



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

**Processo n°** 10820.720458/2011-40  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-006.150 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de maio de 2018  
**Matéria** IRPF. GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS RURAIS. VTN  
**Recorrentes** REZEK NAMETALLA REZEK  
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

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 legal da IN 84/2001.

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, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso de Ofício. Acordam, ainda, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (Relator), Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Redator Designado

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

## Relatório

Contra o contribuinte foi lavrado Auto de Infração, ano-calendário 2007, para a exigência de IRPF decorrente de:

(a) omissão de rendimentos decorrentes de ganhos de capital na alienação de dois imóveis rurais.

Também foram glosadas determinadas despesas da atividade rural, com redução do prejuízo a compensar no ano subseqüente de 2008.

Segundo se depreende do relatório da decisão recorrida, que ora se reproduz, eis um resumo dos demais acontecimentos deste processo:

*A ação fiscal encontra-se minudenciada no "Termo de Constatação Fiscal - TCF", [...]. No TCF, a autoridade lançadora expõe as motivações que cercaram o lançamento, envolvendo a alienação de duas propriedades rurais, e dele pode ser destacado [...] o seguinte fragmento:*

*"Vejam que o sujeito passivo realmente era detentor das propriedades rurais de longa data. Entretanto, o fato dele, no ano de 1996, ter utilizado estas propriedades rurais para aumentar o capital na pessoa jurídica dele mesmo, já caracterizou por si só, uma operação de alienação. Se estivéssemos no ano de 1996 não haveria o que apurar de ganho de capital porque o valor utilizado para a incorporação foi o mesmo constante na Declaração de Bens e Direitos. [...]."*

*No ano de 2007, quando as propriedades rurais, 'voltaram para o patrimônio da pessoa física', pelo mesmo valor da incorporação, também não há o que se falar em apuração de ganho na pessoa jurídica porque o valor da transação foi o mesmo da incorporação. [...]."*

*[...] quando ocorreram as alienações, em 2007, por parte da pessoa física a terceiros compradores, em valores bem superiores aos constantes nas 'escrituras de desincorporação de imóveis', aí sim temos que apurar o ganho de capital, sendo que o valor da alienação a ser considerado deve ser o valor constante na escritura pública e o valor de aquisição a ser considerado deve ser o valor constante na 'escritura pública de desincorporação'.*

*[...]*

*O autuado [...] apresentou a impugnação [...] contendo, em síntese, as alegações adiante delineadas por tópicos:*

*Nulidade do lançamento fiscal - Não utilização da base de cálculo prevista em Lei (fls. 493/511)*

*[...]*

*Da ausência de transferência da propriedade e o critério de apuração do ganho de capital (fls. 512/516)*

- *o autuado sempre permaneceu na condição de proprietário dos imóveis desde as respectivas aquisições, tanto da Fazenda Santa Mônica, em 1969, quanto da Fazenda Santa Cecília, em 1978, contudo integralizou ambas as propriedades em favor da empresa Agropecuária Nametalla Rezek S/C em 1996, com redução de capital, em 2007;*

- *deu-se, assim, a mutação patrimonial, conforme entendimento, inclusive, do Poder Judiciário, não ocorrendo efetiva transferência de patrimônio que justificasse o ganho de capital;*

- *essa medida confere ao autuado o direito de se submeter à apuração do ganho de capital considerando os efeitos da inflação, [...];*

*Da apuração do VTN na forma da IN 84/2001 (fls. 516/517)*

- *a redação do art. 10 da indigitada IN deixa evidente que o ganho de capital está relacionado ao VTN e não ao total da operação;*

*Da inaplicabilidade dos juros sobre a multa punitiva (fls. 517/519)*

ementada: A DRJ julgou a impugnação procedente em parte, conforme decisão assim

*GANHOS DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. VALOR DA TERRA NUA.*

*A ausência de discriminação entre benfeitorias e terra nua levou a Fiscalização a realizar a apuração dos ganhos de capital considerando os valores constantes nas escrituras, todavia os documentos atinentes à aquisição não mencionavam a existência de benfeitorias e os de alienação permitiam visualizar o VTN.*

*INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL. POSTERIOR "DESINCORPORAÇÃO" DE IMÓVEIS. REDUÇÕES PARA APURAÇÃO GANHO DE CAPITAL.*

*A partir do momento que a pessoa física integraliza capital por meio de transmissão de imóveis à pessoa jurídica deixa de ser a proprietária dos bens. Em retorno futuro desses bens para o patrimônio da pessoa física, esta não mais pode gozar de redução para efeito de cálculo de ganho de capital que teria direito se não os houvesse transmitido.*

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Exercício: 2008*

*CONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. EXAME.*

*Foge da competência do julgado administrativo o exame da constitucionalidade de Lei ou da legalidade de atos administrativos.*

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

*Exercício: 2008*

*JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

*Considerando que a multa de ofício se classifica como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, correta se faz a incidência dos juros de mora sobre os valores da multa de ofício não pagos, a partir de seu vencimento.*

Eis o conteúdo da decisão proferida:

*Acordam os membros da 4ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, desconhecer da nulidade suscitada e, no mérito, considerar procedente em parte a impugnação, para: I - exigir do sujeito passivo o recolhimento da parcela do imposto correspondente a R\$ 780.255,79<sup>1</sup> (setecentos e oitenta mil, duzentos e cinquenta e cinco reais e setenta e nove centavos), acrescido de multa proporcional (passível de redução) e dos juros de mora a serem atualizados na data do efetivo pagamento; II - eximi-lo do pagamento do imposto restante de R\$ 1.296.859,98 (um milhão, duzentos e noventa e seis mil, oitocentos e cinquenta e nove reais e noventa e oito centavos).*

A DRJ recorreu de ofício ao CARF.

O sujeito passivo foi intimado da decisão em 18/02/2015 (fl. 576) e interpôs recurso voluntário em 16/03/2015 (fls. 587 e seguintes), no qual reafirmou apenas as teses relativas à (i) não utilização da base de cálculo prevista em lei e (ii) inaplicabilidade dos juros sobre a multa punitiva.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

**1 Conhecimento**

O recurso de ofício não deve ser conhecido.

A Portaria MF 63/17 estabeleceu um novo limite para a sua interposição, ao prever que a DRJ recorrerá sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00. Veja-se:

*Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).*

*§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.*

*§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.*

A Súmula CARF 103 preleciona que o limite de alçada deve ser aferido na data de apreciação do recurso em segunda instância:

*Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.*

Neste caso, e conforme se observa no acórdão recorrido, o recorrente foi exonerado de tributo e encargos em montante total equivalente a R\$ 2.269.504,97 (v. fl. 567 e transcrição abaixo), valor este inferior àquele estabelecido na citada Portaria.

*À DRF/ARAÇATUBA/SP/SACAT, intimar o interessado, ressalvado-lhe o direito de recurso voluntário a ser dirigido ao Conselho Administrativo Fiscal - CARF, no tocante à parcela do crédito tributário mantida. Em relação à fração exonerada do lançamento, saliente-se que o presente Acórdão carece de decisão definitiva, cabendo o envio dos autos ao CARF, em razão de **RECURSO DE OFÍCIO**, por força do previsto no Art. 1º da Portaria MF n. 3, de 3 de janeiro de 2008, uma vez que o imposto e a multa exonerados atingem a monta de R\$ 2.269.504,97. (destacou-se)*

Por outro lado, o recurso voluntário é tempestivo e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

## 2 Da utilização de base de cálculo não prevista em lei

Reafirmando os fundamentos de sua impugnação, o sujeito passivo assevera a impossibilidade de se apurar o ganho de capital de imóvel rural com base nos valores constantes das escrituras de desincorporação e venda dos imóveis, em relação aos bens adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1997.

É que, no entender do acórdão recorrido, como as duas propriedades foram adquiridas e vendidas antes da entrega do DIAT, seria cabível a seguinte conclusão (v. fl. 571):

*À falta de determinação do VTN por parte do interessado, a autoridade lançadora trabalhou com o que dispunha, consistente*

*nos documentos de aquisição e de alienação dos imóveis em foco, nos moldes que permitem os dispositivos do art. 10 da IN n. 84/2001.*

Eis os critérios adotados pela decisão da DRJ para o cálculo do imposto:

*Nesse tocante, em que pese a inexistência de discriminação de valores em "benfeitorias e terra nua" quando da aquisição das propriedades, em face das "escrituras públicas de desincorporação" (Fazenda Santa Mônica, fls. 69/72, e Fazenda Santa Cecília, fls. 97/102), não há indicação de benfeitorias, permitindo se supor a integralidade dos valores como VTN, uma vez que nada fora dito para afastar tal compreensão. Forçoso reconhecer, ainda, que as escrituras pertinentes às alienações carregavam elementos que permitiam visualizar os respectivos VTN: R\$ 3.394.197,33 da Fazenda Santa Mônica (fl. 549) e R\$ 2.500.000,00 da Fazenda Santa Cecília (fls. 554/558, representado pelo somatório das parcelas de R\$ 133.116,80, R\$ 1.372.766,96 e R\$ 994.116,24).*

Pois bem.

A incidência do IRPF sobre ganhos de capital na alienação de bens ou direitos está fundamentada nos arts. 117 e seguintes do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), com a redação da Lei 7713/88.

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.*

*§ 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.*

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

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, como no caso *in concreto*, em que os imóveis foram adquiridos, por desincorporação, e vendidos antes da entrega das declarações correspondentes, em 2007.

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 pudesse proceder ao lançamento de ofício na hipótese sob comento, sob pena de se admitir que a lei possa conter palavras ou expressões inúteis.

É iniludível que a determinação de observância do art. 14 foi justamente para propiciar o lançamento de ofício, não podendo ser aplicado o regime infra-legal estatuído na Instrução encimada, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade.

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.

O inc. I do art. 100 do CTN preleciona que os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são normas complementares das leis, de forma que não podem inovar em matéria sob reserva legal absoluta, inclusive no elemento valorizador (ou quantitativo) do fato gerador da obrigação tributária (que também pode ser denominado de critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária).

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)*

Ante tudo o que foi exposto, conclui-se que o critério jurídico utilizado pela autoridade lançadora está equivocado, de forma que o lançamento deve ser cancelado.

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.

Nesse ponto, a propósito, não há qualquer divergência nem mesmo no âmbito doutrinário, conforme ensina o prof. Luís Eduardo Shoueri<sup>1</sup>, subsistindo diferentes

<sup>1</sup> Shoueri, Luís Eduardo. Direito tributário. 7. ed. São Paulo : Saraiva, 2017, p. 651.

posicionamentos apenas quanto aos fatos ocorridos posteriormente e ainda não albergados por outra fiscalização.

Em resumo, o recurso deve ser provido, para que o lançamento seja integralmente cancelado.

### 3 Conclusão

Diante do exposto, vota-se no sentido de:

(i) não CONHECER do recurso de ofício;

(ii) CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, a fim de cancelar o lançamento.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

### Voto Vencedor

Mauricio Nogueira Righetti - Redator designado.

Não obstante o, como de praxe, muito bem articulado voto condutor, peço *venia* para dele dissentir.

A controvérsia aqui, consoante delimitada pelo relator, reside quanto à utilização do valor retratado em escritura para fins de apuração do ganho de capital, relativamente a imóvel adquirido após 01.01.1997. Veja-se o ementado pela DRJ:

*A ausência de discriminação entre benfeitorias e terra nua levou a Fiscalização a realizar a apuração dos ganhos de capital considerando os valores constantes nas escrituras, todavia os documentos atinentes à aquisição não mencionavam a existência de benfeitorias e os de alienação permitiam visualizar o VTN.*

Assim sendo, as escrituras foram utilizadas pelo fisco, sendo certo que o acórdão de piso houve por bem excluir do valor de alienação, aqueles lá discriminados como benfeitorias.

Em síntese, a fiscalização deixou de se valer dos VTN supostamente indicados nos DIAC/DITR.

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 acesso 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 acesso), 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 investimentos 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. Prestigiou-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