



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

**Processo n°** 11060.723743/2014-77  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-006.228 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 7 de maio de 2019  
**Matéria** IRPF - GANHO DE CAPITAL - IMÓVEL RURAL  
**Recorrente** EMÍLIA MARIA KOLINSKI PADILHA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. HERANÇA. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Para efeito da apuração de ganho de capital, relativamente aos imóveis rurais adquiridos a partir de 1997, considera-se custo de aquisição o valor da terra nua declarado pelo alienante para fins de apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural. Na falta de apresentação da declaração correspondente ao ano de aquisição, o custo será determinado como base nos respectivos documentos de aquisição do imóvel, observado que a legislação tributária possibilita considerar como custo de aquisição o valor atribuído para fins de pagamento do imposto de transmissão, quando ausente preço ou valor pago.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para considerar como custo de aquisição das frações de terras alienadas o valor de R\$ 877.400,00, observada a tributação do ganho de capital na proporção de 50% para cada cônjuge. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Marialva de Castro Calabrich Schlucking e Miriam Denise Xavier, que negavam provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson 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 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (DRJ/CGE), por meio do Acórdão nº 04-39.357, de 23/04/2015, cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário (fls. 190/197):

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

*Ano-calendário: 2011, 2012*

***GANHO DE CAPITAL.***

*Tributa-se o ganho de capital, considerado como a diferença positiva, entre o valor de alienação dos bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição.*

***GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS. IMÓVEL RURAL.***

*Tratando-se de alienação de imóvel rural adquirido a partir de 1997, caso não tenha sido apresentado o Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - DIAT, relativamente ao ano de aquisição e/ou de alienação, considera-se como custo e como valor de alienação, para fins de apuração de ganho de capital, o constante nos documentos de aquisição e de alienação.*

***Impugnação Improcedente***

Extrai-se do Relatório Fiscal que foi lavrado auto de infração relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), acrescido de juros de mora e multa de ofício qualificada, decorrente de ganho de capital na alienação de imóveis rurais, localizados no município de Tupanciretã (RS), relativamente aos anos-calendário de 2011 e 2012 (fls. 12/23).

A aquisição das frações de terras alienadas deu-se por herança, mediante escritura pública de partilha amigável datada de 17/12/2009.

Tratando-se de ganho de capital auferido na alienação de bem comum na vigência da sociedade conjugal, cujo regime é a comunhão universal de bens, o rendimento foi tributado na proporção de 50% para cada cônjuge, Emília Maria Kolinski Padilha e Ari de Almeida Padilha.

Além disso, tendo em conta o regime de casamento, o cônjuge Ari Almeida Padilha foi arrolado como responsável solidário pelo crédito tributário lançado em nome da esposa.

A contribuinte foi cientificada da autuação, em 28/10/2014, e impugnou a exigência fiscal no prazo legal (fls. 149/150 e 156/159). Por sua vez, o responsável solidário tomou ciência do lançamento em 16/10/2014, todavia não foi constatada manifestação nos autos (fls. 151/152).

Intimada por via postal em 18/05/2015 da decisão do colegiado de primeira instância, a contribuinte apresentou recurso voluntário no dia 08/06/2015, em que apenas repisa os argumentos de fato e direito contidos na sua impugnação, a seguir resumidos (fls. 201/202 e 203/207):

(i) para fins de apuração do custo de aquisição, a autoridade tributária utilizou parâmetro diferente daquele constante da partilha, determinado pelo Fisco Estadual;

(ii) o custo de aquisição das frações de terras para a recorrente corresponde a 50% de R\$ 877.400,00, segundo documentos; e

(iii) em caso de dúvidas, deve ocorrer a intimação da inventariante, Maria do Ceo Cortes Leal, para que preste os esclarecimentos sobre o cumprimento das obrigações tributárias pelo espólio.

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**

A matéria controvertida diz respeito unicamente ao custo de aquisição das frações de terras alienadas, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda.

Pleiteia a contribuinte a realização de novos cálculos, tomando-se como referencial o custo total de R\$ 877.400,00, na proporção de 50% em razão do lançamento realizado em nome do cônjuge.

Pois bem. A contribuinte adquiriu as terras alienadas por herança da sua avó, Joana Gomes Cortes, falecida em 28/07/2009. A escritura pública de partilha amigável nº 15.573 foi lavrada em 17/12/2009 (fls. 44/49).

Além de outros imóveis integrantes do acervo do "de cujus", os herdeiros receberam uma área de terras de campos e matas equivalente a 638 ha 1.090 m<sup>2</sup>, objeto da matrícula 301 do Livro nº 02 do Ofício de Registro de Imóveis de Tupanciretã (RS), avaliada pelas partes em R\$ 1.914.327,00 e pela Fazenda do Estado do Rio Grande Sul no valor de R\$ 3.509.600,00 (R.5/301 e R.10/301).

À herdeira neta, Emília Maria Kolinski Padilha, ora recorrente, em pagamento de sua legítima, coube a extensão de 159 ha 5.272,5 m<sup>2</sup>, sem benfeitorias, isto é, 25% do imóvel.

Para a fiscalização, o custo é igual a R\$ 153.809,10, valor proporcional à área herdada, com base nos dados da última Declaração de Ajuste Anual do "de cujus", ano-calendário de 2009, exercício de 2010, entregue em 10/05/2010.<sup>1</sup> Tendo em vista a tributação do ganho de capital na proporção de 50% para cada cônjuge, o agente fiscal também considerou 50% desse montante como custo de aquisição para o cálculo do imposto de renda em nome da recorrente (fls. 19/20).<sup>2</sup>

Com relação aos imóveis rurais adquiridos a partir do ano de 1997, como ora se cuida, a legislação federal contém regramento específico para efeitos de apuração de ganho de capital. O custo de aquisição será o valor da terra nua declarado pelo alienante para fins do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Confirma-se o "caput" do art. 19 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996:

*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.*

(...)

O valor da terra nua declarado deve refletir o seu preço de mercado, apurado em 1º de janeiro do ano da declaração (art. 8º, da Lei nº 9.393, de 1996).

Em nível infralegal, o custo de aquisição na apuração do ganho de capital de imóvel rural está disciplinado na Instrução Normativa (IN) SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, que dispõe sobre a apuração e tributação de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas:

<sup>1</sup> Na última declaração do "de cujus" consta o valor para a área total partilhada de R\$ 615.236,41 (fls.111). O montante de R\$ 153.809,10 foi calculado proporcionalmente à área recebida em herança, equivalente a 25% do imóvel originário.

<sup>2</sup> A fiscalização também imputou à recorrente 50% do preço de alienação de R\$ 1.600.000,00, proporcionalmente ao valor de cada área do imóvel alienada.

(...)

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

*§ 1º No caso de o contribuinte adquirir:*

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

*II - o imóvel rural antes da entrega do Diat e aliená-lo, no mesmo ano, após sua entrega, não ocorre ganho de capital, por se tratar de VTN de aquisição e de alienação de mesmo valor.*

*§ 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)*

De acordo com a autoridade fiscal, não restou comprovada a entrega da Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat) do ano da aquisição, nem do ano de alienação das terras.

Nesses casos diz a legislação que na falta de apresentação da declaração correspondente ao ano de aquisição, o custo será determinado como base nos respectivos documentos de aquisição do imóvel (art. 10, § 2º).

Ocorre que a hipótese em análise diz respeito à transferência de imóvel por sucessão a herdeiro do "de cujus", o que demanda a análise conjunta de outros dispositivos legais.

Para fins de verificação de ganho do capital, a legislação tributária fixa como valor de transmissão do direito de propriedade o preço efetivo da operação de venda ou da cessão de direitos, expressão monetária que representa, usualmente, o valor de mercado do bem ou direito (art. 19, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988).

Entretanto, o art. 23 da Lei nº 9.532, de 26 de dezembro de 1995, trouxe hipótese de diferimento do ganho de capital, como exceção à regra acima, na medida em que autorizou, entre outras hipóteses, a transferência do direito de propriedade por sucessão, a exemplo da herança, pelo valor constante da respectiva declaração de bens do "de cujus" ou pelo valor de mercado. Eis a redação do preceptivo de lei:

*Art. 23. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do de cujus ou do doador.*

*§ 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do de cujus ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento.*

*§ 2º O imposto a que se referem os §§ 1º e 5º deverá ser pago:*

*I - pelo inventariante, até a data prevista para entrega da declaração final de espólio, nas transmissões mortis causa, observado o disposto no art. 7º, § 4º da Lei no 9.250, de 26 de dezembro de 1995;*

*(...)*

*§ 3º O herdeiro, o legatário ou o donatário deverá incluir os bens ou direitos, na sua declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do ano-calendário da homologação da partilha ou do recebimento da doação, pelo valor pelo qual houver sido efetuada a transferência.*

*§ 4º Para efeito de apuração de ganho de capital relativo aos bens e direitos de que trata este artigo, será considerado como custo de aquisição o valor pelo qual houverem sido transferidos.*

*§ 5º As disposições deste artigo aplicam-se, também, aos bens ou direitos atribuídos a cada cônjuge, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar.*

A regulamentação encontra-se no art. 20 da IN SRF nº 84, de 2001, abaixo copiada:

*Art. 20. Na transferência de propriedade de bens e direitos, por sucessão causa mortis, a herdeiros e legatários; por doação, inclusive em adiantamento da legítima, ao donatário; bem assim na atribuição de bens e direitos a cada ex-cônjuge ou ex-convivente, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou união estável, os bens e direitos são avaliados a valor de mercado ou considerados pelo valor constante na Declaração de Ajuste Anual do de cujus, doador, ex-cônjuge ou ex-convivente declarante, antes da dissolução da sociedade conjugal ou união estável.*

*§ 1º Nos casos em que o de cujus, doador, ex-cônjuge ou ex-convivente não houver apresentado Declaração de Ajuste Anual, por não se enquadrar nas condições de obrigatoriedade estabelecidas pela legislação tributária, a avaliação deve ser realizada em função do custo de aquisição conforme o disposto nos arts. 5º a 8º.*

§ 2º O valor relativo à opção por qualquer dos critérios de avaliação a que se refere este artigo, que independe da avaliação adotada para efeito da partilha ou do pagamento do imposto de transmissão, deve ser informado na declaração:

I - final de espólio e na declaração do herdeiro ou legatário, correspondente ao ano-calendário da transmissão;

II - do doador e donatário, correspondente ao ano-calendário do recebimento da doação;

III - do ex-cônjuge ou ex-convivente a quem foi atribuído o bem, correspondente ao ano-calendário da dissolução da sociedade conjugal ou união estável.

§ 3º Se a transferência for efetuada por valor superior ao constante na Declaração de Ajuste Anual referida no caput, ou do custo de aquisição referido no § 1º, a diferença a maior constitui ganho de capital tributável.

§ 4º Na hipótese do § 3º, o inventariante, no caso de espólio, o doador ou o ex-cônjuge ou ex-convivente a quem for atribuído o bem ou direito deve preencher o Demonstrativo de Apuração do Ganho de Capital e anexá-lo à Declaração Final de Espólio ou à Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário da doação ou da dissolução da sociedade conjugal ou união estável, conforme o caso.

§ 5º Na apuração de ganho de capital em virtude de posterior alienação dos bens e direitos de que trata este artigo, é considerado como custo de aquisição o valor a que se refere o § 2º.

§ 6º Para efeito do disposto no § 5º, a comprovação do custo, constante na Declaração de Ajuste Anual, é efetuada por meio de:

I - Declaração Final de Espólio, no caso de transmissão causa mortis;

II - Declaração de Ajuste Anual do doador, na doação, ou do ex-cônjuge ou ex-convivente declarante, na dissolução da sociedade conjugal ou da união estável, ou do documento comprobatório da aquisição, se o doador, ex-cônjuge ou ex-convivente estiver desobrigado da apresentação da declaração;

III - Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) relativo ao pagamento do imposto de que trata o § 3º, quando a avaliação houver sido efetuada por valor superior ao constante na última Declaração de Ajuste Anual do de cujus, do doador ou ex-cônjuge declarante, ou do § 1º, conforme o caso.

§ 7º Na cessão de direitos hereditários, cabe ao cedente apurar, em seu nome, o ganho de capital, considerando como custo de aquisição da parte cedida o valor que, proporcionalmente, lhe couber na partilha, constante na última Declaração de Ajuste Anual do de cujus.

Afirma a autoridade lançadora que não ficou demonstrada a opção de transferência da propriedade pelo valor de mercado, porquanto (i) não foi efetuada a entrega da declaração final do espólio, (ii) não houve recolhimento do imposto sobre ganho de capital em nome do espólio e (iii) tampouco a herdeira, ora recorrente, informou a aquisição e a alienação das terras nas suas declarações anuais.

Diante disso, o agente fazendário optou em utilizar para determinação do custo de aquisição o valor constante da última Declaração de Ajuste Anual do "de cujus", referente ao ano-calendário de 2009, exercício de 2010, entregue em 10/05/2010 (fls. 111).

Acontece que a documentação carreada aos autos não confirma a opção pelo critério de avaliação do imóvel com base no valor constante da declaração de bens do "de cujus".

Com efeito, segundo a própria autoridade fazendária, não houve a entrega obrigatória, ao final do inventário, da declaração de espólio, correspondente ao ano-calendário da transmissão do bem, em que é discriminada a parcela do acervo hereditário que coube a cada beneficiário, com indicação do valor de aquisição do imóvel e do respectivo valor de transferência, para fins de inclusão na declaração de bens e direitos dos herdeiros.

Por seu turno, a Declaração de Ajuste Anual do "de cujus", ano-calendário de 2009, exercício de 2010, entregue em 10/05/2010, não retrata a opção por qualquer critério de avaliação na transferência de propriedade, tão só repete o valor histórico das terras, no final dos exercícios fiscais de 2008 e 2009, aparentemente como se não tivesse havido a formalização da partilha.

A omissão da inventariante no cumprimento das obrigações tributárias em nome do espólio, assim como na apuração de ganho de capital na transmissão do direito de propriedade do imóvel rural, não é de molde a justificar a adoção do custo de aquisição menos favorável ao herdeiro, desprezando-se por completo, nessa avaliação, a documentação pública referente à aquisição do imóvel rural.<sup>3</sup>

À vista de tal cenário, e observada a legislação de regência, parece-me mais acertado qualificar o custo de aquisição segundo os documentos de transmissão do direito de propriedade (art. 10, § 2º, da IN SRF nº 84, de 2001).

Como dito alhures, segundo a escritura pública de partilha amigável, os herdeiros do "de cujus" receberam como herança uma área total de 638 ha 1.090 m<sup>2</sup>, objeto da matrícula 301, avaliada pelas partes em R\$ 1.914.327,00 e pela Fazenda do Estado do Rio Grande Sul no valor de R\$ 3.509.600,00. À recorrente e a seu esposo, foi atribuído a extensão de 159 ha 5.272,5 m<sup>2</sup>.

Na matrícula do imóvel rural consta a averbação da partilha, em 12/01/2010, tendo como transmitente o espólio de Joana Gomes Cortes e, adquirentes, Emília Maria Kolinski Padilha e seu cônjuge Ari de Almeida Padilha, com área de 159 ha 5.272,5 m<sup>2</sup>, equivalente a 25% do imóvel originário. Tanto o valor de transmissão da propriedade adotado

---

<sup>3</sup> Cumpre assinalar que a base de cálculo do imposto, para fins de apuração do ganho de capital, estaria submetida a fatores de redução considerando a data de aquisição da fração de terras e matas pela avó falecida.

na partilha quanto o valor da avaliação fiscal são iguais a R\$ 877.400,00, proporcional à fração de terras herdada (fls. 50/57, R.16/301).

Assim sendo, com base nos respectivos documentos de aquisição, isto é, escritura pública de partilha e registro na matrícula do imóvel, entendo que a transferência do direito de propriedade das frações de terras para a herdeira e seu cônjuge foi realizada pelo valor de R\$ 877.400,00.

Tal quantia de R\$ 877.400,00 corresponde a 25% da avaliação fiscal para pagamento do imposto de transmissão de R\$ 3.509.600,00, cuja base de cálculo procura expressar o valor venal do bem imóvel, assim entendido como o valor de mercado em uma situação de compra e venda.

A linha de raciocínio acima não é inovadora, visto que o valor atribuído para efeito de pagamento do imposto de transmissão, quando ausente preço ou valor pago na operação, é o primeiro critério admitido pela legislação tributária federal para fins de determinação do custo de aquisição do bem ou direito (art. 16, inciso I, da Lei nº 7.713, de 1988):

*Art. 16. O custo de aquisição dos bens e direitos será o preço ou valor pago, e, na ausência deste, conforme o caso:*

*I - o valor atribuído para efeito de pagamento do imposto de transmissão;*

*II - o valor que tenha servido de base para o cálculo do Imposto de Importação acrescido do valor dos tributos e das despesas de desembaraço aduaneiro;*

*III - o valor da avaliação do inventário ou arrolamento;*

*IV - o valor de transmissão, utilizado na aquisição, para cálculo do ganho de capital do alienante;*

*V - seu valor corrente, na data da aquisição.*

*(...)*

*(DESTAQUEI)*

A unidade da RFB encarregada da liquidação e execução do acórdão deverá adotar as providências para recálculo do imposto de renda devido sobre o ganho de capital, respeitada a metodologia do auto de infração.

Vale dizer que, em vez de R\$ 153.809,10, o custo de aquisição proporcional à área herdada e posteriormente alienada de 159 ha 5.272,5 m<sup>2</sup> corresponde ao total de R\$ 877.400,00.

Ao final dos cálculos ocorrerá a apuração do ganho de capital proporcional de 50%, haja vista o rendimento proveniente de bem comum sob o regime de casamento em comunhão universal.

Processo nº 11060.723743/2014-77  
Acórdão n.º 2401-006.228

S2-C4T1  
Fl. 240

---

## **Conclusão**

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO para considerar como custo de aquisição das frações de terras alienadas o valor de R\$ 877.400,00, observada a tributação do ganho de capital na proporção de 50% para cada cônjuge.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess