



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10840.722445/2015-09
ACÓRDÃO	2402-012.935 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de janeiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RENATO TONIELLO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2010, 2012

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS COMUNS. DECLARAÇÃO EM CONJUNTO.

Tendo os cônjuges optado pela declaração em conjunto de seus rendimentos, o imposto devido sobre os ganhos de capital obtidos na alienação de bens comuns, omitidos à tributação, é exigido em sua totalidade do cônjuge declarante. Não obstante, é dever da autoridade fiscal cientificar o lançamento à responsável solidária, nos termos do art. 124 do CTN.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. BENFEITORIAS.

Constatado que o custo das benfeitorias não foi escriturado pelo sujeito passivo como despesas da atividade rural, somente se ficar comprovado, por meio de documentação hábil e idônea os gastos efetuados com a construção das benfeitorias, estes poderão integrar o custo de aquisição do imóvel rural para fins de apuração do ganho de capital obtido na alienação.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. APURAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Entrarão no cômputo do custo de aquisição do imóvel rural, para fins de apuração do ganho de capital, os custos das benfeitorias (construções, instalações e melhoramentos), das culturas permanentes e temporárias, das árvores e florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas que não tiverem sido deduzidos como despesa de custeio, na apuração do resultado da atividade rural. Qualquer outra despesa fora do conceito de benfeitoria abrangido pela legislação não pode compor o custo de aquisição do imóvel rural.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, rejeitar as preliminares suscitadas no recurso voluntário interposto e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

João Ricardo Fahrion Nüske – Relator

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Rodrigo Duarte Firmino, Gregorio Rechmann Junior, Marcus Gaudenzi de Faria, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Francisco Ibiapino Luz (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo nº 10840.722445/2015-09, em face do acórdão nº 16-82.299, julgado pela 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPO), em sessão realizada em 26 de agosto de 2016, na qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente:

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado auto de infração de fls. 12.548 a 12.557, acompanhado do Termo de Verificação Fiscal de fls. 12.501 a 12.547, relativo ao imposto sobre a renda das pessoas físicas anos-calendário de 2010 e 2012, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 2.708.449,29, dos quais, R\$ 1.223.730,70 são referentes a imposto, R\$ 917.798,03 são cobrados a título de multa proporcional e R\$ 566.920,56 correspondem a juros de mora.

Conforme se depreende do auto de infração e do Relatório Complementar, a exigência decorreu da apuração incorreta de ganhos de capital na alienação de imóveis rurais em setembro e outubro de 2010 e em julho de 2012.

Em síntese, o Termo de Verificação Fiscal informa que:

1 - conforme se destaca dos registros dos imóveis e dos contratos sociais apresentados, o contribuinte integralizou capital social de pessoa jurídica mediante a conferência de imóveis rurais, o que configura modalidade de alienação prevista no art. 3º, §3º, da lei 7.713/88;

1.1 - foram analisados documentos obtidos no curso do procedimento fiscal com a finalidade de determinar o custo de aquisição e o valor de alienação dos imóveis rurais, assim como foi verificado se os gastos se enquadram no conceito de benfeitorias;

2 - com base nas respostas e documentos apresentados pelo fiscalizado, a apuração do ganho de capital foi segregada em cinco itens:

2.1 - imóveis rurais adquiridos antes de 1997 e alienados sem o acréscimo de gastos realizados com benfeitorias, no custo de aquisição

2.2 - imóveis rurais adquiridos a partir de 1997, após a entrega da DITR, ou alienados em 2010, antes da entrega da DITR, sem acréscimo de gastos com benfeitorias nº custo de aquisição;

2.3 - imóveis rurais adquiridos a partir de 1997, antes da entrega da DITR e alienados em 2010, após a entrega da DITR, sem acréscimo de gastos com benfeitorias nº custo de aquisição;

2.4 - conglomerado "Fazenda Stella", cujo custo de aquisição foi acrescido de gastos realizados com benfeitorias;

2.5 - "propriedades filhas" da Córrego das Pedras e Santa Cecília, cujo custo de aquisição foi acrescido de gastos realizados com benfeitorias;

3 - em razão da falta de apresentação de avaliação a valor de mercado (prevista no art. 6º da IN SRF 84/2001), a autoridade fiscal procedeu conforme o art. 7º da mesma IN para apurar o custo de aquisição dos imóveis adquiridos até o ano de 1992. A apuração do ganho de capital, nesses casos, se deu mediante a determinação prevista no § único do art. 19 da lei 9.393/96, com a aplicação das reduções previstas na legislação pertinente;

4 - no caso dos imóveis rurais adquiridos a partir de 1997, após a entrega da DITR ou alienados em 2010, antes da entrega da DITR, foram utilizados os valores de aquisição e alienação constantes das Certidões de Inteiro Teor das matrículas desses imóveis, bem como, dos Contratos Sociais das empresas envolvidas. Para esses imóveis, o ganho de capital foi apurado conforme o art. 19 da lei 9.393/96, visto tratar-se de imóveis sem benfeitorias, visto que na declaração de bens e direitos os imóveis foram informados pelo valor da terra nua e que os mesmos constam sem informação de gastos com benfeitorias na declaração de bens da atividade rural;

5 - no entanto, como a aquisição dos imóveis ocorreu após a entrega da DIAT, a IN SRF 84/2001 determina que a apuração do ganho de capital deverá ser feita com

base nos valores reais das transações de compra e de alienação dos imóveis, aplicando-se os respectivos fatores de redução;

6 - no caso dos imóveis rurais adquiridos a partir de 1997, antes da entrega da DITR e alienados em 2010, após a entrega da DITR, a base de cálculo do IR incidente sobre o ganho de capital corresponde à variação positiva do valor atribuído à terra nua no DIAT dos anos da aquisição e da alienação, nos termos do art. 19, da lei 9.393/96, visto que não há informações sobre a realização de benfeitorias nesses imóveis rurais;

7 - no caso dos imóveis do conglomerado Fazenda Stella, verificou-se que o contribuinte aumentou o custo de aquisição em suas DIRPF 2010 e 2011, alegando ter efetuado benfeitorias. Porém, nas certidões do registro de imóveis não constam as averbações dessas benfeitorias;

7.1 - foi aceita a comprovação de benfeitorias no valor de R\$ 1.372.671,42, conforme documentação apresentada. Não foram aceitos gastos com produtos e serviços que não se enquadram no conceito de benfeitorias, vez que tratam-se de investimentos, nos termos do art. 8º da IN SRF 83/2001;

7.2 - com relação aos gastos com cabeças de gado, registre-se que, sem a devida especificação no documento de alienação, sobre a existência e a quantidade que integravam as fazendas alienadas, não há como mensurar o custo de aquisição dos semoventes e efetuar o cálculo do ganho de capital em separado;

7.3 - os imóveis de matrículas 10.905 e 10.906 enquadram-se na condição prevista no caput do art. 19 da lei 9.393/96, devendo ser utilizados os VTN dos DIAT dos respectivos anos de aquisição e alienação;

7.4 - os imóveis de matrículas 10.890, 10.900, 10.901, 10.902, 10.903, 10.904 e 10.907, por terem sido adquiridos antes de 1997 ou após a entrega da DIAT, devem ter calculado o ganho de capital com base nos valores reais das transações de compra e alienação;

8 - no caso das "propriedades filhas" da Córrego das Pedras e Santa Cecília, o contribuinte alega que as benfeitorias aplicadas eram adquiridas pelas "propriedades mães", vez que essas últimas é que geravam fluxo de caixa para a aquisição de todas as benfeitorias, e que a contabilidade era unificada;

8.1 - no entanto, na determinação do valor da terra nua há que se considerar cada imóvel individualmente, vez que as benfeitorias existentes em uma determinada fazenda não podem ser consideradas custo de aquisição na alienação de imóvel rural diverso;

8.2 - no caso em questão, verificou-se a falta de comprovação individual das benfeitorias por imóvel rural e constatou-se que os valores considerados pelo contribuinte como benfeitorias não se enquadram nesse conceito;

8.3 - os imóveis de matrículas 94, 430, 676, 2.311, 3.375, 6.397, foram adquiridos até 31/12/1996, devendo seu ganho de capital ser calculado com base nos valores

reais das transações de compra e de alienação, nos termos do § único do art. 19 da lei 9.393/96;

8.4 - quanto aos imóveis de matrículas 7.570, 8.041 e 9.217, embora tenham sido adquiridos após 31/12/1996, não se verificou a entrega da DITR referente ao ano de aquisição, razão pela qual, o ganho de capital também deverá ser calculado com base nos valores reais das transações de compra e de alienação, nos termos do art. 10, §2º, da IN SRF 84/2001;

8.5 - os imóveis de matrículas 24.069, 24.070 e 8.252, tiveram cumpridas as exigências quanto à entrega dos DIAT, razão pela qual, seu ganho de capital será calculado utilizando-se os VTN constantes nas referidas DIAT dos anos de aquisição e alienação;

9 - nos termos do art. 124 do CTN, é de se considerar caracterizada a sujeição passiva solidária da esposa do contribuinte, visto que casada em regime de comunhão de bens, anteriormente à aquisição dos imóveis em questão e relacionada como dependente do mesmo em suas DIRPF.

Em julgamento a DRJ firmou a seguinte posição:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2012

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS COMUNS. DECLARAÇÃO EM CONJUNTO.

Tendo os cônjuges optado pela declaração em conjunto de seus rendimentos, o imposto devido sobre os ganhos de capital obtidos na alienação de bens comuns, omitidos à tributação, é exigido em sua totalidade do cônjuge declarante. Não obstante, é dever da autoridade fiscal cientificar o lançamento à responsável solidária, nos termos do art. 124 do CTN.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. BENFEITORIAS.

Constatado que o custo das benfeitorias não foi escriturado pelo sujeito passivo como despesas da atividade rural, somente se ficar comprovado, por meio de documentação hábil e idônea os gastos efetuados com a construção das benfeitorias, estes poderão integrar o custo de aquisição do imóvel rural para fins de apuração do ganho de capital obtido na alienação.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. APURAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Entrarão no cômputo do custo de aquisição do imóvel rural, para fins de apuração do ganho de capital, os custos das benfeitorias (construções, instalações e melhoramentos), das culturas permanentes e temporárias, das árvores e florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas que não tiverem sido deduzidos como despesa de custeio, na apuração do resultado da atividade rural.

Qualquer outra despesa fora do conceito de benfeitoria abrangido pela legislação não pode compor o custo de aquisição do imóvel rural.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, o contribuinte apresentou recurso voluntário sob alegação de: 1) Nulidade do lançamento por cobrança em duplicidade; 2) a homologação dos custos de aquisição declarado no IRPF; 3) Reconhecimento das benfeitorias em exercícios anteriores

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **João Ricardo Fahrion Nüske**, Relator

Sendo o recurso tempestivo e preenchidos os demais requisitos legais, conheço do mesmo.

Preliminarmente

Nulidade do Lançamento ou necessidade de redução em 50%

Sustenta o recorrente a nulidade do lançamento ou a necessidade de redução do mesmo em 50%, tendo em vista que o mesmo foi realizado em 100% do valor do imposto de renda em face dos dois recorrentes (cônjuges), que são coproprietários dos imóveis rurais.

Afirma, contudo, que em se tratando de lançamento de ofício de ganho de capital, ou se exigem 50% do imposto apurado de ambos os condôminos, ou se exige 100% do imposto em face de apenas um dos cônjuges.

Afirma também que em momento algum a recorrente Olinda foi intimada a responder questionamentos no curso do procedimento fiscal.

Considerando que a Recorrente não trouxe nenhum argumento e/ou justificativa capaz de demonstrar equívoco no Acórdão recorrido e, por concordar com os fundamentos utilizados, decido mantê-lo por seus próprios fundamentos, valendo-me do artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/995 c/c o artigo 114, §12, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”), o qual adoto como razão de decidir, *in verbis*:

Preliminarmente

O impugnante alega ser nulo o termo de sujeição passiva solidária imposta a sua esposa, vez que a mesma sequer foi intimada a responder questionamentos, o que reflete em grave cerceamento do direito de defesa. Também informa que,

nos termos do item nº 577 do Manual de Perguntas e Respostas, o lançamento de ofício do ganho de capital deve ser exigido 50% de ambos os condôminos ou 100% em face de um dos cônjuges.

Acerca da responsabilidade solidária, assim dispõe o CTN em seus artigos 124 e 125, in verbis:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

O interesse comum dos participantes na realização do fato jurídico tributário é o que define, segundo o inciso I do art. 124, o surgimento da responsabilidade solidária.

A solidariedade está limitada ao nexo com a situação fática contida na outorga de competência constitucional. Ou seja, não se pode compelir a pagar tributo uma pessoa que não tenha ao menos participado indiretamente da realização de um fato tributário ou que não tenha qualquer vinculação com o fato típico.

No caso em questão, mediante a documentação apresentada à autoridade fiscal, verificou-se que a esposa do impugnante é coproprietária dos imóveis ora analisados.

Dispõe o art. 6º do Decreto nº 3.000, de 1999, que:

Art.6º Na constância da sociedade conjugal, cada cônjuge terá seus rendimentos tributados na proporção de (Constituição, art. 226, §5º):

I - cem por cento dos que lhes forem próprios;

II - cinquenta por cento dos produzidos pelos bens comuns.

Parágrafo único. Opcionalmente, os rendimentos produzidos pelos bens comuns poderão ser tributados, em sua totalidade, em nome de um dos cônjuges. (Meu grifo).

Nota-se da consulta aos sistemas da RFB (fl. 12.678) que a esposa do impugnante não efetuou declaração em separado, sendo considerada como dependente nos anos-calendário ora analisados.

Nessa circunstância, tendo o contribuinte optado por apresentar a declaração de rendimentos em conjunto, incluindo sua esposa como dependente, cabe à autoridade fiscal respeitar a opção e não modificá-la.

Assim, tendo os cônjuges optado pela Declaração de Ajuste Anual em conjunto, ainda que a tributação dos ganhos de capital caracterize-se por ser definitiva, o imposto devido sobre ganhos de capital obtidos na alienação de bens comuns omitidos à tributação será exigido de um deles pela totalidade.

Ou seja, cabe ao Fisco, em face da opção de tributação em conjunto exercida pelo contribuinte, com base no art. 6º, parágrafo único, do Decreto nº 3.000, de 1999, tributar, também, os ganhos de capital obtidos na alienação de bens comuns, em sua totalidade, em nome do cônjuge declarante, porém, sem descuidar-se da responsabilidade solidária determinada pelo art. 124 do CTN.

Veja-se que o termo de ciência de lançamento para a responsável tributária foi lavrado nos termos da legislação aplicável e cientificado à contribuinte, evitando a ocorrência de qualquer tipo de cerceamento ao direito de defesa.

Nesse contexto, é de se manter a sujeição passiva solidária atribuída à Olinda Belezini Toniello nos termos constituídos.

Saliento, ainda, quanto a alegação de que a responsável solidária não foi notificada durante o processo de fiscalização, que a mesma foi devidamente notificada do Auto de Infração, sendo oportunizada a apresentação de impugnação ao lançamento.

Ainda, no que tange à desnecessidade de notificação durante a fase fiscalizatória, este CARF já se posicionou no sentido de inexistir cerceamento de defesa, especialmente quando o responsável é notificado do auto de lançamento e oportunizada a sua defesa.

Número do processo: 11634.720348/2014-91

Turma: Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da publicação: Mon Jan 04 00:00:00 UTC 2021

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

Ano-calendário: 2010

ALEGAÇÃO DE NULIDADE. FALTA DE NOTIFICAÇÃO OU INTIMAÇÃO DURANTE A FASE FISCALIZATÓRIA. NÃO INFRINGÊNCIA DE QUALQUER DIREITO DO CONTRIBUINTE. DESNECESSIDADE. A notificação ou intimação na fase fiscalizatória se mostra desnecessária quando a autoridade fiscal chega à conclusão apenas no final dos procedimentos fiscalizatórios que a pessoa seria

responsável tributário. Desde que nenhum direito tenha sido infringido ou suprimido, o responsável seja notificado do Auto de Infração e se abra o prazo para apresentação de defesa, nos termos das normas que cuidam do processo administrativo fiscal, não há nulidade na fiscalização. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. GESTÃO DA SOCIEDADE. ATOS COM EXCESSO DE PODER OU INFRAÇÃO À LEI. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. A responsabilização prevista no art. 135 do CTN somente pode ser realizada quando houve comprovação evidente sobre a gestão administrativa, e que esta tenha sido praticada com excesso de poder ou infração à lei.

Número da decisão: 1402-005.186

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone que votava por negar provimento, mantendo a imputação de responsabilidade. (documento assinado digitalmente) Paulo Mateus Ciccone - Presidente (documento assinado digitalmente) Luciano Bernart - Relator

Nome do relator: LUCIANO BERNART

Desta forma, rejeito a preliminar de nulidade.

Mérito

Da homologação do curso de aquisição declarado e reconhecido nas declarações relativas aos anos calendários de 2008 e 2009, já homologados no momento do lançamento fiscal

Sustenta o recorrente que não houve ganho de capital no exercício financeiro de 2010, haja vista que os imóveis objeto do lançamento por ganho de capital foram conferidos ao patrimônio das pessoas jurídicas “Agropecuária Toniello Ltda”, “Irmãos Toniello Ltda.” E “Imobiliária Toniello Ltda”, empresas nas quais o recorrente é sócio na proporção de 25%, pelo mesmo valor do custo de aquisição declarado no IRPF 2009/2008 e 2010/2009, já homologados quando do lançamento.

Em que pese o argumento recursal no sentido de que não haveria ganho de capital, por ter ocorrido a integralização pelo custo de aquisição dos imóveis, não se trata o lançamento tão somente deste argumento. Isto porque, de fato, o que questionou a fiscalização em Relatório Fiscal foi a possibilidade ou não de determinadas benfeitorias comporem o custo de aquisição do imóvel, e sobre tal fato é que sobreveio o lançamento.

Considerando que a Recorrente não trouxe nenhum argumento e/ou justificativa capaz de demonstrar equívoco no Acórdão recorrido e, por concordar com os fundamentos utilizados, decido mantê-lo por seus próprios fundamentos, valendo-me do artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/95 c/c o artigo 114, §12, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“RICARF”), o qual adoto como razão de decidir, *in verbis*:

No Mérito

Em análise à impugnação apresentada, constata-se que o contribuinte, basicamente, se insurge contra a autuação no que tange à desconsideração das benfeitorias informadas em sua DIRPF.

Alega que os imóveis foram conferidos ao patrimônio das pessoas jurídicas pelo mesmo valor do custo de aquisição declarado nas respectivas DIRPF, em atendimento ao disposto no art. 23, §1º, da lei 9.249/95.

Considera incorreta a definição de benfeitoria realizada pela fiscalização, vez que não guarda pertinência e respeito aos conceitos de direito privado.

Disso, constata-se que não houve qualquer discordância quanto à metodologia aplicada ao cálculo do ganho de capital decorrente da alienação dos imóveis nos termos da legislação pertinente a cada caso, à exceção do cômputo das benfeitorias no custo de aquisição apurado pelo contribuinte.

Os cálculos realizados com a finalidade de apurar o ganho de capital, baseados nas determinações da legislação para cada tipo de imóvel (se adquiridos anteriormente ao ano de 1997, ou anteriormente à apresentação de DIAT, por exemplo), bem como, a aplicação dos percentuais ou fatores de redução não foram expressamente impugnados pelo contribuinte.

Ainda que não refutada pelo impugnante, cumpre constatar a total procedência da metodologia aplicada pela autoridade fiscal na apuração do ganho de capital em razão de seu perfeito ajustamento às determinações legais pertinentes.

A principal discordância do impugnante se refere a não aceitação, por parte da autoridade fiscal, das atualizações realizadas pelo contribuinte relativamente ao custo de aquisição dos imóveis, sob a forma de benfeitorias.

É a respeito da parte litigada que passo a discorrer.

Sobre o tema, o decreto 3.000/99, ao abordar a tributação definitiva incidente sobre o ganho de capital na alienação de bens ou direitos, expressamente, determina:

"Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Lei nº 7.713, de 1988, arts. 2º e 3º, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21).

[...]

§ 4º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins (Lei nº 7.713, de 1988, art.3º, § 3º).

"Verifica-se, de pronto, que a conferência dos imóveis ao patrimônio das empresas cujo impugnante é sócio, implicou em transferência de domínio de propriedade dos sócios para a pessoa jurídica, caracterizando-se em verdadeira alienação.

Quanto à apuração do ganho de capital, segue informando o mesmo diploma legal:

Art. 123. Considera-se valor de alienação (Lei nº 7.713, de 1988, art. 19 e parágrafo único):

I - o preço efetivo da operação, nos termos do § 4º do art. 117;

[...]

§ 2º Na alienação de imóvel rural com benfeitorias, será considerado apenas o valor correspondente à terra nua, observado o disposto no art. 136.

[...]

Art. 136. 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 da venda do imóvel rural o Valor da Terra Nua - VTN, constante do Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, observado o disposto no art. 14 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19).

[...]

Art. 138. O ganho de capital será determinado pela diferença positiva, entre o valor de alienação e o custo de aquisição, apurado nos termos dos arts. 123 a 137 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, §2º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 2º, § 7º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 17).

Nesse mesmo contexto, a Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, que dispõe sobre a apuração e tributação dos ganhos de capital na alienação de bens e direitos de pessoas físicas, esclarece:

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.

[...]

§ 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.

[...]

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. (Meus grifos).

Assim, quando as benfeitorias forem deduzidas como custo ou despesa da atividade rural, determina-se a relação percentual entre o valor das benfeitorias deduzidas como custo ou despesa e o custo total do imóvel rural e aplica-se o percentual apurado sobre o valor de venda do imóvel rural, constante do instrumento de transmissão. Essa quantia deve ser oferecida à tributação como receita da atividade rural e a diferença entre o valor de venda e esta quantia será considerada valor de alienação para fins de apuração de ganho de capital.

Por outro lado, quando as benfeitorias não foram deduzidas como custo ou despesa da atividade rural, não há como deduzi-las do valor de alienação do imóvel. Note-se que o § 2º do artigo 9º da IN SRF nº 84/2001, transcrito acima, não afasta a hipótese de inserção das despesas com benfeitorias na apuração do

ganho de capital, desde que não tenham sido computadas na apuração do resultado da atividade rural.

Portanto, no que concerne ao valor de alienação dos imóveis, evidente que o valor das benfeitorias, somente pode ser apartado para a tributação como rendimento da atividade rural, e não como ganho de capital, se comprovado que os seus custos tenham sido deduzidos das receitas da atividade rural.

No caso em questão, a autoridade fiscal constatou que os gastos com benfeitorias não foram deduzidos como despesa da atividade rural e nem o valor de alienação referente a elas foi considerado como receita de atividade rural.

Assim, os valores referentes às benfeitorias devidamente comprovadas podem integrar o custo de aquisição para efeito de apuração do ganho de capital.

E assim procedeu a autoridade fiscal ao considerar comprovado o gasto de R\$ 1.372.671,42, relativo às benfeitorias realizadas no conglomerado Fazenda Stella, fazendo jus o impugnante ao acréscimo do custo de aquisição na proporção do que lhe fazia parte.

Entretanto, parte do valor que o impugnante considerou como benfeitorias no respectivo conglomerado não foi aceito pela autoridade fiscal.

Isso porque, conforme disposto no termo de verificação fiscal, foi constatado que as notas fiscais correspondentes ao valor rejeitado se referiam a gastos com produtos ou serviços que não se enquadram no conceito de benfeitorias, tais como: gastos com fertilizantes, implementos agrícolas, compra de semoventes e serviços diversos.

O impugnante contra argumenta alegando que a definição de benfeitoria utilizada pela fiscalização não encontra amparo jurídico por não guardar pertinência e respeito aos conceitos de direito privado, alegando que benfeitorias são melhoramentos produzidos nº imóvel por ação direta do proprietário, possuidor ou detentor, que diretamente influenciam em sua produtividade, conservação e valorização.

Razão não assiste ao impugnante.

Em atenta análise ao termo de verificação fiscal constata-se que o conceito de benfeitoria utilizado pela autoridade fiscal decorre de clara interpretação sistemática da própria legislação tributária correspondente, senão vejamos.

O art. 62, §1º, do decreto 3.000/99 define que despesas de custeio e investimentos são os gastos necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionados com a atividade exercida.

Já seu §2º, discrimina, com precisão, quais são as atividades cuja aplicação de recursos financeiros se considera investimento.

Dentre os 10 itens elencados, encontram-se os gastos com benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos e reparos e as culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais.

Esse também é o entendimento exposto na IN SRF 83/2001.

Disso, verifica-se que o conceito de benfeitorias não se confunde com os demais conceitos relativos aos investimentos elencados no citado parágrafo, tais como, implementos, equipamentos, animais de trabalho, serviços técnicos especializados que visem elevar a eficiência do uso dos recursos da propriedade, insumos que contribuam para a elevação da produtividade, tais como, reprodutores, aquisições de matrizes, alevinos e girinos, sementes e mudas selecionadas, corretivos de solo, fertilizantes, vacinas e defensores vegetais, entre outros.

Destaque-se que todos os investimentos supra citados se trata de dispêndios que visam melhorar a produtividade e, conseqüentemente, a conservação e valorização do imóvel rural.

No entanto, foram apartados do conceito de benfeitorias pela legislação referente à atividade rural.

Dessa forma, em que pese a argumentação do impugnante de que o conceito de benfeitorias encampe qualquer tipo de gasto que vise melhorar, conservar ou valorizar o imóvel rural, há que se considerar prevalente a interpretação sistemática efetuada pela autoridade fiscal.

Isso porque não se pode desconsiderar que os dispositivos legais se interdependem e se inter-relacionam, vez que as fontes formais do direito devem ser analisadas em conexão e, de forma nenhuma, tal análise pode ser efetivada de modo isolado.

Assim, se a legislação referente à atividade rural, atividade está intimamente relacionada com a apuração do ganho de capital em alienação de imóvel rural, estabelece que o conceito de benfeitoria inclui apenas os gastos resultantes de construção, instalações, melhoramentos e reparos, diferenciando-os dos demais investimentos, torna-se inviável, no âmbito da apuração de ganho de capital, que ditos investimentos sejam considerados benfeitorias e acresçam o custo de aquisição do imóvel rural.

Cumprе ressaltar que o art. 24 do decreto 59.566/66, mencionado pelo impugnante, apenas distingue quais os tipos de benfeitorias com base na destinação final de sua razão de ser (voluptuárias, úteis ou necessárias), em nada ampliando ou reduzindo o conceito de benfeitoria em si.

Ou seja, as construções, instalações, melhoramentos e reparos realizados no imóvel rural podem ter como finalidade o deleite ou recreio, o aumento ou facilitação do uso ou a conservação do imóvel rural, não sendo correto de aí

inferir que quaisquer outros gastos, ainda que resultem nessas mesmas finalidades, sejam considerados benfeitorias.

Dessa forma, correta a desconsideração dos gastos que não se enquadrem no conceito de benfeitoria para efeito de acrescer o custo de aquisição do imóvel rural na apuração do ganho de capital.

Ao tratar da impugnação específica de cada item da peça fiscal, o impugnante alega que, relativamente aos imóveis rurais que a autoridade fiscal entendeu não haver benfeitorias, de fato, elas existiam e não foram consideradas.

A alegação do impugnante para justificar suas conclusões é a de que o valor dos imóveis, constante nas DIRPF referentes ao ano-calendário da alienação, já trazia a atualização referente às benfeitorias desde a entrega das DIRPF relativas aos períodos de suas efetivas realizações.

Em primeiro lugar há que se ressaltar que, quando intimado pela autoridade fiscal a indicar os gastos com benfeitorias em seus imóveis rurais, o impugnante informou (fls. 504 e 507) que não houve diferença entre o valor de aquisição e o de transferência para as propriedades rurais situadas no Estado de Mato Grosso, inscritas nas Matrículas nº 4469, 6050, 10846, 11736, 11737 e 13496, bem como, no Estado de São Paulo, inscritas nas matrículas nº 862, 1221, 1222, 1223, 1224, 10211, 10636, 10651, 10656, 10819, 10910, 12808, 17041, 17042, 27620, 28523, 28575, 28730, 28988, 29478, 29504, 29505, 29506, 29507, 29508, 29509, 29510, 59511, 29630, 29938, 29945, 31110, 185, 283, 783, 1058, 2062, 2101, 2418, 2468, 5603, 497, 513, 591, 817, 907, 1057, 2265, 5337, 6333, 6341, 12949, 12968, 14437, 14438, 14557, 1232, 31075, 58491, 59120, 64083, 66905 e 66906, totalizando 69 imóveis rurais.

Seguiu informando que, no caso dos imóveis rurais situados no estado do Mato Grosso, realizou benfeitorias no chamado conglomerado Fazenda Stella, composto pelos seguintes imóveis rurais: Fazendas Stella - Matrícula 10.901, Sorte Grande - Matrículas 10.899, 10.904 e 10.907, Boa Esperança - Matrícula 10.903), Primavera - Matrícula 10.905, Anhanguera - Matrícula 10.900, Marta - Matrícula 10.902 e Triângulo - Matrícula 10.906.

Já relativamente aos imóveis rurais situados no Estado de São Paulo, o contribuinte informou que: "Somente houve benfeitorias para as propriedades rurais matriculadas sob os n's 94, 430, 676, 2311, 3375, 6397, 7570, 8041, 8252, 9217, 24069, 24070." Com base nestas informações, a autoridade fiscal passou a tratar os imóveis rurais conforme suas características, separando-os em grupos, de maneira a efetuar a apuração do ganho de capital conforme as disposições legais para cada caso.

Dos 69 imóveis rurais que o próprio contribuinte informou não haver realizado qualquer benfeitoria, apenas 36 resultaram em ganho de capital apurado pela autoridade fiscal. Quanto a esses, foi solicitada manifestação do contribuinte acerca da diferença entre os valores de aquisição e alienação encontrados.

Em resposta, o contribuinte alegou que o custo de aquisição desses imóveis rurais foi acrescido dos gastos realizados com benfeitorias, comprovadas pela documentação anteriormente apresentada, em total contradição com a resposta dada anteriormente.

Ademais, a autoridade fiscal informa que em nenhum momento do procedimento fiscal o contribuinte apresentou documentação hábil e idônea para a comprovação da realização de benfeitorias nos referidos imóveis rurais.

É de se ressaltar que a mera alegação da realização de benfeitorias em imóvel rural na DIRPF não é, por si só, prova de que as mesmas tenham ocorrido, devendo, o contribuinte, comprovar suas alegações com documentação hábil e idônea, nos termos do art. 17 da IN SRF 84/2001.

Nesse sentido também é o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

IMPOSTO DE RENDA. GANHO DE CAPITAL. BENFEITORIAS. COMPROVAÇÃO. Podem integrar o custo de aquisição, quando comprovados com documentação hábil e idônea, as despesas com benfeitorias e o valor do imposto de transmissão pago pelo alienante na aquisição do imóvel. (Acórdão nº 2401-005.256, de 05/02/2012);

IMÓVEL RURAL. ALIENAÇÃO. GANHO DE CAPITAL. BENFEITORIAS. COMPROVAÇÃO. Para que possam ser computadas no custo de aquisição de imóvel rural para fins de apuração do ganho de capital tributável, os dispêndios devem estar comprovados por documentação hábil e idônea. (Acórdão nº 2201-003.906, de 13/09/2017).

Assim, não tendo comprovado por meio de documentação hábil e idônea a ocorrência de gastos com benfeitorias nos imóveis rurais em questão, é de se considerar como correta a apuração do ganho de capital realizada pela autoridade fiscal.

O impugnante ainda alega que as DIRPF 2009 e 2010, que trazem os valores dos imóveis rurais acrescidos das benfeitorias, já estariam homologadas, razão pela qual os mesmos deveriam ser considerados para efeito de apuração do ganho de capital.

Justifica sua alegação com as disposições previstas no art. 23, §1º, da lei 9.249/95.

O dispositivo supra citado permite que as pessoas físicas transfiram às pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante na declaração de bens.

No entanto, conforme visto anteriormente, ao valor dos bens na declaração de ajuste podem ser adicionados os custos com benfeitorias, desde que acompanhado de documentação hábil e idônea que ampare a referida alteração de valor.

Para tal, vale dizer que a guarda dos documentos relativos aos bens do contribuinte não segue a mesma regra dos demais comprovantes que embasaram a apuração do imposto de renda na declaração de ajuste.

Isso porque o fato gerador do ganho de capital ocorre na data da alienação do bem ou direito de qualquer natureza. Com isso, a sua tributação não se sujeita ao ajuste na declaração que para esse fim deve ser apresentada pelo contribuinte pessoa física.

Em consequência, a Declaração de Bens, apesar de fazer parte da Declaração de Ajuste Anual, com esta não se confunde. A guarda dos documentos que respaldam o valor de aquisição e alienação de bens declarados deve perdurar até expirado o prazo decadencial, que tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador, que, nº caso, é a alienação do imóvel.

Por essa razão, não há que se falar em homologação da declaração de ajuste quanto aos valores atribuídos aos imóveis rurais com o acréscimo de supostas benfeitorias, sem que se demonstre, de forma cabal, a ocorrência destas últimas por meio de documentação hábil e idônea.

Ainda nessa seara, o impugnante alega que houve também a homologação do valor declarado dos imóveis para o exercício de 2009, diante do encerramento do MPF nº 06.1.85.00-2013-00058-6, realizado sobre seu irmão, relativamente aos valores dos imóveis ora analisados.

Em análise à documentação às fls. 12.661 a 12.667, verifica-se que o procedimento fiscal em questão se trata de um MPF-Diligência que, em 23/04/2013, intimou o irmão do contribuinte a apresentar documentação comprobatória de benfeitorias realizadas nas fazendas Stella, Sorte Grande e Boa Esperança, ou seja, apenas as fazendas situadas no estado do Mato Grosso.

Ademais, verifica-se dos sistemas da RFB que, após o encerramento do referido MPF-Diligência, foi instaurado o MPF-Fiscalização nº 06.1.85.00-2013-00376-3, em nome do irmão do impugnante, que culminou com a lavratura de auto de infração nos mesmos termos ora guerreados.

Impõe-se constatar a diferença entre os procedimentos fiscais supra citados conforme disposto na Portaria RFB 11.371/2007, vigente à época dos fatos:

DOS PROCEDIMENTOS FISCAIS

Art. 2º - Os procedimentos fiscais relativos a tributos administrados pela RFB serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB) e instaurados mediante Mandado de Procedimento Fiscal(MPF).

Parágrafo único. Para o procedimento de fiscalização será emitido Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F), e no caso de diligência, Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D).

Art. 3º - Para os fins desta Portaria, entende-se por procedimento fiscal:

I - de fiscalização, as ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos administrados pela RFB, bem como da correta aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em constituição de crédito tributário, apreensão de mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigências de direitos comerciais;

II - de diligência, as ações destinadas a coletar informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual.

Parágrafo único. O procedimento fiscal poderá implicar a lavratura de auto de infração ou a apreensão de documentos, materiais, livros e assemelhados, inclusive em meio digital.

De pronto, se verifica que o procedimento fiscal citado pelo impugnante se trata de um procedimento de diligência, sendo inviável querer crer que o encerramento de dito procedimento pudesse criar tabula rasa quanto às conclusões a serem proferidas ao final do procedimento de fiscalização que, conforme consta da legislação supra citada, é aquele que pode implicar na lavratura de auto de infração.

Assim, razão não assiste ao impugnante quando alega que os valores dos imóveis rurais, acrescidos das supostas benfeitorias, foram homologados em momento anterior.

Por fim, o impugnante alega que as benfeitorias realizadas nas "propriedades filhas" da Córrego das Pedras e Santa Cecília foram adquiridas pelas "propriedades mães", em razão da contabilidade unificada realizada por meio de livro caixa.

Quanto à documentação apresentada, a autoridade fiscal constatou que a mesma se presta a comprovar, dentre outros, gastos que não se enquadram no conceito já debatido de benfeitorias (tais como: fertilizantes, corretivos dos solos, defensivos vegetais, mudas selecionadas, máquinas, equipamentos e alimentação dos trabalhadores).

Nesse aspecto, correto o entendimento da autoridade fiscal, sendo considerada despicienda qualquer menção acerca de matéria já tratada no presente voto.

Além disso, a autoridade fiscal segue informando que, na tentativa de fixar o valor da terra nua, é necessária a identificação do imóvel em que os dispêndios foram realizados, vez que as benfeitorias realizadas em uma determinada fazenda não podem ser consideradas custo de aquisição na alienação de imóvel rural diverso, ainda que pertençam ao mesmo grupo ruralista.

Não há reparos a fazer na conclusão da autoridade fiscal, visto ser de caráter exclusivo ao imóvel rural que se pretende agregar valor à benfeitoria realizada.

Ainda que pertençam a um mesmo grupo rural, é imprescindível a apresentação ao Fisco de documentos que comprovem os gastos realizados no imóvel rural cujo custo de aquisição foi acrescido na DIRPF.

Apenas a título de argumentação, imagine-se que fossem alienadas apenas as "propriedades filhas" e não as "propriedades mães". De que maneira definir o custo de aquisição dos imóveis rurais alienados se os gastos todos restam comprovados em nome das "propriedades mães"?

Por outro lado, gastos com benfeitorias nos imóveis rurais não alienados estariam compondo o custo de aquisição dos imóveis rurais alienados, o que é inadmissível.

Por essa razão, há que se efetuar a comprovação da realização de benfeitorias de maneira individualizada, conforme explicitado pela autoridade fiscal, sob pena de restar prejudicada dita comprovação se realizada de maneira genérica.

Conclusão

Ante o exposto, voto por rejeitar as preliminares suscitadas no recurso voluntário interposto e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

João Ricardo Fahrion Nüske