ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11052.000933/2010-98
CÓPIA

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

Processo nº	11052.000933/2010-98
Recurso nº	- De Ofício
Acórdão nº	**2201-002.670 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	11 de fevereiro de 2015
Matéria	IRPF
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	ALBERTO ORTENBLAD FILHO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

LANÇAMENTO. ELEMENTOS FUNDAMENTAIS.
A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. Fez sustentação oral pelo Contribuinte o Dr. Selmo Augusto Campos Mesquita, OAB/SP 119.076.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

MARIA HELENA COTTA CARDOZO – Presidente.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA – Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo (presidente), German Alejandro San Martín Fernández, Gustavo Lian Haddad, Francisco Marconi de Oliveira, Nathalia Mesquita Ceia e Eduardo Tadeu Farah.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 26/02/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 02/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 06/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

Neste processo foi lavrado o auto de infração do Imposto de Renda de Pessoa Física, exercícios 2006 a 2009 (fls. 155 a 203), no qual se apurou o imposto de R$ 3.117.236,40, acrescido da multa de ofício de 75%, sobre os quais incidem os respectivos juros de mora.

A infração apurada foi a omissão de ganhos de capital na alienação do imóvel rural denominado Fazenda Água Milagrosa, gravado com usufruto vitalício em favor de Hero Ortenblad, e do qual o contribuinte era detentor de 1/3 da nua-propriedade.

O detalhado relatório da auditoria, na Descrição dos Fatos do Auto de Infração, foi assim resumido na decisão de primeira instância:

> De acordo com a descrição dos fatos (fls. 157/185), a mencionada propriedade rural foi alienada em 28/02/2005, com quitação do preço em parcelas até 2008, pelo valor de R$ 39.800.000,00, mas os nus-proprietários (o contribuinte e seus irmãos Maria Elisa Ortenblad e Carlos Arthur Ortenblad) não apuraram imposto sobre ganho de capital uma vez que entenderam que, por terem adquirido a propriedade através de sucessivas doações entre 1954 e 1967, sobre o ganho de capital incidiu redução legal de 100%, sendo todo o lucro apurado na alienação declarado como rendimentos isentos (fls. 04/06).
>
> Já a usufrutuária Hero Ortenblad, mãe do contribuinte e que exercia atividade rural naquela propriedade, fez cessão onerosa de seu usufruto aos compradores da data da alienação até a quitação total do preço do imóvel em 2008, quando renunciou gratuitamente ao usufruto.
>
> Apesar de constar da DIRPF/2006 da usufrutuária (fls. 40, 54 e 55) que as benfeitorias incorporadas ao imóvel foram adquiridas nos termos do art. 1.248, V ("*A acessão pode dar-se por plantações ou construções*) e do art. 1.253 do Novo Código Civil ("*Toda construção ou plantação existente em um terreno presume-se feita pelo proprietário e à sua custa, até que se prove o contrário.*"), a autoridade fiscal desqualificou essa informação, considerando que acessão não se aplica à relação jurídica usufrutuário/nu-proprietário, e que, em resposta a intimações, ficou comprovado que nunca houve despesas incorridas pelos nus-proprietários a título de benfeitorias na propriedade (fls. 75 e 143).
>
> Assim, segundo a autoridade fiscal, as construções, instalações, plantações, implementos, equipamentos e máquinas, animais e insumos, enfim, todos os itens listados como bens da atividade rural nos Demonstrativos da Atividade Rural apresentados pela usufrutuária não podem ser considerados acessões, mas sim benfeitorias. A relevância dessa distinção se justifica pelas consequências materiais dos institutos uma vez que as benfeitorias levantam-se ou indenizam-se e são adquiridas pelo proprietário, quando o são, na data em que delas toma posse.
>
> A Nesse sentido, a autoridade fiscal observou que as benfeitorias correspondentes aos bens móveis (veículos, máquinas, implementos agrícolas, equipamentos eletrônicos, de escritório e informática, rebanho de bovinos e equinos e estoque de material genético de origem bovina) foram levantadas e alienadas aos adquirentes da fazenda pelo valor de R$ 4.800.000,00. O valor recebido pela venda das mencionadas benfeitorias móveis e semoventes foi corretamente tributado como resultado da atividade rural pela usufrutuária, visto que esses bens, por se tratarem de investimentos visando o desenvolvimento da atividade rural, foram lançados como despesas de custeio na apuração do resultado da atividade rural na época do dispêndio.
>
> Não obstante, o mesmo não ocorreu no tocante às benfeitorias correspondentes a bens imóveis sobrevindos à terra nua por intermédio da usufrutuária, que a autoridade

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 26/02/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 02/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 06/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

fiscal ressalta serem todas (fl. 167), e que não foram explicitamente objeto da venda, conforme se verifica no Instrumento Particular de Cessão de Direitos do Exercício de usufruto e Outras Avencas (fl. 100/133). Desse documento, depreendeu a fiscalização que os bens imóveis teriam sido entregues conjuntamente ao usufruto aos adquirentes da propriedade, que se obrigariam à sua "guarda, conservação e manutenção", pelo prazo do contrato de arrendamento, devendo ser restituídos ao final deste.

Concluiu, assim, a autoridade fiscal que com a renúncia do usufruto e conseqüente devolução da propriedade plena aos nus-proprietários, aqueles bens imóveis sobrevindos à propriedade por intermédio da usufrutuária teriam sido implicitamente transferidos ao contribuinte e seus irmãos, sem, no entanto, ter havido o recebimento de qualquer valor pela Sra. Hero Ortenblad, caracterizando uma doação.

entre o custo da parte objeto da redução e o custo total do imóvel.

Dessa forma, a parte da fazenda adquirida até 1967 (custo declarado de R$ 159.751,52) corresponderia a 5,33% do ganho de capital sujeitos à redução de 100%, enquanto as benfeitorias, por terem sido adquiridas em 2005 (custo apurado de ofício de R$ 2.835.966,66), equivaleriam a 94,66% do ganho de capital, sobre o qual não se aplica qualquer percentual de redução.

Sendo assim, houve uma redução no montante de R$ 522.568,22, o que resultou na apuração final de ganho de capital no valor de R$ 9.281.713,60.

O interessado apresentou a impugnação, cujos argumentos foram assim relatados na decisão recorrida:

Cientificado, o contribuinte interpôs a impugnação tempestiva com os argumentos de defesa que foram assim sintetizados no acórdão recorrido:

a) a FAZENDA ÁGUA MILAGROSA foi alienada em 2005 contendo todos os bens existentes à época da doação concretizada em 1967, razão pela qual não há como se impor a distinção idealizada pela d. Fiscalização entre a terra nua e as benfeitorias existentes na aludida propriedade imobiliária, sendo que a aquisição do todo – principal e acessórios – pelo Impugnante ocorreu inquestionavelmente à época da doação consolidada em 1967.

Ao se examinar a certidão de matricula da FAZENDA ÁGUA MILAGROSA, lavrada no momento da última doação realizada, implementada em 1967, destaca-se que todo o maquinário existente, bem assim o espaço destinado à parte administrativa, além de pastos, cultivo de frutas, lavouras, oficinas, galpões, olaria e quase duas centenas de casas para empregados já existiam em momento anterior à doação realizada ao Impugnante, completada no ano de 1967. Percebe-se, portanto que naquela ocasião a FAZENDA ÁGUA MILAGROSA já contava com toda a estrutura necessária ao desenvolvimento de atividades rurais.

Em 2005 a FAZENDA ÁGUA MILAGROSA foi alienada, sendo que da escritura pública de venda e compra constou a existência, nas Glebas 'A' e ' B ' , de: *"... casa de sede, duas casas para guarda livros, uma de gerência, outra de administração, diversos galpões, barracões, prédio de escritório e almoxarifado, garagens, oficina, serraria, casas para carroças, cento e oitenta casas de diversas dimensões para empregados ...*"; bem como que: *referidos imóveis estão cadastrados no INCRA como um só todo (.) com área total de 2.905,700 hectares*

Conjugando ambos os documentos infere-se que foi mantida, além da área total, a infraestrutura existente na FAZENDA ÁGUA MILAGROSA, havendo a alienação em 2005 dos mesmos bens imóveis existentes à época da doação da nua-propriedade ao Impugnante, consolidada no ano de 1967.

Deve-se destacar, nesse cenário, que os bens móveis acrescidos à aludida propriedade rural foram alienados de forma destacada, sendo que o resultado foi devidamente submetido à tributação pela Sra. HERO GONÇALVES ORTENBLAD.

À luz da legislação de regência do tema, devidamente interpretada pela melhor doutrina, conclui-se com facilidade que as benfeitorias existentes na FAZENDA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 26/02/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 02/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 06/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ÁGUA MILAGROSA à época da doação consolidada em 1967 qualificam-se como acessórios do principal, seguindo a sorte deste.

Não há, portanto, como se conceber a distinção pretendida pela d. Fiscalização, no sentido de que se trata de bens desvinculados da própria coisa principal, a propriedade rural, de forma a suportar a conclusão de que teriam sido adquiridos apenas por ocasião da extinção do usufruto. Desde sempre as benfeitorias incluíram-se no âmbito patrimonial dos nus-proprietários, o que fixa, também para as benfeitorias, a data de aquisição no mesmo momento em que houve a aquisição do principal, ou seja, entre os anos de 1954 e 1967.

Conclui-se que o fator de redução para apuração do ganho de capital deve ser aplicado em relação a todo o objeto de alienação implementado em 2005 (terra nua e benfeitorias).

b) Mesmo na hipótese da d. Fiscalização ter considerado a existência de benfeitorias na FAZENDA ÁGUA MILAGROSA após o ato de doação consolidado em 1967, ainda assim não haveria como se sustentar o entendimento de que seriam bens desvinculados da propriedade imobiliária, pertencentes à usufrutuária, na medida em que, nesse cenário, teriam sido implementados no âmbito do usufruto, com o intuito de conservar a coisa, sendo desde sempre de propriedade dos nus-proprietários.

Constituído o usufruto dá-se o desmembramento dos elementos inerentes a propriedade, permanecendo esta, em sua essência, na titularidade do proprietário do bem, então denominado nu-proprietário, enquanto que o uso e o gozo são concedidos a terceiro, no caso o usufrutuário, de forma a que possa auferir os rendimentos decorrentes dessa exploração.

Vale frisar: ao usufrutuário cabem apenas e tão somente os rendimentos produzidos no âmbito dessa relação jurídica – os frutos, sem se apossar daqueles que são os próprios objetos do usufruto, como a coisa principal e os seus acessórios.

Por não se tratar de bem próprio, inexistindo o elemento disposição, é que se impõe ao usufrutuário o dever de manter a substancia da coisa na forma em que lhe foi entregue, o que o impede de alterá-la e o obriga a conservá-la.

A teor dos arts. 1403 e 1404 do novo Código Civil infere-se que é dever do usufrutuário zelar pela conservação do bem no estado em que o recebeu, arcando com as despesas ordinárias inerentes a essa tarefa. As reparações extraordinárias, também necessárias à conservação do bem, mas de forma a que possa lhe modificar a substância em relação ao inicio do usufruto, incrementando-a, devem ser custeadas pelo nu-proprietário.

Nessa hipótese, no entanto, pode o usufrutuário realizar por sua conta a despesa extraordinária, reavendo o que gastou do nu proprietário.

Aplicando-se a principiologia inerente ao tema ao caso concreto verifica-se, portanto que, se tivesse a d. Fiscalização considerado a existência de benfeitorias em momento posterior à doação consolidada em 1.967, com certeza iria verificar que tratar-se-ia de benfeitorias enquadradas por completo na definição de obras de conservação da FAZENDA ÁGUA MILAGROSA, decorrentes das próprias obrigações inerentes à relação jurídica do usufruto. Isso porque vinculadas a gastos com a manutenção dos imóveis existentes na FAZENDA ÁGUA MILAGROSA, efetivados em contrapartida ao desenvolvimento da atividade rural, até mesmo como forma de fazer frente à alteração das culturas desenvolvidas no local, impostas por práticas de mercado.

Tratar-se-ia, portanto, de realizações de pequena relevância frente ao complexo de bens já existentes no imóvel e, sobretudo, que não alterariam de forma significativa a sua substância, até mesmo porque, conforme visto, tal implicação era vedada aos usufrutuários. As benfeitorias inseridas nesse cenário qualificam-se como custos ordinários e extraordinários à manutenção da coisa, inseridos no contexto da própria manutenção do usufruto, o qual foi constituído com o intuito de viabilizar a atividade rural.

Ainda que não realizadas pelos nus-proprietários, não ha como se defender que pertencem aos usufrutuários; cabe apenas, a teor dos artigos 1.403 e 1.404 do novo Código Civil, o ressarcimento dos custos incorridos, sem alterar a propriedade dos bens, que continuam sendo de titularidade dos nus-proprietários.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 26/02/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 02/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 06/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

> c) Caso fosse válido o entendimento fazendário, consistente na desvinculação das benfeitorias da propriedade imóvel, as quais apenas passariam aos nus-proprietários por ocasião da extinção do usufruto, então a consequência lógica e irrefutável a ser aplicada no caso concreto implicaria na transmissão das benfeitorias diretamente aos compradores da FAZENDA ÁGUA MILAGROSA, e não ao Impugnante, haja vista a renúncia ao usufruto no momento em que a nua-propriedade já havia sido integralmente a eles transmitida.
>
> A parcela referente às benfeitorias teria sido transmitida, portanto, diretamente aos compradores no momento da renúncia ao usufruto, sendo que, considerando as premissas fazendárias não há como se inferir conclusão diversa, tendo em vista ter a operação em comento sido implementada com a adoção de ato juridicamente válido e devidamente registrado.
>
> d) Contudo, além da própria inconsistência do argumento fazendário que suportou a desvinculação acima mencionada, conforme exposto na presente peça impugnatória, cabe asseverar ainda a invalidade da forma na qual houve a fixação dos valores da terra nua e das benfeitorias.
>
> Do Auto de Infração ora combatido depreende-se que a d. Fiscalização fixou que apenas 5,33% do preço recebido em razão da alienação da FAZENDA ÁGUA MILAGROSA equivaleriam à terra nua, sendo que os remanescentes 94,66% corresponderiam às benfeitorias. Assim é que o fator de redução foi aplicado apenas sobre o percentual de 5,33% do preço da aludida alienação, de forma a que os 94,66% restantes compuseram a base de cálculo do tributo então constituído.
>
> Percebe-se que não ha o mínimo de lógica e razoabilidade na distinção efetivada pela d. Fiscalização, a qual, aliás, apenas asseverou que o referido cálculo seria realizado a partir da proporcionalidade, sem explicitar de forma pormenorizada os critérios que nortearam essa apuração.
>
> Além de revelar a completa inconsistência da presente autuação fiscal, trata-se de vicio que atinge até mesmo o direito de defesa do Impugnante, na medida em que omite os critérios utilizados para a apuração do crédito tributário constituído em seu nome.
>
> Sabe-se, nesse cenário, que a tributação é pautada pelos limites da legalidade, inexistindo espaço para a adoção de condutas de forma discricionária, até mesmo em função do que dita o artigo 10 do Decreto n.° 70.235/72, segundo o qual deve conter o auto de infração a descrição do fato e da disposição normativa infringida, o que, se inobservado, acarreta a nulidade do ato.
>
> Todas essas razões impõem o cancelamento da autuação fiscal.

Os membros da 20ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento Rio de Janeiro I, por meio do Acórdão nº 12-56.331, de 27 de maio de 2013, consideraram a impugnação procedente, exonerando integralmente o crédito tributário.

A decisão recorrida, nos termos do voto do relator, entendeu que o lançamento na forma proposta pela autoridade fiscal comprometeu definitivamente a apuração da matéria tributável, uma vez que no custo apurado abrangeu-se todas as benfeitorias, independentemente de terem ocorrido antes ou depois de 1967. Assim, na determinação da parte do imóvel sujeita ao percentual de redução do ganho de capital, o valor de alienação atribuído para cada uma destas partes estaria distorcido.

Para a autoridade julgadora, apesar da probabilidade de ter havido benfeitorias nos imóveis supervenientes a 1967, nem todas as benfeitorias estavam abrangidas nesse período, cabendo a auditoria demonstrar quais seriam essas benfeitorias. O relator complementa que, da análise dos instrumentos de doação com reserva de usufruto, ocorridas em 1955 e 1967 (fls. 144 e 303/308), verificou que naquelas datas a propriedade já contava com diversas benfeitorias importantes, não se podendo admitir, para fins de determinação do

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 02/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO, Assinado digitalmente em 02/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
6/02/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 02/03/2015 por MARIA HELENA CO
TTA CARDOZO
Impresso em 06/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ano de aquisição do bem e consequente aplicação de percentual de redução de ganho de capital, uma desvinculação entre essas benfeitorias e a terra nua. Assim, diante da falta de provas para definir com precisão a base de cálculo, o lançamento não seria liquido e certo.

A decisão foi submetida à apreciação deste Conselho, nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 1997, e Portaria MF nº 3, de 2008, por força de recurso necessário.

Em 14 de junho de 2013, o contribuinte, por intermédio de seu procurador tomou ciência da citada decisão.

É o relatório.

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 26/02/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 02/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 06/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

CÓPIA

Conselheiro Francisco Marconi de Oliveira

O recurso de ofício trata da exoneração dos créditos tributários relacionados ao Ganho de Capital, destacados na tabela a seguir:

Fato Gerador	Imposto (R$)	Multa (%)
28/02/2005	3.407.970,00	75%
28/02/2006	1.957.770,00	75%
28/02/2007	1.957.770,00	75%
28/02/2008	1.957.770,00	75%

A principal questão apontada no litígio é se o imóvel alienado pelo contribuinte é constituído de partes adquiridas em datas diferentes, havendo recursão na apuração do ganho de capital tributável, uma vez que o percentual de redução previsto no artigo 18 da Lei nº 7.713, de 1988, aplicar-se-ía apenas à parcela correspondente à parte da fazenda adquirida até 31 de dezembro de 1998.

O entendimento da autoridade recorrida, como se vê na transcrição a seguir, é que não teria havido a correta apuração do valor de aquisição das benfeitorias abrangidas na operação, resultando no comprometimento de forma definitiva da apuração da matéria tributável:

> [...] Como se vê, a legislação determina que quando houver alienação de imóvel constituído de partes adquiridas em datas diferentes, deve-se aplicar a redução legal, se for o caso, a cada parte em função de sua data de aquisição. Nesse caso, para se determinar o ganho de capital sujeito à tributação, é imprescindível que se possa apartar o imóvel com precisão uma vez que o cálculo se baseia no custo ou na área da parte do imóvel objeto da redução.
>
> Tendo em vista as informações preliminares colhidas junto à usufrutuária sobre o imóvel, a autoridade fiscal diligenciou para que o nu-proprietário informasse o custo atualizado das benfeitorias existentes na propriedade em 1967, a data e o valor de quaisquer despesas incorridas por ele com a realização de benfeitorias na propriedade entre 1967 e 2008 e, se estas foram computadas como despesas de custeio da atividade rural, a data e o valor de qualquer importância paga aos usufrutuários a título de indenização relativa a benfeitorias, entre outras informações.
>
> Em resposta (fls. 74/77), o contribuinte informou, "a inexistência em seus arquivos, relativamente ao período compreendido entre 2005/2010, cujos dados são mantidos em razão dos prazos decadenciais previstos no CTN, quaisquer elementos correspondentes a benfeitorias, razão pela qual deixa de apresentar documentos pertinentes em relação ao custo atualizado das benfeitorias existentes em 1967, não ter realizado benfeitorias nos últimos cinco anos, não ter havido qualquer pagamento a título de indenização relativa a benfeitorias em favor dos usufrutuários e que a transferência do usufruto que gravava o imóvel não foi realizada em seu favor"
>
> Com o mesmo intuito foi efetuada diligência dirigida à usufrutuária (fls. 138/143) que também restou infrutífera para se identificar quais teriam sido as benfeitorias realizadas por ela, no exercício da atividade rural, nos anos seguintes à doação. Não obstante, ficou constatado que nunca houve despesas incorridas pelos nus-proprietários a título de benfeitorias, que jamais exerceram atividade rural em nome

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 26/02/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 02/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 06/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

próprio, o que indicaria que eventuais benfeitorias supervenientes somente poderiam ter sido custeadas pela usufrutuária.

Concordo com a autoridade fiscal que se a usufrutuária, no decorrer de todo o exercício da atividade rural ocorrido entre 1967 e 2005, executou e arcou com os custos de novas benfeitorias, estas caberiam ser levantadas/indenizadas, como, aliás, o foram as benfeitorias móveis, transmitidas diretamente pela usufrutuária para os adquirentes da fazenda, pelo valor de R$ 4.800.000,00, valor assumido como receita própria e tributado como receita da atividade rural.

Portanto, as benfeitorias imóveis realizadas nas mesmas condições, ou seja, como investimentos visando o desenvolvimento da atividade rural após a constituição do usufruto e com custos arcados exclusivamente pela usufrutuária, se foram alienadas conjuntamente com a nua propriedade pelo contribuinte, é porque previamente teriam sido transmitidas aos proprietários e, se sem ônus, caracterizaram uma doação, que, no presente caso, somente teria sido levada a efeito no momento da alienação do imóvel em 2005. Entendo que estas benfeitorias sim poderiam ser apartadas em função do ano de aquisição para o cálculo do ganho de capital.

É compreensível a dificuldade da fiscalização em reunir elementos materiais para identificar se houve tais benfeitorias, quais seriam elas e seus respectivos custos, uma vez que nem a usufrutuária nem o nu-proprietário foram proativos nesse sentido nas respostas às diligências propostas.

Evidentemente existe uma grande probabilidade de ter havido benfeitorias imóveis supervenientes a 1967; no entanto caberia a Autoridade Fiscal demonstrar quais seriam essas benfeitorias. Ocorre que a autoridade fiscal, como não conseguiu obter informações precisas sobre quais teriam sido as supostas benfeitorias realizadas pela usufrutuária nos anos seguintes à doação, considerou que todas as benfeitorias, inclusive aquelas já existentes na fazenda até 1967 e objeto de doação naquela data, deveriam ser consideradas como adquiridas pelo contribuinte apenas em 2005.

Não obstante, da análise dos instrumentos de doação com reserva de usufruto ocorridas em 1955 e 1967 (fls. 144 e 303/308), verifico que naquela época, a propriedade já contava, de fato, com diversas benfeitorias importantes, não se podendo admitir, para fins de determinação do ano de aquisição do bem e consequente aplicação de percentual de redução de ganho de capital, uma desvinculação entre essas benfeitorias e a terra nua.

Em vista dos referidos documentos, não posso concordar com a premissa adotada pela autoridade fiscal de que todas as benfeitorias deveriam ser computadas como adquiridas por doação somente em 2005, como se a fazenda adquirida em 1967 correspondesse somente à terra nua, uma vez que restou inequivocamente demonstrada a existência de benfeitorias anteriores a 1967.

O lançamento na forma proposta pela autoridade fiscal comprometeu de forma definitiva a apuração da matéria tributável.

Como o custo das benfeitorias apurado de ofício abrangia todas as benfeitorias, independentemente de terem ocorrido antes ou depois de 1967, na determinação da parte do imóvel sujeita ao percentual de redução do ganho de capital, o valor de alienação atribuído para cada parte restou claramente distorcido.

A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no art. 142 do CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto.

Conclui-se que não houve a perfeita identificação da matéria tributável. Assim, o lançamento deve ser cancelado, na medida em que falta conteúdo ao ato, o que implica inocorrência da hipótese de incidência.

Deixo de apreciar as demais alegações do interessado, por falta de objeto.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 26/02/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 02/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 06/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

De fato, pelo que se observa nos autos, haviam benfeitorias devidamente comprovadas, conforme registrado nos instrumentos de doação com reserva de usufruto de 1955 e 1967 (fls. 144 e 303/308), não se podendo admitir, como acertadamente observado pela autoridade julgadora na decisão recorrida, a desvinculação entre essas benfeitorias e a terra nua para fins de determinação do ano de aquisição do bem e a consequente aplicação do percentual de redução de ganho de capital.

Portanto, não vendo reparo na decisão da autoridade recorrida, acompanho o seu entendimento.

Isto posto, voto em negar provimento ao recurso de ofício.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Francisco Marconi de Oliveira – Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 26/02/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 26/02/2015 por FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 02/03/2015 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO
Impresso em 06/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA