



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15956.720064/2011-70
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-008.638 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 19 de fevereiro de 2020
Recorrente RENATA MARIA DE ALMEIDA CELESTINO GAZOTO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2008, 2009

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

A partir de 1º de janeiro de 1997, na apuração do ganho de capital de imóvel rural é considerado o valor da terra nua declarado pelo alienante no Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat), relativamente aos anos de alienação e de aquisição. Quando as benfeitorias não houverem sido deduzidas como custo ou despesa da atividade rural, o ganho de capital é determinado pela diferença entre o valor da terra nua do ano de alienação do imóvel somado ao valor correspondente às benfeitorias, menos o valor da terra nua do ano de aquisição somado aos custos das benfeitorias.

INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS SOBRE O VALOR CORRESPONDENTE À MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF nº 108).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho (Relator), Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, João Victor Ribeiro Aldinucci e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração relativo a Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, anos-calendário 2007/2008, motivado pela constatação de ganho de capital na alienação de imóvel rural que não foi integralmente submetido a tributação.

Em sessão plenária de 13/09/2017, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2401-005.124 (fls. 175/189), assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2008, 2009

ILEGALIDADE E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

É proibido o controle de constitucionalidade pela Administração Tributária, consoante norma estabelecida no art. 26A do Decreto nº 70.235/77, bem como enunciado da Súmula CARF nº 2, razão porque rejeito referidos argumentos.

Não há cerceamento do direito de defesa. A DRJ entendeu como correto a forma de apuração do ganho de capital do modo como determinado no lançamento. Foi mantido a exigência do imposto suplementar e da multa exigida de acordo com o livre convencimento da turma julgadora.

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

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

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

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA

REFERENCIAL DO SISTEMA DE LIQUIDAÇÃO E CUSTÓDIA

(SELIC). INCIDÊNCIA.

Incidem juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício não recolhida no prazo legal.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso e rejeitar as preliminares. No mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos a relatora e os conselheiros Rayd Santana Ferreira e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

O Sujeito Passivo foi cientificado do acórdão em 13/12/2017 (fls. 193) e apresentou o presente Recurso Especial (fls. 196/245), em 20/12/2017 (fls. 197) no intuito de rediscutir as matérias: a) **Cálculo do ganho de capital para fins de apuração do imposto de renda na venda de imóvel rural - benfeitorias**; e b) **Juros de mora sobre multa de ofício**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho datado de 26/3/2018 (fls. 251/256).

À guisa de paradigma apresentam-se os acórdãos abaixo indicados, cujas ementas transcreve-se:

a) Cálculo do ganho de capital para fins de apuração do imposto de renda na venda de imóvel rural - benfeitorias

Acórdão nº 2402-005.934

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2006

IRPF. GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. LEI 9393/96. CUSTO DE AQUISIÇÃO E VALOR DE ALIENAÇÃO. SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO. VTN. FALTA DO DIAC OU DO DIAT. APLICAÇÃO DO ART. 14. ANTINOMIA COM A IN SRF 84/2001. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

1. Quanto aos imóveis rurais, a Lei 9393/96, que dispõe sobre o ITR, também regulamenta a apuração do ganho de capital a partir de 1º de janeiro de 1997, estipulando que se considera custo de aquisição e valor de venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos de sua aquisição e de sua alienação.

2. A falta de declaração dos VTNs implicará o seu arbitramento de conformidade com o sistema de preço de terras.

3. O § 2º do art. 10 da IN SRF 84/2001, ao prever como custo e valor de alienação os constantes nos respectivos documentos de aquisição e alienação, não se compatibiliza com as normas legais retro mencionadas.

4. O critério jurídico utilizado pela autoridade lançadora está equivocado, de forma que o lançamento deve ser cancelado.

Acórdão nº 2201-001.985

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2009 IRPF.

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL.

Na alienação de imóvel rural adquirido a partir de 1º de janeiro de 1997, considera-se custo de aquisição e valor de venda o Valor da Terra Nua VTN, constante do

Documento de Informação e Apuração do ITR DIAT, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. SIMPLES OMISSÃO DE RENDIMENTOS. INAPLICABILIDADE.

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo. (Súmula CARF nº 14).

Recurso parcialmente provido.

b) Juros sobre multa de ofício

Acórdão nº 1802-002.550

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2009

LANÇAMENTO. COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA INEXISTENTE. CONEXÃO PROCESSUAL. REVERSÃO DA BASE NEGATIVA EM OUTRO PROCESSO. QUESTÃO JÁ DECIDIDA PELO CARF.

Se a decisão proferida pelo CARF no processo nº 16643.000421/201095 confirmou o lançamento de CSLL nos anos anteriores a 2009, e manteve a reversão da base de cálculo negativa que havia sido apurada nesses períodos, não cabe outra decisão, no âmbito dos presentes autos, senão manter a exigência de CSLL em 2009 em razão de compensação de base negativa que se mostrou inexistente.

COBRANÇA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO LANÇADA JUNTAMENTE COM TRIBUTO OU CONTRIBUIÇÃO. NÃO CABIMENTO

Os juros com base na taxa Selic não devem incidir sobre a multa de ofício lançada juntamente com tributo ou contribuição, uma vez que o artigo 61 da Lei nº 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente, não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício. As polêmicas e controvérsias sobre esse assunto vem de longa data, o que já fragiliza a tese em favor da incidência, pois, tratando-se de norma punitiva, com implicação direta na dimensão da pena, não poderia o texto legal dar margem a tantas dúvidas. No âmbito das normas jurídicas de natureza punitiva, nenhuma pena, via de regra, vai sendo agravada com o decurso do tempo. Para que isso pudesse ocorrer (juros sobre a multa/penalidade), a Lei deveria ser muito clara a respeito, o que não se verifica no texto normativo vigente.

Aduz o Contribuinte que a apuração do ganho de capital sujeito a tributação pelo imposto de renda das pessoas físicas, disciplinada no art. 138 do RIR/1999, corresponderia ao quantum de lucro efetivamente percebido pelo proprietário, consistente na diferença positiva entre o valor pago e o valor recebido pelo bem.

Inferir ainda que, para os imóveis rurais adquiridos a partir do ano de 1997, a apuração do ganho de capital passou a ser regida pela Lei nº 9.393/1996, a qual previu que a base de cálculo do tributo seria determinada pela diferença positiva entre o Valor da Terra Nua – VTN do imóvel rural declarado na DIAT no ano de aquisição e de alienação, conforme art. 19 da referida lei. A regra insculpida no dispositivo seria aplicável à operação de venda envolvendo a Fazenda “Vereda da Onça”, objeto do lançamento de ofício e que:

Assim, uma vez entregue a DIAT no ano de sua aquisição e entregue a DIAT no ano de sua alienação, o ganho de capital deve ser apurado segundo o VTN declarado no exercício 2007 (RS 1.650.000,00) subtraído o VTN declarado no exercício 2002 (RS 250.000,00), anos da alienação e da aquisição, respectivamente, do imóvel rural.

A propósito, o VTN do imóvel rural corresponde, nos termos do art. 10 da Lei nº 9.393/1996, ao valor da propriedade rural, excetuadas as construções, instalações, benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens cultivadas e melhoradas e as áreas com árvores de florestas plantadas.

De acordo com a peça recursal, não se pode calcular um ganho de capital na alienação de imóvel rural sem efetuar considerações sobre o valor da terra nua e sobre as benfeitorias. Segundo se alega, como regra geral, somente a parte do preço referente à terra nua é passível de tributação pelo ganho de capital e, eventualmente, caso o Contribuinte não consiga apartar do custo de aquisição do preço de venda as parcelas referentes às benfeitorias é que todo o preço e o custo total serão utilizados para cálculo do ganho de capital.

Alega que o acórdão ora recorrido considerou que, para fins de apuração do ganho de capital na alienação de bens imóveis, seria necessário atentar também para as disposições da Instrução Normativa SRF nº 84/2001, incluindo-se os valores das benfeitorias. Contudo, referida instrução normativa seria ilegal por extrapolar as disposições da Lei nº 9.393/1996.

A imposição de condições para utilização do regime de apuração do ganho de capital na alienação de imóveis rurais adquiridos a partir de 1997, conforme disciplina estabelecida pela Instrução Normativa SRF nº 84/2001, ultrapassando os limites impostos pela Lei nº 9.393/1996, seria proibido em nosso ordenamento jurídico, pois essa espécie de ato infralegal representa meio de operacionalizar eficazmente as determinações contidas nas leis, estando absolutamente atrelada aos limites estabelecidos pela legislação a qual se remetem.

