



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

Processo nº 11516.720062/2013-71
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-003.520 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de março de 2017
Matéria IRPF
Recorrente ALEXANDER KROON
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009, 2010

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL

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 (DIAT).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Relator), Dione Jesabel Wasilewski, Marcelo Milton da Silva Risso, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, que negavam provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz.

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator.

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Redatora designada

EDITADO EM: 11/04/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, Jose Alfredo Duarte Filho (Suplente Convocado), Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração relativo a Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, pelo qual a Autoridade Fiscal constituiu crédito tributário consolidado, em abril de 2013, no valor de R\$ 4.065.285,02 (R\$ 1.985.732,51 - Principal; R\$ 1.489.299,39 - Multa de Ofício; R\$ 590.253,12 - Juros de Mora), fl. 1018 a 1024.

Tais valores decorrem de omissão/apuração incorreta de Ganhos de Capital na alienação de bens e direitos em outubro de 2009, janeiro e novembro de 2010.

O Termo de Verificação Fiscal de fl. 972 a 1016 descreve com clareza o raciocínio utilizado pelo Auditor-Fiscal até a lavratura do Auto de Infração. De todo seu teor, merecem destaque as seguintes constatações:

- que o procedimento de fiscalização foi instaurado após coleta de informações junto aos cartórios e à Prefeitura de Biguaçu, quando foi possível identificar as operações de compra e venda, além de constatar que os imóveis negociados estariam localizados em área urbana definida pela Lei Complementar Municipal nº 12/2009, fl. 972/973;

- que regularmente intimado, o contribuinte apresentou argumentos e documentos que atestam a não tributação dos ganhos de capital obtidos pela venda dos imóveis registrados sob a matrícula 8568 e 13800 à OSX Estaleiros S/A, fl. 974/975;

- que o contribuinte afirmou que, para todos os imóveis vendidos, foram apurados os Ganhos de Capital com base na legislação do ITR, já que os imóveis se destinavam à criação de gado para consumo próprio e camarão, procedimento contestado pelo Agente Fiscal que considerava o imóvel urbano e que, neste caso, mesmo que os imóveis fossem rurais, a apuração deveria ser feita pela diferença entre o valor efetivo de alienação e de aquisição;

- que houve venda de terreno de 91.018,90 m² de propriedade de Pessoa Jurídica, pelo valor de R\$ 4.000,00, aos próprios sócios e, apenas sete dias depois, o terreno foi vendido para a empresa Chalki Participações S/A pelo valor de R\$ 4.200.000,00. Tal operação foi objeto de representação fiscal para apuração de eventual infração na Pessoa Jurídica, já que poderia se destinar a disfarçar o Ganho de Capital obtido e a distribuição de lucros;

- que o imóvel matrícula 8658, com área de 528.922,50 m², recebido do Espólio de Adolf Herman Kroon, com valor constante da Declaração Final de Espólio de R\$ 265.000,00 (fl. 45), foi vendido à OSX Estaleiros S/A por R\$ 300.000,00, fls. 983, cuja apuração efetuada pela fiscalização consta de fl. 994 a 998;

- que o imóvel matrícula 13800, com área de 219.550,00m², recebido do Espólio de Adolf Herman Kroon, com valor constante da Declaração Final de Espólio de R\$ 4.163,83 (fl 44), foi vendido à OSX Estaleiros S/A pelo valor de R\$ 13.200.000,00, cuja apuração efetuada pela fiscalização consta de fl. 998 a 1002;

- que a atribuição de valores tão desproporcionais à venda dos imóveis 8658 e 13800, objeto de uma mesma operação, tinha o propósito de evitar a tributação pelo ganho de capital, já que o imóvel que recebeu o maior valor era o mais antigo do patrimônio do falecido (adquirido em 1966, enquanto o de menor valor foi adquirido em 2004), fl 983;

- que a empresa OSX Estaleiros afirmou que a operação se deu entre partes não envolvidas e que o valor pago pelos dois imóveis estaria em linha com os valores praticados à época e que a negociação considerou o valor total, não interferindo a empresa nos critérios impostos pelos vendedores para alocação de valor entre os imóveis vendidos, fl 984;

- que o imóvel matrícula 9115, com área de 217.215,00m², adquirido de Edson Bitencourt de Souza e esposa, fl. 89/91, pelo valor de R\$ 60.000,00, foi vendido à OSX Estaleiros S/A pelo valor de R\$ 2.500.000,00, cuja apuração efetuada pela fiscalização consta de fl. 1003:

- que TRÊS PARCELAS de 16,67 % do imóvel matrícula 9313, com área de 38.440,30m², recebido do Espólio de Adolf Herman Kroon, não constava na Declaração de rendimentos. Havia apenas um documento informal de compra e venda sem qualquer formalidade, apontando valor de aquisição de Cz\$ 3.000.000,00, convertidos em R\$ 5.440,14 (fl 44), foi vendido à Chalki Participações S/A, cuja apuração efetuada pela fiscalização consta de fl. 1004 a 1005.

Segue resumo das apurações efetuadas pela fiscalização:

Bem	% de Prop.	Dt Aquis. (*)	Dt alien.	C. Aquis. (**)	Vlr. alien. (***)	GC apurado/omitido (****)	
						PARC 1	PARC 2
A	80%	06/03/2009	07/10/2009	212.000,00	240.000,00	2.540,16	24.675,84
B	80%	06/03/2009	07/10/2009	3.331,06	10.560.000,00	958.101,76	9.307.274,24
C	100%	07/10/2009	08/10/2009	60.000,00	2.500.000,00	312.861,41	1.922.318,69
D 1	16,67%	06/03/2009	25/01/2010	906,87	275.000,00	252.549,32	XX
D 2	16,67%	06/03/2009	25/01/2010	906,87	275.000,00	252.549,32	XX
D 3	16,67%	06/03/2009	25/01/2010	-	228.333,33	205.345,98	XX

Bens A e B	
(*)	Abertura secessão. Data do óbito de Adolf Herman Kroon, já que o imóvel foi adquirido por herança.
(**)	80% do valor constante da Declaração do Espólio de 2010.
(***)	Valor decorrente da aplicação do percentual da propriedade.
(****)	Menor valor identificado entre os vários resultados possíveis.
Bem C	
(*)	Data da escritura de compra, fl 89/91
(**)	100% do valor constante da escritura de fl. 89/91
(***)	Valor da alienação da propriedade, conforme escritura de fl. 881/882 e 889/891.
(****)	Menor valor identificado entre os vários resultados possíveis.
Bens D 1, 2 e 3 - Não transitou pela Declaração do falecido.	
(*)	Abertura secessão. Data do óbito de Adolf Herman Kroon, já que o imóvel foi adquirido por herança.
(**)	16,67% do custo de aquisição de Adolf Kroon (compra e venda em fl.649/650), corrigido IN 84/01.
(***)	Valor decorrente da aplicação do percentual da propriedade.
(****)	Menor valor identificado entre os vários resultados possíveis.

Ciente do Lançamento em 08/05/2013, fl. 1073, inconformado, o contribuinte apresentou a impugnação de fl. 1096/1120, a qual foi assim relatada pela 18ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I:

Após a ciência do lançamento o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 1.096 a 1.122, alegando, em síntese, que:

1. a fiscalização aduziu que o impugnante não explorava atividade rural, omitindo ganhos de capital na alienação de

terrenos supostamente urbanos, por estarem inseridos em área urbana, conforme Lei Complementar Municipal de Biguaçu nº 12/2009. Assim, entendeu o Fisco que a apuração deveria ser feita pela diferença entre o valor da alienação e o custo de aquisição, nos termos do art. 10, parágrafo 2º, da IN SRF nº 84/01. Inclusive, que o autuado optou por ser tributado em cem por cento dos ganhos de capital sobre bens comuns que possui com sua esposa;

2. descreve na peça defensiva os seis terrenos que foram objeto de autuação e como a fiscalização apurou a omissão de ganhos de capital, contendo o nome dos adquirentes e alienantes, valor de custo, preço de venda, etc. Entre outros elementos de prova, constam nos autos as escrituras de compra e venda dos respectivos imóveis;

3. todos os seis imóveis são de Biguaçu: terreno 1 – matrícula nº 9.313 com 115.320,90 metros quadrados; terreno 2 – matrícula nº 9.313 com a mesma área; terreno 3 – matrícula nº 1.545; terreno 4 – matrícula nº 8.658, terreno 5 – matrícula nº 13.800 e terreno 6 - matrícula nº 9.195;

4. o Fisco não teria levado em consideração as declarações de ITR (DIAT), conforme documentação anexa;

5. também discrimina na impugnação a forma na qual o impetrante apurou o ganho de capital dos imóveis, levando em conta o que dispõe a IN SRF nº 84/01 e as DIAT's, de acordo com a documentação juntada ao processo. Não teria apurado o ganho de capital para o imóvel 6, pois o VTN da aquisição foi igual ao da alienação;

6. alega que conforme documentos emitidos pela Administração Pública, o contribuinte explora a atividade rural de carcinicultura, consistente na criação de camarões em viveiros, possuindo nos imóveis diversos equipamentos (tanques, extratores, aeradores, ...). Seu ingresso nessa atividade foi devido a exploração na mesma atividade praticada por seu pai, Adolf, e tio, Wilhelm, no mesmo local retroagindo a 2002;

7. entende que não obstante os documentos da atividade rural não estarem em seu nome, não têm o condão de tirar a natureza de atividade rural exercida nos imóveis;

8. portanto, com os elementos apresentados e os que serão juntados em momento adequado, estaria comprovada a atividade rural;

9. procurou demonstrar em sua contestação que os imóveis teriam a característica de rurais, devido a ausência de melhoramentos urbanos e pelo critério de destinação econômica;

10. cita o CTN, art. 32, no qual aponta os requisitos para que os Municípios definam, por meio de Lei, os imóveis como de zona urbana para efeito de aplicação do IPTU;

11. em Biguaçu, a matéria é regulada pelo art. 4º da Lei Complementar Municipal nº 3/07 que segue a Lei Complementar

Nacional. No caso em questão, ainda que os imóveis estejam situados em zona de perímetro urbano, pela Lei Complementar Municipal nº 12/09, as áreas fiscalizadas não possuiriam melhoramentos exigidos na Lei, nem tampouco são objeto de loteamento aprovado pela municipalidade, constituindo indubitavelmente zonas rurais;

12. pretende produzir conjunto de provas documentais e periciais que demonstrem que os imóveis não apresentam meio fio, calçamento, abastecimento de água, entre outros, que são exigidos no art. 32 do CTN e na Lei Complementar Municipal nº 3/07;

13. por ter sofrido grave assalto em 2009 (documentação anexa) somado à procura pelas empresas do grupo OSX para aquisição das terras, o impugnante com seus familiares decidiram encerrar a atividade em 2010;

14. os terrenos 1, 2, 4, 5 e 6 só foram sujeitos ao IPTU a partir de 2012 e o terreno 3 nem possui inscrição. Foi apresentada DIAT dos terrenos 1, 2 e 3 do ano de aquisição (2009) e do ano de alienação (2010). O impugnante elaborou o cálculo do ganho de capital com base na legislação aplicada para imóvel rural;

15. não só os imóveis de área rural estão sujeitos ao ITR, mas aqueles que exploram atividade rural ainda que na zona urbana, art. 15 do Decreto-Lei nº 57/66. Assim, ainda que o contribuinte não tenha declarado rendimentos dessa atividade, não há como descaracterizar a atividade rural praticada;

16. então, o Fisco estaria equivocado em considerar os imóveis de área urbana, haja vista não existir melhoramentos urbanos e pelo fato de ser praticada a exploração rural alegada;

17. desse modo a fiscalização teria calculado erradamente o ganho de capital dos imóveis, já que não levou em consideração a legislação aplicada para os casos de imóvel rural e nem fundamentou tal motivo para aplicar norma divergente;

18. da mesma forma os imóveis 4, 5 e 6 também devem seguir a sistemática de apuração do ganho de capital com base no valor da terra nua (VTN) por serem imóveis rurais, ao contrário do que afirma o Fisco ao dizer que ainda que os imóveis fossem rurais, a apuração deveria ser feita pela diferença entre o custo de aquisição e alienação;

19. segundo a IN SRF nº 84/01, só teria cabimento apurar o ganho de capital pelo preço efetivo de alienação caso o contribuinte não apresente a DIAT do ano de aquisição do imóvel rural;

20. assim, não teria ocorrido ganhos de capital;

21. lista na peça defensiva os documentos que estão sendo anexados para sua defesa e à fl. 1.118 descreve os documentos que serão apresentados posteriormente;

22. cita decisão administrativa para corroborar o seu argumento de defesa;

23. pede perícia nos termos de fls. 1.118 e 1.119 para comprovação da atividade rural e ausência de melhoramentos e loteamento;

24. por fim, pede o cancelamento do lançamento.

Debruçada sobre a impugnação, a DRJ apresentou suas considerações e fundamentos legais para julgar, por unanimidade, improcedente a impugnação, merecendo destaque as seguintes conclusões:

(...) Faz-se necessário elucidar que não importa o fato de o contribuinte praticar atividade rural nos respectivos imóveis já que a Lei Complementar Municipal supracitada considerou os terrenos em questão como sendo de área urbana.

Não é preciosismo destacar que um imóvel para ser considerado urbano precisa estar previsto em Lei Municipal como bem dispõe o art. 32, do CTN. Contudo, escapa à competência desta instância de julgamento averiguar se o legislador municipal observou corretamente os requisitos necessários para a inserção dos imóveis em área urbana.

Repise-se que não compete a esta Delegacia de Julgamento contestar os fundamentos que levaram o Poder Legislativo Municipal de Biguaçu a enquadrar os respectivos imóveis como área urbana e não rural. (...)

Como bem disse a fiscalização, o autuado não poderia ter apurado os ganhos de capital com base na legislação referente a imóveis rurais, pois os imóveis alienados eram urbanos. E, ainda que os imóveis fossem rurais (o que não é o caso da presente fiscalização), a apuração deveria ser feita pela diferença entre o valor efetivo de alienação menos o valor efetivo de aquisição, pois o contribuinte não possuía o Valor da Terra Nua -VTN - declarado no DIAT para o ano de alienação e para o ano de aquisição, e conforme parágrafos 1º e 2º do artigo 10, da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, no caso de o interessado adquirir 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 e caso não tenha sido apresentado a 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. (...)

Dessa forma, agiu bem a fiscalização ao ter apurado os ganhos de capital sobre as alienações dos imóveis citados anteriormente, tendo fundamentado o cálculo com base na IN SRF nº 84/2001 considerando os respectivos terrenos como urbanos, haja vista o disposto na Lei Complementar Municipal nº 12/2009 que os enquadrava dessa forma.

Sendo assim, deve ser mantida a infração tributária apurada pela fiscalização.

Ciente do Acórdão da DRJ em 25 de outubro de 2013, ainda inconformado, o contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fl. 1463/1478.

Em 12 de maio de 2015, fl. 1547, o contribuinte junta petição lastreada em Resolução exarada em processo reflexo, para apontar que o tio do recorrente, Sr. Wilhelm Kroon, utiliza argumentos semelhantes aos expressos nos presentes autos. Na mesma oportunidade, junta novos documentos objetivando demonstrar o desenvolvimento de atividade rural nos imóveis em questão e conclui que o presente dispõe de conjunto probatório mais completo, estando, portando, apto à emissão de parecer conclusivo, sem que seja necessária a conversão do processo em diligência.

Não obstante, submetido ao Colegiado de 2ª Instância, o julgamento foi convertido em diligência para manifestação da autoridade lançadora sobre as novas provas apresentadas, em particular as que tratam da natureza da atividade desenvolvida nos imóveis em tela. Ademais, deveria a Autoridade verificar junto ao IBAMA e Receita Federal a existência de inscrições de tais imóveis.

Em atenção à Diligência, após a busca por informações que julgou necessárias, a Autoridade Lançadora emitiu o Relatório de fl. 2125, apontando que os mesmos elementos foram solicitados nos autos reflexos e concluindo:

- que os imóveis alienados eram urbanos;
- que não há provas de que havia exploração de atividade rural nos imóveis em tela;
- que ainda que fossem rurais, a questão seria irrelevante, já que a apuração do Ganho de Capital também deveria se dar pela diferença do valor de alienação e o custo de aquisição (§ 2º do art. 10 da 84/01);
- que ainda que se quisesse utilizar Declarações de ITR em nome de terceiros, o que contraria a legislação, tal fato não alcançaria as omissões verificadas nos itens 2.1.4, 2.1.5 e 2.1.6, que teriam ocorrido em 2010, antes da entrega da DITR, não havendo para estes declarações em nome do recorrente ou de terceiro;
- que o terreno de matrícula 9115 não poderia ter sido adquirido um dia antes à venda e que Sr. Alexander Kroon não apresentou comprovante da data efetiva da compra;
- que o sistema de apuração do Ganho de Capital por diferença do VTN não é isenção e que, se este reflete o valor de mercado, deveria ser exatamente o valor da venda efetuada;

Após tomar ciência do teor do Relatório de Diligência, o contribuinte apresentou a manifestação de fl. 2146, na qual fez um breve resumo da presente lide, inclusive das considerações da Autoridade Fiscal efetuadas em sede de Diligência, para concluir afirmando que os documentos apresentados comprovam que os terrenos alienados eram utilizados para a exploração da atividade rural.

Sustenta o recorrente que a Diligência extrapolou os limites definidos na Resolução e que nenhum dos tópicos da conclusão tratava da destinação econômica do imóvel,

afirmando que o Auditor-Fiscal teria agido com o fim específico de defender a autuação, o que impõe a rejeição de suas conclusões.

Argumenta que este Conselho, em análise de processo conexo, cancelou a auto de infração, lastreadas em fundamentos que são igualmente válidos para o presente caso, o que justificaria a adoção de posicionamento idêntico para evitar a intolerável situação de divergência entre as turmas do CARF.

Por fim, cita lide judicial Declaratória de Inexistência de Relação Jurídica Tributária em face do Município de Biguaçu, em que restou pacificado que os imóveis sob matrículas 9313, 1545, 8658, 13800 e 9195 estão estabelecidos em áreas rurais.

É o relatório necessário

Voto Vencido

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo

Por ser tempestivo e por preencher as demais requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

De plano, afasto a alegação de cerceamento de defesa em razão da negativa da 1ª Instância ao pedido de perícia, em particular pelas afirmações do próprio contribuinte, com a qual concordo, de que o presente está suficientemente instruído e pronto para emissão de parecer conclusivo, fl. 1552. Pela mesma razão, entendo desnecessária a produção de novas provas, razão pela qual indefiro o pedido de perícia, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72.

Como se viu acima, a lide em questão restou limitada à forma de apuração do Ganho de Capital ocorrido em operações de venda de imóveis, em que a Fiscalização entende correta sua apuração a partir da diferença positiva entre o custo de alienação e de aquisição, ao passo que o recorrente entende que o correto seria apurar o ganho a partir da diferença de Valor da Terra Nua, já que os imóveis se destinavam à exploração rural.

Pelos documentos carreados aos autos, nota-se que, pelo menos em parte das propriedades alienadas, de fato, havia o exercício de alguma atividade rural, ainda que em nome de condômino, o que importaria observar, nos termos do art. 62, § 2º do Regimento Interno do CARF, o decidido pelo STJ em sede de recurso repetitivo, no tema nº 174 (REsp nº 1.112.646/SP):

Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966).

Assim, entendo absolutamente superada a questão dos imóveis estarem situados em área urbana, o que acabou corroborado pela decisão judicial nos autos da Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídica em face da Prefeitura de Biguaçu.

Votando ao mérito, temos que os argumentos do recorrente sempre convergem para o mesmo lastro legal, o art. 19 da Lei 9.393/96:

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. Grifou-se.

A mesma Lei 9.393/96 traz outros preceitos relevantes para a presente demanda:

Art. 8º O contribuinte do ITR entregará, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O contribuinte declarará, no DIAT, o Valor da Terra Nua - VTN correspondente ao imóvel.

§ 2º O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado. (...)

Art. 10. A apuração e o pagamento do ITR serão efetuados pelo contribuinte, independentemente de prévio procedimento da administração tributária, nos prazos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, sujeitando-se a homologação posterior.

§ 1º Para os efeitos de apuração do ITR, considerar-se-á:

I - VTN, o valor do imóvel, excluídos os valores relativos a:

- a) construções, instalações e benfeitorias;*
- b) culturas permanentes e temporárias;*
- c) pastagens cultivadas e melhoradas;*
- d) florestas plantadas; (...)*

Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAT ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização. Grifou-se.

A legislação acima citada demonstra com alguma clareza a forma como é apurado o Imposto Rural, utilizando-se sempre do conceito de Valor da Terra Nua, que seria o valor do solo com sua superfície e respectiva floresta nativa, despojado das construções, das instalações, das benfeitorias, das pastagens cultivadas, das florestas plantadas, etc.

Por outro lado define que o VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado auto-avaliação da

terra nua a preço de mercado. Nota-se, portando, que a legislação relativa ao Imposto Rural busca manter alguma medida de justiça fiscal com a atualização, ano a ano, do VTN.

Ocorre que não é tarefa fácil definir qual seria o valor de mercado de uma terra nua, já que não há mercado para terras nuas, pois cada propriedade tem um conjunto de características que a torna única e lhe atribuem valor diferenciado (benfeitorias, localização, distância dos grandes centros, acesso, disponibilidade de transportes ou serviços, recursos naturais, etc).

Mais simples é conceituar "valor de mercado", que, em poucas palavras, seria o preço que poderia ser alcançado na venda de um bem qualquer, o qual, naturalmente, sofre influências de fatores externos, como concorrência, oferta e procura, liquidez da economia, etc. Assim, o valor que um bem pode alcançar no mercado, pode até não ter relação com seu valor real, já que os fatores externos citados podem causar variações positivas ou negativas.

Contudo, para fins de tributação pelo ITR, o que interessa é o valor de mercado da terra nua, cuja definição não depende exclusivamente de verificação da DIAT apresentada, mas da identificação do valor de mercado total do imóvel, sendo deste excluídos os valores relativos às benfeitorias, construções, pastagens, florestas plantadas, etc.

Portanto, no caso imóveis rurais, temos duas grandezas distintas, o valor da terra nua e o valor de tudo mais que a ela for agregado.

Não me parece que o art. 19 da Lei 9.393/96 tenha trazido uma forma excepcional de apuração do ganho de capital ao prever que, para tanto, deveria-se considerar como custo de aquisição e valor de venda do imóvel rural o VTN declarado nos anos da aquisição e de alienação, frise-se, neste ponto, declarado nos termos do art. 8º, observado o art. 14 do mesmo diploma legal. Não se trata de uma isenção tributária, mas apenas uma forma julgada adequada para imóveis dessa natureza.

Assim, o VTN declarado deve corresponder ao valor de mercado, podendo ser desconsiderado pela Receita Federal do Brasil nos casos em que for constatada sua subavaliação. Ademais, como já dito, o VTN não se confunde com o valor de tudo mais que foi agregado à terra.

A segunda grandeza para fins de ITR é o valor de tudo mais que foi agregado à terra, a qual, embora não lembrada pelo contribuinte, não é uma grandeza esquecida pela legislação.

Vejamos o que prevê a Instrução Normativa SRF nº 81/01:

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. (...)

Art. 19. Considera-se valor de alienação: (...)

§ 2º Na alienação dos imóveis rurais, a parcela do preço correspondente às benfeitorias é computada:

I - como receita da atividade rural, quando o seu valor de aquisição houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;

II - como valor da alienação, nos demais casos.

Assim, o tratamento dado a essa segunda grandeza do imóvel rural, o valor das benfeitorias, é de suma importância à presente demanda. Nota-se que, quando deduzida como despesas da atividade rural, a parcela do preço correspondente às benfeitorias é computada como resultado da atividade rural, ao passo que, não tendo sido deduzida como despesas, a parcela do preço correspondente às benfeitorias é computada como valor de alienação.

Há se de notar que o contribuinte efetuou alienações em valores muito superiores aos declarados nas DIAT apresentadas (fl. 1229), frise-se por, Delminda Souza, Agnese Bif, Adolf e Wilhelm Kroon, embora com diferença de tempo entre as apresentações e as alienações muito pequenas.

A título de exemplo, temos que a alienação do imóvel matrícula 13.800 (item B planilha supra) deu-se em 07 de outubro de 2009, por R\$ 10.560.000,00. Já na DIAT do mesmo imóvel, apresentada pelo proprietário anterior, pouco menos de dois meses antes da alienação, fl. 1258/1262, para o cálculo do Valor da Terra Nua, o valor total do imóvel montou apenas R\$ 159.000,00, resultando o VTN em apenas R\$ 109.000,00 (diminuído R\$ 50.000,00 de valor de culturas).

Ora, se o VTN representa o valor de mercado da terra, naturalmente, seu cálculo deve partir do valor de mercado do imóvel. No exemplo acima, em um forçado raciocínio para considerar correto o VTN informado em DIAT, não sobraria outra opção para justificar tamanho disparate que não considerar a diferença como parcela correspondente às benfeitorias. Assim sendo, tal valor deveria ter sido tributado como resultado da atividade rural, contudo, não há nos autos evidências de que o valor em questão tenha sido oferecido à tributação, tampouco evidências de controle de sua dedução como custo ou despesas da atividade rural. Portanto, tal diferença deveria ser considerada valor de alienação.

Por outro lado, como o contribuinte não demonstrou em nenhum momento como chegou ao VTN utilizado nas apurações de ganho de capital que fez (na verdade nem poderia demonstrar, já que, de fato, não apresentou nenhuma DIAT, baseando-se em cálculo feito por terceiros), não teria a Autoridade Fiscal outra alternativa para aferir o valor de mercado das propriedades se não considerar o valor efetivo da alienação, pois este sim é o inequívoco valor de mercado da propriedade.

Desta forma, ainda que dois outros processos conexos tenham sido julgados neste Conselho, ambos concluindo pelo cancelamento da autuação, exclusivamente por considerar comprovado o exercício de atividade rural nos imóveis em tela e, portanto, correta a apuração efetuada pelo contribuinte com base no VTN declarado, pelos argumentos expostos acima, penso de modo diverso, e voto por negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo integralmente a decisão recorrida, bem assim a autuação fiscal.

Conclusão

Tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais acima expostos, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz

Conforme narrado pelo Relator, a lide em questão restou limitada à forma de apuração do Ganho de Capital ocorrido em operações de venda de imóveis, em que a Fiscalização entende correta sua apuração a partir da diferença positiva entre o custo de alienação e de aquisição, ao passo que o recorrente entende que o correto seria apurar o ganho a partir da diferença de Valor da Terra Nua, já que os imóveis se destinavam à exploração rural.

Entendeu o Relator ser *absolutamente superada a questão dos imóveis estarem situados em área urbana, o que acabou corroborado pela decisão judicial nos autos da Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídica em face da Prefeitura de Biguaçu*.

Por outro lado, destacou que o contribuinte não demonstrou em nenhum momento como chegou ao VTN utilizado nas apurações de ganho de capital que fez.

A divergência suscitada teve como fundamento a ausência de descrição no Termo de Verificação Fiscal sobre a insubsistência do VTN utilizado pelo contribuinte como motivo do lançamento.

Pelo que se extrai dos fundamentos dispostos no referido Termo, o motivo elementar foi a consideração de que o terreno era urbano e não rural, conforme se extrai do trecho abaixo, fls. 45:

c) que ainda que o terreno fosse rural (o que não era o caso do terreno alienado), a apuração do ganho de capital também seria pela diferença efetiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição, conforme parágrafo 2º do artigo 10, da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001;

O citado dispositivo da Instrução Normativa 84/2001 assim dispõe:

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

(...)

§ 2º Caso não tenha sido apresentado o Diat relativamente ao ano de aquisição ou de alienação, ou a ambos, considera-se como custo e como valor de alienação o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação.

Processo nº 11516.720062/2013-71
Acórdão n.º **2201-003.520**

S2-C2T1
Fl. 2.303

Dessa forma, tendo sido apresentadas as DIATs, fls. 1229, 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.

Diante do exposto, tendo em vista a impossibilidade de inovar no lançamento, até mesmo em obediência ao princípio do contraditório e da ampla defesa, dou provimento ao recurso voluntário, pois caracterizado o imóvel como rural, o que, no presente caso, é fato extintivo do direito da Fazenda.

Assinado digitalmente

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Redatora designada