



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15956.720026/2018-93
ACÓRDÃO	2402-012.879 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ARIVALDO DE OLIVEIRA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2013, 2015

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

Em relação aos imóveis rurais adquiridos até 31/12/1996, a apuração do ganho de capital deve ser feita com base nos instrumentos negociais, correspondente à diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição da terra nua. Considera-se custo de aquisição a importância consignada na escritura pública, corrigida na forma da legislação tributária, constante da Declaração de Ajuste Anual (DAA) do contribuinte e valor de alienação, o preço efetivamente recebido.

RETIFICADORA APRESENTADA APÓS O INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO. INEFICÁCIA. Nos termos da Súmula CARF nº 33: A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a prejudicial de decadência suscitada no recurso voluntário interposto e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Gregório Rechmann Júnior, Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Rodrigo Duarte Firmino, Marcus Gaudenzi de Faria, Joao Ricardo Fahrion Nüske e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente da omissão de rendimento atinente aos exercícios de 2014 e 2016.

Autuação e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância - Acórdão nº 105-010.236 - proferida pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador (DRJ/SDR), transcritos a seguir (processo digital, fls. 1.252 a 1.254):

Trata o presente processo de Auto de Infração-AI (e-fls.984/996) lavrado em face do contribuinte identificado supra, para constituição de crédito tributário relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física-IRPF, no montante de R\$ 733.129,65 que, acrescido de multa e juros, totaliza R\$ 1.501.901,20 de crédito tributário, em razão de Falta de recolhimento do imposto incidente sobre ganhos de capital, conforme Termo de Encerramento de Fiscalização-TEF apresentado ao sujeito passivo.

Conforme relato da fiscalização (e-fls. 980/981), houve ganho de capital nos imóveis abaixo, devendo o mesmo ser proporcional aos valores recebidos nas duas parcelas já pagas ao sujeito passivo, em março/2013 e em dezembro de 2015, conforme apurado no curso da ação fiscal e confirmado pelo sujeito passivo através de sua correspondência de 18 de dezembro de 2017:

a) Os valores pagos ao sujeito passivo foram, conforme documentação apresentada:

- i. R\$ 1.000.000,00 pago como entrada em 05/03/2013;
- ii .R\$ 5.279.370,38 liberado em 23/12/2015, sendo R\$ 4.286.737,28 o valor original contratado e R\$ 992.633,10 referente ao rendimento da aplicação tributado exclusivamente na fonte;
- iii. R\$ 99.952,11 permanencia retido em conta vinculada com trava bancária.

b) Considerando que o sujeito passivo não fez constar em suas declarações de ajuste anual dos exercícios de 2014, 2015 e 2016 os bens recebidos em decorrência do encerramento de espólio de Holanda Basso de Oliveira, foi

considerado como valor de custo o valor venal o constante nas matrículas apresentadas pelo Cartório de Registro de Imóveis de Sumaré, através de suas correspondências Ofício nº 123/2017 de 18 de agosto de 2017 e Ofício nº 161/2017 de 17 de outubro de 2017 e não os valores venais constantes na Escritura Pública de Venda e Compra de 23 de dezembro de 2013, apresentada pela Logbras Hortolândia Empreendimentos Imobiliários SA através de sua correspondência de 15 de maio de 2017.

Imóvel		Valor Venal (R\$)		Valor de Venda (R\$)	
Matricula	IPTU	Cartório	10% sujeito passivo	Total	10% sujeito passivo
1.391	03.05.038.0247.001	12.149,68	1.214,97	152.621,82	15.262,18

[...]

149.443	03.05.050.0024.001	862.839,45	86.283,95	12.983.918,24	1.298.391,82
Totais		3.665.913,10	366.591,31	53.466.514,58	5.346.651,46

Relata, ainda, a fiscalização, às e-fls. 980, que existem dois imóveis denominados imóveis rua (sic), conforme abaixo e que integram o contrato de venda e compra celebrado com a Logbras Hortolândia Empreendimentos Imobiliários, tendo suas áreas incursas nas áreas dos outros imóveis abaixo:

i. 1.385,80m2 de terras sito à Rua 09 - Jardim Boa Vista - Bairro Terra Preta - Hortolândia - SP no valor total de venda de R\$ 184.591,69, cabendo ao sujeito passivo R\$ 18.459,17; e ii. 1.620,00m2 de terras sito à Avenida 01 - Jardim Boa Vista - Bairro Terra Preta -Hortolândia - SP no valor total de venda R\$ 215.787,66, cabendo ao sujeito passivo R\$ 21.578,77.

De acordo ainda com o relato fiscal (e-fls.980), somados os valores totais de venda constantes da alínea "b" aos valores totais de venda constantes da alínea "c" obteremos o valor total de venda de R\$ 53.866.893,92, cabendo ao sujeito passivo o valor de R\$ 5.386.689,39.

Cientificado em 25/04/2018, conforme informação de e-fls. 997, o contribuinte apresentou, em 23/05/2018, sua impugnação de e-fls. 1003/1019, onde alega o seguinte:

- 1) Preliminar de tempestividade da impugnação;
- 2) Preliminar de decadência do lançamento com relação à parcela paga em 05/03/2013;
- 3) Equívoco da autuação ao considerar se tratar de imóvel urbano, deixando de considerar as alegações do impugnante de que tais imóveis teriam destinação exclusivamente rural, discorrendo longamente sobre sua tese e referenciando provas que anexa;
- 4) Nesta toada de argumentação, afirma que a correta apuração do ganho de capital de imóveis rurais é disciplinada no artigo 19 da Lei nº 9393/96, sendo o

valor da terra nua, declarado pelo alienante no DIAT - Documento de Informação e Apuração do ITR, o valor a ser considerado como custo de aquisição e o valor de venda do imóvel;

5) Como argumento de defesa, caso não se entenda pela caracterização dos imóveis alienados como imóveis rurais, dada a evidente destinação rural, alega subsidiariamente que o custo de aquisição, embora não declarado pelo alienante, corresponda ao custo registrado na Declaração Final de Espólio da Sr.^a Holanda Basso de Oliveira (doc. 17).

.Julgamento de Primeira Instância

A 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador julgou improcedente a impugnação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 1.251 a 1.260):

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

Em relação aos imóveis rurais adquiridos até 31/12/1996, a apuração do ganho de capital deve ser feita com base nos instrumentos negociais, correspondente à diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição da terra nua. Considera-se custo de aquisição a importância consignada na escritura pública, corrigida na forma da legislação tributária, constante da Declaração de Ajuste Anual (DAA) do contribuinte e valor de alienação, o preço efetivamente recebido.

RETIFICADORA APRESENTADA APÓS O INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO. INEFICÁCIA. Nos termos da Súmula CARF nº 33: A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

Impugnação Improcedente

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, ratificando os argumentando apresentados na impugnação (processo digital, fls. 1.269 a 1.288).

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Francisco Ibiapino Luz**, Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 13/03/2023 (processo digital, fl. 1.266), e a peça recursal foi interposta em 10/04/2023 (processo digital, fl. 1.269), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Preliminares

Conversão do julgamento em diligência

Manifestada controvérsia foi inicialmente apreciada na sessão do dia 14 de setembro de 2023, quando mencionado julgamento foi convertido em diligência para que a unidade preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil adotasse as providências solicitadas por meio da Resolução nº 2402-001.307, da qual extraio os seguintes excertos (processo digital, fl. 1.316):

Nesse pressuposto, embora não conste nos autos a comprovação do recolhimento de ganho de capital na respectiva competência (março de 2013), durante os debates, entendi razoável converter o julgamento em diligência, vez que o colegiado, até o momento, tem tido entendimento mais amplo do que o meu acerca da reportada antecipação de pagamento. Portanto, a unidade de preparo da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil deverá manifeste-se acerca de supostos recolhimentos por parte do Recorrente:

1. de ganho de capital, apurado na competência março de 2013, ainda que decorrente da alienação de outros bens (móveis e imóveis), bem como se dito pagamento se deu antes ou após a ciência do termo de início da fiscalização;
2. de outro ganho de capital, apurado no ano-calendário de 2013, ainda que decorrente da alienação de outros bens (móveis e imóveis), bem como se dito pagamento se deu antes ou após a ciência do termo de início da fiscalização;
3. de imposto de renda sujeito ao ajuste anual, apurado no ano-calendário de 2013, aí se incluindo supostas retenções na fonte, bem como se dito pagamento ou retenção se deu antes ou após a ciência do termo de início da fiscalização.

Informação fiscal da diligência

A Unidade demandada anexou documentação comprobatória de que não houve antecipação de pagamento, da qual transcrevo os seguintes excertos (fls. 1.321 a 1.322):

Segue abaixo quadro com o resultado das consultas:

1- de ganho de capital, apurado na competência março de 2013, ainda que decorrente da alienação de outros bens (móveis e imóveis), bem como se dito pagamento se deu antes ou após a ciência do termo de início da	Nenhum pagamento encontrado atende o requisito.
--	---

fiscalização;	
2- de outro ganho de capital, apurado no ano- Nenhum pagamento encontrado atende o calendário de 2013, ainda que decorrente da alienação de outros bens (móveis e imóveis), bem como se dito pagamento se deu antes ou após a ciência do termo de início da fiscalização;	Nenhum pagamento encontrado atende o requisito.
3- de imposto de renda sujeito ao ajuste anual, Nenhum pagamento encontrado atende o apurado no ano-calendário de 2013, aí se requisito. incluindo supostas retenções na fonte, bem como se dito pagamento ou retenção se deu antes ou após a ciência do termo de início da fiscalização.	Nenhum pagamento encontrado atende o requisito.

Intimado do resultado da diligência, o Recorrente assim se manifestou (processo digital, fl. 1.329):

ARIVALDO DE OLIVEIRA, devidamente qualificado nos autos do processo em epígrafe, vem, respeitosa e tempestivamente, à presença de V. Sas., por seus advogados ao final subscritos, em atenção ao expediente de fls. 1.321-1.322, informar que a inexistência de ganho de capital tributável, conforme argutamente demonstrada e comprovada em sede de Recurso Voluntário de fls. 1.269-1.288– cujas razões ficam desde logo reiteradas– torna prejudicada a solicitação expedida pelo CARF na Resolução nº 2402-001.307, a respeito da qual, portanto, não se fazem necessários quaisquer esclarecimentos adicionais além daqueles já prestados ao longo do feito.

Fundamentos da decisão de origem

O art. 114, § 12, inciso I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, faculta o relator fundamentar seu voto mediante os fundamentos da decisão recorrida, bastando registrar dita pretensão, nestes termos:

Art. 114. As decisões dos Colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

[...]

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;

Nessa perspectiva, o Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse afastar minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem. Logo, amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do julgamento *a quo*, nestes termos (processo digital, fls. 1.254 a 1.260).

O sujeito passivo foi regularmente cientificado e apresentou impugnação tempestivamente em consonância com o prazo de 30 dias do art. 15 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, preenchendo os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dela se deve tomar conhecimento.

A autuação tem seu fundamento legal descrito no AI e decorreu de Falta de recolhimento do imposto incidente sobre ganhos de capital, conforme Termo de Encerramento de Fiscalização-TEF apresentado ao sujeito passivo.

Em sua defesa, a impugnante preliminar de tempestividade, que acatamos acima, além de preliminar de decadência e argumentos de mérito que passo a analisar.

Da Preliminar de decadência

O impugnante, citando jurisprudência da Câmara Superior do CARF a seu favor, alega preliminar de decadência do lançamento com relação à parcela paga em 05/03/2013, uma vez que a ciência do AI, lavrado em 24/04/2018, somente se deu em 25/04/2018, ou seja, 05 anos após a alienação ocorrida em 23/03/2013 conforme contrato assinado nesta data, e, portanto, com inobservância ao disposto no art. 150, § 4º do CTN.

De fato, o imposto de renda se situa entre os tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de apurar o montante devido e antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, portanto, sujeito à sistemática de lançamento por homologação, em que a contagem do prazo decadencial, salvo os casos de dolo, fraude e simulação, encontra respaldo no § 4º, do artigo 150, do CTN, hipótese na qual os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.

Assim, no caso dos autos, trata-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, portanto o prazo decadencial de cinco anos, para a constituição de eventual crédito pelo Fisco, deve ser contado de acordo com o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, ou seja, da ocorrência do fato gerador, **se constatado pagamento antecipado**, o que não é o caso dos autos, uma vez que houve ausência de recolhimento do imposto sobre o ganho de capital (grifos nossos).

Havendo pagamento antecipado, é este que se homologa ou não na forma do art. 150; §4º do CTN, tendo a Fazenda Pública o prazo de 05 anos a partir do fato gerador para cobrar eventual diferença. Por sua vez, não existindo o pagamento antecipado a homologar, o tributo sujeita-se à regra geral de decadência prevista no art. 170, I, do CTN, sendo este o caso dos autos, razão pela qual o prazo

decadencial se iniciou em 01/01/2014, não tendo por que se falar em decadência na data da lavratura do presente lançamento.

Portanto, não acato o pedido do contribuinte neste ponto.

Do mérito

Sobre a forma de apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural

O impugnante alega equívoco da autuação ao considerar se tratar de imóvel urbano, deixando de considerar suas alegações, apresentadas no curso da ação fiscal, de que tais imóveis teriam destinação exclusivamente rural.

Segundo argumenta o impugnante, a fiscalização se pautou em manifestação da Prefeitura para considerar que o imóvel estava localizado em perímetro urbano, desconsiderando o fato de que no interior do Estado de São Paulo é muito comum a coexistência de imóveis rurais em perímetros urbanos e desconsiderando o cadastro de Imóvel Rural junto à Secretaria da Receita Federal conforme DITR, dentre outros elementos desconsiderados pela fiscalização, que, no entender da defesa, constituem provas suficientes de que se trata de imóvel rural.

Aduz a seus argumentos, jurisprudência do STJ, no sentido de demonstrar que, para definição de um imóvel como rural ou urbano, é necessário analisar a destinação econômica do mesmo, e jurisprudência do CARF, afirmando que se o imóvel estiver dentro da área urbana mas tiver destinação rural, o tratamento para um eventual ganho de capital tem que ser o de imóvel rural.

Nesta toada de argumentação, a defesa afirma que, portanto, a correta apuração do ganho de capital de imóveis rurais, para o presente caso, é disciplinada no artigo 19 da Lei nº 9393/96, sendo o valor da terra nua-VTN, declarado pelo alienante no DIAT - Documento de Informação e Apuração do ITR, o valor a ser considerado como custo de aquisição e o valor de venda do imóvel.

Entretanto, divirjo da tese de defesa. Vejamos.

O ganho de capital é um tipo de renda decorrente do produto do capital e está sujeito à regra (geral) do art. 3º da Lei 7713, de 1988, segundo a qual as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos estão sujeitas à apuração do ganho de capital e tributação pelo imposto de renda, se positiva a diferença entre valor de transmissão e custo de aquisição.

Da leitura do dispositivo mencionado, depreende-se que a incidência do ganho de capital alcança a transmissão de bens e direitos de qualquer natureza, sem fazer distinção entre bens móveis e imóveis, e, dentre estes últimos, não faz distinção de rural para urbano, sendo irrelevante a denominação dos rendimentos e a localização dos bens, conforme a seguir transcrito:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º *Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.*

§ 2º *Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de **alienação de bens ou direitos de qualquer natureza**, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.*

§ 3º *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.*

§ 4º *A tributação **independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização**, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.*

(...)

(GRIFOS NOSSOS)

Posteriormente, em 1996, houve a edição da Lei nº 9393 que, em seu artigo 19 disciplina o seguinte:

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, considerase 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.

Conforme se depreende da leitura acima, a Lei nº 9393/96 não revogou a Lei nº 7713/88, que continua vigente e aplicável, mas apenas trouxe um tratamento específico para determinadas hipóteses, exigindo do aplicador do direito

prescrutar do sistema jurídicos quais situações se subsomem a um e a outro dispositivo, para resolver essa aparente antinomia.

Neste diapasão, a questão do aparente conflito entre as normas se situa em definir quando haverá a incidência da regra geral prevista no art. 3º da Lei 7713/88, que abrange todos os bens, inclusive os rurais e suas benfeitorias (que, no caso desta lei, não foram excluídas da incidência que abrange **todos** os bens), e, de outro lado, quando haverá a incidência da regra específica do art. 19 da Lei 9393, que exclui as benfeitorias, na apuração do ganho de capital, incidindo apenas sobre o valor da terra nua (VTN).

Entendo que a solução pode ser encontrada na Lei nº 8.023, de 1990, que concedeu tratamento tributário favorecido à atividade rural, autorizando, inclusive, que os investimentos com vistas ao desenvolvimento da atividade rural e à expansão e melhoria da produtividade, tais como as **benfeitorias**, podem ser considerados despesas inerentes à exploração da atividade rural, sendo que o valor atribuído a elas, quando da alienação do imóvel rural, integrará a receita bruta da atividade.

Por conseguinte, nessa hipótese, os valores de aquisição e alienação de benfeitorias estão excluídos da apuração na sistemática do ganho de capital, e, em contrapartida, o valor de alienação da terra nua não constitui receita da atividade rural, devendo o resultado positivo apurado ser tributado normalmente como ganho de capital, conforme se depreende da leitura do art. 4º, §§ 2º e 3º, e do art. 6º, da Lei nº 8.023/1990, a seguir transcritos:

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

§ 1º É indedutível o valor da correção monetária dos empréstimos contraídos para financiamento da atividade rural.

§ 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.

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.

Art. 6º Considera-se investimento na atividade rural, para os propósitos do art. 4º, a aplicação de recursos financeiros, exceto a parcela que

corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade agrícola.

Há, portanto, uma sistemática de apuração do ganho de capital na alienação de imóveis rurais através da conjugação dos preceitos da Lei nº 7.713, de 1988, com o benefício instituído na Lei nº 8.023, de 1990, segundo o qual o sujeito passivo teria duas opções de apuração do ganho de capital:

- a) Inclui as benfeitorias como despesas de custeio de investimentos inerentes à atividade rural e, quando da alienação do imóvel rural, os valores correspondentes a elas integram a receita bruta da atividade; ou
- b) Caso deixe de considerar os respectivos investimentos em benfeitorias como despesa no resultado da sua atividade rural, esse acréscimo patrimonial não escapa à tributação do imposto de renda, sob a forma de ganho de capital, mediante seu acréscimo ao valor da terra nua.

A meu ver, a disciplina do art. 19 da Lei 9393/96 não pretendeu instituir uma nova sistemática de apuração do ganho de capital dos imóveis rurais, mas, sim e tão-somente, estabelecer, para efeito de apuração do ganho de capital, qual critério jurídico seria usado para definir o valor da terra nua, estabelecendo que este corresponde ao valor declarado pelo contribuinte no ano da aquisição, para efeito de determinação do seu custo de aquisição, e ao valor declarado pelo contribuinte no ano de alienação, para determinação de seu valor de venda.

Em pesquisa no PORTAL IRPF, consultei as declarações de ajuste anual no ano da alienação, tanto do cônjuge meeiro< ARY DE OLIVEIRA, CPF nº 025.678.578-34, como do Espólio de sua esposa falecida, Sr5 HOLANDA BASSO DE OLIVEIRA, CPF nº 120.714.978-05, e constatei que não houve resultado da atividade rural, sendo, portanto, o valor informado igual a zero.

Por sua vez, o contribuinte não trouxe aos autos nenhuma prova no sentido do que expus acima, demonstrando que o valor das benfeitorias integrou a base de cálculo da receita bruta da atividade rural no ano-calendário da respectiva alienação do imóvel, única hipótese que lhe permitiria tributar, a título de ganho de capital na alienação do imóvel rural, apenas o valor da terra nua.

Diante do exposto, não assiste razão ao contribuinte neste ponto.

Sobre o custo de aquisição

O impugnante alega, como argumento subsidiário de defesa, caso não se entenda pela caracterização dos imóveis alienados como imóveis rurais, dada a evidente destinação rural, que o custo de aquisição, embora não declarado pelo alienante, corresponda ao custo registrado na Declaração Final de Espólio da Sr5 Holanda Basso de Oliveira (doc. 17).

Ora, de acordo com a legislação, na transferência do direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança ou legado, os bens e direitos podem ser avaliados pelo valor constante na última Declaração de Bens e Direitos do *de cujus*, atualizado monetariamente até 31/12/1995, ou por valor superior àquele declarado, observado o seguinte:

- a) se os bens ou direitos forem transferidos por valor superior ao anteriormente declarado, a diferença positiva entre o valor de transmissão e o valor constante na última Declaração de Bens e Direitos do *de cujus* ou o custo de aquisição, é tributada como ganho de capital à alíquota de 15%;
- b) se a transferência for pelo valor constante na última Declaração de Bens e Direitos do *de cujus*, não há ganho de capital no ato da transferência;
- c) a opção pelo valor constante na última Declaração de Bens e Direitos do *de cujus* ou por valor superior a este será feita em relação a cada um dos bens transferidos;
- d) o herdeiro ou legatário deve incluir os bens ou direitos, em sua Declaração de Bens e Direitos, pelo valor de transmissão da parte de que lhe coube, o qual constitui custo para efeito de apuração de ganho de capital numa eventual alienação futura, considerando-se data de aquisição a da abertura da sucessão (falecimento).

Por sua vez, de acordo com o relato da fiscalização, acima reproduzido em nosso relatório, o sujeito passivo não fez constar em suas declarações de ajuste anual dos exercícios de 2014, 2015 e 2016 os bens recebidos em decorrência do encerramento de espólio de Holanda Basso de Oliveira, tendo sido esta última retificada após iniciada a ação fiscal e é sobre os valores dessa retificadora que o impugnante ora apresenta o seu pedido.

Entretanto, a pretensão do contribuinte não merece acolhida, por ser ineficaz declaração retificadora apresentada, em 18/12/2017, portanto, no curso da fiscalização iniciada em 29 de agosto de 2016, conforme se depreende da leitura dos artigos 138 e 147 do Código Tributário Nacional, "*in verbis*":

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

(GRIFOS NOSSOS)

No mesmo sentido, resta consolidada a jurisprudência administrativa nos termos da Súmula CARF nº 33, a seguir reproduzida:

Súmula CARF nº 33

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

Conclusão

Ante o exposto, rejeito a prejudicial de mérito suscitada no recurso voluntário interposto e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz