



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10972.720003/2013-52
ACÓRDÃO	2002-010.239 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARIA OLEGARIA DA CRUZ
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2009

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. OBRIGAÇÃO DE ENTREGA DA DIAT PELO VENDEDOR NO ANO DA ALIENAÇÃO.

Nos termos do art. 8º, §7º, da Lei nº 9.393/1996 e art. 19 da IN SRF nº 84/2001, cabe ao alienante apresentar a DIAT no ano da alienação. A ausência dessa declaração atrai a regra subsidiária do art. 19, §1º, II, da IN SRF nº 84/2001, impondo a utilização do valor efetivamente recebido, constante da escritura, como base de cálculo do ganho de capital.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade dos votos conhecer do Recurso Voluntário, e no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

LUCIANA COSTA LOUREIRO SOLAR – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andre Barros de Moura, Fernando Gomes Favacho, Luciana Costa Loureiro Solar, Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra a contribuinte acima identificada referente ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF, multa e acréscimos legais, onde foi apurado ganho de capital na alienação de imóvel rural pelos valores constantes da escritura pública.

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo em parte o relatório da decisão ora recorrida:

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 3 a 7, através do qual é cobrado, relativamente ao ano calendário de 2009, exercício 2010, o Imposto de Renda Pessoa Física Suplementar no valor de R\$174.285,52, acrescido de multa de ofício e de juros de mora (calculados até 30/11/2012), perfazendo um crédito tributário total de R\$ 357.992,29b.

2. A autoridade tributária expôs na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fl.

5, o motivo que deu ensejo ao lançamento acima:

2.1. Omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de imóvel rural, conforme Relatório da Ação Fiscal, o qual é parte integrante e indissociável do Auto de Infração.

Fato Gerador	Vlr tributável ou imposto	multa(%)
31/05/2009	158.305,00	75
31/08/2009	1.514.505,79	75

3. No Relatório da Ação Fiscal - TVF (fls. 8 a 13), a autoridade lançadora relata os fatos que redundaram na lavratura do Auto de Infração. Seguem trechos pertinentes do citado relatório:

Em 2009, a contribuinte vendeu para a Companhia Brasileira de Metalurgia e Mineração - CBMM, CNPJ 33.131.541/0001-08, o imóvel rural abaixo especificado, sendo que, na operação, foi percebido ganho de capital, nos termos dos artigos 2º e 3º, I, da Instrução Normativa SRF nº 84/2001, cabendo à alienante o recolhimento do imposto, nos termos do inciso I do art. 4º da referida norma.

Imóvel Rural Fazenda Pírapitinga (antes denominada São Marcos), com área de 137,8014 ha, localizada nº município de Araxá/MG:

Valor da alienação: R\$3.698.454,11;

Data da alienação: 23/03/2009;

Datas de efetivo recebimento: 25/05/2009(R\$ 350.000,00) e 28/08/2009(R\$3.348.454,11);

Aquisição: Imóvel adquirido em partes, em três datas distintas, a saber:

a) área de 36,30 ha adquirida em conjunto com o cônjuge (comunhão universal de bens) em 01/02/1989 pelo valor de NCz\$ 4.000,00, conforme R.3 da matrícula nº16.485 do Livro nº 2 de Registro Geral do Registro de Imóveis de Araxá/MG;

b) área de 36,30 ha adquirida em conjunto com o cônjuge em 27/02/1989 pelo valor de NCz\$ 5.000,00, conforme R.4 da matrícula nº 16.485 do Livro nº 2 de Registro Geral do Registro de Imóveis de Araxá/MG;

As terras citadas nos itens "a" e "b" pertenciam a uma área maior de 476,4072 ha, comum a diversos proprietários, a qual foi objeto de divisão amigável, conforme consta da escritura pública de divisão amigável datada de 19/10/2005 (Livro 177, folhas 36 do Cartório do 1º Ofício da Comarca de Araxá/MG), cabendo à contribuinte e seu cônjuge a área unificada de 70,0319 ha, tudo registrado na matrícula nº 41.257 do Registro de Imóveis de Araxá/MG, originada em virtude da referida divisão.

Esta área de 70,0319 ha constou da declaração do cônjuge varão até o ano-calendário de 2004 pelo valor de R\$40.250,00, sendo que, em virtude de separação consensual do casal, passou a pertencer exclusivamente à contribuinte autuada a partir de 13/12/2005, pelo citado valor, conforme R.2 da Matrícula 41.257 e também conforme Declarações de Bens por ela apresentadas a partir do ano-calendário de 2005.

c) área de 67,7695 ha, adquirida em conjunto com o cônjuge (comunhão universal de bens) em 28/12/1998, pelo valor de R\$ 20.000,00, conforme R.2 da matrícula nº 26.826 do Registro de Imóveis de Araxá/MG. A partir de 13/12/2005, esta área passou a pertencer exclusivamente à contribuinte, em virtude de separação consensual, conforme R.5 da referida matrícula.

As áreas acima mencionadas, de matrículas nº 41.257 e 26.826 foram unificadas e alienadas, em 23/03/2009, à Companhia Brasileira de Metalurgia e Mineração, conforme a matrícula nº 46.417.

Ao apurar o ganho de capital referente a esta alienação, a contribuinte valeu-se dos valores de terra nua constantes dos Documentos de Informação e Apuração do ITR (DIAT) das Declarações de ITR (DITR) referentes aos anos 2006 e 2009, apresentadas respectivamente em 19/09/2006 pelo ex-cônjuge e em 29/09/2009 pela própria interessada.

Conforme disposto no art. 21, III, "c", da IN SRF 84/2001, no caso de dissolução da sociedade conjugal, a data de aquisição dos bens havidos na constância da sociedade conjugal é a de sua efetiva compra. Assim, as datas de aquisição a

serem consideradas são 1989 para a área de 70,0319 ha (em 2005 ocorreu tão somente a divisão amigável da área total) e 1998 para a área de 67,7695 ha.

Para a área de 70,0319 ha, adquirida em 1989, aplicam-se as regras para apuração de ganho de capital vigentes antes da edição da Lei nº 9.393/1996, sendo que o custo de aquisição e o valor de alienação são os efetivos valores de transação (valor de escritura). O custo de aquisição poderia ter sido avaliado pelo valor de mercado e atualizado até 31/12/1995, nos termos do art. 6º da IN SRF 84/2001, o que efetivamente foi feito, atingindo-se o montante de R\$ 40.250,00, informado na Declaração de Bens da contribuinte do Exercício de 2006 e na certidão de registro do imóvel rural (R.2 da Matrícula 41.257).

Já para a área de 67,7695 ha, adquirida em 1998, seguem algumas considerações:

Conforme disposto nos arts. 5º e 41 a 44 do RJTR/2002 (Regulamento do ITR - Decreto nº 4.382/2002), nos arts.

4º e 36 a 40 da IN SRF nº 256, de 2002 e nas Instruções Normativas SRF nº 659/2006 e RFB nº 959/2009, está obrigado a apresentar a DITR a pessoa física ou jurídica que, em relação ao imóvel rural a ser declarado, seja, na data da efetiva apresentação, proprietária, titular do domínio útil, possuidora a qualquer título, inclusive a usufrutuária;

A contribuinte, embora tenha adquirido em 13/12/2005 a propriedade exclusiva da área sob análise, não procedeu à apresentação da DITR do Exercício de 2006. Alegou que a declaração de ITR apresentada pelo ex-cônjuge em 19/09/2006 abrangeu também suas terras, visto ser sua área contígua às áreas rurais desse e pelo fato de a exploração das terras ser efetuada em comum. Entretanto, na DITR apresentada consta a informação de que a terra não pertence a um condomínio. Desta forma, verifica-se que não houve, por parte da contribuinte, a devida apresentação da DIAT referente ao ano de aquisição do imóvel rural;

A alienação das terras ocorreu em março de 2009, sendo que os recebimentos efetivos foram em 25/05/2009 e 28/08/2009;

Quanto à DITR do ano de alienação, foi a própria contribuinte, e não a empresa adquirente, quem apresentou a declaração do imóvel alienado, e o fez em 29/09/2009, posteriormente à alienação. Tal procedimento foi equivocado, pois está obrigado a apresentar a DITR a pessoa física ou jurídica que, em relação ao imóvel rural a ser declarado, seja, na data da efetiva apresentação, sua proprietária, titular do domínio útil, possuidora a qualquer título, inclusive a usufrutuária, conforme disposto na legislação citada no item 1 acima

No presente caso, a contribuinte, quando da entrega da DITR do Exercício de 2009 já não se enquadrava em nenhuma das hipóteses acima elencadas de obrigatoriedade de entrega da declaração, visto não ser mais a proprietária do imóvel, nem mesmo sua possuidora, pois, à época, possuía apenas o direito de continuar utilizando-se do imóvel, conforme acordado na transação de venda. Ou seja, carecia do animus domini, que é a intenção de ter a coisa possuída como

sua, a qual não se deve confundir com a mera detenção ou permissão de uso do imóvel.

Neste ponto, frise-se que o ITR adota o instituto da posse tal qual definido pelo Código Civil. E possuidor a qualquer título aquele que tem a posse plena do imóvel rural, sem subordinação (posse com animus domini), seja por direito real de fruição sobre coisa alheia, como ocorre no caso do usufrutuário, seja por ocupação, autorizada ou não pelo Poder Público.

Assim, nos termos do §2º do art. 10 da IN SRF 84/2001, o ganho de capital na alienação da área rural de 67,7695 ha, adquirida em 1998, deve ser apurado pelos valores reais de transação (escrituras de compra e venda), uma vez que não houve a apresentação pela contribuinte da DIAT referente ao ano de aquisição e, quanto à DIAT do anº da alienação, sua apresentação foi posterior à venda do imóvel rural. Tal entendimento também pode ser extraído da pergunta 590 do "Perguntas e Respostas do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física 2009" (equivalente à pergunta 593 do Perguntas e Respostas do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física 2010).

Assim, foram consideradas as datas de efetivo recebimento do valor de venda, quer sejam 25/05/2009 e 28/08/2009, para fins de determinação do vencimento do tributo e, conseqüentemente, para aplicação dos encargos legais cabíveis.

Datas de Recebimento	dta vencto tributo	vlr devido	vlr recolhido	Diferença
25/05/2009	30/06/2009	23.745,75	0,00	23.745,75
28/08/2009	30/09/2009	227.175,86	76.636,09	150.539,77
Total:				174.285,52

Foi aplicada a multa de 75%, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

4. Cientificado da autuação em 02/01/2013, fl. 91, o contribuinte apresentou em 31/01/2013, a impugnação de fls. 95 a 114 para alegar, em síntese, que:

Custo de aquisição:

Nobres Julgadores as áreas que constituíram o imóvel alienado foram adquiridas em 01/02/1989 e 27/02/1989, donde se conclui que naquela época não havia a exigência prevista na Lei nº 9.393/96 e no parágrafo segundo do artigo 10 da IN-SRF nº 84/2001, visto que o ato legal e o ato administrativo foram publicados em 1996 e 2001 respectivamente, e a partir destas datas é que se tornaram vigentes e eficazes.

Nobres julgadores, a lei brasileira só retroage em dois casos, quais sejam: no abolitio criminis e quando a lei é meramente interpretativa, ou seja, quando a lei esclarece determinadas obscuridades existentes em norma anterior, porém, não pode criar nem direitos e nem obrigações para as partes.

Nobres julgadores, sob a ótica da fiscalização o § 2º do artigo 10 da IN-SRF nº 84/2001, criou de forma retroativa, obrigação acessória que não foi cumprida pela Autuada, à época das aquisições das áreas alienadas, e como a Autuada apresentou o DIAT após a alienação do imóvel rural, o fisco através e procedimento de ofício considerou para efeitos de determinação da base de cálculo os valores constantes nas escrituras de aquisição e de alienação, fato que resultou na exigência tributária indevida de que trata o Auto de Infração ora impugnado.

Conclui-se que sob este prisma o lançamento é ilegal, já que a exigência do cumprimento da obrigação -entrega do DIAT em 1989 - para efeitos de determinação do VTN é incabível, por ser contrária à lei em razão da inexistência de norma legal tipificando à época, o Valor da Terra Nua como exigência para a apuração de ganho de capital.

O parágrafo único do artigo 19 da Lei nº 9.393/96, é norma de disposição transitória, visto que regulamenta fatos ocorridos sob a vigência da lei antiga ora revogada, e como tem reflexos tributários na lei nova, tem como finalidade conciliar a nova norma, com as relações já definidas pela lei anterior, a fim de evitar conflitos ou lesões ao direito.

Como o imóvel rural alienado pela autuada em abril de 2009, foi adquirido em parcelas, anteriormente à vigência da Lei nº 9.393/96, o custo de aquisição para efeitos de apuração do ganho de capital é o valor da escritura pública, conforme contido na disposição transitória prevista no § único do artigo 19 da Lei nº 9.393/96 e contida no artigo 136 do RIR/99, independentemente de estar sujeito ao cumprimento de qualquer obrigação acessória(DIAT, etc).

Valor de alienação:

A partir de 01/01/97 o fato de o contribuinte ter ou não ter apresentado DIAT no ano de aquisição ou no ano de alienação do imóvel rural, é irrelevante para efeitos de apuração do ganho de capital na alienação de imóveis rurais, visto que o descumprimento de uma obrigação acessória não tem o condão de modificar a regra prevista na lei. O custo de aquisição/alienação do imóvel rural é e será enquanto vigente a Lei nº 9.393/96 o VTN - Valor da Terra Nua - observada a exceção prevista no parágrafo único do artigo 19.

A exceção é em relação ao custo (valor da escritura pública) e não em relação ao valor a ser considerado para efeitos de alienação, que a partir de 01/01/97 é o VTN - Valor da Terra Nua.

Vossas Excelências hão de convir que as hipóteses elencadas no artigo 10 da IN-SRF 84/2001, em especial a prevista no § 2º estão em completa dissonância com a lei.

Compete ao fisco nos casos em que o alienante está sujeito a procedimento de ofício, independentemente de ter apresentado ou não o DIAT, apurar o VTN da aquisição e/ou da alienação, observando a exceção prevista no § único do artigo

19 da Lei nº 9.393/96, já que possui os meios legais necessários à sua apuração quais sejam os previstos no § 1º do artigo 10; § 1º e caput do artigo 14 e 19 todos da já citada Lei nº 9.393/96.

Reproduz trechos de decisões administrativas e judiciais.

Após a impugnação a autuação foi julgada procedente e a autuada apresentou recurso onde alega em síntese os mesmos argumentos de sua impugnação e bem relatados na decisão de piso, quais sejam:

1. Seja julgado procedente o recurso para declarar a improcedência do lançamento tendo em vista a exigência tributária calcada na alienação de imóvel rural constante da escritura pública foi efetuada em agressão aos princípios da estrita legalidade ou reserva absoluta de lei e da especificidade por não se subsumir aos artigos 136 do RIR/99 e artigo 10, parágrafo 1º. E artigos 14 e 19 todos da lei 9393/96.
2. Caso o lançamento seja admitido, que seja determinado ao fisco que apure o valor de alienação da terra nua em conformidade com os artigos 10, 14 e 19 da lei 9393/96.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **LUCIANA COSTA LOUREIRO SOLAR**, Relatora

O recurso é tempestivo e estão presentes os pressupostos de admissibilidade.

O interessado foi cientificado pessoalmente em 08/02/2019, conforme Aviso de Recebimento anexo aos autos, fls. 161/162, tendo interposto Recurso Voluntário, em 08/03/2019 (fls. 165 a 180). Portanto, tempestivo.

A lide versa em síntese que seja aplicado o VTN – valor da Terra Nua da aquisição e ou alienação, observando a exceção prevista no parágrafo único, artigo 19 da lei 9393/96, já que possui os meios legais necessários a sua apuração, quais sejam os previstos no parágrafo 1º do artigo 10, paragrafo primeiro e caput dos artigos 14 e 19, todos da lei 9393/96.

Alega o recorrente que a fundamentação da auditoria consiste em Norma de Disposição transitória e que não foram observados os princípios da estrita legalidade, especificidade e tipicidade tributária.

Aduz que a IN SRF (Instrução normativa da Secretaria da Receita Federal) 84/2001 criou de forma retroativa uma obrigação acessória que não foi cumprida pela recorrente, e, diante disso conclui que o lançamento foi ilegal.

Pois bem. A legislação aplicável à matéria encontra-se no art. 136 do RIR/1999 e no art. 19 da Lei nº 9.393/1996, que estabelecem que, para fins de apuração de ganho de capital, considera-se custo de aquisição e valor de venda do imóvel rural o Valor da Terra Nua (VTN) constante do DIAT nos anos das respectivas transações.

O que a Instrução Normativa SRF nº 84/2001 dispõe é que:

Art. 9º Na apuração do ganho de capital de imóvel rural é considerado custo de aquisição o valor relativo à terra nua.

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).

O que a DRJ entendeu foi que, tendo em vista que o contribuinte não apresentou as suas DIAT correspondentes ao ano de alienação dos imóveis rurais (ano-calendário de 2011) quando intimado durante a ação fiscal, a fiscalização considerou como valor de alienação aquele efetivamente recebido nos contratos de compra e venda.

Cumpra esclarecer inicialmente que o contribuinte não efetuou as DIAT nem da aquisição e tampouco da alienação do imóvel no prazo legal e demais normas estabelecidas na legislação, para fins de consideração do VTN.

Pela Lei nº 9.393/1996, art. 8º, §7º, da Lei nº 9.393/1996, a declaração do ITR será entregue, anualmente, pelo proprietário, titular do domínio útil ou possuidor a qualquer título, à Secretaria da Receita Federal, na forma por ela estabelecida. A lei não abre exceção, quem ainda figurava como proprietário em 1º de janeiro é obrigado a entregar a declaração relativa ao exercício.

Alega o Recorrente que como a aquisição do imóvel foi anterior ao ano de 1997, que a nova norma criou uma obrigação acessória e ainda majoração do tributo.

No entanto, não houve majoração de alíquota e ou de base de cálculo do tributo. Tampouco foi aplicada no presente auto de infração, multa por descumprimento de obrigação acessória. A DIAT é uma declaração que pode e deve ser feita pelo contribuinte de forma a fazer prova a seu favor, nos estritos moldes e prazos estabelecidos em lei. Em não tendo sido feitas as Declarações pelo Recorrente, atuou corretamente a fiscalização, obedecendo o princípio da verdade material e adotando como base de cálculo os efetivos valores de aquisição e alienação constantes das escrituras públicas anexadas aos autos, e obedecendo a legislação vigente.

Agiu corretamente ainda, a auditoria fiscal, ao fazer a atualização do valor do imóvel ate 31/12/95, valor esse informado na Declaração de bens do exercício de 2006 e ainda na certidão do RGI rural anexadas aos autos.

Nesse sentido temos alguns acórdãos do CARF:

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Período de apuração: 01/06/2011 a 30/04/2014 GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. OBRIGAÇÃO DE ENTREGA DA DIAT PELO VENDEDOR NO ANO DA ALIENAÇÃO. Nos termos do art. 8º, §7º, da Lei nº 9.393/1996 e art. 19 da IN SRF nº 84/2001, cabe ao alienante apresentar a DIAT no ano da alienação. A ausência dessa declaração atrai a regra subsidiária do art. 19, §1º, II, da IN SRF nº 84/2001, impondo a utilização do valor efetivamente recebido, constante da escritura, como base de cálculo do ganho de capital. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. BENFEITORIAS. CUSTO OU DESPESA DE CUSTEIO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. OMISSÃO DE RECEITA. Ainda que os custos de benfeitorias possam ser deduzidos como despesas de custeio ou investimento da atividade rural, o valor da respectiva alienação deve ser oferecido à tributação como receita rural. Não comprovadas as benfeitorias ou sua dedução, tampouco oferecido o valor da venda à tributação, configura-se omissão de rendimentos. MULTA QUALIFICADA. INEXISTÊNCIA DE FRAUDE. AFASTAMENTO. A multa qualificada prevista no art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996 exige a demonstração inequívoca de dolo, fraude ou simulação. A mera divergência entre o valor constante em escritura e o declarado em DIAT, bem como a não apresentação de contrato quando intimado, não configuram fraude nos termos dos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964. Aplica-se, portanto, a multa de ofício de 75% prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996.

Numero da decisão: 2201-012.339

Ementa: Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2009 OMISSÃO DE RENDIMENTOS. APURAÇÃO GANHO DE CAPITAL EM ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS RURAIS. Está sujeito à incidência do imposto de renda o ganho de capital correspondente à diferença positiva entre o valor de alienação e o valor do custo de aquisição do imóvel. GANHO DE CAPITAL. FATO GERADOR. Nas vendas a prazo o fato gerador do Imposto de Renda se realiza com o efetivo pagamento da parcela acordada pelas partes. CUSTO DE AQUISIÇÃO. VALOR DE ALIENAÇÃO. ENTREGA DO DIAT. APURAÇÃO. A apuração do ganho de capital de imóvel rural

deve ser feita com base nos valores constantes dos respectivos documentos de aquisição e alienação, nos casos de falta de entrega do Diac ou do Diat, subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas.

Numero da decisão: 2202-011.550

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2013, 2014 NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento. APURAÇÃO GANHO DE CAPITAL EM ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS RURAIS. Está sujeito à incidência do imposto de renda o ganho de capital correspondente à diferença positiva entre o valor de alienação e o valor do custo de aquisição do imóvel. CUSTO DE AQUISIÇÃO. VALOR DE ALIENAÇÃO. ENTREGA DO DIAT. APURAÇÃO. A apuração do ganho de capital de imóvel rural deve ser feita com base nos valores constantes dos respectivos documentos de aquisição e alienação, nos casos de falta de entrega do Diac ou do Diat, subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas. MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. FRAUDE. Estando comprovado nos autos a prática de manipulação da data do fato gerador para deliberadamente diminuir a base de cálculo do tributo, torna-se cabível a aplicação da multa qualificada. MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO A 100%. O inciso VI, §1º, do art. 44 da Lei n. 9.430/96, deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não julgado definitivamente, conforme o art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN.

Numero da decisão: 2101-003.385

Ementa: Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2008, 2009 OMISSÃO DE RENDIMENTOS. GANHOS DE CAPITAL. Tributa-se a omissão de rendimentos provenientes de ganhos de capital havidos na alienação de bens e direitos, considerado como a diferença positiva entre o valor de alienação dos bens e direitos e o respectivo custo de aquisição atualizado.

Numero da decisão: 2202-011.545

Como dito acima, a recorrente traz em seu recurso as mesmas alegações contidas na impugnação. Desta forma, por concordar com os fundamentos e conclusão da referida decisão, peço vênha, nos termos do art. 114 do RICARF, para transcrever as razões de fato e de direito que levaram ao julgamento pela procedência da autuação:

Dos efeitos das decisões judiciais e administrativas.

6. No que concerne às decisões judiciais e administrativas que o contribuinte reproduziu em sua impugnação, cumpre esclarecer que a jurisprudência somente

se aplica às partes nelas envolvidas, não possuindo caráter normativo, exceto nos casos previstos em lei.

6.1. Não há, portanto, como aplicar as sobreditas decisões ao caso de que aqui se trata.

Da alegação de violação à lei tributária 7. O interessado, ao discordar da forma de apuração do ganho de capital, alega que § 2º do artigo 10 da IN SRF nº 84/2001 criou de forma retroativa obrigação acessória que não foi cumprida pela Autuada e que, para efeitos de determinação do VTN, é incabível, por ser contrária à lei em razão da inexistência de norma legal tipificando à época.

8. Primeiramente, em se tratando da regra questionada pelo interessado, devemos esclarecer que de acordo com o parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional -CTN, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

8.1. Acrescente-se ainda que as Instruções Normativas editadas pela Receita Federal do Brasil constituem a legislação tributária, conforme determinam os artigos 96 e 100 do CTN, abaixo reproduzidos:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

(...)Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

(...)9. Sendo assim, agiu corretamente a autoridade fiscal ao aplicar a Instrução Normativa ao caso concreto.

Da apuração do ganho de capital 10. A tributação do ganho de capital encontra amparo nas Leis nºs 7.713/1988, arts. 2º e 3º, §§ 2º e 3º, e nº 8.981/1995, art. 21, consolidados no art 117 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, que dispõe:

“Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Capítulo a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Leis nºs 7.713/1988, art. 3º, § 2º, e 8.134/1990, art. 18, I).

(...)§ 4º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins (Lei nº 7.713/88, art. 3º, § 3º).

(...)

Art. 136. Em relação aos imóveis rurais adquiridos a partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o Valor da Terra Nua – VTN, constante do Documento de Informação e Apuração do ITR – DIAT, observado o disposto no art. 14 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19).

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 § 9º do art. 128 (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19, parágrafo único)

10.1. A Lei 9.393, de 1996, por sua vez, estabelece:

Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.

(....)

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

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

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

(...)

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. (...) 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.

(...)10.2. regulando a matéria, a Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, prescreve:

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:

I - o preço efetivo da operação de venda ou de cessão de direitos;

(...)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.

§ 3º Os valores recebidos a título de reajuste, no caso de pagamento parcelado, qualquer que seja sua designação, a exemplo de juros e reajuste de parcelas, não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados à medida de seu recebimento, na fonte ou mediante o recolhimento mensal obrigatório (CarnêLeão), quando a alienação for para pessoa jurídica ou para pessoa física, respectivamente, e na Declaração de Ajuste Anual.

(...)Art. 31. Nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto é pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento.

Parágrafo único. O imposto devido, relativo a cada parcela recebida, é apurado aplicando-se:

I - o percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e valor total da alienação sobre o valor da parcela recebida;

II - a alíquota de quinze por cento sobre o valor apurado na forma do inciso I.

(...)grifos acrescidos

11. De acordo com a legislação acima transcrita, especialmente à luz do parágrafo §2º do artigo 117 do RIR/99, a apuração dos ganhos de capital na alienação de bens e direitos deve ser realizada no mês em que são auferidos.

12. O impugnante requer que sejam considerados os valores de aquisição e alienação constantes dos Documentos de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat) das declarações de ITR referentes aos anos de 2006 e 2009.

12.1. Acrescente-se que as terras em questão foram informadas na DITR do exercício de 2006 de Marcos Pereira de Moraes, ex cônjuge da interessada. Ocorre que as referidas terras passaram a pertencer exclusivamente à contribuinte em 13/12/2005 em virtude da separação consensual.

12.2. Verifica-se também que a alienação das terras ocorreu em março de 2009, com recebimento efetivo em 25/05/2009 e 28/08/2009. Entretanto, a própria contribuinte apresentou em 29/09/2009 a DITR com informações das terras das quais já não era mais proprietária.

Dos valores de aquisição e de alienação do imóvel rural considerados para efeito de tributação.

13. Primeiramente, devemos verificar que o imóvel foi adquirido em partes, em três datas distintas, a saber:

a) Área de 36,30 ha adquirida em conjunto com o cônjuge (comunhão universal de bens) em 01/02/1989 pelo valor de NCz\$ 4.000,00, conforme R.3 da matrícula nº16.485 do Livro nº 2 de Registro Geral do Registro de Imóveis de Araxá/MG;

b) Área de 36,30 ha adquirida em conjunto com o cônjuge em 27/02/1989 pelo valor de NCz\$5.000,00, conforme R.4 da matrícula nº 16.485 do Livro nº 2 de Registro Geral do Registro de Imóveis de Araxá/MG;

A área total constou da declaração do cônjuge varão até o ano-calendário de 2004 pelo valor de R\$40.250,00, sendo que, em virtude de separação consensual do casal, passou a pertencer exclusivamente à contribuinte autuada a partir de 13/12/2005, pelo citado valor, conforme R.2 da Matrícula 41.257 e também conforme Declarações de Bens por ela apresentadas a partir do ano-calendário de 2005.

c) Área de 67,7695 ha, adquirida em conjunto com o cônjuge (comunhão universal de bens) em 28/12/1998, pelo valor de R\$ 20.000,00, conforme R.2 da matrícula nº 26.826 do Registro de Imóveis de Araxá/MG. A partir de 13/12/2005, esta área passou a pertencer exclusivamente à contribuinte, em virtude de separação consensual, conforme R.5 da referida matrícula, fl. 55 14. O primeiro ponto a ser verificado é que a legislação previu tratamentos tributários diferenciados para imóveis adquiridos antes e após o ano de 1997.

