



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10140.001561/2003-36
Recurso nº 154.563 Voluntário
Acórdão nº 2102-00.254 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 31 de julho de 2009
Matéria IRPF
Recorrente MARIA CECÍLIA CORREA DA COSTA
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-CAMPO GRANDE/MS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - Não provada violação das disposições contidas no art. 142, do CTN, tampouco dos artigos 10 e 59 do Decreto nº. 70.235, de 1972 e não se identificando no instrumento de autuação vício prejudicial, não há que se falar em nulidade do lançamento.

GANHO DE CAPITAL - IMÓVEL RURAL - VALOR DE ALIENAÇÃO - BENFEITORIAS - Quando o contribuinte não registra as benfeitorias como despesa da atividade rural, não poderá excluir, do valor de alienação, o custo a elas correspondente, para fins de apuração do resultado da atividade rural.

Preliminar rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para que os impostos pagos nas declarações de ajuste anual dos anos-calendário 1999, 2000 e 2001, em decorrência da colação das receitas da atividade rural vinculadas à alienação do imóvel em debate, sejam abatidos do imposto lançado, antes da incidência dos juros de mora e da multa de ofício, nos termos do voto do Relator.

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

Presidente e Relator

FORMALIZADO EM: 21 AGO 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Núbia Matos Moura, Vanessa Pereira Rodrigues Domene, Rubens Maurício Carvalho e Roberta de Azevedo Ferreira Pagetti. Ausente justificadamente o Conselheiro Sidney Ferro Barros.

Relatório

Em face da contribuinte Maria Cecília Correa da Costa, CPF/MF nº 142.520.071-00, já qualificada neste processo, foi lavrado, em 26/06/2003, auto de infração (fls. 03 a 13), com ciência pessoal (procurador) em 30/06/2003 (fls. 03). Abaixo, discrimina-se o crédito tributário constituído pelo auto de infração antes informado, que sofre a incidência de juros de mora a partir do mês seguinte ao do vencimento do crédito:

IMPOSTO	R\$ 63.890,75
MULTA DE OFÍCIO	R\$ 47.918,04

À contribuinte foi imputada uma omissão de ganho de capital na alienação do imóvel rural denominado Fazenda São Pedro do Piquiri I, nos anos-calendário 1999 a 2001 (fatos geradores em 30/09/1999, 30/11/1999, 31/07/2000 e 30/07/2001), imóvel esse possuído em condomínio, tocando à contribuinte um percentual de 25% da propriedade. O bem havia sido adquirido em 05/10/1989, como parte de herança deixada por Fernando Corrêa da Costa. De um total de 13.981,9104 hectares¹, 10.000 hectares foi alienado ao Senhor Habib Rezek, com custo de aquisição calculado de R\$ 1.336.245,98, pelo valor de R\$ 3.040.000,00 (sendo R\$ 40.000,00 como correção monetária), com recebimento em 04 parcelas nas datas dos fatos geradores antes informados, sendo imputado à contribuinte ¼ do ganho de capital auferido na alienação.

Embora tratando-se de imóvel rural, a fiscalização esclareceu que não excluiu do valor da alienação a parte referente às benfeitorias, declarada pela contribuinte como receita da atividade rural, pelas seguintes razões (fls. 4 e 5), *verbis*:

1) Por meio do Ofício nº 29/2003, a Superintendência Regional de Mato Grosso do Sul do INCRA – Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – declarou que o valor das benfeitorias do imóvel rural em tela representa somente 20% a 30% de seu valor total, contrariando os valores declarados pelos alienantes ao tabelião, responsável pela escrituração do contrato de compra e venda, de que a terra nua valeria somente 20% e as benfeitorias 80%.



¹ Na data da alienação, a área vendida tinha um excesso de 2.005,4104 hectares, ainda não regularizada, que posteriormente foi adquirida da Terrasul, órgão oficial de terras do Estado do Mato Grosso do Sul, e transmitida, parcialmente, de volta para os alienantes.

2) *Conforme cópia do formal de partilha apresentada, instrumento de aquisição deste imóvel, não houve discriminação de valores da terra nua dos valores das benfeitorias, ou seja, os valores das benfeitorias realizadas antes da aquisição do imóvel não poderiam ser lançados como despesas da atividade rural pelos herdeiros porque não se sabia o valor, então, também não podem ser lançados como receita quando da sua alienação;*

3) *Caso as benfeitorias tivessem sido apropriadas como despesas, elas deveriam estar relacionadas no quadro de Bens da atividade rural, constantes dos Anexos da Atividade Rural apresentados pelos proprietários, porém, em todos os anexos apresentados não há quaisquer benfeitorias relacionadas, confirmando que não foram apropriadas como despesas;*

4) *Todos os proprietários foram intimados a apresentar comprovantes das benfeitorias que teriam sido realizadas, todavia nada foi apresentado.*

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou impugnação ao lançamento, dirigida à Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ-Campo Grande (MS), por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento, em decisão de fls. 342 a 355. A decisão foi consubstanciada no Acórdão nº 04-9.986, de 14 de julho de 2006, que foi assim ementado:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

Ementa: PRELIMINAR DE NULIDADE.

Tendo o auto de infração sido lavrado por servidor competente, com estrita observância das normas reguladoras da atividade de lançamento e, existentes no instrumento os elementos necessários para que o contribuinte exerça o direito do contraditório e da ampla defesa, afastam-se as preliminares de nulidade argüidas.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

Ementa: GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. BENFEITORIAS.

É devido imposto de renda quando o valor de venda do bem superar seu custo de aquisição corrigido, conforme previsto na legislação tributária. Para o cálculo do ganho de capital na venda de imóvel rural o valor correspondente às benfeitorias só será excluído do preço total recebido se restar comprovada sua existência, seu custo, que foram consideradas despesas da atividade rural e que foram indicados, destacadamente, em Bens da Atividade Rural do Demonstrativo da Atividade Rural, situação em que o valor correspondente à sua venda deve ser tributado na atividade rural.



A contribuinte foi intimada da decisão *a quo* em 08/08/2006 (fls. 359). Irresignada, interpôs recurso voluntário em 06/09/2006 (fls. 361).

No voluntário, o recorrente alega, em síntese, que:

I. ainda que a exigência imputada à recorrente fosse considerada correta, dever-se-ia recalcular o ganho de capital, já que a receita da alienação foi ofertada à tributação como receita da atividade rural nos anos-calendário 1999, 2000 e 2001. Entretanto, as inexatidões do auto de infração, como a seguir será demonstrado, representam nulidade a ser declarada por esse Órgão julgador;

II. a autoridade fiscal ignorou a existência de benfeitorias no imóvel alienado em decorrência dessas não terem constados no formal de partilha (documento aquisitivo). Ora, o imóvel vendido foi explorado pela Senhora Maria Manoelita Alves de Lima Correa da Costa, mãe da recorrente, e fazia divisa com o imóvel Fazenda Urumbamba, igualmente de propriedade de sua genitora e dos filhos, sendo que as benfeitorias no imóvel alienado foram declarados como feitos na Fazenda Urumbamba, sendo utilizado para cria, recria e engorda de gado bovino, como faz prova as declarações anuais do produtor rural (DAP) apresentadas à Secretaria de Fazenda do Estado do Mato Grosso do Sul, referente à Fazenda Urumbamba (fls. 230 a 240), devendo a autoridade autuante ter vistoriado o imóvel alienado para mensurar as benfeitorias realizadas. Ademais, as DIATs do imóvel alienado, dos exercícios 1998 e 1999, denunciam a existência de benfeitorias, representando 66,66% do valor do imóvel alienado, o que não poderia ser desconsiderado pela autoridade fiscalizadora. Por fim, a corroborar o valor da terra nua do imóvel alienado, a aquisição dos 2.005,4104 hectares da Terrasul, fração não regularizada na época da alienação, registra um valor de terra nua inferior ao declarado da terra nua do imóvel alienado;

III. "A existência das benfeitorias está também confirmada no Ofício nº 029/2003, pelo qual o INCRA informou à RECEITA FEDERAL que as benfeitorias existentes no imóvel representam 20% a 30% do valor do imóvel. Por se tratar de um documento com fé pública – visto que foi expedido por Órgão Público – no mínimo esses percentuais deveriam ter sido aceitos pelo autor do procedimento fiscal e pelos julgadores da DRJ/CGE".

Este recurso voluntário compôs o lote nº 01, sorteado para este relator na sessão pública da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes de 08/10/2008.

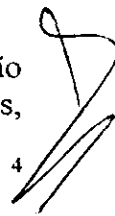
É o Relatório.

Voto

Conselheiro GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS, Relator

Primeiramente, declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão recorrida em 08/08/2006 (fls. 359), terça-feira, e interpôs o recurso voluntário em 06/09/2006 (fls. 361), dentro do trintídio legal, este que teve seu termo final em 07/09/2006, quinta-feira. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, passa-se a apreciar o apelo, como discriminado no relatório.

Como explicitado no relatório, o imóvel rural denominado Fazenda São Pedro do Piquiri I, que gerou o ganho de capital aqui em debate, tinha 04 co-proprietários,



entre eles a recorrente e o Senhor Fernando Correa da Costa Neto, cada um sofrendo uma ação fiscal respectiva, sendo que a autuação deste último foi tombada no processo administrativo fiscal nº 10140.001560/2003-91, objeto do recurso voluntário nº 154.464, que teve como relator o Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa. Tal recurso foi apreciada pela Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em sessão de 23/04/2008, quando se prolatou o Acórdão nº 104-23.133. Assim, como os objetos das autuações e os recursos, aqui e lá, são idênticos, tomo as razões lá deduzidas como fundamento de minha decisão, transcrevendo, abaixo, o voto do Conselheiro Pedro Paulo, *verbis*:

Examino, inicialmente, a preliminar de nulidade. Sustenta o Contribuinte que o procedimento fiscal e a autuação, da forma como se processaram, com imprecisão nos critérios de apuração, incorreram em cerceamento do direito de defesa.

Compulsando os autos, não vislumbro o vício apontado. Ao contrário, a autuação é bastante clara quanto à descrição da infração e dos seus fundamentos, proporcionando ao Contribuinte ampla oportunidade de, na fase contenciosa do procedimento, aduzir suas razões.

O argumento de que o Contribuinte pagou imposto apurado com base nas declarações que informaram os valores questionados como receita da atividade rural não enseja a nulidade do procedimento, podendo, quando muito, implicar em ajustes quanto ao valor do imposto devido, o que será analisado quando do exame do mérito.

Quanto ao mérito, como se colhe do relatório, a matéria em litígio refere-se ao valor a ser considerado como sendo o de alienação do imóvel para fins de apuração do ganho de capital, mais especificamente se este compreende ou não a parcela do valor de alienação, classificada na escritura de venda como correspondendo às benfeitorias.

O principal fundamento da autuação para incluir essa parcela no valor de alienação é o de que não foram comprovadas as benfeitorias realizadas após a aquisição do imóvel e que, quando da aquisição, não foram discriminadas as eventualmente existentes e, assim, tanto na aquisição quanto na alienação, as benfeitorias integram o custo de aquisição e o valor de alienação.

Defende-se o Recorrente afirmando que as benfeitorias foram escrituradas como tendo sido realizadas em outra fazenda (Urumbamba) de propriedade de sua mãe, Sra. Maria Manoelita Alves de Lima Correa da Costa, devido à circunstância de que a Sra. Manoelita, por muitos anos, explorou o referido imóvel em regime de comodato, tendo declarado todas as benfeitorias que fez, inclusive na Fazenda São Pedro do Piquiri I, como tendo sido realizadas na Fazenda Urumbamba. Argumenta, ainda, que o que importa, é a existência efetiva das benfeitorias.

Não assiste razão ao Recorrente. A alegação de que as benfeitorias foram declaradas como tendo sido realizadas em outro imóvel não aproveita à defesa, antes reforça a afirmação



da autoridade lançadora de que o Contribuinte não comprovou a realização das benfeitorias. Além da absoluta falta de prova dessa alegação, o fato de não terem sido escrituradas pelo próprio Contribuinte, admitindo-se, por hipótese, que tenham sido efetivamente realizadas, é suficiente para se negar a pretensão.

É interessante ressaltar que toda a controvérsia gira em torno da prova. De fato, segundo o art. 802. § 2º do RIR/94, repetido no art. 123, § 2º do RIR/99, no valor de alienação de imóvel rural com benfeitoria, somente se considera valor de alienação a parcela referente à terra nua. A mesma legislação, coerentemente, determina que o custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital, da mesma forma, será o valor da terra nua. As benfeitorias, tanto as existentes quando da aquisição do imóvel, quanto as realizadas pelo adquirente são consideradas despesas de investimento; e o valor das benfeitorias alienadas, juntamente com o imóvel ou não, são consideradas receita da atividade rural.

No caso presente o Contribuinte defende o direito de tributar o valor indicado na Escritura de Venda do imóvel como benfeitoria considerando-o como resultado da atividade rural. Ocorre que, conforme destacado na autuação e analisado cuidadosamente pela decisão de primeira instância, quando da aquisição do imóvel não foram destacadas as benfeitorias constantes do imóvel e dessa data até a alienação que ora se examina não foram feitos registros de nenhuma benfeitoria nova. Portanto, só existem duas possibilidades: ou as benfeitorias que o contribuinte diz ter alienado juntamente com o imóvel foram integralmente realizadas antes da aquisição ou foram realizadas depois e não registradas no livro caixa e muito menos deduzidas como despesa de investimento na apuração do resultado da atividade rural.

Ora, na primeira hipótese, como o valor das benfeitorias integraram o custo de aquisição, não poderia, por óbvio, ser subtraída do valor de alienação; na segunda hipótese, o simples fato de não terem sido registradas, por si só, desautoriza a exclusão desses valores para fins de apuração do valor de alienação. Sem esses registros e respectivos documentos comprobatórios não há como se verificar a efetividade, o momento de sua realização ou valor despendido.

Por outro lado, a mera afirmação de que as benfeitorias foram declaradas antes da ação fiscal não merece ser acolhida, pois mesmo os dados declarados estão sujeito a prova. Admitir que a simples declaração, no momento da venda, de que parte considerável do valor da operação refere-se a benfeitorias seja suficiente para determinar o valor da alienação, sem que se tenha qualquer registro, a que o contribuinte estava obrigado, desses investimentos, significa atribuir ao contribuinte o poder de, unilateralmente, determinar o valor de alienação para fins de apuração do ganho de capital.



Correta, portanto, a interpretação da Administração Tributária traduzida no art. 19 da Instrução Normativa SRF nº 84/2001, verbis:

Art. 19. Considera-se valor de alienação:

I - o preço efetivo da operação de venda ou de cessão de direitos;

[...]

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

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

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

§ 1º Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se valor de alienação da terra nua:

I - o valor declarado no Diat do ano da alienação, quando houverem sido entregues os Diat relativos aos anos de aquisição e alienação;

II - o valor efetivamente recebido, nos demais casos.

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

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

II - como valor da alienação, nos demais casos.

Note-se que, no caso presente, como no momento da aquisição do imóvel, não foi discriminado o valor das benfeitorias, que passaram a integrar o custo de aquisição, a parcela correspondente às benfeitorias pré-existentes foi subtraída do valor de alienação para fins de apuração do ganho de capital. Se outras benfeitorias foram realizadas, deveria o Contribuinte tê-las registrado como despesas de investimento, o que, como se sabe não o fez.

A jurisprudência deste e. Conselho de Contribuinte tem sido no sentido de só admitir a subtração do valor das benfeitorias para apurar o valor da alienação quando registrada comprovada e realização dessas benfeitorias, senão vejamos:

GANHO DE CAPITAL - IMÓVEL RURAL - VALOR DE ALIENAÇÃO - BENFEITORIAS. Quando o contribuinte não deduz o custo das benfeitorias como despesa, na apuração do resultado da atividade rural, a quantia a elas correspondente



integra o valor de alienação, para efeito de apuração do ganho de capital, e não a tributação como receita da atividade rural. (Acórdão 106-15526, de 24/05/2006, Relator: José Carlos da Matta Rivitti).

IRPF. ATIVIDADE RURAL. O exercício da atividade rural tem regramento específico. O tratamento fiscal atribuído à alienação da terra nua é a apuração do ganho de capital, nos termos da Instrução Normativa SRF 84/2001. As benfeitorias realizadas devem receber o tratamento fiscal de "despesa" no mês do efetivo pagamento, abatendo a receita bruta respectiva, que será oferecida à tributação. No momento posterior, por ocasião da alienação, os valores das benfeitorias que antes eram uma despesa, se reverte em receita decorrente da operação de venda, montante que deverá compor o resultado da receita bruta, base de cálculo da atividade rural. Lei 8.023 de 1.990, art. 4º, parágrafos 1º e 2º, e artigo 5º e na Lei 8.383 e 1.991, art. 14. No RIR/99 art. 61 a 63 e art. 71. (Acórdão 102-47537, de 28/04/2006, Relatora: Silvana Mancini Karam).

GANHO DE CAPITAL - TERRA NUA - BENFEITORIAS - As benfeitorias constantes no imóvel rural constituem receita da atividade rural, mas a exclusão dos valores correspondentes na apuração de ganho de capital quando da alienação da terra nua somente se justifica se comprovados os respectivos valores, com identificação nos instrumentos que efetivaram a operação de alienação (e.g. escritura pública). (Acórdão 104-22438, de 24/05/2007, Relator: Gustavo Lian Haddad).

Corretos, portanto, o procedimento fiscal e a decisão de primeira instância ao não admitirem a subtração do valor declarado no instrumento de venda como benfeitoria para fins de apuração do valor de alienação.

Verifica-se, entretanto, que o Contribuinte, como alegado, informou nas DIRPF, dos exercícios de 2000 a 2002, como receita da atividade rural, os valores que diz terem sido recebidos como contrapartida pelas benfeitorias, implicando em apuração de imposto. Ora, se o lançamento que ora se examina originou-se do entendimento de que as benfeitorias não poderiam ser tributadas como benfeitorias, o imposto pago em razão dessa opção pelo contribuinte deveria ser subtraído para fins de apuração do imposto a ser exigido na autuação. De outro modo, o Fisco estaria recebendo o imposto duplamente.

Penso, portanto, que deve ser subtraído do valor da autuação, referente a cada ano, e antes da aplicação da multa de ofício e dos juros de mora, o valor apurado e pago pelo Contribuinte em decorrência das respectivas declarações em que constaram os valores recebidos em decorrência da alienação, como receita da atividade rural.

(...)

Por tudo, fundado nas razões acima, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, voto no sentido de DAR parcial provimento ao recurso para que os impostos pagos nas

declarações de ajuste anual dos anos-calendário 1999, 2000 e 2001, em decorrência da colação das receitas da atividade rural vinculadas à alienação do imóvel em debate, sejam abatidos do imposto aqui lançado, antes da incidência dos juros de mora e da multa de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 31 de julho de 2009

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

