



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

Processo n° 18088.000355/2008-15
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-004.585 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de julho de 2018
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente ANGELA MARIA DE MORAES URQUIZA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA. CUSTO DE AQUISIÇÃO. DOAÇÃO. ESCRITURA DE RE-RATIFICAÇÃO.

Na apuração do ganho de capital quando da alienação de bem recebido por doação, o custo de aquisição tem por base o valor constante na declaração de ajuste do doador, devendo ser considerado a escritura re-ratificação, quando realizada antes do procedimento de fiscalização.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Rosy Adriane da Silva Dias e Waltir de Carvalho, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Ronnie Soares Anderson, que manifestou interesse de apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Martin da Silva Gesto, Waltir de Carvalho, Rosy Adriane da Silva Dias, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto e Ronnie Soares Anderson.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 18088.000355/2008-15, em face do Acórdão nº 16-49.063, julgado pela 3ª. Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I(DRJ/SP1), na sessão de julgamento de 01 de agosto de 2013, no qual os membros daquele colegiado entenderam por improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de origem, que assim relatou os fatos:

"Contra a contribuinte acima qualificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 03/05, acompanhado dos demonstrativos de apuração de fls. 06/07, que lhe exige crédito tributário no montante de R\$ 2.691.461,25, sendo que R\$ 1.147.500,00 a título de imposto, R\$ 683.336,25 a título de juros de mora calculados até 31/07/2008 e R\$ 860.625,00 a título de multa proporcional.

Foi apurado ganho de capital na alienação dos seguintes imóveis:

a) Fazenda União, com 204 alqueires (492,68 hectares), com matrícula de imóvel nº 15.022 junto ao 2º Oficial de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos e Civil de Pessoa Jurídica da Comarca de Araraquara;

b) Fazenda Cambuhy, com 75 alqueires (181,50 hectares), com matrícula de imóvel nº 1.707 junto ao Oficial de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos e Civil de Pessoa Jurídica da Comarca de Matão;

c) Fazenda Nossa Senhora Aparecida, com aproximadamente 750 alqueires (aproximadamente 1.815 hectares), com matrícula de imóvel nº 272 junto ao Oficial de Registro de Imóveis e Anexos da Comarca de Agudos.

Conforme no Relatório de Atividade Fiscal (fls. 11/22), em 07/07/2003, 50% da Fazenda Cambuhy e 50% da Fazenda União ingressaram no patrimônio da contribuinte pelo custo total de R\$ 1.000.000,00, por doação em adiantamento de legítima realizada pela sua mãe, Srª Maria da Glória de Moraes Urquiza, conforme Escritura de Doação de fls. 113/115. Na mesma data, os 50% restantes da Fazenda Cambuhy e 50% da Fazenda União foram doados ao seu irmão, Srª Eduardo de Moraes Urquiza.

No que tange à Fazenda Nossa Senhora Aparecida, em 07/07/2003, 37,50% da Fazenda ingressaram no patrimônio da impugnante pelo custo de R\$ 1.100.000,00, por doação em adiantamento de legítima realizada pela sua mãe, Srª Maria da Glória de Moraes Urquiza, conforme consta na Escritura de Doação de fls. 126/128, na qual consta ainda que 37,50% foram doados ao seu irmão, Srª Eduardo de Moraes Urquiza.

Em 14/11/2003, seu irmão, Sr. Eduardo de Moraes Urquiza, efetuou a doação de 50% da Fazenda Cambuhy e 50% da Fazenda União, conforme Escritura de Doação de fls. 32/36, 58/60 e 55/57, tendo como única donatária a impugnante, Sr^a Ângela Maria de Moraes Urquiza, pelo valor total das doações de R\$ 6.000.000,00, conforme fl. 119 – Cláusula QUINTA.

Na mesma data, seu irmão, Sr. Eduardo de Moraes Urquiza, e sua mãe, Sr^a Maria da Glória de Moraes Urquiza, efetuaram a doação de 37,50% e 25,00%, respectivamente, da Fazenda Nossa Senhora Aparecida, tendo como única donatária a impugnante, Sr^a Ângela Maria de Moraes Urquiza, pelo valor de R\$ 6.250.000,00, conforme Escritura de fls. 129/132.

Em 21/11/2003, a Sr^a Maria da Glória de Moraes Urquiza lavrou escrituras de Re-Ratificação das doações realizadas em 07/07/2003, alterando os valores de doação das Fazendas Cambuhy e União de R\$ 2.000.000,00 para R\$ 12.000.000,00 e da Fazenda Nossa Senhora Aparecida de R\$ 2.200.000,00 para R\$ 7.500.000,00, conforme Escrituras de fls. 122/125 e 133/134.

Entretanto, foram considerados como custo de aquisição da Fazenda União, mais a Fazenda Cambuhy, o valor de R\$ 1.000.000,00 e da Fazenda Nossa Senhora Aparecida o valor total de R\$ 1.100.000,00, considerando a data da ocorrência do fato gerador e seus efeitos conforme escrituras lavradas em 07/07/2003, com base no art. 116 do CTN.

Em 16/03/2004, a Fazenda Nossa Senhora Aparecida foi utilizada para integralização de 10.000.000 de quotas de capital social pela impugnante na empresa Agropecuária A C L Ltda., CNPJ 06.192.444/0001-52, pelo valor de R\$ 10.000.000,00, conforme Instrumento Particular de Contrato Social de Constituição de Sociedade Denominada Agropecuária A.C.L. Ltda. de fls. 52/71.

E em 19/03/2004, a empresa Fischer S.A., CNPJ 52.311.529/0001-20, adquiriu a Fazenda União, por R\$ 8.700.000,00, conforme Escritura Pública de Compra e Venda de fls. 40/44, e a Fazenda Cambuhy, por R\$ 3.300.000,00, conforme Escritura Pública de Venda e Compra de fls. 46/51.

No procedimento fiscal foram considerados os seguintes custos de aquisição:

Fazenda Cambuhy e Fazenda União			
Data da doação	Doador	% recebida	Custo
07/07/2003	Maria da Glória de Moraes Urquiza	50	R\$ 1.000.000,00
14/11/2003	Eduardo de Moraes Urquiza *	50	R\$ 6.000.000,00
	Total	100,00	R\$ 7.000.000,00

Fazenda Nossa Senhora Aparecida			
Data da doação	Doador	% recebida	Custo
07/07/2003	Maria da Glória de Moraes Urquiza	37,50	R\$ 1.100.000,00
14/11/2003	Eduardo de Moraes Urquiza *	37,50	
	Maria da Glória de Moraes Urquiza	25,00	R\$ 6.250.000,00
	Total	100,00	R\$ 7.350.000,00

*Valores das doações trazidos do processo nº 18088.000356/2008-51, em nome de Eduardo de Moraes Urquiza.

Assim, foram apurados os seguintes valores de imposto de renda sobre ganho de capital na alienação das Fazenda Cambuhy e União na alienação da Fazenda Nossa Senhora Aparecida:

Fazenda Cambuhy e Fazenda União

Valor da Alienação (Reais)	R\$ 12.000.000,00
Custo de Aquisição	R\$ 7.000.000,00
Ganho de Capital apurado em 14/11/2003	R\$ 5.000.000,00
Imposto de Renda sobre Ganho de Capital	R\$ 750.000,00

Fazenda Nossa Senhora Aparecida

Valor da Alienação (Reais)	R\$ 10.000.000,00
Custo de Aquisição	R\$ 7.350.000,00
Ganho de Capital apurado em 14/11/2003	R\$ 2.650.000,00
Imposto de Renda sobre Ganho de Capital	R\$ 397.500,00

Todos os procedimentos fiscais adotados, bem como as verificações/análises/conclusões, encontram-se detalhadamente relatadas no Relatório de Atividade Fiscal (fls. 11/22).

Cientificada do lançamento em foco, em 25/08/2008 (fl. 221), a interessada apresentou, em 22/09/2008, a impugnação de fls. 222/230, aduzindo o que se segue:

1) Foi intimada do auto de infração em 25/08/2008, segunda-feira, tendo início seu prazo para apresentar impugnação no primeiro dia útil seguinte, ou seja, terça-feira, dia 26/08/2008, e prazo final em 24/09/2008, de acordo com os artigos 5º e 15 do Decreto 70.235/1972. Assim, a presente defesa é tempestiva.

2) Tornou-se proprietária dos imóveis denominados Fazenda Cambuhy, Fazenda União e Fazenda Nossa Senhora Aparecida por meio de doações efetuadas durante o segundo semestre de 2003, atribuídos os valores constantes da Declaração de Bens da doadora, Sr.^a Maria da Glória de Moraes Urquiza.

3) Posteriormente, fazendo-se valer da faculdade prevista no art. 119 do Regulamento do Imposto de Renda, as partes envolvidas resolveram atribuir a tais doações o valor de mercado, por meio de escrituras de re-ratificação devidamente registradas em cartório.

4) No ano de 2004, após receber proposta da Citrosuco Paulista S/A, a impugnante resolveu alienar a Fazenda Cambuhy e a Fazenda União.

5) O art. 119 do RIR estabelece que a transferência de direito de propriedade por doação em adiantamento de legítima pode ser avaliado pelo valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do doador. Tal faculdade não serve "para tentar evitar a apuração de ganho de capital", mas sim como contrapartida à proibição de se corrigir monetariamente os bens, em vigor desde 10 de janeiro de 1996, conforme a regra prevista no art. 17, II, da Lei 9.249/95. Com isso, preservam-se os direitos dos futuros herdeiros que, estivessem obrigados a

adquirir os bens pelos valores originais constantes da declaração dos doadores, ficariam com seus patrimônios subavaliados.

6) A atribuição do valor de mercado às doações se deu por meio de escrituras públicas de re-ratificação efetuadas em 07/07/2003. Ao constatarem que a doação dos bens feita pelos valores constantes da Declaração de Bens da Sr^a. Maria da Glória acarretaria conseqüências de ordem sucessória, resolveram as partes, de comum acordo, retificar os valores atribuídos às doações, conferindo-lhes os valores de mercado, como autoriza o art. 119 do RIR, e ratificar os demais atos constantes da escritura de doação original, inclusive, com recolhimento retroativo do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação ao Fisco Estadual.

7) Pretende o Fiscal desconsiderar a validade jurídica das escrituras de re-ratificação sob o argumento de que não podem alterar o custo pelo qual os imóveis ingressaram no patrimônio dos donatários.

8) Não existe no Código Civil dispositivo que proíbe que se proceda à retificação de uma escritura pública. “Se existisse, ou seja, se a escritura pública fosse imutável, como entende o i.Fiscal, o 18º Ofício de Notas da Comarca do Rio de Janeiro não teria lavrado tais escrituras de re-ratificação.”

9) “Ademais, a norma que rege especificamente os atos notariais, onde se poderia concluir pela impossibilidade da retificação da escritura de doação, não é o Código Civil, mas sim a Lei de Registros Públicos (Lei 6.015/73). E a referida lei, em seus arts. 212 e 213, trata, expressamente, da retificação do registro.”

10) “Pretende o i. Fiscal conjugar essa suposta inalterabilidade da escritura original de doação à regra do art. 116, II, do Código Tributário Nacional, com o objetivo de fundamentar que os atos jurídicos originários (as doações feitas em 07/07/03) é que constituiriam o fato gerador do Imposto de Renda sobre ganho de capital ora exigido.”

11) Somente quando o bem é alienado é que pode ocorrer o fato gerador do Imposto de Renda, jamais quando do recebimento do bem em doação. O ato jurídico perfeito e acabado ensejador do Imposto de Renda sobre ganho de capital, somente acontece quando da alienação do bem. Neste momento é que se apura o ganho de capital, e nunca quando do recebimento do bem em doação.

12) O acórdão da Sexta Câmara do E. Primeiro Conselho de Contribuintes citado pela Fiscalização trata especificamente de hipótese em que houve uma alienação por escritura pública e tal alienação gerou um ganho de capital tributável pelo Imposto de Renda. Tal escritura pública foi posteriormente cancelada e entendeu o E. Conselho de Contribuintes que tal cancelamento não tem o condão de afastar o fato gerador do imposto. Com

efeito, neste caso citado, houve uma alienação e é essa alienação que constitui o fato gerador do Imposto de Renda sobre ganho de capital. O caso do presente auto é completamente distinto, pois quando houve a retificação da escritura pública, ainda não havia ocorrido o fato gerador do imposto de renda sobre ganho de capital.

13) Entende a Fiscalização que a regra contida no art. 131 do RIR, a qual proíbe a correção monetária de bens após 31/12/1995, impediria a alteração do custo do imóvel. A retificação do valor do imóvel se deu na escritura de re- ratificação e não na Declaração de Bens da Impugnante.

Por fim, requer a realização de diligência fiscal para que possa apresentar toda documentação que julgar necessária, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972."

A DRJ de origem entendeu pela improcedência da impugnação apresentada. Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, às fls. 275/297, reiterando as alegações expostas em impugnação. Ainda, apresentou em anexo ao recurso voluntário documentos de fls. 298/305 para provar o que alega.

Em 13/09/2017 foi proferida a Resolução CARF nº 2202-000804, cujo teor pode ser assim sintetizado:

"A Recorrente trouxe em seu Recurso Voluntário cópias dos Demonstrativos da Apuração dos Ganhos de Capital do ano- calendário de 2003 da Doadora, Sra. Maria da Glória de Moraes Urquiza, CPF 003.094.867-34, , bem como dos Documentos de Arrecadação de Receitas Federais (DARF's) pertinentes, conforme documentos anexados às fls. 302/305.

Pois bem. Se a Recorrente apresentou os citados Demonstrativos da Apuração dos Ganhos de Capital do ano- calendário de 2003 e os respectivos DARF's, deverá a autoridade fiscal proceder à análise desses Demonstrativos e DARF's, de forma a fornecer elementos para um julgamento justo e se evitar o cerceamento de defesa.

Desse modo, considerando que o processo ainda não se encontra em condições de ter um julgamento justo e que preserve o contraditório e a ampla defesa, proponho a conversão do julgamento em diligência, para que a autoridade lançadora analise a correção e a integridade dos citados Demonstrativos e DARF's apresentados pela Recorrente (fls. 302/305), mais especificamente a correção dos cálculos constantes nesses demonstrativos e a certificação dos recolhimentos decorrentes, devendo ser elaborado relatório conclusivo e circunstanciado.

Após, dê-se vista à Recorrente para manifestação, no prazo de 30 (trinta) dias."

(grifou-se)

A Diligência foi realizada, estando às fls. 342/372 dos autos, sendo dada ciência à contribuinte, que se manifestou às fls. 383/401, tendo juntado documentos suplementares às fls. 402/407, sendo: DARF (fl. 402) e DIRPF de sua genitora referente ao ano-calendário 2003 (fls. 403/407).

A contribuinte impugna as conclusões da Diligência fiscal e ressalta o seguinte:

"Em verdade, o objeto e finalidade maior da presente diligência era certificar que os DARFs (cada um no valor de R\$ 49.070,59, no total de R\$ 98.141,18, recolhidos em 31/03/2004) e o Demonstrativo de Apuração do Ganho de Capital da doadora dos imóveis (mãe da Recorrente), conforme juntados às fls. 302/305 pela Recorrente, são verdadeiros e efetivamente foram recolhidos aos cofres da União. E, nesse particular, o Relatório de Diligência Fiscal confirmou a veracidade dos documentos, conforme se observa do trecho abaixo:

Trecho do Relatório de Diligência Fiscal (fl. 371):

Ainda, verificando nos sistemas da Receita Federal, ficou comprovado que os dois DARF's apresentados pela Recorrente foram recolhidos (números de registro: 4364642528-9 e 4364642538-6)"

É o relatório.

Voto

Conselheiro Martin da Silva Gesto – Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Primeiramente, quanto aos documentos juntados em anexo ao recurso voluntário, entendo que devem ser recebidos como prova do alegado, por força do princípio da verdade material e formalismo moderado.

Consoante relatado, foi apurado ganho de capital na alienação dos seguintes imóveis:

a) Fazenda União, com 204 alqueires (492,68 hectares), com matrícula de imóvel nº 15.022 junto ao 2º Oficial de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos e Civil de Pessoa Jurídica da Comarca de Araraquara;

b) Fazenda Cambuhy, com 75 alqueires (181,50 hectares), com matrícula de imóvel nº 1.707 junto ao Oficial de Registro de Imóveis, Títulos e Documentos e Civil de Pessoa Jurídica da Comarca de Matão;

c) Fazenda Nossa Senhora Aparecida, com aproximadamente 750 alqueires (aproximadamente 1.815 hectares), com matrícula de imóvel nº 272 junto ao Oficial de Registro de Imóveis e Anexos da Comarca de Agudos.

Consoante se verifica pelo Relatório de Atividade Fiscal (fls. 11/22), em **07/07/2003**, 50% da Fazenda Cambuhy e 50% da Fazenda União ingressaram no patrimônio da contribuinte pelo custo total de R\$ 1.000.000,00, por doação em adiantamento de legítima realizada pela sua mãe, Sr^a Maria da Glória de Moraes Urquiza, conforme Escritura de Doação de fls. 113/115. Na mesma data, os 50% restantes da Fazenda Cambuhy e 50% da Fazenda União foram doados ao seu irmão, Sr^a Eduardo de Moraes Urquiza.

No que tange à Fazenda Nossa Senhora Aparecida, em **07/07/2003**, 37,50% da Fazenda ingressaram no patrimônio da impugnante pelo custo de R\$ 1.100.000,00, por doação em adiantamento de legítima realizada pela sua mãe, Sr^a Maria da Glória de Moraes Urquiza, conforme consta na Escritura de Doação de fls. 126/128, na qual consta ainda que 37,50% foram doados ao seu irmão, Sr^a Eduardo de Moraes Urquiza.

Em **14/11/2003**, seu irmão, Sr. Eduardo de Moraes Urquiza, efetuou a doação de 50% da Fazenda Cambuhy e 50% da Fazenda União, conforme Escritura de Doação de fls. 32/36, 58/60 e 55/57, tendo como única donatária a impugnante, Sr^a Ângela Maria de Moraes Urquiza, pelo valor total das doações de R\$ 6.000.000,00, conforme fl. 119 – Cláusula QUINTA.

Na mesma data, seu irmão, Sr. Eduardo de Moraes Urquiza, e sua mãe, Sr^a Maria da Glória de Moraes Urquiza, efetuaram a doação de 37,50% e 25,00%, respectivamente, da Fazenda Nossa Senhora Aparecida, tendo como única donatária a impugnante, Sr^a Ângela Maria de Moraes Urquiza, pelo valor de R\$ 6.250.000,00, conforme Escritura de fls. 129/132.

Em **21/11/2003**, a **Sr^a Maria da Glória de Moraes Urquiza lavrou escrituras de Re-Ratificação das doações realizadas em 07/07/2003**, alterando os valores de doação das Fazendas Cambuhy e União de R\$ 2.000.000,00 para R\$ 12.000.000,00 e da Fazenda Nossa Senhora Aparecida de R\$ 2.200.000,00 para R\$ 7.500.000,00, conforme Escrituras de fls. 122/125 e 133/134.

Em **16/03/2004**, a Fazenda Nossa Senhora Aparecida foi utilizada para integralização de 10.000.000 de quotas de capital social pela impugnante na empresa Agropecuária A C L Ltda., CNPJ 06.192.444/000152, pelo valor de R\$ 10.000.000,00, conforme Instrumento Particular de Contrato Social de Constituição de Sociedade Denominada Agropecuária A.C.L. Ltda. de fls. 52/71.

Após, em **19/03/2004**, a empresa Fischer S.A., CNPJ 52.311.529/0001-20, adquiriu a Fazenda União, por R\$ 8.700.000,00, conforme Escritura Pública de Compra e Venda de fls. 40/44, e a Fazenda Cambuhy, por R\$ 3.300.000,00, conforme Escritura Pública de Venda e Compra de fls. 46/51

Entretanto, foram considerados pela fiscalização como custo de aquisição da Fazenda União, mais a Fazenda Cambuhy, o valor de R\$ 1.000.000,00 e da Fazenda Nossa Senhora Aparecida o valor total de R\$ 1.100.000,00, considerando a data da ocorrência do fato gerador e seus efeitos conforme escrituras lavradas em 07/07/2003. Vejamos:

Fazenda Cambuhy e Fazenda União

Data da doação	Doador	% recebida	Custo
07/07/2003	Maria da Glória de Moraes Urquiza	50	R\$ 1.000.000,00
14/11/2003	Eduardo de Moraes Urquiza *	50	R\$ 6.000.000,00
	Total	100,00	R\$ 7.000.000,00

Fazenda Nossa Senhora Aparecida

Data da doação	Doador	% recebida	Custo
07/07/2003	Maria da Glória de Moraes Urquiza	37,50	R\$ 1.100.000,00
14/11/2003	Eduardo de Moraes Urquiza *	37,50	R\$ 6.250.000,00
	Maria da Glória de Moraes Urquiza	25,00	
	Total	100,00	R\$ 7.350.000,00

Deste modo, foram apurados os seguintes valores a título de ganho de capital:

Fazenda Cambuhy e Fazenda União

Valor da Alienação (Reais)	R\$ 12.000.000,00
Custo de Aquisição	R\$ 7.000.000,00
Ganho de Capital apurado em 14/11/2003	R\$ 5.000.000,00
Imposto de Renda sobre Ganho de Capital	R\$ 750.000,00

Fazenda Nossa Senhora Aparecida

Valor da Alienação (Reais)	R\$ 10.000.000,00
Custo de Aquisição	R\$ 7.350.000,00
Ganho de Capital apurado em 14/11/2003	R\$ 2.650.000,00
Imposto de Renda sobre Ganho de Capital	R\$ 397.500,00

Conforme Relatório de Atividade Fiscal (fls. 10/22), não foram considerados os valores constantes nas Escrituras de Re-Ratificação de fls. 122/125 e 133/137, haja vista que os fatos geradores das doações efetuadas pela Sr^a Maria da Glória de Moraes Urquiza ocorreram em 07/07/2003 (Escrituras de fls. 113/115 e 126/128).

Com efeito, depois de ultimada as re-ratificações das escrituras de doação por *iniciativa da própria doadora* (Sra. Maria da Glória de Moraes Urquiza), genitora da Recorrente, foi declarado e recolhido pela respectiva doadora o ganho de capital correspondente (conforme Demonstrativos de Apuração de Ganho de Capital da doadora no ano-calendário de 2013 – fl. 302 e seguintes, fazendo assim constar em sua DIRPF referente ao Ano Calendário de 2003 que:

(a) as Fazendas União e Cambuhy foram doadas em 07/07/2003 a *valor de mercado* pela quantia total de R\$ 12 milhões para a Recorrente e seu irmão (Eduardo de Moraes Urquiza), sendo 50% (cinquenta inteiros por cento) para cada um deles; e

(b) a doação de 75% (setenta e cinco inteiros por cento) da Fazenda Nossa Senhora da Glória, também a valor de mercado, pela quantia total de R\$ 7.500.000,00 (sete milhões e quinhentos mil reais), para a Recorrente e seu irmão (Eduardo de Moraes Urquiza), sendo 37,5% (trinta e sete inteiros e cinquenta centésimos por cento) para cada um deles.

Tratou-se, assim, de ato de vontade da própria doadora, mãe de Recorrente, que, conforme aduz a contribuinte, teria pretendido fazer constar expressamente que a doação dos bens em questão a seus filhos estava sendo ultimada pelo valor de mercado, conforme permitido pelo art. 23 da Lei n.º 9.532/97, fazendo questão de re-ratificar as escrituras de doação de forma inquestionavelmente legítima, por sua conveniência, para evitar questionamentos dos seus herdeiros em futuro processo de inventário e partilha de bens e perante o Fisco Estadual (quanto ao recolhimento do ITCMD).

Deste modo, entendo que a Fiscalização deveria ter considerado, para fins de cálculo do custo de aquisição, as escrituras de Re-Ratificação das doações realizadas em 07/07/2003, que a genitora da contribuinte Maria da Glória de Moraes Urquiza fez pouco tempo depois, em 21/11/2003 (inclusive no próprio ano-calendário e antes de qualquer procedimento da fiscalização) que alterou os valores de doação das Fazendas Cambuhy e União de R\$ 2.000.000,00 para R\$ 12.000.000,00 e da Fazenda Nossa Senhora Aparecida de R\$ 2.200.000,00 para R\$ 7.500.000,00, conforme documentos de fls. 122/125 e 133/134.

Ocorre, contudo, que o §2º do art. 20 da Instrução Normativa SRF n.º 84/01 é taxativo ao prescrever que “o valor relativo à opção por qualquer dos critérios de avaliação a que se refere este artigo, **que independe da avaliação adotada para efeito da partilha ou do pagamento do imposto de transmissão, deve ser informado na declaração: [...] do doador e donatário, correspondente ao ano-calendário do recebimento da doação**”, vejamos:

Art. 20. Na transferência de propriedade de bens e direitos, por sucessão causa mortis, a herdeiros e legatários; por doação, inclusive em adiantamento da legítima, ao donatário; bem assim na atribuição de bens e direitos a cada ex-cônjuge ou ex-convivente, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou união estável, os bens e direitos são avaliados a valor de mercado ou considerados pelo valor constante na Declaração de Ajuste Anual do de cujus, doador, ex-cônjuge ou ex-convivente declarante, antes da dissolução da sociedade conjugal ou união estável.

(...)

§ 2º O valor relativo à opção por qualquer dos critérios de avaliação a que se refere este artigo, que independe da avaliação adotada para efeito da partilha ou do pagamento do imposto de transmissão, deve ser informado na declaração:

I - final de espólio e na declaração do herdeiro ou legatário, correspondente ao ano-calendário da transmissão;

II - do doador e donatário, correspondente ao ano-calendário do recebimento da doação;

III - do ex-cônjuge ou ex-convivente a quem foi atribuído o bem, correspondente ao ano-calendário da dissolução da sociedade conjugal ou união estável.

§ 3º Se a transferência for efetuada por valor superior ao constante na Declaração de Ajuste Anual referida no caput, ou do custo de aquisição referido no § 1o, a diferença a maior constitui ganho de capital tributável.

§ 4º Na hipótese do § 3o, o inventariante, no caso de espólio, o doador ou o ex-cônjuge ou ex-convivente a quem for atribuído o bem ou direito deve preencher o Demonstrativo de Apuração do Ganho de Capital e anexá-lo à Declaração Final de Espólio ou à Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário da doação ou da dissolução da sociedade conjugal ou união estável, conforme o caso.

§ 5º Na apuração de ganho de capital em virtude de posterior alienação dos bens e direitos de que trata este artigo, é considerado como custo de aquisição o valor a que se refere o § 2º

§ 6º Para efeito do disposto no § 5º, a comprovação do custo, constante na Declaração de Ajuste Anual, é efetuada por meio de:

I - Declaração Final de Espólio, no caso de transmissão causa mortis;

II - Declaração de Ajuste Anual do doador, na doação, ou do ex-cônjuge ou ex-convivente declarante, na dissolução da sociedade conjugal ou da união estável, ou do documento comprobatório da aquisição, se o doador, ex-cônjuge ou ex-convivente estiver desobrigado da apresentação da declaração;

III - Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) relativo ao pagamento do imposto de que trata o § 3º, quando a avaliação houver sido efetuada por valor superior ao constante na última Declaração de Ajuste Anual do de cujus, do doador ou ex-cônjuge declarante, ou do § 1º, conforme o caso.

(grifou-se)

Aliás, o §5º do art. 20 da Instrução Normativa SRF n.º 84/01, transcrito acima, vai além e dispõe mais claramente que “*na apuração de ganho de capital em virtude de posterior alienação dos bens e direitos de que trata este artigo é considerado como custo de aquisição o valor a que se refere o §2º*”, sendo que a comprovação do custo de aquisição é efetuada por meio da Declaração de Ajuste Anual do doador ou pelos comprovantes de recolhimento do respectivo ganho de capital pelo doador, o que foi seguido à risca pela Recorrente e por sua mãe (doadora) nas operações em questão (§6º do art. 20 da IN SRF 84/01).

Neste sentido, inclusive, há jurisprudência deste Conselho, conforme ementa extraída do acórdão n.º 2402-005.385, julgado por unanimidade pela 2ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Sessão, em sessão de 12 de julho de 2016, tendo como Conselheiro Relator o Sr. Ronnie Soares Anderson:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2008, 2009, 2010, 2011

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. AUSÊNCIA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

Não havendo o responsável solidário impugnado a exigência perante o Colegiado de primeira instância, precluso restou o seu direito de contestá-la.

RECURSO DE OFÍCIO. CUSTO DE AQUISIÇÃO. DOAÇÃO

Na apuração do ganho de capital quando da alienação de bem recebido por doação, o custo de aquisição tem por base o valor

constante na declaração de ajuste do doador, conforme entendimento da administração tributária.

(Processo n.º 13896.721452/201285, acórdão 2402-005.385 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)

Assim, na apuração do ganho de capital quando da alienação de bem recebido por doação, o custo de aquisição tem por base o valor constante na declaração de ajuste do doador, logo, deveria ter sido consideradas os valores lá constantes, pois, inclusive, a donatária levou em consideração os valores das escrituras re-ratificação realizadas na sua DIRPF, realizadas antes do procedimento de fiscalização, para fins de apuração da base de cálculo do tributo. Ainda, frisa-se, que as escrituras foram realizadas menos de cinco meses após a doação, dentro do mesmo ano-calendário.

Deste modo, sendo incorreta a base de cálculo adotada pela fiscalização, não há como manter o auto de infração lavrado, não sendo possível retificar o lançamento para alterar, por completo, a base de cálculo utilizado, pois haveria alteração do critério jurídico. Portanto, não deve ser mantido o lançamento realizado.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Ronnie Soares Anderson

Acompanho as conclusões do D. Relator no sentido de cancelamento da exigência fiscal, mas tenho entendimento um tanto diverso quanto aos fundamentos.

Deixo expressa e salientada minha ressalva, de início, no sentido de comungar com o posicionamento fiscal acerca da re-ratificação da doação efetuada pela genitora da recorrente. A alienação do imóvel via doação pela referida já havia se consumado em 07/07/2003, quando da citada re-ratificação em 21/11/2003.

E, nos termos da legislação tributária, o instrumento público ou particular de doação configura a existência de alienação naquela data, salvo a existência de condição, considerando-se ocorrido o fato gerador do imposto de renda, com todos os efeitos daí decorrentes.

Ademais, conforme bem esclarece o diretor adjunto de Assuntos Agrários do IRIB (Instituto de Registro Imobiliário do Brasil), versando sobre caso de escritura pública de doação (disponível em www.irib.org.br/boletins/detalhes/1109):

Retificar é corrigir, nunca substituir, modificar a essência. As retificações não podem alterar pontos essenciais do negócio. Realizado o registro da escritura no Cartório de Imóveis, **não é possível retificação para substituir as partes, o preço, a natureza jurídica do ato, bem como para modificar o objeto do contrato.**

(..)

Também não é possível admitir nova escritura que modifique os dados acima explicados, pois uma vez registrada a escritura anterior, só seria possível uma nova escritura para corrigir informações não essenciais, como, por exemplo, um erro de digitação na indicação da data de pagamento de uma das parcelas. Fora destes casos, qualquer modificação importará em novo negócio, pois poderia encobrir uma forma indireta de transmissão de propriedade. (grifei)

Nessa toada, a despeito de considerações sobre a fé pública que reveste a atividade notarial, mesmo nesse âmbito entende-se que a retificação de escritura pública cinge-se a reparos que se consubstanciam, na prática, em correção de erros materiais, sob pena de poder vir a prejudicar terceiros, como por exemplo, a Fazenda Pública. Oportuno, aliás, transcrever o seguinte trecho do relatório fiscal que bem assim o denota:

E não poderia ser diferente. Caso fosse possível retificar, posteriormente, os valores de alienação de bens móveis e imóveis, estar-se-ia abrindo margem para a sonegação do imposto de renda sobre o ganho de capital. Para tanto, lavrar-se-ia uma escritura pública de valor menor e, **quando se estivesse próximo de atingir a decadência**, bastaria lavrar uma escritura pública de re-afirmação AUMENTANDO o valor pelo qual o bem foi alienado. Assim, o contribuinte conseguiria aumentar o custo do bem adquirido sem que houvesse, contudo, o pagamento do imposto de renda sobre o ganho de capital correspondente (não haveria tempo hábil para que o Fisco procedesse ao lançamento do crédito tributário).

Com efeito, não se deve admitir seja reaberta a opção fiscal inicialmente exercida, de doar um bem seja pelo valor de mercado, pagando o ganho de capital correspondente, seja pelo valor declarado, por intermédio da via transversa da re-afirmação dos instrumentos de transmissão, salvo no caso de inequívoca evidência de erro material no registro imobiliário.

Destacadas tais observações, e apesar delas, voto, no caso concreto, por cancelar o lançamento, acompanhando o relator, face à marcada ausência de observância à legislação que rege a apuração do ganho de capital na alienação de imóveis rurais.

Veja-se, inicialmente, que a doação é forma de alienação em sentido largo, expressamente prevista no § 3º do art. 3º da Lei nº 7.713/88, e que atrai a incidência do imposto de renda sobre ganho de capital. Por seu turno, a forma padrão de cálculo desse gravame consta do § 2º desse mesmo dispositivo legal, ou seja, considera-se o ganho de capital a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem e o respectivo custo de aquisição.

Deve ser reconhecido, por outro lado, que, a partir de 1º de janeiro de 1997, em respeito aos princípios da especialidade e da temporalidade, preponderam, **para fins de alienação de imóvel rural**, ainda que via doação, os termos do *caput* do art. 19 da Lei nº 9.363/96, segue:

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)

Tendo ocorrido a aquisição do imóvel em comento em 07/07/2003, por doação da genitora do recorrente, inaplicáveis as disposições do parágrafo único acima transcrito, prevalecendo a apuração do ganho de capital com base no VTN informado na DIAT, nos termos do *caput* do artigo 19 da Lei nº9.393/96.

No mesmo sentido regram os arts. 136 e 523 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), cabendo registrar que a própria Receita Federal, através de seus atos normativos regulamentadores, em especial a IN SRF nº 84/01, vem admitindo que os critérios estipulados para o caso específico de venda de imóveis rurais sejam aplicados a todos os tipos de alienação de imóvel rural, conforme se afere da leitura de parte do art. 19 dessa instrução:

Art. 19. Considera-se valor de alienação:

(...)

VI - no caso de imóvel rural com benfeitorias, o valor correspondente:

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

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

§ 1o Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se valor de alienação da terra nua:

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

II - o valor efetivamente recebido, nos demais casos.

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

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

II - como valor da alienação, nos demais casos.

Processo nº 18088.000355/2008-15
Acórdão n.º **2202-004.585**

S2-C2T2
Fl. 425

Compulsando os autos, porém, verifica-se que em nenhum momento a autoridade fiscal atentou para a existência das normas em apreço, o que se confirma tanto da leitura do "enquadramento legal" constante do lançamento fiscal, quanto do respectivo Relatório Fiscal.

Entendo que poderia, mediante interpretação sistemática da legislação - aí compreendidos CTN, Leis nºs 7.713/88 e 8.023/90, c/c os arts. 14 e 19 da Lei nº 9.393/96 - ser justificado no particular o afastamento do uso da DIAT no apuração do ganho de capital, mas nada foi realizado nesse rumo.

Não vejo daí como prosperar a autuação, a qual não se pautou de acordo com as normas de regências aplicáveis à situação espelhada no processo, sendo de rigor, portanto, cancelar o lançamento.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson