



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

Processo n° 19515.004815/2010-76
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-003.916 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de setembro de 2017
Matéria IRPF - GANHO DE CAPITAL
Recorrente HANNA KLARA EDITH MARIA KIENAST
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

ATIVIDADE RURAL. RECEITA. ESPECULAÇÃO IMOBILIÁRIA.
DESCARACTERIZAÇÃO.

Na hipótese em que um imóvel rural é comprado e vendido sem que o contribuinte o tenha explorado para a atividade rural, ainda que haja exploração dessa atividade em outros imóveis, o resultado dessas operações deve ser oferecido a tributação como ganho de capital.

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. COMPRA E VENDA NA
MESMA DATA. APURAÇÃO.

Se o imóvel rural foi comprado e vendido no mesmo dia, em data anterior à da entrega da DIAT, o ganho de capital deve ser apurado considerando os efetivos custo de aquisição e valor de alienação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Dione Jesabel Wasilewski - Relatora.

EDITADO EM: 26/09/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 346/358) apresentado em face do Acórdão nº 09-52.608, da 6ª Turma da DRJ/JFA (fls. 329/340), que negou provimento à impugnação (fls. 173/181) apresentada ao auto de infração (fls. 151/168) pelo qual se exige Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF incidente sobre ganho de capital apurado na alienação de imóvel rural.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 144/150), a fiscalizada seria sócia da Agropecuária Jaciara Ltda., cujo capital social estava representado por 3.933.000 quotas no valor nominal de R\$ 1,00, tendo ela 7,75% de participação nesse capital, o que corresponderia a R\$ 304.811,00.

A Agropecuária Jaciara, por sua vez, possuiria dois imóveis rurais adquiridos por escritura pública com área total de 14.226,194 has.

Em 11/07/2002, através de escritura pública de alteração de contrato social, foi reduzido o capital da empresa em 1.031.502 quotas, no valor de R\$ 1.031.502,00 e transmitido os imóveis para os sócios, na proporção da participação de cada um na sociedade. À impugnante coube a parcela correspondente a R\$ 79.941,40.

Na mesma data, 11/07/2002, através do Instrumento Particular de Compromisso de Compra e Venda, registrado em 03/09/2004, os imóveis foram alienados, pelo valor total de R\$ 15.923.646,00, cujo pagamento foi parcelado, prevendo uma parcela inicial em 11/07/2002, e o saldo dividido em parcelas a vencer no dia 30/10 dos anos de 2002 a 2009.

Na distribuição do valor a receber, foi respeitada a proporção na participação de cada condômino.

No auto de infração que ora se analisa, foram efetuadas exigências em relação às parcelas recebidas nos anos-calendário 2006, 2007, 2008 e 2009, para as quais foi calculado o ganho de capital a partir dos efetivos valores de alienação e de custo de aquisição, uma vez que, tendo o contribuinte comprado e alienado o bem na mesma data, não haveria que se cogitar em entrega a DIAT pelos alienantes e tampouco em realização de benfeitorias.

Ainda de acordo com a autoridade fiscal, não foram identificados pagamento sob o título de ganho de capital e, embora o contribuinte tenha informado o rendimento como isento, não se teria constatado o enquadramento em qualquer das hipóteses de não-incidência ou isenção previstos na legislação tributária.

O auto de infração foi impugnado pelo sujeito passivo, o que deu origem ao Acórdão nº 09-52.608, da 6ª Turma da DRJ/JFA (fls. 329/340), cuja ementa tem a seguinte redação:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
- IRPF*

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL.

No caso de o contribuinte adquirir 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.

Somente se considera valor de alienação aquele correspondente exclusivamente à terra nua, quando o valor das benfeitorias houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural. Nos demais casos, corresponde ao valor efetivamente recebido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A ciência dessa decisão ocorreu em 05/09/2014 (fl. 344) e o recurso voluntário foi tempestivamente apresentado em 02/10/2014 (fls. 346/358).

Em suas razões de recorrer, a contribuinte alega, em síntese, que:

1. Os benefícios relativos à exploração da atividade rural estão adstritos àqueles que exerçam essa atividade e estejam enquadrados como produtores rurais, portanto é relevante o cadastramento da pessoa física ou jurídica que explore atividade rural.

2. A Lei nº 8.023, de 1990, unificou a receita, a despesa de custeio, os investimentos e o resultado da atividade rural de todas as unidades rurais, sendo confirmada essa unificação pelos artigos 11 e 24 da Instrução Normativa 83, de 2001.

3. Os atos que regulamentam a matéria em nenhum momento mandam escriturar ou declarar separadamente, por unidade, os rendimentos, dispêndios e resultados da atividade rural.

4. A legislação não proíbe que o comprador do imóvel utilize como custo as benfeitorias realizadas anteriormente pelo vendedor do referido imóvel.

5. Transcreve dispositivos da Instrução Normativa SRF nº 257, de 2002, que define atividade rural para fins de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica, para concluir que ao alienar um imóvel rural a pessoa jurídica que exerce a atividade agropecuária considerará ganho de capital a diferença entre o valor de alienação da terra nua e o custo desta na contabilidade. O valor das benfeitorias e o da depreciação incentivada serão registrados como receita da atividade rural.

6. Como a pessoa jurídica devolveu para os sócios separadamente terra nua e benfeitorias e estes gozam como produtores rurais do direito de alienar o imóvel separando também a terra nua das benfeitorias, sendo a diferença entre o valor de alienação da terra nua e o custo desta tributado como ganho de capital e o valor das benfeitorias tributado como rendimento da atividade rural.

7. Por força do art. 10 da IN nº 84, de 2001, tratando-se de imóvel devolvido para a pessoa física produtora rural a partir de 1997, o valor da terra nua a ser considerado como custo para apuração do ganho de capital é o valor declarado pelo alienante no DIAT do ano de aquisição.

8. Um produtor rural pode encerrar suas atividades e, ao alienar os bens utilizados na produção rural, utilizar os incentivos conferidos por lei a esse atividade.

9. A contribuinte comprova que exerceu atividade rural em outras propriedades nos anos-calendário de 2000 a 2004.

10. A contribuinte comprovou que a posse e o domínio da área de 12.744,711 has era transmitido anualmente em média 1.000,00 has e que a área remanescente continuava sendo explorada pela Recorrente e que continua ainda explorando a área de 1.481,48 has do referido imóvel.

Com base nos argumentos que foram sintetizados acima, pede seja julgado procedente o presente recurso e seja declarada a insubsistência do lançamento tributário.

É o que havia para ser relatado.

Voto

Conselheira Dione Jesabel Wasilewski - Relatora

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade e dele conheço.

A questão central a ser dirimida neste processo consiste em decidir se a diferença entre o valor de aquisição e alienação atribuído às benfeitorias que compõe um imóvel rural comprado e vendido no mesmo dia, por um produtor rural que explora atividade rural em outros imóveis, pode ser considerado resultado da atividade rural para fins de tributação pelo imposto de renda ou se deve ser oferecido a tributação como ganho de capital.

Penso que a segunda opção, tributação como ganho de capital, é a mais correta. Fundamento.

A Lei nº 8.023, de 1990, estabelece a forma de tributação dos resultados provenientes da atividade rural (art. 1º) e tem o cuidado de discriminar o que se considera atividade rural (art. 2º) em uma lista exaustiva que compreende a agricultura, pecuária, extração e exploração vegetal e animal, exploração de culturas animais e a transformação de produtos decorrentes de atividade rural, sem que haja alteração na sua composição e características do produto *in natura*.

A mera intermediação de animais e produtos agrícolas não constitui atividade rural (art. 2º, parágrafo único), o que faz bastante sentido já que o benefício é conferido tendo em vista os riscos que envolvem a atividade incentivada, que não são suportados por quem pratica apenas a intermediação dos produtos resultantes dela.

O resultado da atividade rural é a diferença entre as receitas recebidas e as despesas pagas no ano-base (art. 4º, *caput*), sendo que os investimentos são considerados despesas no mês do efetivo pagamento (art. 4º, § 2º).

Neste caso, considera-se investimento na atividade rural "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." (art. 6º), o que revela que o investimento considerado despesa da atividade rural é aquele efetuado com o propósito de expansão ou melhoria da atividade agrícola. Há aqui a união de um elemento objetivo, consistente no dispêndio realizado, e um elemento subjetivo, o fim a que ele se destina.

Na alienação de bens utilizados na produção, o valor da terra nua não constitui receita da atividade agrícola e será tributado como ganho de capital (art. 4º, § 3º).

Logo, para que seja considerado receita da atividade rural, os bens devem ter sido utilizados na produção, ou seja, geraram receita da atividade rural.

Aqui se revela a lógica da regra, pois tudo aquilo que, em um primeiro momento, reduziu a receita da atividade rural, no momento seguinte a aumenta, de forma que ao longo do tempo o resultado tende a ser neutro. Ou seja, a longo prazo, os investimentos em benfeitorias para fins de atividade rural não alteram a receita oferecida à tributação a esse título, a não ser que haja diferença entre o valor de aquisição e o valor de alienação.

Pelo que se extrai do texto legal, é possível afirmar que as regras constantes da Lei nº 8.023, de 1990, são aplicáveis a quem exerce efetivamente a atividade rural e nos imóveis explorados por essa pessoa com esse fim.

Essa conclusão é confirmada pelo seguinte artigo:

Art. 13. Os arrendatários, os condôminos e os parceiros na exploração da atividade rural, comprovada a situação documental, pagarão o imposto de conformidade com o disposto nesta lei, separadamente, na proporção dos rendimentos que couber a cada um.

Veja que o proprietário que arrenda o imóvel rural para exploração por terceiro (arrendatário) não está compreendido nessa regra, independente de ele mesmo ser ou não produtor rural.

É por isso que a pergunta nº 466 do manual de perguntas e respostas de 2017, contém a seguinte orientação:

466 - Como se distinguem os contratos agrários?

Os contratos de arrendamento e parceria são basicamente semelhantes no que concerne à natureza jurídica, pois em todos há cessão de uso e gozo de imóvel ou de área rural, parte ou partes dos mesmos,

incluindo, ou não, outros bens, benfeitorias e facilidades, para ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agroindustrial, extrativa vegetal ou mista. Diferem, porém, substancialmente na forma de remuneração do cedente:

a) no arrendamento ou subarrendamento, o cedente (arrendador ou subarrendador) recebe do arrendatário ou subarrendatário retribuição certa ou aluguel pelo uso dos bens cedidos (os rendimentos devem ser tributados como aluguéis, separados da atividade rural);

b) na parceria ou subparceria, o cedente (parceiro-outorgante) partilha com o parceiro-outorgado os riscos de caso fortuito e força maior, os frutos, produtos ou lucros havidos, nas proporções estipuladas em contrato, e as variações de preço dos frutos obtidos (apuração na atividade rural – receitas e despesas).

Por outro lado, na propriedade em comum, copropriedade ou condomínio, os proprietários, os coproprietários ou os condôminos partilham os riscos, frutos ou resultados havidos, na proporção da parte que lhes caiba no total.

Esse entendimento é corroborado pela jurisprudência deste CARF, conforme revela excerto extraído da ementa do Acórdão nº 2202-003.761, de relatoria do Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto:

OMISSÃO DE RENDIMENTO. ARRENDAMENTO RURAL. DECLARAÇÃO COMO PRODUÇÃO RURAL. Ainda que a arrendante também seja produtora rural, não é possível oferecer à tributação como resultado da exploração rural os valores recebidos a título de pagamento de arrendamento a terceiros.

No mesmo sentido é a conclusão do Acórdão nº 2402-005.365, relator o Conselheiro Ronnie Soares Anderson, de onde é transcrito o que segue:

Merece ser explicado, inicialmente, que os rendimentos auferidos em virtude de arrendamento são tributáveis, para o produtor, como resultado da atividade rural, a qual é apurada mediante escrituração do livro Caixa, podendo ser deduzidas as despesas e investimentos incorridos na atividade, a teor do art. 18 da Lei nº 9.250/95. Na ausência de livro Caixa, a base de cálculo do imposto recai sobre 20% da receita bruta.

Já o arrendador submete os valores decorrentes do arrendamento ao regime geral estabelecido no art. 21 da Lei nº 4.506/64, ou seja, são eles classificados como rendimento de aluguéis, estando sujeitos à tributação na Declaração de Ajuste Anual da pessoa física sem o abatimento de despesas e benfeitorias, tratamento mais gravoso, à evidência, do que o conferido aos recebimentos advindos da relação de parceria.

Por seu turno, a distinção entre arrendamento e parceria é obtida a partir da interpretação dos arts. 95 e 96 da Lei nº 4.504/1964 (Estatuto da Terra), e dos arts. 1º a 4º do Decreto nº 59.566/1966 (Regulamento do Estatuto da Terra).

Segundo essas disposições normativas, no arrendamento há ausência de riscos de caso fortuito ou força maior, bem como recebimento de certa retribuição fixa, enquanto na parceria

riscos do gênero são partilhados, sem haver percepção de valor certo pela produção rural.

Com efeito, no contrato de arrendamento o arrendador não sofre os riscos da atividade desenvolvida pelo arrendatário, sobre a qual não possui qualquer ingerência. Já a parceria se assemelha a contrato de sociedade ou consórcio, havendo mútua colaboração para a consecução de um determinado empreendimento agrícola, com a assunção de riscos por ambas

as partes, assim como a partilha dos frutos, nas proporções avençadas.

Portanto, nada na lei autoriza a conclusão de que um produtor rural que, além de realizar a exploração da atividade rural em um ou mais imóveis, pratica especulação imobiliária em outro, poderá tratar o ganho obtido nesta atividade como resultado da atividade rural.

Essa conclusão é ratificada pela Instrução Normativa SRF nº 83, de 2001, no seguinte dispositivo:

Art. 11. Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre os valores das receitas recebidas e das despesas de custeio e dos investimentos pagos no ano-calendário, correspondentes a todas as unidades rurais exploradas pela pessoa física.

Logo, as receitas e despesas que compõem a apuração do resultado da atividade rural são aquelas relativas a todas as unidades rurais "exploradas" pela pessoa física, o que, por óbvio, se refere à exploração da atividade rural e não imobiliária.

Assim, no caso de imóvel no qual o alienante não exerceu atividade rural, a apuração do resultado da alienação e a sua tributação devem seguir as regras relativas à apuração do ganho de capital.

Neste caso, da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, são extraídas as seguintes disposições:

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.

§ 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).

Na hipótese em análise, como o imóvel foi adquirido após 1997, devem ser aplicadas as disposições do art. 10.

A contribuinte adquiriu e vendeu o imóvel antes da entrega da Diat, o que leva à aplicação do inciso I, pelo qual o ganho de capital é igual à diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição. Exatamente o que foi feito pela fiscalização neste processo.

Estabelecidas essas premissas, passa-se a análise individualizada dos argumentos apresentados pela recorrente, na ordem em que foram sintetizados no relatório.

1. Os benefícios relativos à exploração da atividade rural estão adstritos àqueles que exerçam essa atividade e estejam enquadrados como produtores rurais, portanto é relevante o cadastramento da pessoa física ou jurídica que explore atividade rural.

Tem razão a recorrente quando afirma que é relevante o exercício da atividade rural, contudo, as regras relativas à tributação da atividade rural não são aplicáveis apenas pelo critério subjetivo, ou seja, não é um benefício em favor dos produtores rurais independentemente da natureza da atividade que deu origem ao rendimento. Ao elemento subjetivo deve ser somado o objetivo, o rendimento deve decorrer da exploração da atividade rural e, assim como a compra e venda de produtos rurais não é resultado da atividade rural, o rendimento decorrente do arrendamento de imóveis rurais não é resultado da atividade rural, a mera especulação imobiliária realizada em imóveis rurais também não é resultado da atividade rural.

2. A Lei nº 8.023, de 1990, unificou a receita, a despesa de custeio, os investimentos e o resultado da atividade rural de todas as unidades rurais, sendo confirmada essa unificação pelos artigos 11 e 24 da Instrução Normativa 83, de 2001.

Tanto o art. 11 quanto o 24 fazem referência às unidades rurais "exploradas" pelo contribuinte. Portanto, não basta ser uma propriedade destinada a atividade rural, ela deve ser assim explorada pelo contribuinte em questão.

3. Os atos que regulamentam a matéria em nenhum momento mandam escriturar ou declarar separadamente, por unidade, os rendimentos, dispêndios e resultados da atividade rural.

É verdade que não há qualquer comando estabelecendo a segregação das receitas e dispêndios, mas elas são unidas pela natureza comum que é o de se tratar de resultado da atividade rural, o que não inclui, conforme já se afirmou anteriormente, o resultado da especulação imobiliária em imóvel rural.

4. A legislação não proíbe que o comprador do imóvel utilize como custo as benfeitorias realizadas anteriormente pelo vendedor do referido imóvel.

Isto é verdade, mas desde que haja apuração do resultado da atividade rural no imóvel em questão. Ou seja, essas benfeitorias devem ter sido empregadas para a exploração de atividade rural, o que não restou configurado neste processo.

Por outro lado, elas serão consideradas efetivamente como custo, mas custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital.

5. Transcreve dispositivos da Instrução Normativa SRF nº 257, de 2002, que define atividade rural para fins de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica, para concluir que ao alienar um imóvel rural a pessoa jurídica que exerce a atividade agropecuária considerará ganho de capital a diferença entre o valor de alienação da terra nua e o custo desta na contabilidade. O valor das benfeitorias e o da depreciação incentivada serão registrados como receita da atividade rural.

Aqui vale o mesmo raciocínio, pois pressuposto para a aplicação dessa regra é que tenha sido desenvolvida e explorada atividade rural no imóvel pelo alienante.

6. Como a pessoa jurídica devolveu para os sócios separadamente terra nua e benfeitorias e estes gozam como produtores rurais do direito de alienar o imóvel separando também a terra nua das benfeitorias, sendo a diferença entre o valor de alienação da terra nua e o custo desta tributado como ganho de capital e o valor das benfeitorias tributado como rendimento da atividade rural.

Conforme já foi ressaltado anteriormente, a separação entre o valor da terra nua e das benfeitorias pressupõe a exploração de atividade rural no imóvel pelo alienante, o que não restou configurado neste processo.

7. Por força do art. 10 da IN nº 84, de 2001, tratando-se de imóvel devolvido para a pessoa física produtora rural a partir de 1997, o valor da terra nua a ser considerado como custo para apuração do ganho de capital é o valor declarado pelo alienante no DIAT do ano de aquisição.

Na hipótese em questão, a aquisição e alienação ocorreram antes da entrega da DIAT do ano de aquisição, que foi estabelecido pela Instrução Normativa SRF nº 61, de

2001, em 30 de setembro de 2002. Em razão disso, a apuração do ganho de capital deve observar o custo de aquisição e alienação.

8. Um produtor rural pode encerrar suas atividades e, ao alienar os bens utilizados na produção rural, utilizar os incentivos conferidos por lei a esse atividade.

Pode. Desde que os bens alienados tenham sido utilizados por ele na exploração da atividade rural, o que não é o caso dos autos.

9. A contribuinte comprova que exerceu atividade rural em outras propriedades nos anos-calendário de 2002 a 2004.

Não basta a exploração da atividade rural em outras propriedades.

10. A contribuinte comprovou que a posse e o domínio da área de 12.744,711 has era transmitido anualmente em média 1.000,00 has e que a área remanescente continuava sendo explorada pela Recorrente e que continua ainda explorando a área de 1.481,48 has do referido imóvel.

De acordo com o art. 3º, I, da IN SRF nº 84, de 2001, estão sujeitos à apuração do ganho de capital as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

Portanto, com o "instrumento particular de compromisso de compra e venda" (fls. 48/63) firmado em 11 de julho de 2002, já havia sido realizada a alienação para fins de apuração do ganho de capital.

O fato de as escrituras de compra e venda serem outorgadas de forma proporcional ao recebimento do preço não desnatura esse fato, pois a apuração do ganho de capital independe dessa providência.

Também não produz qualquer efeito, a alegada exploração da área ainda não escriturada pelos vendedores, pois neste caso estão explorando imóvel que, para fins de imposto de renda, é de terceiro.

Conclusão

Com base no exposto, voto por conhecer do recurso voluntário apresentado para, no mérito, negar-lhe provimento.

Dione Jesabel Wasilewski - Relatora

Processo nº 19515.004815/2010-76
Acórdão n.º **2201-003.916**

S2-C2T1
Fl. 382