15. Ademais, conforme disposto no art. 21, III, "c", da IN SRF 84/2001, no caso de dissolução da sociedade conjugal, a data de aquisição dos bens havidos na constância da sociedade conjugal é a de sua efetiva compra. Assim, as datas de aquisição a serem consideradas são 1989 para a área de 70,0319 ha e 1998 para a área de 67,7695 ha.

16. De acordo com o parágrafo único do artigo 19 da Lei 9.393, de 1996, para a área de 70,0319 ha, adquirida em 1989, 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.

Acrescente-se que o custo de aquisição foi avaliado pelo valor de mercado e atualizado até 31/12/1995, nos termos do art. 6º da IN SRF 84/2001, atingindo-se o montante de R\$40.250,00, informado na Declaração de Bens da contribuinte do Exercício de 2006 e na certidão de registro do imóvel rural (R.2 da Matrícula 41.257), fl. 62.

17. Em se tratando da área de 67,7695 ha, devemos lembrar que para as aquisições realizadas a partir de 1997, com o advento da Lei nº 9.393/1996, passa a ser considerado como custo de aquisição e valor de alienação, o Valor da Terra Nua (VTN), declarado no Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT), respectivamente nos anos de ocorrência de sua aquisição e de sua alienação. Caso não tenham sido entregues os DIAT relativos aos anos de aquisição ou alienação, ou ambos, deve-se proceder ao cálculo do ganho de capital com base nos valores reais da transação.

17.1. Percebe-se que a Lei 9.393, de 1996, em seu art. 14, previu a prerrogativa de a Receita Federal, considerando informações sobre preços de terras, adotar os valores constantes de sistemas a ser por ela instituído. Por essa razão, editou a Instrução Normativa nº 84, de 2001, onde estabeleceu que nos casos de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, fossem considerados os valores constantes dos respectivos documentos de aquisição e alienação dos imóveis.

17.2. O VTN declarado na DIAT será utilizado como custo de aquisição e valor de alienação na hipótese em que houver declaração de seu valor no ano de aquisição e no ano da alienação.

É o que se depreende dos dispositivos constantes da Lei 9.393, de 1996, art. 19:

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. (grifos acrescidos)

17.3 Corroborando o entendimento acima, observa-se esclarecimento constante do manual de perguntas e respostas:

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

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

(...)

18. Assim, resta claro que, para utilizar da regra de apuração do ganho de capital pleiteada pela interessada, deveria haver DIAT entregue tanto para o ano da aquisição quanto para o ano da alienação.

19. De pronto, percebe-se que a contribuinte alienou o imóvel rural com área de 137,8ha(Fazenda Pirapitinga) em 23/03/2009 a Companhia Brasileira de Metalurgia e Mineração pelo valor de R\$ 3.698.454,11, antes da data de entrega da DITR, que ocorreu em 29/09/2009.

19.1. Esclareça-se ainda que o fato de a interessada não ser o sujeito passivo da obrigação acessória (apresentar a DITR do ano de 2009), em nada influencia o lançamento, pois o que se considera é que na data da alienação (23/03/2009) não havia DITR entregue para o exercício de 2009.

20. Sendo assim, resta claro que, inexistindo a DIAT na data da alienação, a regra do ganho de capital a ser utilizada tomará por base os valores reais da transação, conforme previsto no parágrafo segundo do artigo 10 da Instrução Normativa SRF nº 84/2001. Assim, temos:

a) Valor de alienação: R\$ 3.698.454,11

b) Custo de aquisição total: R\$ 60.250,00

b.1.) Área de 70,0319ha: R\$40.250,00

b.2.) Área de 67,7695ha: R\$20.000,00 21.

Dessa forma, confirma-se o procedimento fiscal.

Portanto, não assiste razão ao Recorrente.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar provimento.

Assinado Digitalmente

LUCIANA COSTA LOUREIRO SOLAR