



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10830.002964/2005-96  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-007.713 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 9 de outubro de 2019  
**Recorrente** ATHAIDE CARLOS DA CRUZ  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**

Ano-calendário: 2000

**ALEGAÇÕES APRESENTADAS SOMENTE NO RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.**

Os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a irresignação do contribuinte devem ser apresentados na impugnação, não se conhecendo daqueles suscitados em momento posterior que não se destinam a contrapor fatos novos ou questões trazidas na decisão recorrida.

**GANHO DE CAPITAL. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.**

Na ausência de comprovação de pagamento antecipado que mantenha conexão com o fato gerador da obrigação tributária, aplica-se ao lançamento do imposto sobre a renda incidente sobre o ganho de capital na alienação de imóvel a regra geral de contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

**IRPF. GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. LEI 9.393/96. CUSTO DE AQUISIÇÃO E VALOR DE ALIENAÇÃO. SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO. VTN.**

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.

O critério jurídico utilizado pela autoridade lançadora está equivocado, de forma que o lançamento deve ser cancelado.

**NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.**

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adota-se a decisão recorrida, mediante transcrição de seu inteiro teor. § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho

Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 - RICARF.

**GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO.**

Não compõe o custo de aquisição os gastos relativos a emolumentos e taxas cartorárias.

**GANHO DE CAPITAL. FATOR DE REDUÇÃO.**

O fator de redução previsto no art. 37 da MP 252/2005, aplica-se às alienações de bens imóveis ocorridas entre 16 de junho de 2005 (data de sua publicação) e 13 de outubro de 2005 (data em que teve seu prazo de vigência encerrado).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não se conhecendo da alegação referente à incidência de juros sobre a multa de ofício, uma vez que não prequestionada em sede de impugnação, e, na parte conhecida do recurso, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, cancelando-se integralmente o lançamento. Vencidos os conselheiros Francisco Ibiapino Luz e Denny Medeiros da Silveira, que negaram provimento ao recurso. Votou pelas conclusões o conselheiro Paulo Sérgio da Silva.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Luis Henrique Dias Lima, Gregório Rechmann Junior, Paulo Sérgio da Silva, Wilderson Botto (Suplente Convocado), Francisco Ibiapino Luz, Renata Toratti Cassini e Rafael Mazzer de Oliveira Ramos.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão da 3ª Turma da DRJ/SPOII, consubstanciada no Acórdão nº 17-29.744 (fl. 275), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte acima qualificado, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 05/07, acompanhado dos demonstrativos de fls. 04, 08/09, do Termo de Verificação Fiscal de fls. 12/20 e do Termo de Encerramento de fls. 10, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, ano-calendário 2000, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 641.408,31 (seiscentos e quarenta e um mil, quatrocentos e oito reais e trinta e um centavos), sendo R\$ 256.421,83 referentes ao imposto, R\$ 192.316,36, à multa proporcional, e R\$ 192.670,12, aos juros de mora (calculados até 31/05/2005).

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 06/07), o procedimento apurou as seguintes infrações:

1. **Acréscimo Patrimonial a Descoberto.**

| Fato Gerador | Valor Tributável ou Imposto (R\$) | Multa (%) |
|--------------|-----------------------------------|-----------|
| 30/04/2000   | 737.584,34                        | 75        |

Enquadramento Legal: arts. 1º, 2º, 3º, §§, da Lei nº 7.713/88; arts. 1º e 2º, da Lei nº 8.134/90; arts. 55, inciso XIII, e parágrafo único, 806 e 807 do RIR/99; art. 1º da Medida Provisória nº 22/2002, convertida na Lei nº 10.451/2002.

2. **Ganho de Capital na Alienação de Bens e Direitos**

| Fato Gerador | Valor Tributável ou Imposto (R\$) | Multa (%) |
|--------------|-----------------------------------|-----------|
| 31/05/2000   | 386.040,95                        | 75        |

Enquadramento Legal: arts. 1º, 2º, 3º e §§, 16, 18 a 22, da Lei nº 7.713/88; arts. 1º e 2º, da Lei nº 8.134/90; arts. 7º, 21 e 22 da Lei nº 8.981/95, art. 17, 23 e §§, da Lei nº 9.249/95; arts. 22 a 24, da Lei nº 9.250/95; arts. 16, 17 e §§, da Lei nº 9.532/97; arts. 123 a 125, 128, 129, 131, 132, 138 e 142 do RIR/99.

O procedimento fiscal que resultou na constituição do crédito tributário acima referido encontra-se relatado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 12/20).

Cientificado da autuação em 24/06/2005 (fls. 106), o contribuinte protocolizou, em 19/07/2005, a impugnação de fls. 109/119, alegando, em resumo, o que segue:

- considerando que as parcelas tributadas a título de Acréscimo Patrimonial a Descoberto e Ganho de Capital tiveram os fatos geradores fixados, respectivamente, em 30/04/2000 e 31/05/2000, e que o auto de infração só foi notificado ao autuado em 24/06/2005, decaiu o direito de o Fisco proceder ao lançamento, posto que transcorrido o prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador por expressa disposição do art. 150, § 4º, do CTN;
- durante a fase de fiscalização, intimado a comprovar a origem de recursos para a aquisição de uma área de terras, no valor de R\$738.229,70, o contribuinte esclareceu que se tratava da compra de imóvel com venda já ajustada ao futuro comprador, que, nessa ocasião, adiantou os recursos que lhe possibilitaram pagar pela aquisição da referida propriedade;
- no dia 12/04/2000, um dia antes da data da escritura de aquisição do mencionado imóvel, a empresa Coim Brasil Ltda efetuou uma transferência para a conta bancária do autuado junto ao Unibanco, no valor de R\$ 1.087.923,65, como demonstram os documentos de fls. 89/91 e a cópia do DOC "C" nº 683927 (fls. 100/101), onde está indicada a seguinte finalidade: "para a quitação da compra de terreno";
- no entanto, o ingresso financeiro desse depósito não foi considerado na elaboração do fluxo de caixa de fls. 16, a despeito de ter sido devidamente comprovado por extrato bancário e cópia de DOC do remetente;
- dessa forma, requer que seja decretado o cancelamento da exigência por não estar configurado o acréscimo patrimonial a descoberto;
- a fiscalização desconsiderou o fato de o bem alienado tratar-se de imóvel rural para o qual é aplicável o disposto no artigo 19 da Lei nº 9.363/96, que estabelece 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 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.*";
- não sendo esse o critério utilizado pela fiscalização, é de ser declarada a improcedência do auto de infração;
- também não foram considerados os custos suportados pelo autuado, como os gastos com emolumentos e taxas cartorárias decorrentes da aquisição do imóvel pela escritura de 13/04/2000, assim como o valor de R\$ 14.764,59, que foi pago pelo autuado a título de imposto sobre transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos - ITBI;
- a Medida Provisória nº 252, de 15/06/2005, que estabeleceu no artigo 37, §§ 1º e 2º, um fator de redução da base tributável que retroage a 1º de janeiro de 1996, estava vigente na data de formalização do lançamento, tendo aplicação imediata às apurações de ganho de capital ainda pendentes, ainda mais que não se sujeita ao princípio da anterioridade do exercício financeiro, uma vez que não institui tributo novo, tampouco majora tributo já existente.

A DRJ, por meio do susodito Acórdão nº 17-29.744 (fl. 275), julgou procedente em parte a impugnação apresentada, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

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

Ano-calendário: 2000

**PRELIMINAR. DECADÊNCIA.**

Tendo havido lançamento de ofício, o início da contagem do prazo decadencial terá efeito no primeiro dia do exercício seguinte àquele previsto para a entrega da declaração de ajuste anual. No caso de ganho de capital, o início do prazo decadencial é tomado como o primeiro dia do exercício seguinte ao do fato gerador.

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.**

São tributáveis os valores relativos ao acréscimo patrimonial, quando não justificados pelos rendimentos tributáveis, isentos ou não-tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

**ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO. ORIGEM DE RECURSOS.**

Comprovada a transferência de recursos do futuro comprador do imóvel para o contribuinte, cabe considerar a importância recebida como recurso, para fins de apuração do acréscimo patrimonial.

**GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL.**

A partir de 01/01/1997 passaram a ser considerados como custo de aquisição e valor de alienação do imóvel rural, o valor da terra nua (VTN) declarado no Diat (Documento de Informação e Apuração do ITR), respectivamente nos anos de ocorrência de sua aquisição e de sua alienação. Entretanto, caso não se possa apurar um dos VTNs, deve-se proceder ao cálculo do ganho de capital, utilizando-se como custo de aquisição e como valor de alienação os valores reais da transação, ou seja, os valores constantes dos respectivos documentos de aquisição e de alienação.

**GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO.**

Pode integrar o custo de aquisição o valor do imposto de transmissão pago pelo alienante na aquisição do bem que deu origem ao ganho de capital, não podendo ser computados os gastos relativos a emolumentos e taxas cartorárias.

**GANHO DE CAPITAL. FATOR DE REDUÇÃO.**

O fator de redução previsto no art. 37 da Medida Provisória nº 252, de 15 de junho de 2005, aplica-se apenas às alienações de bens imóveis ocorridas entre 16 de junho de 2005 (data de sua publicação) e 13 de outubro de 2005 (data em que teve seu prazo de vigência encerrado).

Lançamento Procedente em Parte

Cientificado da decisão exarada pela DRJ, o Contribuinte apresentou o recurso voluntário de fl. 331, por meio do qual, além de reiterar os argumentos de defesa apresentados em sede de impugnação, pugnou, também, pela não incidência de juros sobre a multa de ofício.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo. Entretanto, dele conheço em parte pelas razões a seguir aduzidas.

### **Da Matéria Não Arguida na Impugnação**

O Recorrente, em sua peça recursal, traz fundamentações e argumentações não deduzidas em sede de impugnação.

De fato, analisando-se as teses defensivas deduzidas em sede de recurso voluntário com aquelas apresentadas em sede de impugnação, verifica-se que o Recorrente inovou suas razões de defesa neste momento processual no que tange à incidência de juros sobre a multa de ofício.

O inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, norma que regula o Processo Administrativo Fiscal – PAF em âmbito federal, é expresso no sentido de que, a menos que se destinem a contrapor razões trazidas na decisão recorrida, os motivos de fato e de direito em que se fundamentam os pontos de discordância e as razões e provas que possuir o contribuinte devem ser apresentados na impugnação. No caso em análise, não há qualquer registro na peça impugnatória da matéria em destaque suscitada no recurso voluntário, razão pela qual não se conhece de tal argumento.

### **Do Ganho de Capital**

Conforme se infere do relatório supra, a fiscalização apurou ganho de capital sem que o Contribuinte tivesse declarado a operação de compra e venda e oferecido à tributação.

De fato, assim restou caracterizada a infração no Termo de Verificação Fiscal:

#### **IV. O GANHO DE CAPITAL DECORRENTE DA VENDA DE IMÓVEL**

O contribuinte em 31 de maio de 2000 efetuou a alienação do imóvel retro mencionado, pelo valor de R\$1.124.270,65 (Um milhão, cento vinte quatro mil, duzentos e sessenta e cinco reais, sessenta e cinco centavos) preço este declarado e recebido, naquela ocasião, da outorgada compradora, conforme consta da escritura lavrada nº 4853-S, Livro 217-página 347a349, Lavrada no 3º Cartório de Notas-Tabelião de Notas Bel. José Cláudio dos Santos Nicolau, em 31/05/2000, escritura esta apresentada pelo Cartório de Registro de Notas.

Tendo em vista que a aquisição foi efetuada pela importância de R\$738.229,70 e alienado no mês seguinte pelo valor de R\$1.124.270,65, o “Ganho de Capital” apurado perfaz o montante de R\$386.040,95 (trezentos oitenta e seis mil reais, quarenta reais, noventa e cinco centavos).

Em sua peça recursal, o Contribuinte, reiterando os termos da impugnação, sustentou, em síntese, que: (i) decadência constituir o crédito tributário, (ii) metodologia incorreta na apuração do ganho de capital, tendo em vista trata-se de imóvel rural (iii) desconsideração de custos de aquisição e (iv) desconsideração do fator de redução.

Passemos, então, à análise de cada um dos pontos de defesa apresentados pelo Recorrente!!

### Da Decadência

Neste ponto, sustenta o Recorrente que:

Desse modo, sendo o IRPF tributo sujeito ao lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial se desloca da regra geral prevista no art. 173, do CTN, para a regra específica contida no § 4º, do artigo 150, do mesmo diploma legal, hipótese na qual o termo inicial para o cômputo do prazo de cinco anos é a data da ocorrência do fato gerador.

Assim, o termo *a quo* do prazo decadencial independe do fato de o contribuinte ter ou não efetuado o pagamento do tributo, pois o que a Administração Tributária homologa é a **atividade exercida** pelo sujeito passivo, e não o pagamento em si! Essa confirmação está expressa no *caput* do artigo 150, do Código Tributário Nacional, ao consignar que a homologação “opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da **atividade** assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”. Fosse a homologação dirigida ao **pagamento**, a norma do Código Tributário Nacional viria com o artigo masculino “o”, e não o artigo feminino “a”, que só pode se referir à **atividade**.

Dessa forma, a ausência de pagamento de IRPF, não altera a contagem do prazo decadencial, e sequer a natureza do lançamento tributário, a qual somente pode ser modificada por meio de lei, não prosperando as afirmações do órgão julgador, as quais ferem de morte as regras mencionadas, contrariando o próprio Sistema Tributário Nacional.

No caso em apreço, por se tratar de IRPF incidente sobre ganho de capital, o fato gerador ocorre no momento de sua percepção (alienação do bem ou direito), sendo este o marco inicial para a contagem do prazo decadencial. Neste sentido, é o Razão não assiste ao Recorrente.

Como cediço, a regra geral da decadência no âmbito tributário está prevista no inciso I do art. 173 do CTN, que determina o termo inicial da contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado:

Art. 173 — O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

1 — do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Entretanto, no caso dos tributos submetidos ao “regime de homologação”, como ora se cuida, deve-se atentar para o que dispõe o § 4º do art. 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A incidência da regra específica de contagem quinquenal do § 4º do art. 150 do CTN configura não só homologação tácita, mas também decadência do direito de lançar de ofício o crédito tributário relativo a diferenças devidas. Em qualquer hipótese, contudo, pressupõe não só a previsão abstrata em lei do pagamento antecipado da exação, como também tenha efetivamente havido a antecipação pelo sujeito passivo. De outro modo, conta-se o prazo decadencial na forma do art. 173 do CTN.

Nesse sentido, o decidido no Recurso Especial (REsp) nº 973.733/SC, da relatoria do Ministro Luiz Fux, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, na sessão de 12/08/2009.

É de se observar ainda que a tarefa prescrita em lei de antecipar o pagamento, nos lançamentos "por homologação", demanda do sujeito passivo a realização prévia de uma série de procedimentos a partir da confrontação entre o fato jurídico e a regra-matriz de incidência tributária.

À vista desses fundamentos, a contagem do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, mais severa do ponto de vista do credor, implica a existência de pagamento antecipado que mantenha conexão com os fatos geradores, o qual tem o efeito potencial de provocar a verificação da sua correção pela Administração Tributária.

Caso contrário, ao admitir como pagamento antecipado, para fins de contagem do prazo decadencial nos termos do art. 150 do CTN, o recolhimento de tributo que não tenha relação com o fato gerador objeto do lançamento tributário, acolhe-se uma interpretação que extrapola a finalidade do dispositivo de lei, que visa regular a perda do direito, devido à inércia administrativa, de o Fisco promover o eventual lançamento de ofício vinculado à obrigação tributária que deu ensejo à antecipação do pagamento efetuado pelo sujeito passivo até a data de vencimento do tributo.

O imposto de renda sobre o ganho de capital está sujeito à tributação definitiva e em separado, com prazo de pagamento próprio até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos.

No caso em apreço, o contribuinte não recolheu qualquer valor de imposto de renda sobre o ganho de capital relativo ao imóvel alienado, o que afasta a aplicação da regra de contagem do prazo decadencial do § 4º do art. 150 do CTN, incidindo o inciso I do art. 173 do CTN.

O crédito tributário lançado diz respeito ao ganho de capital apurado em maio/2000. Logo, o lançamento tributário poderia ser realizado a partir de 01/01/2001, correspondente ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que permitida a constituição do crédito tributário pela Fazenda Pública, com termo final em 31/12/2005 (art. 173, inciso I, CTN).

Assim, uma vez que o contribuinte foi cientificado da autuação em 24/06/2005, não há que se falar em perda do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário que aqui se discute.

### **Da Metodologia na Apuração do Ganho de Capital**

Neste ponto, defende o Recorrente que *o auto de infração lavrado pela autoridade utilizou metodologia e fundamentação legal, referente ao ganho de capital, inadequadas, haja vista que desconsiderou que o bem alienado pelo Recorrente é imóvel rural, e, portanto, sujeito à metodologia específica de apuração.*

E prossegue afirmando que:

Com efeito, o bem alienado, conforme escrituras públicas acostadas aos autos pela própria autoridade autuante, trata-se de imóvel rural, devidamente cadastrado junto ao **INCRA sob nº 633062.001465-8**, com área de 17,7 ha.

Assim, por se tratar de imóvel rural, a apuração de ganho de capital rege-se por lei específica, sendo aplicável, ao caso em apreço, o disposto no artigo 19, da lei nº. 9.393/96, cujo texto estabelece que:

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 artigo 14, respectivamente, nos anos de 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.

Desse modo, pelo dispositivo legal em análise, é possível observar que, para apuração de ganho de capital na alienação de imóvel rural, adquirido a partir de 1º de janeiro de 1997, deve-se considerar como custo da aquisição e valor da venda o valor da terra nua (VTN), aliás, como reconhece a Relatora na parte inicial do voto anteriormente transcrito.

Entretanto, apesar da existência de determinação legal específica ao presente caso, a autoridade autuante lavrou o auto de infração com fundamento em legislação genérica, apurando o suposto ganho de capital do Recorrente, com base nos valores reais de aquisição e de venda do imóvel, e não com o valor da terra nua.

Conforme explanado, o artigo 19, da Lei nº. 9.393/96 estabelece que, na apuração de ganho de capital decorrente de alienação de imóvel rural, deve-se considerar como valor da aquisição e da venda, o valor da terra nua. Frise-se que, o referido dispositivo legal não estabelece qualquer condição para a utilização do valor da terra nua, como critério para apuração de ganho de capital, o que evidencia que, não era intenção do legislador, no momento de elaboração da norma, possibilitar que, em hipóteses excepcionais, fossem utilizados valores reais inerentes ao negócio jurídico para apuração do ganho de capital.

Sobre o tema, a DRJ concluiu que, *de acordo com os dispositivos acima transcritos, a partir de 01/01/1997, passaram a ser considerados como custo de aquisição e valor de alienação do imóvel rural, o valor da terra nua (VTN) declarado no DIAT (Documento de Informação e Apuração do ITR), respectivamente nos anos de ocorrência de sua aquisição e de sua alienação. Entretanto, caso não se possa apurar um dos VTNs, deve-se proceder ao cálculo do ganho de capital, utilizando-se como custo de aquisição e como valor de alienação os valores reais da transação, ou seja, os valores constantes dos respectivos documentos de aquisição e de alienação.*

Concluiu o órgão julgador de primeira instância que, *no caso vertente, o imóvel rural foi adquirido em 13/04/2000 e vendido em 31/05/2000 e, portanto, antes do término do prazo de entrega da DIAT, que no ano de 2000, ocorreu em 29/09/2000. Desse modo, correta a apuração do ganho de capital com base nos valores reais de aquisição e alienação.*

Pois bem!

No caso em análise, resta incontroverso que a partir de 01/01/1997, passaram a ser considerados como custo de aquisição e valor de alienação do imóvel rural, o valor da terra nua (VTN) declarado no DIAT (Documento de Informação e Apuração do ITR), respectivamente nos anos de ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

Tanto o Contribuinte, quanto o órgão julgador de primeira instância, manifestaram-se nesse sentido.

A fiscalização, entretanto, não utilizou o VTN para determinar o custo de aquisição e de alienação do imóvel. De fato, como visto, a autoridade administrativa fiscal, para apurar o ganho de capital no caso concreto, utilizou os valores reais de aquisição e de venda do imóvel.

Registre-se, pela sua importância, que a fiscalização não prestou qualquer esclarecimento sobre os motivos pelos quais aplicou os valores reais das operações de aquisição e venda do imóvel em detrimento do VTN. Simplesmente utilizou aqueles valores e pronto.

A DRJ, corroborando o procedimento adotado pelo preposto fiscal, justificou a utilização dos valores reais das operações de aquisição e de venda do imóvel na superficial assertiva de que *no caso vertente, o imóvel rural foi adquirido em 13/04/2000 e vendido em 31/05/2000 e, portanto, antes do término do prazo de entrega da DIAT, que no ano de 2000, ocorreu em 29/09/2000. Desse modo, correta a apuração do ganho de capital com base nos valores reais de aquisição e alienação.*

Ora, considerar os valores reais de aquisição e alienação em detrimento do VTN, sob a justificativa de que, no momento em que ocorreram as operações – aquisição em 04/2000 e alienação em 05/2000 – ainda não tinha vencido o prazo de entrega da DIAT, que, no ano de 2000, ocorreu em 29/09/2000, afigura-se, no mínimo, inócuo e iníquo, não necessariamente nessa ordem.

Se, quando da realização das operações, o Contribuinte ainda não tinha apresentado a competente DIAT, tendo em vista que o seu prazo de entrega sequer tinha vencido, muito pelo contrário, pergunta-se: e a DIAT do ano anterior? Não tem validade? Não tem eficácia?

De fato, tendo sido apresentada em setembro/1999, por exemplo, a DIAT referente ao ano de 1999, esta teria perdido a sua validade e eficácia quando da chegada do “ano novo”, ou seja, em 01/01/2000?! Parece-me que não!! Até porque, caso assim fosse, estar-se-ia afirmando, em outras palavras, que o Documento de Informação e Apuração do ITR, eventualmente entregue no final do mês de setembro, só teria validade e eficácia por apenas três meses – outubro, novembro e dezembro – já que em janeiro do ano seguinte não seria mais válido.

Como dito, este não parece ser o melhor entendimento.

Neste contexto, e considerando que a própria DRJ reconhece que, a partir de 01/01/1997, passaram a ser considerados como custo de aquisição e valor de alienação do imóvel rural, o valor da terra nua (VTN) declarado no DIAT (Documento de Informação e Apuração do ITR), respectivamente nos anos de ocorrência de sua aquisição e de sua alienação, razão assiste ao Recorrente, quando este afirma que a fiscalização adotou metodologia inadequada na apuração do ganho de capital, o que, por si só, já torna imprestável o lançamento fiscal ao fim a que se destina.

E, ressalte-se: a Fiscalização não prestou qualquer tipo de esclarecimento e a DRJ, igualmente, sem qualquer justificativa, não esclareceu o motivo pelo qual não foi considerada a DIAT vigente, válida e eficaz.

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

Neste sentido, inclusive, já se manifestou este Colegiado, quando do julgamento do PAF 11060.001494/2010-31, de relatoria do Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, in verbis:

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.

É iniludível que a determinação de observância do art. 14 foi justamente para propiciar o lançamento de ofício, não podendo ser aplicado o regime infralegal 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 infralegal, 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 2007.71.16.0005140, 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 Schoueri<sup>1</sup>, subsistindo diferentes posicionamentos apenas quanto aos fatos ocorridos posteriormente e ainda não albergados por outra fiscalização.

Neste esboço, impõe-se o provimento do recurso voluntário neste particular, com o consequente cancelamento do lançamento fiscal, restando, assim, prejudicada a análise das demais razões de mérito, referentes a (i) descon sideração de custos de aquisição e (ii) descon sideração do fator de redução.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por conhecer em parte o recurso voluntário, não se conhecendo da matéria referente à incidência de juros sobre multa de ofício, e, na parte conhecida, dar provimento ao recurso voluntário, com o consequente cancelamento do lançamento fiscal, em face da inadequação do critério jurídico adotado pela fiscalização para apurar o ganho de capital.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior