



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10510.723650/2012-72
ACÓRDÃO	2202-011.234 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de março de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ANTONIO JOSE ROCHA MESSIAS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2009

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL

Mantém-se o lançamento de imposto de renda apurado sobre ganhos de capital de imóvel rural utilizado para integralização de capital a valor de mercado, uma vez que foram utilizados os valores dos VTN declarados pelo contribuinte nas DIATs referentes aos anos de aquisição e de alienação do imóvel conforme determinado pela legislação.

ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

A interpretação das normas isentivas deve ser feita de forma literal, como previsto no artigo 111, inciso II, do CTN, não sendo possível estender as hipóteses legais por analogia.

ACÓRDÃO

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

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura – Relator

Assinado Digitalmente

Sonia de Queiroz Accioly – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Thiago Buschinelli Sorrentino, Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado para exigir da Recorrente Imposto de Renda Pessoa Física em razão de ter sido apurado indício de omissão de ganho de capital no ano calendário 2009 da Recorrente em razão de ter adquirido os imóveis rurais Fazenda Cachoeira e Fazenda Riachão por sucessão e com posterior alienação.

A Recorrente apresentou impugnação (fls. 792-800) em que alegou que a base de cálculo imputada estaria dissociada do Valor da Terra Nua (VTN) e que o negócio subjacente da alienação teria a finalidade de reforma agrária, de modo que seria isenta de ganho de capital, impugnação esta que foi julgada improcedente pelo acórdão nº 03-70.628, proferido pela 3ª Turma da DRJ/BSB (fls. 804-827), nos termos da ementa abaixo:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010

NULIDADE POR VÍCIOS NA APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL

Não há razões para que se declare a nulidade de auto de infração quando demonstrado que a apuração do ganho de capital observou todos os requisitos legais.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL Mantém-se o lançamento de imposto de renda apurado sobre ganhos de capital de imóvel rural utilizado para integralização de capital a valor de mercado, uma vez que foram utilizados os valores dos VTN declarados pelo contribuinte nas DIATs referentes aos anos de aquisição e de alienação do imóvel conforme determinado pela legislação.

Cientificada em 27/12/2016 (fl. 810) a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 25/01/2017 (fls. 815-825) em que alega os mesmos pontos de mérito trazidos na impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Perlatto Moura**, Relator

Conheço do Recurso Voluntário pois é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade.

A Recorrente pede que seja conferido efeito suspensivo ao recurso, pedido este que resta prejudicado em razão da atribuição automática do efeito pretendido pela Recorrente, conforme previsto no artigo 151, inciso III, do CTN.

A lide versa sobre a regularidade da exigência de ganho de capital pela alienação de imóveis rurais, eis que a Recorrente defende que a fiscalização se valeu de base de cálculo maior que a devida, que seria correspondente ao VTN, além de ter ignorado que há causa isentiva relativa ao ganho de capital por se relacionar com a reforma agrária.

Ganho de capital imóvel rural sem apresentação de DIAT

Com relação ao primeiro argumento, cumpre destacar que este se fundamenta no artigo 19, da Lei nº 9.393, de 1996, que possui a seguinte redação:

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.

O artigo 14 do mesmo diploma legal prevê que essa base de cálculo será apurada com base no DIAT (previsto no artigo 8º), documento que deveria ser entregue no ano calendário da aquisição e da alienação, o que permitiria a aferição do VTN, sob pena de ser facultado à RFB realizar o lançamento de ofício do imposto devido, conforme artigos abaixo transcritos:

Art. 8º O contribuinte do ITR entregará, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O contribuinte declarará, no DIAT, o Valor da Terra Nua - VTN correspondente ao imóvel.

§ 2º O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado.

§ 3º O contribuinte cujo imóvel se enquadre nas hipóteses estabelecidas nos arts. 2º e 3º fica dispensado da apresentação do DIAT. (...)

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.

A Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001 previa uma série de regras para a aferição da base de cálculo do ganho de capital nesta hipótese, sendo relevante pontuar os seus artigos 9, 10 e 19:

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).

VALOR DE ALIENAÇÃO

Art. 19. Considera-se valor de alienação:

- I - o preço efetivo da operação de venda ou de cessão de direitos;
- II - o valor de mercado, nas operações não expressas em dinheiro;
- III - no caso de bens ou direitos vinculados a qualquer espécie de financiamento ou a consórcios, em que o saldo devedor é transferido para o adquirente, o valor efetivamente recebido, desprezado o valor da dívida transferida;
- IV - no caso de bens em condomínio, a parcela do preço que couber a cada condômino ou co-proprietário;
- V - no caso de permuta com recebimento de torna, o valor da torna;

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.**

Veja-se que a legislação vigente trazia disposições específicas para que a Recorrente pudesse considerar a base de cálculo da alienação apenas com base no VTN, isto é, as benfeitorias terem sido deduzidas como custo ou despesa de atividade rural.

Por este motivo, a DRJ muito bem enfrentou a questão, por argumentos complementares aos fundamentos já trazidos que adiro como autorizado pelo artigo 114, § 12, inciso I, do RICARF, nos termos abaixo:

A seguir, serão feitas considerações acerca da forma de apuração do ganho de capital referentes a alienação de imóveis rurais:

As pessoas físicas que auferirem lucros na alienação de bens ou direitos estão sujeitas ao pagamento do imposto de renda, e o imposto tem como base de cálculo o ganho de capital apurado pela diferença entre o custo de aquisição e o de alienação do imóvel, com os ajustes previstos na legislação.

Em se tratando de imóvel rural, há que se distinguir algumas situações, a primeira situação ocorre quando o contribuinte, pessoa física é produtor rural e explora o imóvel alienado.

Nesse caso, o sujeito passivo pode deduzir despesas com benfeitorias, tanto as preexistentes quanto as supervenientes, desde que devidamente comprovadas, como despesas da atividade rural, e o ganho de capital é apurado com base no Valor da Terra Nua – VTN informado nas Declarações de Imposto de Territorial Rural – DIAT, no ano da aquisição e no ano da alienação, enquanto o valor das benfeitorias na venda do imóvel rural devem ser oferecidas a tributação como receitas da atividade rural.

Ademais, é essencial que o contribuinte, além de explorar o imóvel na atividade rural, entregue as DIAT's correspondentes ao ano-calendário da aquisição e ao ano da alienação.

A segunda situação ocorre quando o sujeito passivo não explora o imóvel na atividade rural ou deixa de considerar como despesas da atividade rural as benfeitorias preexistentes e supervenientes, nesse caso, tanto o VTN quanto o valor das benfeitorias devem ser levados em consideração na apuração do ganho de capital.

O contribuinte não apresentou Declaração de Ajuste para o exercício e não há nos autos provas que nos permitam verificar o valor do custo de benfeitorias eventualmente existentes nos imóveis alienados.

Como já mencionado, para que o ganho de capital seja apurado com base no VTN, há que se apresentar DIAT e tributar o valor de venda das benfeitorias como receita da atividade rural, desde que o contribuinte explore na atividade rural o imóvel alienado.

Como o sujeito passivo não explorava o imóvel na atividade rural, o ganho de capital deve ser apurado com base nos valores de aquisição e de alienação. (fls. 807-808)

A título de complementação, cumpre destacar que o livro de perguntas e respostas sobre a forma de apuração do ganho de capital de 2009 deixava claro que, quando não há a entrega do DIAT para imóvel rural alienado, deve o contribuinte apurar ganho de capital com base nos valores reais de transações de compra e alienação do imóvel, nos termos abaixo:

590 — Como apurar o ganho de capital se o contribuinte adquirir um imóvel rural, a partir de 01/01/1997, após a entrega do Diat ou aliená-lo antes da sua entrega ou, em qualquer caso, onde não se possa apurar o VTN de compra ou de venda, ou ambos?

O contribuinte deve proceder ao cálculo do ganho de capital com base nos valores reais das transações de compra e de alienação do imóvel.

Outrossim, os julgados administrativos apresentados pela Recorrente adotam a mesma fundamentação de que seria necessária a transmissão do DIAT para que fosse possível se valer da base de cálculo diferenciada prevista na legislação para este tipo de operação, o que não ocorreu neste caso.

Assim, uma vez que a Recorrente alega genericamente que há incorreção da base, mas não comprova ter transmitido a DIAT e tampouco justifica qual seria a base de cálculo adequada, é evidente a improcedência deste capítulo recursal.

Isenção para reforma agrária por analogia

O segundo capítulo não merece melhor sorte. Isso, pois a Recorrente alega que o negócio subjacente ao firmado teria como escopo o combate à pobreza rural e que os beneficiários do Programa Nacional de Reforma Agrária deveriam, *mutatis mutandis*, gozar dos mesmos benefícios da indenização paga quando há desapropriação do imóvel para fins de reforma agrária.

Veja que a Recorrente reconhece que sua hipótese não é aquela prevista no artigo 28 da Instrução Normativa 84, de 2001, pois não houve qualquer desapropriação e sim alienação, mas pede que seja ampliado o escopo da norma isentiva para lhe beneficiar. Ocorre que isso é vedado pelo artigo 111, inciso II, do CTN, que prevê que a interpretação da norma deve ser literal nos casos de isenção.

Assim, isenção para desapropriação não se confunde com isenção para alienação, ainda que a finalidade a ser alcançada com o negócio jurídico possa ser a mesma. Em verdade, a interpretação literal veda exatamente a ampliação do comando normativo pela teleologia, o que infirma todo este fundamento recursal.

Além do mais, como bem tratou a DRJ, não foi o valor integral do financiamento que foi considerado, mas tão somente o valor referente à transação que ensejou o ganho de capital, veja:

A própria defesa concorda que os imóveis não foram desapropriados para fins de reforma agrária, mas pede que se aplique ao caso a isenção prevista na Carta Magna, uma vez que o negócio tinha a mesma finalidade.

Ocorre que, nos termos do artigo 111, II, do Código Tributário Nacional, a norma tributária concessiva de isenção deve ser aplicada literalmente, de forma restritiva.

Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos seus efeitos, da sua ilegalidade ou inconstitucionalidade e questionamentos nesse sentido refogem à competência deste Colegiado, que deve se ater às normas do ordenamento jurídico positivo em vigor, principalmente quando se trata de concessão de isenções.

A defesa alega que os financiamentos concedidos aos adquirentes das propriedades do autuado teriam levado em conta todos os custos da transação, incluindo custos de medição, topografia, demarcação, despesas e taxas cartorárias, impostos de transação e de registro do imóvel e custos eventualmente decorrentes da aprovação das áreas de reserva legal e de preservação permanente além de outros custos, enquanto que caberia a ele na transação apenas os custos relativos à comprovação da propriedade e registro do imóvel, bem como a todas as certidões necessárias à aprovação e à assinatura do contrato de financiamento.

De acordo com as escrituras de compra e venda/contrato de financiamento/pacto de hipoteca, apesar de o financiamento total efetuado pelos compradores englobarem diversas verbas, entre as quais despesas de investimentos, levantamentos topográficos custos diretos de transação e pagamentos ao impugnante, somente os pagamentos a ele foram levados em consideração para determinação do valor de venda do imóvel para apuração do ganho de capital. (fls. 808-809)

Desta feita, é irretocável o acórdão recorrido, de modo que resta evidente a improcedência também deste capítulo recursal.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e negar provimento.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura

ACÓRDÃO 2202-011.234 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10510.723650/2012-72

DOCUMENTO VALIDADO