



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

**Processo n°** 10245.720137/2011-26  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-006.065 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de março de 2018  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** ANDRE AFONSO DE MOURA SOUZA CRUZ  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

DOAÇÃO. CUSTO DE AQUISIÇÃO. VALOR DE TRANSFERÊNCIA.

Na transferência de direito de propriedade por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do doador. Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do Doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda sobre o ganho de capital.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO IMÓVEL RURAL. BENFEITORIAS. ATIVIDADE RURAL.

Deve ser adicionado ao valor da terra nua alienada, o produto da alienação das benfeitorias, quando os respectivos investimentos não houverem sido considerados na apuração do resultado da atividade rural.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Gregorio Rechmann Junior Renata Toratti Cassini

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Gregorio Rechmann Junior, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Ronnie Soares Anderson.

## Relatório

Cuida o presente de Recurso Voluntário em face do Acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ, que considerou improcedente a Impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Contra a contribuinte foi lavrado Auto de Infração em 11.07.2011 para constituição de IRPF no valor principal de R\$ 103.766,05, acrescido da multa de ofício (75%) e dos juros legais - Selic.

A autuação decorre da constatação das infrações a seguir:

1 - Ganhos de Capital na Alienação de Bens e Direitos - Omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais - exercícios 2007, 2008 e 2009.

Do Termo de Verificação Fiscal de fls. 124/140, extraem-se os seguintes fatos de relevo para o caso:

Em 06.01.2004, o recorrente recebeu de seus pais, em doação, 1/3 da Fazenda São Sebastião, que foi alienada em 24.06.2005 pelo valor de R\$ 2.266.000,00, relativo a 2/3 do imóvel, a ser pago de forma parcelada ao longo de 2005 a 2007, conforme escritura pública de compra e venda.

Ao final, foi considerado o valor de R\$ 1.997.507,68 como sendo o de alienação, cabendo R\$ 998.753,84 ao sujeito passivo.

Referido imóvel integrou seu patrimônio, em sua DIRPF/05, por **R\$ 13.581,40**, valor correspondente à transferência declarada na DIRPF do alienante.

Segundo aponta a Fiscalização, o documento de aquisição não faz referência a benfeitorias existentes.

Contudo, foi identificado DIAT para 2004, com VTN no valor de R\$ 55.000,00. Sendo assim, atribuiu ao imóvel, o custo de aquisição de R\$ 18.333,33 (R\$ 55.000,00 / 3 ).

Na alienação, da mesma forma e segundo a Fiscalização, o documento do negócio não especificou os valores da terra nua e das benfeitorias, sequer atestou sua existência.

No mesmo sentido, foi identificado DIAT para 2005 (ano da alienação) , com VTN no valor de R\$ 55.000,00.

Contudo, em função do respondido pelo contribuinte, no sentido de que o valor da terra nua corresponderia a R\$ 880.000,00, foi considerado, como VTN, o valor de R\$ 440.000,00 (1/2 do valor informado), que coincidiu com aquele declarado pelo contribuinte no Demonstrativo de Apuração dos Ganhos de Capital relativos ao ano calendário 2005, anexo à sua DIRPF/06.

Quanto às benfeitorias, após o recorrente ter informado a inexistência de aquisições no período de 01/2004 a 06/2005, o valor a elas relacionados (R\$ 1.386.000,00/2) foi adicionado ao de alienação do imóvel.

Em 2004, não apurou resultado da atividade rural.

Em 2005, 2006, 2007 e 2008 declarou receitas, apenas receitas, da atividade rural, que, segundo o contribuinte, decorreriam da venda das benfeitorias existentes.

Regularmente intimado, apresentou Impugnação, que foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil - DRJ, às fls. 200/210.

Em seu Recurso Voluntário às fls. 223/235, aduz, em síntese:

Que uma vez verificada a subavaliação do VTN, a Fiscalização deveria proceder ao lançamento de ofício, utilizando-se do VTN no SIPT, valendo-se dos critérios do artigo 12, § 1º, II da Lei 8.629,93;

Que a sistemática adotada, aquela da Instrução Normativa SRF nº 84/2001, não observou as determinações legais;

Que as benfeitorias já existentes antes da aquisição não foram consideradas pela fiscalização juntamente ao VTN da aquisição;

Que ao tributar as benfeitorias na apuração do ganho de capital, implicou em bi-tributação, eis que teriam sido tributadas como receita da atividade rural;

Que juntou aos autos as DIRPF do doador, que comprovariam a existência das benfeitorias; e

Que não havia como declarar as benfeitorias como custo/despesa, pois não foi ele quem as constituiu.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti

O contribuinte tomou ciência do Acórdão recorrido em 04.05.2015 e apresentou tempestivamente seu Recurso Voluntário em 03.06.2015. Observados os demais requisitos de admissibilidade, dele passo a conhecer.

A controvérsia reside na utilização dos incisos I e II do § 2º do artigo 19 da Instrução Normativa 84/2001, frente ao que dispõe o artigo 19 da Lei 9.393/96, além do fato de a Fiscalização não ter adicionada ao valor de aquisição, as pretensas benfeitorias.

*Art. 19. Considera-se valor de alienação:*

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

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

*II - como valor da alienação, nos demais casos.*

Mais especificamente, o fato de a autoridade autuante ter adicionado o valor da alienação das benfeitorias ao VTN declarado e reconhecido pelo contribuinte. No entender do contribuinte, tal valor deveria ser reconhecido como receita da atividade rural.

Passemos, assim, a análise sistêmica dos dispositivos, inseridos no arcabouço normativo que trata da matéria.

O artigo 153 da nossa Constituição Federal estabelece competir à União instituir impostos sobre a renda e proventos de **qualquer natureza**.

Por sua vez, o artigo 43 do CTN define que renda é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ao passo que proventos, os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.

Nessa linha, o artigo 3º da Lei 7.713/88, em especial seu parágrafo 2º, **como regra matriz para incidência do IR sobre o ganho de capital (GCAP)**, prescreve que integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de BENS OU DIREITOS DE QUALQUER NATUREZA.

E mais, o § 3º, ao dispor sobre a alienação, é claro ao mencionar que serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos.

Ou seja, o diploma legal acima, que não trata especificamente do imóvel rural, tampouco o excetua da sistemática, traz a regra geral para a exação. É dizer: todo o acréscimo patrimonial, seja sobre qual for o patrimônio, apurado quando de sua alienação, deve ser oferecido à tributação.

E não se deve perder isto de vista.

Por óbvio, devem ser observadas as circunstâncias legais que autorizam a dedução ou soma dos valores, respectivamente, de alienação e do custo de aquisição, bem com aquelas que, à luz do artigo 97 do CTN, estabeleçam a isenção do imposto na operação.

Tratemos, adiante, do GCAP na alienação de imóvel.

Na concepção da Lei Civil, BEM IMÓVEL é o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural (Imóvel por Natureza) ou artificialmente (Imóvel por Acesso Física) - (art 79) Ainda assim, não perdem o caráter de imóveis: as edificações que, separadas do solo, mas conservando a sua unidade, forem removidas para outro local e os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele se reempregarem. Ou seja, pela Lei civil, tanto o solo quanto às construções e benfeitorias nele incorporadas, fazem parte do IMÓVEL.

A lei 8.023/90, que trata da Atividade Rural e da apuração do seu ganho, **tributável pelo IR no ajuste anual** na DIRPF, não define o que vem a ser IMÓVEL RURAL, mas tão somente a atividade rural.

Aquele diploma define a sistemática para a apuração do resultado da atividade rural, vale dizer, quando se pratica a atividade tal como prevista em seu artigo 2º.

Em síntese: os investimentos pagos, dentre eles os que agregarão valor ao imóvel por acessão física, serão considerados despesas na apuração do resultado; e, quando de sua alienação, receita da mesma atividade.

Note que o legislador possibilitou àquele que exercesse a atividade rural valer-se dos investimentos em benfeitorias como despesa da atividade rural, sendo que, quando da venda do IMÓVEL, o valor a elas relacionado seria reconhecido como receita. Assim, caso houvesse algum ganho imobiliário nessas benfeitorias (imóvel por acessão), seria tratado no âmbito do ajuste anual, com as prerrogativas daquela sistemática de tributação favorecida, se fosse o caso (opção pelos 20% da receita como resultado).

Em outras palavras: **quem exerce a atividade rural** pode se valer dos gastos com benfeitorias como custo para essa atividade e quando vender o imóvel, reconhece a venda dessa parcela como receita. É uma oportunidade para quem exerce a atividade rural ter seu resultado afetado, imediatamente, pelos seus investimentos na produção, e não adicionado ao custo do seu imóvel para um futuro e eventual aproveitamento na redução de seu ganho de capital. E por força do artigo 14: O prejuízo apurado pela pessoa física e pela pessoa jurídica poderá ser compensado com o resultado positivo obtido nos anos-base posteriores.

Perceba que a tributação dos investimentos em benfeitorias (despesas/custo), bem assim o produto de sua alienação (receita) no âmbito da atividade rural é substancialmente menor do que caso optasse por apurar o ganho de capital em sua alienação.

A depender dos valores envolvidos, da forma de pagamento, da opção pela tributação de apenas 20% da receita e das deduções na apuração do ajuste, pode ser que não resulte IR devido ao final do período, ainda que a alienação tenha se dado com expressivo ganho patrimonial.

É um favor fiscal, em função da política tributária, àqueles que exercem a atividade rural e reconhecem, ambos, os investimentos e alienações relacionados às benfeitorias na apuração do resultado daquela atividade.

Nessa linha, não é dada ao contribuinte, extrapolando a benesse fiscal, a opção por adicionar as despesas com os investimentos em benfeitorias ao custo de aquisição do

imóvel, reduzindo, ao final, o ganho de capital na alienação do imóvel; e reconhecer o produto da venda como receita da atividade rural, levando ao ajuste apenas 20% desse valor, sobre o qual ainda serão deduzidas as despesas lá permitidas (ou deduzir em 20%, a título de desconto simplificado, observado o limite legal). Definitivamente, tenho que esta não foi a intenção do legislador.

Por sua vez, fez questão de esclarecer que o valor da terra nua, quando da alienação do imóvel, não integraria a apuração do resultado da atividade rural, mas sim, por meio da apuração de GCAP prevista no artigo 3º daquela regra matriz (L. 7.713/88).

Assim, a pelo menos desde 04/1990, o valor das benfeitorias, seja como investimento pago (despesa), seja na venda como bem da produção (imóvel rural), é considerado na apuração do resultado da atividade rural e, a rigor, não integram os valores de aquisição e de alienação para fins de apuração do GCAP.

Posta acima a sistemática legal para apuração do resultado da atividade rural, passemos, em consonância com a análise empreendida, aplicar a metodologia legal para a apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural (por natureza e por acesso).

Sob a égide da Instrução Normativa SRF nº 39/1993, revogada pela de nº 84/2001, tínhamos:

*Art. 18. No caso de imóvel rural será considerado custo de aquisição o valor, em UFIR, relativo à terra nua.*

*Parágrafo único. Considera-se terra nua o imóvel rural despojado das construções, instalações e melhoramentos, das culturas permanentes, das árvores de florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas, que se classificam como investimentos (benfeitorias) da atividade rural.*

*Art. 22. Considera-se valor de alienação:*

*§ 4º Na alienação de imóvel rural com benfeitorias, será considerado apenas o valor da terra nua.*

Veja que os dispositivos acima tratavam, apenas, no valor da terra nua. Assim, considerado o normativo revogado, tínhamos a seguinte questão a responder:

Na alienação do imóvel rural com benfeitorias, como tratar aqueles casos em que não se exerce a atividade rural ou, se a exerce, não levou tais valores para a apuração do resultado da atividade rural, uma vez que, em função da matriz legal, integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de BENS OU DIREITOS DE QUALQUER NATUREZA ?

Note que a norma matriz instituiu a incidência tributária nos ganhos de capital de maneira suficientemente abrangente, de formar que, eventual tratamento que tendesse a excluir determinada operação, como por exemplo, a alienação das benfeitorias, deveria constar expressamente de norma isentiva, na forma do artigo 111, II, do CTN.

Assim, a par dessa problemática, a IN 84/2001, ao reconhecer a inexistência de norma isentiva em face da regra geral (art 3º da Lei 7.713/88) e, por outro lado, ao

reconhecer o permissivo legal para o aproveitamento dos gastos com benfeitorias na apuração do resultado da atividade rural, regulamentou, com fulcro no artigo 100 da CTN:

Custo de aquisição = VTN

Se as benfeitorias **não tiverem sido computadas** como investimentos na apuração do resultado da atividade rural, poderão integrar o valor do custo de aquisição e, quando da alienação do imóvel, também integrarão o valor de alienação.

Se, por outro lado, **tiverem sido computadas** como custo/investimento na apuração do resultado da atividade rural, deverão ser reconhecidas como receita dessa atividade rural, quando da alienação do imóvel; caso não tenham sido reconhecidas como receita, o valor comporá o de alienação.

Caso não exerça ou não tenha se valido da sistemática acima e por força da regra matriz (lei 7.713/88), essa tributação se dará no âmbito da apuração do GCAP, adicionando-se, tanto ao custo, quanto no valor de alienação, a parcela identificada como sendo investimento em benfeitorias.

Assim, a IN SRF 84/2001 procurou dar efetividade ao benefício instituído pela lei 8.023/90, em confronto com a previsão na lei 7.713/88.

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.

A Lei 9.393/96, de 19.12.1996 - dispõe sobre o ITR e, **para fins de sua apuração**, estabeleceu o IMÓVEL RURAL como o IMÓVEL POR NATUREZA. Apenas solo, matas e florestas nativas. É o que se costuma chamar de Terra Nua.

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 não se especificou o que era VTN e o que eram benfeitorias. Usualmente o ônus dessa especificação 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, sua utilização.

Voltemos ao texto da lei, desta feita o 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, quando estabelece que o lançamento de ofício considerará a 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 sistemas 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.

Tais informações sobre preços de terra deverão observar 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.

O dispositivo acima, da Lei 8.629/93, que regulamente a reforma agrária, foi alterado em 2001. A redação original impunha os seguintes critérios para o SIPT: o VTN segundo a:

- 1 - localização do imóvel;
- 2 - capacidade potencial da terra; e
- 3 - dimensão do imóvel.

Todavia, a atual redação impõe os seguintes critérios:

- 1 - localização do imóvel;
- 2 - aptidão agrícola;
- 3 - dimensão do imóvel;
- 4 - área ocupada e ancianidade das posses;
- 5 - funcionalidade, tempo de uso e estado de conservação das benfeitorias.

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 VTN no SIPT, como se aquele valor - estimado - correspondesse ao preço efetivamente praticado na operação, como numa espécie de "arbitramento".

Note que tal documento, que traz valor do VTN proveniente de uma auto-avaliação, não tem sua aplicação de forma absoluta, inconteste, conforme vimos acima (hipótese de subavaliação).

Veja que esse dispositivo - como dito acima - 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. Pode-se 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.

Mas e quando esse documento não traz especificado o VTN e as benfeitorias?

Como já abordado, a sistematização das duas apurações relacionadas a imóveis rurais, quais sejam, a apuração do resultado da atividade rural a do GCAP, em consonância com a regra matriz do artigo 3º da Lei 7.713/88, conduz ao seguinte entendimento, para os imóveis adquiridos após 01.01.1997:

Contribuinte utilizou os investimentos em benfeitorias na apuração do resultado da atividade rural como custo e como receita na alienação do imóvel:

Custo de aquisição VTN e valor de alienação - VTN - **PODEM** ser extraídos do DIAT/SIPT ou **PODEM** ser extraídos dos documentos negociais, caso especifiquem o VTN.

Contribuinte utilizou os investimentos em benfeitorias como custo na apuração do resultado da atividade rural, mas **não** reconheceu o produto de sua venda como receita da mesma atividade.

Custo de Aquisição - VTN - **PODE** ser extraído do DIAT/SIPT ou **PODE** ser extraído dos documentos negociais, caso especifiquem o VTN;

Valor de alienação - **PODE** ser extraído dos documentos negociais - valor total da alienação. Tem-se, nesse caso, a apuração do ganho de capital na alienação das benfeitorias, imóvel por acessão física, à luz do disposto no artigo 3º da Lei 7.713/88, eis que o produto da alienação não teria sido oferecido à tributação na apuração do resultado da atividade rural.

Contribuinte não utilizou os investimentos em benfeitorias como custo na apuração do resultado da atividade rural, mas reconheceu o produto de sua venda como receita da mesma atividade.

Custo de Aquisição - VTN - **PODE** ser extraído do DIAT/SIPT, adicionando-se o valor das benfeitorias, caso conste dos documentos negociais ou seja comprovado pelo contribuinte.

Valor de Alienação - **PODE** ser extraído do DIAT/SIPT, adicionando-se o valor das benfeitorias ou **PODE** ser extraído dos documentos negociais.

Contribuinte **não** utilizou os investimentos em benfeitorias na apuração do resultado da atividade rural ou não realiza/apura atividade rural e não reconheceu o produto de sua venda como receita da mesma atividade:

Custo de aquisição VTN e valor de alienação - VTN - **PODEM** ser extraídos do DIAT/SIPT, desde que adicionadas as benfeitorias (imóvel por acessão física) ou **PODEM** ser extraídos dos documentos negociais - valor total da alienação.

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.

Posta a análise da legislação, voltemos ao caso concreto, quando então serão abordados os valores que couberam ao contribuinte (1/2 da operação).

O contribuinte alienou um imóvel rural que adquiriu em 2004 por doação de seus pais, cuja transferência entre os patrimônios dera-se pelo valor, praticamente simbólico, de R\$ 13.581,40. E sobre esse valor, pretende seja acrescido o das benfeitorias que alega compor o imóvel.

Entretanto, as supostas benfeitorias existentes antes de aquisição já integraram o valor da transferência, eis que efetuadas na forma do *caput* do artigo 119 do

RIR/99, parte final. Aliás, foi esse o valor utilizado pelo recorrente no Demonstrativo da Apuração dos Ganhos de Capital, anexado à sua DIRPF/06.

*Art. 119. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do de cujus ou do doador (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23).*

*§ 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do de cujus ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto, observado o disposto nos arts. 138 a 142 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, § 1º).*

Em 2005, alienou-o por R\$ 1.133.000,00.

Não fez constar, em qualquer dos documentos das operações, qual o valor que seria atribuído à terra nua e às benfeitorias.

Em função do VTN que constou do DIAT do ano da alienação, vale dizer, R\$ 18.333,00, quando comparado com o valor da efetiva alienação do imóvel - R\$ 1.133.000,00, o recorrente se viu impelido, na apuração do ganho de capital, a reajustar aquele valor da terra nua.

Assim, daquele valor, atribuiu R\$ 440.000,00 à terra nua, para enquadrar-se na isenção prevista no artigo 23 da Lei 9.250/95 e o restante, às benfeitorias, no valor de R\$ 693.000,00, o qual teria sido levado ao resultado da atividade rural nos anos de 2005 a 2008, da seguinte forma:

	2005	2006	2007	2008
JANEIRO				
FEVEREIRO				
MARÇO				60.000,00
ABRIL	76.450,00		44.000,00	
MAIO	30.580,00			
JUNHO	36.696,00			
JULHO	9.174,00	67.661,41	102.986,00	
AGOSTO		40.451,11		100.000,00
SETEMBRO		50.141,75	65.586,00	
OUTUBRO		30.580,00		
NOVEMBRO			68.659,00	
DEZEMBRO			27.474,00	
<b>TOTAL</b>	<b>152.900,00</b>	<b>188.834,27</b>	<b>308.705,00</b>	<b>160.000,00</b>
OPÇÃO 20%	30.580,00	37.766,85	61.741,00	32.000,00
DESCONTO SIMPL	6.116,00	7.553,37	11.669,72	6.400,00
BC	24.464,00	30.213,48	50.071,28	25.600,00
IR	1.574,40	2.314,98	7.467,42	1.368,94
<b>ALÍQUOTA EFETIVA</b>	<b>1,03%</b>	<b>1,23%</b>	<b>2,42%</b>	<b>0,86%</b>

Note-se que nesse período, o contribuinte não evidenciou, em suas DIRPF, que exercia atividade rural, na medida em que não se valeu de qualquer despesa com custeio ou

investimento, tampouco reconheceu, como receita, valor outro que não fossem as alegadas alienações de benfeitorias.

Em suma, pretendeu o recorrente alienar por R\$ 1.133.000,00 em 2005, um imóvel que recebeu de seus pais por doação pelo valor de R\$ 13.581,40 em 2004 e, em função da operação, apurar o IR no valor de R\$ 12.725,74.

Pelo todo o fundamentado acima, entendo que a legislação não autorizou ao contribuinte a tributação do produto da alienação das benfeitorias, se é que, de fato, seriam benfeitorias, como resultado da atividade rural, na medida em que não se evidenciou o exercício de tal atividade, eis que não se valeu, naquela apuração, dos investimentos nessas alegadas benfeitoras e/ou de qualquer outro investimento legalmente admitido.

Aplica-se, pois, a regra matriz do artigo 3º da Lei 7.713/88.

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso apresentado, para, no mérito, NEGAR-LHE provimento.

Mauricio                      Nogueira                      Righetti                      -                      Relator