Argumenta que, se a Lei nº 9.393/1996 dispõe que a apuração do ganho de capital será feita confrontando-se o VTN do imóvel rural declarado na DIAT nos anos de aquisição e de alienação do imóvel rural adquirido a partir de 1997, não poderia a Instrução Normativa SRF nº 84/2001 estabelecer o acréscimo do valor das benfeitorias ao VTN para apuração do ganho de capital.

De acordo com as razões recursais, restou decidido no voto vencedor que é irrelevante para fins do ganho de capital o fato de a recorrente nunca ter tido a posse do imóvel rural, ou seja, a exploração era feita pelos usufrutuários. Contudo, não concorda com esse entendimento, pois ela não poderia ter gasto em benfeitorias no imóvel rural, menos ainda ter utilizado tais valores de benfeitorias como despesas da atividade rural, ou ainda vendido as benfeitorias separadamente.

Defende que, no usufruto a propriedade se desmembra entre dois sujeitos: o nu-proprietário, para o qual a propriedade fica desprovida de direitos elementares, tendo apenas a expectativa de reaver o bem, momento em que a propriedade se consolida; e o usufrutuário, que detém o domínio útil da coisa e a obrigação de conservar a sua substância. Reforça que nem mesmo os usufrutuários realizaram qualquer benfeitoria no imóvel em questão e que a escritura de venda do imóvel rural é clara no sentido de que não foram separados valores por conta de benfeitorias por ocasião da alienação do bem.

No que se refere à segunda matéria, entende a Recorrente que deve ser afastada a incidência dos juros sobre a multa, pois que inviável a incidência de norma jurídica secundária (juros) sobre norma jurídica também secundária (multa). No seu entender, isso “*viria a desnaturar o próprio sistema tributário, que determina o pressuposto fático de subsunção dentro da norma primária que, inexistindo, falece qualquer consequente*”.

Nos termos do apelo recursal, “*o art 113, §3º do CTN veio exatamente para viabilizar a cobrança do débito relacionado á obrigação acessória nos mesmos autos em que se processa a exigência da obrigação tributária principal, pois que, conforme dispõe o art. 3º daquele diploma, o tributo não é originado de ilícito, e o descumprimento acessório é, necessariamente, ilicitude*”. Entende que tal possibilidade não afeta o caráter secundário das normas sobre multas e juros.

Justifica a Contribuinte que não vige em nosso ordenamento jurídico qualquer dispositivo que autorize a cobrança de juros sobre multa e que o tributo/contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil é - não a multa de ofício -, mas a obrigação principal decorrente da regra matriz de incidência tributária que venceu sem ser satisfeita. Assim, caso mantido o lançamento, deverá ser afastada a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício por falta de previsão legal.

Requer, por fim, seja conhecido e provido o Recurso Especial com o consequente cancelamento do crédito tributário.

Em sede de Contrarrazões, a Fazenda Nacional afirma que aquisição do imóvel rural ocorreu em período posterior a 1997, motivo pelo qual a apuração do ganho de capital, para fins de apuração do Imposto sobre a Renda das pessoas físicas deve observar regramento específico previsto no art. 19 da Lei nº 9.393/1996 e da Instrução Normativa SRF nº 84/2001.

Assim, de conformidade com as Contrarrazões, “*quando as benfeitorias houverem sido declaradas como despesa de custeio, o custo de aquisição do imóvel limita-se ao valor da terra nu.*”. Alude a PGFN que:

No caso específico dos autos, a fiscalização considerou que o ganho de capital seria determinado pela diferença entre o VTN do ano de alienação somado ao valor das benfeitorias subtraído do VTN do ano de aquisição somado ao custo das benfeitorias, tendo em vista que não houve a dedução das benfeitorias como despesas da atividade rural.

Por essa razão, entende que se deva negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sobre a matéria incidência de juros de mora sobre multa de ofício, entende pela impossibilidade de que seja acolhida a pretensão do ora recorrente, por considerar que o lançamento foi constituído em escorreita observância à legislação de regência e encontra-se amparado na jurisprudência administrativa e na melhor doutrina acerca do tema.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, Relator.

O Recurso Especial é tempestivo, e atende aos demais pressupostos necessários à sua admissibilidade, portanto dele conheço.

Cálculo do ganho de capital para fins de apuração do imposto de renda na venda de imóvel rural - benfeitorias

Contra a Contribuinte foi lavrado auto de infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, anos-calendário 2007 a 2008, que lhe exigiu crédito tributário no montante de R\$ 85.146,74. Motivou o lançamento a constatação de ganho de capital na alienação de imóvel rural, o qual não havia sido integralmente tributado.

A controvérsia cinge-se à sistemática de apuração da base de cálculo do ganho de capital. Segundo o critério da autoridade fiscal (termo de conclusão da ação fiscal às e-fls. 118 a 124), respaldado pelo Acórdão de Impugnação 09-57.015 (e-fls. 145 a 149) e pelo Acórdão de Recurso Voluntário 2401-005.124 (fls. 175 a 189), foi apurado o ganho de capital considerando-se, para custo de aquisição e alienação, o valor da terra nua acrescido das benfeitorias.

A Contribuinte, por seu turno, entende que a apuração do ganho de capital referente aos imóveis rurais adquiridos a partir de 1997, por se pautar pelas disposições da Lei nº 9.393/1996, não se sujeitaria às regras gerais a respeito do tema e, no caso em tela, o ganho de capital consistiria na diferença positiva entre os VTN do imóvel rural declarado na DIAT nos anos de aquisição e de alienação que, nos termos do art. 10 da citada lei, equivaleria ao valor da propriedade rural, excetuadas as construções, instalações e benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens cultivadas e melhoradas, além de florestas plantadas.

A respeito do tema o art. 19 da Lei nº 9.393/1996 dispõe:

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. (Grifou-se)

Ocorre que, como muito bem observado no voto condutor da decisão recorrida, o art. 19 da Lei nº 9.393/1996 em momento algum dispõe que, a partir do ano posterior à edição dessa norma, o ganho de capital resultaria exclusivamente da diferença do valor da terra nua, indicado em Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DIAT), relativamente aos anos-calendário da ocorrência da aquisição e alienação do imóvel rural. No mesmo sentido, não há qualquer disposição legal tendente a excluir do ganho de capital benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, pastagens cultivadas e melhoradas ou florestas plantadas. O art. 10 da norma legal veicula regra voltada para a apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR e não se estende ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas em detrimento das normas que tratam especificamente da matéria.

De modo a aprofundar a análise a respeito do tema, sobretudo no que se refere às benfeitorias, convém colacionar os arts. 4º e 6º da Lei nº 8.023/1990:

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.18e22daLei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

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. (Grifou-se)

Em vista das disposições legais acima, os arts. 61 e 62 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99

Art.61. A receita bruta da atividade rural é constituída pelo montante das vendas dos produtos oriundos das atividades definidas no art. 58, exploradas pelo próprio produtor-vendedor.

§ 1º Integram também a receita bruta da atividade rural:

I - os valores recebidos de órgãos públicos, tais como auxílios, subvenções, subsídios, aquisições do Governo Federal-AGF e as indenizações recebidas do Programa de Garantia da Atividade Agropecuária-PROAGRO;

II - o montante ressarcido ao produtor agrícola, pela implantação e manutenção da cultura fumageira;

III - o valor da alienação de bens utilizados, exclusivamente, na exploração da atividade rural, exceto o valor da terra nua, ainda que adquiridos pelas modalidades de arrendamento mercantil e consórcio;

Art.62. Os investimentos serão considerados despesas no mês do pagamento (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, §§1ºe 2º).

[..]

§ 2º Considera-se investimento na atividade rural a aplicação de recursos financeiros, durante o ano-calendário, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade e seja realizada com (Lei nº 8.023, de 1990, art. 6º):

I - benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos e reparos;

[...] (Grifou-se)

Os normativos colacionados permitem concluir que, quando da apuração do resultado da atividade rural, a parcela do preço do imóvel utilizado para tal fim correspondente às benfeitorias pode ser considerada como investimento. Contudo, por ocasião da alienação do

imóvel rural, a parcela do preço referente às benfeitorias, cujo custo de aquisição foi considerado despesa de investimento, deve ser computada como receita da atividade rural.

