



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

Processo nº 15868.720213/2013-51
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-005.365 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de junho de 2016
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente DULCE DUARTE LEITE BOTTIZINI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2010

RENDIMENTOS DE PARCERIA RURAL. DESCLASSIFICAÇÃO. ARRENDAMENTO.

Restando comprovado ter o contribuinte estabelecido relação jurídica não de parceria, mas sim de arrendamento, os rendimentos da atividade rural como tal devem ser tributados.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. BENFEITORIAS.

Para imóveis rurais adquiridos antes do advento da Lei nº 9.393/96, o ganho de capital é calculado tendo em vista a diferença entre o valor da alienação e o custo de aquisição declarado, devendo ser neste consideradas as benfeitorias se comprovada a sua existência.

ALIENAÇÃO DE USUFRUTO INSTITUÍDO. GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Na alienação de usufruto instituído em favor de terceiro, o custo de aquisição para fins de apuração de ganho de capital será estabelecido nos termos do inciso V do art. 129 do RIR/99, quando ausente preço atribuído na escritura ou na declaração de ajuste para o direito real sobre coisa alheia

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Acompanharam pelas conclusões os conselheiros Ronaldo de Lima Macedo, Marcelo Oliveira e João Victor Ribeiro Aldinucci.

Ronaldo de Lima Macedo - Presidente

Ronnie Soares Anderson - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ronaldo de Lima Macedo, Kleber Ferreira de Araújo, Lourenço Ferreira do Prado, Ronnie Soares Anderson, Marcelo Malagoli da Silva, Marcelo Oliveira, Natanael Vieira dos Santos e João Victor Ribeiro Aldinucci.

Relatório

Examina-se recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ) – DRJ/RJ1, que julgou procedente Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 422.134,45, relativo ao ano-calendário 2009 (fls. 95/133), face à apuração das infrações de rendimentos recebidos de pessoa jurídica classificados indevidamente na DIRPF e de ganhos de capital na alienação de bens e direitos.

A decisão recorrida bem descreveu os termos do lançamento e da impugnação em seu relatório, o qual se reproduz, no essencial:

Conforme Termo de Constatação de Infração Fiscal (fls. 95/116), o sujeito passivo (outorgante) celebrou contratos de parceria rural com a empresa Florágua Agroflorestal Ltda (outorgada) com objetivo de implantação de maciço florestal de eucalipto destinada à produção de celulose nos imóveis rurais Fazenda São João e Fazenda Santa Terezinha.

A autoridade fiscal ressalta, entretanto, que a qualificação de parceria agrícola não prospera, pois constam nos contratos de parceria rural cláusulas contrárias aos princípios estabelecidos na Lei nº 5.404/1964 e no Decreto nº 59.566/1966.

Da análise dos referidos contratos de parceria rural, a autoridade fiscal observou características de arrendamento rural, tais como: (1) é exclusividade da outorgada a implantação e manutenção do maciço florestal, sob sua inteira responsabilidade as decisões e ônus, o proprietário não participa de nenhum custo, critério e decisão, portanto, não participa dos riscos; (2) não haverá partilha dos produtos, pelo uso da terra a outorgada pagará em dinheiro; (3) a proprietária não participa de todos os benefícios advindos da atividade, ficam excluídos de todos os eventuais créditos ambientais, ou seja, a proprietária não participa dos lucros; (4) a proprietária não ressarcirá a outorgada pelas benfeitorias feitas no imóvel rural, o que demonstra que a outorgada explora o imóvel da forma que lhe convém e por isso assume todos os custos; (5) a outorgante concorre apenas com a terra nua e não participa dos custos com fertilizantes e inseticidas, a sua participação de 15% da produção total da madeira é superior à porcentagem estabelecida no inciso I, do art. 35 do Decreto nº 59.566/1966.

Além disso, as partes do contrato de parceria, celebraram entre si, para cada imóvel explorado, contratos de compra e venda para entrega futura dos produtos florestais decorrentes da exploração de eucalipto. Os valores das parcelas recebidas decorrentes desses contratos foram declarados como receita da atividade rural.

Da análise dos instrumentos particular de contrato de compra e venda para entrega futura de produtos florestais, a autoridade fiscal constatou que ele altera e torna sem efeito cláusulas do contrato de parceria rural extrativa, como a cláusula que trata da participação dos parceiros na produção total da madeira que é anulada, passando a valer o pagamento em dinheiro pelo uso da terra sem qualquer ajuste de produção, o que demonstra que não há venda de produção e sim a exploração direta da implantação do maciço florestal e consequente pagamento pelo arrendamento da terra, nos termos do artigo 7º, §§ 1º e 2º do Decreto nº 59.566/66.

Conclui a autoridade fiscal que o contrato de compra e venda para entrega futura e o contrato de parceria estão entrelaçados e, independentemente da denominação que se dá aos contratos, o que realmente importa para fins de aplicação da legislação tributária é a sua efetiva natureza. Assim, caracterizado o recebimento pelo proprietário de uma renda prefixada pelo uso temporário de sua propriedade, sem sua participação nos riscos da exploração que dela se fizer, resta configurada a renda de aluguel e a consequente tributabilidade dessa renda.

Dessa forma, como o sujeito passivo tributou a importância de R\$ 64.314,10 como resultado da atividade rural, correspondente a 20% dos rendimentos recebidos (R\$ 321.570,53), a diferença de R\$ 257.256,43 foi lançada de ofício como rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica a título de aluguel.

No que tange à outra infração apurada, a autoridade fiscal informa que o sujeito passivo transferiu para integralização de capital a sua participação como proprietário no imóvel rural Fazenda Santa Terezinha e o direito do usufruto sobre 50% do imóvel rural Fazenda São João foram por valores maiores que os informados na sua Declaração de Ajuste Anual.

(...)

A autoridade fiscal observou ainda que o legislador, ao definir o fato gerador do imposto quando da integralização de capital social com bens e direitos por valor superior ao constante de sua declaração de bens, não faz distinção entre os diversos tipos de bens (móveis, imóveis, divisíveis, indivisíveis, etc...) e direitos, muito menos separa, para efeito de apuração do ganho de capital, imóvel rural e não rural, valor da terra nua (VTN) e benfeitorias, não cabendo ao aplicador da lei fazer essa distinção.

(...)

Cientificada em 09/10/2013 (fl.121), a contribuinte, por intermédio de seu procurador, apresentou a impugnação ao lançamento (fls. 146/178), com as seguintes argumentações, reproduzidas em síntese:

Alega que o fato de a participação da impugnante haver sido fixada em 15% da produção, em madeira, e ela ter que entregar sua parte à parceira outorgada, ao preço da época, significa assumir o risco da variação do preço e, isso basta, isoladamente, para configurar o contrato de parceria, defendendo a tese de que a autoridade lançadora não estava familiarizada com as peculiaridades dos contratos agrários, sendo novel nesse assunto, sustenta que são manifestamente improcedentes os motivos alegados para sua equivocada presunção de que o contrato caracteriza arrendamento disfarçado de parceria agrícola.

Afirma que no contrato de parceria rural o parceiro outorgado recebe a posse do imóvel e a incumbência de arcar com a execução, às suas expensas, do empreendimento objeto da parceria. É ele quem tem a administração da atividade exercida e é óbvio que entre as contribuições do parceiro outorgante poderá estar o da participação na administração e nos gastos, mas isso é exceção e deverá estar previsto no contrato, e enseja o aumento da sua participação na partilha do produto da parceria.

Acusa a autoridade fiscal de ter incorrido em paralogismo ao involuntariamente misturar os efeitos dos dois contratos, o de direito agrário, que é a parceria, e o de direito civil, que é o de venda da parte da madeira que caberá à parceira outorgante na partilha.

Argumenta que a parceira outorgada firma os contratos de parceria com o propósito de ficar com toda a produção, inclusive com a parte que caberá aos donos

da terra, pois evidentemente não irá aceitar que a madeira por ela produzida seja, ainda que em parte, alienada a concorrentes.

Admite que os parceiros poderiam ter avençado adiantamentos por conta da participação que caberá à parceira outorgante na partilha da madeira a ser colhida, como permitem os §§ 2º e 3º do artigo 96 do Estatuto da Terra, mas argumenta que não quiseram usar dessa faculdade, preferindo firmar contrato de venda em que a parceira outorgante vende à parte outorgada a parte da produção que lhe tocará na partilha, o que é comuníssimo nessa atividade.

Sustenta que o contrato de venda para entrega futura e os adiantamentos efetuados por conta dele não podem ter as conseqüências imaginadas pela autoridade fiscal que tem o dever de observar os efeitos necessariamente emanados de cada instituto legal considerado na aplicação da legislação tributária, por força do artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Defende que os contratos de parceria e as cláusulas questionadas pelo auditor fiscal são praxe nos negócios de reflorestamento e querer censurar esse uso será interferir numa multiplicidade de contratos firmados em relação a empreendimentos florestais desenvolvidos em todo o país e, se tal prática fiscal for generalizada, desorganizará esse segmento da economia.

Ademais, a presunção fiscal implicaria admitir que os instrumentos de contrato de parceria dissimulam o verdadeiro ajuste, que seria o de arrendamento, e, portanto, configuram falsidade ideológica, um ilícito penal, e conseqüentemente a multa não poderia ser de 75%. Como não foi aplicada a multa agravada, a autoridade mesma está negando a prática e tem-se que admitir que o contrato é o que é, de parceria agrícola.

Quanto ao fato que a parceira outorgante receberá sua parte em dinheiro e não em madeira, reitera o argumento de que a parceira outorgante se vale do contrato de compra e venda para entrega futura a fim de evitar que a parceira outorgante vendesse sua parte à empresa concorrente. Afirma que a produção é colhida, repartida entre os parceiros nas proporções ajustadas, podendo ocorrer então um encontro de contas em razão da venda antecipada.

Considera desprovida de qualquer fundamento a assertiva da autoridade fiscal no sentido de desqualificar o contrato de parceria pelo fato de terem sido excluídos da parceria todos os eventuais créditos ambientais decorrentes da atividade de reflorestamento visto que sobre essa questão as partes tem liberdade de convencionar o que bem entenderem.to

Discorda que a dispensa de ressarcimento dos gastos com benfeitorias possa reforçar a presunção da autoridade fiscal sobre arrendamento uma vez que a dispensa do ressarcimento opera da mesma forma tanto para o contrato de parceria como para o de arrendamento. Além disso, as benfeitorias que aproveitam ao cultivo de floresta podem não valer nada para outra atividade a ser exercida onde fora formada floresta, sendo até mais vantajoso para o dono da terra que o arrendatário ou parceiro as retire ao final do contrato.

No que diz respeito ao percentual de participação da parceira outorgada, alega que o que foi estabelecido observou a praxe nos negócios da espécie firmados na região, além do que mais uma vez essa questão diz respeito às partes contratantes e não ao Fisco.

Sustenta que a participação de 10% fixada para o dono da terra pelo Decreto nº 59.566/1966 estava em completo descompasso com a realidade quando da assinatura dos contratos, tanto é que a Lei nº 11.443/2007 dobrou esse percentual. Entende que essa nova disposição tem natureza interpretativa e opera seus efeitos retroativamente.

Também considera inadmissível que a previsão de penalidade pecuniária e juros em caso de descumprimento da obrigação contratual de venda pela impugnante possa anular os riscos da atividade em parceria. Afirmar que a autoridade fiscal embaralhou as disposições do contrato civil com as do contrato agrário para desqualificar indevidamente a parceria rural.

Diz não ver qualquer relevância na data da venda da parte da impugnante na produção como elemento para caracterização ou não de parceria.

Quanto à cláusula quarta do contrato de compra e venda tornar sem efeito o disposto na cláusula quinta do contrato de parceria como apontou a autoridade fiscal, argumenta que a exclusão de eventuais ajustes na produção somente ocorrerá se a parceira outorgada cumprir sua obrigação assumida no contrato de compra, caso contrário, o contrato de parceria operará seus efeitos.

Defende que a parceira outorgante utilizou-se de sua liberdade de contratar, que é ampla, limitada somente naquilo que possa ferir a função social, e não existe outra maneira de, na partilha da produção, medir a parte destinada à parceira outorgante se não for em expressão monetária.

Relativamente à tributação a título de ganho de capital entende inaplicáveis os critérios jurídicos adotados, o que invalidou de forma irremediável o ato constitutivo do crédito tributário.

Diz que da venda de imóvel rural resulta obrigação de pagar imposto de renda relativamente ao ganho de capital calculado sobre eventual ganho relativo à parte do preço de venda que diz respeito à terra nua, e ainda imposto incidente sobre os rendimentos calculados sobre a parte do preço correspondente às benfeitorias, uma vez que no caso de alienação dos imóveis rurais o solo (terra nua) passou a ter tratamento diverso do previsto para a parte que constitui imóvel por acessão, que são as benfeitorias.

Entretanto, a autoridade fiscal incluiu indevidamente no valor que considerou como receita para efeito de cálculo do ganho de capital parcela que seria de rendimento da atividade rural, pois se referem às benfeitorias. Defende que a receita a ser considerada na alienação de imóvel rural para efeito de ganho de capital corresponde ao valor da terra nua declarado no DIAT.

Aponta ainda incorreções no tratamento fiscal sobre usufruto.

Afirma que incorporar ao capital de sociedade é alienar, e o usufruto é inalienável, nos termos do artigo 1393 do Código Civil. Portanto, a impugnante não incorporou ao capital de qualquer sociedade o seu direito de usufruto sobre imóveis rurais.

Aduz que o usufruto diz respeito exclusivamente à posse do imóvel rural, ou seja, o direito do usufrutuário de usar e fruir a parte das benfeitorias, que quando da venda do imóvel gerará receita de atividade rural. A receita que disser respeito à terra nua pertencerá ao nu-proprietário.

Sendo assim, tendo a autoridade fiscal entendido que a impugnante incorporou ao capital das sociedades seus direitos de usufruto sobre imóveis rurais, o

correspondente valor teria que ter sido admitido como receita da atividade rural e não como ganho de capital. Trata-se de erro de direito insanável.

Alega ainda que a autoridade fiscal também errou ao considerar que o usufruto foi adquirido a custo zero.

Reclama ainda que o procedimento da autoridade fiscal redundou em outro prejuízo para o contribuinte visto que não foram consideradas parcelas do valor das incorporações de imóveis ao patrimônio social, referentes à terra nua, superiores ao valor da terra nua declarado nos DIATs.

Mantida a exigência no julgamento de primeiro grau (fls. 186/199), a contribuinte interpôs recurso voluntário em 24/6/2014, repisando as razões da impugnação (fls. 203/213).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

No tocante à infração de classificação indevida de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, ela decorreu da constatação de que a contribuinte, apesar de haver formalmente firmado contratos de parceria agrícola, na verdade acordara contratos de arrendamento agrícola.

Merece ser explicado, inicialmente, que os rendimentos auferidos em virtude de arrendamento são tributáveis, para o produtor, como resultado da atividade rural, a qual é apurada mediante escrituração do livro Caixa, podendo ser deduzidas as despesas e investimentos incorridos na atividade, a teor do art. 18 da Lei nº 9.250/95. Na ausência de livro Caixa, a base de cálculo do imposto recai sobre 20% da receita bruta.

Já o arrendador submete os valores decorrentes do arrendamento ao regime geral estabelecido no art. 21 da Lei nº 4.506/64, ou seja, são eles classificados como rendimento de aluguéis, estando sujeitos à tributação na Declaração de Ajuste Anual da pessoa física sem o abatimento de despesas e benfeitorias, tratamento mais gravoso, à evidência, do que o conferido aos recebimentos advindos da relação de parceria.

Por seu turno, a distinção entre arrendamento e parceria é obtida a partir da interpretação dos arts. 95 e 96 da Lei nº 4.504/1964 (Estatuto da Terra), e dos arts. 1º a 4º do Decreto nº 59.566/1966 (Regulamento do Estatuto da Terra).

Segundo essas disposições normativas, no arrendamento há ausência de riscos de caso fortuito ou força maior, bem como recebimento de certa retribuição fixa, enquanto na parceria riscos do gênero são partilhados, sem haver percepção de valor certo pela produção rural.

Com efeito, no contrato de arrendamento o arrendador não sofre os riscos da atividade desenvolvida pelo arrendatário, sobre a qual não possui qualquer ingerência. Já a parceria se assemelha a contrato de sociedade ou consórcio, havendo mútua colaboração para a consecução de um determinado empreendimento agrícola, com a assunção de riscos por ambas as partes, assim como a partilha dos frutos, nas proporções avençadas.

O tratamento privilegiado conferido à parceria, contudo, observa o regramento contido no art. 59 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99):

Art.59. Os arrendatários, os condôminos e os parceiros na exploração da atividade rural, comprovada a situação documental, pagarão o imposto, separadamente, na proporção dos rendimentos que couberem a cada um (Lei nº 8.023, de 1990, art. 13).

Parágrafo único. Na hipótese de parceria rural, o disposto neste artigo aplica-se somente em relação aos rendimentos para cuja obtenção o parceiro houver assumido os riscos inerentes à exploração da respectiva atividade.

Em outros termos, a parceria rural só caracterizar-se-á como tal, mormente para fins tributários, se existente a assunção de riscos de exploração da atividade por parte de ambos os parceiros.

Na espécie, a fiscalização, com amparo na análise conjunta dos contratos de parceria rural extrativa e dos contratos de compra e venda para entrega futura de produtos florestais, celebrados com diversas pessoas jurídicas (Florestal Brasil S.A., Eldorado Celulose e Papel Ltda., etc.), chegou à conclusão de que as relações então estabelecidas consubstanciavam-se, na realidade, em arrendamento.

Isso porque, dentre outros motivos, fica evidente dos contratos de parceria que a contribuinte em nada participa das decisões tomadas pelas pessoas jurídicas, não sofrendo, por outro lado, qualquer risco em decorrência delas. Os resultados auferidos pelas pessoas jurídicas, ditas parceiras, afluíam tão somente para estas, consoante demonstram as cláusulas atinentes a percepção de eventuais créditos ambientais.

Por outra via, os contratos de compra e venda para entrega futura revelam que os preços pactuados para a produção de eucalipto eram pré estabelecidos, e corrigidos apenas em função de índice de inflação; assim, a contribuinte era "isolada" dos riscos inerentes à oscilação do preço da celulose no mercado internacional, notoriamente elevados.

Mais: nesses contratos é explicitada a ausência de direito ou participação sobre a produção, estando destacado que não fazem jus os vendedores - dentre eles a contribuinte - a qualquer ajuste de produção excedente e nem à variação do preço da madeira, em dispositivo que inclusive revoga expressamente regra dos respectivos contratos de parceria em sentido contrário ("Cláusula 05").

Dessa forma, patente é que não foi a fiscalização que confundiu os efeitos dos contratos, mas a contribuinte que, como parte neles, teceu liames os quais denotam que os contratos civis de compra e venda continham cláusulas que descaracterizavam o contrato de parceria como tal, ao retirar os riscos do preço para um dos contratantes. De outra parte, apesar de os valores terem sido recebidos a título de adiantamento, o que importa é que o preço da produção, como visto, era pré-fixado em valores definidos naqueles instrumentos de alienação, sem risco, sem ajuste.

Não por acaso, a peça recursal traz a notícia de que, por acerto entre as partes "o contrato foi, a partir de 1º de janeiro de 2010, transformado de parceria para arrendamento, a partir de então passando o imposto a ser pago de forma diferente".

Decerto, análise mais detida das contratações já firmadas levou à conclusão de que as relações jurídicas objetivadas estariam devidamente representadas por intermédio contratos de arrendamento, não de parceria.

De todo modo, impende mencionar que a natureza jurídica do contrato não é definida nome que lhe é dado pelas partes, mas sim de seu conteúdo, dos deveres e direitos nele estabelecidos, forte no § 4º do art. 3º da Lei nº 7.713/88.

Portanto não há reparos a fazer na autuação ou na decisão contestada, nesse aspecto.

Quanto à infração relativa ao ganho de capital, versa o art. 19 da Lei nº 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.

Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no art. 17 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.(grifei)

A mera leitura da disposição legal acima deixa claro que a sistemática segundo a qual, para a aferição da base de cálculo do ganho de capital na alienação de imóvel rural, deve ser confrontado o VTN (Valor da Terra Nua) do ano de aquisição com o do ano da alienação, de acordo com os valores informados em Diat (Documento de Informação de Apuração do ITR), vale somente para imóveis adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1997.

No caso dos autos, os imóveis que foram objeto de apuração de ganho de capital foram adquiridos em 1987 e 1988 - Fazenda Santa Terezinha - e 1986 - Fazenda São João.

De plano, assim, exsurtem como descabidas as alegações de necessidade de reforma ou declaração de nulidade do lançamento por não ter este considerado a parcela do imóvel rural que excedeu ao VTN informado em Diat, visto que inaplicável tal benefício a imóveis adquiridos antes de 1997.

Aliás, em diversas ocasiões a recorrente confunde o tratamento das alienações de imóveis rurais sob os regimes anteriores a 1997 com o prevalente nos períodos subsequentes, em amálgama de todo inapropriada ao exame dos fatos em questão.

Tomando-se primeiramente o imóvel Santa Terezinha, veja-se que na DIRPF/2010 ele constava como tendo o valor de R\$ 68.328,56, correspondente, à evidência, ao valor escriturado atualizado para reais (fls. 6/8 e 71/76).

A autoridade lançadora cotejou tal montante com o que foi atribuído ao imóvel para fins de integralização no capital social da pessoa jurídica Agropecuária Santa Rita, R\$ 1.488.440,00, apurando o ganho de capital pela diferença, R\$ 1.420.111,44, nos termos do art. 23 da Lei nº 9.249/1995:

Art. 23. As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado.

§ 1º Se a entrega for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou direitos transferidos, não se aplicando o disposto no art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 20, II, do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

§ 2º Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital. (grifei)

Por outro lado, deve ser observado que a partir do advento da Lei nº 8.023/90 tornou-se possível deduzir as benfeitorias comprovadamente realizadas no imóvel como despesas de custeio da atividade rural, e quando da alienação do imóvel tributar a parte do preço correspondente a esses investimentos como receita da atividade rural.

Caso contrário, e considerando-se que os imóveis em foco foram adquiridos anteriormente a 1997, poderia o custo das benfeitorias, seguindo a regra geral para a apuração do ganho de capital, ser acrescido ao custo de aquisição e confrontado com o valor efetivo da alienação, para fins de apuração do ganho de capital.

Como observou a instância *a quo*, a contribuinte, entretanto, limita-se a alegar a existência de benfeitorias, mas não junta qualquer documentação a elas associada, e nem mesmo as informa na declaração de ajuste anual. Veja-se que consoante regra o art. 373 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/15), o ônus da prova é de quem alega, cabendo à contribuinte atestar as benfeitorias supostamente existentes no imóvel em comento. Nessa linha, esquecimento algum houve por parte da autoridade lançadora quanto à consideração das aventadas benfeitorias, visto que não foram comprovadas no curso do procedimento.

Anote-se que nas escrituras de compra e venda referentes à aquisição do imóvel, lavradas nos anos-calendário 1987 e 1988, não constam discriminados os valores de terra nua e benfeitorias.

Não bastasse, a recorrente alega que, com a possibilidade já mencionada de se deduzir da receita da atividade rural o valor das benfeitorias, a implantação destas não fica evidenciada. Ora, justamente por isso deveria ter ela comprovado cabalmente o valor desses investimentos, e demonstrado sua suposta consideração como despesas, pois senão estaria possibilitado o aproveitamento em duplicidade desses valores: primeiro, como valor a ser somado ao custo de aquisição do imóvel tal como declarado, minimizando o ganho de capital apurado na alienação; segundo, como despesa dedutível da receita de atividade rural ao longo dos anos, opção essa, vale registrar, que usualmente se mostra mais vantajosa para o produtor rural.

Melhor sorte não favorece à contribuinte no pertinente ao ganho de capital apurado na alienação do imóvel Fazenda São João.

Veja-se que em simultâneo com a escrituração da compra do imóvel, em 26/6/1986 (fls. 77/81), foi instituído usufruto em favor da ora recorrente, à razão de 50%, gratuitamente. Ou seja, não foi atribuído qualquer valor a esse usufruto, sendo que tampouco na declaração de bens da referida lhe foi conferido valor patrimonial.

Portanto, a fiscalização - e tendo em vista, repita-se, tratar-se de bem adquirido antes de 1997 - aplicou o disposto no inciso V do art. 129 do RIR/99, *verbis*:

Art. 129. Na ausência do valor pago, ressalvado o disposto no art. 120, o custo de aquisição dos bens ou direitos será, conforme o caso (Lei nº 7.713, de 1988, art. 16e§4º):

I-o valor atribuído para efeito de pagamento do imposto de transmissão;

II - o valor que tenha servido de base para o cálculo do imposto de importação acrescido do valor dos tributos e das despesas de desembaraço aduaneiro;

III - o valor da avaliação no inventário ou arrolamento;

IV-o valor de transmissão utilizado, na aquisição, para cálculo do ganho de capital do alienante;

V-o seu valor corrente, na data da aquisição;

V- igual a zero, quando não possa ser determinado nos termos dos incisos anteriores.

No que concerne às referências à legislação que rege o ITCMD em São Paulo, frise-se que os valores nela estipulados como sendo a parcela do usufruto sobre o valor total do bem, 1/3 (um terço), são aplicáveis para fixação da base de cálculo daquele tributo quando da transmissão de bens imóveis, especialmente em doações.

No particular, foi meramente constituído usufruto em favor de terceiro, a ora recorrente, não havendo falar em transmissão de imóvel vinculada ao direito real, situação diversa da tratada, portanto. Ademais, na ausência de regra legal, não pode a autoridade administrativa federal submeter a mensuração do ganho de capital, para fins de apuração do imposto de renda, à parâmetros fixados pela legislação estadual.

Por fim, quanto à alienação do usufruto, vale esclarecer que não há incompatibilidade entre o estipulado no art. 1.393 do Código Civil, que limita transações do gênero, e situações tais como a que se analisa, usuais no âmbito imobiliário, na qual o nu-proprietário (Maria Angélica Leite Bottizini) conjuntamente com o usufrutuário (a recorrente), transferem o pleno domínio a terceiro, no caso a Agropecuária Santa Terezinha, pois assim efetiva-se a consolidação dos atributos inerentes à propriedade (fls. 13/20). O usufruto extingue-se naturalmente nesse contexto, não restando delineada a perpetuação desse direito real sobre a coisa, objetivo da vedação contida naquele dispositivo legal.

Desse modo, escorreita a apuração levada a efeito pela fiscalização, ao apurar o ganho de capital pertinente à integralização do usufruto na indigitada pessoa jurídica, tendo como base o valor dessa incorporação em bens ao capital social, R\$ 340.000,00, e o custo de aquisição como sendo equivalente a zero, em observância ao disposto no inciso V do art. 129 do RIR/99.

Processo nº 15868.720213/2013-51
Acórdão n.º **2402-005.365**

S2-C4T2
Fl. 47

Ante o exposto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

Ronnie Soares Anderson.