



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

Processo nº	13116.721327/2011-24
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	2401-005.214 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	17 de janeiro de 2018
Matéria	IRPF
Recorrente	WALDEMIR ALVES DA SILVA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. BENFEITORIAS. CRITÉRIO DE APURAÇÃO.

A partir de 1º de janeiro de 1997, para efeito de apuração de ganho de capital de imóvel rural é considerado o valor da terra nua declarado pelo alienante no Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat), relativamente aos anos de alienação e de aquisição.

Quando as benfeitorias não houverem sido deduzidas como custo ou despesa da atividade rural, o ganho de capital é determinado pela diferença entre o valor da terra nua do ano de alienação do imóvel somado ao valor correspondente às benfeitorias, menos o valor da terra nua do ano de aquisição somado aos custos das benfeitorias.

In casu, o contribuinte vendeu o imóvel rural antes da entrega do Diat, sendo assim, o ganho de capital é igual à diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa, Virgilio Cansino Gil e Rayd Santana Ferreira. Ausente os Conselheiros Francisco Ricardo Gouveia Coutinho e Miriam Denise Xavier.

Relatório

WALDEMIR ALVES DA SILVA, contribuinte, pessoa física, já qualificado nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 3^a Turma da DRJ em Brasília/DF, Acórdão nº 03-49.321/2012, às e-fls. 320/329, que julgou procedente o Auto de Infração concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente da constatação de omissão ganhos de capital na alienação de bens e direitos, em relação ao ano-calendário 2008, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 128/134, e demais documentos que instruem o processo.

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 26/09/2011 (AR e-fl. 147), nos moldes da legislação de regência, contra o contribuinte acima identificado, constituindo-se crédito tributário no valor consignado na folha de rosto da autuação, decorrente do seguinte fato gerador:

**GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS.
OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS
ADQUIRIDOS EM REAIS.** Omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de bens e direitos, conforme descrito no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL.

O lançamento, consubstanciado em Auto de Infração, originou-se na constatação de omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de imóvel rural.

Regularmente intimado e inconformado com a Decisão recorrida, o autuado apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 354/366, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, primeiramente citando diversas legislações, desde as que regulamentam o processo administrativo fiscal, até as que tratam do ganho de capital.

Afirma ter cometido erro no cálculo do ganho de capital ao incluir os valores gastos com benfeitorias tanto no custo de aquisição quanto no valor da alienação, no entanto, contesta veementemente que seja penalizado por esse equívoco, uma vez que o ilustre fiscal nada fez para que as dúvidas fossem sanadas, ferindo os princípios da Razoabilidade, e Verdade Material, sobretudo quanto ao desdobramento do Valor da Terra Nua.

Alega que por ter declarado na DITR/99 e, por coerência, na DIRPF/2000 os mesmo valores do VTN, benfeitorias e pastagens, cabe considerar que as benfeitorias e pastagens existentes no imóvel denominado Fazenda Rosa Maria, foram devidamente lançadas como bens da atividade rural e como investimento do ano base.

Esclarece que nas Declarações de IRPF de 2001 a 2006, foram edificadas várias benfeitorias e melhoramentos no imóvel, sendo todas devidamente discriminadas como bens da atividade rural e deduzidas como despesas, tais como: formação de pastagens, construção e reforma de cercas, curral entre outras.

Entrementes, se na data da realização do negócio ainda não havia sido apresentada a DITR 2008, quando foi procedida a fiscalização esta já havia sido apresentada, ainda no nome do recorrente, com o VTN de R\$ 173.335,00, não tendo o Sr. Fiscal levado em conta tal informação. No entanto, como regra, o artigo 8º da Lei 9.393 determina que o VTN declarado deve refletir o calor de mercado em 01/01/2009, ocasião em que o contribuinte era legítimo proprietário do imóvel.

Insurge-se quanto a forma de apuração do ganho de capital adotada pelo fisco, uma vez que considerou como alienação o valor correspondente a todo imóvel, não observando o princípio da razoabilidade.

Aduz que a tributação deveria ter sido feita de acordo com as Normas do artigo 10 da IN 84, com base no VTN declarado no ano de aquisição e venda do imóvel, bem como tributar o valor das benfeitorias como receita da atividade rural, colacionando diversas jurisprudências.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para decretar o cancelamento do Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

MÉRITO

O contribuinte afirma ter cometido erro no cálculo do ganho de capital ao incluir os valores gastos com benfeitorias tanto no custo de aquisição quanto no valor da alienação, no entanto, contesta veementemente que seja penalizado por esse equívoco, uma vez que o ilustre fiscal nada fez para que as dúvidas fossem sanadas, ferindo os princípios da Razoabilidade, e Verdade Material, sobretudo quanto ao desdobramento do Valor da Terra Nua.

Alega que por ter declarado na DITR/99 e, por coerência, na DIRPF/2000 os mesmo valores do VTN, benfeitorias e pastagens, cabe considerar que as benfeitorias e pastagens existentes no imóvel denominado Fazenda Rosa Maria, foram devidamente lançadas como bens da atividade rural e como investimento do ano base.

Esclarece que nas Declarações de IRPF de 2001 a 2006, foram edificadas várias benfeitorias e melhoramentos no imóvel, sendo todas devidamente discriminadas como bens da atividade rural e deduzidas como despesas, tais como: formação de pastagens, construção e reforma de cercas, curral entre outras.

Entrementes, se na data da realização do negócio ainda não havia sido apresentada a DITR 2008, quando foi procedida a fiscalização esta já havia sido apresentada, ainda no nome do recorrente, com o VTN de R\$ 173.335,00, não tendo o Sr. Fiscal levado em conta tal informação. No entanto, como regra, o artigo 8º da Lei 9.393 determina que o VTN declarado deve refletir o calor de mercado em 01/01/2009, ocasião em que o contribuinte era legítimo proprietário do imóvel.

Insurge-se quanto a forma de apuração do ganho de capital adotada pelo fisco, uma vez que considerou como alienação o valor correspondente a todo imóvel, não observando o princípio da razoabilidade.

Aduz que a tributação deveria ter sido feita de acordo com as Normas do artigo 10 da IN 84, com base no VTN declarado no ano de aquisição e venda do imóvel, bem como tributar o valor das benfeitorias como receita da atividade rural, colacionando diversas jurisprudências.

Antes de adentramos ao mérito da questão, cabe trazer à baila a legislação sobre a apuração de ganhos de capital na alienação de imóveis rurais adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1997, a Lei nº 9.393/1996, estabelece:

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.

Por sua vez, os artigos 8º e 14 do mesmo diploma legal trazem a seguinte redação:

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.

§ 3º O contribuinte cujo imóvel se enquadre nas hipóteses estabelecidas nos arts. 2º e 3º fica dispensado da apresentação do DIAT.

(...)

Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de sub-avaliação 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.

§1º As informações sobre preços de terra observarão os critérios estabelecidos no art. 12, § 1º, inciso II da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, e considerarão levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios.

§2º As multas cobradas em virtude do disposto neste artigo serão aquelas aplicáveis aos demais tributos federais.

A Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, também legisla sobre o assunto da seguinte forma:

Art. 9º Na apuração do ganho de capital de imóvel rural é considerado custo de aquisição o valor relativo à terra nua.

§ 1º Considera-se valor da terra nua (VTN) o valor do imóvel rural, nele incluído o da respectiva mata nativa, não computados os custos das benfeitorias (construções, instalações e melhoramentos), das culturas permanentes e temporárias, das árvores e florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas.

§ 2º Os custos a que se refere o § 1º, quando não tiverem sido deduzidos como despesa de custeio, na apuração do resultado da

atividade rural, podem ser computados para efeito de apuração de ganho de capital.

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).

(.....)

Art. 19. Considera-se valor de alienação:

I o preço efetivo da operação de venda ou de cessão de direitos;

II o valor de mercado, nas operações não expressas em dinheiro;

III no caso de bens ou direitos vinculados a qualquer espécie de financiamento ou a consórcios, em que o saldo devedor é transferido para o adquirente, o valor efetivamente recebido, desprezado o valor da dívida transferida;

IV no caso de bens em condomínio, a parcela do preço que couber a cada condômino ou co-proprietário;

V no caso de permuta com recebimento de torno, o valor da torno;

VI no caso de imóvel rural com benfeitorias, o valor correspondente:

a) exclusivamente à terra nua, quando o valor das benfeitorias houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;

b) a todo o imóvel alienado, quando as benfeitorias não houverem sido deduzidas como custo ou despesa da atividade rural.

§ 1º Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se valor de alienação da terra nua:

I o valor declarado no Diat do ano da alienação, quando houverem sido entregues os Diat relativos aos anos de aquisição e alienação;

II o valor efetivamente recebido, nos demais casos.

§ 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. (grifo nosso)

Pois bem!

Ao elaborar o demonstrativo de apuração dos ganhos de capital (fls.115/117), o contribuinte optou por considerar como custo de aquisição o valor pago na compra do imóvel acrescido de gastos alegadamente efetuados com benfeitorias, totalizando R\$3.440.555,00, e como valor de alienação o total recebido pela venda do imóvel rural, ou seja, R\$3.500.000,00, encontrando ganho de capital no importe de R\$59.445,00, sobre o qual foi calculado o imposto devido.

A fiscalização deixou claro, no Termo de Verificação Fiscal (fl.138), integrante do Auto de Infração, que as benfeitorias informadas pelo contribuinte como custo de aquisição ao apurar o ganho de capital na alienação do imóvel, que teriam sido implementadas entre a compra do imóvel em 1999 e a venda em 2008, totalizando R\$3.440.555,00, não guardavam proporção com as despesas da atividade rural declaradas, nem com os valores informados nas DIAT's.

A escritura de aquisição do imóvel não informa a existência de benfeitorias (fls.28/29), e o contribuinte não informou qualquer valor a título de despesa da atividade rural no mês da aquisição do imóvel (12/05/1999), quando foi informada despesa da atividade rural no importe de R\$4.000,00, e total anual no montante de R\$73.360,00, distribuído em todos os meses do ano (fl.44).

Apesar de ter informado, na declaração referente ao exercício de 2000 (fl.45), como bens da atividade rural, benfeitorias existentes na fazenda Rosa Maria, no valor de R\$108.350,00, e pastagens existentes no valor de R\$135.000,00, estas não foram deduzidas como custo ou despesa da atividade rural como exigido pela legislação.

Na impugnação, a defesa apresenta planilhas em que estaria demonstrando despesas incorridas com benfeitorias efetuadas na Fazenda Rosa Maria, bem como documentação comprobatória, totalizando R\$315.660,40.

Acerca da forma de apuração do ganho de capital relativo a imóveis rurais, o livro de perguntas e respostas referente ao exercício de 2009 esclarece a interpretação oficial da Receita Federal sobre a legislação aplicável, nos seguintes termos:

590 — Como apurar o ganho de capital se o contribuinte adquirir um imóvel rural, a partir de 01/01/1997, após a entrega do Diat ou aliená-lo antes da sua entrega ou, em qualquer caso,

onde não se possa apurar o VTN de compra ou de venda, ou ambos?

O contribuinte deve proceder ao cálculo do ganho de capital com base nos valores reais das transações de compra e de alienação do imóvel.

In casu, o imóvel foi adquirido em data posterior a 1997, e foi alienado em maio de 2008, antes da entrega da DIAT. Assim, de acordo com o inciso VI do artigo 19 da IN 84 e a pergunta nº 590, o ganho de capital deve se dar com base nos valores reais das transações.

Tendo em vista que as escrituras de compra e de venda não estabeleceram valores para as benfeitorias, além do fato de que valores referentes a benfeitorias não foram deduzidos como despesas da atividade rural na aquisição do imóvel e nem foram levadas a tributação receitas da atividade rural decorrentes da alienação do imóvel, entendo que a fiscalização agiu corretamente ao apurar o ganho de capital com base nos valores reais da transação.

Apenas a título de informação, cabe destacar que o contribuinte pretende comprovar, na impugnação, como despesa com benfeitorias (demonstrativo de fls.159/162), no importe total de R\$315.660,40, incluindo dois empréstimos nos valores de R\$199.290,17 e R\$51.878,77, que não comprovam despesas da atividade rural.

Da análise desses documentos (fls.295/303), constata-se que o primeiro financiamento destina-se à aquisição de matrizes (R\$144.400,00) e reproduutor (R\$19.500,00), cercas de arame liso (R\$18.445,00), curral de madeira serrada (R\$14.000,00), enquanto o segundo, destina-se a financiar aquisição de veículo utilitário GMC 3500 (R\$51.878,77).

As despesas, mesmo que efetuadas a partir de recursos decorrentes de empréstimos, devem ser comprovadas por meio de documentos como nota fiscal fatura, recibo, contrato de prestação de serviços, laudo de vistoria de órgão financiador e folha de pagamento de empregados, identificando adequadamente a destinação dos recursos, e a defesa limita-se a apresentar cópias das cédulas de crédito rural.

Assim, não satisfazem as exigências legais documentos como pedidos, orçamentos e requisições. Além disso, os produtos adquiridos devem se destinhar a benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos e reparos, comprovadamente realizados nos imóveis rurais explorados pelo contribuinte.

As únicas inversões que poderiam ser consideradas benfeitorias seriam a cerca e o curral, mas que dependem de ser comprovadas por meio de documentos hábeis, e essas despesas podem estar incluídas nos demais documentos apresentados pelo contribuinte.

Ainda a título de informação, o pedido do recorrente quanto a apuração do ganho de capital nos termos da Lei nº 9.393/96, utilizando o VTN dos anos de aquisição e alienação, mesmo que tal fundamento fosse o correto, o que pelo encimado não é, este estaria abarcado pela preclusão, uma vez que não foi suscitada em sede de impugnação.

Alfim, em vista da falta de comprovação do valor das benfeitorias realizadas, correto o procedimento fiscal.

Por todo o exposto, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira