



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

Processo nº 13151.000203/2008-80
Recurso nº 900.746 De Ofício
Acórdão nº **2102-01.357 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 9 de junho de 2011
Matéria IRPF - Atividade Rural e Ganho de Capital
Recorrente OSVALDO SIMÕES SERIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005, 2006, 2007

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL ADQUIRIDO A PARTIR DE 1997. VALOR DE ALIENAÇÃO.

Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se valor de alienação da terra nua o valor declarado no Diat do ano da alienação, quando houverem sido entregues os Diat relativos aos anos de aquisição e alienação.

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL ADQUIRIDO ATÉ 31/12/1996. CUSTO DE AQUISIÇÃO E VALOR DE ALIENAÇÃO.

Tratando-se de imóvel rural adquirido até 31/12/1996, cujas escrituras públicas de aquisição e alienação não fazem nenhuma referência a custos de benfeitorias, tem-se que o ganho de capital será a diferença positiva entre o valor de alienação do imóvel e o respectivo custo de aquisição.

RESULTADO DA ATIVIDADE RURAL. MÉTODO DE APURAÇÃO. OPÇÃO PELO ARBITRAMENTO.

Apura-se o resultado da atividade rural mediante confronto entre receitas e despesas e compensação de prejuízos. À opção do contribuinte ou na falta de escrituração, o resultado da atividade rural pode ser arbitrado, na proporção de 20% da receita. Tal opção pode ser exercida em qualquer momento, de sorte que o método de apuração do resultado pode ser alterado.

Recurso de Ofício Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, DAR PARCIAL provimento ao recurso de ofício, para alterar o resultado da atividade rural omitida

dos exercícios 2005, 2006 e 2007 para R\$ 1.386.084,11, R\$ 1.159.743,14 e R\$ 912.648,28, respectivamente.

Assinado digitalmente

Giovanni Christian Nunes Campos – Presidente

Assinado digitalmente

Núbia Matos Moura – Relatora

EDITADO EM: 13/06/2011

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Atílio Pitarelli, Carlos André Rodrigues Pereira Lima, Giovanni Christian Nunes Campos, Núbia Matos Moura, Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti e Rubens Maurício Carvalho.

Relatório

Contra OSVALDO SIMÕES SERIO foi lavrado Auto de Infração, fls. 229/241, para formalização de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), relativa aos anos-calendário 2004 a 2006, exercícios 2005 a 2007, no valor total de R\$ 8.241.437,42, incluindo multa de ofício e juros de mora, estes últimos calculados até 30/05/2008.

As infrações apuradas pela autoridade fiscal, detalhadas no Auto de Infração e no Termo de Verificação Fiscal, fls. 242/247, foram omissão de rendimentos da atividade rural, glosa de despesas da atividade rural e omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de imóveis rurais.

A infração de ganho de capital está relacionada às alienações das Fazendas Ouro Verde, São Judas Tadeu e Nossa Senhora Auxiliadora e os valores apurados estão demonstrados no anexo 01, fls. 153. Frise-se que a infração de omissão de rendimentos da atividade rural decorreu do ganho de capital, em razão de as benfeitorias dos imóveis alienados terem sido deduzidas como despesas de custeio na apuração da determinação da base de cálculo do imposto da atividade rural. Logo, quando da alienação dos imóveis rurais, a parcela do preço correspondente às benfeitorias são tributadas como receita da atividade rural.

Inconformado com a exigência, o contribuinte apresentou impugnação, fls. 291/304, que se encontra assim resumida no Acórdão DRJ/CGE nº 04-19.400, de 18/12/2009, fls. 308/317:

PRELIMINARMENTE:

Alega falta de autorização administrativa juntada aos autos para que o procedimento fiscal fosse realizado, mas, apenas, consta o número do MPF e o código de acesso, insuficientes para comprovar a regular apuração de procedimento administrativo.

QUANTO AO MÉRITO:

a) Que a fiscalização ao proceder a constituição do crédito tributário esclareceu que o objetivo do procedimento fiscal era a verificação da ocorrência de ganho de capital com indícios de omissão de receita da atividade rural, e que, ainda, entende não ser cabível atender ao pedido do contribuinte para tributar as benfeitorias somente à razão de 20% porque o contribuinte teria optado e declarado tais receitas à época, mas, preferiu não declará-las apesar de ter registrado a operação em sua declaração de bens e direitos e em escritura pública. Tais assertivas são indevidas, pois, a lei 8.023/90, complementada pela lei 8.383/91 é a norma básica que determina a forma de tributação dos resultados apurados na atividade rural;

b) Que o artigo 60 do regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo decreto 3000/1999 determina que o resultado da atividade rural será apurado mediante a escrituração do livro caixa e o parágrafo indica que a falta de escrituração do livro caixa implicará arbitramento de 20% da receita bruta do ano calendário. O auditor fiscal confirma que o contribuinte deixou de apresentar o livro caixa, conseqüentemente, em sendo os rendimentos comprovadamente oriundos da atividade rural, impõe-se o arbitramento em obediência ao comando legal do § 2º do artigo 60 do Regulamento do Imposto de Renda;

c) Que a propriedade denominada Fazenda ouro verde quando adquirida em 2001, teve a entrega da DIAT desse ano no valor da terra nua de R\$ 2.197.500,00, enquanto que a DIAT do ano de alienação, 2004, teve o VTN declarado de R\$ 2.505.000,00, tendo como resultado tributável do ganho de capital da operação o valor de R\$ 307.500,00 a ser distribuído na proporção dos recebimentos e não o valor tributável apurado pela autoridade fiscal;

d) Que parte da propriedade rural denominada Fazenda São Judas Tadeu adquirida em maio de 1996 pelo valor total de R\$ 27.000,00, cujo valor do custo proporcional sobre o total da propriedade é de R\$ 18.861,33 e o valor de alienação de R\$ 641.400,00, remanescendo o ganho de capital de R\$ 622.138,67, enquanto que a autoridade fiscal apurou um valor menor de ganho de capital, pois, considerou o valor de alienação o valor declarado na DITR/2005, de R\$ 216.556,06 e incluiu como rendimentos da atividade rural a diferença entre o valor da alienação, e o valor declarado na DITR menos o ganho de capital apurado no lançamento de ofício, no valor de R\$ 424.843,94, devendo tais valores ser ajustados de conformidade com os valores de escritura de compra e venda;

e) Que a propriedade denominada fazenda Nossa Senhora Auxiliadora alienada pelo valor de R\$ 500.000,00, teve como

custo de aquisição da terra nua o valor de R\$ 142.000,00 declarado na DIAT/2003, ano da aquisição, enquanto que o valor de alienação conforme DIAT, ano da alienação fora de R\$ 142.000,00, não restando, portanto, nenhum valor a ser tributado como ganho de capital;

f) Requer ao final, seja declarado nulo o auto de infração pelo fato de não haver no processo prévia autorização para que houvesse a execução da ação fiscal através do MPF, que sejam efetuadas as alterações do ganho de capital conforme demonstrado nos itens anteriores e quadros b.18 e b.21 de sua impugnação e sejam reajustadas as bases de cálculo dos rendimentos da atividade rural, para aplicação do percentual de arbitramento de 20% sobre o total da receita bruta, conforme demonstrado em sua impugnação através dos quadros b.25, b.26 e b.27;

A autoridade julgadora de primeira instância julgou procedente em parte o lançamento e recorreu de ofício de sua decisão em razão do limite de alçada estabelecido na Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

Os fundamentos da decisão recorrida estão consubstanciados na seguinte ementa:

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL.

Na apuração de ganhos de capital na alienação de imóveis rurais adquiridos antes de 01.01.1997 a apuração deve ser realizada conforme os valores reais de aquisição e alienação e não pelos valores declarados nas respectivas DITRs, conforme previsto em normas vigentes.

ARBITRAMENTO DA RECEITA BRUTA DA ATIVIDADE RURAL EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

O arbitramento de 20% da receita bruta nos casos em que o contribuinte não dispõe do livro caixa, embora benéfico ao contribuinte, deve ser aplicado pela autoridade fiscal, por expressa determinação legal, não cabendo à autoridade fiscal a apuração de resultado através de levantamento do livro caixa em lugar do contribuinte, além do que, a opção indicada na declaração pelo resultado mais favorável ao contribuinte é feita pelo programa do IRPF, não permitindo esse programa que o contribuinte faça outra opção menos favorável a ele.

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 12/12/2010, Aviso de Recebimento (AR), fls. 325 e não apresentou recurso voluntário.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Núbia Matos Moura

O recurso de ofício preenche os requisitos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele conheço.

A decisão de primeira instância considerou procedente em parte o lançamento, para alterar o ganho de capital das Fazendas Ouro Verde e São Judas Tadeu e acolheu a solicitação do contribuinte para tributar a omissão de receitas da atividade rural na proporção de 20%, conforme estabelecido no art. 5º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990.

Para o exame das questões relativas ao ganho de capital de imóveis rurais importa observar o disposto na Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001:

Imóvel rural

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.

(...)

Art. 19. Considera-se valor de alienação:

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

(...)

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.

No que se refere ao ganho de capital decorrente da alienação da Fazenda Ouro Verde, verifica-se que, quando da apuração do ganho de capital, anexo 01, fls. 153, a autoridade fiscal indicou que o VTN de alienação seria aquele informado na Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR), exercício 2004. Entretanto, por engano, utilizou o valor da DITR/2006. Destaque-se que o imóvel foi alienado em 19/10/2004, conforme Instrumento Particular de Promessa de Compra e Venda de Imóvel Rural, fls. 57, e a DITR/2004 se encontra acostada aos autos, fls. 272/278.

Em assim sendo, a decisão recorrida, corrigindo o engano da autoridade fiscal, alterou o valor do VTN de alienação de R\$ 3.300.000,00 para R\$ 2.505.000,00. Correta, portanto, a decisão de primeira instância, no que se refere ao ganho de capital da Fazenda Ouro Verde.

Já no que concerne à Fazenda São Judas Tadeu, constata-se dos documentos juntados aos autos que foi adquirida em 23/05/1996 por R\$ 27.000,00, conforme Escritura de Compra e Venda, fls. 115/116, sendo sua área de 2.863,0 ha. Em 17/10/2005, o contribuinte alienou parte do imóvel (2.000,0 ha) por R\$ 641.400,00, conforme Escritura Pública, fls. 125/126.

A autoridade fiscal quando da apuração do ganho de capital procedeu ao cálculo do imposto devido, conforme disposto na legislação para imóveis adquiridos depois de 01/01/1997, conforme se infere do anexo 01, fls. 153. Contudo, conforme já mencionado, o imóvel foi adquirido em 23/05/1996.

Nessa conformidade, a decisão recorrida recalculou o ganho de capital da Fazenda São Judas Tadeu, considerando como custo de aquisição e alienação, as quantias de R\$ 18.861,33 (valor do custo de aquisição proporcional a área vendida) e R\$ 641.400,00, respectivamente. Logo, o ganho de capital foi alterado na decisão recorrida para R\$ 622.538,67 e, também, foi excluída da receita da atividade rural a quantia de R\$ 424.843,94, que havia sido adicionada pela autoridade fiscal, em razão do disposto no inciso II do parágrafo 1º do art. 19, acima transcrito. A autoridade julgadora de primeira instância entendeu que não houve prova nos autos de que as benfeitorias declaradas na DITR não foram utilizadas como despesas de custeio, mas, pelo contrário, na declaração de IRPF não consta qualquer valor acrescido como de benfeitoria. Nesse ponto, a fundamentação exarada na decisão recorrida não está correta.

Na verdade, as escrituras públicas relativas à aquisição e a alienação da Fazenda São Judas Tadeu, fls. 115/116 e 125/126, não fazem nenhuma referência a custos de benfeitorias (construções, instalações e melhoramentos), culturas permanentes e temporárias, árvores e florestas plantadas e pastagens cultivadas ou melhoradas. Logo, a conclusão que se impõe é de que os valores consignados nas Escrituras se referem tão-somente ao valor da terra nua, de sorte que o ganho de capital será a diferença positiva entre o valor de alienação do imóvel e o respectivo custo de aquisição, qual seja, R\$ 622.538,67 (R\$ 641.400,00 - R\$ 18.861,33).

Ora, se não há benfeitorias, não há que se falar, por óbvio, em computar como receita da atividade rural a parcela do preço correspondente as benfeitorias que tenham sido consideradas despesas de investimento.

Nessa conformidade, muito embora não esteja correto o entendimento da autoridade julgadora de primeira instância, tem-se que o valor do ganho de capital decorrente da venda da Fazenda São Judas Tadeu encontra-se correto na decisão recorrida.

Por fim, deve-se examinar a decisão recorrida no que diz respeito à tributação da infração de omissão de receitas da atividade rural, na proporção de 20%, conforme estabelecido no art. 5º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990:

Art. 5º A opção do contribuinte, pessoa física, na composição da base de cálculo, o resultado da atividade rural, quando positivo, limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta no ano-base.

Parágrafo único. A falta de escrituração prevista nos incisos II e III do art. 3º implicará o arbitramento do resultado à razão de vinte por cento da receita bruta no ano-base.

No presente caso, tem-se que o contribuinte apurou o resultado da atividade rural, nos anos-calendário 2004, 2005 e 2006, conforme Declarações de Ajuste Anual (DAA), fls. 08/35, adotando como resultado tributável a diferença entre receita bruta total e despesas de custeio e investimento, sem opção pelo arbitramento. Vale destacar que esta era a opção, cujo resultado da atividade rural era menor.

Durante o procedimento fiscal apurou-se omissão de receita da atividade rural e a autoridade fiscal calculou o novo resultado da atividade rural mediante confronto entre receitas e despesas, por entender que o arbitramento somente seria possível se houvesse a opção do contribuinte no momento da apresentação das DAA.

Já a decisão recorrida, considerou que o arbitramento seria possível, justificando-se nos seguintes termos:

Quanto ao arbitramento de 20% pleiteado pelo contribuinte sobre os rendimentos da atividade rural relativo à venda de benfeitorias das propriedades rurais alienadas, assiste razão ao contribuinte, considerando, que efetivamente não apresentou o livro caixa, e, nesses casos a norma legal inserida no § 2º do artigo 60 do RIR/1999 prevê a determinação do arbitramento, considerando-a como medida extrema pela falta de escrituração, além do que, o sistema de declarações da pessoa física ao identificar o resultado da atividade rural faz automaticamente a opção pelo menor valor, impedindo que o contribuinte altere

essa opção, que, em todos os casos indica o menor valor entre o arbitramento e o resultado efetivo da atividade (receitas menos custos e despesas);

De fato, é acertado o entendimento da DRJ de que o resultado da atividade rural tributável deva ser sempre aquele mais benéfico ao contribuinte, ou seja, o resultado tributável deve ser o menor dos dois valores: confronto entre receitas e despesas, com compensação de prejuízos e arbitramento, na proporção de 20% das receitas.

Vale dizer, ainda, que a legislação não determina a data em que a opção pelo arbitramento do resultado da atividade rural seja realizada, tampouco, a norma proíbe o contribuinte de modificar a forma de cálculo do resultado da atividade rural. Logo, o método utilizado, confronto entre receitas e despesas ou arbitramento, na proporção de 20% das receitas, pode ser alterado a qualquer momento. Sendo certo que o contribuinte sempre adotará a forma que resultar em um resultado menor, o que implica em pagar menos imposto.

Contudo, sempre que o método de cálculo do resultado da atividade rural for alterado, deve-se recalcular o novo resultado. Não se pode admitir que em um mesmo ano-calendário parte do resultado da atividade rural seja calculado pelo método do confronto entre as receitas e despesas e outra parte seja calculado mediante arbitramento, na proporção de 20% das receitas.

Ocorre que na decisão recorrida, a autoridade julgadora de primeira instância não recalculou o resultado da atividade rural. Adotou como base de cálculo do imposto devido, 20% da receita omitida. Definitivamente este não é o procedimento correto, pois implicou em ter no mesmo ano-calendário dois resultados da atividade rural, o primeiro calculado mediante confronto entre receitas e despesas declaradas e o segundo arbitrado, na proporção de 20% das receitas omitidas.

Nessa conformidade, deve-se recalcular o resultado da atividade rural, considerando as receitas omitidas e as glosas de despesas, conforme a seguir demonstrado:

Exercício 2005 Ano-Calendário 2004	Valores em Reais
Receita Bruta (1.686.139,10 + 5.348.350,50)	7.034.489,60
Despesas (1.665.325,29 – 71.732,73)	1.593.592,56
Resultado I	5.440.897,04
Arbitramento (20%)	1.406.897,92
Receita da atividade rural declarada	20.813,81
Receita da atividade rural omitida	1.386.084,11

Exercício 2006 Ano-Calendário 2005	Valores em Reais
Receita Bruta (1.217.501,56 + 4.669.091,50)	5.886.593,06
Despesas	1.199.926,09

Processo nº 13151.000203/2008-80
Acórdão n.º **2102-01.357**

S2-C1T2
Fl. 340

Resultado I	4.686.666,97
Arbitramento (20%)	1.177.318,61
Receita da atividade rural declarada	17.575,47
Receita da atividade rural omitida	1.159.743,14

Exercício 2007 Ano-Calendário 2006	Valores em Reais
Receita Bruta (419.716,47 + 4.385.067,30)	4.804.783,77
Despesas	371.408,00
Resultado I	4.433.375,77
Arbitramento (20%)	960.956,75
Receita da atividade rural declarada	48.308,47
Receita da atividade rural omitida	912.648,28

Ante o exposto, voto por DAR PARCIAL provimento ao recurso de ofício, para alterar o resultado da atividade rural omitida dos exercícios 2005, 2006 e 2007 para R\$ 1.386.084,11, R\$ 1.159.743,14 e R\$ 912.648,28, respectivamente.

Assinado digitalmente

Núbia Matos Moura - Relatora