



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18088.720536/2012-30
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.325 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 16 de dezembro de 2021
Recorrente JULIANE JOAS SILVEIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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.

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 maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho e Maurício Nogueira Righetti, que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial interposto por Juliane Joas Silveira em face do Acórdão nº 2401-005.116, proferido na Sessão de 04 de outubro de 2017, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do dispositivo a seguir reproduzido:

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso. No mérito, por voto de qualidade, dar-lhe provimento parcial para excluir da base de cálculo os depósitos bancários do período de agosto e setembro de 2008, no montante

de R\$ 183.534,00. Vencida a conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa que dava provimento parcial em maior extensão para excluir também os juros sobre a multa. Vencidos a relatora e o conselheiro Rayd Santana Ferreira, que davam provimento parcial em maior extensão para excluir também o imposto apurado sobre o ganho de capital e os juros sobre a multa. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

O Acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2009

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA

Durante todo o procedimento fiscal ocorreram intimações para a contribuinte comprovar a origem dos depósitos, devidamente relacionados pela fiscalização, o que ocasionou a apresentação de esclarecimentos e documentos por parte da contribuinte. Inexiste preterição ao direito de defesa.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL

O Superior Tribunal de Justiça reconheceu a legalidade do lançamento do imposto de renda com base no art. 42 da Lei 9.430/1996, tendo a corte assentado entendimento de que cabe ao contribuinte o ônus de comprovar a origem dos recursos a fim de ilidir a presunção de que se trata de renda omitida.

COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS

Lastreada na documentação apresentada, restou comprovada a origem dos valores recebidos da venda do imóvel rural.

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.

O recurso visava rediscutir as seguintes matérias: a) Cálculo do ganho de capital para fins de apuração do imposto de renda na venda de imóvel rural – benfeitorias; e b) Imóvel em condomínio - tributação deve considerar cada parte isoladamente. Porém, em exame preliminar de admissibilidade, a presidência da Câmara de origem deu seguimento ao apelo apenas em relação à primeira matéria - **Cálculo do ganho de capital para fins de apuração do imposto de renda na venda de imóvel rural – benfeitorias.**

Em suas razões recursais a contribuinte aduz, quanto à matéria devolvida ao Colegiado, que a tributação de ganho de capital deve levar em consideração a lei especial (Lei nº 9.363/96 quanto aos imóveis rurais; que o custo de aquisição e de alienação, para fins de ganho de capital, deve ser calculado com base no art. 19 dessa lei; que os bens e direitos com aquisição anteriores ao ano de 1996 pode ser atualizado monetariamente até 31/12/1995 para as pessoas físicas; que a partir de 01/01/1997 o valor de alienação para apuração do ganho de capital deve

ser o valor do VTN declarado. Cita a Solução de Consulta da SRF nº 300 e jurisprudência do CARF. Diz ainda que, no caso, as DIAT's foram entregues regularmente.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões nas quais aduz que o valor apurado é menor que o valor levantado pela fiscalização, o que implicaria em agravamento se adotado aquele; que se inexistente benfeitorias, conforme afirmado pela própria contribuinte, consideram-se devidos os valores já expressos; que diante da falta de comprovação da dedução das benfeitorias como custo ou despesa da atividade rural, deve-se considerar como valor de alienação o previsto no art. 19, VI, "b", da IN SRF n. 84/2001; que o valor da alienação consiste naquele informado na escritura de compra e venda do imóvel rural, equivalente a R\$ 800.000,00; que a contribuinte tentou caracterizar o imóvel vendido como residencial, pois adquiriu outro em prazo inferior a 180 dias, o que possibilitaria a isenção prevista no art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005; mas a contribuinte não apresentou qualquer elemento de prova de que o imóvel era residencial; que o ganho de capital deve ser mantido conforme apurado pela fiscalização.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

Quanto ao mérito, como se colhe do relatório, o que se discute é o critério de apuração do ganho de capital na alienação de imóvel, considerando a circunstância de que se trata de imóvel rural, com benfeitorias. Defende a contribuinte a aplicação dos seguintes critérios:

(i) A tributação de ganho de capital deve levar em consideração a lei especial (Lei nº 9.393/96) quanto aos imóveis rurais; (ii) o custo de aquisição e de alienação, para fins de ganho de capital, será com base no art. 19 da Lei nº 9.393/95; (iii) os bens e direitos com aquisição anteriores ao ano de 1996, é possível atualização monetária até 31/12/1995 para as pessoas físicas; (iv) **a partir de 01/01/1997, o valor de alienação para apuração do ganho de capital será o VTN declarado.**

A decisão recorrida, por sua vez, corroborando o critério adotado pela autoridade lançadora, com fundamento no art. 19, da Lei nº 9.393, de 1.996 entendeu que,

...uma vez existindo o valor de terra nua de aquisição e alienação, declarado no Diat, 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, respeitada, em qualquer caso, a proporção do imóvel que coube à recorrente na divisão amigável (fls. 260/300).

Registre-se, por relevante, que o imóvel alienado foi adquirido por herança, parte mediante partilha amigável e parte mediante adiantamento da legítima, nos anos de 2004 e 2005, respectivamente, e que nas DITR dos anos calendários de 2004 e 2005 foi informada a existência de benfeitorias, considerada a totalidade do imóvel, tendo a fiscalização considerado, no lançamento, a existência dessas benfeitorias. Mas, como dito, o que se discute aqui é o critério de

apuração, especificamente quanto às benfeitorias, tendo a autoridade fiscal considerado como custo de aquisição o Valor da Terra Nua – VTN, acrescido do valor das benfeitorias.

Pois bem, o cerne da questão está na interpretação do art. 19, da Lei nº 9.393, de 1.996, que para maior clareza, reproduzo a seguir:

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.

Analisando a legislação aplicável, verifica-se que, de acordo com o art. 123 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda RIR), o valor de alienação do imóvel rural é o valor da terra nua, a saber:

Art. 123. Considera-se valor de alienação (Lei nº 7.713, de 1988, art. 19 e parágrafo único):

(...)

§ 2º Na alienação de imóvel rural com benfeitorias, será considerado apenas o valor correspondente à terra nua, observado o disposto no art. 136.¹

Já o artigo 136 do mesmo regulamento trata do custo de aquisição dos imóveis rurais:

Art. 136. Com relação aos imóveis rurais adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o Valor da Terra Nua VTN, constante do Documento de Informação e Apuração do ITR DIAT, observado o disposto no art. 14 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19).

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 § 9º do art. 128 (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19, parágrafo único).

O citado art. 14 da Lei nº 9.393, assim dispõe:

Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.

§ 1º As informações sobre preços de terra observarão os critérios estabelecidos no art. 12, § 1º, inciso II da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, e considerarão levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios.

¹ Notes-se que esse dispositivo já existia no RIR/94, interpretando o art. 19, Parágrafo único da Lei nº 7.713, de 1.988. Confira-se:
RIR/94:

Art. 802. Considera-se valor de alienação (Lei nº 7.713/88, art. 19 e parágrafo único):

§ 2º Na alienação de imóvel rural com benfeitorias, será considerado apenas o valor correspondente à terra nua.

§ 2º As multas cobradas em virtude do disposto neste artigo serão aquelas aplicáveis aos demais tributos federais.

Assim, ao determinar que, a partir de 1997, no caso de alienação de imóvel rural, o custo de aquisição e de alienação deve ser o VTN declarado, não inovou quanto a esse custo e o valor se alienação ser o VTN, mas apenas de ser o VTN “declarado”. É que antes, na vigência da Lei nº 8.847, de 1994, o ITR era lançado de ofício e o VTN era fixado pela Administração Tributária.

Dito isso, o que se tem é que, desse conjunto de normas, a orientação legal para a apuração do ganho de capital no caso de alienação de imóvel rural é a de que se apura o ganho de capital apenas com base na diferença entre o custo de aquisição e o valor de alienação da parcela do valor do imóvel correspondente à terra nua, é dizer, o custo de aquisição do imóvel será o Valor da Terra Nua VTN quando da aquisição, e o valor de alienação será o VTN no momento da alienação. Por outro lado, o contribuinte deveria informar como custo da atividade rural o valor correspondente às benfeitorias realizadas no imóvel durante o tempo de sua propriedade, e como receita da atividade rural o valor correspondente a estas benfeitorias no ano da alienação. Alternativamente, não tendo o Contribuinte lançado as benfeitorias como despesas da atividade rural, estas podem (faculdade) integrar o custo de aquisição.

E mais, para imóveis adquiridos a partir de 1997, devem ser considerados na apuração do ITR o VTN **informado na DITR** do ano da aquisição e da alienação, respectivamente, como custo de aquisição e como valor de alienação.

No presente caso, com arrimo na Instrução Normativa nº 84, de 2001, a autoridade lançadora, e, posteriormente, a turma julgadora de primeira instância e a Câmara Baixa, entenderam que, como o contribuinte não registrou como despesas da atividade rural valores correspondentes aos investimentos, e quando da alienação, não lançou como receitas os valores correspondentes às benfeitorias, a apuração do ganho de capital deveria ser feita com base na regra geral para apuração de ganho de capital, incluindo as benfeitorias no custo de aquisição e no valor de alienação.

Vejamos o que diz a referida Instrução Normativa nº 84, de 2001:

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.

§ 1º No caso de o contribuinte adquirir:

I e vender o imóvel rural antes da entrega do Diat, o ganho de capital é igual à diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição;

II o imóvel rural antes da entrega do Diat e aliená-lo, no mesmo ano, após sua entrega, não ocorre ganho de capital, por se tratar de VTN de aquisição e de alienação de mesmo valor.

§ 2º Caso não tenha sido apresentado o Diat relativamente ao ano de aquisição ou de alienação, ou a ambos, considera-se como custo e como valor de alienação o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação.

§ 3º O disposto no § 2º aplica-se também no caso de contribuinte sujeito à apresentação apenas do Documento de Informação e Atualização Cadastral (Diac).

[...]

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.

Segundo o entendimento do Recorrido a Instrução Normativa impõe a inclusão das benfeitorias no valor de alienação, caso essa benfeitorias não tenham sido incluídas no custo de aquisição, o que, como se viu, não consta das normas antes referidas. Tratar-se-ia, portanto, de uma inovação, a de que a apuração do ganho de capital com base apenas na comparação do VTN na aquisição e na alienação estaria condicionada ao lançamento das benfeitorias como despesa da atividade rural.

Não vejo dessa forma. Como vimos acima, a lei simplesmente define a forma de apuração do ganho de capital no caso de alienação de imóvel rural sem impor nenhuma condição; não há nenhuma referência na lei à necessidade de que o contribuinte tenha declarado como despesas investimentos eventualmente realizados.

Por outro lado, a orientação legal, no caso da apuração do resultado da atividade rural é de que os investimentos são considerados despesas da atividade rural. Esta modificação foi introduzida pela Lei nº 8.023, de 1990. Vejamos:

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

[...]

§ 2º Os investimentos são considerados despesas no mês do efetivo pagamento.

§ 3º Na alienação de bens utilizados na produção, o valor da terra nua não constitui receita da atividade agrícola e será tributado de acordo com o disposto no art. 3º, combinado com os arts. 18 e 22 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

[...]

Art. 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.

Como se vê, aqui também, ao definir que os investimentos são considerados despesa da atividade rural, a lei disciplina a matéria de forma categórica, determinando que os investimentos integram o conceito de despesa da atividade rural, e não apenas estabelecendo uma opção. Da mesma forma, no § 3º do artigo 4º, ao se referir à alienação de bens utilizados na produção, de forma negativa, a lei define que seu valor integra a receita da atividade rural, “exceto o valor da terra nua”.

Assim, parece claro que a Lei nº 8.023, de 1990, estabeleceu uma sistemática de apuração do resultado da atividade rural segundo a qual, entre outras orientações, restou definido que os investimentos, quando realizados, constituem despesa da atividade rural e quando alienados são considerados receitas.

Há portanto, uma coerência interna entre a Lei nº 8.023 e o Regulamento do Imposto de Renda, segundo a qual, tratando-se de atividade rural, eventual ganho na alienação de benfeitorias, juntamente com a terra, ou não, se dá como resultado da atividade rural, o que, aliás, é bem razoável, pois entre as benfeitorias e investimento, estão ativos tais como áreas plantadas, pastos, galpões, celeiros que são investimentos consumidos na produção.

Portanto, independentemente de ter o Contribuinte realizado ou não investimentos; de, tendo realizado, ter declarado ou não esses investimentos; e de, quando da alienação, ter declarado ou não os valores correspondentes às benfeitorias como receita da atividade rural, em qualquer caso, a apuração do ganho de capital deve ser feita com base da diferença do VTN no ano da aquisição e no ano da alienação. Se o Contribuinte não declarou as benfeitorias como receita da atividade rural, caberia ao Fisco considerar a omissão de receitas e, sendo o caso, proceder ao lançamento de ofício. Poderia também o Fisco proceder à revisão do VTN declarado no ano da alienação e que deve ser considerado na apuração do ganho de capital, se verificar subavaliação. Ocorre que, no presente caso, a autoridade lançadora não fez nem uma coisa, nem outra.

Registre-se, por fim, que, no presente caso, a contribuinte apurou o resultado da atividade rural por estimativa (20% da receita bruta), conforme autorizava a lei, e estaria dispensada de registrar as despesas da atividade individual. Ou seja, não se pode afirmar que a contribuinte deixou de registrar como despesas as benfeitorias e investimentos da atividade rural, pela simples razão de que não tinha obrigação de fazê-lo, para fins de apuração do resultado da atividade rural com base o desconto simplificado.

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial da contribuinte e, no mérito, dou-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa