



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

Processo n° 10680.002569/2007-36
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-006.206 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de junho de 2018
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente VALTER FRANCISCO BASSANEZI KURTZ
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2004

IRPF. GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. ALIENAÇÃO APÓS 01.01.1997. IN 84/2001. COMPATIBILIDADE LEGAL SISTÊMICA.

A análise sistêmica das Leis 9.393/96, 7.713/88 e 8.023/90 conduz à conclusão da compatibilidade da IN 84/2001 com a lei que pretendeu complementar (Lei 9.393/96).

Assim, havendo o DIAT, a Fiscalização PODE dele se utilizar; por outro lado, caso não haja ou se identifique patente subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a fiscalização PODE se valer das informações do SIPT; Contudo, caso tenha disponível os documentos negociais, que retratem, concretamente, a operação, deles DEVE se valer.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza (Relator), Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Mario Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jamed Abdul Nasser Feitoza - Relator

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Denny Medeiros da Silveira, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luis Henrique Dias Lima, Gregório Rechmann Junior, Renata Toratti Cassini e Mário Pereira de Pinho Filho.

Relatório

Tem-se Recurso Voluntário de fls. 132 a 145, voltado contra Acórdão de fls. 119/126, proferido pela 9ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário exigido.

Assim restou lançado o relatório da r. decisão recorrida:

Contra o contribuinte em epígrafe foi emitido o auto de infração do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF (fls. 04/58), exercício 2005, ano-calendário 2004. O autuado teve ciência do lançamento em 23/04/2007, e o valor do crédito tributário apurado está assim constituído (fl. 03): (em Reais)

Imposto	37.081,50
Juros de Mora (cálculo até 28/02/2007)	15.164,09
Multa Proporcional	27.811,12
Total do Crédito Tributário	80.056,71

A autoridade fiscal relata que o referido lançamento teve origem na constatação da seguinte infração (fls. 06/08):

Omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais – Em cumprimento ao mandado de procedimento fiscal, foi o contribuinte intimado a comprovar:

movimentação financeira nos exercícios 2004 e 2005;

apresentar, em relação à operação imobiliária referente área de terras com 1.452,00 ha localizada no município de São Valério - TO, declarada no quadro 9 do IRPF dos exercícios 2004, item 10 e 2005, item 06, os títulos de aquisição e alienação comprovando os efetivos desembolsos e ingressos de receitas, respectivamente;

comprovar o declarado no quadro 5, item 12 do IRPF/2005 a título de "dif. valor de venda e valor DIAT".

Em 13/02/2007, o contribuinte protocolizou resposta à intimação com apresentação de documentos cuja conclusão da auditoria é descrita a seguir:

movimentação financeira nos exercícios 2004 e 2005 integralmente

comprovada;

operação imobiliária integralmente comprovada quanto à aquisição por

R\$240.000,00 e alienação por R\$ 500.000,00 conforme segunda parte - operação imobiliária e documentos anexados a este processo;

quanto a "Dif. valor de venda e valor Diat", o valor de R\$247.210,00 foi justificado pelo contribuinte como rendimento isento referente à venda de imóvel rural. O contribuinte anexou o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT do exercício 2003 sendo o número de registro do imóvel na Receita Federal 6.654.348-7 valor da terra nua (VTN) declarado de R\$140.000,00. Faz também menção à Lei 9.393/96 que estabelece que, a partir de 01/01/1997, o ganho de capital será efetuado com base no VTN declarado, e considerando que não houve alteração do VTN entre a compra e a venda, então o valor de R\$ 247.210,00 foi informado como rendimento isento.

A autoridade lançadora considera que o artigo 19º da citada Lei 9.393/96 textualmente diz que "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 como custo de aquisição e valor de venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14º, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação".

Ressalta que o contribuinte não apresentou o DIAT do ano de alienação (2004) e, conseqüentemente, não comprova a sua alegação de que "não houve alteração do VTN entre a compra e a venda".

Portanto, com base nos valores reais da transação foi apurado o seguinte: Custo de aquisição - R\$ 252.790,00;

Valor de alienação - R\$ 500.000,00;

Ganho de Capital - R\$ 500.000,00 - R\$ 252.790,00 = R\$ 247.210,00.

Como a alienação deu-se por R\$300.000,00 recebidos em 05/2004 e R\$200.000,00 em 06/2004, o ganho apurado subdivide-se em 60% x R\$247.210,00 = R\$ 148.326,00 em 05/2004 e 40% x R\$ 247.210,00 = R\$ 98.884,00 em 06/2004.

Os valores tributáveis são: 31/05/2004 – R\$148.326,00

30/06/2004 – R\$98.884,00.

O enquadramento legal é o seguinte: arts. 1º e 2º da Lei nº 8.134/90, arts. 7º, 21 e 22 da Lei 8981/95, art. 17º, 23º e §§ da Lei nº9.249/95; Arts. 22º a 24º, da Lei nº 9.250/95; Art. 19º da Lei nº9.393/96; Arts. 16º, 17º e §§, da Lei nº9.532/97; Arts. 123º a 125º, 128º, 129º, 131º, 132º, 138º e 142º do RIR/99; Arts. 9º e 10º da Instrução Normativa SRF nº84/2001; Perguntas e Respostas Pessoa Física 2005 - Ano-Calendário 2004 - nºs 572 item 2 e 574.

Em 23/05/2007, o autuado impugnou o lançamento em petição de fls. 62/76, acompanhada da documentação de fls. 77/111, alegando, em síntese o que se segue.

Depois de sintetizar a autuação e seus motivos, aduz que a Lei 9.393/96, em seu artigo 19 estabeleceu que, para fins de apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural, a partir de 01 de janeiro de 1997, será considerado custo de aquisição e valor de venda do imóvel rural o VTN declarado na forma do artigo 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

Destaca que o parágrafo único ressalva que na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente a 01 de janeiro de 1997, será considerado custo de aquisição, o valor constante da escritura pública, observado o disposto no art. 17 da Lei 9.249/95.

Conclui que da leitura do artigo 19 da Lei 9.393/96 e seu parágrafo único, criou o legislador mais uma presunção de ganho ou lucro na operação, como tantas outras existentes em nosso direito tributário, ou seja, o ganho de capital deve ser apurado com base no VTN e não nos valores reais da operação. É de se entender que mesmo no caso de imóvel adquirido anteriormente a 01 de janeiro de 1997 o valor da alienação deve ser o VTN declarado, pois a ressalva do parágrafo único é somente em relação ao custo de aquisição, que deve ser o constante do "título de aquisição".

Assim, afirma que para todos os contribuintes que alienaram imóvel rural a partir de 01 de janeiro de 1997, o valor de alienação é o VTN do imóvel. O custo de aquisição é que difere, pois se o imóvel foi adquirido anteriormente àquela data, o custo é valor de título; se depois, o VTN do imóvel.

Transcreve trechos da citada legislação e da IN SRF nº 84/2001.

Conclui que as instruções infra-legais criaram duas formas de apuração do ganho de capital na venda imóvel rural, aquele que vai apurar com base no VTN e aquele que vai apurar com base nos preços reais dos documentos de compra e de venda, quando na verdade, como dito anteriormente, a Lei 9.393/96 estabeleceu somente um critério, ou seja o VTN.

Dessa forma, fica claro que a IN 84/2001, estabeleceu critérios não previstos na lei, inovando-a, criando tratamento diferenciado em relação a contribuintes que se encontram em situações iguais (comprar e vender imóvel rural a partir de 01 de janeiro de 1997) na forma de apuração do ganho.

Isso porque há um descompasso entre o período de apuração do ganho de capital, que é o ano calendário e o período de apresentação da Declaração do ITR (DITR), cujo fato gerador ocorre em 10 de janeiro, mas a DITR somente pode ser apresentada entre meados de agosto e o último dia útil de setembro do ano de apuração.

Aduz a título de exemplo que a IN poderia estabelecer que aquele que comprar ou alienar imóvel rural, antes ou depois da entrega da DIAT, deverá entregar a respectiva declaração do ITR no momento da compra ou da venda, para fins de se apurar a Base de Cálculo do ganho de capital. Ainda, poderia estabelecer que na falta de uma ou das duas DIAT deveria o contribuinte apresentar laudo técnico, assinado por profissional habilitado, acompanhado da Anotação de Responsabilidade Técnica — ART, tendente a comprovar o VTN de aquisição e/ou de alienação.

Sustenta que tivesse a IN 84 operado conforme uma das formas descritas anteriormente, teria regulamentado o assunto dentro dos limites da Lei.

Entende que o auto de infração é nulo devido às ilegalidades apontadas e no intuito de auxiliar o julgamento anexa laudo técnico para demonstrar os valores da terra nua em 1º de janeiro de 2003 e 2004.

Ressalta que o VTN apurado pelo profissional, relativo a janeiro de 2003 no valor de R\$130.000,00 está muito próximo ao valor declarado pelo contribuinte, de modo mais empírico do que o técnico utilizado pelo engenheiro agrônomo e assim deve prevalecer o declarado pois se trata de auto-avaliação nos termos da lei.

Destaca que efetuou a entrega da DIAT tempestivamente, de acordo com o estabelecido pela RFB e que, portanto, a Receita não necessita proceder à determinação de valores e nem ao lançamento de ofício do imposto, aceitando o VTN declarado pelo contribuinte.

Ressalte-se que tomou por base, para chegar ao VTN, pesquisa de mercado e levou em consideração também a capacidade de uso das terras, a situação do imóvel em relação à sua

localização e acesso, suas condições físicas e de aproveitamento, bem como parâmetro de valores os de outros imóveis em semelhante situação situados na mesma região

Aduz que o lançamento afronta o princípio da legalidade e da isonomia.

Cita doutrina.

Assevera que não se pode dizer que houve ganho de capital porque o VTN de compra e o de venda são coincidentes, eis que o imóvel foi adquirido antes da entrega da DIAT e vendido após a sua entrega, porém na vigência da declaração entregue em 2003, não tendo havido, portanto, variação no VTN. E se não houve variação no VTN de venda e de aquisição, não há que se falar em ganho de capital.

Requer que seja declarado nulo de pleno direito o auto de infração, por erro no enquadramento legal ainda porque a base de cálculo utilizada não está prevista em lei. Se os pedidos anteriores forem refutados, requer que o lançamento seja reformado para se apurar o ganho de capital, e o respectivo imposto, adequando a base de cálculo de acordo com a Lei, ou seja o VTN. Assim, o custo de aquisição é de R\$ 140.000,00, valor constante da DIAT e valor de venda o VTN em 10 de janeiro de 2004, determinado por profissional legalmente habilitado e demonstrado em laudo técnico anexo no valor de R\$ 170.000,00.

Em seu recurso, alega, de pronto que, de acordo com os arts. 17 e 19 da Lei nº 9.249/95, bem como art. 19 a Lei nº 9393/96, o ganho de capital relacionado a imóveis rurais seria apurado de acordo com o Valor da Terra Nua (VTN) e não sobre os valores reais da operação.

De tal modo, haveriam duas bases de cálculo para apurar o ganho de capital na alienação de imóveis rurais, a saber: aqueles adquiridos anteriormente à Lei 393/97, que teriam como base os valores constantes dos documentos de compra e venda, e os posteriores à Lei, que teriam como base de cálculo o Valor da Terra Nua.

Transcreve a legislação citada, bem como os artigos 9º e 10 da Instrução Normativa 84/2001, que, a seu ver, confirmam o argumento apresentado.

Segue aduzindo:

"A evidência, a IN 84/2001, ao arremio da Lei, definiu duas base de cálculos, a ficta com base no VTN e a apurada com base nos documentos de compra e venda, quando, na verdade, a base de cálculo prevista na Lei 9.393/96 é a primeira, a presumida, apurada conforme o VTN e, na falta deste, o valor a ser considerado é o previsto no artigo 14 da mesma lei." (sic, fls. 137)

Assevera que a IN ultrapassou os limites impostos e reservados à Lei quando tentou implementar nova base de cálculo ao imposto, sendo que deveria limitar-se ao modo de

apuração do VTN do ano de compra e venda, nos exatos termos dos arts. 19, 8º e 14 da Lei 9393/96.

Por tal motivo, seria o auto de infração nulo de pleno direito, devendo ser "extirpado" (fls 138) do mundo jurídico, à conta de suas ilegalidades.

Acentua que o valor de R\$130.000,00 apurado pelo i. Fiscal estaria muito próximo do que fora declarado pelo recorrente, de modo que, não havendo grande diferença entre os valores, deveria prevalecer o valor declarado, eis que "tal valor não foi contestado pela fiscalização, nem se encontra eivado de vícios".

Transcreve doutrina advinda do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que coadunaria com o ponto de vista apresentado.

Em seguida, advoga no sentido de que não houve falta de entrega da DIAT, muito menos prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, no que se refere à declaração no Documento de Informação e Apuração do ITR-DIAT correspondente ao imóvel em 2004. E que seria, na verdade, dever de ofício do julgador, buscar os valores dos preços médios de terras no Município de São Valério - TO, para certificar-se de que as informações foram corretas e se houve, com certeza, ganho de capital.

Assenta que tomou por base, para chegar ao VTN, pesquisa de mercado e também a capacidade de uso da terra, a situação do imóvel e sua localização e acesso.

Logo após, afiança que devido ao princípio da estrita legalidade tributária, não poderia haver cobrança de tributo que não esteja definido em Lei. Cita o inc. II do art. 5º da Constituição da República, ao asserto de que, segundo ele, a obrigação tributária vem da expressa disposição da lei, não podendo haver lançamento de tributo (ou sua criação) por parte das autoridades administrativas.

Afia que não houve ganho de capital, uma vez que o VTN de compra seria o mesmo da alienação do imóvel rural e, por isso, o julgador teria o "*dever de ofício*" de apurar os valores nos exatos termos do art. 14 da Lei 9393/96.

Registra, por derradeiro, o princípio da isonomia tributária, pelo qual, de acordo com o inc. II do art. 150 da Carta Republicana Central, seria vedado à Fazenda instituir tratamento desigual entre os contribuintes que estejam em situação equivalente e, desse modo, não poderia ser o VTN ser calculado de forma diferente no presente caso, devendo ser tomado por base para o ganho de capital o Valor da Terra Nua declarado.

Requer, portanto, seja declarado nulo o presente lançamento, por erro no enquadramento legal ou, seja declarado insubsistente pois a base de cálculo utilizada não está prevista em lei. Sucessivamente, propugna pelo cancelamento do auto por inexistência de valor a tributar, uma vez que o VTN declarado não teria sido contestado pela fiscalização, nem apurado de ofício, como determinado pelo art. 14 da Lei 9393/96.

Demanda no sentido de que, se houver qualquer dúvida quanto ao valor, que seja o processo baixado em diligência para sua verificação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jamed Abdul Nasser Feitoza - Relator

1. ADMISSIBILIDADE.

O Recurso é tempestivo e, em conformidade com o disposto no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e alterações, atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual voto por dele conhecer.

2. MÉRITO.

O ponto central de discórdia a ser clarificado na presente lide, consiste na fixação adequada da base de cálculo para apuração de ganhos de capital decorrente da alienação de imóveis rurais pelo Recorrente no ano de 2004, com recebimento em duas parcelas 31/05/2004 e 30/06/2004, quando não há, no ano da alienação, entrega a DIAT.

O lançamento realizado julgou como adequado tomar o valor total da operação registrado em escritura de compra e venda como base de cálculo, fundamentando tal proceder nos artigos 9º, Art. 10 e Art. 19 da Instrução Normativa nº 84/01:

"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.

§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."

O Recorrente, ainda em sua impugnação, advogava no sentido de que o procedimento aplicável seria exclusivamente aquele previsto na Lei nº 9.393/96, eis que a Instrução Normativa nº 84/01, segundo sua tese, ampliou os critérios de terminação da base de cálculo incidente no presente caso, de modo a majorá-lo e permitir o lançamento em situações não previstas na lei de regência atinente a estas situações.

Mesmo antes da apresentação da impugnação, o Agente fiscal já sustentava, que com base no texto da própria Lei 9393/96, para adoção do VTN base de cálculo do ganho de capital, em detrimento do valor constante nas escrituras de aquisição e alienação, o Recorrente deveria ter apresentado a DIAT no ano da alienação. Vejamos sua fundamentação:

"A lei 9.393/96 que estabelece que, a partir de 01/01/1997, o ganho de capital será efetuado com base no VTN declarado, e

considerando que não houve alteração do VTN entre a compra e a venda, então o valor de R\$ 247.210,00 foi informado como rendimento isento.

Porém, e neste ponto é a análise deste auditor, o artigo 19º da citada Lei 9.393/96 textualmente diz que " 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 como custo de aquisição e valor de venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14º, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação".

O contribuinte não apresentou o DIAT do ano de alienação (2004) e, conseqüentemente, não comprova a sua alegação de que "não houve alteração do VTN entre a compra e a venda".

A decisão de piso se filiou ao entendimento da autoridade fiscal apresentando fundamentação de mesma natureza para indeferir os pedidos contidos na impugnação. A inconformidade recursal foi articulada nas mesmas bases já articuladas na peça inicial de resistência ao lançamento.

A discussão em lide, não é temática nova nesta turma tendo sido objeto de decisão proferida no Acórdão nº 402005.934, em sessão datada de 08 de agosto de 2017, composta pelos Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho (presidente), Ronnie Soares Anderson, João Victor Ribeiro Aldinucci, Luis Henrique Dias Lima, Theodoro Vicente Agostinho, Mauricio Nogueira Righetti, Fernanda Melo Leal e Jamed Abdul Nasser Feitoza.

O Conselheiro Aldinucci foi acompanhado pela maioria da turma, divergindo apenas os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti e Mário Pereira de Pinho Filho (presidente). A tese vencedora na ocasião estava calcada no entendimento de prevalência da aplicação do VTN sobre o valor total da operação, mesmo não havendo declaração em Diat.

Para o conselheiro Aldinucci, posição que julgamos acertada, quando imóveis rurais são vendidos, o cálculo de Imposto de Renda com o ganho de capital deve seguir o valor de terra nua (VTN, sem contar construções, instalações e melhoramentos), mesmo quando o contribuinte não apresenta documentos específicos.

Nesse sentido votou por afastar a aplicação dessa norma, considerando “cristalina” a regra sobre o assunto, nos termos fixados pela Lei 9.393/96, que trata do ITR, eis que a prática definida pela Receita “não se compatibiliza com as normas legais (...), pois se apresenta em verdadeira situação de antinomia”.

Para que o colegiado rememore o contexto discutido na ocasião, colacionaremos excertos do voto proferido pelo Conselheiro João Victor Ribeiro Aldnucci:

"A incidência do IRPF sobre ganhos de capital na alienação de bens ou direitos está fundamentada nos arts. 117 e seguintes do RIR/1999, com a redação da Lei 7.713/88. Basicamente, o ganho de capital será determinado pela diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição (art. 138) e estará sujeito ao pagamento do imposto à alíquota de quinze por cento (art. 142).

O art. 40 da Lei 11196/05 ainda estabelece fatores de redução do ganho de capital por ocasião da alienação, a qualquer título, de bens imóveis realizada por pessoa física residente no País (FR1 e FR2), ao passo que, em relação aos imóveis adquiridos até 31 de dezembro de 1988, o Regulamento, em seu art. 139, estabelece um percentual fixo de redução sobre o ganho de capital, segundo o ano de aquisição ou incorporação do bem.

A IN SRF 84/2001 regulamenta, no plano infra-legal, a apuração e a tributação dos ganhos auferidos por pessoas físicas.

Quanto aos imóveis rurais, a Lei 9393/96, que dispõe sobre o ITR, também regulamenta a apuração do ganho de capital a partir de 1º de janeiro de 1997, estipulando que se considera custo de aquisição e valor de venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos de sua aquisição e de sua alienação. Para que não parem dúvidas, eis a redação do dispositivo:

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.

Com clareza cristalina, vê-se que a regra legal acima expressamente determina que deve ser observado o disposto no art. 14.

Tal artigo, por sua vez, cuida dos procedimentos de ofício aplicáveis nas hipóteses de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, casos em que a Receita Federal deverá proceder à determinação do VTN com base nas informações sobre preços de terras, constantes de sistema por ela instituído. Veja-se:

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.

Logo, é indubitável que o art. 19 tem um regime especial para a apuração do ganho de capital na alienação de imóveis rurais a

partir de 1º de janeiro de 1997, devendo serem considerados os VTNs declarados nos anos de sua aquisição e de sua alienação, e que, por força do próprio art. 19, é aplicável o art. 14, segundo o qual a falta de declaração dos VTNs implicará o seu arbitramento de conformidade com o sistema de preço de terras.

Segue-se, pois, que o § 2º do art. 10 da IN SRF 84/2001, ao prever como custo e valor de alienação os constantes nos respectivos documentos de aquisição e alienação, não se compatibiliza com as normas legais retro mencionadas, pois se apresenta em verdadeira situação de antinomia.

Por força do princípio da legalidade, expresso no art. 37, caput, da CF, e considerando-se que a Instrução Normativa, neste ponto, extrapolou seu mero caráter regulamentar, deveria o lançamento ter sido efetuado de acordo com a lei, que tem um regime próprio de apuração do ganho de capital na hipótese de não terem sido declarados os VTNs nos anos de aquisição e/ou alienação.

Não se pode conceber que o art. 19 da Lei tenha determinado a aplicação do seu art. 14 sem qualquer razão para tanto, senão para viabilizar que a autoridade fazendária possa proceder ao lançamento de ofício na hipótese sob comento, sob pena de se admitir que a lei possa conter palavras ou expressões inúteis.

[...]Veja-se, aliás, que não se está declarando a inconstitucionalidade do § 2º do art. 10 da IN SRF 84/2001, mas sim, diante do conflito de normas, utilizando-se a norma legal em detrimento da norma infra-legal, por aplicação do próprio princípio da legalidade.

[...]No âmbito do órgão do Judiciário, deve ser destacado o seguinte precedente:

TRIBUTÁRIO. GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. LEI N.º 9.393/96. CUSTO DE AQUISIÇÃO E ALIENAÇÃO. SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO. ART. 10, § 2.º, DA IN SRF N.º 84/01. ILEGALIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. MINORAÇÃO. 1. O parágrafo segundo, do art. 10 da Instrução Normativa n.º 84/2001, segundo a qual, na falta do DIAT, os custos de aquisição e alienação do imóvel rural devem ser equiparados ao valor constante dos respectivos instrumentos negociais, está em nítido descompasso com a legislação que lhe serve de sustentáculo. 2. Os custos de aquisição e de alienação de imóvel rural, estimados para fins de apuração de ganho de capital, deverão se pautar por aqueles valores da terra nua declarados pelo contribuinte, no DIAT apresentado nos respectivos anos. 3. No caso de não terem sido entregues tais documentos informativos, o art. 14 da Lei n.º 9.393/96 especifica os critérios que deverão ser levados em conta pela Receita Federal para apurar o imposto, entre eles o sistema de preço de terras. No caso dos autos, o antigo proprietário que efetivou a entrega da Declaração, não obstando a apuração do ganho de capital. 4. O valor da escritura pública considerado como custo de aquisição, conforme previsto na lei anterior, somente persiste

quanto aos imóveis adquiridos antes de 1997, o que não é a hipótese dos autos. 5. Honorários advocatícios fixados no valor de R\$ 1.000,00, nos termos do art. 20, §§ 3º e 4º, do CPC. (TRF4, APELREEX 2007.71.16.000514-0, SEGUNDA TURMA, Relatora VÂNIA HACK DE ALMEIDA, D.E. 20/01/2010)

Vale lembrar, nesse contexto, que a modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, seja de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, impede a revisão de um lançamento já efetuado, ex vi do art. 146 do CTN."

Para concluir a avaliação, em tudo alinhada ao precedente colacionado, destaco questão de fato que importaria na impossibilidade de prevalência do presente lançamento, mesmo adotando os critérios pretendidos pela Autoridade Fiscal.

Devido ao parcelamento dos pagamentos, a operação foi considerada ocorrida em 31/05/2004 e 30/06/2004. Neste data, a normativa instrucional vigente com aplicável a caso (Instrução Normativa SRF nº 344, de 23 de julho de 2003) relacionava em seu artigo primeiro, quem estava obrigado a entregar a DITR:

*"Art. 1º **Está obrigado a apresentar a Declaração** do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR) relativa ao exercício de 2003:*

*I - **a pessoa física** ou jurídica, inclusive imune ou isenta, **que** em relação ao imóvel rural a ser declarado seja, **na data da entrega**:*

- a) proprietária;*
- b) titular do domínio útil;*
- c) possuidora a qualquer título;*

II - um dos condôminos, quando na data da entrega da declaração, o imóvel pertencer simultaneamente:

- a) a várias pessoas, em decorrência de contrato;*
- b) a vários donatários, em função de doação recebida em comum;*
- c) a várias pessoas a título de posse;*

III - a pessoa física ou jurídica que perdeu, entre 1º de janeiro de 2003 e a data da efetiva entrega da declaração:

- a) a posse, pela imissão prévia do expropriante, em processo de desapropriação por necessidade ou utilidade pública ou interesse social, inclusive para fins de reforma agrária;*
- b) o direito de propriedade pela transferência ou incorporação do imóvel rural ao patrimônio do expropriante, em decorrência de desapropriação por necessidade ou utilidade pública ou interesse social, inclusive para fins de reforma agrária;*

c) a posse ou a propriedade, em função de alienação ao Poder Público, inclusive às suas autarquias e fundações, e às instituições de educação e de assistência social imunes do imposto;

IV - a pessoa jurídica que recebeu o imóvel rural na hipótese prevista no inciso III;

V - o inventariante, enquanto não ultimada a partilha ou, se este não tiver sido nomeado, o cônjuge meeiro, o companheiro ou o sucessor a qualquer título, nos casos em que o imóvel rural pertencer a espólio.

§ 1º A DITR correspondente a cada imóvel rural será composta pelos seguintes documentos:

I - Documento de Informação e Atualização Cadastral do ITR (Diac), mediante o qual devem ser prestadas à Secretaria da Receita Federal (SRF) as informações cadastrais correspondentes a cada imóvel rural e a seu titular;

II - Documento de Informação e Apuração do ITR (Diat), mediante o qual devem ser prestadas à SRF as informações necessárias ao cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e apurado o valor do imposto correspondente a cada imóvel rural.

§ 2º As informações constantes no Diac integrarão o Cafir, cuja administração cabe à SRF, que pode, a qualquer tempo, solicitar informações visando à sua atualização.

§ 3º As pessoas isentas ou imunes do ITR estão dispensadas de preencher o Diat."

Sem maiores dificuldades é possível verificar que não consta da relação de pessoas obrigadas a apresentar DIAT ou DIRT aquele que, no exercício corrente e antes do prazo de apresentação da declaração, seja proprietário ou possuidor a qualquer título de imóvel rural ou que tenha alienado o imóvel. Tal obrigação se aplica apenas aqueles que, na data da declaração, tenham posse ou propriedade de imóvel rural.

O Prazo para apresentação está definido no Art. 3º do mesmo normativo instrucional, devendo ocorrer entre 11 de agosto e 30 de setembro.

"Art. 3º A DITR deverá ser apresentada no período de 11 de agosto a 30 de setembro de 2003:

I - pela Internet, com a utilização do programa de transmissão Receitanet, versão 2003.08 ou posterior, disponível na página da SRF na Internet, no endereço (<http://www.receita.fazenda.gov.br>);

II - em disquete, nas agências do Banco do Brasil S.A. e da Caixa Econômica Federal;

III - em formulário, nas agências e nas lojas franqueadas da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), observado o disposto no art. 5º.

Parágrafo único. O serviço de recepção de declarações transmitidas pela Internet será encerrado às 20 horas (horário de Brasília) do dia 30 de setembro de 2003."

Verifica-se então, que no presente caso, o Recorrente, no ano de alienação, não estava obrigado a apresentar a Declaração exigida pelo Agente fiscal para tomada do VTN como valor de aquisição e alienação.

Não é razoável impor ao contribuinte tributo constituído com base em ausência de declaração a qual, legalmente, não estava obrigado a apresentação.

Tal situação de fato corrobora a tese quanto a exacerbação dos limites legais incorridos pela interpretação positivada nos dispositivos da IN SRF nº 84/01, ferindo o princípio da legalidade e ainda da razoabilidade.

Conclusão

À conta do acima exposto, voto no sentido de conhecer do recurso e, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Jamed Abdul Nasser Feitoza

Voto Vencedor

Mauricio Nogueira Righetti - Redator designado.

Não obstante o muito bem fundamentado e consistente voto condutor, peço *venia* para dele dissentir.

A controvérsia aqui posta, consoante delimitada pelo relator, reside quanto à utilização do valor de alienação constante em instrumento negocial, em função da inexistência de DIAT no ano da alienação do imóvel (2004).

Assevera o voto condutor, que o recorrente não estaria obrigado a apresentar sua DITR/DIAT no ano da alienação, em função de o prazo previsto em norma para o cumprimento dessa obrigação instrumental ter-se dado posteriormente à alienação do imóvel, sem, contudo, consignar qual o valor que deveria ter sido utilizado pelo Fisco. O VTN do DIAT do ano anterior ?

Não vejo como acertada referida solução. A uma, porque o valor do VTN eventualmente declarado no ano anterior pode não exprimir o real valor da operação; a duas, por que o § 2º do inciso II do artigo 10 da IN SRF nº 84/2001 apresenta, textualmente, a solução para o caso.

Não obstante, o voto condutor acabou por afastar a aplicação do normativo encimado, verdadeira norma complementar da lei, consoante estabelece o artigo 100 do CTN, ao fundamento de que haveria uma antinomia entre elas - IN SRF nº 84/2001 e a lei que se pretende complementar (Lei 9.393/96).

Não compartilho desse posicionamento. Por mais de uma vez, tive a oportunidade de expor meu entendimento neste colegiado, acerca da perfeita compatibilidade entre aqueles normativos.

Os fundamentos dos quais me valho, estão adiante expostos. Vejamos:

Passemos, assim, a análise sistêmica dos dispositivos, inseridos no arcabouço normativo que trata da matéria.

O artigo 153 da nossa Constituição Federal estabelece competir à União instituir impostos sobre a renda e proventos de **qualquer natureza**.

Por sua vez, o artigo 43 do CTN define que renda é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ao passo que proventos, os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.

Nessa linha, o artigo 3º da Lei 7.713/88, em especial seu parágrafo 2º, **como regra matriz para incidência do IR sobre o ganho de capital (GCAP)**, prescreve que integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de BENS OU DIREITOS DE QUALQUER NATUREZA.

E mais, o § 3º, ao dispor sobre a alienação, é claro ao mencionar que serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos.

Ou seja, o diploma legal acima, que não trata especificamente do imóvel rural, tampouco o excetua da sistemática, traz a regra geral para a exação. É dizer: todo o acréscimo patrimonial, seja sobre qual for o patrimônio, apurado quando de sua alienação, deve ser oferecido à tributação.

E não se deve perder isto de vista.

Por óbvio, devem ser observadas as circunstâncias legais que autorizam a dedução ou soma dos valores, respectivamente, de alienação e do custo de aquisição, bem com aquelas que, à luz do artigo 97 do CTN, estabeleçam a isenção do imposto na operação.

Tratemos, adiante, do GCAP na alienação de imóvel.

Na concepção da Lei Civil, BEM IMÓVEL é o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural (Imóvel por Natureza) ou artificialmente (Imóvel por Acesso Física) - (art 79) Ainda assim, não perdem o caráter de imóveis: as edificações que, separadas do solo, mas conservando a sua unidade, forem removidas para outro local e os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele se reempregarem. Ou seja, pela Lei civil, tanto o solo quanto às construções e benfeitorias nele incorporadas, fazem parte do IMÓVEL.

A lei 8.023/90, que trata da Atividade Rural e da apuração do seu ganho, **tributável pelo IR no ajuste anual** na DIRPF, não define o que vem a ser IMÓVEL RURAL, mas tão somente a atividade rural.

Aquele diploma define a sistemática para a apuração do resultado da atividade rural, vale dizer, quando se pratica a atividade tal como prevista em seu artigo 2º.

Em síntese: os investimentos pagos, dentre eles os que agregarão valor ao imóvel por acessão física, serão considerados despesas na apuração do resultado; e, quando de sua alienação, receita da mesma atividade.

Note que o legislador possibilitou àquele que exercesse a atividade rural valer-se dos investimentos em benfeitorias como despesa da atividade rural, sendo que, quando da venda do IMÓVEL, o valor a elas relacionado seria reconhecido como receita. Assim, caso houvesse algum ganho imobiliário nessas benfeitorias (imóvel por acessão), seria tratado no âmbito do ajuste anual, com as prerrogativas daquela sistemática de tributação favorecida, se fosse o caso (opção pelos 20% da receita como resultado).

Em outras palavras: **quem exerce a atividade rural** pode se valer dos gastos com benfeitorias como custo para essa atividade e quando vender o imóvel, reconhece a venda dessa parcela como receita. É uma oportunidade para quem exerce a atividade rural ter seu resultado afetado, imediatamente, pelos seus investimentos na produção, e não adicionado ao custo do seu imóvel para um futuro e eventual aproveitamento na redução de seu ganho de capital. E por força do artigo 14: O prejuízo apurado pela pessoa física e pela pessoa jurídica poderá ser compensado com o resultado positivo obtido nos anos-base posteriores.

Perceba que a tributação dos investimentos em benfeitorias (despesas/custo), bem assim o produto de sua alienação (receita) no âmbito da atividade rural é substancialmente menor do que caso optasse por apurar o ganho de capital em sua alienação.

A depender dos valores envolvidos, da forma de pagamento, da opção pela tributação de apenas 20% da receita e das deduções na apuração do ajuste, pode ser que não resulte IR devido ao final do período, ainda que a alienação tenha se dado com expressivo ganho patrimonial.

É um favor fiscal, em função da política tributária, àqueles que exercem a atividade rural e reconhecem, ambos, os investimos e alienações relacionados às benfeitorias na apuração do resultado daquela atividade.

Nessa linha, não é dada ao contribuinte, extrapolando a benesse fiscal, a opção por adicionar as despesas com os investimentos em benfeitorias ao custo de aquisição do imóvel, reduzindo, ao final, o ganho de capital na alienação do imóvel; e reconhecer o produto da venda como receita da atividade rural, levando ao ajuste apenas 20% desse valor, sobre o qual ainda serão deduzidas as despesas lá permitidas (ou deduzir em 20%, a título de desconto simplificado, observado o limite legal). Definitivamente, tenho que esta não foi a intenção do legislador.

Por sua vez, fez questão de esclarecer que o valor da terra nua, quando da alienação do imóvel, não integraria a apuração do resultado da atividade rural, mas sim, por meio da apuração de GCAP prevista no artigo 3º daquela regra matriz (L. 7.713/88).

Assim, a pelo menos desde 04/1990, o valor das benfeitorias, seja como investimento pago (despesa), seja na venda como bem da produção (imóvel rural), é considerado na apuração do resultado da atividade rural e, a rigor, não integram os valores de aquisição e de alienação para fins de apuração do GCAP.

Posta acima a sistemática legal para apuração do resultado da atividade rural, passemos, em consonância com a análise empreendida, aplicar a metodologia legal para a apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural (por natureza e por acesso).

Sob a égide da Instrução Normativa SRF nº 39/1993, revogada pela de nº 84/2001, tínhamos:

Art. 18. No caso de imóvel rural será considerado custo de aquisição o valor, em UFIR, relativo à terra nua.

Parágrafo único. Considera-se terra nua o imóvel rural despojado das construções, instalações e melhoramentos, das culturas permanentes, das árvores de florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas, que se classificam como investimentos (benfeitorias) da atividade rural.

Art. 22. Considera-se valor de alienação:

§ 4º Na alienação de imóvel rural com benfeitorias, será considerado apenas o valor da terra nua.

Veja que os dispositivos acima tratavam, apenas, no valor da terra nua. Assim, considerado o normativo revogado, tínhamos a seguinte questão a responder:

Na alienação do imóvel rural com benfeitorias, como tratar aqueles casos em que não se exerce a atividade rural ou, se a exerce, não levou tais valores para a apuração do resultado da atividade rural, uma vez que, em função da matriz legal, integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de BENS OU DIREITOS DE QUALQUER NATUREZA ?

Note que a norma matriz instituiu a incidência tributária nos ganhos de capital de maneira suficientemente abrangente, de formar que, eventual tratamento que tendesse a excluir determinada operação, como por exemplo, a alienação das benfeitorias, deveria constar expressamente de norma isentiva, na forma do artigo 111, II, do CTN.

Assim, a par dessa problemática, a IN 84/2001, ao reconhecer a inexistência de norma isentiva em face da regra geral (art 3º da Lei 7.713/88) e, por outro lado, ao reconhecer o permissivo legal para o aproveitamento dos gastos com benfeitorias na apuração do resultado da atividade rural, regulamentou, com fulcro no artigo 100 da CTN:

Custo de aquisição = VTN

Se as benfeitorias **não tiverem sido computadas** como investimentos na apuração do resultado da atividade rural, poderão integrar o valor do custo de aquisição e, quando da alienação do imóvel, também integrarão o valor de alienação.

Se, por outro lado, **tiverem sido computadas** como custo/investimento na apuração do resultado da atividade rural, deverão ser reconhecidas como receita dessa atividade rural, quando da alienação do imóvel; caso não tenham sido reconhecidas como receita, o valor comporá o de alienação.

Caso não exerça ou não tenha se valido da sistemática acima e por força da regra matriz (lei 7.713/88), essa tributação se dará no âmbito da apuração do GCAP, adicionando-se, tanto ao custo, quanto no valor de alienação, a parcela identificada como sendo investimento em benfeitorias.

Assim, a IN SRF 84/2001 procurou dar efetividade ao benefício instituído pela lei 8.023/90, em confronto com a previsão na lei 7.713/88.

Com o advento da Lei 9.393/96, que em nada modificou a sistemática então delineada, surgiu a controvérsia com relação ao aproveitamento daquele valor de terra nua, por força do que constou em seu artigo 19.

A Lei 9.393/96, de 19.12.1996 - dispõe sobre o ITR e, **para fins de sua apuração**, estabeleceu o IMÓVEL RURAL como o IMÓVEL POR NATUREZA. Apenas solo, matas e florestas nativas. É o que se costuma chamar de Terra Nua.

Em um **único artigo** que trata do GCAP, definiu que o ganho de capital, para os IMÓVEIS RURAIS, deveria considerar o Valor daquela Terra Nua como custo de aquisição e valor da venda.

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.

Note que o dispositivo acima não inovou quanto a considerar o VTN como custo de aquisição e como valor da venda do imóvel rural, eis que assim já tratava a legislação tributária antes de sua edição (IN SRF 39/1993).

Consoante se extrai da exposição de motivos da Medida Provisória 1.528/96, convertida na Lei 9.393/96, pretendeu o legislador que, quando **da alienação da terra nua**, fosse adotado o valor declarado pelo contribuinte como base de cálculo do ITR.

14 **Para efeito de apuração do ganho de capital na alienação da terra nua, a legislação do imposto de renda passa a adotar o valor da terra nua declarado pelo contribuinte - base de cálculo do imposto sobre a propriedade territorial rural.**

Não quis a lei, no entender deste Relator - ao tratar da apuração do ganho de capital - resumir todo o imóvel rural ao valor da terra nua, mas, sim, estabelecer que para a determinação do valor do **imóvel por natureza**, seria observado, tanto na aquisição, quanto na alienação, o valor da terra nua - VTN, declarado pelo próprio contribuinte à RFB.

A novidade foi que, com relação aos imóveis adquiridos após 01.01.1997, esse VTN seria extraído do DIAT apresentado pelo próprio contribuinte, quando da apuração do seu ITR, sendo certo que referido VTN decorreria de auto-avaliação a preço de mercado no primeiro dia do ano.

Tal disposição teve como razão de ser, a necessidade de legalmente instrumentalizar a administração tributária à obtenção daquele VTN, sobretudo nas situações em que o contribuinte tenha levado os valores relacionados às benfeitorias para a apuração do resultado da atividade rural (como custo e receita) e não disponha desses valores (VTN/benfeitorias) discriminados no instrumento da transação.

Assim, se por um lado, o contribuinte precise demonstrar que "trabalhou" com as benfeitorias no âmbito da apuração do resultado da atividade rural, por outro, caso provado, o Fisco não pode mais se valer do instrumento da transação, quando não se especificou o que era VTN e o que eram benfeitorias. Usualmente o ônus dessa especificação era atribuído ao sujeito passivo.

Nesse rumo, mais do que uma obrigação a que o fisco utilizasse daquele documento (DIAT), foi uma autorização para que a fiscalização se sentisse legalmente segura ao se valer de uma informação prestada pelo próprio sujeito passivo, sem que houvesse, a rigor, a necessidade de contraditá-la.

Tanto o é, que na hipótese de o valor tiver sido subavaliado ou não houver a apresentação desse DIAT, a Fiscalização estará autorizada a valer-se das informações que constam nos sistemas de preços de terras. Ou seja, aproveitar-se de outra informação que, com alguma frequência, pode não retratar o preço real praticado na operação em questão.

Vejamos, novamente, o que diz a exposição de motivos, nesse ponto:

9. A base de cálculo será o valor da terra nua declarado pelo contribuinte e, não havendo contestação desse valor por parte do fisco, será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado. A comprovação da veracidade das informações prestadas pelo contribuinte, será efetuada através de programas especiais de fiscalização, permitindo a concentração de esforços em propriedades selecionadas. Para tanto, a SRF poderá delegar ao INCRA a função de verificar a veracidade dos dados sobre imóveis informados no DIAC e no DIAT. Ainda, para nortear a fiscalização, combater a subavaliação de preços ou prestação de informações incorretas ou fraudulentas, será instituído sistema de informação sobre preços de terras.

Perceba que a intenção do legislador, ao mencionar a utilização do sistema de informação sobre preços de terras, foi a de que ele servisse de norte para a Fiscalização, não a de impor, a qualquer custo, sua utilização.

Voltemos ao texto da lei, desta feita o do artigo 14:

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.

Não é difícil notar que o dispositivo tem sua redação voltada, primordialmente, para a apuração do ITR, quando estabelece que o lançamento de ofício considerará a informações sobre preços de terras constantes dos sistemas da RFB. Em outras palavras, o lançamento de ofício lá previsto é aquele por meio do qual se constituirá o ITR.

Diferentemente da apuração do GCAP, quando a determinação dos valores de alienação e custo de aquisição são, ou ao menos deveriam ser, fielmente retratados em um documento que consubstancia o negócio jurídico entabulado; na apuração do ITR não se tem um documento que, com periodicidade anual, estabeleça o valor da terra nua que servirá de base para sua determinação. Razoável, nesse contexto, que se autorize, legalmente, a utilização do valor constante naquele sistema de preços de terras, sob pena de se engessar a fiscalização daquele tributo.

No que toca ao precitado sistemas de preços de terras - SIPT - instituído pela Portaria SRF 447/2002, de 04/2002 - cumpre ressaltar que o mesmo é alimentado com os valores de terras e demais dados recebidos das Secretarias de Agricultura ou entidades correlatas, e com os valores de terra nua da base de declarações do ITR.

Tais informações sobre preços de terra deverão observar 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.

O dispositivo acima, da Lei 8.629/93, que regulamente a reforma agrária, foi alterado em 2001. A redação original impunha os seguintes critérios para o SIPT: o VTN segundo a:

- 1 - localização do imóvel;
- 2 - capacidade potencial da terra; e
- 3 - dimensão do imóvel.

Todavia, a atual redação impõe os seguintes critérios:

- 1 - localização do imóvel;
- 2 - aptidão agrícola;
- 3 - dimensão do imóvel;
- 4 - área ocupada e ancianidade das posses;
- 5 - funcionalidade, tempo de uso e estado de conservação das benfeitorias.

Percebe-se aqui nova autorização ao Fisco, que, em não havendo a apresentação do DIAT ou verificando a subavaliação do VTN, pode se nortear pelo valor de VTN no SIPT, como se aquele valor - estimado - correspondesse ao preço efetivamente praticado na operação, como numa espécie de "arbitramento".

Note que tal documento, que traz valor do VTN proveniente de uma auto-avaliação, não tem sua aplicação de forma absoluta, inconteste, conforme vimos acima (hipótese de subavaliação).

Veja que esse dispositivo - como dito acima - visou, primordialmente, a que o Fisco contasse com certa instrumentalidade para a célere aferição da base de cálculo do ganho de capital, ainda que, num primeiro momento, ao valer-se de uma informação prestada pelo próprio contribuinte, pudesse não corresponder a verdade dos fatos. Prestigiu-se, nesse sentido, a celeridade e o incremento da presença fiscal.

Indubitavelmente, por outro lado, trata de um dispositivo que ao agilizar o procedimento fiscal, pode, a depender do caso, não refletir a justa tributação. Pode-se chegar a um valor estimado, que pode ser que se aproxime ao do caso concreto, ou pode ser que não. Diferentemente da utilização dos instrumentos do negócio (escrituras e contratos, por exemplo), que, além de - no mínimo - obrigarem as partes envolvidas, devem observar, conforme o caso, as formalidades legais.

Pois bem, esse é o cenário: Se há o DIAT, a Fiscalização PODE dele se utilizar; por outro lado, caso não haja ou se identifique patente subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a fiscalização PODE se valer das informações do SIPT; Contudo, caso tenha disponível os documentos negociais, que retratem, concretamente, a operação, deles DEVEM se valer.

Destarte, observados os critérios acima e após a análise sistêmica dos artigos 14 e 19 da Lei 9.393/96, 3º da Lei 7.713/88 e do que dispõe a Lei 8.023/90, não vislumbro qualquer impropriedade na utilização dos valores que constaram dos instrumentos negociais.

Não há que se falar, desta feita, em se criar tributo, base de cálculo ou mesmo alíquota por meio de Instrução Normativa, na medida em que norma infra legal nada mais fez do que conciliar a tributação privilegiada prevista na Lei 8.023/90, para aqueles que exercem atividade rural, com a norma matriz para a apuração e cobrança do ganho de capital na alienação de bens e direitos de qualquer natureza, além de propiciar ao contribuinte fosse utilizado o valor efetivo (documentos), em detrimento de um estimado (SIPT).

Supor o contrário, seria admitir apurar o ganho de capital tributável levando-se em conta valores estimados que poderiam, ao final, conduzir a um valor de ganho inferior ao que efetivamente se teve como acréscimo patrimonial, implicando o reconhecimento de isenção, à margem da lei, da parcela não contemplada no DIAT/SIPT.

Forte nas considerações acima, VOTO no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

Processo nº 10680.002569/2007-36
Acórdão n.º **2402-006.206**

S2-C4T2
Fl. 171