De modo diverso, não tendo sido providenciada a dedução das benfeitorias como despesas da atividade rural, a consequência natural é de que o valor a elas relativo integre o custo de aquisição com vistas à apuração do ganho de capital.

Nesse sentido, em absoluta sintonia com os dispositivos legais e regulamentares encimados, o art. 19 da Instrução Normativa SRF nº 84/2001 preceitua:

Art. 19. Considera-se valor de alienação:

[...]

§ 2º Na alienação dos imóveis rurais, a parcela do preço correspondente às benfeitorias é computada:

I - como receita da atividade rural, quando o seu valor de aquisição houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;

II - como valor da alienação, nos demais casos.

[...] (Grifou-se)

Em virtude disso, a Instrução Normativa SRF nº 84/2001 não padece de vício de qualquer espécie e presta-se, dentro dos limites que lhe são reservados, a esclarecer as normas a ela correlatas.

No caso concreto, inexistente qualquer elemento de prova apto a corroborar que as indigitadas despesas tenham sido consideradas como custeio ou investimento na atividade rural.

Do outra parte, o argumento de que nunca teve a posse do imóvel rural não serve de amparo à Recorrente, pois, não obstante ser do usufrutuário a obrigação de conservar a propriedade de cuja posse era detentor, isso em nada interfere na apuração do ganho de capital de que se beneficiaram os proprietários do imóvel rural, tampouco na obrigação de recolher o tributo decorrente de sua alienação.

Dessarte, reputo acertado o procedimento adotado pelo Fisco quanto à inclusão dos valores informados em DIAT a título de benfeitorias na apuração ganho de capital.

Do mesmo modo, considero que o entendimento assentado no voto condutor da decisão recorrida reflete a melhor interpretação da legislação a respeito do tema e, em virtude disso, peço licença para reproduzi-lo e adoto seus fundamentos como minhas razões de decidir:

Diz o art. 19 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, a seguir reproduzido:

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)

Ao contrário do ponto de vista da I. Relatora, o dispositivo de lei não prescreve que, a partir do ano de 1997, o ganho de capital é resultado tão somente da diferença do valor da terra nua, obtida a partir dos dados do Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat), relativamente aos anos-calendário da ocorrência da aquisição e alienação do imóvel rural.

Quando não houver benfeitorias no imóvel rural, a apuração do ganho de capital corresponderá à diferença apenas entre o valor da alienação e o custo de aquisição da terra nua, com base nos valores existentes na Diat relativa aos anos de venda e aquisição, respectivamente.

Como cediço, o valor de alienação da terra nua não constitui receita da atividade rural e sujeita-se à apuração do ganho de capital.

Porém, o ganho de capital é uma figura que pretende refletir a avaliação estática de acréscimo patrimonial derivado do ingresso de riqueza nova, não havendo porque dispensar as benfeitorias da tributação do imposto sobre a renda.

Via de regra, os valores com benfeitorias podem ser deduzidos como dispêndios de custeio na apuração do resultado da atividade rural, pois necessárias à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora. Nessa hipótese, mantendo-se a coerência da tributação sobre a renda, o valor da alienação referente a elas será considerado uma receita da atividade rural do contribuinte (arts. 4º e 6º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990).

Por outro lado, **quando as benfeitorias não foram deduzidas como custos ou despesas da atividade rural, o seu valor poderá incorporar o custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital, na medida em que o preço pago pelas benfeitorias será computado como valor de alienação do imóvel rural.**(Grifou-se.)

Nessa linha de entendimento, nenhuma ilegalidade contém a Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, que dispõe sobre a apuração e tributação de ganho de capital nas alienações por pessoas físicas:

IMÓVEL RURAL

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

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

§ 2º Os custos a que se refere o § 1º, quando não tiverem sido deduzidos como despesa de custeio, na apuração do resultado da atividade rural, podem ser computados para efeito de apuração de ganho de capital.

Art. 10. Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se custo de aquisição o valor da terra nua declarado pelo alienante, no Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat) do ano da aquisição, observado o disposto nos arts. 8º e 14 da Lei No 9.393, de 1996.(Grifos no original.)

(...)

VALOR DE ALIENAÇÃO

Art. 19. Considera-se valor de alienação: (Grifos no original.)

(...)

VI - no caso de imóvel rural com benfeitorias, o valor correspondente: (Grifos no original.)

