



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

Processo n° 10820.720243/2011-29
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-006.233 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de maio de 2019
Matéria IRPF - GANHO DE CAPITAL - IMÓVEL RURAL
Recorrente JOSÉ AGENOR GRANZOTO FILHO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007, 2008

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL ADQUIRIDO A PARTIR DE 01/01/1997. VALOR DA TERRA NUA.

Para efeito de apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural adquirido a partir de 01/01/1997, os custos de aquisição e alienação devem se pautar por aqueles valores da terra nua declarados pelo sujeito passivo para fins do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, nos anos respectivos. No caso dos autos, restou caracterizada a entrega das declarações relativamente aos anos de aquisição e de alienação.

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL ADQUIRIDO A PARTIR DE 01/01/1997. VALOR DA TERRA NUA. SUBAVALIAÇÃO. INFORMAÇÕES INEXATAS.

Para fins de apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural adquirido a partir de 01/01/1997, a legislação tributária prevê mecanismos próprios e específicos na hipótese de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas do valor da terra nua declarado pelo sujeito passivo, com base em avaliação sobre preços de terras, garantindo o contraditório ao declarante. Nesse cenário, é descabida a utilização dos valores dos respectivos instrumentos de negociação, modificando, dessa forma, a forma de apuração do cálculo do ganho de capital.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Marialva de Castro Calabrich Schlucking.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleber Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite e Marialva de Castro Calabrich Schlucking.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (DRJ/CGE), por meio do Acórdão nº 04-35.801, de 25/06/2014, cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário lançado (fls. 512/528):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2008, 2009

MATÉRIA ADMITIDA.

A matéria admitida leva à consolidação administrativa do crédito tributário lançado, porque não fica instaurado o litígio, tornando precluso o recurso voluntário relativo a esta matéria.

ATOS NORMATIVOS. LEGALIDADE.

Desconhece-se das arguições de ilegalidade de atos normativos da RFB, pois não cabe às DRJ apreciá-las. Os julgadores das DRJ devem observar obrigatoriamente o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL

Em relação aos imóveis rurais adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, considera-se custo de aquisição e valor de venda do imóvel rural o Valor da Terra Nua - VTN, constante do Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

ITR. CONTRIBUINTE.

Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é devida por força de lei, aplicável com base no princípio da presunção de legalidade e constitucionalidade das leis e da vinculação do ato administrativo do lançamento.

Impugnação Improcedente

Extrai-se do Termo de Constatação Fiscal que foi lavrado auto de infração relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) para os anos-calendário de 2007 e 2008, decorrente da constatação de omissão de (fls. 417/425):

- (i) ganho de capital na alienação de 3 (três) propriedades rurais, localizadas no município de Três Lagoas (MS);
- (ii) rendimentos provenientes de arrendamento de imóvel rural; e
- (iii) rendimentos decorrentes de aplicações em bolsa de valores.

O contribuinte foi cientificado da autuação, em 23/03/2011, e impugnou a exigência fiscal no prazo legal (fls. 426/427 e 430/452).

Intimada por via postal da decisão do colegiado de primeira instância em 05/08/2014, data do recebimento da correspondência, a pessoa física apresentou recurso voluntário no dia 04/09/2014, em que repisa os argumentos de fato e direito contidos na sua impugnação, a seguir resumidos (fls. 530/531 e 533/547):

- (i) os imóveis alienados foram adquiridos no dia 20/01/2006, através de doação do pai do recorrente, de modo que os custos de aquisição e alienação, para fins de apuração do ganho de capital, correspondem aos valores da terra nua declarados no Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat);
- (ii) com relação ao ano de aquisição, as declarações fiscais foram entregues até a data estabelecida na legislação, porém duas delas em nome do genitor do recorrente. Nada

obstante, providenciou-se a declaração retificadora apresentada antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório, que substitui na íntegra a declaração original entregue;

(iii) caso houvesse indícios de subavaliação do preço das terras, caberia à fiscalização cumprir o disposto no art. 14 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, e não modificar a forma de apuração do cálculo do ganho de capital, pois levou em consideração os valores dos respectivos instrumentos de negociação; e

(iv) na hipótese de não se acolher a improcedência do auto de infração, é cabível a redução da multa de ofício para o percentual de 20%, por excessiva e desproporcional, assim como a exclusão dos juros moratórios incidentes sobre a penalidade, dada a falta de previsão legal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Relator

Juízo de admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Mérito

Permanece em litígio exclusivamente a omissão de ganho de capital na alienação dos imóveis rurais.

O ganho de capital foi apurado na alienação de três glebas rurais, denominadas de Fazenda São José da Serrinha I, II e IV, nos anos-calendário de 2007 e 2008. A aquisição das propriedades rurais pelo recorrente se deu em 20/01/2006, através de doação do pai em instrumento público, livre de ônus (fls. 56/60).

A Fazenda Serrinha I, com área de 744,07 ha e sob o nº 3.847.216-3 no cadastro rural, assim como a Fazenda Serrinha II, nº 3.847.215-5 e área de 382,95 ha, foram alienadas conjuntamente pelo recorrente em 28/12/2007, conforme escritura pública de venda e compra (fls. 61/65).

Quanto ao imóvel denominado Fazenda Serrinha IV, com área de 2.420 ha e sob o nº 4.434.348-5, teve suas terras parcialmente alienadas em 10/09/2008, no total de 726,0 ha, igualmente por escritura pública (fls. 457/462).

Com relação à apuração do ganho de capital para imóveis rurais adquiridos a partir de 01/01/1997, como ora se cuida, há disciplina específica no art. 19 da Lei nº 9.393, de 1996, a seguir reproduzido:

Art. 19. A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no art. 17 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Para efeito de apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural adquirido a partir de 01/01/1997, o dispositivo de lei determinou que os custos de aquisição e alienação devem se pautar por aqueles valores da terra nua declarados pelo sujeito passivo para fins do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), nos anos respectivos.

A despeito da entrega das declarações do ITR do ano de aquisição, exercício de 2006, referentes aos imóveis Serrinha I, sob o nº 3.847.216-3, e Serrinha IV, sob o nº 4.434.348-5, os documentos não foram apresentados em nome do autuado, mas sim pelo genitor do recorrente, em 28/09/2006 (fls. 257/260 e 291/294).¹

Segundo a autoridade fiscal, o pai do recorrente não era proprietário do imóvel à época da entrega da declaração, de modo que inviável substituir o filho na obrigação do contribuinte do imposto, restando caracterizada a falta de entrega tempestiva da declaração pelo sujeito passivo, ora recorrente, com repercussão na apuração do ganho de capital na alienação do imóvel.

Tal interpretação no sentido do descumprimento da legislação pelo sujeito passivo foi corroborada pela decisão de piso. Considerando a previsão de uma base de cálculo mais favorecida para a apuração do ganho de capital, afirmou que encontraria seu fundamento na literalidade das disposições do art. 8º da Lei nº 9.393, de 1996, e no art. 10 da Instrução Normativa (IN) SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001:

Lei nº 9.393, de 1996

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

¹ A declaração relativa à Fazenda Serrinha II, nº 3.847.215-5, exercício de 2006, foi entregue em nome do próprio autuado, em 28/09/2006 (fls. 66/72).

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

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

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

IN SRF nº 84, de 2001

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.

(...)

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

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

(DESTAQUEI)

Pois bem. Aflora um rigor exagerado da autoridade fiscal na sua interpretação da legislação tributária, com um apego excessivo à literalidade do texto, desprezando os efeitos da retificação da declaração de ITR e a avaliação ponderada das circunstâncias do caso concreto.

O ITR é um tributo de apuração anual, com fato gerador em 1º de janeiro de cada ano. Em 01/01/2006, o contribuinte do imposto era o genitor do recorrente, proprietário naquela data. Com a transmissão da propriedade mediante ato de doação, em 20/01/2006, o filho passou a condição de responsável pelo crédito tributário, cabendo-lhe a entrega da declaração, assim como a apuração e o pagamento do imposto, na forma e prazo fixados pela Receita Federal do Brasil.

Toda a operação de aquisição das fazendas ocorreu no âmbito familiar, entre pai e filho, representado as declarações de ITR entregues em 28/09/2006 uma continuidade do procedimento realizado nos anos anteriores, vinculado a um determinado bem imóvel e suas características individuais.

Por isso, o caso em apreço aparenta um claro equívoco na indicação do contribuinte do imóvel, no momento da declaração original, como sendo o antigo proprietário, genitor do autuado, observando que uma mesma pessoa foi a responsável pelo preenchimento das declarações originais e retificadoras, conforme ressaltou a autoridade fiscal.

Além do que também ocorreu a retificação da declaração de ITR, antes do início do procedimento fiscal, passando o recorrente a figurar como sujeito passivo da obrigação tributária, além de especificar o valor da terra nua e das benfeitorias do imóvel. A decisão de primeira instância é omissa nesse ponto, uma vez que deixou de examinar os efeitos da entrega da retificadora sobre o lançamento fiscal, embora matéria devidamente contestada na impugnação.

A ação fiscal teve início no dia 26/03/2010, data da ciência do fiscalizado. Por sua vez, a retificadora do imóvel Fazenda Serrinha I foi entregue em 27/09/2007, enquanto, no dia 10/12/2007, foi providenciada a apresentação de declaração retificadora para a Fazenda Serrinha IV, antes, também, da data de alienação do imóvel rural (fls. 02/05, 261/264 e 295/298).

Como cediço, a declaração retificadora, no âmbito do ITR, tem a mesma natureza da declaração originalmente apresentada, substituindo-a integralmente. Os efeitos da declaração retificadora, entregue espontaneamente, são abrangentes, possibilitando ao sujeito passivo revisar os equívocos e sanar as omissões do documento original (art. 42, § 1º, da IN SRF nº 256, de 11 de dezembro de 2002).

À vista de tais fundamentos, não há porque se falar em intempestividade e/ou inexistência de declaração do sujeito passivo.

As declarações de ITR relativas ao ano da alienação foram entregues em 28/09/2007 e 02/09/2008, em qualquer caso em momento anterior à data de lavratura da escritura de venda (fls. 81/87 e 285/289).²

Ao longo do Termo de Constatação Fiscal, o agente lançador discorreu sobre os valores da terra nua declarados pelo genitor e, depois, pelo filho donatário, realçando as retificações promovidas nos documentos, com valores idênticos ou inferiores aos anos anteriores, quando poderia consignar o montante real das propriedades rurais nas respectivas declarações, tendo em conta as datas das escrituras de alienação e/ou o recebimento de adiantamento pela venda de um dos imóveis.

Nesse assunto é imprescindível dizer que o legislador estipulou, com base no "caput" do art. 19 da Lei nº 9.393, de 1996, uma avaliação uniforme para a obtenção da diferença positiva entre valor de alienação e custo de aquisição do imóvel rural. Quer dizer, para os imóveis adquiridos a partir de 1997, o valor da terra nua passa a ser determinado pelo próprio contribuinte com base na sua declaração para fins de apuração do ITR, seja na aquisição ou na futura alienação.

É certo que a importância declarada deve refletir a auto-avaliação da terra nua a preço de mercado, apurado em 1º de janeiro do ano da declaração (art. 8º, da Lei nº 9.393, de 1996).

Por tal razão, como bem lembrado no apelo recursal, a legislação tributária prevê mecanismos próprios e específicos para a atuação fiscal em casos que discorda do valor da terra nua declarado pelo sujeito passivo, por considerar a existência de subavaliação ou a prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, autorizando a aplicação do procedimento contido no art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996:

² Em relação às Fazendas Serrinha I e II, houve a unificação dos imóveis.

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

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

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

Embora o art. 14 esteja direcionado precipuamente ao procedimento de lançamento de ofício do ITR, utiliza-se o seu regramento subsidiariamente para a apuração do ganho de capital na alienação de imóveis rurais, naquilo que pertinente, conforme menciona o art. 19 da Lei nº 9.393, de 1996.

A intervenção da fiscalização sobrevém através da recusa do valor da terra nua declarado pelo contribuinte e, na sequência, pela sua avaliação com base nos preços de terra de um banco de dados instituído para tal fim, respeitada sempre a perspectiva de contestação pelo sujeito passivo do procedimento fiscal, mediante a elaboração de laudo de avaliação revestido das formalidades para comprovar a veracidade das informações prestadas.

Diferentemente da conduta da fiscalização neste processo administrativo, a metodologia prevista em lei não consiste em estabelecer o ganho de capital com base nos respectivos instrumentos negociais, quando não se mostra confiável a avaliação a preço de mercado reconhecida pelo declarante (fls. 423).

Aliás, sendo a base de cálculo para a terra nua definida pelo valor fundiário, sem quaisquer benfeitorias, a expressão em moeda a ser declarada não é, necessariamente, igual ao valor constante da escritura pública de venda e compra. A inclusão da parcela do preço correspondente às benfeitorias na apuração do ganho de capital atentar-se-á se houve ou não dedução como custo ou despesa da atividade rural.

De maneira alguma pretendeu o legislador preconizar a apuração do ganho de capital limitada à terra nua, mas sim que a base de cálculo relativamente à terra nua deveria ser obtida a partir do valor declarado pelo próprio contribuinte, porquanto representativo do preço de mercado das terras.

Quando a pessoa física deixa de considerar os respectivos investimentos em benfeitorias na apuração do resultado da sua atividade rural, o acréscimo patrimonial não escapa à tributação do imposto de renda, 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, tanto em relação ao custo de aquisição quanto ao valor da alienação. Contudo, a fiscalização não aprofundou a investigação sobre tal aspecto das operações de alienação.

Em resumo, se bem que razoáveis as suspeitas do agente fazendário a respeito da subavaliação do valor da terra nua declarado ao longo do tempo, verifica-se a imperfeição do procedimento fiscal na apuração do ganho de capital na alienação dos imóveis rurais, em descumprimento da legislação de regência.

Ao fazer opção pela apuração do ganho de capital com base no valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação, a fiscalização transgrediu a própria metodologia de cálculo do resultado positivo do ganho de capital na alienação de imóveis rurais.

O refazimento da base de cálculo é medida que demanda uma nova estruturação, caracterizando um vício inescusável que não comporta possibilidade de ajuste pela autoridade julgadora, visto que impõe a realização de diversas etapas de apuração para a correta identificação da matéria tributável.

Logo, cabe declarar a insubsistência do lançamento fiscal, pela falta de demonstração do resultado positivo na alienação dos imóveis, respeitada a disciplina prevista na legislação.

Deixo de analisar os demais argumentos de defesa do recurso voluntário contra a pretensão fiscal e decisão de piso, por absoluta desnecessidade para o deslinde do presente julgamento.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e DOU-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess