



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.721586/2010-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-011.445 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de maio de 2023
Recorrente THEMIS REVERBEL DA SILVEIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009

BOLSAS DE ESTUDO. ISENÇÃO. REQUISITOS. DESCUMPRIMENTO

Somente são isentas do imposto de renda as bolsas caracterizadas como doação quando recebidas exclusivamente para proceder a estudos, pesquisas ou extensão e desde que os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador, nem importem contraprestação de serviços.

GANHO DE CAPITAL DE IMÓVEL HAVIDO POR HERANÇA

Considera-se data de aquisição a da abertura da sucessão na transferência causa mortis, inclusive na cessão de direitos hereditários. Em casos de herança, o custo de aquisição será o valor pelo qual os bens foram transferidos.

Para o cômputo do custo de aquisição do imóvel rural, somente serão aceitos aqueles valores referentes às benfeitorias comprovadas mediante documentos hábeis e que não tiverem sido deduzidos como despesa de custeio, na apuração do resultado da atividade rural.

MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

A multa de ofício, por expressa previsão legal, é de aplicação obrigatória nos casos de lançamento de ofício, sendo sua imposição dever da autoridade tributária, por se tratar de atividade plenamente vinculada.

Recurso Voluntário improcedente

Crédito Tributário mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário interposto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Diogo Cristian Denny, Gregorio Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Ana Claudia Borges de Oliveira, Jose Marcio Bittes, Rodrigo Rigo Pinheiro, Wilderson Botto (suplente convocado), Francisco Ibiapino Luz (Presidente).

Relatório

AUTUAÇÃO

Em 04/06/2010, precisamente às 11:30, foi constituído o Auto de Infração de fls. 2 e ss, ciência em 11/06/2010, fls. 217, para cobrança de Imposto de Renda Pessoa Física no valor de R\$ 376.334,02, Multa de Ofício de R\$ 282.250,49 e Juros de Mora de R\$ 93.333,16, totalizando R\$ 751.917,67, referente aos anos calendários de 2005 a 2008, em razão de OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL oriundos de alienação de bens imóveis rurais e CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA COMO RENDIMENTOS ISENTOS/NÃO TRIBUTÁVEIS, de valores recebidos de pessoa jurídica, decorrentes de trabalho sem vínculo empregatício, a título de “bolsa”.

Referida exação foi precedida por fiscalização tributária, ao amparo do Mandado de Procedimento Fiscal nº 1010100-2010-0052-2, sendo instruída por relatório, juntado a fls. 7 e ss, descrevendo fatos, fundamentos jurídicos e cálculos tributários que embasaram a autoridade tributária para a constituição do crédito constante dos autos. Constam dos autos cópia de documentos conforme fls. 40 e ss.

DEFESA

Irresignada com a exação, a contribuinte, por seu advogado representada, apresentou impugnação a fls. 218 e ss, em que entende estar amparada por lei quanto aos rendimentos auferidos em razão de bolsa de extensão e, após exaustiva apresentação do trabalho educacional desenvolvido pelas entidades em que assiste, considera as atividades de preceptoria, coordenação e controle de alunos inseridas em modelo de extensão universitária para o fim de promover o processo educativo e científico, sendo os valores recebidos de natureza diversa de remuneração e adequada à isenção declarada por se tratar de doação, ausentes quaisquer benefício ou contraprestação da contribuinte em favor da fundação médica.

Quanto ao ganho de capital na alienação de imóveis rurais, a argumentação de defesa se ateu na contrariedade da desconsideração das benfeitorias realizadas, caracterizando-se, a seu juízo, *bis in idem*. Aduz que os elementos probatórios destas não são de fácil constatação, ao que exemplifica moradias de empregados, cercas divisórias, mangueiras entre outros e que foram posteriormente registrados nas respectivas declarações para o Imposto Territorial Rural. Entende ainda, por seus fundamentos legais apontados, que as informações foram apresentadas em suas respectivas declarações somente em 2007, momento em que os bens efetivamente foram transferidos do espólio para sua propriedade.

Alegou, por derradeiro, inconstitucionalidade da multa aplicada, de 75%, entendendo-a confiscatória e, ao final, requereu a anulação do auto de infração.

Juntou cópia de documentos, fls. 253 e ss.

DECISÃO ADMINISTRATIVA DE PRIMEIRO GRAU

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre – DRJ/POA **julgou o lançamento parcialmente procedente**, conforme Acórdão n.º 10-42.283, de 23/01/2013, fls. 555 e ss, **divergindo da exação somente quanto ao custo de aquisição dos imóveis rurais posteriormente vendidos, considerados no lançamento como aquele declarado pela genitora no ano de seu falecimento em 2004, todavia modificado para o valor de transferência indicado na Declaração Final de Espólio (retificadora) em 2009.**

Para clarear referida modificação, transcreve-se abaixo a interpretação da autoridade responsável pelo lançamento, fls. 25:

Em razão do exposto, os valores a serem considerados como custo de aquisição na apuração do ganho de capital, neste caso, **são os constantes na declaração do de cujus referente ao exercício 2004, indevidamente alterados no ano subsequente.**(grifo do autor)

A seguir o entendimento do colegiado de primeiro grau, fls. 563:

Dessa forma, para fins de apuração do ganho de capital, **o custo de aquisição dos imóveis alienados é o valor de transferência indicado na Declaração Final de Espólio**, conforme a seguir discriminado: (grifo do autor)

Desta feita, o imposto incidente sobre ganho de capital foi reduzido de R\$ 154.590,87 (Agosto de 2007) para R\$ 139.255,98; de R\$ 141.299,46 (Fevereiro de 2008) para R\$126.705,99; de R\$ 21.380,15 (Junho de 2008) para R\$ 7.984,58; **permanecendo todo o resto inalterado.**

Segue a ementa do acórdão:

Ementa: ISENÇÃO. BOLSA DE EXTENSÃO. Somente terão direito à isenção do imposto de renda as bolsas caracterizadas como doação, quando recebidas exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas e desde que os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador, nem importem contraprestação por serviços prestados pelo beneficiário do rendimento.

GANHO DE CAPITAL DE IMÓVEL HAVIDO POR HERANÇA

DATA DE AQUISIÇÃO - Para fins de apuração do ganho de capital, considera-se a data de aquisição a da abertura da sucessão, na transferência causa mortis, inclusive na cessão de direitos hereditários.

CUSTO DE AQUISIÇÃO - Para fins de apuração de ganho de capital, nos casos de herança, o custo de aquisição será o valor pelo qual os bens foram transferidos.

BENFEITORIAS

Somente entrarão no cômputo do custo de aquisição do imóvel rural relativos, para fins de apuração do ganho de capital, os custos das benfeitorias comprovadas mediante

documentos hábeis e que não tiverem sido deduzidos como despesa de custeio, na apuração do resultado da atividade rural.

MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

A multa de ofício, prevista na legislação de regência é de aplicação obrigatória nos casos de exigência de imposto decorrente de lançamento de ofício, não podendo a autoridade administrativa furtar-se à sua aplicação.

O contribuinte foi regularmente notificado em 08/02/2013, fls. 568/572.

RECURSO VOLUNTÁRIO

O recorrente, em 12/03/2013 e por seu advogado representado, interpôs recurso voluntário, conforme fls. 573 e ss.

As alegações recursais são, em síntese, aquelas mesmas apresentadas na primeira peça de defesa, inclusive idênticos fundamentos legais e *ratio essendi*, motivo pelo qual deixa o relator de transcrevê-las, vez que já anteriormente feito na análise da impugnação.

O recorrente requereu, ao final, a procedência total da peça recursal interposta, com a consequente anulação integral do auto de infração.

É o relatório!

Voto

Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino, Relator.

O recurso voluntário interposto é tempestivo, obedece aos requisitos legais, ao que dele tomo conhecimento.

Não foram arguidas preliminares, portanto, passo a exame de mérito.

a) INTRODUÇÃO

Em detido exame às razões de defesa apresentadas no recurso, verifico serem as mesmas expostas na impugnação, fls. 218 e ss, ao que adoto, por igual convicção, os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do art. 50, §1º da Lei nº 9.784, de 1999 c/c art. 57, §3º, Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, mediante a transcrição do inteiro teor do Acórdão nº 10-42.283 (voto do relator):

Da omissão de rendimentos

O litígio reside na caracterização da natureza tributária de valores recebidos sob a denominação de bolsas de extensão aos participantes dos programas "ASSISTÊNCIA À SAÚDE E DOCÊNCIA EM RESIDÊNCIA MÉDICA: Projeto Pediatria e Puericultura" vigência entre 01/07/2004 a 30/06/2006 e "PROGRAMA DE DOCÊNCIA EM

RESIDÊNCIA MÉDICA E ASSISTÊNCIA À SAÚDE" junto ao Hospital de Clínica de Porto Alegre - vigência 01/2006 a 01/06/2008, os quais foram informados como isentos.

Os arts. 37, caput, e 38, caput, do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, dispõem:

"Art. 37. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Lei n.º 5.172, de 1966, art. 43, incisos I e II, e Lei n.º 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º).

[...]

Art. 38. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Lei n.º 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º). "

A regra geral é a tributação dos rendimentos recebidos a título de bolsa de estudos e pesquisa, conforme disposto no art. 43 do mesmo Regulamento:

Art. 43. São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como (Lei n- 4.506, de 1964, art. 16, Lei- 7.713, de 1988, art. 3-., § 4-., Lei-8.383, de 1991, art. 74, e Lei-9.317, de 1996, art. 25, e Medida Provisória n- 1.769-55, de 11 de março de 1999, arts. 1-º e 2-º):

1 - salários, ordenados, vencimentos, soldos, soldadas, vantagens, subsídios, honorários, diárias de comparecimento, bolsas de estudo e de pesquisa, remuneração de estagiários; (Grifei).

Por outro lado, a isenção depende de lei específica, conforme estabelece o § 6º do artigo 150 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional n.º 3, de 17/03/93:

"§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, XII, g."

No mesmo sentido, é o artigo 176 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei n.º 5.172, de 25/10/1966):

"Art. 176 - A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração."

Com relação aos valores percebidos a título de bolsa de estudo e de pesquisa, o inciso VII do mencionado art. 39, cuja base legal é o art. 26 da Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995, determina :

"Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

[...]

VII - as bolsas de estudo e de pesquisa caracterizadas como doação, quando recebidas exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas e desde que os resultados dessas

atividades não representem vantagem para o doador, nem importem contraprestação de serviços (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 26); "

A Instrução Normativa SRF n.º SRF n.º 15, de 6 de fevereiro de 2001, que dispõe sobre normas de tributação relativas à incidência do imposto de renda das pessoas físicas, determina em seu art. 5.º, inciso XVII:

"Art. 5.º. Estão isentos ou não se sujeitam ao imposto de renda os seguintes rendimentos:

[...]

XVII - bolsas de estudo e de pesquisa caracterizadas como doação, quando recebidas exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas e desde que os resultados dessas atividades não representem vantagem para o doador, nem importem contraprestação por serviços prestados pelo beneficiário do rendimento;"

O Parecer Normativo CST n.º 326/71, da Coordenação-Geral de Tributação desta Secretaria, esclarece que "para os efeitos do imposto de renda, entende-se por 'Bolsa de Estudos' a quantia despendida por determinada pessoa, física ou jurídica, destinada ao custeio do aprimoramento cultural técnico ou profissional, de terceiros, sem beneficiar diretamente a pessoa concedente". Infere ainda, aludido parecer, "que quando concedidas na forma fixada pelos atos legais, elas constituem abatimentos e deduções, ao tempo em que escapam à incidência do imposto de renda em poder do beneficiário, pelo montante recebido".

O Parecer PGFN/CAJE/N.º 593/90, de 31 de julho de 1990, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, orienta no sentido de que:

"[...]

18 . Assim, a doação de valores, em pecúnia ou em bens, com encargo ou remuneração imputada ao donatário, somente manterá íntegra sua natureza civil, se o encargo ou remuneração não representar vantagem para o doador, sob pena de caracterizar-se a relação de emprego contra salário.

19. Exemplificando: se o doador faz doação de valor, seja em bens ou em pecúnia mas atribui ao donatário o encargo de serviços a favor dele doador, na verdade se caracteriza contrato de emprego contra salário, in natura ou em bens, não se podendo vislumbrar o negócio civil da doação; se, todavia, o doador faz doação de valor, em bens ou pecúnia, atribuindo ao donatário o encargo de serviços, mas que não sejam a favor dele doador ou de pessoa interposta que lhe possa comunicar vantagem econômica, subsiste a doação civil como prevista no Código Civil e não a relação de emprego.

20. A bolsa de estudo ou de pesquisa, será doação civil, negócio de liberalidade, desde que o pagamento feito pelo doador atribuindo o encargo da realização de estudo ou de pesquisa não reverta esse resultado economicamente para ele doador ou para pessoa interposta. Será doação, pois, o pagamento de valor, em pecúnia ou in natura, à pessoa sob condição de que realize um curso acadêmico ou uma pesquisa para o domínio público, sem que o resultado do estudo ou pesquisa seja diretamente aproveitado economicamente pelo doador. Ao contrário, se o resultado do estudo ou da pesquisa reverter ao doador, estar-se-á diante de relação de emprego contra salário. [...]" (Grifei).

Diante do exposto, resta claro que a bolsa de estudo ou da pesquisa será doação civil, negócio de liberalidade, desde que o pagamento feito pelo doador atribuindo o encargo da realização de estudo ou de pesquisa não reverta esse resultado economicamente para ele doador ou para pessoa interposta. Será doação, pois, o pagamento de valor, em

pecúnia ou in natura, à pessoa, sob condição de que realize um curso acadêmico ou uma pesquisa para o domínio, sem que o resultado do estudo ou da pesquisa seja diretamente aproveitado economicamente pelo doador. Ao contrário, se o resultado do estudo ou da pesquisa reverter ao doador, estar-se-á diante de relação de emprego contra salário.

Pela legislação vigente, tais rendimentos, independente do montante, são de natureza tributável, pois existe uma contraprestação de serviços à entidade contratante, as Bolsas de Estudo e as Bolsas de Extensão somente são isentas da tributação do imposto de renda nos casos de recebimento exclusivamente para proceder a estudos ou pesquisas e que os resultados dessas atividades não representem vantagem para a fonte pagadora, nem importem a contraprestação de serviços, conforme prevê a legislação em seu art. 26, da Lei n.º 9.250/1995, regulado pelo inciso VII do art. 39 do Decreto n.º 3.000/1999 - RIR/1999.

Registre-se que tal matéria foi objeto de exame por essa DRJ, todos no sentido de que são tributáveis os rendimentos recebidos em decorrência das bolsas de extensão e de estudos acima referidas.

Portanto, mantida a tributação dos valores lançados pela fiscalização.

Omissão de Ganho de Capital

Em 31/08/2007, foram alienados pela impugnante e sua irmã Doris (vendedoras) para a empresa Aracruz Celulose S/A (compradora) áreas de terras localizadas no município de São Gabriel/RS mediante dois contratos de promessa de compra e venda (fls.71/80).

Nº Escritura	Data Lavatura	Imóveis/área total	Valor total (R\$)	Folhas
35.350 - 007 fl.014 Livro 167 - A	26/02/2008	NIRF 1215737-6 551,0661 ha	2.094.051,00	88/93
35.674 - 048 fl.077v Livro 168	10/06/2008	NIRF 3285421-8 928,4 ha	4.700.091,00	81/86
35.789 - 105 fl.178v Livro 168	09/07/2008	NIRF 1215737-6 231,9398 ha	881.367,82	94/98

7.675.510,00

Na impugnação a contribuinte insurge-se contra:

1º) a data de aquisição dos imóveis havidos por herança deve ser a data do trânsito em julgado, ou seja: 16/05/2007 e não 2004 como adotou a fiscalização;

2º) as benfeitorias que não foram comutadas no custo de aquisição das áreas de terras alienadas;

3º) o valor do custo de aquisição dos imóveis alienados atribuídos pelo fisco, tendo em vista que o correto seria o valor do VTN mais benfeitorias informados na Diat do ano de alienação;

Sobre a data de aquisição do imóvel

A Instrução Normativa SRF n.º 84/2001, de 11/10/2001 em seu art. 21 dispõe que:

Art. 21. considera-se data de aquisição:

I) a da abertura da sucessão, na transferência "causa mortis", inclusive na hipótese de cessão de direitos hereditários

Da área de 928,4 hectares denominada Fazenda Santa Lourdes 68,697 ha foi havida por herança de Djalma Gomes em 1977 tendo como custo de aquisição de R\$ 2.081,91 conforme informação na declaração de bens do ano-calendário de 2007 (fls. 141);

As demais área alienadas à empresa Aracruz Celulose S/A foram herdadas de Lourdes Macedo Reverbel da Silveira, cujo o óbito ocorreu em 2004, conforme Declaração Final de Espólio com trânsito em julgado da decisão judicial em 16/05/2007 apresentada em 29/04/2008 (original - fls. 169/171) e retificadora (26/03/2009-164/168) pela contribuinte, na qualidade de inventariante.

Nesse caso dos imóveis havidos por herança de Lourdes Macedo Reverbel Silveira, cujo o óbito se deu em 2004, a data de aquisição a ser considerada para fins de apuração do ganho de capital é 19/04/2004, como considerado no lançamento.

Sobre o Custo de aquisição

Para a área de 68,6967 ha havidas por herança de Djalma Gomes da Silveira, pai da contribuinte, a fiscalização considerou corretamente a data de aquisição 12/12/1977 com custo de aquisição R\$ 2.081,91 conforme registrado na declaração de bens/2008 (fls.141).

Para o restante das áreas foram herdadas de Lourdes Macedo Reverbel da Silveira, cujo o óbito ocorreu em 2004, conforme Declaração Final de Espólio com trânsito em julgado da decisão judicial em 16/05/2007, o custo de aquisição deve ser apurado com base na Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de Outubro de 2001, em seu art. 20, que dispõe:

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;

(..)

§ 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;"

No caso, a Declaração Final de Espólio retificadora (fls. 164/168) foi apresentada, espontaneamente, em 26/03/2009 foram informados valores idênticos para situação em "data da partilha" e do "valor de transferência" conforme se verifica a fls. 167.

Portanto, na declaração final de espólio houve a opção por manter os valores de transferências idêntico aos da data da partilha e não pelo valor de mercado.

Dessa forma, para fins de apuração do ganho de capital, o custo de aquisição dos imóveis alienados é o valor de transferência indicado na Declaração Final de Espólio, conforme a seguir discriminado:

Área de terras Localização	Declaração Final de Espólio	Valor transferido aos herdeiros
534 ha Fazenda Sta. Lourdes	R\$ 534.900,00	R\$ 534.900,00
18 ha Fazenda Sta. Lourdes	R\$ 18.100,00	R\$ 18.100,00
710 ha Fazenda Rincão	R\$ 710.400,00	R\$ 710.400,00
TOTAL	R\$ 1.263.400,00	R\$ 1.263.400,00

Esclareça-se que o valor da terra nua -VTN informado na DIAT/2007: Fazenda Rincão (R\$ 4.177.800,00- fls. 191) e Fazenda Santa Lourdes (R\$3.411.900,00 -fl. 205) superam em muito os valores de transferência constantes da Declaração Final de Espólio, não havendo qualquer registro na declaração de bens do "de cujus "(exs. 2004 e 2005-fls. 175/180 e fls. 181/186) dos supostos valores.

Relativamente as benfeitorias, ainda que destacadas na DIAT/2007 e nas escrituras de compra e venda lavradas em 2008, não podem integrar o custo de aquisição por falta de comprovação mediante documentos hábeis e idôneos de que o custo das benfeitorias foram consideradas como despesas da atividade rural ou tenha sido consideradas como receita da atividade rural, conforme disposto no § 2º do art. 9º da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11/10/2001 . Além do mais, não houve qualquer registro das benfeitorias na declaração de bens de 2004, 2005 e nem da Declaração Final de Espólio

Questionada se as benfeitorias executadas no imóvel rural alienado haviam sido contabilizadas como despesas da atividade rural, a contribuinte informou que foram consideradas como receita bruta da atividade rural.

Consta do Relatório de Ação Fiscal, fls. 8 a 9:

"Em prosseguimento à ação fiscal, foi emitida a Intimação Fiscal Sefis nº 223/2010 (ciência em 13/05/2010), por meio da qual foram solicitados esclarecimentos, corroborados por documentos comprobatórios, referentes às benfeitorias alienadas na operação de venda de imóveis rurais à Aracruz Celulose em 31/08/2007, a saber: 1) imóveis a que pertencem; 2) custo de aquisição; 3) tratamento tributário dado quando da realização da despesa: incorporação ao valor do bem na declaração de ajuste anual ou contabilização como despesa da atividade rural; 4) alienação: valores e datas de recebimento.

Em resposta a essa intimação, foram apresentados em 28/05/2010 esclarecimentos, relativos às benfeitorias em questão. Informa em sua resposta que "entre os imóveis vendidos à Aracruz Celulose por escritura pública de 28/02/2008 (...) constaram as benfeitorias que foram agregadas à terra nua ao longo de várias décadas (...). Tais benfeitorias foram registradas nas declarações de ITR, em valores estimados

correspondentes a R\$ 225.000,00 para a Fazenda Santa Lourdes e R\$ 130.000,00 para a Fazenda Rincão (...). O tratamento tributário dispensado por ocasião da construção ou reformas (...) foi como investimento de atividade rural (...). O valor por elas obtido foi considerado como receita bruta da atividade rural (...). "

Foram juntadas aos esclarecimentos, cópias parciais de declarações de Imposto Territorial Rural do imóvel n.º 3285421-8 dos exercícios 2202 e 2007. Não foram apresentados documentos que corroborassem as informações prestadas à Receita Federal, conforme solicitado na intimação fiscal".

No caso não há dúvidas de que as benfeitorias realizadas nos imóveis objeto da alienação, foram realizadas anteriormente a transmissão dos imóveis havidos por herança. Tanto é verdade que a própria contribuinte, em resposta a intimação, afirmou que "entre os imóveis vendidos a Aracruz Celulose por escritura pública de 28/02/2008 constaram benfeitorias que foram agregadas à terra nua ao longo de várias décadas". Além do que, a partilha se deu 16/05/2007 e a alienação em 31/08/2007.

Assim, correto está o lançamento ao não considerar as benfeitorias como custo dos imóveis alienados.

Com base no acima exposto, foram refeitos os cálculos conforme tabelas a seguir:

Cálculo - apuração dos ganhos de capital

Matrícula 35.674-048 - Localização - Fazenda Rincão

Data de aquisição: 18/05/2007

Data da alienação: 31/08/2007

Natureza da operação: venda

Valor de alienação: R\$ 1.952.045,50

Custo de aquisição: R\$355.200,00

Ganho de Capital: R\$ 1.925.045,50 - R\$ 355.200,00 = R\$ 1.569.845,50 Redução do ganho de capital em função da data de aquisição:

Ganho de Capital 1

1 Coeficiente custo/total - %	100
Valor passível de redução - Resultado 1 - R\$	1.569.845,50
% de redução (Lei n.º 7.713, de 1988)	0
Valor de redução - (Lei n.º 7.713, de 1988) R\$	1.569.845,50
Ganho de capital Resultado 2 -R\$	
% de redução (Lei n.º 11.196, de 2005 - FR1)	11,27
Valor de Redução (Lei n.º 11.196, de 2005 - FR1) R\$	176.921,59
Ganho de capital Resultado 3 - R\$	1.392.923,91
% de redução (Lei n.º 11.196, de 2005 - FR2)	7,07
Valor de Redução (Lei n.º 11.196, de 2005 - FR2) R\$	98.479,72
Ganho de capital Resultado 4 - R\$	1.294.444,19

Diferimento da tributação 1

mês	Ano-calendário					
	2007			ZOO6		
	Valor recebido	% fixo	Ganho de capital	Valor recebido	% fixo	Ganho de capital
Jan						

Fev				781.652,80	67,24	525.583,34
Mar						
Abr						
Mai						
Jun				195.413,20	67,24	53.230,55
Jul						
Ago	947.979,50	67,24	637.421,41			
Set						
Out						
Nov						
Dez						

2 - Matrícula 35.350-007 - Localização Fazenda Sta. Lourdes

Data da alienação: 31/08/2007

Natureza da operação: venda

Valor de alienação: R\$ 1.047.025,59

Custo de aquisição: R\$276.500,00 (R\$ 267.450,00+9.050,00)

Ganho de Capital: R\$ 1.047.025,59 - R\$276.500,00 = R\$ 770.525,59

Redução do ganho de capital em função da data de aquisição:

Ganho de Capital 2

2 Coeficiente custo/total - %	100
Valor passível de redução - Resultado 1 - R\$	770.525,59
% de redução (Lei nº 7.713, de 1988)	0
Valor de redução - (Lei nº 7.713, de 1988) R\$	770.525,59
Ganho de capital Resultado 2 - R\$	
% de redução (Lei nº 11.196, de 2005 - FR1)	11,27
Valor de Redução (Lei nº 11.196, de 2005 - FR1) R\$	86.838,23
Ganho de capital Resultado 3 - R\$	683.687,36
% de redução (Lei nº 11.196, de 2005 - FR2)	7,07
Valor de Redução (Lei nº 11.196, de 2005 - FR2) R\$	48.336,69
Ganho de capital Resultado 4 - R\$	635.350,67

Diferimento da tributação 2

mês	Ano-calendário					
	2007			2006		
	Valor recebido	% fixo	Ganho de capital	Valor recebido	% fixo	Ganho de capital
Jan						
Fev				547.049,52	60,68	331.949,65
Mar						
Abr						
Mai						
Jun						
Jul						
Ago	499.976,07	60,68	303.385,47			

Set						
Out						
Nov						
Dez						

Relativamente ao imóvel da Matrícula n.º 35.789-105 - Localização Santa Lourdes, não há alteração alguma a ser feita no cálculo do ganho de capital apurado pela fiscalização em fls. 28/29.

De acordo com as tabelas acima resulta nos ganhos retificados nos valores a seguir discriminados:

Mês/Ano	Ganho Apurado	Ganho declarado	Ganho Retificado	Imposto 15%
Agosto/2007	940.806,88	12.433,66	928.373,22	139.255,98
Fevereiro/2008	857.532,99	12.826,33	844.706,66	126.705,99
Junho/2008	53.230,55	0,00	53.230,55	7.984,58
Julho/2008	47.223,48	0,00	47.223,48	7.083,02

Multa de Ofício

Relativamente ao lançamento de ofício, a multa de 75% foi aplicada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei n.º 9.430/1996, em função do descumprimento da obrigação tributária principal surgida com a ocorrência do fato gerador do imposto, não podendo a autoridade administrativa furta-se à sua aplicação. Segue abaixo a transcrição do referido texto legal, in verbis:

"Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de setenta e cinco por cento, sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007) ".

No caso, a declaração foi inexata, com omissão de ganho de capital, portanto, cabível a aplicação da multa no percentual lançado.

Acrescente-se, ainda, que as decisões judiciais não se constituem em normas complementares do Direito Tributário. Destarte, seus efeitos não podem ser estendidos genericamente a outros casos, somente se aplicam à questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade de lei. Não é o caso dos julgados transcritos pelo insurgente e, por conseguinte, não o beneficiam.

Nesse linha, tem-se orientado o então Conselho de Contribuintes:

"CONFISCO - A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V do artigo 150 da Constituição Federal. (Ac. 102-42741, sessão de 20/02/1998).

MULTA DE OFICIO - A vedação ao confisco, como limitação ao poder de tributar, restringe-se ao valor do tributo, não extravasando para o percentual aplicável às multas por infrações à legislação tributária. A multa deve, no entanto, ser reduzida aos limites impostos pela Lei nr. 9.430/96, conforme preconiza o art. 112 do CTN. (Ac. 201-71102, sessão de 15/10/1997). "

Quanto à jurisprudência administrativa, invocada pela impugnante, transcreve-se a seguir parte do Parecer Normativo CST n.º 390/1971, que trata da matéria:

"3. Necessário esclarecer, na espécie que, embora o Código Tributário Nacional, em seu artigo 100, inciso II, inclua as decisões dos órgãos colegiados na relação das normas complementares à legislação tributária, tal inclusão é subordinada à existência de lei que atribua a essas decisões eficácia normativa. Inexistindo, entretanto, até o presente, lei que confira a efetividade de regra geral às decisões dos conselhos de contribuintes, a eficácia de seus acórdãos limita-se especificamente ao caso julgado e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

4. Entenda-se aí que, não se constituindo em norma geral a decisão em processo fiscal proferida por Conselho de Contribuintes, não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte do processo de que decorreu a decisão daquele colegiado. (...)

Quanto ao pedido de restituição do imposto pago indevidamente, saliente-se que, a teor do disposto no artigo 229 da Portaria MF nº 587, de 21 de dezembro de 2010, que aprova o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, não cabe a esta DRJ manifestar-se sobre restituição de imposto de renda pessoa física pago a maior e/ou indevidamente.

Diante do acima exposto, voto no sentido de julgar procedente em parte a impugnação, para o fim de:

- 1) manter o imposto suplementar relativos a omissão de rendimentos dos exercícios de 2006 a 2009;
- 2) alterar o imposto incidente sobre o ganho de capital para R\$ 139.255,98 (agosto/2007), R\$ 126.705,99 (fevereiro/2008), R\$7.984,58 (junho/2008), permanecendo inalterado o imposto lançado (julho/2008).

b) BOLSA DE EXTENSÃO

Em acréscimo ao entendimento do colegiado de piso quanto à matéria, há que se destacar que a autoridade tributária, após exaustivo exame da documentação apresentada, verificou que os termos de compromisso de cópias entregues pela recorrente determinam direitos e deveres para com a fonte pagadora, **traduzindo-se em prestação de atividades e contraprestação de pagamento (preço) chamado nos documentos por "bolsa de extensão"**, fls. 16, desobedecendo àqueles comandos legais que permitem a isenção:

Os documentos sob exame, não obstante cognominados de "Termo de Compromisso", tratam, na verdade, de acordos de vontades - contratos - estipulados entre a Fundação e a fiscalizada, determinando direitos e deveres para ambas as partes. À prestação das atividades de preceptoria, coordenadoria e consultoria, obrigação da contribuinte, corresponde a obrigação da Fundação de pagamento da "bolsa de extensão" (preço), durante a vigência do contrato, obrigação essa que possui o nítido caráter de contraprestação.

Os projetos realizados, de acordo com o contrato, propiciam ao professor da UFRGS, instituição à qual o HCPA está vinculado, o desempenho de atividades complementares à docência, sob a forma de preceptoria, consultoria e coordenadoria, em conjunto ou isoladamente. Essas atividades se consubstanciam, na realidade, em efetiva prestação de serviços educacionais e/ou médicos, como será visto na sequência.

Destaque-se também o nítido caráter de subordinação da recorrente a controle realizado pela pagadora, além de contraprestação de atividade relacionada ao projeto desenvolvido, nos termos em que dispõe as cláusulas quinta e sexta de referidos termos de compromisso, a exemplo do que se encontra a fls. 52:

CLÁUSULA QUINTA: Fica assegurada à FUNDAÇÃO MÉDICA, a qualquer tempo fiscalizar o andamento do projeto, sugerir a adoção de procedimentos técnicos e operacionais, analisar, realizar avaliações do professor enfim tudo o que for necessário para o melhor desenvolvimento e atendimento dos objetivos do programa de extensão (grifo do autor)

CLÁUSULA SEXTA: O bolsista obriga-se a executar o projeto supra identificado, no prazo previsto, devendo informar o andamento do mesmo, sempre que solicitado pela FUNDAÇÃO MÉDICA, ou mediante a entrega de relatório técnico-científico detalhado até 30 (trinta) dias do término do prazo de vigência deste.

Por derradeiro e não menos importante, não se pode perder de vista o princípio constitucional da universalidade, com sede no art. 150, II da Constituição Federal de 1988, estando a renda em exame apta a tributação, já que não isenta, independente da denominação a esta atribuída, *in casu*.

c) CONCLUSÃO

Estando as demais matérias suficientemente exauridas, voto por negar provimento ao recurso voluntário interposto.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino