



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº 13808.001708/99-84
Recurso nº 156.029 Voluntário
Matéria IRPF - Ex(s): 1996 a 1998
Acórdão nº 106-16.964
Sessão de 26 de junho de 2008
Recorrente BRAULINO BASÍLIO MAIA FILHO
Recorrida 4ª TURMA/DRJ em SÃO PAULO - SP II

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997

Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO – POSSIBILIDADE DE LAVRATURA QUANDO A INFRAÇÃO É IDENTIFICADA NA REPARTIÇÃO FISCAL – AUSÊNCIA DE NULIDADE - A legitimidade da lavratura do auto de infração, no local em que constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte, encontra-se assentada na jurisprudência do Conselho de Contribuintes, consubstanciada no enunciado da **Súmula 1ºCC nº 6**.

TERMO DE INÍCIO DA AÇÃO FISCAL ACOSTADO AOS AUTOS – AUSÊNCIA DE NULIDADE - O procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, e cientificado ao sujeito passivo (art. 7º, I, do Decreto nº 70.235/72). Nos autos, foi acostada a intimação nº 01/FM 1999.00402-1, que foi o primeiro ato de ofício da autoridade autuante, cientificada na boa e devida forma ao autuado.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997

Ementa: CUSTO DO BEM RECEBIDO EM PERMUTA – VALOR DO BEM OFERTADO NA PERMUTA CONSTANTE NA DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITO - IDENTIDADE – A permuta ou troca é o contrato pelo qual as partes se obrigam a dar uma coisa por outra que não seja dinheiro. Tudo que pode ser objeto de uma compra e venda pode ser trocado, não sendo necessário que os bens permutados sejam de igual espécie ou valor, sendo lícito, portanto, permutar um imóvel por uma coisa móvel, ou ainda um bem imóvel ou móvel por um direito. Apesar de as disposições civis referentes à compra e venda serem aplicadas à troca ou permuta (art. 533 do Código Civil), não se

9

deve esquecer que o contrato de permuta antecedeu ao da compra e venda. A interpretação tributária que restringe a permuta a troca de bens imóveis não tem base na doutrina ou na própria legislação regente do ganho de capital. Dessa forma, ao contrato de permuta, de forma geral, deve ser dado o mesmo tratamento atribuído ao de permuta de unidades imobiliárias, quando somente se pode falar em ganho de capital se houver torna. Inexistindo torna, não haverá ganho de capital, exceto se o permutante ativar em sua declaração de bens e direitos o bem recebido por um valor maior do que o dado na permuta. Assim, incabível a utilização do valor registrado na escritura de permuta como custo do bem recebido na permuta, devendo ser acatado como custo do bem recebido na permuta aquele do bem ofertado nesta avença.

IMÓVEL RURAL – ALIENAÇÃO – BENFEITORIAS – NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO CUSTO DAS BENFEITORIAS – AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO – TRIBUTAÇÃO DE TODO O PRODUTO DA ALIENAÇÃO COMO GANHO DE CAPITAL - No caso do imóvel rural com benfeitorias, considera-se como valor da alienação, para efeitos do ganho de capital, exclusivamente o valor da terra nua, desde que o dispêndio com as benfeitorias tenha sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural. Neste caso, apenas o custo de aquisição e o valor da alienação da terra nua serão utilizados para o cálculo do ganho de capital. De outro lado, o valor do custo de aquisição e o da alienação das benfeitorias devem ser tributados como despesa e receita da atividade rural, respectivamente. Deve-se evidenciar que a legislação reitora da tributação da atividade rural, como espelhado na IN SRF 125/1992, exige que as receitas, despesas e investimentos na atividade rural sejam comprovados por documentação hábil e idônea. Considerando que o recorrente não conseguiu comprovar o custo de aquisição das benfeitorias, pois, inclusive, omissa a escritura de permuta que formalizou a aquisição do imóvel rural, bem como não logrou comprovar os investimentos feitos no referido imóvel nos anos-calendário 1994 e 1995, somente restou a autoridade autuante considerar todo o valor da alienação para o cálculo do ganho de capital. Escorреito, no ponto, o procedimento da fiscalização.

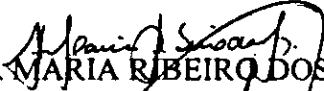
ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO – INGRESSOS COMPROVADOS POR EXTRATO BANCÁRIO E ESCRITURAÇÃO DO RECORRENTE – FONTE DE RECURSOS QUE DEVE CONSTAR NO FLUXO DE CAIXA – Comprovado que os recursos foram percebidos pelo recorrente, conforme extrato bancário e escrituração pessoal, devem-se acatar tais recursos como fonte no fluxo de caixa que apontou acréscimo patrimonial a descoberto.

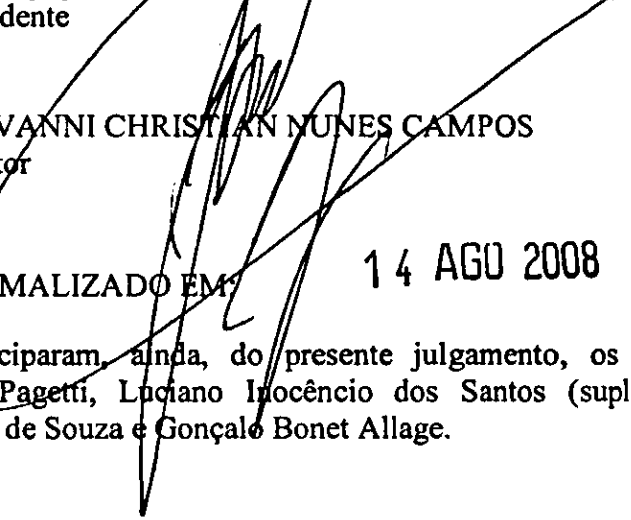
Recurso voluntário provido parcialmente.



Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **BRAULINO BASÍLIO MAIA FILHO**.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas pelo recorrente e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para cancelar o acréscimo patrimonial a descoberto e reduzir o ganho de capital para os seguintes valores: i) junho/95 – de R\$ 966.027,00 para R\$ 891.223,47; ii) junho/96 – de R\$ 1.151.922,73 para R\$ 1.062.723,56; e iii) julho/96 – de R\$ 200.517,17 para R\$ 184.989,32, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencida a Conselheira Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, que deu provimento parcial em menor extensão para somente cancelar o acréscimo patrimonial a descoberto.


ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS
Presidente


GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS
Relator

FORMALIZADO EM:

14 AGO 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Luciano Inocêncio dos Santos (suplente convocado), Janaina Mesquita Lourenço de Souza e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

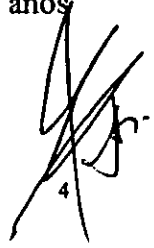
Em face do contribuinte Braulino Basílio Maia Filho, CPF - 013.162.738-49, já qualificado neste processo, foi lavrado, em 14/12/1999, Auto de Infração (fls. 187 a 194), com ciência pessoal em 14/12/1999 (fls. 194).

A autuação imputou as seguintes infrações ao contribuinte:

1. acréscimo patrimonial a descoberto no ano-calendário 1997 (as aplicações excederam as fontes de recursos em janeiro de 1997);
2. ganho de capital na alienação de bens e direitos nos meses de junho de 1995, junho de 1996 e julho de 1996.

Para compreensão da irresignação recursal em relação à infração do ganho de capital, mister explicitar o procedimento utilizado pelo contribuinte e o adotado pela fiscalização:

1. em 03 de janeiro de 1994, o contribuinte e seu cônjuge, possuidores de 28.134.690.454 ações da empresa Fazendas Reunidas T. Maia S/A, equivalente a 99,912% do capital social desta companhia, em conjunto com os restantes dos acionistas, permutaram a participação societária referida com Orlando de Almeida e cônjuge, quando receberam o lote rural denominado "Seringal Assunção – Parte A" do projeto fundiário Jaru Ouro Preto, com área total de 51.300 hectares, conforme escritura de permuta (fls. 45 a 48), em proporção;
2. o valor da participação societária acima estava ativado na declaração do contribuinte por 745.862,60 Ufir. De outra banda, na escritura de permuta antes informada, foram atribuídos aos bens permutados o valor de CR\$ 42.956.738,91, equivalente a 228.773,17 Ufir. Na escritura de permuta foi informado que o lote rural acima era composto de terra nua e benfeitorias, porém não se especificou o valor destas últimas;
3. na declaração de bens e direitos do ano-calendário 1995, o contribuinte manteve como custo do lote rural adquirido o valor da participação societária (745.862,60 Ufir ou R\$ 504.725,22);
4. em 11 de novembro de 1995, através de escritura de compra e venda, com pacto adjeto de hipoteca (fls. 49 a 63), o contribuinte e outros alienaram ao Sr. Maurício de Paula Jacinto duas glebas destacadas do lote rural acima discriminado, com área total de 25.224,53 hectares, no valor total de R\$ 2.400.000,00. Na escritura, o valor de R\$ 240.000,00 foi definido para a terra nua; o valor de R\$ 2.160.000,00, para as benfeitorias;
5. do montante acima convencionado, o recorrente recebeu R\$ 999.122,99 em junho de 1995, R\$ 1.191.386,42 em junho de 1996 e R\$ 207.385,79 em julho de 1996 (99,912% do montante avençado). **Estes valores foram ofertados à tributação como rendimentos da atividade rural nos meses do recebimento;**
6. intimado pela fiscalização, o contribuinte não logrou comprovar a realização de benfeitorias/investimento na área alienada ao Sr. Maurício de Paula Jacinto;
7. no termo de encerramento da ação fiscal, asseverou a autoridade autuante: "Em 31/agosto/99 o contribuinte atendendo as intimações 01, 02 e 03, informou que apesar de não estarem discriminados na Escritura de Permuta de 03/janeiro/1994 (referente à aquisição da área de 51.300 hectares), as benfeitorias em questão já faziam parte integrante da referida área na época da aquisição, ou seja, esclareceu que nenhuma benfeitoria foi por ele realizada no período de janeiro/94 a novembro/95, o que foi devidamente constatado por esta fiscalização ao examinar as despesas de custeio / investimento da atividade rural declaradas nos anos calendário de 1994 e 1995" (fls. 181);



8. a autoridade autuante submeteu o valor total percebido na transação, abatido do custo de aquisição, este no valor total constante na escritura de permuta, à alíquota do ganho de capital, apurando o imposto a ser lançado, pelos motivos seguintes:
 - a. não se especificou o valor das benfeitorias na aquisição do imóvel rural (escritura de permuta);
 - b. ausência de comprovação de investimentos na propriedade no período de jan/94 a nov/95;
 - c. o valor atribuído para a área rural foi declarado integralmente na declaração de bens e direitos do recorrente;
 - d. o custo das benfeitorias não foi computado como despesas da atividade rural no ano da aquisição do imóvel.
9. por fim, em 26 de maio de 1997, a área remanescente do lote rural denominado “Seringal Assunção – Parte A” do projeto fundiário Jarú Ouro Preto foi desapropriada pelo Incra, não gerando efeitos tributários.

Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 196 a 249. Segue-se um breve resumo da inconformidade apresentada:

1. nulidade do lançamento por ter sido utilizado o instrumento inadequado (auto de infração ao invés de notificação de lançamento) e por falta de termo de início da fiscalização;
2. da tributação do ganho de capital:
 - a. para “os efeitos patrimoniais e do imposto de renda, o custo do bem recebido em troca é o mesmo que tinha o outro, entregue pelo impugnante na mesma operação” (fls. 208);
 - b. é descabido o procedimento da autoridade autuante em reduzir o custo do bem permutado, pois utilizou um valor circunstancial (ou puramente accidental, sequer percebido pelo impugnante) lançado na escritura de permuta, e não é plausível imaginar que o contribuinte fosse permutar as ações da Fazendas Reunidas T. Maia S/A por um bem equivalente a terça parte do valor patrimonial das ações;
 - c. a empresa Fazendas Reunidas T. Maia S/A tinha apenas imóveis rurais como contrapartida de seu patrimônio líquido, sem outros bens ou dívidas. No fundo, a operação combatida pela fiscalização tratou-se de permuta de imóvel rural por imóvel rural;
 - d. pugnou para que fosse dado o mesmo tratamento tributário da operação em debate ao da permuta de unidades imobiliárias, na forma da Instrução Normativa nº 107, de 14 de julho de 1988,

que determina que o valor de aquisição de unidade imobiliária, para a pessoa física permutante, será o custo de aquisição do imóvel dado em permuta corrigido monetariamente;

- e. em relação ao valor da alienação, não concordou com o enquadramento de todo preço da venda como se dissesse respeito apenas à terra nua, a uma, porque havia benfeitorias nas glebas alienadas, como comprovado pelo laudo do Incra, que desapropriou a área remanescente, e pelo laudo do Engenheiro Agrônomo Hélio Paulucci, elaborado em 14 de junho de 1994, quando avaliou a totalidade do imóvel; a duas, porque o procedimento do contribuinte não vulnerou o estatuído na Lei nº 8.023/90, favorecendo, inclusive, o fisco, pois a outra forma de “proceder seria, já no ano da aquisição [1994], ter apropriado o valor das benfeitorias como despesas” (fls. 214);
- f. acaso mantido o entendimento da fiscalização, deve-se excluir o valor das benfeitorias ofertado à tributação como receita da atividade rural, pois tal valor está sendo tributado como ganho de capital, o que gerará um crédito fiscal equivalente ao imposto pago no ajuste anual dos anos-calendário 1995 e 1996.

- 3. trouxe ingressos que pretensamente infirmam a infração do acréscimo patrimonial a descoberto.

A 4ª Turma de Julgamento da DRJ-São Paulo II (SP), por unanimidade de votos, afastou as preliminares suscitadas, e, no mérito, considerou procedente em parte o lançamento, em decisão de fls. 260 a 281. A decisão foi consubstanciada no Acórdão nº 12.875, de 12 de julho de 2005, que foi assim ementado:

PRELIMINARES. NULIDADE.

Tendo o auto de infração sido lavrado por servidor competente, com estrita observância das normas reguladoras da atividade de lançamento e, existentes no instrumento os elementos necessários para que o contribuinte exerça o direito do contraditório e da ampla defesa, afastam-se as preliminares de nulidade argüidas.

BENFEITORIAS. APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL *Integram o valor da terra nua, as benfeitorias existentes no imóvel rural à época da sua aquisição, se não houve valoração destas, em separado, no instrumento aquisitivo. Conseqüentemente, na alienação do imóvel, tal valor é sujeito à tributação pelo ganho de capital.*

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO *O acréscimo patrimonial não justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis ou isentos e tributados exclusivamente na fonte, evidenciado por análise em que se cotejaram as aplicações realizadas com os recursos disponíveis no mesmo período, só é elidido mediante a apresentação de documentação hábil que não deixe margem a dúvida.*

Comprovado por meio de nota de entrada e crédito em conta bancária o recebimento de receita de Atividade Rural não incluída na análise de



evolução patrimonial, é de se retificá-la para considerar a origem de recursos.

Recibo emitido pelo próprio interessado e crédito em conta corrente que não identifique o emitente não são suficientes para comprovar o recebimento de empréstimos.

Em apertada síntese, informam-se os fundamentos da decisão da Turma de Julgamento:

1. considerando que a infração fiscal foi identificada na repartição, escoreita a imposição fiscal pelo auto de infração;
2. o procedimento fiscal foi formalizado por ato de ofício, cientificado ao contribuinte;
3. no tocante à tributação sobre ganho de capital:
 - a. do ponto de vista de cada parte permutante, a permuta envolve uma alienação e uma aquisição. Considerando que a escritura de permuta registrou o valor da operação, este deve ser considerado como custo de cada bem permutado. Se o recorrente alienou sua participação societária por preço abaixo do constante na declaração de bens e direitos, incorreu em perda patrimonial;
 - b. o pleito do recorrente no tocante à aplicação da Instrução Normativa SRF nº 107/88 não tem amparo legal. Este normativo aplicava-se apenas a permutas de unidades imobiliárias;
 - c. irrelevante o argumento de que a empresa Fazendas Reunidas T. Maia S/A tinha patrimônio condizente com o valor que seus registros expressavam, tendo como contrapartida apenas imóveis rurais, pois se deve utilizar como valor da transmissão o constante da escritura;
 - d. na escritura de aquisição do imóvel não houve a discriminação do custo da terra nua e das benfeitorias. De outra banda, não há documentação de suporte que justifique a discriminação feita na escritura de alienação do imóvel em relação ao valor da transação da terra nua e das benfeitorias [terra nua no valor de R\$ 240.000,00; benfeitorias no valor de R\$ 2.160.000,00 – fls. 60]. O laudo do Incra refere-se à área remanescente, posteriormente desapropriada. O laudo de fls. 240/242 refere-se a toda a área do imóvel, não se prestando à comprovação dos valores das benfeitorias e da terra nua objeto de alienação. Por tudo, na forma dos arts. 4º e 21 da Lei nº 8.023/90 c/c a Instrução Normativa que regia a matéria (IN SRF 125/1992), todo o rol de receitas, despesas e investimentos da atividade rural devem ser comprovados por meio de documentação hábil e idônea, o que não foi conseguido pelo impugnante no tocante às benfeitorias em discussão;

- e. o impugnante aduziu que poderia levar a colação na apuração da atividade rural, na mesma oportunidade, a receita da alienação e o custo incorrido com a benfeitoria, o que seria benéfico, inclusive, para o fisco. A autoridade julgadora rechaçou essa defesa com base no art. 4º, § 2º, da Lei nº 8.023/90, que assevera que os investimentos são considerados despesas no mês do efetivo pagamento;
- f. considerando que foi tributado como ganho de capital a alienação do imóvel (receita total menos o custo informado na declaração de permuta), mister expungir das receitas da atividade rural o valor de R\$ 999.122,99 em junho de 1995, R\$ 1.191.386,42 em junho de 1996 e R\$ 207.385,79 em julho de 1996. Dessa forma, “devem os valores do imposto devido apurados nestas ser computados para fins de cobrança do crédito tributário apurado no presente auto de infração” (fls. 279).

- 4. foram acatados parcialmente os ingressos que objetivavam infirmar a tributação do acréscimo patrimonial a descoberto.

As benfeitorias da área desapropriada pelo Incra representavam 17,61% do valor total do imóvel (fls. 239). Já as benfeitorias de toda a área do imóvel representavam 29,64% do valor total do imóvel (fls. 241). De outra banda, na escritura de alienação do bem em debate, as benfeitorias representam 90% do valor do imóvel alienado (fls. 60).

O contribuinte foi intimado da decisão *a quo* em 21/08/2006 (fls. 283v). Irresignado, interpôs recurso voluntário em 12/09/2006 (fls. 288).

No voluntário, o recorrente deduz os seguintes argumentos:

- 1. a exigência tributária foi imposta por instrumento inadequado, pois o auto de infração decorre de diligências externas da fiscalização, e, no caso em debate, tratou-se de revisão da declaração de rendimentos apresentada pelo contribuinte, atividade interna às repartições fiscais, devendo ser utilizada a notificação de lançamento. Pugna pela decretação da nulidade do lançamento guerreado;
- 2. nulidade do lançamento por ausência do termo de início de fiscalização;
- 3. da tributação do ganho de capital:
 - a. do custo do bem permutado:
 - i. repisou as argumentações da impugnação;
 - ii. “Embora seja próprio do contrato de troca que não haja referência a valor de bens, muito menos a preço, nenhuma das partes estará fazendo negócio para tomar prejuízo, recebendo bem que vale menos da terça parte do valor daquele que está transferindo” (fls. 310);

- iii. o ganho de capital se refere à operação de permuta de prédio rústico e, considerando que a autoridade autuante utilizou como custo o valor constante na escritura de permuta, pugna para que seja considerado o custo do bem permutado, este constante na declaração de bens e direitos do recorrente;

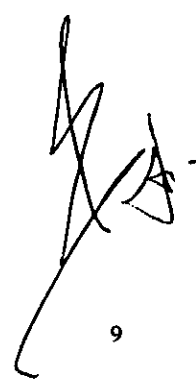
b. do custo da terra nua:

- i. repisou suas argumentações da impugnação;
- ii. a existência das benfeitorias foi comprovada em dois laudos, um deles elaborado pelo Incra;
- iii. “Para trabalhar com os próprios dados trazidos nas alegações dos ilustres agentes fiscais: se não existissem as benfeitorias no imóvel, não teria havido a realização de despesas de custeio de animais em valor tão elevado no ano de 1995, uma vez que no montante de R\$ 2.855.530,90 de despesas a parcela de R\$ 454.656,12 correspondeu a gastos com trato de gado existente, e a de R\$ 1.145.081,40 com aquisição de novas reses. Como apascentar volume tão grande de animais sem pastagens formadas em área suficiente e sem as demais benfeitorias necessárias ao manejo do gado? Houve verdadeiro desprezo às evidências do caso” (fls. 324);
- iv. o contribuinte apropriou o custo dos investimentos com benfeitorias como despesa da atividade rural nos exercícios seguintes [anos-calendário 1995 e 1996] ao do pagamento, favorecendo o fisco, pois poderia ter deduzido como despesa todo o custo no exercício de aquisição do imóvel rural [ano-calendário 1994];

4. da tributação do acréscimo patrimonial a descoberto:

- a. como fez na impugnação, lá sem sucesso, pleiteia o recorrente que dois ingressos, nos valores de R\$ 8.898,80 e R\$ 8.676,00, percebidos em 07 e 20 de janeiro de 1997, respectivamente, sejam considerados como fontes de recursos, o que seria suficiente para elidir o acréscimo patrimonial a descoberto que remanesceu na decisão recorrida.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Giovanni Christian Nunes Campos, Relator

Primeiramente, declara-se a tempestividade do apelo, já que o contribuinte foi intimado da decisão recorrida em 21/08/2006 (fls. 283v) e interpôs o recurso voluntário em 12/09/2006 (fls. 288), dentro do trintídio legal. Dessa forma, atendidos os demais requisitos legais, dele tomo conhecimento.

Resume-se a irresignação recursal:

- I. nulidade decorrente da utilização do instrumento “auto de infração” ao invés de “notificação de lançamento”;
- II. nulidade do lançamento por ausência do termo de início de fiscalização;
- III. no tocante a infração do ganho de capital:
 - a. valor do custo do bem alienado;
 - b. o montante utilizado pela fiscalização como o valor da alienação.
- IV. que seja acatado de dois ingressos de recursos no mês de janeiro de 1997, suficientes para elidir o acréscimo patrimonial mantido pela decisão recorrida.

Antes do mérito, necessário apreciar as questões preliminares postas.

Pela preliminar do **item I**, o recorrente busca infirmar o auto de infração, pois, pretensamente, houve uma mescla de procedimento próprio da notificação de lançamento e do auto de infração, mistura sequer prevista em lei.

Na verdade, a tese do recorrente é de que o procedimento fiscal se baseou em revisão interna à repartição fiscal, e, então, deveria ser formalizado por notificação de lançamento. Neste caso, a autoridade competente para o lançamento seria o chefe do órgão lançador (fls. 301).

Na forma do art. 10 do Decreto nº 70.235/72 c/c o art. 6º, I, “a”, da Lei nº 10.593/2002, o auto de infração será lavrado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no local da verificação da falta. No caso dos autos, a infração foi detectada na repartição fiscal jurisdicionante.

Encontra-se assentada na jurisprudência do Conselho de Contribuintes a legitimidade da lavratura do auto de infração, no local em que constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte. Este entendimento foi consubstanciado na **Súmula 1ºCC nº 6**.

Assim, incabível se falar em nulidade decorrente de lavratura de auto de infração na repartição fiscal, como quer o recorrente.

Superada a preliminar do item I, mister julgar a preliminar do **item II** (nulidade do lançamento por ausência do termo de início de fiscalização).

O procedimento fiscal tem início com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, e cientificado ao sujeito passivo (art. 7º, I, do Decreto nº 70.235/72).

Ora, nos autos, foi acostada a intimação nº 01/FM 1999.00402-1, que é o primeiro ato de ofício da autoridade autuante, e que foi cientificada ao recorrente (fls. 02 e 03). Assim, improcedente a afirmativa de que não houve termo de início da ação fiscal.

Superadas as preliminares, passa-se ao mérito, começando com o **item III**, especificamente no tocante à **controvérsia sobre o custo utilizado no cálculo do ganho de capital referente à alienação pelo recorrente da parcela do imóvel rural denominado Seringal Assunção-Parte "A" do Projeto Fundiário Jaru Ouro Preto**.

O recorrente permutou ações de uma empresa de sua propriedade pelo imóvel rural acima. Conforme se vê pela documentação acostada aos autos, o objeto da escritura de permuta de fls. 45 a 48, lavrada em 03 de janeiro de 1994, tendo de um lado Orlando Almeida e sua esposa, e de outro, Braulino Basilio Maia Filhos, ora recorrente, e outros, foi a permuta das ações da empresa Fazendas Reunidas T. Maia S/A, pertencente aos últimos citados, pelo imóvel rural denominado Seringal Assunção-Parte "A" do Projeto Fundiário Jaru Ouro Preto (fls. 47v), com área de 51.300 hectares, pertencente aos primeiros.

O imóvel rural em destaque foi posteriormente alienado. Nesta operação, para calcular o ganho de capital, a fiscalização considerou como custo do imóvel rural o valor constante na escritura de permuta. Inconformado, pugna o recorrente que o custo seja o das ações da empresa Fazenda Reunidas T. Maia S/A, o qual constava na declaração de bens e direitos do sujeito passivo.

De plano, rejeita-se a argumentação do recorrente de que, na prática, se tratou de uma permuta de imóveis rurais, sob fundamento de que a pessoa jurídica permutada somente teria imóveis rurais em seu patrimônio. A uma, porque não foi comprovado que a pessoa jurídica somente tinha imóveis rurais; a duas, porque a personalidade jurídica da empresa não se confunde ou se limita aos bens imóveis ativados no permanente. Como já dito, permutaram-se as ações de uma sociedade anônima por um imóvel rural.

A argumentação do recorrente acima foi lançada para robustecer a tese de que em permuta sem torna, notadamente de imóveis, não há que se falar em ganho de capital, podendo o contribuinte manter em sua declaração de bens e direitos o valor do bem recebido pelo valor do dado na permuta, como ocorreu no caso vertente. Para tanto, o recorrente resgatou o item 1.9, da Instrução Normativa SRF nº 107, de 14 de julho de 1988, que disciplinava a apuração de resultados, assim como a determinação dos valores de baixa e de aquisição de bens, nas operações de permuta de unidades imobiliárias, realizadas entre pessoas jurídicas ou entre pessoas jurídicas e pessoas físicas, que tinha a redação assim vazada:

Para os efeitos desta Instrução Normativa, o valor de aquisição de unidade imobiliária, para a pessoa física permutante, será o custo de aquisição do imóvel dado em permuta corrigido monetariamente segundo a variação do valor da Obrigação do Tesouro Nacional – OTN, até o mês da operação. (grifei)

Como acima se vê, a disciplina da Instrução Normativa nº 107/88 versa sobre operações entre pessoas jurídicas ou entre pessoas jurídicas e pessoas físicas, referentes à permuta de unidades imobiliárias. No caso vertente, tratou-se de permuta de ações por um imóvel rural, o que, em princípio, distancia a norma acima posta do caso em debate.

Para deslindar a controvérsia, traz-se à colação a legislação de regência do ganho de capital para a questão em discussão, na época da aquisição e alienação (anos-calendário 1994 e 1995). Primeiro, os arts. 799, 801 e 803 do RIR/94, *verbis*:

Art. 799. Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins (Lei nº 7.713/88, art. 3º, § 3º).

Parágrafo único. A tributação independe da localização dos bens ou direitos, devendo, quando situados no exterior, ser observada a existência de acordos ou tratados celebrados entre o Brasil e o país em que se situam.

(...)

Art. 801. Na determinação do ganho de capital serão excluídos (Leis nºs 7.713/88, art. 22, 8.134/90, art. 30, 8.218/91, art. 21, e 8.383/91, art. 3º, II):

I a III - omissis;

IV - a permuta exclusivamente de unidades imobiliárias, objeto de escritura pública, sem recebimento de parcela complementar em dinheiro, denominada torna, exceto no caso de imóvel rural com benfeitorias.

§ 1º a § 3º omissis.

§ 4º No caso de permuta com recebimento de parcela complementar em dinheiro, denominada torna, deverá ser apurado o ganho de capital apenas em relação à torna.

Art. 802. Considera-se valor de alienação (Lei nº 7.713/88, art. 19 e parágrafo único):

I a II - omissis.

§ 1º omissis.

§ 2º Na alienação de imóvel rural com benfeitorias, será considerado apenas o valor correspondente à terra nua.

§ 3º Na permuta com recebimento de torna em dinheiro será considerado valor de alienação somente o da torna recebida ou a receber.

§ 4º a §. 6º - omissis. (grifei)



Confrontando a redação do art. 801, IV, do RIR94 com a legislação informada na cabeça deste dispositivo, verifica-se que a redação deste inciso não consta em qualquer das leis informadas. Percebe-se, então, que se trata de uma interpretação da legislação reitora do ganho de capital, definindo que, em caso de permuta de unidades imobiliárias, somente cabe ganho de capital em caso de torna, e sobre a torna. A exceção no tocante à permuta de imóveis rurais tem a ver com a situação especial decorrente do tratamento dado à terra nua e às benfeitorias.

A redação dos arts. 801, IV e § 4º, 802, § 2º e 3º, do RIR94 foi mantida nos arts. 121, II e § 2º, 123, § 2º e 3º, do Decreto nº 3.000/99, respectivamente, sem qualquer alteração. Interessante ressaltar que o art. 128, § 4º, do Decreto nº 3.000/99 **afiança que nas operações de permuta com ou sem pagamento de torna, considera-se custo de aquisição o valor do bem dado em permuta acrescido da torna paga, se for o caso.**

Os Regulamentos do Imposto de Renda de 1994 e 1999, com alicerce remoto na IN SRF nº 107/88, restringem o instituto da permuta a troca de unidades imobiliárias. Nessa linha, compulsando o “perguntas e respostas” do Imposto de Renda do Exercício 2008 disponibilizado no sítio da internet da Secretaria da Receita Federal, na pergunta 559, registra-se que não se considera permuta a operação que envolva qualquer outro bem ou direito, que não seja bem imóvel.

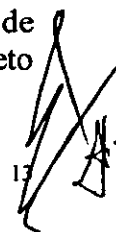
Ora, a permuta ou troca é o contrato pelo qual as partes se obrigam a dar uma coisa por outra que não seja dinheiro. Tudo que pode ser objeto de uma compra e venda pode ser trocado, não sendo necessário que os bens permutados sejam de igual espécie ou valor, sendo lícito, portanto, permutar um imóvel por uma coisa móvel, ou ainda um bem imóvel ou móvel por um direito. Apesar de as disposições civis referentes à compra e venda serem aplicadas à troca ou permuta (art. 533 do Código Civil), não se deve esquecer que o contrato de permuta antecedeu ao da compra e venda. Assim, a interpretação tributária que restringe a permuta a troca de bens imóveis não tem base na doutrina ou na própria legislação regente do ganho de capital.

Esta questão foi abordada na peça recursal. O recorrente busca estender o tratamento tributário da permuta de unidades imobiliárias à permuta de qualquer bem, o que infirmaria o custo de aquisição utilizado pela fiscalização, quando do cálculo do ganho de capital decorrente da alienação do imóvel rural denominado Seringal Assunção-Parte “A” do Projeto Fundiário Jaru Ouro Preto, extraído da escritura de permuta, pois entende que, no contrato de permuta, trocam-se bens, devendo ser mantida a situação patrimonial dos contratantes, não podendo tal contrato ser confundido com duas operações de compra e venda.

Tudo o dito acima consolida o entendimento de que, presente um contrato de permuta, como o de fls. 45 a 48, deve ser dado o mesmo tratamento referente ao ganho de capital que seria dado a um contrato de permuta de unidades imobiliárias. Isso implica que somente pode se falar em ganho de capital se houver torna. Inexistindo torna, não haveria ganho de capital, exceto se o permutante ativar em sua declaração de bens e direitos o bem recebido por um valor maior do que o dado na permuta. Dessa forma, incabível a utilização do valor registrado na escritura de permuta como custo do bem recebido na permuta.

Assim, deve-se deferir o pleito do recorrente em manter em sua declaração de bens e direitos o valor do imóvel rural denominado Seringal Assunção-Parte “A” do Projeto

13



Fundiário Jaru Ouro Preto pelo mesmo valor das ações permutadas da empresa Fazendas Reunidas T. Maia S/A, de forma similar ao estatuido no art. 128, § 4º, do Decreto nº 3.000/99.

Superada a questão do custo da aquisição no tocante à infração do ganho de capital, ainda no item III, **passa-se a apreciar a irresignação no tocante ao valor da alienação de parte do imóvel rural acima destacado.**

Para tentar aclarar a controvérsia, traz-se à colação a Lei nº 8.023/90:

Art. 4º Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas pagas no ano-base.

§ 1º omissis.

§ 2º Os investimentos são considerados despesas no mês do efetivo pagamento.

§ 3º Na alienação de bens utilizados na produção, o valor da terra nua não constitui receita da atividade agrícola e será tributado de acordo com o disposto no art. 3º, combinado com os arts. 18 e 22 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. [os artigos citados referem-se à tributação do ganho de capital]

Art. 21. O Poder Executivo expedirá os atos que se fizerem necessários à execução do disposto nesta lei. (grifei)

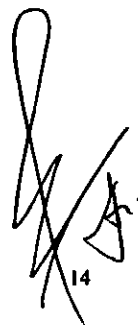
Observe-se que o art. 4º, § 3º, da Lei nº 8.023/90 apenas submete à tributação do ganho de capital o valor da terra nua. Entretanto, com base no art. 21 da referida Lei, o Poder Executivo editou os diversos atos necessários à execução da Lei. Assim, foi editada pelo então Departamento da Receita Federal a IN nº 138 de 28 de dezembro de 1990, que foi sucedida pela IN SRF nº 125, de 26 de novembro de 1992, aplicável ao caso em exame, da qual transcrevem-se os artigos que importam para o exame proposto:

IN SRF 125/1992

Art. 4º A receita bruta da atividade rural, decorrente da comercialização dos produtos, deverá ser sempre comprovada por documentos usualmente utilizados nessa atividade, tais como, nota fiscal do produtor, nota fiscal de entrada, nota promissória rural vinculada a nota fiscal do produtor e demais documentos reconhecidos pelas fiscalizações estaduais.

Parágrafo único - Quando a receita bruta da atividade rural for decorrente da alienação de bens utilizados na exploração da atividade rural, a comprovação poderá ser feita por documentação hábil e idônea, onde necessariamente conste o nome, CPF ou CGC e endereço do adquirente, bem como o valor da operação em moeda corrente nacional.

Art. 5º As despesas de custeio e os investimentos serão comprovados através de documentos idôneos, tais como nota fiscal, fatura, recibo, contrato de prestação de serviços, laudo de vistoria de órgão financiador e folha de pagamento de empregados, de modo que possa ser identificada a destinação dos recursos.



Art. 7º Não constitui investimento o custo de aquisição da terra nua, que deverá ser destacado dos demais investimentos nela incorporados e utilizados no desempenho da atividade rural.

Parágrafo único - Considera-se terra nua o imóvel rural despojado das construções, instalações e melhoramentos, das culturas permanentes, das árvores de florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas.

Art. 8º Na alienação de bens utilizados na produção e caso não esteja discriminado no documento de aquisição, o valor de venda da terra nua não constitui receita da atividade agrícola, devendo o resultado positivo apurado ser tributado como ganho de capital nos termos do art. 3º da Lei nº 7.713/88.

Parágrafo único - Para fins de apuração do ganho de capital, a terra nua corresponde ao valor venal do imóvel rural, excluídos os valores das construções, instalações e melhoramentos, o das culturas permanentes, o das árvores de florestas plantadas e o das pastagens cultivadas ou melhoradas, que constituem receita da atividade rural no mês da alienação. (grifei)

Posteriormente, veio a Instrução Normativa SRF nº 31, de 22 de maio de 1996, que consolidou as normas sobre a apuração dos ganhos de capital na alienação de bens ou direitos por pessoas físicas, e asseverou em seu art. 17, parágrafo único, *verbis*:

Art. 17. No caso de imóvel rural será considerado custo de aquisição o valor relativo à terra nua, observado o disposto nos arts. 9º a 11.

Parágrafo único. Considera-se terra nua o imóvel rural despojado das construções, instalações e melhoramentos, das culturas permanentes, das árvores de florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas, que se classificam como investimentos (benfeitorias) e que tiverem sido deduzidos como despesa de custeio na apuração da determinação da base de cálculo do imposto da atividade rural. (grifei)

A Instrução Normativa SRF nº 31/1996, acima, excluiu os dispêndios com benfeitorias que tiverem sido deduzidas como despesa de custeio na apuração da atividade rural do valor de aquisição da terra nua.

Por tudo, no caso do imóvel rural com benfeitorias, considera-se como valor da alienação exclusivamente à terra nua, quando o dispêndio com as benfeitorias houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural. Neste caso, apenas o custo de aquisição e o valor da alienação da terra nua serão utilizados para o cálculo do ganho de capital. De outro lado, o valor do custo de aquisição e o da alienação das benfeitorias devem ser tributados como despesa e receita da atividade rural, respectivamente.

Entretanto, caso o dispêndio com as benfeitorias não tenha integrado o custo ou despesa da atividade rural, tais dispêndios integrarão o custo do bem para efeito do ganho de capital. Neste caso, o valor da alienação das benfeitorias integrará o valor total de alienação do imóvel (terra nua mais benfeitorias).

No caso aqui em discussão, o recorrente manteve o valor de aquisição do imóvel rural pelo mesmo valor declarado das ações da empresa Fazenda Reunidas T. Maia S/A (745.862,60 Ufir – fls. 15v) em sua declaração de bens e direitos, o que não havia sido aceito pela fiscalização, porém deferido no subitem precedente deste voto. Pela análise da escritura de permuta, verifica-se que não houve segregação da parcela referente ao custo da terra nua e das benfeitorias do imóvel rural denominado Seringal Assunção-Parte “A” do Projeto Fundiário Jaru Ouro Preto (área total de 51.300 hectares). Na declaração de bens e direitos do recorrente, o imóvel rural foi lançado pelo custo total, sem discriminação do valor da terra nua e das benfeitorias.

Pela escritura de compra e venda de fls. 49 a 63, o recorrente e outros alienaram duas glebas do imóvel rural acima, perfazendo 25.224,5336 hectares, no valor total de R\$ 2.400.000,00, recebidos em junho/95, junho/96 e julho/96. Na escritura, o valor de R\$ 240.000,00 constou como correspondente à terra nua e R\$ 2.160.000,00, às benfeitorias.

O recorrente, beneficiário de 99,912% do valor acima, ofereceu todo o valor percebido na alienação como receita da atividade rural, em cada mês do recebimento das parcelas, nada tributando como ganho de capital, pois, pretensamente, a área alienada teria um custo da terra nua de R\$ 248.176,62 (fls. 20), superior ao valor da alienação da terra nua (R\$ 240.000,00).

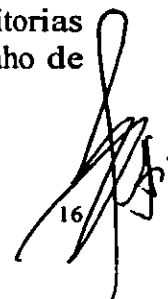
A autoridade autuante discordou do procedimento do fiscalizado, pois entendeu que, como não havia discriminação ou comprovação do custo de aquisição das benfeitorias da parte do imóvel alienado, todo o montante percebido deveria ser considerado como valor da alienação do bem para efeitos do ganho de capital. Por óbvio, dever-se-ia considerar como custo o valor total da aquisição. Dessa forma, na prática, tudo deveria ser considerado como correspondente à terra nua (como custo, o valor constante na escritura de permuta; como valor da alienação; o constante na escritura de compra e venda).

Aqui, sintetiza-se a motivação do procedimento da autoridade autuante:

- não se especificou o valor das benfeitorias na aquisição do imóvel rural (escritura de permuta);
- ausência de comprovação de investimentos na propriedade no período de jan/94 a nov/95 (vide relatório fiscal no final das fls. 181);
- o valor atribuído para a área rural foi declarado integralmente na declaração de bens e direitos do recorrente, sem discriminação da terra nua e das benfeitorias (fls. 15v);
- o custo das benfeitorias não foi computado como despesas da atividade rural no ano da aquisição do imóvel.

A controvérsia capital neste ponto é a definição do custo das benfeitorias que, no entendimento da autoridade autuante, não restou comprovado. Caso comprovado o custo das benfeitorias, poder-se-ia tributar o custo e o valor da alienação das benfeitorias como resultado da atividade rural, e o custo e o valor de alienação da terra nua pelo ganho de capital.

16



Para comprovar o custo de aquisição das benfeitorias, o recorrente valeu-se da escritura de compra e venda, com pacto adjeto de hipoteca, que alienou a parcela do imóvel rural geradora da infração do ganho de capital (fls. 60), quando atribuiu 10% do valor da alienação à terra nua e 90% às benfeitorias; juntou laudo técnico do Incra que vistoriou e avaliou a área remanescente do imóvel, posteriormente desapropriada (fls. 21 a 37); e laudo técnico particular que avaliou a totalidade do imóvel rural, posteriormente alienado e desapropriado (fls. 240 a 242).

A decisão recorrida não aceitou a discriminação do valor da terra nua e das benfeitorias constante da escritura de compra e venda, pois não foi juntada qualquer documentação de suporte para comprovar tais valores, além do instrumento de alienação. Não acatou o custo das benfeitorias constantes dos laudos, pois o do Incra refere-se à área remanescente do imóvel, e o laudo privado, a totalidade do imóvel. Assim, não há um laudo específico da área alienada em debate.

Chama a atenção que no laudo do Incra, referente à área que remanesceu após a alienação em discussão, o valor das benfeitorias representa 17,61% do valor total do imóvel (fls. 239). No laudo privado, na mesma linha, as benfeitorias representam 29,64% do valor total do imóvel (fls. 241). De outra banda, na escritura de compra e venda da parcela do imóvel que gerou a infração do ganho de capital, o recorrente quer que as benfeitorias representem 90% do valor da alienação. Essa discrepância, por si só, fragiliza a pretensão do recorrente.

Deve-se evidenciar que a legislação reitora da tributação da atividade rural, como espelhado na IN SRF 125/1992, exige que as receitas, despesas e investimentos na atividade rural sejam comprovados por documentação hábil e idônea.

Não resta dúvida que o recorrente não conseguiu comprovar o custo de aquisição das benfeitorias, pois, inclusive, omissa a escritura de permuta que formalizou a aquisição do imóvel rural, bem como não logrou comprovar os investimentos feitos no referido imóvel nos anos-calendário 1994 e 1995.

Ora, não comprovados os dispêndios referentes aos investimentos/benfeitorias, somente restou a autoridade autuante considerar todo o valor da alienação para o ganho de capital. Equivocou-se, apenas, em utilizar como custo o valor constante na escritura de permuta.

Dessa forma, não comprovados os dispêndios com as benfeitorias, agiu de forma correta a autoridade autuante, não merecendo, neste ponto, reparos a autuação e a decisão recorrida. Ainda, deve-se lembrar que a decisão recorrida excluiu do resultado da atividade rural o valor recebido pelo recorrente na alienação do imóvel rural, gerando um crédito fiscal a favor do contribuinte.

Para finalizar, objetivando facilitar a execução deste acórdão, mister discriminar o valor do ganho de capital que permanecerá após a presente decisão:

Valor da alienação (parcela do recorrente)	R\$ 2.397.895,20
Custo de aquisição total do bem que teve parte alienada	745.862,60 Ufir

Custo de aquisição da parte alienada (49,17% da área total de 51.300 ha, que representou 25.224,53 ha).	$745.862,60 \text{ Ufir} \times 0,4917 = 366.745,29 \text{ Ufir}$
Custo corrigido da área alienada para a data da alienação (Ufir de junho/1995 – R\$ 0,7061)	R\$ 258.958,85
Ganho de capital de junho/95 = parcela recebida no mês – (percentual do valor recebido em relação ao valor total da alienação x custo corrigido)	$999.122,99 - (0,4167 \times 258.958,85) = \text{R\$ } 891.223,47$
Ganho de capital de junho/96 = parcela recebida – (percentual do valor recebido em relação ao valor total x custo corrigido)	$1.191.386,42 - (0,4968 \times 258.958,85) = \text{R\$ } 1.062.723,56$
Ganho de capital de julho/96 = parcela recebida – (percentual do valor recebido em relação ao valor total x custo corrigido)	$207.385,79 - (0,0865 \times 258.958,85) = \text{R\$ } 184.989,32$

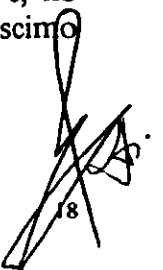
Superado o item III, passa-se ao item IV (pleiteia o recorrente que dois ingressos, nos valores de R\$ 8.898,80 e R\$ 8.676,00, percebidos em 07 e 20 de janeiro de 1997).

Para comprovar a entrada dos ingressos, além dos documentos juntados na impugnação (cópias de recibos e dos depósitos bancários), o recorrente trouxe o extrato de sua conta-corrente (fls. 337 e 388) e os livros de escrituração do período do recorrente mutuante (fls. 339 a 341) e do mutuário (fls. 342 a 344). Ressalte-se que os ingressos foram escriturados em tais livros.

O conjunto probatório fornece plausível prova de que os ingressos efetivamente foram percebidos. Além da escrituração, ora juntada, dos recibos, o extrato bancário comprova que os depósitos em dinheiro foram creditados na conta corrente do recorrente. Comprovada a entrada dos ingressos na conta-corrente do autuado, deve-se considerá-los como fontes de recursos. Assim, os ingressos acima devem fazer parte do rol dos recursos constante no demonstrativo de análise patrimonial de fls. 175.

Dessa forma, considerando que a decisão recorrida manteve, em janeiro de 1997, um valor de acréscimo patrimonial a descoberto no montante de R\$ 12.302,06 (havia acatado uma fonte de recursos de R\$ 120.881,62 – fls. 280), as fontes acima deferidas são suficientes para elidir o acréscimo patrimonial a descoberto imputado na presente autuação fiscal.

Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares aventadas, e, no mérito, DAR PARCIAL provimento ao recurso para cancelar a infração do acréscimo patrimonial a descoberto e alterar a infração do ganho de capital da forma que segue:



- junho/95 – de R\$ 966.027,00 para R\$ 891.223,47;
- junho/96 – de R\$ 1.151.922,73 para R\$ 1.062.723,56;
- julho/96 – de R\$ 200.517,17 para R\$ 184.989,32.

Sala das Sessões, em 26 de junho de 2008.

Giovanni Christian Nunes Campos

