67 em 2018 e R\$949,13 em 2019.

Alega que, no SIPT, o VTN considerado para terras com aptidão agrícola voltada para silvicultura ou pastagem natural localizadas nesse município em 2018 e 2019 era de R\$3.552,95 por hectare, valor muito superior à média dos valores declarados pela fiscalizada. Ressalta que o VTN médio considerado em 2018 (R\$917,67) equivale a 25,82% do VTN constante do SIPT e o menor VTN declarado pela contribuinte (R\$128,92) equivale a apenas 3,62% do VTN constante do SIPT.

A fiscalização alega que, assim, resta evidenciada a subavaliação do VTN considerado pela fiscalizada na apuração do ganho de capital na alienação dos imóveis rurais.

Ressalta que todos os VTN de alienação considerados pela contribuinte na apuração do ganho de capital não foram declarados por ela, pois as alienações ocorreram em abril e junho de 2018 e fevereiro de 2019, antes do prazo estipulado para a entrega do DIAT. Assim, a entrega dos DIAT foi feita pela adquirente dos imóveis: Rio Verde Participações e Propriedades Rurais S/A, CNPJ 29.315.065/0001-08.

Alega a fiscalização que as normas relativas ao IRPJ não permitem a utilização de declarações prestadas por terceiro (adquirente dos imóveis) para apuração do ganho de capital auferido pela alienante, pois não constituem autoavaliação do preço de mercado conforme previsto no art. 19 da Lei nº 9.393/96. Acrescenta que não se pode dispensar o acréscimo patrimonial oriundo da alienação de benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens cultivadas e melhoradas ou florestas plantadas.

Assim, sustenta que a apuração do ganho de capital deve se submeter às regras gerais de determinação do acréscimo patrimonial aplicáveis às pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido.

A fiscalização alega que, no regime do lucro presumido, o resultado positivo da alienação de bens do ativo não circulante imobilizado é tratado como ganho de capital, que corresponde à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil do bem alienado, devendo tal resultado positivo ser adicionado à base de cálculo do lucro presumido para efeito de aplicação das alíquotas do IRPJ e da CSLL (art. 521, §1º, do RIR/991 e art. 595, §1º, do RIR/20182). Acrescenta que o valor contábil do bem alienado é definido como sendo aquele registrado na escrituração, diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada e das perdas estimadas no valor dos ativos (art. 215, §14, c/c art. 200 da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017).

Sustenta que tanto a terra nua quanto as benfeitorias adquiridas são classificadas no ativo não circulante imobilizado. Alega que, na alienação de tais bens, a receita deve ser escriturada no grupo de contas de resultado denominado “outras receitas e outras despesas” (receitas e despesas não operacionais), sendo que eventual resultado positivo apurado pelo confronto dessas receitas com os respectivos custos/despesas deve ser somado ao lucro presumido para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A fiscalização sustenta que a contribuinte observou, geralmente, o referido critério de classificação contábil nas aquisições e alienações de bens do ativo imobilizado – debitando conta do ativo não circulante imobilizado nas aquisições e creditando conta de receitas nas alienações.

Abaixo, estão discriminadas as receitas de alienação de imóveis contabilizadas a crédito na conta 4201020009 – Alienação de Terras (dados extraídos da ECF):

Lançamentos contábeis de alienações de imóveis - 2018 - 2019

Dia	Código da Conta	Descrição da Conta	Histórico do Lançamento	Nº da Linha	Valor Crédito
05/04/2018	4201020009	ALIENAÇÃO DE TERRAS	VENDA FAZ PENA ROJA LIVRO 109 FLS 55/66 P/ RIO VERDE PARTICIPAÇÕES P/ 06/04/2020	3.826	62.713.699,89
06/06/2018	4201020009	ALIENAÇÃO DE TERRAS	VENDA FAZ INVEJADO F 4,76 HA P/ RIO VERDE PARTICIPAÇÕES	5.668	258.862,51
05/04/2018	4201020009	ALIENAÇÃO DE TERRAS	VENDA FAZ BOM PASTOR LIVRO 109 FLS 55/66 P/ RIO VERDE PARTICIPAÇÕES P/ 06/04/2019	3.842	1.209.421,35
05/04/2018	4201020009	ALIENAÇÃO DE TERRAS	VENDA FAZ INVEJADO IB LIVRO 109 FLS 85/9 1 P/ RIO VERDE PARTICIPAÇÕES	3.762	414.099,04
05/04/2018	4201020009	ALIENAÇÃO DE TERRAS	VENDA FAZ BOM JARDIM LIVRO 109 FLS 100/1 06 P/ RIO VERDE PARTICIPAÇÕES	3.758	6.685.226,59
05/04/2018	4201020009	ALIENAÇÃO DE TERRAS	VENDA FAZ SAO CARLOS ESCRITURA LIVRO 109 FLS 20/31 P/ RIO VERDE PARTICIPAÇÕES	3.754	39.649.546,95
19/06/2018	4201020009	ALIENAÇÃO DE TERRAS	VENDA FAZENDA LCD 2574,19 HA P/ RIO VERDE PARTICIPAÇÕES P/ 06/04/2019	5.826	24.964.159,60
05/04/2018	4201020009	ALIENAÇÃO DE TERRAS	VENDA FAZ LAGEADO LIVRO 109 FLS 48/54 P/ RIO VERDE PARTICIPAÇÕES P/ 06/04/2019	3.810	11.140.428,00
06/04/2018	4201020009	ALIENAÇÃO DE TERRAS	VENDA FAZ ACAPU LIVRO 109 FLS 126/132 P/ RIO VERDE PARTICIPAÇÕES P/ 06/04/2019	4.307	3.348.092,59
05/04/2018	4201020009	ALIENAÇÃO DE TERRAS	VENDA FAZ SANTA CLARA LIVRO 109 FLS 67/72 P/ RIO VERDE PARTICIPAÇÕES	3.859	21.828.935,26
06/04/2018	4201020009	ALIENAÇÃO DE TERRAS	VENDA FAZ IPUA LIVRO 109 FLS 126/32 P/ RIO VERDE PARTICIPAÇÕES P/ 05/10/2018	4.323	23.412.694,38
05/04/2018	4201020009	ALIENAÇÃO DE TERRAS	VENDA FAZ IPYTA LIVRO 109 FLS 67/72 P/ RIO VERDE PARTICIPAÇÕES	3.794	22.517.096,10
05/04/2018	4201020009	ALIENAÇÃO DE TERRAS	VENDA AREA REMANESCENTE DO DISTRATO FAZ BOI PRETO P/ RIO VERDE PARTICIPAÇÕES	3.764	66.576.264,47
05/04/2018	4201020009	ALIENAÇÃO DE TERRAS	VENDA FAZ SAGRADA FAMÍLIA LIVRO 109 FLS 100/106 P/ RIO VERDE PARTICIPAÇÕES	3.756	700.477,14
05/04/2018	4201020009	ALIENAÇÃO DE TERRAS	VENDA FAZ INVEJADO AREAS I/VII LIVRO 109 FLS 85/91 P/ RIO VERDE PARTICIPAÇÕES	3.760	1.192.838,40
19/06/2018	4201020009	ALIENAÇÃO DE TERRAS	VENDA FAZ RAINHA DA PAZ 2005,61 HA P/ RIO VERDE PARTICIPAÇÕES L 100 FLS 165/176 P/ 06/04/2019	5.824	19.450.241,74
06/04/2018	4201020009	ALIENAÇÃO DE TERRAS	VENDA FAZENDA SAO MIGUEL (LEOPOLDINA) P/ RIO VERDE PARTICIPAÇÕES	4.342	23.688.016,91
TOTAL 2º TRIMESTRE 2018					329.750.100,92
08/02/2019	4201020009	ALIENAÇÃO DE TERRAS	ALIENAÇÃO FAZ RANCHO ALEGRE/STA FE CONF ESCRITURA 4 SERVIÇO TRES LAGOAS LIVRO 115 FLS 12/18 PI RIO VERDE PARTICIPAÇÕES	2.481	16.958.762,00
TOTAL 1º TRIMESTRE 2019					16.958.762,00

A fiscalização destaca que os valores contabilizados a crédito na conta 4201020009 – Alienação de Terras se referem a receitas decorrentes de alienação da terra nua e das respectivas benfeitorias.

Relata que, na conta de resultado 4202020008 – Custo de Alienação / Baixa de Terras (conta redutora de receitas de alienação de terras), foram realizados lançamentos para apuração do custo contábil dos bens alienados. Informa que, nessa conta foram: i) debitados os valores contábeis dos bens alienados, os quais foram baixados, em contrapartida, mediante lançamentos a crédito nas contas do ativo não circulante imobilizado 1203020001 – Terras e 1203020003 – Terras Benfeitorias; e ii) creditados os valores relativos à depreciação acumulada das benfeitorias alienadas, debitando-se, em contrapartida, a conta redutora do imobilizado 1203060015 – Deprec Benfeitorias.

A fiscalização informa que, em 2018, dois lançamentos na conta 4202020008 – Custo de Alienação / Baixa de Terras fugiram do padrão descrito anteriormente: i) o lançamento, como custo das vendas, de parte do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI incidente nas alienações; e ii) o lançamento do distrato parcial da aquisição da Fazenda Boi Preto, com devolução de parte de sua área ao proprietário anterior.

Relata que, no primeiro caso, parte do ITBI incidente na transmissão da propriedade dos bens alienados, no total de R\$1.425.384,48, de responsabilidade do adquirente, foi lançado a débito na conta 4202020008 – Custo de Alienação / Baixa de Terras e a crédito na conta do ativo circulante 1102010001 – Clientes Nacionais a Receber, conforme discriminação desses lançamentos constante dos autos sob o título ECD 2018 – Custo Contábil – ITBI da alienação. Alega que o ITBI incidente na operação de alienação não pode ser considerado pelo alienante como custo de aquisição dos próprios bens alienados.

Em relação à Fazenda Boi Preto, a fiscalização relata que a fiscalizada esclareceu, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 8, que devolveu parte da área adquirida ao proprietário anterior, conforme termo de distrato homologado judicialmente. Acrescentou que o custo de aquisição foi de R\$52.000.000,00 e que o valor atualizado monetariamente foi de R\$57.463.959,29, tendo sido a operação contabilizada a débito na conta do passivo exigível a longo prazo 2201090007 – Outras provisões a pagar e a crédito na conta de resultado redutora de receitas 4202020008 – Custo de alienação / baixa de terras.

A fiscalização alega que o distrato parcial da aquisição do referido imóvel rural e a devolução ao proprietário anterior caracterizam, para fins tributários, nova alienação sujeita à incidência do IRPJ e da CSLL sobre eventual ganho de capital apurado. Sustenta que o lançamento a crédito em conta de custos, em vez de crédito em conta de receita, inviabilizou a correta evidenciação contábil da operação e distorceu a quantificação correta da receita total, que restou subavaliada. Alega que o valor do distrato creditado na conta de resultado 4202020008 – Custo de alienação / baixa de terras teve o efeito de reduzir o custo

apurado dos bens alienados no mesmo montante da receita de alienação não contabilizada (decorrente do distrato), evitando a distorção no resultado da apuração do ganho de capital.

A fiscalização informa que juntou aos autos as planilhas de fls. 52 a 67 com a discriminação dos lançamentos contábeis relativos à alienação de imóveis, elaboradas com os dados obtidos da ECD.

Alega que, a partir dos dados contábeis analisados, apurou o seguinte ganho de capital obtido na alienação de bens do ativo não circulante imobilizado (terra nua e benfeitorias) no 2º trimestre de 2018 e no 1º trimestre de 2019:

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – AC-2018

Discriminação	Cód. Conta Contábil (*)	D/C	Período Apuração	Valor (R\$)
a) ALIENAÇÃO DE TERRA NUA E BENFEITORIAS	4201020009	C	2º Tri/2018	329.750.100,92
b) Custo da terra nua	4202020008	D	2º Tri/2018	101.215.991,77
c) Custo das benfeitorias	4202020008	D	2º Tri/2018	82.551.388,60
d) Custo - Subtotal lançamentos a débito (b+c)	4202020008	D	2º Tri/2018	183.767.380,37
e) Depreciação benfeitorias	4202020008	C	2º Tri/2018	9.650.915,30
f) Distrato Faz. Boi Preto, terra nua e benfeitorias	4202020008	C	2º Tri/2018	57.463.959,29
g) Custo - Subtotal lançamentos a crédito (e+f)	4202020008	C	2º Tri/2018	67.114.874,59

h) Glosa ITBI da alienação	4202020008	C	2º Tri/2018	1.425.384,18
i) CUSTO TOTAL AJUSTADO (d-g-h)	4202020008	D	2º Tri/2018	115.227.121,60
RESULTADO NÃO OPERACIONAL POSITIVO - GCAP (a-i)		C	2º Tri/2018	214.522.979,32

(*) 4201020009 – ALIENAÇÃO DE TERRAS
4202020008 – CUSTO DE ALIENAÇÃO / BAIXA DE TERRAS

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – AC-2019

Discriminação	Cód. Conta Contábil	D/C	Período Apuração	Valor (R\$)
a) ALIENAÇÃO DE TERRA NUA E BENFEITORIAS	4201020009	C	1º Tri/2019	16.958.762,00
b) Custo da terra nua	4202020008	D	1º Tri/2019	10.700.000,00
RESULTADO NÃO OPERACIONAL POSITIVO - GCAP (a-b)		C	1º Tri/2019	6.258.762,00

A fiscalização ressalta que, no ano-calendário de 2018, a contribuinte contabilizou receita total (receitas operacionais e outros resultados não operacionais) no montante de R\$330.745.117,59, sendo esse montante composto, em sua maior parte, por receitas decorrentes da alienação de ativo imobilizado (receitas não operacionais).

Alega que o art. 59, I, da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017 determina que “são obrigadas ao regime de tributação do IRPJ com base no lucro real as pessoas jurídicas cuja receita total no ano-calendário anterior tenha excedido o limite de R\$78.000.000,00”, considerando-se na receita total, dentre outras parcelas, a receita bruta, os rendimentos de aplicações financeiras e as demais receitas e ganhos de capital (art. 59, §1º, da IN).

A fiscalização informa que intimou e reintimou a contribuinte a entregar a ECF retificadora para o ano-calendário de 2019 com a tributação pelo lucro real, visto que não poderia ter optado pelo lucro presumido (artigos 257, I, e 587, §3º, do RIR/2018).

Relata que, em resposta à reintimação, a contribuinte reiterou seu entendimento de que a opção pelo lucro presumido era permitida, pois o ganho de capital estaria submetido a regra específica de tributação, não integrando o conceito de receita bruta definido no art. 208 do RIR/2018.

A fiscalização ressalta que a receita não operacional referente à alienação de ativo imobilizado integra a receita total para fins de apuração do limite para opção pelo lucro presumido, conforme previsto no art. 59 da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017.

Em face da negativa de apresentação de ECF pelo lucro real no ano-calendário de 2019, a fiscalização alega que a autuação deve ser feita com base no lucro arbitrado, conforme previsto no art. 603, V, do RIR/2018. Acrescenta que a base de cálculo do lucro arbitrado deve ser o ganho de capital não declarado somado aos rendimentos de aplicações financeiras declarados (Registro P200 da ECF), conforme tabela abaixo:

Período de Apuração	Discriminação	Valor
1º Trimestre 2019	Ganho de Capital	6.258.762,00
	Rendimentos de aplicações financeiras	221.265,29
	Base de cálculo do lucro arbitrado	6.480.027,29

Em relação ao 1º trimestre de 2019, informa que também foram considerados, como deduções dos valores apurados nos respectivos autos de infração, o valor da CSLL declarada na DCTF (R\$19.913,88) e do IRRF sobre aplicações financeiras (R\$61.478,11).

A fiscalização alega que, sobre os tributos lançados de ofício, deve ser aplicada a multa de ofício no percentual de 75%, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Ante o exposto, foram lavrados autos de infração para a constituição dos créditos tributários a seguir discriminados.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
IMPOSTO	Cód. Receita Darf 2917	Valor 55.183.273,52
JUROS DE MORA (Calculados até 06/2023)		Valor 18.360.107,53
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 41.387.455,13
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 114.930.836,18
Valor por Extenso CENTO E QUATORZE MILHÕES, NOVECENTOS E TRINTA MIL, OITOCENTOS E TRINTA E SEIS REAIS E DEZOITO CENTAVOS		
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf 2973	Valor 19.870.356,70
JUROS DE MORA (Calculados até 06/2023)		Valor 6.610.900,51
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 14.902.767,51
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 41.384.024,72
Valor por Extenso QUARENTA E UM MILHÕES, TREZENTOS E OITENTA E QUATRO MIL, VINTE E QUATRO REAIS E SETENTA E DOIS CENTAVOS		

2. DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos autos de infração em 12/06/2023, a interessada apresentou impugnação em 10/07/2023.

Inicialmente, ressalta a tempestividade do recurso e alega que os autos de infração devem ser cancelados, em face dos princípios da verdade material e da legalidade.

2.1. Da inexistência de subavaliação do VTN dos imóveis rurais alienados

A impugnante relata que os imóveis alienados estão localizados no município de Ribas do Rio Pardo, no Mato Grosso do Sul, um dos municípios de maior extensão territorial no País, com 17.505,200 km².

Alega que, em uma área tão extensa, há terras férteis para o cultivo de soja e milho e outras menos férteis, com baixa aptidão agro econômica, além de áreas arenosas, em processo de desertificação.

Sustenta que o VTN médio constante do Sistema de Preços de Terras (SIPT) leva em conta a média dos VTN dos imóveis rurais que se encontram em seu território. Assim, em muitos casos, o VTN efetivo de um imóvel rural está abaixo do VTN médio.

Alega que os imóveis rurais, quando adquiridos, eram de baixíssima aptidão agro econômica e antropizadas, praticamente sem valor econômico. Acrescenta que essas áreas foram recuperadas ao longo dos anos através de reflorestamento.

A defesa contesta o critério adotado pela fiscalização de simplesmente comparar o VTN dos diversos imóveis alienados pela contribuinte. Alega que a constatação de eventual subavaliação deveria ter seguido o critério previsto no art. 14, caput e §1º, da Lei nº 9.393/96, que determina a utilização do preço de terras constante do SIPT. Assim, conclui que não há fundamento legal para o critério adotado pela fiscalização de considerar o conjunto de todos os imóveis alienados para apurar o suposto ganho de capital.

Alega que, no âmbito de fiscalizações referentes ao ITR, constitui prática reiterada dos auditores fiscais informar, no início da fiscalização, o VTN por hectare constante do SIPT, o que dá ao contribuinte a oportunidade de questionar esse VTN mediante a apresentação de laudo técnico elaborado por profissional competente conforme NBR 14.653. Sustenta que, no caso em análise, essa prática não foi observada, tendo tomado conhecimento da discordância do Fisco apenas com a ciência dos autos de infração.

A impugnante alega que sempre entregou as declarações referentes ao ITR e que nunca houve lançamento de ofício em relação a esse imposto.

Sustenta que, em abril de 2018, foi fiscalizada em relação ao ITR do exercício de 2014, ocasião em que prestou esclarecimentos e entregou laudos de avaliação do VTN declarado, os quais foram acatados pela autoridade fiscal, não tendo sido efetuado nenhum lançamento de ofício referente ao ITR. Acrescenta que se trata de imóveis objetos dos autos de infração ora contestados.

A impugnante informa que juntou à impugnação as DITR, laudos de avaliação de VTN e Certidões Negativas de Débitos de ITR.

Alega que o VTN sempre foi declarado em DITR, permanecendo o mesmo desde a aquisição dos imóveis rurais.

Sustenta que a fiscalização adotou procedimento sem base legal, efetuando o lançamento referente ao ganho de capital considerando os valores de aquisição e de venda constantes das escrituras, o que implicou supervalorização do VTN, comparado não apenas com o VTN declarado em DITR mas também com a média de VTN informada pelo município.

A impugnante também alega ser equivocada a inclusão, como receita, do ITBI referente à venda dos imóveis no demonstrativo de apuração do ganho de capital elaborado pela fiscalização.

Ante o exposto, a impugnante alega que devem ser cancelados os autos de infração, visto que restou demonstrado o equívoco na presunção de subavaliação do VTN bem como na própria metodologia adotada pela fiscalização.

2.2. Da regra específica de tributação prevista na Lei nº 9.393/96

A defesa relata que o lançamento foi efetuado com base nos artigos 406, 521, §1º, 528 e 841 do Decreto nº 3.000/99.

Alega que, no caso de alienação de imóveis rurais, existe regra específica de tributação prevista no art. 19 da Lei nº 9.393/96, que se sobrepõe à regra geral.

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.

Alega que aplicou a regra específica acima transcrita, o que resultou na inexistência de ganho de capital a ser tributado.

Sustenta que a fiscalização apurou ganho de capital por uma regra não prevista em lei, desprezando expressa determinação legal de apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural.

A defesa cita diversos julgados do Carf no sentido de que o VTN declarado no DIAT deve ser considerado como o valor de venda na apuração do ganho de capital.

Alega que a exigência da fiscalização de entrega do DIAT nos anos em que ocorreram as alienações é desproporcional e desprovida de razoabilidade.

Sustenta que, nas datas das alienações, a RFB sequer havia disponibilizado o programa para elaboração do DIAT. Argumenta que o adquirente dos imóveis entregou o DIAT referente aos anos de 2018 e 2019.

Sustenta que a jurisprudência judicial é pacífica no sentido de que o ganho de capital na alienação de imóvel rural deve ser apurado de acordo com a Lei nº 9.393/96, não podendo a RFB estabelecer exigências não previstas nessa Lei. Cita acórdãos do TRF da 3ª e da 4ª Regiões.

A impugnante alega que a fiscalização poderia ter utilizado as informações prestadas no DIAT do ano anterior ao da venda, como o Carf reconheceu ser possível no Acórdão nº 1802-00806. Acrescenta que o VTN declarado no ano anterior foi o mesmo do ano em que ocorreram as vendas.

Ante o exposto, conclui que não houve ganho de capital, devendo ser cancelados os lançamentos.

2.3. Das benfeitorias

A impugnante relata que a fiscalização considerou que foram alienadas não apenas as terras, mas também as benfeitorias.

Alega que não houve alienação de benfeitorias, conforme se verifica nas escrituras de compra e venda dos imóveis, onde se observa que não há nenhuma menção a benfeitorias, mas apenas às terras.

Sustenta que a fiscalização presumiu equivocadamente que os valores de benfeitorias estariam incluídos no valor de alienação dos imóveis. Argumenta que a fiscalização deveria comprovar os fatos que deram ensejo à autuação.

Alega ser indevida a inclusão do valor de depreciação no cálculo do ganho de capital, visto que não houve alienação de benfeitorias. Além disso, sustenta que, no regime do lucro presumido, o eventual ganho de capital seria apurado pela diferença positiva entre o valor de alienação e o valor contábil. Argumenta que o art. 521, §1º, do RIR/99 se refere ao valor contábil e não ao valor contábil residual, ou seja, a depreciação não deveria fazer parte do quadro de apuração do ganho de capital.

2.4. Do distrato parcial da Fazenda Boi Preto

A impugnante contesta a alegação da fiscalização de que o distrato equivale a uma nova operação de compra e venda. Argumenta que se trata de devolução ao antigo proprietário, conforme homologado pelo Poder Judiciário.

Alega que a fiscalização considerou o valor do distrato como equivalente a receita de venda, mas não reconheceu o custo de aquisição do imóvel devolvido. Argumenta que o distrato em nada alterou a apuração do IRPJ e da CSLL, pois, além de eliminar a dívida com o credor, reduziu igualmente o custo de alienação das terras vendidas, conforme extrato da contabilidade de fls. 66.

Assim, conclui que o distrato não produziu efeito tributário capaz de ensejar o lançamento tributário.

2.5. Do indevido arbitramento do lucro no ano-calendário de 2019

A impugnante alega ser indevido o arbitramento do lucro relativamente ao ano-calendário de 2019. Argumenta que não ultrapassou o limite de receita no ano anterior para a opção pelo lucro presumido em 2019.

Sustenta que o conceito de receita bruta está previsto no art. 208 do RIR/2018 e no art. 26 da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017.

RIR/2018:

Art. 208. A receita bruta compreende (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, caput):

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; II - o preço da prestação de serviços em geral; III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e IV - as receitas da atividade ou do objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas no inciso I ao inciso III do caput.

A impugnante destaca que o ganho de capital não integra a receita bruta definida em lei. Acrescenta que a tributação do ganho de capital, no caso em análise, ocorre mediante regramento específico da Lei nº 9.393/96.

Sustenta que o ganho de capital não integra a receita bruta que deve ser considerada para determinação do limite para opção pelo lucro presumido.

Assim, conclui que não era obrigada ao lucro real em 2019, sendo indevido o arbitramento do lucro.

2.6. Da inaplicabilidade dos juros de mora sobre a multa de ofício

A impugnante alega que não podem ser exigidos juros moratórios sobre a multa de ofício por falta de previsão legal.

Sustenta que o art. 84 da Lei nº 8.065/95 prevê a exigência de juros de mora sobre os tributos, mas não sobre a multa. Argumenta que a cobrança de juros moratórios sobre a multa de ofício carece de fundamentação legal, o que constitui ofensa ao princípio da legalidade.

Assim, caso sejam mantidos os lançamentos, requer, ao menos, a exclusão dos juros moratórios sobre a multa de ofício lançada.

2.7. Dos pedidos

Por todo o exposto, a impugnante requer seja dado provimento à impugnação, com a extinção integral dos créditos tributários lançados.

Requer a juntada dos documentos anexos, além da realização de diligências e perícias e da juntada de novos documentos que se fizerem necessários.

Naquela oportunidade, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento 08, analisando os argumentos da interessada, julgou improcedente a Impugnação, para manter o crédito tributário exigido.

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, reiterando as razões de defesa apresentadas.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Trata o presente processo de análise de autos de infração, pelos quais se exige da Recorrente Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), acrescidos de juros de mora e multa de ofício, relativamente aos períodos de 30/06/2018 e 31/03/2019, sobre suposto ganho de capital pela alienação de imóveis rurais.

Em recurso, após historiar os fatos sob sua ótica, a Recorrente contesta as conclusões da fiscalização, defendendo a ausência de subavaliação que justificasse o lançamento fiscal; que inexistiu omissão de ganho de capital; que inexistiu a alegada subavaliação do valor de terra nua (VTN) dos imóveis alienados; defende a ilegalidade dos procedimentos de apuração do ganho de capital; considera infundada a alegação de alienação de benfeitorias, insurgindo-se, ainda contra a inclusão de depreciação de benfeitorias no cálculo do ganho de capital, questiona o arbitramento do lucro realizado, e, por fim, a aplicabilidade dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Não há preliminares e sim, apenas razões de mérito.

No mérito, concordo parcialmente com a decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, divergindo apenas com relação à redução do custo de aquisição do bem pela depreciação acumulada, para fins de apuração do ganho de capital, conforme adiante será tratado neste voto.

Assim, por entender que as razões apresentadas pela DRJ, a seguir transcritas, se mostram suficientes e em conformidade com o ordenamento jurídico, passo a adotá-las com fundamento do presente voto, nos termos do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784/1999:

3. DO GANHO DE CAPITAL

Conforme consignado no relatório, a impugnante contesta o procedimento adotado pela fiscalização de apurar o ganho de capital com base na diferença entre o valor da alienação e o valor contábil, nos termos do art. 521, §1º, do RIR/99 (para o ano-calendário de 2018) e do art. 595, §1º, do RIR/2018 (para o ano-calendário de 2019).

RIR/99:

Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II).

§ 1º O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas como renda variável corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil. (...)

RIR/2018:

Art. 595. Os ganhos de capital, os rendimentos e os ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo disposto nos art. 591 e art. 592, os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, e os demais valores determinados neste Regulamento serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Título, para fins de incidência do imposto sobre a renda e do adicional, observado o disposto nos art. 238, art. 239 e no § 3º do art. 249, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, caput, inciso II).

§ 1º O ganho de capital nas alienações de investimentos, imobilizados e intangíveis corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o seu valor contábil (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, § 1º).

A impugnante alega que a venda de imóveis rurais está sujeita a regras especiais, previstas nos artigos 8º, 14 e 19 da Lei nº 9.393/96, que prevalecem sobre a regra geral:

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. 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.

(...)

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.

No caso em análise, é evidente a subavaliação dos imóveis rurais; basta comparar os valores de venda considerados pela impugnante (informados nos DIAT) e os valores de venda que constam das escrituras públicas (informados na ECD). Os valores de venda considerados pela impugnante totalizaram R\$31.170.472,04 em 2018 e R\$1.310.000,00 em 2019, enquanto os valores constantes das escrituras e da contabilidade totalizaram R\$329.750.100,92 em 2018 e R\$16.958.762,00 em 2019. Ou seja, a contribuinte apurou o ganho de capital (que resultou em zero) considerando valores de venda inferiores a 10% dos valores das operações.

Além disso, os VTN de alienação atribuídos aos imóveis nos DIAT foram exatamente iguais aos VTN de aquisição e variaram entre R\$128,98/hectare e R\$2.167,11/hectare, embora todos eles estivessem localizados no mesmo município. O VTN médio por hectare resultou em R\$917,67 em 2018 e R\$949,13 em 2019, valores muito inferiores ao VTN constante do SIPT para terras com

aptidão agrícola voltada para silvicultura ou pastagem natural de R\$3.552,95/hectare.

Cabe destacar que os DIAT referentes aos imóveis alienados foram entregues pelo adquirente e não pela impugnante, visto que as alienações foram feitas antes do período de apresentação do DIAT. Assim, não podem ser considerados como autoavaliação da terra nua a preço de mercado.

Portanto, no presente caso, são inaplicáveis os VTN informados nos DIAT para apuração do ganho de capital na alienação dos imóveis.

[...]

A impugnante alega que a fiscalização se equivocou ao considerar que foram alienadas benfeitorias junto com as terras. Sustenta que não houve alienação de benfeitorias, mas apenas de terras, visto que não há registro de alienação de benfeitorias nas escrituras públicas de compra e venda dos imóveis.

De fato, a partir da leitura das escrituras públicas de compra e venda (arquivo não paginável juntado às fls. 397), constata-se que não há menção a benfeitorias, ou seja, não há especificação se eventuais benfeitorias existentes nos imóveis rurais estão incluídas ou excluídas da compra e venda.

Entretanto a escrituração contábil digital (ECD) da impugnante demonstra que as benfeitorias estavam incluídas nas operações de compra e venda.

Os valores contabilizados como receita de alienação foram lançados a crédito na conta 4201020009 – Alienação de terras.

Por sua vez, o custo contábil dos bens alienados foi lançado na conta de resultado 4202020008 – Custo de alienação / baixa de terras (conta redutora de receitas de alienação de terras). Nessa conta foram: i) debitados os valores contábeis dos bens alienados, os quais foram baixados, em contrapartida, mediante lançamentos a crédito nas contas do ativo não circulante imobilizado 1203020001 – Terras e 1203020003 – Terras Benfeitorias; e ii) creditados os valores relativos à depreciação acumulada das benfeitorias alienadas, debitando-se, em contrapartida, a conta redutora do imobilizado 1203060015 – Deprec Benfeitorias.

Logo, os registros contábeis demonstram que as benfeitorias estavam incluídas nas operações de compra e venda, visto que foram consideradas na apuração do custo contábil dos bens alienados.

[...]

.... em relação ao custo de aquisição, a fiscalização glosou o valor de R\$1.425.384,18, lançado a débito na conta 4202020008 – Custo de Alienação / Baixa de Terras e a crédito na conta do ativo circulante 1102010001 – Clientes Nacionais a Receber, com o histórico “25% ITBI descontados conf termo quitação negociação de terras rio verde participações”.

É correta a glosa desse custo, visto que o ITBI incidente na operação pode ser considerado como custo de aquisição pelo adquirente, mas não há previsão legal para que o imposto possa ser considerado como custo pelo alienante.

Em relação ao distrato parcial da aquisição da Fazenda Boi Preto, a impugnante escriturou o valor de R\$57.463.959,29 (constante do acordo homologado judicialmente) a crédito na conta redutora de receitas 4202020008 – Custo de alienação / baixa de terras e a débito na conta do passivo exigível a longo prazo 2201090007 – Outras provisões a pagar (fls. 66).

Cabe observar que o distrato (parcial) da aquisição do referido imóvel rural e a devolução ao proprietário anterior caracterizam uma alienação.

No âmbito do direito, “a alienação, também chamada de alheação e alheamento, é o termo jurídico, de caráter genérico, pelo qual se designa todo e qualquer ato que tem o efeito de transferir o domínio de uma coisa para outra pessoa, seja por venda, por troca ou por doação. Também indica o ato por que se cede ou transfere um direito pertencente ao cedente ou transferente”. (SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. vols. I e II. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 132).

Na ocasião da aquisição da Fazenda Boi Preto, houve a transmissão do imóvel rural dos vendedores para a impugnante. Posteriormente, os vendedores ajuizaram “Ação de resolução parcial de contrato de compra e venda cumulada com reintegração de posse e indenização por perdas e danos”, tendo sido celebrado acordo entre as partes, homologado judicialmente (fls. 187 a 196). Pelo acordo, houve a resolução parcial da compra e venda, com a reintegração na posse de parte do imóvel pelos vendedores.

Assim, o distrato configura nova alienação, sujeita à incidência de IRPJ e de CSLL sobre eventual ganho de capital apurado, correspondente à diferença entre o valor de alienação e o valor contábil do bem. O valor da alienação corresponde ao montante de R\$57.463.959,29 acordado entre as partes; por sua vez o valor contábil do bem corresponde ao custo de aquisição reduzido da depreciação acumulada.

A impugnante alega que a fiscalização considerou apenas o valor da alienação, sem deduzir o valor contábil.

Essa alegação não deve ser acolhida, visto que, na conta de resultado 4202020008 – Custo de alienação / baixa de terras (conta redutora de receitas de alienação de terras), foram realizados lançamentos para apuração do custo contábil dos bens alienados, inclusive relativos à Fazenda Boi Preto.

(...)

4. DO ARBITRAMENTO

Em relação ao 1º trimestre de 2019, a fiscalização apurou os resultados para o lançamento de ofício com base no lucro arbitrado, procedimento contestado pela impugnante.

A impugnante alega que não ultrapassou o limite de receitas para opção pelo lucro presumido sob o argumento de que o ganho de capital não integra a receita bruta definida no art. 26 da IN RFB nº 1.700/2017:

Art. 26. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, não compreendidas nos incisos I a III.

De fato, o ganho de capital não integra a receita bruta.

Entretanto, para verificação do limite para opção pelo lucro presumido, deve ser considerada a receita total, que inclui os ganhos de capital, conforme determina o art. 59, §1º, da IN RFB nº 1.700/2017:

Art. 59. São obrigadas ao regime de tributação do IRPJ com base no lucro real as pessoas jurídicas:

*I - cuja **receita total no ano-calendário anterior tenha excedido o limite de R\$ 78.000.000,00** (setenta e oito milhões de reais) ou de R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade no período, quando inferior a 12 (doze) meses; (...)*

*§ 1º **Considera-se receita total o somatório:***

I - da receita bruta mensal;

II - dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas em bolsa de valores, de mercadorias e futuros e em mercado de balcão organizado;

III - dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável;

IV - das demais receitas e ganhos de capital;

V - das parcelas de receitas auferidas nas exportações às pessoas vinculadas ou aos países com tributação favorecida que excederem o valor já apropriado na escrituração da empresa, na forma prevista na Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012; e

VI - dos juros sobre o capital próprio que não tenham sido contabilizados como receita, conforme disposto no parágrafo único do art. 76. (g.n.)

De acordo com as informações constantes da ECD relativa ao ano-calendário de 2018, a contribuinte contabilizou **receita total** (receitas operacionais e outros resultados não operacionais) no montante de **R\$330.745.117,59**, sendo esse montante composto, em sua maior parte, por receitas decorrentes da alienação de ativo imobilizado (receitas não operacionais).

A contribuinte foi intimada e reintimada a entregar a ECF retificadora para o anocalendarário de 2019 com a tributação pelo lucro real. Em resposta à reintimação, reiterou seu entendimento de que a opção pelo lucro presumido era permitida.

Em face da negativa de apresentação de ECF pelo lucro real no ano-calendarário de 2019, correta a apuração dos resultados com base no lucro arbitrado, conforme previsto no art. 603, V, do RIR/2018:

Art. 603. O imposto sobre a renda, devido trimestralmente, no decorrer do anocalendarário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47 ; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º): (...)

V - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

5. DA INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

A impugnante também contesta a incidência de juros sobre a multa de ofício, sob o argumento de que tal exigência não encontra amparo legal, visto que a legislação que rege a matéria autoriza a incidência de juros somente sobre o valor do tributo ou contribuição.

Ressalte-se que a incidência de juros sobre a multa de ofício está amparada nas disposições do art. 61 Lei nº 9.430/96, visto que a multa de ofício constitui “débito para com a União decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”.

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O entendimento acerca dessa matéria está consolidado na Súmula Carf nº 108, vinculante para a Administração Tributária Federal:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à

multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)

Logo, deve ser mantida a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

As razões acima são adotadas neste voto. Acrescento o seguinte.

Quanto à alegação do Recurso de aplicabilidade do art. 14 da Lei nº 9.393/96 ao caso concreto, penso que não prospera. A tese recursal do contribuinte parte de uma premissa fundamentalmente equivocada: a de que, uma vez constatada a subavaliação do Valor da Terra Nua (VTN), a única via legal para a apuração do ganho de capital seria o arbitramento de ofício pela autoridade fiscal, com base no Sistema de Preços de Terras (SIPT), conforme o artigo 14 da Lei nº 9.393/1996. Este argumento não se sustenta, pois ignora as circunstâncias fáticas do caso e a correta interpretação sistêmica da legislação, que diferencia a regra geral de apuração do ganho de capital da regra especial aplicável a imóveis rurais, esta última sujeita a condições específicas que não foram preenchidas no presente caso.

A legislação do imposto de renda estabelece como regra geral que o ganho de capital na alienação de um ativo corresponde à diferença positiva entre o valor da alienação e o seu respectivo valor contábil.

A Lei nº 9.393/1996, em seu artigo 19, criou uma regra especial e excepcional para a apuração do ganho de capital na venda de imóveis rurais, substituindo os valores da operação (venda e aquisição) pelo VTN declarado no Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT).

Contudo, a aplicação desta regra especial não é incondicional. Ela depende do preenchimento de requisitos essenciais, sendo o principal deles a existência de uma "autoavaliação" feita pelo próprio contribuinte alienante, conforme o artigo 8º da mesma lei.

No caso em tela, a fiscalização demonstra que as condições para a aplicação da regra especial do artigo 19 foram descumpridas em sua essência, pois:

- Os DIATs que serviram de base para a apuração subavaliada do ganho de capital não foram entregues pela Recorrente (alienante), mas sim pelo adquirente dos imóveis. Uma declaração prestada por terceiro não pode, sob nenhuma hipótese, ser considerada a "autoavaliação" exigida por lei do contribuinte que aufere o ganho.

- As alienações ocorreram meses antes do prazo legal para a entrega do DIAT. Esta circunstância fática atrai, a meu ver, a aplicação de entendimento da fiscalização.

O equívoco da Recorrente está em confundir os âmbitos de aplicação das normas. O artigo 14 da Lei nº 9.393/1996 é um instrumento para a fiscalização apurar e lançar de ofício o ITR, quando o DIAT não é entregue ou contém um VTN subavaliado. Ele serve para corrigir a base de cálculo do imposto sobre a propriedade.

Ele não se converte em uma regra obrigatória para a apuração do ganho de capital (IRPJ/CSLL) quando a regra especial do artigo 19 é inaplicável por outros motivos. Se as condições para usar o VTN do DIAT não estão presentes (como no caso, por declaração de terceiro e venda antes do prazo), a consequência não é o arbitramento do VTN pelo SIPT para fins de ganho de capital, mas sim o abandono da sistemática especial e o retorno à regra geral, que se baseia no valor real e efetivo da transação.

Logo, afasta-se, neste ponto, as alegações de Recurso.

Por outro lado, minha divergência, em relação ao acórdão recorrido, reside no seguinte:

Conforme relato, o fisco, ao considerar como custo de aquisição o valor contábil líquido (isto é, custo histórico menos depreciação acumulada), reduziu a base de cálculo do referido ganho, majorando, a meu ver, artificialmente a tributação.

O acórdão recorrido se manifestou sobre esta matéria nos seguintes termos:

A impugnante alega que, no regime do lucro presumido, a depreciação não pode ser considerada na apuração do custo contábil.

Para analisar essa questão, há que se observar o disposto no art. 215 da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017, que trata da determinação do lucro presumido. O §14 desse artigo determina que o ganho de capital “corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil estabelecido no § 1º do art. 200”:

Art. 215. O lucro presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º e 2º do art. 33 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos. (...)§ 14. O ganho de capital nas alienações de ativos não circulantes classificados como investimento, imobilizado ou intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda, corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil estabelecido no § 1º do art. 200.

Por sua vez, o §1º do art. 200 da mesma IN estabelece que o valor contábil do bem é “o que estiver registrado na escrituração do contribuinte, diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada e das perdas estimadas no valor de ativos”:

Art. 200. (...)

§ 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou da perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte,

diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada e das perdas estimadas no valor de ativos.

Portanto, o ganho de capital corresponde à diferença positiva entre o valor da alienação e o valor contábil do bem, entendido como o valor registrado na escrituração diminuído da depreciação.

Essa matéria foi apreciada na Solução de Consulta Cosit nº 166/2016, que esclareceu que os encargos de depreciação devem ser computados na apuração do ganho de capital pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido. Reproduz-se a ementa a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ
EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

CÔMPUTO OBRIGATÓRIO.

A pessoa jurídica que apurar o imposto com base no lucro presumido e alienar bem classificável no ativo não circulante, ressalvados os investimentos permanentes em participações societárias e as aplicações em ouro, não considerado ativo financeiro, deverá determinar o ganho de capital considerando como custo ou valor contábil o custo de aquisição diminuído dos encargos de depreciação correspondentes a esse período de apuração.

DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 521, § 1º, do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999); art. 4º, §§ 1º e 2º, III, da Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997; arts. 5º, § 9º, III, e 122, II e § 11, da IN RFB nº 1.515, de 2014; e Perguntas 23 e 24, do Capítulo XIII, do Perguntas e Respostas - DIPJ 2014.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL EMENTA: INEFICÁCIA PARCIAL Não produz efeitos a consulta que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida.

DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 18, II, da Instrução Normativa RFB nº 1.369, de 2013; arts. 88 e 94, I, do do Decreto nº 7.574, de 2011; e arts. 46 e 52, I, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Esse mesmo entendimento foi manifestado na Solução de Consulta Cosit nº 285/2018:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. IMOBILIZADO. VALOR CONTÁBIL.

DEPRECIAÇÃO. CUSTO DE AQUISIÇÃO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA.

O ganho de capital nas alienações de bens e direitos do ativo não circulante classificados como imobilizado corresponde à diferença positiva entre o valor da alienação e o valor contábil do bem.

Para fins de apuração do ganho de capital, a pessoa jurídica que apura o IRPJ com base no lucro presumido deverá considerar como valor contábil o custo de aquisição diminuído dos encargos de depreciação.

Para bens adquiridos anteriormente ao ano de 1996, a pessoa jurídica poderá atualizar monetariamente o custo de aquisição até 31/12/1995, tomando-se por base o valor da UFIR vigente em 01/01/1996 (R\$ 0,8287).

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 17, I; Decreto nº 9.580, de 2018, art. 595, § 1º; IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 39, § 10, III, art. 215, §§ 14 a 20, art. 200, § 1º.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 166, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2016.

No mesmo sentido, cita-se acórdão proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2002

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. VALOR CONTÁBIL. DEFINIÇÃO.

Para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido o ganho de capital correspondente à alienação de bens do ativo permanente/não circulante equivale à diferença entre o valor da alienação e o valor contábil do bem, sendo esse determinado deduzindo-se as quotas de depreciação, amortização ou exaustão acumulada, nos termos dos arts. 521, § 1º, e 418, § 1º, ambos do RIR/99. (CSRF, Acórdão 9101-004436, sessão de 08/10/2019)

Portanto, correto o procedimento da fiscalização de considerar os encargos de depreciação na apuração do ganho de capital.

Ao contrário da DRJ, penso que, em se tratando de pessoa jurídica optante pelo lucro presumido, que não se beneficia da dedutibilidade fiscal da depreciação no cômputo da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não há razão jurídica para permitir ao fisco, na ocasião da alienação do bem, subtrair do custo de aquisição um valor que nunca foi efetivamente aproveitado pela contribuinte a título de dedução fiscal.

O custo de aquisição, para fins de apuração do ganho de capital, deve refletir o valor histórico efetivamente incorrido na aquisição do bem, tal como reconhecido na contabilidade da empresa, independentemente da eventual depreciação econômica ou contábil registrada ao longo do tempo. A dedução da depreciação acumulada somente se justificaria se a contribuinte houvesse se beneficiado dessa dedução no curso da apuração do lucro tributável — o que não ocorre no regime de lucro presumido.

Esse entendimento, embora não unânime, foi adotado por esta mesma Turma, por ocasião da prolação do acórdão nº 1301-003.022, da lavra do Conselheiro Roberto Silva Junior. Por concordar com seus termos, também os utilizo como razões de decidir, transcrevendo a seguir trecho do voto que analisou a matéria sob exame:

(...), a autoridade lançadora, ao apurar o ganho tributável, subtraiu do custo dos veículos a depreciação acumulada, e assim alterou a base de cálculo em desfavor do contribuinte. Esse critério, na prática, implicou tributar o patrimônio, e não a renda. É que, estando a recorrente submetida nos períodos anteriores, à sistemática do lucro presumido, ela não deduziu da base de cálculo do IRPJ, nem da CSLL qualquer encargo de depreciação.

O encargo de depreciação é despesa que só produz efeito sobre o IRPJ e a CSLL, quando apurados pelo lucro real. Se a apuração for na sistemática do lucro presumido, não existirá apropriação de despesas específicas. Não há, portanto, nessa forma de tributação (lucro presumido) espaço para despesas de depreciação. Sendo assim, quando da apuração do ganho de capital, a depreciação acumulada não pode interferir no cálculo do valor tributável, salvo se essa depreciação acumulada, no todo ou em parte, tiver sido deduzida do lucro tributável em períodos anteriores.

Essa linha de raciocínio é sustentada, entre outros, pelo tributarista Edmar Oliveira Andrade Filho:

*Existe uma controvérsia sobre a forma de apuração do ganho de capital em relação aos bens sujeitos a depreciação, amortização ou exaustão. A legislação é omissa sobre a forma de cálculo do eventual ganho de capital em relação a esses bens. Por definição legal, o valor contábil é o somatório do valor do custo de aquisição ou construção corrigido monetariamente se for caso, e diminuído do valor correspondente à depreciação, amortização ou exaustão. Ocorre que no regime de tributação com base no lucro presumido o cômputo de depreciação, amortização ou exaustão não é obrigatório e se realizado não possui repercussão fiscal. Portanto, **a interpretação lógica e mais justa é no sentido de que uma pessoa jurídica que sempre foi tributada com base no lucro presumido deverá apurar o ganho de capital sem considerar qualquer parcela de depreciação, amortização ou exaustão, ainda que tenha feito contabilização a esse título.** Se, todavia, o contribuinte migrou do sistema de apuração do lucro real para o lucro presumido, o valor correspondente à depreciação, amortização ou exaustão já contabilizados e computados como custo ou despesas dedutíveis serão considerados no valor contábil. Problemas poderão advir caso existam valores que estão contabilizados e, portanto, interferindo nos valores contábeis, mas que não foram considerados dedutíveis, como é o caso do cômputo daqueles valores em montantes superiores aos legalmente admitidos. Em tais circunstâncias, esses valores serão adicionados ao*

valor contábil para fins de apuração do ganho de capital. (g.n.) (Imposto de Renda das Empresas, São Paulo: Atlas, 10 ed. 2013, p. 851)

Embora omissa acerca do tratamento da depreciação acumulada, no caso de ganho de capital das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, a legislação tributária estabeleceu no art. 53 da Lei nº 9.430/1996, uma regra que serve de critério a ser aplicado no caso em exame.

Art. 53. Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado para determinação do imposto de renda, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.

O valor recebido a título de recuperação de despesa só deve ser acrescido à base de cálculo do IRPJ e da CSLL se, no período em que a despesa foi incorrida, ela tiver sido deduzida, interferindo na apuração do tributo devido. Ao contrário, se ao tempo em que a despesa foi incorrida, a pessoa jurídica estivesse submetida à tributação com base no lucro presumido, a adição não será exigida.

Na sistemática do lucro presumido, se é correto afirmar que a lei considera que todas as despesas foram computadas na apuração, quando da aplicação do coeficiente de presunção de lucro, é também correto afirmar que essa presunção não se refere a nenhuma despesa específica, nem é a soma de despesas individuais.

A aplicação do coeficiente à receita bruta resulta no lucro presumido e, por exclusão, na "despesa presumida", que não é, repita-se, a soma de despesas, nem de custos.

Naquele montante não está incluído nenhum valor individualmente considerado. É como se o contribuinte abrisse mão de todas as suas despesas por um montante uno e indivisível a ser excluído da receita bruta.

É por essa razão que, havendo recuperação de custo ou despesa, não se exige a adição desse valor à base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Pelo mesmo motivo, a depreciação que não interferiu de forma direta e específica na apuração da base de cálculo daqueles tributos, não pode ser excluída do custo do bem alienado, no momento de apurar o ganho de capital.

Por fim, é importante lembrar que a apuração do ganho de capital leva em conta o valor contábil do bem, conforme definido no § 1º do art. 418 do Regulamento do Imposto de Renda, abaixo transcrito:

Art. 418. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação,

na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31).

§1º "Ressalvadas as disposições especiais, **a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem**, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, **se for o caso**, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

O dispositivo regulamentar deixa expresso que, para encontrar o valor contábil do bem, a depreciação será excluída **se for o caso**. Vale dizer, é a própria norma que admite a existência de hipóteses em que a depreciação não deve ser excluídas, das quais é exemplo o caso em que a depreciação, embora registrada contabilmente, não tenha interferido na apuração do lucro tributável.

Conclusão

Do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, apenas para retirar os encargos de depreciação na apuração do ganho de capital.

Assinado Digitalmente

JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Iágaro Jung Martins**, redator designado

Não obstante o entendimento manifestado pelo i. Relator, de que os encargos de depreciação não devem ser considerados na apuração do ganho de capital para pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Presumido, ou seja, que o custo de alienação é o valor contábil de aquisição, o entendimento de Turma foi em sentido contrário.

Preliminarmente, é importante esclarecer que a modalidade de tributação com base no Lucro Presumido é, antes de tudo uma forma simplificada de apuração do imposto onde o percentual de presunção de lucratividade, no caso de 8% (art. 591, do RIR/2018), presume que 92% dos valores que compõem a receita bruta se refere a custos e despesas necessárias a manutenção da fonte produtora.

Entre esses custos e despesas estão as despesas com depreciação dos bens classificados no ativo não circulante, ou seja, decorre da própria sistemática do lucro presumido, diga-se, por opção do contribuinte ao pôr em prática seu planejamento tributário, em oposição ao Lucro Real, renunciar ao cômputo real dos custos, despesas e compensação de prejuízos.

Nesse sentido é o art. 595 do RIR/2018:

Art. 595. Os ganhos de capital, os rendimentos e os ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo disposto nos art. 591 e art. 592 , os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976 , e os demais valores determinados neste Regulamento serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Título , para fins de incidência do imposto sobre a renda e do adicional, observado o disposto nos art. 238, art. 239 e no § 3º do art. 249 , quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, caput, inciso II).

§ 1º O ganho de capital nas alienações de investimentos, imobilizados e intangíveis corresponderá à **diferença positiva entre o valor da alienação e o seu valor contábil** (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, § 1º). (g.n.)

O entendimento adotado no Acórdão nº 1301--003.022, da lavra do Conselheiro Roberto Silva Junior, citado pelo i. Relator, merece reparos em suas conclusões ao citar o § 1º do art. 418 do então RIR/99, atual art. 501 do RIR/2018:

Art. 501. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital e computados, para fins de determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, na extinção, no desgaste, na obsolescência ou na exaustão, ou na liquidação de bens do ativo não circulante, classificados como investimentos, imobilizado ou intangível (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, caput).

§ 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou da perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido aquele que estiver registrado na escrituração do contribuinte, subtraído, **se for o caso**, da depreciação, da amortização ou da exaustão acumulada e das perdas estimadas no valor de ativos (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 1º). (g.n.)

Naquele julgado, o então Relator, concluiu de forma equivocada, que a locução “se for o caso” do § 1º, significaria que a própria norma admite a existência de hipóteses em que a depreciação não deve ser excluída, das quais é exemplo o caso em que a depreciação, embora registrada contabilmente, não tenha interferido na apuração do lucro tributável.

Não se trata disso, a locução “se for o caso” se refere à hipótese de a depreciação, a amortização ou a exaustão não estar registrada contabilmente, isto é, se for o caso de existir tal registro, o valor contábil será deduzido dessas parcelas.

Ocorre, todavia, que a regra em comento diz respeito exclusivamente ao Lucro Real, não diz respeito ao Lucro Presumido, como fez crer aquele voto.

Como explicitado anteriormente, no coeficiente de determinação do lucro tributável, todos os custos e despesas necessários à manutenção da fonte produtora estão inclusos, a contrário *sensu*, na diferença percentual que determina a base de cálculo do imposto a partir da receita bruta.

Pela adequação dos argumentos aduzidos sobre a matéria, reproduzo como razões de decidir excerto do voto da autoridade julgadora de primeira instância, que, por força do art. 50¹, § 1º, da Lei nº 9.784, de 1999, integram o presente voto:

A impugnante alega que, no regime do lucro presumido, a depreciação não pode ser considerada na apuração do custo contábil.

Para analisar essa questão, há que se observar o disposto no art. 215 da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017, que trata da determinação do lucro presumido. O §14 desse artigo determina que o ganho de capital “corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil estabelecido no § 1º do art. 200”:

Art. 215. O lucro presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º e 2º do art. 33 sobre a

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;

IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;

V - decidam recursos administrativos;

VI - decorram de reexame de ofício;

VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;

VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

§ 2º Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados.

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.

receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos. (...)§ 14. O ganho de capital nas alienações de ativos não circulantes classificados como investimento, imobilizado ou intangível, ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda, corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil estabelecido no § 1º do art. 200.

Por sua vez, o §1º do art. 200 da mesma IN estabelece que o valor contábil do bem é “o que estiver registrado na escrituração do contribuinte, diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada e das perdas estimadas no valor de ativos”:

Art. 200. (...)

§ 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou da perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte, diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada e das perdas estimadas no valor de ativos.

Portanto, o ganho de capital corresponde à diferença positiva entre o valor da alienação e o valor contábil do bem, entendido como o valor registrado na escrituração diminuído da depreciação.

Essa matéria foi apreciada na Solução de Consulta Cosit nº 166/2016, que esclareceu que os encargos de depreciação devem ser computados na apuração do ganho de capital pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido. Reproduz-se a ementa a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ
EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO.CÔMPUTO OBRIGATÓRIO.

A pessoa jurídica que apurar o imposto com base no lucro presumido e alienar bem classificável no ativo não circulante, ressalvados os investimentos permanentes em participações societárias e as aplicações em ouro, não considerado ativo financeiro, deverá determinar o ganho de capital considerando como custo ou valor contábil o custo de aquisição diminuído dos encargos de depreciação correspondentes a esse período de apuração.

DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 521, § 1º, do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999); art. 4º, §§ 1º e 2º, III, da Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997; arts. 5º, § 9º, III, e 122, II e § 11, da IN RFB nº 1.515, de 2014; e Perguntas 23 e 24, do Capítulo XIII, do Perguntas e Respostas - DIPJ 2014.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL EMENTA: INEFICÁCIA PARCIAL Não produz efeitos a consulta que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida.

DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 18, II, da Instrução Normativa RFB nº 1.369, de 2013; arts. 88 e 94, I, do do Decreto nº 7.574, de 2011; e arts. 46 e 52, I, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Esse mesmo entendimento foi manifestado na Solução de Consulta Cosit nº 285/2018:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. IMOBILIZADO. VALOR CONTÁBIL. DEPRECIÇÃO. CUSTO DE AQUISIÇÃO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA.

O ganho de capital nas alienações de bens e direitos do ativo não circulante classificados como imobilizado corresponde à diferença positiva entre o valor da alienação e o valor contábil do bem.

Para fins de apuração do ganho de capital, a pessoa jurídica que apura o IRPJ com base no lucro presumido deverá considerar como valor contábil o custo de aquisição diminuído dos encargos de depreciação.

Para bens adquiridos anteriormente ao ano de 1996, a pessoa jurídica poderá atualizar monetariamente o custo de aquisição até 31/12/1995, tomando-se por base o valor da UFIR vigente em 01/01/1996 (R\$ 0,8287).

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 17, I; Decreto nº 9.580, de 2018, art. 595, § 1º; IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 39, § 10, III, art. 215, §§ 14 a 20, art. 200, § 1º.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 166, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2016.

No mesmo sentido, cita-se acórdão proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2002

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. VALOR CONTÁBIL. DEFINIÇÃO.

Para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido o ganho de capital correspondente à alienação de bens do ativo permanente/não circulante equivale à diferença entre o valor da alienação e o valor contábil do bem, sendo esse determinado deduzindo-se as quotas de depreciação, amortização ou exaustão acumulada, nos termos dos arts. 521, § 1º, e 418, § 1º, ambos do RIR/99. (CSRF, Acórdão 9101-004436, sessão de 08/10/2019)

Portanto, correto o procedimento da fiscalização de considerar os encargos de depreciação na apuração do ganho de capital.

Registre-se, ainda, conforme TVF, que a Recorrente reconheceu contabilmente as parcelas com depreciação dos bens alienados, ou seja, tais parcelas não foram apuradas pela Fiscalização.

Dessa forma, na alienação de bens classificados no ativo não circulante por pessoa jurídica tributada no lucro presumido, o custo será o valor contábil, ou seja, o valor de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação.

No mesmo sentido, o seguinte precedente da CSRF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2002

LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. VALOR CONTÁBIL. DEFINIÇÃO.

Para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido o ganho de capital correspondente à alienação de bens do ativo permanente/não circulante equivale à diferença entre o valor da alienação e o valor contábil do bem, sendo esse determinado deduzindo-se as quotas de depreciação, amortização ou exaustão acumulada, nos termos dos arts. 521, § 1º, e 418, § 1º, ambos do RIR/99.

(Acórdão nº 9101-004.436, relatora Lívia De Carli Germano, sessão em 08.10.2019)

Conclusão

Em razão do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário em relação a matéria exclusão da parcela depreciação na alienação de bens por empresa optante pelo Lucro Presumido.

Assinado Digitalmente

Ílvaro Jung Martins

DECLARAÇÃO DE VOTO

DECLARAÇÃO DE VOTO 1:

Conselheira **Eduarda Lacerda Kanieski**

Em que pese o claro e conciso voto do i. Conselheiro Relator, José Eduardo Dornellas de Souza, ousou dele divergir quanto aos fundamentos utilizados para a manutenção do auto de infração, especificamente em relação a inaplicabilidade do art. 19 da Lei nº 9.393/1996, o qual estabelece norma específica para apuração de ganho de capital decorrente da alienação de imóvel rural, devendo prevalecer sobre a regra geral da legislação do imposto de renda.

ELEMENTOS FÁTICOS RELEVANTES

De acordo com o Relatório Fiscal, a fiscalização apurou que os valores de VTN informados variavam significativamente entre imóveis de um mesmo município (Ribas do Rio Pardo/MS), oscilando de R\$ 128,92 a R\$ 2.167,11 por hectare, gerando um VTN médio de R\$ 917,67/ha, enquanto o VTN mínimo constante do SIPT (Sistema de Preços de Terras, utilizado para o ITR) era de R\$ 3.552,95/ha. Dessa comparação concluiu que houve “drástica subavaliação” dos VTNs utilizados pela contribuinte.

Além disso, constatou que os DIATs referentes aos anos de alienação não haviam sido entregues pela alienante, mas sim pela adquirente (Rio Verde Participações S/A), pois as operações ocorreram antes do prazo de entrega da declaração anual. Assim, a autoridade fiscal entendeu que a contribuinte não efetuou a “autoavaliação” exigida pelo art. 8º, §§ 1º e 2º, da Lei 9.393/1996, e, por isso, não poderia se beneficiar do regime especial previsto no art. 19.

Por fim, a autoridade destacou que, como não houve declaração própria de VTN pela alienante, o ganho de capital deveria ser apurado segundo as regras gerais do IRPJ, aplicáveis às pessoas jurídicas sob o lucro presumido, e não com base na sistemática do art. 19. Reforçou, ainda, que o dispositivo especial da Lei 9.393/1996 não exclui da tributação as benfeitorias, culturas ou florestas plantadas, de modo que tais parcelas também deveriam ser tributadas na apuração do ganho de capital.

A Delegacia de Julgamento confirmou integralmente a autuação, sob o fundamento de que, havendo subavaliação, os VTNs declarados não poderiam ser aceitos, devendo o ganho de capital ser apurado com base nos valores das escrituras públicas. Para embasar sua decisão, a DRJ invocou a Solução de Consulta COSIT nº 118/2019, que orienta a adoção do valor efetivamente praticado na operação de venda quando a alienação ocorre antes do período de entrega do DIAT.

A contribuinte, por sua vez, sustenta que não houve subavaliação dos VTNs declarados, mas mera adequação dos valores às condições reais das terras alienadas. Argumenta que todos os imóveis estão localizados no município de Ribas do Rio Pardo/MS, um dos maiores do país, com vastas áreas de baixa aptidão agrícola, e que as propriedades adquiridas eram compostas por terras arenosas e degradadas, posteriormente recuperadas por reflorestamento. Alega, ainda, que os VTNs utilizados foram apurados com base em laudos técnicos de avaliação emitidos por engenheiros agrônomos, com anotação de responsabilidade técnica (ART), e que esses laudos foram apresentados e aceitos em fiscalizações anteriores do ITR conduzidas pelo próprio Município, conveniado com a Receita Federal para esse fim, o que teria resultado na homologação das declarações de ITR e emissão de Certidões Negativas de Débito.

Sustenta, assim, que a fiscalização do IRPJ não poderia desconsiderar valores de VTN previamente homologados sem observar o procedimento legal previsto no artigo 14 da Lei nº 9.393/1996, o qual estabelece, para os casos de falta de entrega, subavaliação ou informações inexatas, que o arbitramento do valor da terra nua deve observar os critérios técnicos do Sistema de Preços de Terras (SIPT), com base em informações oficiais e garantia do contraditório. Afirma que o Fisco não utilizou o SIPT, tampouco oportunizou a apresentação de laudo técnico de defesa, limitando-se a presumir subavaliação por simples comparação entre os valores declarados e os valores das escrituras.

O voto do Relator, objeto de discordância, adota os fundamentos utilizados no Acórdão de Impugnação como razões de decidir, o qual afastou a aplicação do art. 19 da Lei nº 9.393/96, fundamentando-se na Solução de Consulta COSIT nº 118/2019.

ANÁLISE DO MÉRITO

A questão posta em julgamento não é nova, mas vem há anos gerando debates no âmbito administrativo e judicial acerca da correta interpretação do artigo 19 da Lei nº 9.393/1996. O ponto de inflexão reside em saber se:

- (i) no caso de alienação de imóvel rural antes do período fixado para entrega do DIAT, o valor a ser adotado como venda, para fins de apuração de ganho de capital a ser tributado pelo IRPJ, deverá ser o efetivamente praticado na operação de venda; e
- (ii) se havendo suspeita de subavaliação do Valor da Terra Nua (VTN) declarado pelo contribuinte, pode o Fisco desconsiderá-lo e adotar, de ofício, os valores das escrituras públicas, sem observar o procedimento previsto no artigo 14 do mesmo diploma legal.

Pela regra geral, o ganho de capital é apurado pela diferença entre o valor da alienação e o valor contábil do bem (art. 595, §1º do RIR/2018). Essa é a metodologia ordinária para todas as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou real, aplicável a ativos imobilizados e intangíveis. Já a norma especial incluída na Lei nº 9.393/1996, dispõe em seus artigos 8º, 14 e 19, que:

Lei nº 9.393/1996

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.

§ 3º O contribuinte cujo imóvel se enquadre nas hipóteses estabelecidas nos arts. 2º e 3º fica dispensado da apresentação do DIAT.

(...)

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.

(...)

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.

(grifamos)

Como bem expõe Robson Maia Lins², o artigo 19 da Lei nº 9.393/1996 instituiu um novo regime jurídico, específico e autônomo, para apuração do ganho de capital na alienação de imóveis rurais, rompendo com o modelo anterior baseado no valor de transação e substituindo-o pela sistemática do Valor da Terra Nua – VTN. Segundo o autor,

“a nova forma de apuração estabelecida pelo art. 19 da Lei nº 9.393/96, que utiliza o VTN em detrimento do custo de aquisição e de venda do imóvel, nos parece benéfica ao contribuinte, uma vez que são computados apenas os valores da terra nua na data de aquisição e venda do imóvel sem considerar as benfeitorias, culturas, pastagens e demais investimentos que certamente aumentaria o valor de venda do imóvel.”³

O primeiro ponto de inflexão, decorre, em grande medida, da Instrução Normativa SRF nº 84/2001, que, embora não tenha sido expressamente invocada pela Autoridade Fiscal, serviu de fundamento implícito ao lançamento de ofício, ao adotar raciocínio análogo para concluir pela suposta subavaliação, e adotar procedimento de arbitramento em desacordo com a prescrição do art. 596 do RIR/2018, segundo o qual:

Art. 596. Para fins de apuração de ganho de capital, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o valor da terra nua constante do Documento de

² LINS, Robson Maia. O ganho de capital na tributação do imóvel rural. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); SOUZA, Priscila de (org.). **30 anos da Constituição federal e o sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2018, p. 1.074/1.075.

³ LINS, Robson Maia. O ganho de capital na tributação do imóvel rural. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); SOUZA, Priscila de (org.). **30 anos da Constituição federal e o sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Noeses, 2018, p. 1.069.

Informação e Apuração do ITR, observado o disposto no art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação, respectivamente (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19, **caput**).

Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente a 1º de janeiro de 1997, será considerado como custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no parágrafo único do art. 146 (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19, parágrafo único).

Assim, impõe-se breve exame da referida norma infralegal.

Com efeito, a IN SRF nº 84/2001, editada com o propósito de regulamentar o ganho de capital na alienação de imóvel rural por pessoas físicas, criou forma de apuração diversa daquela prevista no art. 19 da Lei nº 9.393/1996, impondo restrições não previstas em lei, em afronta aos princípios da legalidade e da tipicidade tributária. Transcreve-se o art. 10 da referida IN:

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

§ 1º No caso de o contribuinte adquirir:

I - e vender o imóvel rural antes da entrega do Diat, o ganho de capital é igual à diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição;

II - o imóvel rural antes da entrega do Diat e aliená-lo, no mesmo ano, após sua entrega, não ocorre ganho de capital, por se tratar de VTN de aquisição e de alienação de mesmo valor.

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

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

(grifamos)

Em primeiro lugar, o fato da declaração (DIAT) ainda não ter sido entregue na data da aquisição ou alienação do imóvel não impede a aplicação do art. 19, nem autoriza o Fisco a alterar o critério legalmente fixado. A razão é simples: a entrega da DIAT não constitui condição para a apuração do ganho de capital, uma vez que o VTN é único para todo o ano, refletindo o preço de mercado em 1º de janeiro, independentemente da data da declaração.

Nessa linha, Fábio Pallaretti Calcini⁴ observa que a limitação imposta pela Instrução Normativa para afastar a aplicação do art. 19 viola o princípio da legalidade, especialmente quando a alienação ocorre antes da entrega da DIAT, pois *“a essência da sistemática não reside na obrigação acessória, mas no próprio VTN, cujo fato gerador se verifica em 1º de janeiro de cada exercício”*.

No presente caso, a Fiscalização foi além, estabelecendo pressuposto não previsto em lei para a aplicação do art. 19, como se verifica do próprio Relatório Fiscal:

“(…)

30. Conforme a legislação acima transcrita, a partir de 1º de janeiro de 1997, **na apuração do ganho de capital de imóvel rural** considera-se custo de aquisição e valor da venda o VTN declarado no DIAT, relativamente aos anos de aquisição e de alienação do imóvel, respectivamente. Portanto, **é pressuposto para aplicação dessa regra especial de tributação**, destinada à apuração da base de cálculo do imposto incidente sobre o ganho de capital, **que o alienante tenha declarado o VTN nos anos de aquisição e de alienação do imóvel**, o que caracteriza sua autoavaliação da terra nua a preço de mercado.”

(grifos no original)

Tal entendimento padece de vício de legalidade, pois a lei não condiciona o uso do VTN à entrega da DIAT pela alienante. Além disso, independentemente do momento da entrega, o VTN é o mesmo durante todo o ano-calendário — conforme o art. 8º, § 2º, da Lei nº 9.393/1996⁵ — razão pela qual seria ilógico admitir que o contribuinte só pudesse alienar imóvel rural após o prazo de entrega da DITR.

A jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região alinha-se a esse entendimento, reconhecendo a ilegalidade do art. 10, § 2º, da IN SRF nº 84/2001, aplicado indiretamente pela Autoridade Fiscal, conforme ilustram o seguinte precedente e excerto de voto:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO E VENDA. ART. 19 DA LEI 9.393/96. ART. 10, §2º, DA IN 84/01. ILEGALIDADE.

⁴ CALCINI, Fábio Pallaretti. Peculiaridades em relação ao ganho de capital de imóvel rural. Conjur, 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-mai-05/direito-agronegocio-peculiaridades-relacao-ganho-capital-imovel-rural/>. Acesso em: 01.11.2025.

⁵ **Lei nº 9.393/1996** – Art. 8º (...) § 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.

1. O ganho de capital obtido com a alienação de imóvel rural, para fins de apuração do imposto de renda, corresponde à diferença entre o custo de aquisição e o valor de venda do imóvel rural, apurados com base no Valor da Terra Nua - VTN declarado nos anos de aquisição e de alienação.

2. A Lei nº 9.393/96 não exige que o DIAT tenha sido elaborado pelo próprio alienante para que a apuração do ganho de capital ocorra com base no VTN.

(TRF4, AC 5002176-27.2020.4.04.7109, 2ª Turma, Relator EDUARDO VANDRÉ OLIVEIRA LEMA GARCIA, julgado em 19/09/2023)

(...)

VOTO

(...)

Valores para Apuração de Ganho de Capital

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.

Como se observa, a base de cálculo do tributo é a diferença entre o custo de aquisição e o valor de venda do imóvel rural, apurados com base no Valor da Terra Nua - VTN declarado nos anos de aquisição e de alienação.

Considerando que a base de cálculo do imposto de renda está sujeita ao princípio da legalidade, nos termos do art. 97, IV, do CTN, é ilegal a previsão contida no art. 10, §2º, da IN SRF nº 84/01 — que considera como custo de aquisição e valor de alienação, na hipótese de ausência de Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação.

Assim, conforme a jurisprudência desta Corte, é ilegal a utilização, para a apuração da base de cálculo do imposto de renda sobre o ganho de capital obtido com a alienação de imóvel rural, do valor de alienação constante dos documentos de aquisição e de alienação, ainda que não haja a entrega do correspondente DIAT pelo alienante.

Nesse sentido, os seguintes julgados:

(...)

No caso dos autos, a parte autora realizou a alienação de imóveis rurais no ano-calendário de 2014 (Ev. 1.5). Considerando que havia Valor de Terra Nua - VTN declarado em DIAT, ainda que não tenha sido entregue pelo próprio alienante, o custo de aquisição e o valor de alienação do imóvel rural deveriam ter sido apurados com base no DIAT, na forma do art. 19 da Lei nº 9.393/96, e não nos documentos de aquisição e alienação.

Deve ser mantida, portanto, a sentença recorrida, que determinou a revisão do lançamento fiscal.

(...)"

(grifamos)

Embora ainda incipiente no âmbito da 1ª Seção deste e. Conselho, já se encontram decisões que adotam essa mesma interpretação:

“(…)

GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. O art. 19 da Lei nº 9.292/96, ao dispor que, para fins de apuração do ganho de capital, considera-se valor de venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, que subordinou a apuração do ganho de capital aos valores considerados para fins de apuração do ITR. O VTN declarado na DIAT no ano-calendário da alienação, e não contestado pela administração tributária para fins de apuração do ITR, será considerado valor de venda para fins de apuração do ganho de capital.

LANÇAMENTOS DECORRENTES: CSLL, PIS e COFINS. Em se tratando de bases de cálculo originárias das infrações que motivaram o lançamento principal, deve ser observado, para os lançamentos decorrentes, o que foi decidido para o matriz, no que couber.

(Acórdão nº 1301-001.472, Rel. Cons. VALMIR SANDRI)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 30/06/2004

PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO. GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL Com o advento da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, passam a ser considerados como custo de aquisição e valor de alienação do imóvel rural, o Valor da Terra Nua (VTN), declarado no Documento de Informação e Apuração do ITR (Diat), respectivamente nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação. Caso o custo das benfeitorias integre o custo de aquisição, existindo VTN de aquisição e alienação, o ganho de capital é determinado pela diferença entre o VTN do ano de alienação somado ao valor recebido pelas benfeitorias menos o VTN do ano de aquisição somado ao custo das benfeitorias.

(Acórdão nº 1301-001.332, Rel. Cons. VALMIR SANDRI)

Assim, o art. 19 da Lei nº 9.393/1996 constitui norma de observância obrigatória e exaustiva, que define, de forma precisa, os critérios para apuração do ganho de capital na alienação de imóveis rurais.

Permitir que o VTN seja desconsiderado pela fiscalização, sob o argumento de ausência de entrega da DIAT pela alienante, como se verificou no presente caso, constitui manifesta violação ao procedimento legalmente previsto para a apuração do ganho de capital na alienação de imóveis rurais.

O artigo 14 da Lei nº 9.393/1996 estabelece, de forma expressa, que eventual arbitramento do Valor da Terra Nua deve observar critérios técnicos e objetivos, mediante utilização do Sistema de Preços de Terras (SIPT) e garantia do contraditório. Tal comando foi reproduzido e reforçado pelo artigo 596 do RIR/2018, que reafirma a obrigatoriedade de observância do disposto no artigo 14 da Lei nº 9.393/1996, inclusive nas hipóteses de falta de entrega ou subavaliação do VTN.

Assim, ao afastar o VTN declarado sem instaurar o procedimento próprio de arbitramento, a autoridade fiscal substituiu o método legal por critérios subjetivos e não previstos em lei, configurando violação ao princípio da legalidade tributária e nulidade material do lançamento.

O segundo ponto de divergência diz respeito ao critério de arbitramento do Valor da Terra Nua (VTN) adotado pela Autoridade Fiscal nas hipóteses de suposta subavaliação.

No caso concreto, a fiscalização apurou o ganho de capital com base nos valores das transações contabilizados, conforme trecho do Relatório Fiscal:

“33. Por fim, tendo sido constatado que a alienante efetivamente não declarou os VTNs dos respectivos anos de alienação dos imóveis, restando incabível a tributação com base no art. 19 da Lei nº 9.393/1996, **a apuração do ganho de capital (relativo à terra nua e respectivas benfeitorias) deve se submeter, no caso em análise, às regras gerais de determinação desse acréscimo patrimonial aplicáveis às pessoas jurídicas optantes pela apuração do IRPJ com base no lucro presumido, sistemática adotada pela fiscalizada.**

(...)

36. Já o resultado positivo da alienação de bens do ativo não circulante imobilizado é tratado como **ganho de capital**, que corresponderá à **diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil do bem alienado; devendo tal resultado positivo ser adicionado à base de cálculo do lucro presumido para efeito de aplicação das alíquotas do IRPJ e da CSLL** (art. 521, § 1º do RIR/1999 e art. 595, § 1º do RIR/2018). O **valor contábil** do bem alienado é definido como sendo aquele que estiver registrado na escrituração do contribuinte, diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada e das perdas estimadas no valor de ativos (art. 215, parágrafo 14, c/c o art. 200 da IN/RFB nº 1700/2017).” (grifos no original)

Em que pese a Autoridade Fiscal reconhecer a existência e aplicabilidade da regra especial do art. 19 da Lei nº 9.393/1996, optou por afastá-la sob o argumento de inexistir declaração de VTN em DIAT apresentada pela Recorrente nos anos de alienação, aplicando, em seu lugar, o regime geral do lucro presumido, previsto no art. 595, § 1º, do RIR/2018, que dispõe:

Art. 595. Os ganhos de capital, os rendimentos e os ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo disposto nos art. 591 e art. 592, os valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, e os demais valores determinados neste Regulamento serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Título, para fins de incidência do imposto sobre a renda e do adicional, observado o disposto nos art. 238, art. 239 e no § 3º do art. 249, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, **caput**, inciso II).

§ 1º O ganho de capital nas alienações de investimentos, imobilizados e intangíveis corresponderá à diferença positiva entre o valor da alienação e o seu valor contábil (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, § 1º).

Com o devido respeito, tal posicionamento não se sustenta.

Há, desde logo, inconsistência lógica na fundamentação fiscal: primeiro se afirma a ausência de entrega da DIAT para, na sequência, sustentar a subavaliação dos valores declarados. Por qualquer ângulo que se examine, incorreu a fiscalização em equívoco ao apurar o ganho de capital pela regra geral do lucro presumido, afastando indevidamente o regime específico previsto no art. 19 da Lei nº 9.393/1996, o qual expressamente determina a observância do art. 14 do mesmo diploma.

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.

Note-se que não apenas o art. 19 impõe tal observância, como também o próprio Regulamento do Imposto de Renda a reafirma no art. 596, **caput** e parágrafo único, *verbis*:

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

Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente a 1º de janeiro de 1997, será considerado como custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no parágrafo único do art. 146 (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19, parágrafo único).

Assim, se o Regulamento do Imposto de Renda remete expressamente à aplicação da lei especial e estabelece o procedimento próprio para as hipóteses de “falta de entrega” ou de “subavaliação”, é obrigatório o arbitramento do VTN conforme o art. 14.

Não se trata de faculdade conferida à Administração Tributária, mas de vinculação legal a um método específico de apuração.

Com razão, portanto, a Recorrente ao afirmar que:

O critério adotado pelo fisco para considerar a subavaliação do VTN consistiu, unicamente, pelo simples cotejo dos VTN dos diversos imóveis da própria alienante (itens 23, 24 e 25 do Relatório Fiscal - fls. e-41), quando, em verdade, a constatação de eventual subavaliação deveria seguir o critério previsto pelo art. 14, caput e seu §1º da Lei nº 9.393/1996 citado pela própria fiscalização (item 20 do Relatório Fiscal - fls. e-39-40):

(...)

Em caso de recusa do valor da terra nua declarado pelo contribuinte, deve na sequência, o Fisco partir da avaliação com base nos preços de terra de um banco de dados instituído para tal fim, respeitada sempre a defesa do contribuinte em procedimento fiscal, mediante a elaboração de laudo de avaliação para contrapor a recusa fiscal e comprovar a veracidade das informações prestadas pelo contribuinte, não podendo o Fisco se valer de metodologia diversa e não prevista em lei.

(...)

Assim, conforme determina o art. 14, em caso de subavaliação, a Receita Federal, ao recusar o valor da terra nua declarado pelo contribuinte, procederá conforme o preço de terras constante do Sistema de Preços de Terras (SIPT) por ela instituído, o que significa dizer que somente através do SIPT é possível iniciar o exame se existe ou não existe subavaliação de VTN.”

De fato, consta dos autos que foram anexados: (i) dois ofícios expedidos pela Prefeitura de Ribas do Rio Pardo, informando o Valor da Terra Nua (VTN) para os anos-calendário de 2018 e 2019 (e-fls. 393 e 394); e (ii) consulta ao SIPT da Receita Federal (e-fl. 395), cujos valores coincidem com os informados pela municipalidade.

Não obstante, a Autoridade Fiscal desconsiderou tais parâmetros oficiais, refazendo o cálculo com base em critérios próprios, em flagrante violação ao princípio da legalidade tributária.

A análise sistemática da Lei nº 9.393/1996 evidencia que o legislador vinculou o art. 19 ao art. 14 para instituir procedimento específico e obrigatório nos casos em que a autoridade fiscal discorde do VTN declarado. Assim, diante de suspeita de subavaliação, o Fisco deve:

1. recorrer ao SIPT, sistema oficial de preços de terras;
2. adotar os critérios de aptidão agrícola previstos no art. 12 da Lei nº 8.629/1993; e
3. assegurar ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa em regular procedimento de fiscalização.

No caso sob exame, nenhum desses requisitos foi observado.

Diante do conjunto fático e jurídico delineado, conclui-se que o lançamento fiscal não observou os parâmetros legais e procedimentais específicos instituídos pela Lei nº 9.393/1996, reforçados no art. 596 do RIR/2018, para a apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural.

Em primeiro lugar, a autoridade fiscal afastou indevidamente o regime jurídico especial do art. 19, ao condicionar sua aplicação à existência de DIAT apresentada pela própria alienante, exigência não prevista em lei. A norma legal é clara ao estabelecer que o Valor da Terra Nua (VTN) constitui a base de apuração tanto para o custo de aquisição quanto para o valor de venda do imóvel, devendo ser considerado aquele declarado na forma do art. 8º, no ano da alienação, independentemente se a declaração foi entregue pelo alienante ou adquirente.

Em segundo lugar, ainda que se admitisse a ocorrência de subavaliação, o procedimento adotado pela fiscalização não observou o rito do art. 14 da Lei nº 9.393/1996, que impõe o arbitramento do VTN com base em informações constantes do Sistema de Preços de Terras (SIPT) e nos critérios técnicos de aptidão agrícola definidos no art. 12 da Lei nº 8.629/1993. Ao desconsiderar esses parâmetros e utilizar critérios próprios, a autoridade fiscal incorreu em vício material de legalidade.

Tais irregularidades comprometem a validade do lançamento, pois revelam ofensa aos princípios da legalidade tributária, da tipicidade cerrada, do devido processo legal

administrativo e da motivação do ato administrativo, na medida em que o Fisco se afastou do procedimento expressamente previsto em lei e, repita-se, reforçado no RIR/2018.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, dou provimento ao recurso voluntário para reconhecer a aplicabilidade do art. 19 da Lei 9.393/1996 à apuração do ganho de capital da recorrente, considerando o Valor da Terra Nua (VTN) declarado no DIAT do ano-calendário da alienação apresentado pela adquirente e, constatada a hipótese de subavaliação, o VTN oficial do SIPT, observado o procedimento previsto no art. 14 da referida lei.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski

DECLARAÇÃO DE VOTO 2

Conselheiro Iágaro Jung Martins

A presente declaração de voto decorre dos aprofundados debates mantidos na Turma durante as sessões de julgamento de 28.07.2025, que demandou pedido de vista dos autos para melhor compreensão da matéria, e a presente, onde se concluiu o julgamento, em especial sobre a correta interpretação dos art. 14 e 19 da Lei nº 9.393, de 1996.

Não há como discordar da posição da i. Conselheira Eduarda Lacerda Kanieski que o art. 19 da Lei nº 9.393, de 1996, instituiu um novo regime jurídico, específico e autônomo, para apuração do ganho de capital na alienação de imóveis rurais, rompendo com o modelo anterior baseado no valor de transação e substituindo-o pela sistemática do VTN.

A divergência entre a posição prevalente da Turma em relação aos conselheiros vencidos é de que estes entendem que mesmo no caso de a DIAT ainda não ter sido entregue na

data da aquisição ou alienação do imóvel não haveria impedimento para aplicação do art. 19 e que a utilização do valor da operação estaria por não observar critério legal. O argumento é de o VTN informado na DIAT é único para todo o ano, refletindo o preço de mercado em 1º de janeiro, independentemente da data da declaração e de que o art. 596 do RIR/2018, impõe que a regra de apuração do ganho de capital é o VTN declarado.

O segundo, ponto, decorrente do primeiro, diz respeito ao art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996, que estabelece, de forma expressa, que eventual arbitramento do VTN deve observar critérios técnicos e objetivos, mediante utilização do Sistema de Preços de Terras (SIPT) e garantia do contraditório. No caso dos autos, a autoridade fiscal apurou o ganho de capital com base nos valores das transações contabilizados, nos termos do art. 595, § 1º, do RIR/2018.

Nessa linha de entendimento, o procedimento que deveria ser observado na hipótese de inexistência da DIAT ou de VTN subavaliado é o de utilizar os dados constantes no sistema SIPT, administrado pela Receita Federal a partir de informações prestadas pelos municípios, razão pela qual não poderia a autoridade fiscal ter desconsiderado os parâmetros oficiais para utilizar o efetivo valor das transações, constantes nas escrituras.

Como bem registrado pelo i. Relator, a aplicação regra especial para apuração do ganho de capital na alienação da terra nua está condicionada ao preenchimento de requisitos previstos no art. 19 da Lei nº 9.393, de 1996, entre os quais a autoavaliação, a cargo do contribuinte alienante, conforme o artigo 8º da mesma lei.

Fato incontroverso que a regra especial do art. 19 não foi observada, na medida em que (i) os DIATs que serviram de base para a apuração subavaliada do ganho de capital não foram entregues pela Recorrente (alienante), mas pelo adquirente dos imóveis, fato que retira a natureza jurídica de autoavaliação, determinada pelo art. 8º da Lei; (ii) as alienações ocorreram meses antes do prazo legal para a entrega do DIAT, fato que derroga a aplicação da regra especial de apuração do ganho de capital, prevista no art. 19.

De fato, não há como se confundir o procedimento para cobrança e determinação do ITR em eventual lançamento de ofício, cujo procedimento para verificação do adequado VTN deve observar o art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996, quando o DIAT não é entregue ou contém um VTN subavaliado; do procedimento determinado para apuração do ganho de capital para fins do IRPJ e da CSLL.

No caso concreto, não se implementaram as condições para usar o VTN do DIAT para fins de determinação do ganho de capital, isto é, não sendo possível a aplicação da regra especial, deve ser aplicada a regra geral, suportada pelos documentos que lastreiam as operações, isto é, o valor efetivo da transação.

Nessa linha de entendimento é o seguinte Acórdão da 2ª Seção de Julgamento:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA/IRPF

Ano-calendário: 2011,2012,2013

GANHO DE CAPITAL. VALOR DE ALIENAÇÃO. IMÓVEL RURAL. VTN SUBAVALIADO. ALIENAÇÃO APÓS 01.01.1997.

Em não havendo apuração do resultado da atividade rural ou em não se exercendo referida atividade, pode o Fisco, ao identificar a subavaliação do VTN que constou do DIAT, em cotejo com os documentos que retrataram o negócio jurídico, valer-se do valor total da operação que constou naqueles documentos.

(Acórdão nº 2402-005.981, relator Maurício Nogueira Righetti, sessão em 12.09.2017)

Pela pertinência da análise sobre o tema, reproduz-se o seguinte excerto do voto:

Com o advento da Lei 9.393/96, que em nada modificou a sistemática então delineada, surgiu a controvérsia com relação ao aproveitamento daquele valor de terra nua, por força do que constou em seu artigo 19. Vejamos:

A Lei 9.393/96, de 19.12.1996, que dispõe sobre o ITR, estabeleceu, para fins de sua apuração, o IMÓVEL RURAL como o IMÓVEL POR NATUREZA. Apenas solo, matas e florestas nativas. É o que se costuma chamar de Terra Nua. É dizer, a lei, para fins de apuração do ITR, resumiu o "imóvel rural" ao imóvel por natureza.

Ainda naquele diploma, em um único artigo que trata do GCAP, definiu que o ganho de capital, para os IMÓVEIS RURAIS, deveria considerar o Valor daquela Terra Nua como custo de aquisição e valor da venda.

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.

Note que o dispositivo acima não inovou quanto a considerar o VTN como custo de aquisição e como valor da venda do imóvel rural, eis que assim já tratava a legislação tributária antes de sua edição (IN SRF 39/1993).

Consoante se extrai da exposição de motivos da Medida Provisória 1.528/96, convertida na Lei 9.393/96, pretendeu o legislador que, quando da alienação da terra nua, fosse adotado o valor declarado pelo contribuinte como base de cálculo do ITR.

14 Para efeito de apuração do ganho de capital na alienação da terra nua, a legislação do imposto de renda passa a adotar o valor da terra nua declarado pelo contribuinte - base de cálculo do imposto sobre a propriedade territorial rural.

Não quis a lei, no entender deste Relator - ao tratar da apuração do ganho de capital - resumir todo o imóvel rural ao valor da terra nua, mas, sim, estabelecer que para a determinação do valor do imóvel por natureza, seria observado, tanto na aquisição, quanto na alienação, o valor da terra nua - VTN, declarado pelo próprio contribuinte à RFB.

A novidade foi que, com relação aos imóveis adquiridos após 01.01.1997, esse VTN seria extraído do DIAT apresentado pelo próprio contribuinte, quando da apuração do seu ITR, sendo certo que referido VTN decorreria de auto-avaliação a preço de mercado no primeiro dia do ano.

Tal disposição teve como razão de ser, a necessidade de legalmente instrumentalizar a administração tributária à obtenção daquele VTN, sobretudo nas situações em que o contribuinte tenha levado os valores relacionados às benfeitorias para a apuração do resultado da atividade rural (como custo e receita) e não disponha desses valores (VTN/benfeitorias) discriminados no instrumento da transação.

Assim, se por um lado, o contribuinte precise demonstrar que "trabalhou" com as benfeitorias no âmbito da apuração do resultado da atividade rural, por outro, caso provado, o Fisco não pode mais se valer do instrumento da transação, quando lá não houver especificado o que seria o VTN e o que seriam as benfeitorias. Usualmente o ônus desse detalhamento era atribuído ao sujeito passivo.

Nesse rumo, mais do que uma obrigação a que o fisco utilizasse daquele documento (DIAT), foi uma autorização para que a fiscalização se sentisse legalmente segura ao se valer de uma informação prestada pelo próprio sujeito passivo, sem que houvesse, a rigor, a necessidade de contraditá-la.

Tanto o é, que na hipótese de o valor tiver sido subavaliado ou não houver a apresentação desse DIAT, a Fiscalização estará autorizada a valer-se das informações que constam nos sistemas de preços de terras. Ou seja, aproveitar-se de outra informação que, com alguma frequência, pode não retratar o preço real praticado na operação em questão.

Vejamos, novamente, o que diz a exposição de motivos, nesse ponto:

9. A base de cálculo será o valor da terra nua declarado pelo contribuinte e, não havendo contestação desse valor por parte do fisco, será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado. A comprovação da veracidade das informações prestadas pelo contribuinte, será efetuada através de programas especiais de fiscalização, permitindo a concentração de esforços em propriedades selecionadas. Para tanto, a SRF poderá delegar ao INCRA a função de verificar a veracidade dos dados sobre imóveis informados no DIAC e no DIAT. Ainda, para nortear a fiscalização, combater a subavaliação de preços ou prestação de informações incorretas ou fraudulentas, será instituído sistema de informação sobre preços de terras.

Perceba que a intenção do legislador, ao mencionar a utilização do sistema de informação sobre preços de terras, foi a de que ele servisse de norte para a Fiscalização, não a de impor, a qualquer custo, a sua utilização.

Voltemos ao texto da lei, desta feita ao do artigo 14:

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.

Não é difícil notar que o dispositivo tem sua redação voltada, primordialmente, para a apuração do ITR, ao estabelecer que o lançamento de ofício considerará as informações sobre preços de terras constantes dos sistemas da RFB. Em outras palavras, o lançamento de ofício lá previsto é aquele por meio do qual se constituirá o ITR.

Diferentemente da apuração do GCAP, quando a determinação dos valores de alienação e custo de aquisição são, ou ao menos deveriam ser fielmente retratados em um documento que consubstancia o negócio jurídico entabulado; na apuração do ITR não se tem um documento que, com periodicidade anual, estabeleça o valor da terra nua que servirá de base para sua determinação. Razoável, nesse contexto, que se autorize, legalmente, a utilização do valor constante naquele sistema de preços de terras, sob pena de se engessar a fiscalização daquele tributo.

No que toca ao precitado sistema de preços de terras - SIPT - instituído pela Portaria SRF 447/2002, de 04/2002 - cumpre ressaltar que o mesmo é alimentado com os valores de terras e demais dados recebidos das Secretarias de Agricultura ou entidades correlatas, e com os valores de terra nua da base de declarações do ITR.

[...]

Percebe-se aqui nova autorização ao Fisco, que, em não havendo a apresentação do DIAT ou verificando a subavaliação do VTN, pode se nortear pelo valor de terras do SIPT, como se aquele valor - estimado - correspondesse ao preço efetivamente praticado na operação, como numa espécie de "arbitramento".

Note que tal documento (DIAT), que traz o VTN proveniente de uma autoavaliação, não tem sua aplicação de forma absoluta, inconteste, conforme vimos acima (hipótese de subavaliação).

Veja que esse dispositivo - como já dito - visou, primordialmente, a que o Fisco contasse com certa instrumentalidade para a célere aferição da base de cálculo do ganho de capital, ainda que, num primeiro momento, ao valer-se de uma informação prestada pelo próprio contribuinte, pudesse não corresponder a verdade dos fatos. Prestigiou-se, nesse sentido, a celeridade e o incremento da presença fiscal.

Indubitavelmente, por outro lado, trata de um dispositivo que ao agilizar o procedimento fiscal, pode, a depender do caso, não refletir a justa tributação. Ao chegar a um valor estimado, que pode ser que se aproxime ao do caso concreto, ou pode ser que não. Diferentemente da utilização dos instrumentos do negócio (escrituras e contratos, por exemplo), que, além de - no mínimo - obrigarem as partes envolvidas, devem observar, conforme o caso, as formalidades legais.

Pois bem, esse é o cenário: Se há o DIAT, a Fiscalização PODE dele se utilizar; por outro lado, caso não haja ou se identifique patente subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a fiscalização PODE se valer das informações do SIPT; Contudo, caso tenha disponível os documentos negociais, que retratem, concretamente, a operação, deles DEVEM se valer.

[...]

Destarte, **observados os critérios acima e após a análise sistêmica dos artigos 14 e 19 da Lei 9.393/96, 3º da Lei 7.713/88 e do que dispõe a Lei 8.023/90, não vislumbro qualquer impropriedade na utilização dos valores que constaram dos instrumentos negociais.**

Não há que se falar, desta feita, em se criar tributo, base de cálculo ou mesmo alíquota por meio de Instrução Normativa, na medida em que norma infra legal nada mais fez do que conciliar a tributação privilegiada prevista na Lei 8.023/90, para aqueles que exercem atividade rural, com a norma matriz para a apuração e cobrança do ganho de capital na alienação de bens e direitos de qualquer natureza, além de propiciar ao contribuinte fosse utilizado o valor efetivo (documentos), em detrimento de um estimado (SIPT).

Supor o contrário, seria admitir apurar o ganho de capital tributável levando-se em conta valores estimados que poderiam, ao final, conduzir a um valor de ganho inferior ao que efetivamente se teve como acréscimo patrimonial,

implicando o reconhecimento de isenção, à margem da lei, da parcela não contemplada no DIAT/SIPT.

Forte nos fundamentos acima e destacando a informação de que não foram apresentados os Demonstrativos da Atividade Rural anexos às DIRPF, no período compreendido entre a aquisição e a alienação do imóvel Matrícula nº 37.855, do Registro de Imóveis de Canoas/RS, bem assim o fato de o VTN que constou dos DIAT estar substancialmente subavaliado frente aos valores das operações (Art. 14, L 9.393/96), não vejo óbice legal a que o Fisco, neste caso, se valha dos instrumentos do negócio, para fins de extração do valor de alienação do imóvel, propiciando a justa e efetiva tributação do ganho patrimonial. (g.n.)

Diante disso, na ausência de DIAT que contenha, mediante autoavaliação (art. 8º, § 2º, da Lei nº 9.393, de 1996), o VTN para fins de apuração do ganho de capital (art. 19, da Lei nº 9.393, de 1996), não há de se falar em aplicação condicionante do procedimento previsto no art. 14 da Lei. 9.393, de 1996, que se refere exclusivamente para fins de lançamento de ofício do ITR.

Para fins de apuração do ganho de capital, inexistindo DIAT entregue pelo sujeito passivo, não há óbice para que o Fisco se valha dos valores da operação constantes no instrumento de compra e venda.

De todo o exposto, VOTO POR NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins