



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10820.001392/2005-47
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-007.564 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de novembro de 2020
Recorrente LUIZ VILELA DE CARVALHO
Interessado FAZENDA PÚBLICA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Ano-calendário: 2001, 2002

JUNTADA DE DOCUMENTOS COM O RECURSO VOLUNTÁRIO.
CASO NOS MOLDES DA ALÍNEA “C”, DO ARTIGO 16, DO DECRETO
Nº 70.235/72.

A prova documental apresentada após a impugnação é admitida quando comprovada uma das hipóteses de exceção prevista na legislação (§4º, do artigo 16, do Decreto nº 70.235/72.

IMÓVEL RURAL. GANHO DE CAPITAL. BENFEITORIAS.

É devido imposto de renda quando o valor de venda do bem superar seu custo de aquisição, 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.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL.

Tendo em vista que a permuta do imóvel rural se consubstanciou anteriormente à entrega do DIAT, assim como, que as benfeitorias não foram deduzidas como despesas na apuração do IRPF, há que se considerar, na apuração do ganho de capital, os valores reais da operação, e não os do VTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo do lançamento, no que se refere ao ganho de capital da Fazenda Flórida/Recanto do Paturi, a parte correspondente a 1/4 da área total do imóvel, e, para a área restante de titularidade do recorrente, considerar para fins de redução de ganho de capital o percentual de 10%.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Juliano Fernandes Ayres - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Ricardo Chiavegatto de Lima (Suplente), Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Relatório

O caso, ora em revisão, refere-se a Recurso Voluntário (e-fls. 1062 a 1075), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, interposto pelo Recorrente, devidamente qualificado nos autos, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância, consubstanciada no Acórdão n.º 17-38.510, da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) (DRJ/SP2), que, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminares arguidas e no mérito, julgou procedente em parte a impugnação e manteve parcialmente o crédito tributário, cujo acórdão restou assim ementado:

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

Ano-calendário: 2001, 2002

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE JUROS RECEBIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. ÔNUS DA PROVA.

Cabe à autoridade fiscal comprovar a ocorrência da hipótese de incidência do imposto para fins do lançamento de ofício, já que lhe cabe o ônus da comprovação dos fatos constitutivos do direito de efetuar o lançamento (artigo 149, inciso IV, do Código Tributário Nacional). Não havendo provas nos autos, deve-se cancelar a matéria tributável sob esta rubrica.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL.

Submete-se à tributação do Imposto de Renda o ganho de capital auferido pelo sujeito passivo da obrigação tributária em decorrência da alienação de bens imóveis, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição. Contudo, comprovado que o imóvel foi adquirido anteriormente a 1989, cabe aplicar o percentual de redução proporcional à data de aquisição.

IMÓVEL RURAL. GANHO DE CAPITAL. BENFEITORIAS.

É devido imposto de renda quando o valor de venda do bem superar seu custo de aquisição, 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.

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FATOS GERADORES A PARTIR DE 01/01/1997. EXCLUSÃO DA BASE TRIBUTÁVEL. DEPÓSITOS INDIVIDUALMENTE IGUAIS OU INFERIORES A R\$ 12.000,00.

Na determinação da receita omitida devem ser excluídos os depósitos de valor individual igual ou inferior a R\$ 12.000,00 (doze mil Reais), desde que o seu somatório, dentro do Ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 80.000,00.

MULTA ISOLADA.

Sendo cancelada a omissão de rendimentos recebidos de pessoa física que originou a exigência de multa isolada, conseqüentemente, a mesma deve ser exonerada.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Os tributos e contribuições sociais não pagos até o seu vencimento, com fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1995, serão acrescidos, desde o seu vencimento, na via administrativa ou judicial, de juros de mora equivalentes, a partir de 01/04/1995, à taxa referencial do Selic para títulos federais. Havendo previsão legal da aplicação da taxa SELIC, não cabe à autoridade julgadora exonerar a correção dos valores legalmente estabelecida.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas por Conselhos de Contribuintes, e as judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Da Fiscalização, do Lançamento e da Impugnação

O relatório constante no Acórdão da DRJ/SP2 (e-fls. 1041 a 1056) sumariza muito bem todos os pontos relevantes do procedimento de fiscalização, do lançamento tributário e do alegado na Impugnação pelo ora Recorrente. Por essa razão peço vênia para transcrevê-lo:

“(…)

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o auto de infração de ~~fls. 09/13 e fls. 11 a 15~~, acompanhado dos demonstrativos de ~~fls. 14/18 e fls. 16 a 20~~, dos termos de constatação fiscal de 16/02/2005 (~~fls. 754 a 759 e fls. 767 a 772~~) e de 01/08/2005 (~~fls. 947/961 e fls. 962 a 976~~), relativo ao imposto sobre a renda das pessoas físicas dos anos-calendário de 2001 e 2002, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 225.925,18, composto de:

Imposto	R\$ 92.698,40
Juros de mora (calculados até 29/07/2005)	R\$ 55.438,67
Multa Proporcional	R\$ 69.523,79
Multa Exigida Isoladamente:	R\$ 8.264,32

Conforme descrição dos fatos de ~~fls. 10 a 13 e fls. 12 a 15~~, a exigência decorreu das seguintes infrações à legislação tributária:

- omissão de rendimentos de juros recebidos de pessoas físicas —correspondentes a:

a) reajuste do recebimento do valor da venda da Fazenda Duas Irmãs, em 28/02/2002, no valor de R\$ 25.000,00, conforme documentos anexos aos autos e Termos lavrados no curso da ação fiscal, partes integrantes do presente auto de infração;

b) diferenças entre os empréstimos concedidos ao genro do contribuinte, Fábio Lemos Cazerta, CPF n.º 057.733.768-81, sócio da pessoa jurídica Bolsa de Automóveis Ltda., CNPJ n.º 59.754.911/0001-57 e os valores recebidos, conforme documentos anexos aos autos e Termos lavrados no curso da ação fiscal, partes integrantes do presente auto de infração. Fatos geradores, valores tributáveis e enquadramento legal a ~~fl. 10 e fl. 12~~;

- omissão de rendimentos da atividade rural, conforme Termos lavrados no curso da ação fiscal. Fato gerador, valor tributável e enquadramento legal a ~~fl. 11 e fl. 13~~;

- omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos (Fazenda Duas Irmãs e Recanto do Paturi), conforme documentos anexos aos autos e Termos lavrados no curso da ação fiscal. Fatos geradores, valores tributáveis e enquadramento legal a ~~fl. 11 e-fl. 13~~;

- omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada — o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme Termos lavrados no curso da ação fiscal. Fatos geradores, valores tributáveis e enquadramento legal as ~~fls. 12/13 e-fls. 14 a 15~~;

- multas isoladas — falta de recolhimento do IRPF devido a título de carnê-leão, apurado conforme Termo de Constatação Fiscal, parte integrante do presente Auto de Infração. Valores das multas e enquadramento legal a ~~fl. 13 e-fl. 15~~.

Cientificado pessoalmente do lançamento em 23/08/2005 (~~fl. 09 e-fl. 11~~), o autuado apresentou, em 22/09/2005 (~~fl. 980 e-fl. 995~~), por intermédio de procurador (procuração a ~~fl. 1023 e-fl. 1039~~), a impugnação de ~~fls. 981/998 e-fls. 995 a 1013~~, acompanhada dos documentos de ~~fls. 999/1010 e-fls. 1014 a 1025~~, alegando:

- não pretende discutir R\$ 6.875,00 de imposto de renda sobre R\$ 25.000,00 de acréscimos financeiros no recebimento da receita de venda da Fazenda Duas Irmãs; R\$ 15.548,02 de imposto de renda sobre R\$ 56.538,25, valor tributável indicado no tópico 002 — Atividade Rural — Omissão de Rendimentos da Atividade Rural e R\$ 4.838,94 de multa exigida isoladamente;

- discutirá os demais valores;

- INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO RECEBIDO A MAIOR DO GENRO —o impugnante não empresta dinheiro a juros, muito menos a seu genro, Fábio Lemos Caserta. O fato de a soma dos depósitos haver sido maior do que a dos saques não significa devolução com juros. Primeiro que o impugnante, como já afirmado não empresta dinheiro mediante remuneração, segundo, que ser a soma dos saques de valor diferente da soma das devoluções de dinheiro não significa que por outros meios as partes não tenham acertado a diferença.

Terceiro, que o fato de ser apurada diferença em 31 de dezembro de determinado ano, não significa que tenha se encerrado o período considerado para efeito de acerto entre as partes;

- consequente improcedência da multa por falta de carnê-leão — não tendo o impugnante recebido de seu genro Fábio Lemos Caserta os alvitados juros, não havia a obrigação de informar em carnê-leão a percepção dessa renda inexistente, razão por que refuta a cobrança das multas isoladas de R\$ 3.398,16 e R\$ 27,22;

- INDEVIDA TRIBUTAÇÃO SOBRE GANHO DE CAPITAL - Parcela já paga do imposto sobre ganho de capital — somente parte da receita auferida pela venda de imóveis rurais seria sujeita à taxaço pelo Imposto de renda, mas esta parte tributável já foi oferecida à tributação, já teve o imposto e seus acréscimos legais pagos espontaneamente;

- FAZENDA CAAJURU/DUAS IRMÃS: conforme cópia de seu livro Caixa, foram oferecidos à tributação R\$ 325.000,00, sendo R\$ 175.000,00 referentes ao recebimento da parte do preço referente às benfeitorias e R\$ 150.000,00 da parte da terra nua.

Quanto à receita de R\$ 150.000,00 referente à terra nua, deduzido o valor do custo de aquisição de R\$ 137.298,93, resulta o ganho de capital de R\$ 12.701,07, que diminuído de 90% pela redução de que trata o art. 18 da Lei n.º 7.713/1988, resulta no ganho de capital tributável de R\$ 1.270,11, com imposto a pagar de R\$190,51, que foi pago com seus acréscimos legais, em 08/07/2003, conforme DARF anexo;

-à guisa de fundamentar a taxaço, o Sr. Fiscal argumentou que, ao contrário do que consta da escritura pública, não foi caso de divisão amigável de imóvel, mas de permuta. O reclamante concorda em parte com esse entendimento. Contudo, a extinção não resultou exclusivamente de permuta; resultou também de permuta;

- a escritura constituiu fato jurídico complexo, que envolveu permuta na parte em que cada condômino cedeu frações ideais na propriedade de bens imóveis e em troca, recebeu outras frações ideais de imóveis. Paralelamente a essa permuta, ocorreu divisão amigável, mercê da qual cada condômino recebeu a parte ideal que já possuía nos imóveis que lhe tocaram na operação;

- a parcela do lucro na venda do imóvel relativa a essa fração ideal que já pertencia ao alienante desde antes da extinção do condomínio teria que haver sido reduzida do valor tributável, na forma do disposto no art. 18 da Lei n.º 7.713/88;

- os dois imóveis cujas vendas resultaram nos alegados ganhos de capital não podem ser considerados como resultantes de permuta, mas resultantes exclusivamente de divisão dos condomínios antes existentes. Basta ver pela escritura de 30 de maio de 2001, de permuta e divisão, que os dois imóveis vendidos correspondiam à terça parte do total do imóvel maior em condomínio, fração ideal que pertencia ao impugnante;

- um desses imóveis em condomínio é a Fazenda Caaajuru, sendo desse imóvel destinado ao impugnante área de 543,1304 hectares, no valor de R\$ 137.298,93 ou 25,862% do valor total. O valor de custo desse imóvel é o equivalente à terça parte que dele o impugnante detinha antes da divisão, no valor de R\$ 176.963,07 do total de R\$ 530.889,21 que lhe foi atribuído;

- o outro imóvel que possuía em condomínio e vendeu é a Fazenda Flórida, com área de 1.102,9958 hectares, no valor de R\$ 391.460,21. Desse imóvel foi-lhe destinada área de 367,6653 hectares, no valor de R\$ 175.174,52, ou 44,749% do valor total, devendo ser considerada como resultante da divisão a terça parte do total, ou R\$ 130.486,74;

- em se tratando de permuta de imóveis sem torna não incide imposto de renda. Assim, deve ser assegurado àquele que deu em troca imóvel com direito à redução de 5% do valor tributável para cada ano que o contribuinte manteve a propriedade do imóvel adquirido antes de 10 de janeiro de 1989, como prevê o art. 18 da Lei n.º 7.713/1988, o mesmo direito à redução. Portanto, deverá ser reconhecida ao impugnante a redução de que trata o art.

18 da Lei n.º 7.713/1988, em relação ao resultado da venda dos imóveis rurais;

- **DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA** — sem o menor fundamento a tributação pela alegada omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários com origem não comprovada. Esses depósitos efetuados ao longo de dois anos, atingiram o montante de R\$ 14.559,76, sendo todos, portanto de pequeno valor e representando uma insignificância diante dos ingressos financeiros;

- **DA INDEVIDA INCIDÊNCIA DE JUROS PELA TAXA SELIC** — o valor da exigência deveria ser expurgado dos juros por essa taxa SELIC, a ser substituída por juros de um por cento ao mês, nos termos do § 10 do art. 161 do CTN. A cobrança de juros acima de 12% ao ano foi definido como crime por meio da Lei de Usura. E o § 3º do a 192 da Constituição Federal prescreve que a cobrança de juros a taxas superiores a 12% ao ano será conceituada como crime de usura.

- cita Recurso Especial n.º 215.881-PR, para concluir que o Tribunal Superior já não admite o uso da taxa SELIC nas relações de débito tributário, que deverá ser excluída. Traz ainda, ementa de Acórdão do 1º Conselho de Contribuintes que decidiu pela exclusão da taxa SELIC.

(...). ”*realizamos as alterações das citações dos números das folhas, para o correto cotejamento com a numeração do e-processo.

Do Acórdão da DRJ/SP2

No Acórdão nº 17-38.510 (e-fls. 1041 a 1056), proferido em 24 de fevereiro de 2010 a DRJ/SP2 julgou procedente em parte a Impugnação pelo ora Recorrente (vide e-fls. 995 a 998), analisando ponto a ponto da peça de defesa do Contribuinte. Em síntese, a decisão a quo concluiu que:

- Introdução - Delimitação da Lide

A DRJ/SP2 observou que o ora Recorrente não impugnou os lançamentos quanto a omissão de rendimentos de atividade rural e a omissão de rendimentos de juros recebidos da Pessoa Física – PF, referentes ao ajuste de recebimento do valor da venda da Fazenda Duas Irmãs, em 28 de fevereiro de 2002, no valor de R\$25.000,00, bem como deixou de atacar o lançamento da multa Isolada pertinente a esta omissão de rendimento dos juros, concluído/delimitando que lide não vou instaurada em relação a estas matérias, tornando-se definitivo o crédito tributário sobre os citados lançamentos neste parágrafo, nos termos do artigo 17, do Decreto nº 70.235/72.

Neste tópico, por fim, a DRJ/SP2 salientou que “*referido crédito tributário já foi transferido para o processo de n.º 10820.001645/2005-82, conforme demonstrado pelo extrato Profisc de*” e-fls. 1034 e 1035.

- Omissão de Rendimento – Juros de Supostos Juros Recebidos de Pessoa Física (seu genro) e o Multa Isolada Sobre este Valor

Aqui, a DRJ/SP2 constata que a Fiscalização deixou de comprovar a ocorrência do fato gerador deste lançamento de ofício, deixando de comprovar os fatos constitutivos do direito de efetuar o lançamento, como delineia o inciso IV, do artigo 149, da Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional – CTN e conclui que:

“(…)

Assim, devem ser excluídos da tributação os valores de R\$ 18.014,43 (fato gerador 30/11/2002) e R\$ 1.300,00 (fato gerador 31/12/2002) e conseqüentemente, devem ser exoneradas as multas isoladas aplicadas pela falta de recolhimento de carnê-leão, nos valores de R\$ 3.398,16, referente ao período de apuração 11/2002 e de R\$ 27,22, referente ao período de apuração 12/2002.

“(…)”

- Ganho de Capital

Em relação a este tópico, considerando que a DRJ/SP2 aponta, na parte do voto de seu Acórdão ora atacado, muitas questões de fato e de provas sobre a omissão quanto o Ganho de Capital e que uma sumarização deste capítulo poderia descaracterizar as razões de decidir do órgão julgado da primeira instância administrativa, bem com o fato desta matéria ser o principal foco das razões do Recurso Voluntário, pedimos vênha para transcrever as conclusões da DRJ/SP2 sobre este tema:

“(…)”

O impugnante alega que a tributação efetuada sobre ganho de capital na alienação de imóveis rurais é indevida, tendo recolhido o que entendeu devido quando da venda da Fazenda Caajuru/Duas Irmãs. Argumenta que os imóveis alienados, que geraram a apuração pelo Fisco de ganho de capital — Fazenda Caajuru/Duas Irmãs e Fazenda Flórida/Recanto do Paturi — são oriundos de divisão amigável de condomínios antes existentes, conforme “Escritura Pública de Divisão Amigável”, lavrada no 3º Tabelião de Notas de Araçatuba, em 30 de maio de 2001 (fls. 739/749 e fls. 750 a 760), pela qual o contribuinte e seus dois irmãos extinguiram os condomínios que tinham sobre cinco imóveis.

A fiscalização, todavia, não entendeu a extinção dos condomínios como divisão amigável, mas sim como permuta de partes ideais, conforme relatado no Termo de Constatação Fiscal de ~~fls. 947/961~~ e **fl. 962 a 976**. Consta ainda, do referido Termo, estudo do Tabelião Valdeir dos Santos Vieira em que se conclui que a divisão amigável somente será possível quando o condomínio versar sobre o mesmo imóvel. Havendo vários imóveis não contínuos, dos mesmos proprietários, trata-se de permuta de partes ideais. Essa julgadora comunga desse entendimento.

No caso em tela, os imóveis possuídos em condomínio pelos três irmãos não ficam nem mesmo no mesmo estado, sendo impossível de se falar em divisão, que seria tão somente a segmentação do imóvel, o que não ocorreu no caso em tela.

Também é inválido o argumento de que as conclusões expostas no artigo escrito pelo Senhor Valdeir dos Santos Vieira não se prestariam para conferir tratamento a lançamentos de imposto sobre eventuais ganhos de capital, pois as mencionadas conclusões estão no campo do Direito Civil, aplicado também ao Direito Tributário.

A termo permuta é derivado do latim **permutare** (permutar, trocar, cambiar) e na significação técnica do Direito exprime o contrato, em virtude do qual os contratantes trocam ou cambiam entre si coisas de sua propriedade.

Ela realiza, sem dúvida, o mesmo fim que a venda, desde que uma das partes contratantes dá (transfere a propriedade da coisa), para que obtenha ou receba da outra parte uma outra coisa equivalente.

Ocorrem na permuta, simultaneamente, duas transferências ou duas transmissões de propriedade: os contratantes ou permutantes fazem, entre si, recíprocas transferências de coisas, que se equivalem. Em síntese, é a troca de coisa por coisa.

O Código Civil usa a palavra troca em vez de permuta. O seu artigo 1.164 (Lei n.º 3.071/1916) dispõe que aplicam-se à troca as disposições referente à compra e venda.

Tão semelhantes são os contratos de compra e venda e de troca, que o Código determina que a este se apliquem as disposições concernentes àqueles, com ligeiras modificações. A única diferença existente reside na forma de pagamento, que não pode ser por meio de dinheiro, pois, se o for, deixará de ser troca, caracterizando-se compra e venda.

Finalmente, cabe considerar que embora a Lei Civil condicione a eficácia da operação de transmissão de bem imóvel à existência de escritura pública e à sua inscrição no Registro de Imóveis, para ter plena validade perante terceiros, para a Legislação Tributária ocorre alienação e aquisição em qualquer operação que importe em transmissão ou promessa de transmissão de imóveis, a qualquer título, ou na cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, ainda que efetuada por meio de instrumento particular não inscrito em registro público, tais como as realizadas por: compra e venda, permuta, adjudicação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos à aquisição de imóveis, etc.

Assim, descaracterizada a mera divisão de imóveis e constatado ter havido a permuta de partes ideais e sendo a permuta uma das modalidades de alienação do imóvel, não pode se valer o contribuinte da redução integral do ganho de capital, prevista no art. 18 da Lei n.º 7713/1988, pois mediante permuta de imóveis em 30/05/2001, o contribuinte adquiriu, nessa data, as Fazendas Duas Irmãs e Recanto do Paturi.

Diz o art. 18 da Lei n.º 7.713/1988:

"Art. 18. Para apuração do valor a ser tributado, no caso de alienação de bens imóveis, poderá ser aplicado um percentual de redução sobre o ganho de capital apurado, segundo o ano de aquisição ou incorporação do bem, de acordo com a seguinte tabela:

(...)

Parágrafo único. Não haverá redução, relativamente aos imóveis cuja aquisição venha ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1989."

Assim, constatado que o contribuinte adquiriu as Fazendas Duas Irmãs e Recanto do Paturi em 30/05/2001, descabe a aplicação de percentual de redução sobre o ganho de capital referente à área adquirida nesta data, permanecendo, contudo, o direito à redução sobre a área que o impugnante já possuía.

Ou seja, a Fazenda Caajuru/Duas Irmãs, com área inicial de 1.803,60 hectares, o contribuinte detinha a propriedade de 1/3 ou seja, 601,20 hectares (~~fl. 742 e fl. 753~~), sendo que após a permuta, ficou com a área de 543,1304 hectares. Assim, nesse caso, como após a permuta, não houve acréscimo de área, cabe aplicar a redução prevista no art. 18 da Lei n.º 7.713/88 no percentual de 90%, uma vez que o imóvel original foi adquirido em 03/05/1971 (~~fl. 753 e fl. 765~~).

Quanto ao custo de aquisição dos imóveis, consta do Termo de Constatação Fiscal de ~~fls. 947/961 e fls. 962 a 976~~, que como o contribuinte não considerou a divisão amigável uma alienação e, portanto, uma nova aquisição de propriedade, também não declarou essas compras (todas as fazendas, inclusive Duas Irmãs e Recato do Paturi) no item 8 — Bens da Atividade Rural de Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2002, ano-calendário 2001.

Nesse caso, os imóveis foram considerados sem benfeitorias ou com benfeitorias que não foram deduzidas como despesas de custeio ou investimento da atividade rural, ou seja, o ganho de capital será a diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição constante da declaração de bens.

A Instrução Normativa SRF n.º 84, de 11/10/2001 (D.O.U. de 17/10/2001), que dispõe sobre, a apuração e tributação de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas, determina em seus art. 9º e 10:

"Art. 9º Na apuração do ganho de capital de imóvel rural é considerado custo de aquisição o valor relativo à terra nua.

§ 1º Considera-se valor da terra nua (VTN) o valor do imóvel rural, nele incluído o da respectiva mata nativa, não computados os custos das benfeitorias (construções, instalações e melhoramentos), das culturas permanentes e temporárias, das árvores e florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas.

§ 2º Os custos a que se refere o § 1º, quando não tiverem sido deduzidos como despesa de custeio, na apuração do resultado da atividade rural, podem ser computados para efeito de apuração de ganho de capital.

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;" (grife!)

Cabe destacar que sobre o valor da alienação de imóvel rural, assim dispõe o art. 19 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001:

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

(...)

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.

(...)

§ 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." (Grifou-se)

Assim, o valor de alienação das benfeitorias somente poderia ser tributado como receita da atividade rural (com tributação favorecida) se o seu custo tivesse sido deduzido como despesa de custeio da atividade rural e, neste caso, ser indicado, destacadamente, em Bens da Atividade Rural do Demonstrativo da Atividade Rural, nas colunas Discriminação e Valores em Reais. Caso contrário, deve integrar o valor de alienação do imóvel rural para fins de apuração do ganho de capital.

Não há nos autos prova de que o custo das benfeitorias dos imóveis rurais em tela foram deduzidos como despesas, não havendo demonstração dos mesmos nas cópias do Livro Caixa apresentadas à fiscalização (documentos de ~~fls. 894/932~~ e-fl. 909 a 947) e tampouco consta o valor das benfeitorias do item 08 do Demonstrativo da Atividade Rural da DIRPF/2002 — Bens da Atividade Rural (~~fls. 30/31~~ e-fls. 32 a 33).

No caso em tela, a alienação da Fazenda Caajuru/Duas Irmãs se deu em 03/07/2001, conforme Escritura Pública de Venda e Compra e de Confissão de Dívida com Garantia Hipotecária (~~fls. 287/291~~ e-fl. 295 a 299), correto o procedimento fiscal que considerou o valor de alienação o constante da referida Escritura — R\$ 300.000,00 e o custo de aquisição o constante da Declaração de Bens e Direitos da DIRPF/2002, ano-calendário 2001 — R\$ 137.298,93 — ~~fl. 27~~, e-fl. 29 que também consta da Escritura Pública, eis que a aquisição, ocorrida em 30/05/2001 e a venda foram efetivadas antes da entrega da Diat de 2001, cujo prazo para entrega foi fixado pela Instrução Normativa SRF n.º 61, de 06 de junho de 2001, no período compreendido entre 03 a 28 de setembro de 2001.

Todavia, sobre o ganho de capital apurado em decorrência da Fazenda Caajuru/Duas Irmãs, deve ser aplicado o percentual de 90%, reduzindo-se o ganho de capital apurado de R\$ 24.405,16 para R\$ 2.440,51, devendo ainda, ser considerado o recolhimento parcial relativo ao ganho de capital apurado pelo contribuinte referente à alienação deste imóvel rural, no valor de R\$ 190,51, constante do ~~darf de fl. 1003~~ e-fl. 1018.

Com relação à redução do ganho de capital, a Fazenda Flórida/Recanto do Paturi, com área de 367,6653 hectares, originou-se de área maior, de 1.102,9958 hectares, da qual o contribuinte era possuidor de 1/3, ou seja, os mesmos 367,6653 hectares. Assim, cabe ao impugnante o direito à redução do ganho de capital apurada na venda deste imóvel. Uma vez que na escritura do imóvel, registrada em 15 de maio de 1987 (~~fl. 752~~ e-fl. 763), não consta a data de aquisição e que na declaração de ajuste anual do ano-calendário 2000 está descrito a propriedade de 1/3 do imóvel rural denominado Fazenda Flórida, conforme escritura registrada em 15 de maio de 1987 (~~fl. 21~~ e-fl. 23), esta será a data de aquisição considerada para fins de redução do ganho de capital.

Deve ser salientado que a propriedade se transfere entre vivos mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis.

Desta forma, sobre a apuração do ganho de capital na venda da Fazenda Flórida/Recanto do Paturi, ocorrida em 28/06/2001, conforme Termo de Retificação de Instrumento Particular de Compromisso de Compra e Venda de Imóvel Rural a Prazo (~~fls. 785/786~~ e-fls. 798 a 799), considerando o valor de alienação, devidamente confirmado pelo comprador — Eulair Deberaldini a ~~fl. 315~~ e-fl. 323 o constante do citado Termo de Retificação — R\$ 684.000,00 e o custo de aquisição o constante da Declaração de Bens e Direitos da DIRPF/2002 (~~fl. 27~~ e-fl. 29) — R\$ 171.196,96, eis

que novamente a aquisição e alienação do imóvel ocorreu antes da data prevista para entrega da DIAT do ano de 2001, deve ser aplicado o percentual de redução de 5%.

Em que pese a argumentação acima transcrita sobre o valor de alienação, na apuração do ganho de capital da Fazenda Flórida/Recanto do Paturi foram consideradas benfeitorias no valor de R\$ 223.266,80, deduzido do valor de alienação, conforme demonstrado a fl. 960 e fl. 975.

Assim, os valores a serem considerados como ganho de capital decorrentes da venda do imóvel acima citado são os que se seguem:

GANHO DE CAPITAL	% REDUÇÃO	BASE DE CÁLCULO	IMPOSTO (15%)
R\$ 25.126,92	5%	R\$ 23.870,57	R\$ 3.580,59
R\$ 90.737,32	5%	R\$ 86.200,45	R\$ 12.930,07
R\$ 173.689,00	5%	R\$ 165.004,55	R\$ 24.750,68

Conclui-se, pois, que procede em parte a alegação do interessado de seu direito à redução do ganho de capital conforme explicitado acima.

*(...). ”*realizamos as alterações das citações dos números das folhas, para o correto cotejamento com a numeração do e-processo.*

- Omissão de Rendimentos – Origens Não Comprovadas de Depósito Bancários

A DRJ/SP2, com base no inciso II, do artigo 42, da Lei nº 9.430/96 e considerando o fato de ter a Fiscalização apurado falta de comprovação de origens de valores de depósitos, no ano-calendário de 2001, no montante de R\$11.045,84 e, no ano-calendário de 2002, no valor de R\$3.513,92, concluiu pela exclusão destes valores do lançamento.

- Da Taxa SELIC

Sobre este tópico, a DRJ/SP2, em grande arrazoado e citando a atual Súmula CARF nº 4, conclui que não há razão a ora Recorrente quanto a não aplicação dos juros moratórios pela Taxa Selic.

- Da Jurisprudência

Aqui, a DRJ/SP2 indica que: “(...) às decisões administrativas, mesmo as proferidas pelos Conselhos de Contribuintes, e às judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.”

- Das Conclusões

A DRJ/SP2 nas conclusões de seu Acórdão nº 17-38.510 vota “(...) no sentido de considerar procedente em parte a impugnação, exonerando parcialmente o crédito tributário conforme a seguir demonstrado. Deve ser destacado que do imposto sobre ganho de capital apurado em 28/02/2002, no valor de ao débito, com a exclusão da multa de ofício e dos juros de mora incidentes sob e a importância de R\$ 190,51” e apresenta uma tabela (e-fl. 155) com o resumo do lançamento após suas conclusões.

Do Recurso Voluntário

No Recurso Voluntário, interposto em 13 de abril de 2010 (e-fls. 1062 a 1075), o Recorrente ataca o Acórdão da DRJ/SP2 quanto as conclusões do Ganho de Capital, constante em sua peça recursal em um Capítulo denominado II.2 – Indevida Tributação Sobre Ganho de Capital e, no final, em um capítulo denominado Requerimento pede:

“(…)

Diante de todo o exposto, reverenciosamente pede Luiz Vilela de Carvalho que os nobres Conselheiros profiram nova decisão, para extinguir o crédito tributário, ou para ajustá-lo ao que entenderem devido.

Se os nobres julgadores acatarem o entendimento da decisão recorrida de que toda a receita de venda dos imóveis deve ser tributada como ganho de capital, e ainda que, diante das razões aqui apresentadas, disso não resulte saldo de crédito tributário a pagar, com todo o acatamento pede que lhe seja reconhecido o direito de crédito relativo ao imposto de renda que pagou a título de rendimento da atividade rural pela venda de benfeitorias dos imóveis vendidos.

“(…)”

Frisa-se, também, que o Recorrente apresentou com sua peça recursal novos documentos: cópias de Escrituras de Imóveis Rurais, do Primeiro Cartório de Notas de Araçatuba (SP) e comprovante de pagamento de extinto imposto de selo (e-fls. 1076 a 1102), que não haviam sido apresentados anteriormente.

Em nosso voto a seguir, apontaremos uma síntese das alegações do Recorrente quanto ao Ganho de Capital, única matéria tratada na peça recursal.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto

Conselheiro Juliano Fernandes Ayres, Relator.

Da Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo o caso de conhecê-lo. Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, tendo o Recorrente tomado ciência do Acórdão da DRJ/SP2 em 13 de março de 2010 (Aviso de Recebimento - AR e-fls. 1059 e 1060) e efetuado protocolo recursal em 13 de abril de 2012 (e-fl. 1062), observando o parágrafo único, do art. 5º, do Decreto 70.235, de 1972 e respeitando, assim, o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Da admissibilidade dos novos documentos

Antes de adentrarmos ao mérito, necessário esclarecer a respeito dos novos documentos apresentados pelo Recorrente, quais sejam: cópias de Escrituras de Imóveis Rurais, do Primeiro Cartório de Notas de Araçatuba (SP) e comprovante de pagamento de extinto imposto de selo. (e-fls. 1076 a 1102). Confirma-se que tais documentos não foram apresentados

anteriormente, no entanto, entendemos que guardam relação com o quanto decidido pela DRJ/SP2 e pretendem rebater parte das razões da decisão dentro do contexto já controvertido nos autos, devendo estes serem apreciados com base na alínea “c”, do §4º, do artigo 16, do Decreto nº 70.235/72, assim como em razão do princípio da verdade material.

Por esta razão, serão apreciados.

Passemos às razões de decidir.

Do Mérito

Pois bem! O Recorrente inicia suas alegações apontando que a DRJ/SP2 reconheceu parcialmente procedente suas alegações quanto o suposto ganho de capital, porém, discorda dos fundamentos adotados pelo órgão julgador da primeira instância administrativa tributária federal e busca refutar as conclusões do órgão julgador da primeira instância administrativa tributária federal em alguns pontos, que passaremos a apreciar e decidir.

- **Da Divisão Amigável e Da Permuta dos Imóveis Rurais**

O primeiro ponto colocado em pauta pelo Recorrente é que a DRJ/SP2 se equivocou em não considerar que as transferências dos imóveis rurais para o seu nome, imóveis estes que pertenciam a um Condomínio com os seus três irmãos, foram recebidos em razão de uma divisão amigável de bens (vide Escritura Pública de Divisão Amigável – e-fls. 750 a 760), em 30 de maio de 2001 e mesmo se considerada correta a conclusão da DRJ/SP2 de que o negócio jurídico em análise se configuraria em permuta de bens imóveis, tal conclusão não atrairia a incidência de Imposto de Renda - IR, pois, entende que “*o imposto de renda não incide em permuta de nenhum tipo de bem, a não ser que o bem pertença ao capital do giro da pessoa física ou jurídica.*”

Neste ponto, o Recorrente afirma que no caso em análise houve permuta e divisão amigável com relação a cada um dos cinco imóveis que pertenciam ao Condomínio.

Então vejamos. Discordamos da alegação do Recorrente de que as transações com os imóveis rurais em questão são resultado de uma divisão amigável entre os condôminos, pois comungamos da acertada ilação da Fiscalização e da DRJ/SP2 de que:

“(...)

A fiscalização, todavia, não entendeu a extinção dos condomínios como divisão amigável, mas sim como permuta de partes ideais, conforme relatado no Termo de Constatação Fiscal de ~~fls. 947/961~~ e-fl. 962 a 976. Consta ainda, do referido Termo, estudo do Tabelião Valdeir dos Santos Vieira em que se conclui que a divisão amigável somente será possível quando o condomínio versar sobre o mesmo imóvel. Havendo vários imóveis não contínuos, dos mesmos proprietários, trata-se de permuta de partes ideais. Essa julgadora comunga desse entendimento.

No caso em tela, os imóveis possuídos em condomínio pelos três irmãos não ficam nem mesmo no mesmo estado, sendo impossível de se falar em divisão, que seria tão somente a segmentação do imóvel, o que não ocorreu no caso em tela.

Também é inválido o argumento de que as conclusões expostas no artigo escrito pelo Senhor Valdeir dos Santos Vieira não se prestariam para conferir tratamento a lançamentos de imposto sobre eventuais ganhos de capital, pois as mencionadas conclusões estão no campo do Direito Civil, aplicado também ao Direito Tributário.

*(...)” nosso grifo! *realizamos as alterações das citações dos números das folhas, para o correto cotejamento com a numeração do e-processo.*

Sobre a alegação do Recorrente de não haver tributação de IR sobre operações de permuta, como pode ser ver em vários portais jurídicos na internet, artigos e doutrinas, esclarecemos que o §2º, o inciso II e o caput do artigo 121, do Decreto nº 3.000/99 (antigo Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99¹) estabelece a exclusão na determinação do ganho de capital, quando a operação de permuta de imóveis for realizada sem torna em dinheiro, porém, nos casos de permutas de imóveis rurais disciplina que esta exclusão não se operará nas permutas de imóveis rurais com benfeitorias. Veja-se:

“Decreto nº 3.000/99

(...)

Art. 121. Na determinação do ganho de capital, serão excluídas (Lei nº 7.713, de 1988, art. 22, inciso III):

(...)

*II a permuta exclusivamente de unidades imobiliárias, objeto de escritura pública, sem recebimento de parcela complementar em dinheiro, denominada torna, **exceto no caso de imóvel rural com benfeitorias**.*

(...)

§ 2º. No caso de permuta com recebimento de torna, deverá ser apurado o ganho de capital apenas em relação à torna.

(...).” nosso grifo!

Pelo que consta dos autos e é alegado pelo próprio Recorrente em sua peça recursal, concluímos que os imóveis rurais permutados possuíam benfeitorias, estando fora do alcance da regra de exclusão do campo de incidência do IR sobre ganho de capital.

- Do Custo da Aquisição

Neste tópico, o Recorrente faz dois questionamentos em relação as conclusões da DRJ/SP2, vejamos: “(...) *uma delas refere-se à forma de apropriação do valor recebido a título de benfeitorias, e a outra quanto ao aspecto temporal da aplicação dos valores consignados no Documento de Informação e Apuração do ITR — DIAT.*”

No primeiro questionamento, o Recorrente afirma que não concorda com a afirmação da DRJ/SP2 de que “(...) *parte do preço pela venda da Fazenda Caajuru/Duas Irmãs informada como sendo referente às benfeitorias somente poderia ter sido tributada como receita da atividade rural se o seu custo tivesse sido deduzido como despesa de custeio, e não foi.*” Aqui, em suma, o Recorrente aduz que o fato de ter realizado uma permuta com os imóveis rurais não retiraria dele o direito de aplicar os percentuais de excluir/reduzir sobre o ganho de capital apurado, previstos no artigo 18, da Lei nº 7.713/88, sob pena de haver incidência de IR sobre operação de permuta de imóveis, contrariando o disposto no artigo 121, do RIR/99.

Aqui, também, não concordamos com o Recorrente pelo já exposto anteriormente quanto a ele não fazer jus a regra de exclusão de ganho de capital na operação de permuta, prevista no §2º, o inciso II e o caput do artigo 121, do RIR/99, uma vez que os imóveis rurais permutados possuíam benfeitorias.

Ademais, pelo fato da decisão da DRJ/SP2 reconhecer e aplicar os percentuais de redução previsto no artigo, da Lei nº 7.713/88, quando cabível, bem como pelo fato daquele órgão julgador da primeira instância administrativa ter apontado corretamente que “(...) *o valor*

¹ As redações dos incisos, parágrafos e caput do artigo 121 do RIR/99 foram replicadas no incisos, parágrafos e caput do artigo 132 do Decreto nº 9.580/18 (novo Regulamento do Imposto de Renda - RIR/19).

de alienação das benfeitorias somente poderia ser tributado como receita da atividade rural (com tributação favorecida) se o seu custo tivesse sido deduzido como despesa de custeio da atividade rural e, neste caso, ser indicado, destacadamente, em Bens da Atividade Rural do Demonstrativo da Atividade Rural, nas colunas Discriminação e Valores em Reais. Caso contrário, deve integrar o valor de alienação do imóvel rural para fins de apuração do ganho de capital”.

Neste sentido, frisa-se que legislador ordinário, por intermédio da Lei nº 8.023/90, concedeu tratamento tributário favorecido à atividade rural, inclusive com opção do contribuinte pelo resultado limitado a 20% da receita bruta do ano-calendário.

A referida lei estabeleceu que os investimentos com vistas ao desenvolvimento da atividade rural e à expansão e melhoria da produtividade, tais como as benfeitorias, podem ser considerados despesas inerentes à exploração da atividade rural, sendo que o valor atribuído a elas, quando da alienação do imóvel rural, integrará a receita bruta da atividade. Nessas hipóteses, os valores de aquisição e alienação de benfeitorias estão excluídos da apuração na sistemática do ganho de capital (§§ 2º e 3º, do art. 4º e art. 6º, todos da Lei nº 8.023/90).

Em contrapartida, o valor de alienação da terra nua não constitui receita da atividade rural, devendo o resultado positivo apurado ser tributado normalmente como ganho de capital.

Há, portanto, uma sistemática de apuração do ganho de capital através da conjugação dos preceitos da Lei nº 7.713/88, com o benefício instituído na Lei nº 8.023/90.

Para efeito do resultado positivo da venda da terra nua, a aferição do custo de aquisição e do valor de alienação era realizada com base nos respectivos documentos de aquisição e de alienação do imóvel, segundo a regra geral de apuração do ganho de capital, observada, quanto ao custo, a possibilidade de atualização pelos critérios permitidos na legislação tributária.

No entanto, quando o Contribuinte deixa de considerar os respectivos investimentos em benfeitorias na apuração do resultado da sua atividade rural, o acréscimo patrimonial não escapa à tributação do IR, efetivando-se no âmbito da apuração sobre a forma de ganho de capital, mediante acréscimo ao valor da terra nua da parcela correspondente às benfeitorias.

Sobre este tema, a DRJ/SP 2 identificou, acertadamente, que

“(…)

Não há nos autos prova de que o custo das benfeitorias dos imóveis rurais em tela foram deduzidos como despesas, não havendo demonstração dos mesmos nas cópias do Livro Caixa apresentadas à fiscalização (documentos de ~~fls. 894/932~~ e-fl. 909 a 947) e tampouco consta o valor das benfeitorias do item 08 do Demonstrativo da Atividade Rural da DIRPF/2002 — Bens da Atividade Rural (~~fls. 30/31~~ e-fls. 32 a 33).

No caso em tela, a alienação da Fazenda Caajuru/Duas Irmãs se deu em 03/07/2001, conforme Escritura Pública de Venda e Compra e de Confissão de Dívida com Garantia Hipotecária (~~fls. 287/291~~ e-fl. 295 a 299), correto o procedimento fiscal que considerou o valor de alienação o constante da referida Escritura — R\$ 300.000,00 e o custo de aquisição o constante da Declaração de Bens e Direitos da DIRPF/2002, ano-calendário 2001 — R\$ 137.298,93 — ~~fl. 27~~, e-fl. 29 que também consta da Escritura Pública, eis que a aquisição, ocorrida em 30/05/2001 e a venda foram efetivadas antes da entrega da Diat de 2001, cujo prazo para entrega foi fixado pela Instrução Normativa SRF n.º 61, de 06 de junho de 2001, no período compreendido entre 03 a 28 de setembro de 2001.

Todavia, sobre o ganho de capital apurado em decorrência da Fazenda Caajuru/Duas Irmãs, deve ser aplicado o percentual de 90%, reduzindo-se o ganho de capital apurado de R\$ 24.405,16 para R\$ 2.440,51, devendo ainda, ser considerado o recolhimento parcial relativo ao ganho de capital apurado pelo contribuinte referente à alienação deste imóvel rural, no valor de R\$ 190,51, constante do ~~darf~~ de ~~fl. 1003~~ e-fl. 1018.

*(...)”nosso grifo! *realizamos as alterações das citações dos números das folhas, para o correto cotejamento com a numeração do e-processo.*

Outro ponto refutado pelo Recorrente e quanto a conclusão da DRJ/SP2 de que a venda da Fazenda Cajuru/Duas Irmãs se concretizou em 03 de julho de 2001, antes da apresentação do DIAT, estando correto o procedimento fiscal que considerou o valor de alienação o constante na escritura, R\$ 300.000,00.

Aqui, o Recorrente entende ser ilegal a razão de decidir da DRJ/SP2, com base na Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal (IN-SRF) nº 84/01, em especial, em relação as disposições deste normativo que estabelece que para os efeitos de apuração do IR os valores declarados no Documento de Informação e Apuração do ITR valem apenas da data da apresentação desse documento até 31 de dezembro do ano a que se referir, sendo isso um contrassenso, uma vez que uma declaração anual (Declaração Anual do ITR) deve ser válida por um ano. Para melhor demonstrar as alegações do Recorrente, vejamos trechos da sua peça recursal:

“(...

Como o DIAT, por força de ato administrativo baixado a cada ano, é apresentado ordinariamente no mês de setembro e até o dia 30 desse mês, e os valores nele inscritos só valem a partir de sua apresentação, e como seus efeitos, de acordo também com essa Instrução Normativa, são aplicáveis somente até 31 de dezembro do ano da apresentação do DIAT, tem-se que esse documento, no entender da Receita, opera apenas por três meses. Antes disso, ou seja, de janeiro até a data da apresentação do DIAT, e depois de 31 de dezembro seguinte à apresentação, valem as regras aplicáveis a qualquer tipo de imóvel.

Esse entendimento é manifestamente contrário à lei e ao direito; é ilógico, não isonômico. Transforma a declaração anual, prevista em lei, e que deveria, portanto, surtir efeitos pelo período de sua validade legal, e declaração trimestral.

(...)”

Neste giro, o Recorrente, em síntese, alega que a IN SRF 84/01 traz efeitos diferenciados ao do que estabelece a Lei nº 8.393/96.

Então vejamos. Em nosso entendimento, não obstante, inexistir qualquer incompatibilidade entre a lei e a instrução normativa, destaca-se que os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas têm por finalidade interpretar a lei ou o regulamento no âmbito de suas competências. Conforme preconizado pelo inc. I, do art. 100, do CTN, tais atos normativos, expedidos pelas autoridades administrativas, inserem-se no contexto da expressão “legislação tributária”, de que trata o art. 96 do mesmo diploma legal.

Ademais, não é da competência deste respeitado Conselho se pronunciar sobre legalidade de atos legais, sendo esta uma competência privativa do judiciário.

Por fim, ressaltamos como corretas as conclusões da DRJ/SP2 em concordar com lançamento realizado pela Fiscalização, referente a permuta da Fazenda Caajuru/Duas Irmãs, considerando o valor da escritura para efeitos da apuração do ganho de capital, com base no

inciso I, do § 1º, do artigo 10, da IN SRF 84/01², sendo que, em situação análoga, esta Egrégia Turma de Julgamento, no Acórdão CARF nº 2202-006.078, da sessão de julgamento de 03 de março de 2020, processo de relatoria do Ilustre Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, confirmou entendimento neste sentido. Vejamos a ementa do referido Acórdão nº 2202-006.078:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

PROCESSUAIS NULIDADE

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL.

Tendo em vista que a aquisição e alienação do imóvel se consubstanciou anteriormente à entrega do DIAT, assim como, que as benfeitorias não foram deduzidas como despesas na apuração do IRPF, há que se considerar, na apuração do ganho de capital, os valores reais da operação, e não os do VTN.

ATOS ADMINISTRATIVOS.

São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas”

Nosso grifo!

- Do Percentual de Redução – Alienação Fazenda Flórida/Recanto do Paturi

Neste capítulo o Recorrente alega que a redução do ganho de capital pela venda da Fazenda Flórida/Recanto do Paturi, há na decisão da DRJ/SP2 dois equívocos:

- *o primeiro é que, se a data da aquisição do imóvel fosse mesmo 15 de maio de 1987, como consta do primeiro parágrafo da folha, a redução não seria de 5% (cinco por cento), como afirmado no terceiro parágrafo, mas de 10% (dez por cento), como se vê da tabela constante do art. 18 da Lei nº 7.713/1988;*
- *o segundo equívoco da decisão está em admitir que a Fazenda Flórida/Recanto do Paturi, de Pacaembu (SP), foi adquirida em 15 de maio de 1987, pois na verdade foi adquirida em 10 de janeiro de 1968. Pela escritura de divisão amigável lavrada em 13 de maio de 1987 no Primeiro Cartório de Notas de Araçatuba (SP), livro 296, fls. 85, verso (e-fls. 1076 a 1102), consta que os quatro antigos condôminos adquiriram a propriedade em 10 de janeiro de 1968.*

² Instrução Normativa SRF nº 84/01:

(...)

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

§ 1º No caso de o contribuinte adquirir:

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

(....)

Pois bem! Sobre a primeira alegação neste capítulo, entendemos que assiste razão ao Recorrente quanto estar equivocado o percentual de 5% considerado pela DRJ/SP2 como redutor do ganho de capital, pois, se considerarmos a data de aquisição do imóvel como sendo 15 de maio de 1987 (Escritura de e-fl. 763), temos que o percentual correto é de 10%, nos termos do artigo 18, da Lei nº 7.713/88:

“(…)

Art. 18. Para apuração do valor a ser tributado, no caso de alienação de bens imóveis, poderá ser aplicado um percentual de redução sobre o ganho de capital apurado, segundo o ano de aquisição ou incorporação do bem, de acordo com a seguinte tabela:

Ano de Aquisição ou Incorporação	Percentual de Redução	Ano de Aquisição ou Incorporação	Percentual de Redução
Até 1969	100	1979	50
1970	95%	1980	45%
1971	90%	1981	40%
1972	85%	1982	35%
1973	80%	1983	30%
1974	75%	1984	25%
1975	70%	1985	20%
1976	65%	1986	15%
1977	60%	1987	10%
1978	55%	1988	5%

(…)” nosso grifo.

Em relação a segunda alegação, entendemos que também há razão em parte ao Recorrente, uma vez que, por intermédio dos novos documentos apresentados com o seu Recurso Voluntário (Escrituras de Imóveis Rurais, do Primeiro Cartório de Notas de Araçatuba (SP) e comprovante de pagamento de extinto imposto de selo, vide e-fls. 1076 a 1102, o mesmo comprova que a Fazenda Flórída foi adquirida pelo extinto condomínio no ano de 1968 e que o Recorrente possuía um 1/4 desta propriedade, portanto, sobre 1/4 da Fazenda Flórída o percentual de redução que deve ser aplicado ao ganho de capital deste imóvel é de 100%, nos termos da artigo 18, da Lei nº 7.713/88 acima transcrito.

- Do Pedido de Rever os Pagamentos Considerados Como Remuneração por Benfeitoria

Este pedido não é matéria que deve ser apreciada por esta Egrégio Conselho, se o Recorrente entender pertinente alegado direito à restituição, deverá buscar referida restituição pelos meios disponibilizados pela Receita Federal do Brasil – RFB.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam há razão parcial ao Recorrente, para excluir da base de cálculo do lançamento, no que se refere ao ganho de capital da Fazenda Flórída/Recanto do Paturi, a parte correspondente a 1/4 da área total do imóvel, e, para a área restante de titularidade do recorrente, considerar para fins de redução de ganho de capital o percentual de 10%. Por fim, finalizo em sintético dispositivo:

Dispositivo

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso, para excluir da base de cálculo do lançamento, no que se refere ao ganho de capital da Fazenda Flórida/Recanto do Paturi, a parte correspondente a 1/4 da área total do imóvel, e, para a área restante de titularidade do recorrente, considerar para fins de redução de ganho de capital o percentual de 10%.

(documento assinado digitalmente)

Juliano Fernandes Ayres