



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

Processo n° 18088.000356/2008-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-004.586 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de julho de 2018
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente EDUARDO DE MORAES URQUIZA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004

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 18088.000356/2008-51, em face do acórdão nº 16-49.062, julgado pela 18ª Turma da Delegacia Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (DRJ/SP1), em sessão realizada em 01 de agosto de 2013, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

" Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 04/06, acompanhado dos demonstrativos de apuração de fls. 07/08, que lhe exige crédito tributário no montante de R\$ 2.747.803,50, sendo que R\$ 1.147.500,00 a título de imposto, R\$ 739.678,50 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. 11/21), em 07/07/2003, 50% da Fazenda Cambuhy e 50% da Fazenda União ingressaram no patrimônio do 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. 26/31. Na mesma data, os 50% restantes da Fazenda Cambuhy e 50% da Fazenda União foram doados à sua irmã, Srª Ângela de Moraes Urquiza.

No que tange à Fazenda Nossa Senhora Aparecida, em 07/07/2003, 37,50% da Fazenda ingressaram no patrimônio do 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. 38/40, na qual consta ainda que 37,50% foram doados à sua irmã, Srª Ângela de Moraes Urquiza.

Em 14/11/2003, o contribuinte, 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 Sr^a Ângela Maria de Moraes Urquiza, pelo valor total das doações de R\$ 6.000.000,00, conforme fl. 34 – Cláusula QUINTA.

Na mesma data, o contribuinte efetuou a doação de 37,50% da Fazenda Nossa Senhora Aparecida, tendo como única donatária sua irmã, Sr^a Ângela Maria de Moraes Urquiza, pelo valor de R\$ 3.750.000,00, conforme Escritura de fls. 44/47. Consta ainda nessa Escritura que 25% pertencente à sua mãe, Sr^a Maria da Glória de Moraes Urquiza, foram doados à sua irmã, Sr^a Ângela Maria de Moraes Urquiza.

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. 49/51 e 52/54.

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.

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\$ 6.000.000,00
Custo de Aquisição	R\$ 1.000.000,00
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\$ 3.750.000,00
Custo de Aquisição	R\$ 1.100.000,00
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. 11/21).

Cientificado do lançamento em foco, em 25/08/2008 (fl. 94), o interessado, representado por seus advogados, apresentou, em 22/09/2008, a impugnação de fls. 99/134, aduzindo o que se segue:

1) *Os valores apurados na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário 2003, relativamente a Ganhos de Capital na Alienação de Bens e Direitos, omissos quando da alienação de imóveis na modalidade de doação, efetivamente não ocorreram.*

2) *As escrituras (tanto a inicial como a de re-ratificação) de doação recebidas pelo*

Impugnante se deram dentro do mesmo exercício, logo dentro do mesmo período de apuração do imposto de renda, antes da consumação do fato gerador do imposto.

3) *O Impugnante adquiriu as propriedades rurais denominadas Fazenda União, Fazenda Cambuhy e Fazenda Nossa Senhora Aparecida em julho de 2003, antes da entrega da DIAT, vindo a aliená-las em novembro do mesmo ano, posteriormente à data de entrega do DIAT, que ocorreu em setembro de 2003.*

4) *Assim, aplica-se ao presente caso a condição expressada no inciso II do parágrafo 1º do artigo 10 da IN n 84/2001.*

5) *PRELIMINARMENTE. PROVA INSUFICIENTE. O auto de infração carece de elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração, o que acarreta a sua nulidade plena. O Fiscal autuante sequer submeteu a presente situação à legislação aplicável, limitando-se às escrituras públicas lavradas, como se algo ilegal tivesse sido praticado pelo Impugnante.*

6) *A prova a ser utilizada no trabalho fiscal deveria ser o DIAT entregue em 2003, haja vista que a legislação aplicável contempla que os valores a serem considerados para efeito de ganho de capital para imóveis rurais é aquele constante como Valor da Terra Nua – VTN.*

7) *AUTO DE INFRAÇÃO E IMPOSIÇÃO DE MULTA SEM MOTIVAÇÃO IDÔNEA E PERTINENTE. Não há o que alegar sem provar, pois deve ser identificada, quantificada, qualificada, em todas as suas circunstâncias, para permitir ampla defesa e provada a ocorrência materialmente com documento idôneo e contemporâneo. O auto de infração sem motivação adequada e pertinente, é ato administrativo nulo, ineficaz, porque sendo sempre vinculado e regrado, deve ficar sempre de acordo com as previsões legais pertinentes. Nesse sentido têm-se entendimentos de Hely Lopes Meirelles e Weida Zancaner.*

8) *“Desta forma, não há embasamento fático para o lançamento do imposto, bem como, conseqüentemente, para a constituição do crédito tributário, no caso presente, já que o lançamento feito pelo AIIM não guarda conformidade com as expressas previsões legais dos artigos 114, 141, 142 e seu parágrafo único e 144 do CTN.”*

9) *MÉRITO. DA AUSÊNCIA DE GANHO DE CAPITAL. No cálculo de ganho de capital de imóvel rural, o contribuinte deve confrontar o Valor da Terra Nua (VTN) do ano da compra com o*

Valor da Terra Nua (VTN) do ano da venda, como se fossem respectivamente, o custo de aquisição e o valor de alienação do imóvel, nos termos do art. 19 da Lei nº 9.393/1996.

10) *“A determinação do valor do custo de aquisição e revenda, de acordo com o art. 136 do Regulamento do Imposto de Renda e a Instrução Normativa 84/2001, no caso presente caso, considerando que o imóvel rural foi adquirido a partir de 1º de janeiro de 1997 (no caso em 2003), a base para o cálculo do imposto de renda sobre ganho de capital são os valores da terra nua na aquisição e na venda que constam da DIAT.”*

11) *O valor de aquisição e alienação dos imóveis rurais tratados no auto de infração são aqueles constantes no DIAT como valor da Terra Nua – VTN, que, tendo ocorrido no mesmo ano (2003), serão idênticos, portanto sem ganho de capital. Nesse sentido, tem a Solução Consulta da Superintendência Regional da Receita Federal 8ª RF nº 106, de 17/04/2001.*

12) *A autoridade fiscal não justifica sua recusa em aceitar as alterações dos custos das propriedades doadas através de escritura de Re-Ratificação lavradas em 21.11.2003, em Cartório habilitado para tanto.*

13) *O procedimento adotado pela Doadora está em perfeita concordância com os ditames da legislação, sendo que eventual diferença de Imposto Sobre Ganhos de Capital foram ou deviam ser recolhidos a partir de 21.11.2003, tendo como base na incidência a data de 07.07.2003, com os acréscimos exigidos a partir da data que o imposto deveria ser recolhimento, ou seja, 30.08.2003.*

14) *“Quando o auditor fiscal faz referência a aplicação do artigo 119 do RIR/99, somente poderá estar se reportando a pessoa física da Sra Maria da Glória de Moraes Urquiza que promoveu em 07.07.2003, doações de Imóveis Rurais, como sendo adiantamento da legítima, a favor dos Donatários Eduardo de Moraes Urquiza e Ângela Maria de Moraes Urquiza, dando margem a discussão sobre o valor atribuído aos bens doados.”*

15) *No que tange a operação de alienação (doação) realizada pelo impugnante à sua irmã em 14.11.2003, qualquer que fosse o valor atribuído na operação não haveria Ganhos de Capital, sujeito a tributação do imposto de renda, visto que considerando que o Impugnante recebeu em doação de sua mãe as propriedades rurais em 07.07.2003 e as alienou (doação) para sua irmã em 14.11.2003.*

16) *“Diante de todo exposto, fica demonstrado que a re-ratificação realizadas pelas partes Doadora e Donatários foi um ato praticado única e exclusivamente para atender situação sócio econômica face as diversas hipóteses de exploração das propriedades rurais, onde seus valores defasados poderia representar entraves a futuras associação ou mesmo na busca de divisas para implementar projetos ou mesmo em provável*

alienação, como forma de amenizar a carga tributária, que com a tributação diferenciada para os imóveis rurais nada ou pouco representaria para as operações realizada pelo Impugnante.”

17) DO ATO JURÍDICO PERFEITO. Ato jurídico perfeito é aquele que nasceu e se formara sob a égide de uma determinada lei, contemplando todos os requisitos necessários exigidos pela norma então vigente e que seja passível de retificação.

18) “Conclui-se que quanto ao ato jurídico perfeito o constituinte ao insculpir essa garantia no art. 5º, inciso XXXVI, da C.F. alberga, diante da própria função do instituto, somente os planos da existência e da validade, não exigindo a eficácia jurídica do ato.”

19) O ato jurídico existiu, mas não que impedisse que fosse sobreposto por ato jurídico complementar.

20) MULTAS CONFISCATÓRIAS. Tratam-se de elevadas multas de natureza confiscatória, violando o art. 150, IV, da Constituição Federal, atrelado ao princípio da capacidade contributiva, positivando-se sempre que o gravame tributário absorva parcela expressiva da propriedade dos contribuintes.

21) “A exacerbada multa não condiz com a realidade jurídica vigente, como é o caso das multas previstas para o inadimplemento de obrigações, que, a seu turno, não podem ser superiores a 2% (dois por cento) do valor da dívida (Lei federal n.8.087, de 11.9.90, que dispõe sobre a proteção do consumidor); como ainda no caso do condômino em débito Código civil (art. 1.336, § 1º).”

22) Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal já afirmou sua postura.

23) Caso concreto e similar, com penalidade tributária igual a 200 %, foi declarada inconstitucional pelo STF ADIN nº 5511/600RJ, que remetido ao Procurador-Geral da República Geraldo Brindeiro proferiu parecer favorável. Em 2002, decisão do STF julgou procedente a ADIN e atualmente reflete o pensamento dominante do STF.

24) Decisões judiciais repelem a taxa Selic, conforme aresto do Superior Tribunal de Justiça.

25) Na remota hipótese de ser mantida a cobrança do tributo, devem ser excluídas as exigências de juros moratórios calculados pela Taxa Selic.

Por fim, requer provar por todos os meios em direito admitidos, inclusive documentais, além daqueles que estão sendo juntados, venham surgir. .”

A DRJ de origem entendeu por julgar improcedente a impugnação apresentada, mantendo na integralidade o crédito tributário.

Inconformado com o resultado do julgamento, o contribuinte apresentou recurso voluntário às fls. 380/416, reiterando as alegações expostas em impugnação, além de juntar declarações de ITR, a fim de comprovar seu direito.

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.

Conforme no Relatório de Atividade Fiscal (fls. 11/21), em **07/07/2003**, 50% da Fazenda Cambuhy e 50% da Fazenda União ingressaram no patrimônio do 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. 26/31. Na mesma data, os 50% restantes da Fazenda Cambuhy e 50% da Fazenda União foram doados à sua irmã, Srª Ângela de Moraes Urquiza.

No que tange à Fazenda Nossa Senhora Aparecida, em **07/07/2003**, 37,50% da Fazenda ingressaram no patrimônio do 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. 38/40, na qual consta ainda que 37,50% foram doados à sua irmã, Srª Ângela de Moraes Urquiza.

Em **14/11/2003**, o contribuinte, 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 Srª Ângela Maria de Moraes Urquiza, pelo valor total das doações de R\$ 6.000.000,00, conforme fl. 34 – Cláusula QUINTA.

Na mesma data, o contribuinte efetuou a doação de 37,50% da Fazenda Nossa Senhora Aparecida, tendo como única donatária sua irmã, Sr^a Ângela Maria de Moraes Urquiza, pelo valor de R\$ 3.750.000,00, conforme Escritura de fls. 44/47. Consta ainda nessa Escritura que 25% pertencente à sua mãe, Sr^a Maria da Glória de Moraes Urquiza, foram doados à sua irmã, Sr^a Ângela Maria de Moraes Urquiza.

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. 49/51 e 52/54.

A empresa Fischer S.A., CNPJ 52.311.529/0001-20, adquiriu a Fazenda União, que engloba a Fazenda Cambuhy, em **19/03/2004**, e a empresa Agropecuária A C L Ltda., CNPJ 06.192.444/000152, adquiriu a Fazenda Nossa Senhora Aparecida em **16/03/2004**.

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.

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. 11/21), não foram considerados os valores constantes nas Escrituras de Re-Ratificação de fls. 49/51 e 52/54, haja vista que os fatos gerados das doações efetuadas pela Sr^a Maria da Glória de Moraes Urquiza ocorreram em 07/07/2003 (Escrituras de fls. 25/28 e 36/48), conforme dispõe o art. 116 do CTN.

Com efeito, depois de realizadas as re-ratificações das escrituras de doação por *iniciativa da própria doadora* (Sra. Maria da Glória de Moraes Urquiza), genitora do Recorrente, foi declarado e recolhido pela respectiva doadora o ganho de capital correspondente, conforme Demonstrativos de Apuração de Ganho de Capital da doadora, do processo nº 18088.000355/2008-15 (da irmã do contribuinte - Sra. Ângela Maria de Moraes Urquiza, fazendo a doadora assim constar em sua DIRPF referente ao Ano Calendário de 2003, conforme se extrai da Resolução nº 2202-000804, que:

(a) as Fazendas União e Cambuhy foram doadas em 07/07/2003 a *valor de mercado* pela quantia total de R\$ 12 milhões ao Recorrente e à sua irmão (Ângela 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), ao Recorrente e à sua irmã (Ângela 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 aduza 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).

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.

§ 4 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 Relator o ilustre Conselheiro 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)

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 do 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. 49/51 e 52/54.

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 as escrituras re-ratificação realizadas, quando feitas 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 do recorrente. A alienação do imóvel via doação pela referida já havia se consumado em 07/07/2003, e inclusive, quando da citada re-ratificação em 21/11/2003, o imóvel sequer mais pertencia ao recorrente, havendo sido alienado, novamente por doação, à sua irmã, em 14/11/2003.

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-ratificação 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 transversal da re-ratificação

dos instrumentos de transmissão, salvo quando constatadas, de maneira inequívoca, a presença 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 nº 9.363/96.

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.

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 (fl. 215), quanto do Relatório Fiscal às fls. 220 e ss.

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