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

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

§ 1º Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se valor de alienação da terra nua: (Grifos no original.)

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

II - o valor efetivamente recebido, nos demais casos.

§ 2º Na alienação dos imóveis rurais, a parcela do preço correspondente às benfeitorias é computada: (Grifos no original.)

I - como receita da atividade rural, quando o seu valor de aquisição houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;

II - como valor da alienação, nos demais casos. (...)

(GRIFEI)

Segundo o Termo de Conclusão da Ação Fiscal, apoiado em provas documentais carreadas ao processo administrativo, o instrumento particular de Compromisso de Venda e Compra do imóvel rural, denominado de “Fazenda Vereda da Onça”, estabelecia o pagamento total de R\$ 11 milhões aos compromitentes vendedores, dos quais R\$ 8 milhões representavam o preço da terra nua, a serem pagos aos nús-proprietários, divididos em partes iguais entre eles, e R\$ 3 milhões, correspondentes às benfeitorias incorporadas ao imóvel no interesse da sua exploração econômica, devidos diretamente aos usufrutuários, com renúncia ao usufruto sobre o imóvel (fls. 44/70).

Acontece que na escritura pública de compra e venda e renúncia de usufruto, que efetivou o negócio jurídico, o compromisso foi modificado pelas partes contratantes, sem qualquer discriminação e/ou atribuição de valores para a terra nua e as benfeitorias, havendo o pagamento do preço acordado de R\$ 11 milhões somente aos condôminos do imóvel rural, Fernanda Maria de Almeida Celestino Morato, ora recorrente, e seus irmãos, João Ricardo de Almeida Celestino e Renata Maria de Almeida Celestino Gazoto, cada um titular de 1/3 da parte ideal da “Fazenda Vereda da Onça”, com renúncia simultânea do direito de usufruto que detinham os usufrutuários, Renato Celestino e sua esposa (fls. 71/85).

Tal quadro fático exposto está confirmado e explicado, com detalhes adicionais, pelo recorrente, de acordo com a resposta dada à intimação da autoridade tributária

para prestar esclarecimentos e apresentar documentos no curso do procedimento fiscal (fls. 18/21).

Como se observa, as benfeitorias integraram o imóvel rural por ocasião da venda, no ano de 2007, da mesma forma que estavam incorporadas quando da compra, em 2002. É irrelevante, para fins do ganho de capital, haja vista o recebimento do preço total pelos nús-proprietários do imóvel rural vendido, que eles não detiveram a posse e exploração do mesmo, eis que desenvolvidas as atividades pelos usufrutuários.

Além disso, não há qualquer elemento revelador que as respectivas benfeitorias foram consideradas pelos usufrutuários como despesas de custeio ou investimento na atividade rural.

Torna-se inviável, portanto, o enfoque do recorrente quanto ao critério de apuração do ganho de capital exclusivamente segundo o parâmetro do valor da terra nua declarado no exercício 2007 subtraído do valor da terra nua do exercício 2002, anos da alienação e aquisição, respectivamente, do imóvel rural.

No caso sob exame, uma vez existindo o valor de terra nua de aquisição e alienação, declarado no Diat, conforme fls. 86/87, o ganho de capital foi determinado pelo agente lançador a partir do resultado da diferença entre o valor da terra nua do ano de alienação somado ao valor correspondente às benfeitorias, menos o valor da terra nua do ano de aquisição somado ao custo das benfeitorias (fls. 123).

Juros moratórios sobre o valor da multa de ofício

Com relação à incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício, de se esclarecer que trata-se de exigência decorrente de disposição legal expressa, sendo vedado seu afastamento por decisão administrativa. Além disso, a questão encontra-se pacificada no âmbito deste Conselho, tendo sido inclusive editada a respeito do tema a Súmula CARF nº 108, com efeito vinculante por força da Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, o que torna obrigatória sua observância pelos julgadores de 2ª instância administrativas e por todos os órgãos da Administração Tributária Federal:

Súmula CARF nº 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Desse modo, e filiando-me ao entendimento revelado nos acórdãos que serviram como precedentes para a elaboração da Súmula, não vejo como conferir razão aos argumentos trazidos na peça recursal.

Conclusão

Face o exposto, conheço do Recurso Especial da Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho