



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

**Processo n°** 11080.721630/2010-75  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2202-004.631 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 05 de julho de 2018  
**Matéria** IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF  
**Recorrente** DORIS REVERBEL DA SILVEIRA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008

IMPOSTO DE RENDA. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. 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 foram transferidos.

IMPOSTO DE RENDA. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. BENFEITORIAS.

Somente 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) que não tiverem sido deduzidos como despesa de custeio, na apuração do resultado da atividade rural.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Martin da Silva Gesto, Waltir de Carvalho, Rosy Adriane da Silva Dias, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto e Ronnie Soares Anderson.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 11080.721630/2010-75, em face do acórdão nº 10-42.284, julgado pela 4ª Turma da Delegacia Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (DRJ/POA), em sessão realizada em 23 de janeiro de março de 2013, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente em parte a impugnação apresentada pelo contribuinte.

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

*" Através do Auto de Infração está sendo exigido da contribuinte o imposto suplementar no valor de R\$267.269,00 relativos aos exercícios de 2008 e 2009 em decorrência de omissão de ganho de capital na alienação de bens e direitos. A descrição dos fatos e a legislação infringida constam do referido Auto de Infração. O total do crédito tributário é de R\$ 529.731,35.*

*Na impugnação a contribuinte argumenta, em síntese, que:*

### *OMISSÃO DE GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS IMÓVEIS*

*- a fiscalização não considerou as benfeitorias realizadas nos imóveis rurais alienados, informadas destacadamente na declaração do ITR do exercício de 2007 (ano de alienação) e nas escrituração públicas de 10/06/2008 relativos aos imóveis alienados a empresa Aracruz Celulose S/A;*

*- as benfeitorias foram agregadas à terra nua ao longo de décadas, e consideradas como receita da atividade rural no ano-calendário de 2008;*

*- tais benfeitorias se constituem em desembolsos das mais variadas naturezas ( moradias de empregados, galpões, mangueiras....) as quais normalmente foram realizadas com a mão de obra dos empregados e que nunca foram questionadas no passado;*

*- transcreve ementas de decisões administrativas para corroborar seu entendimento de que a prova das benfeitorias pode ser admitida nos valores que contam da Declaração do Imposto Territorial Rural, na escritura ou nas declarações de bens da atividade rural;*

*- conforme orientação extraída do sítio da RFB, nos casos em que o imóvel rural pertença ao espólio, o inventariante, enquanto não ultimada a partilha, a DITR deve ser apresentada pelo espólio, orientação essa seguida rigorosamente pela contribuinte, na consideração de inventariante;*

- *na apuração do ganho de capital foram desconsiderados os valores informados na DIAT do ano de alienação (2007) não podendo ser exigido a DIAT do ano de aquisição tendo em vista que os imóveis foram transferidos aos herdeiros em 16/05/2007 (data do trânsito em julgado);*
- *a apresentação da DIAT foi regularmente feita em 2007, o que a própria autuante reconhece, sendo que o valor declarado deveria ser considerado para apuração do ganho de capital;*
- *a fiscalização adotou como ano de aquisição dos imóveis havidos por herança o ano de 2004, contrariando o própria orientação da RFB, uma vez que o adquirente, por herança só pode/deve declarar o imóvel após o encerramento do inventário, como poderia criar uma declaração com data de 2004 quando o espólio já havia apresentado sua declaração, pago tributos especialmente o ITR;*
- *a pergunta nº 587 do Perguntas e Respostas orienta no sentido de que estaria isento o produto que superasse o VTN declarado, o que resultaria em restituição do IR que foi indevidamente recolhido;*
- *o art. 136 do RIR corrobora a orientação da pergunta nº 587, uma vez que se o valor tributável da terra nua é o mesmo em 2007 e 2008, embora tenha recebido valor superior, esse cotejo deve ser pelos VTNs iguais, resultando zero de ganho de capital;*
- *com base no princípio da legalidade, cabe essa DRJ reconhecer a restituição do imposto pago indevidamente;*
- *discorda da aplicação da multa de ofício por sua natureza confiscatória e por ser inconstitucional.”*

A DRJ de origem entendeu pela procedência em parte da impugnação apresentada pelo contribuinte, assim, alterou-se o imposto incidente sobre o ganho de capital para R\$94.350,00 (agosto/2007), R\$87.879,18(fevereiro/2008), R\$62.311,54 (junho/2008), mantendo o valor de julho de 2008.

A contribuinte, inconformada com o resultado do julgamento, apresentou recurso voluntário, às fls. 221/229, reiterando, em parte, as alegações expostas em impugnação quanto ao que foi vencida.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

### **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 localizada no município de São Gabriel/RS mediante dois contratos de promessa de compra e venda (fls.51/56 e 57/60).

Nas escrituras de compra e venda constam:

Nº Escritura	Data Lavratura	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	61/66
35.674 – 048 fl.077v Livro 168	10/06/2008	NIRF 3285421-8 928,4 há	4.700.091,00	68/73
35.789 – 105 fl.178v Livro 168	09/07/2008	NIRF 1215737-6 231,9398 há	881.367,82	74/78
			<b>7.675.510,00</b>	

Na impugnação apresentada ao juízo de primeira instância a contribuinte insurgia-se contra:

1º) a **data de aquisição dos imóveis** havidos por herança;

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**

Em relação data de aquisição do imóvel, a DRJ reconheceu que no 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.

### **Sobre o Custo de aquisição**

Para a área de 163,00ha havidas por herança de Djalma Gomes da Silveira, pai da contribuinte, a fiscalização considerou corretamente a data de aquisição 12/12/1977 e como custo de aquisição o valor de R\$90.943,20 conforme registrado na declaração de bens/2004 (fls.109).

Como já bem referido pela DRJ de origem, não se pode aceitar como custo de aquisição do referido imóvel o valor de R\$ 163.200,00 (fls. 93) informado na declaração de ajuste anual do exercício de 2008 (situação em 2006), tendo em vista que inexistente previsão legal para atualizar a correção dos bens.

Quanto a área de terras de 170ha da Fazenda Rincão havidos por doação de sua mãe, em 27/12/2002, o custo de aquisição é montante de R\$ 200.000,00 constante da declaração ajuste anual do exercício de 2008 (fl.93).

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;*

*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*”;

No caso, a Declaração Final de Espólio retificadora (fls. 112/116) foi apresentada, espontaneamente, em 26/03/2009 informando situação em “data da partilha” e do “valor de transferência” conforme se verifica a fls. 115.

Portanto, verifica-se que 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, conforme apreciado pela autoridade julgadora de primeira instância, 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

Importa esclarecer que o valor da terra nua –VTN informado na DIAT/2007: Fazenda Rincão (R\$ 4.177.800,00 - fls. 146) e Fazenda Santa Lourdes (R\$3.411.900,00 - fl.153) superam em muito os valores de transferência constantes da Declaração Final de Espólio, não havendo qualquer registro na declaração de bens do *de cujus* (exercícios 2004 e 2005 - fls. 175/180 e fls. 181/186) dos supostos valores.

### **Benfeitorias**

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:

*“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 nº 32854218 dos exercícios 2002 e 2007.

Não foram, contudo, apresentados documentos que corroborassem as informações prestadas à Receita Federal, conforme solicitado na intimação fiscal.

A DRJ bem referiu que *"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"* (grifos originais).

Assim, haja vista que as benfeitorias realizadas nos imóveis objeto da alienação foram realizadas anteriormente a transmissão dos imóveis havidos por herança, correto está o lançamento ao não considerar as benfeitorias como custo dos imóveis alienados.

Com base no acima exposto, o custo de aquisição dos imóveis alienados são os que constam da tabela produzida pelo relator do acórdão da DRJ de origem, que abaixo se reproduz:

Área de terras	Localização	DIRPF	Parcela da fiscalizada	Data de Aquisição
710 há	Fazenda Rincão	710.400,00	355.200,00	19/04/2004
534 há	Faz. Sta. Lourdes	534.900,00	267.450,00	19/04/2004
18 há	Faz. Sta. Lourdes	18.100,20	9.050,00	19/04/2004
170 há	Fazenda Rincão	200.000,00	200.000,00	27/12/2002
163 há	Faz. Sta. Lourdes	90.943,20	94.943,20	14/12/1977
<b>Total</b>		<b>1.554.343,40</b>	<b>926.643,20</b>	

## Conclusão

Processo nº 11080.721630/2010-75  
Acórdão n.º **2202-004.631**

**S2-C2T2**  
Fl. 242

---

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator