



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.724436/2012-05
ACÓRDÃO	2101-003.289 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ROBERTO CAIADO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS RURAIS. VALOR DE AQUISIÇÃO E DE ALIENAÇÃO.

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. Para imóveis rurais adquiridos a partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital pessoa física, considera-se custo de aquisição e valor de venda do imóvel rural o VTN declarado nos anos de ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

Caso a venda ocorra antes de que tenham sido apresentados os DIAT relativamente ao ano de aquisição ou de alienação, ou a ambos, considera-se como custo e como valor de alienação, para fins de apuração do ganho de capital, o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação.

GANHOS DE CAPITAL - IMÓVEIS RURAIS - VALOR DE ALIENAÇÃO-BENFEITORIAS - VALOR DA TERRA NUA.

Na apuração do ganho de capital de imóvel rural, considera-se valor de alienação o valor correspondente a todo o imóvel alienado apenas quando as benfeitorias não tiverem sido deduzidas como custo ou despesa da atividade rural, desde que comprovadas por meio de documentação hábil e idônea.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Assinado Digitalmente

Mário Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa, Cleber Ferreira Nunes Leite, Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 216/246) interposto por ROBERTO CAIADO em face do Acórdão nº. 03-70.988 (e-fls. 202/211), que julgou a Impugnação improcedente.

O Auto de Infração foi lavrado para lançamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, conforme constatação de ocorrência da seguinte infração: **omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de imóveis rurais**, conforme descrito no Auto de Infração e Termo de Verificação Fiscal (e-fls.116/136).

O contribuinte foi cientificado do Auto de Infração em 13/06/2012 (e-fl. 136), e apresentou a impugnação em 13/07/2012 (e-fls. 143/164) com as seguintes alegações, assim sintetizadas pela decisão de piso:

Da Determinação do Valor de Venda Alega que a apuração do ganho de capital para alienação de imóveis rurais adquiridos por pessoas físicas a partir de janeiro de 1997 apresenta regra especial e diferenciada, com os custos de aquisição e de alienação determinados com base no VTN constante nas DIAT dos anos de aquisição e de alienação, respectivamente.

Também deve ser lembrando que no caso de subavaliação ou prestação de informações inexatas e incorretas em relação ao VTN, a Secretaria da Receita Federal pode realizar o lançamento de ofício do imposto, considerando as informações sobre preços de terras constantes dos levantamentos realizados pelas Secretarias da Agricultura dos Estados ou dos Municípios (Lei 9.393, de 1996, art. 14, § 1º e art. 52 do Decreto 4.382/2002).

Confirma ter adquirido o imóvel rural por R\$1.000.000,00, em 12/06/2006 e alienando-o por R\$2.500.000,00, em 04/07/2007, entretanto, os valores a serem considerados pela RFB devem ser os informados nas DIATs no ano da aquisição e no da alienação.

O custo de alienação deveria ter sido considerado o constante na DIAT de 2007, que se refere ao VTN ao preço de 1º de janeiro de 2007.

Entende que o cálculo do ganho de capital deve levar em conta a confrontação do Valor da Terra Nua - VTN do ano da aquisição (2006), com o VTN do ano da alienação (2007), informados nas respectivas DIATs. Concordando com custo de aquisição no valor de R\$ 2.550.000,00 (dois milhões quinhentos e cinquenta mil reais), e com valor de alienação do imóvel a quantia de R\$ 2.600.000,00, tal como apresentado na DIAT de 2007 (doc. anexo). A diferença entre esses valores (R\$ 50.000,00) é a base cálculo para a apuração do ganho de capital com que concorda.

Acrescenta que as DIATs devem informar o VTN tendo como referência o primeiro dia do ano-calendário a que se referem, e, a prevalecer a interpretação colocada pelo agente fiscal, com base no art. 10, § 2º, da IN 84/01, a SRF teria a permissão de anular a aplicação de todo o art. 19, da Lei nº 9.393/96. Para isso, bastaria estabelecer que o DIAT deve ser entregue no dia 31 de dezembro de cada ano. Deste modo, não haveria tempo suficiente para se realizar, dentro do ano e de qualquer ano, alguma alienação após a efetiva entrega do DIAT.

Defende o entendimento de que a regulamentação trazida pela IN SRF 84/01, deve ser interpretada nos estritos termos da Lei nº 9.393/96, e desconsiderada no que exceder a esta norma.

Transcreve trechos de julgados do Tribunal Regional Federal da quarta região, os quais acredita defenderem sua tese.

Valores Não Foram Recebidos Conforme Previsto na Escritura Afirma ser incontroverso o valor pelo qual o imóvel foi alienado, R\$2.500.000,00, constante da escritura, com previsão de pagamento por meio de entrada de R\$500.000,00 e mais quatro parcelas anuais de mesmo valor a vencerem nos dias 30/05/2008, 30/05/2009, 30/05/2010 e 30/05/2011, entretanto, os documentos apresentados provariam, cabalmente, que os recebimentos teriam se dado de forma diversa.

A defesa faz a confrontação entre os pagamentos e datas informados pelo adquirente a partir de intimação efetuada pela Fiscalização com os valores que ele próprio informou como pagamentos recebidos pela venda do imóvel. Ao final afirma que as informações dele e do adquirente são compatíveis e as provas suficientes para demonstrar os verdadeiros valores efetivamente pagos, que difeririam dos valores previstos na Escritura de Compra e Venda tomados como base pelos autuantes.

Chega à conclusão de que, dos valores previstos para a alienação, a importância de R\$1.000.000,00 não teria sido paga dentro do período abrangido pela Notificação de Lançamento.

Ao final, requer o cancelamento do lançamento uma vez que o ganho de capital deveria levar em conta os VTN informados nas DIATs do ano da compra e no ano da venda, caso esse argumento seja ultrapassado, pede que os valores relativos às duas últimas notas promissórias, totalizando R\$1.000.000,00, seja excluído dos cálculos do ganho de capital.

Sobreveio o julgamento da Impugnação, e foi proferido o Acórdão nº. 03-70.988 (e-fls. 202/211), que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos normativos regularmente editados.

GANHO DE CAPITAL - IMÓVEL RURAL Com o advento da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, passam a ser considerados como custo de aquisição e valor de alienação do imóvel rural, o Valor da Terra Nua (VTN), declarado no Documento de Informação e Apuração do ITR (Diat), respectivamente nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação. Na ausência do VTN de aquisição ou de Alienação, há que se levar em consideração os valores reais da aquisição e da alienação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A intimação do resultado do julgamento foi encaminhada ao sujeito passivo pela via postal, e recebida em seu endereço em 06/07/2016, conforme Aviso de Recebimento (e-fls. 215). O Recurso Voluntário (e-fls. 216/246) foi interposto em 04/08/2016, conforme carimbo dos correios no envelope de postagem (e-fl. 248), e recebido na DRF de Curitiba em 05/08/2016 (e-fls. 216), reiterando os argumentos apresentados em sede de Impugnação, sintetizados abaixo:

FUNDAMENTO DA AÇÃO FISCAL COM RELAÇÃO À PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS | Alega que a DIRPF apresentada não teria infringido a legislação mencionada pela fiscalização para fundamentar a lavratura do Auto de Infração: *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; arts. 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; e arts. 123 a 125, 128, 129, 131, 132, 138 e 142 do RIR/99.*

Afirma que a verdadeira fundamentação do AI seria o art. 10, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, e que a fiscalização teria ignorado a documentação comprobatória apresentada, calculando ganho de capital sobre valores que sequer teriam sido recebidos.

IMPOSSIBILIDADE DA UTILIZAÇÃO DO VALOR DE VENDA DO IMÓVEL PARA APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL POR PESSOA FÍSICA | Alega que a legislação estabelece regra especial e diferenciada para cálculo do ganho de capital em relação à alienação de imóveis rurais por pessoas físicas, e que para os imóveis rurais adquiridos à partir de janeiro de 1997, o valor do custo de aquisição e de venda do imóvel deve ser apurado com base no VTN constante nas DIAT do anos de aquisição e de venda. Alega que a Receita Federal possui todas as condições legais para impugnar o VTN lançado na declaração do ITR, caso entenda que o valor declarado pelo contribuinte encontra-se em valor inferior ao real preço da terra, e não havendo lançamento de ofício questionando o VTN declarado no DIAT, o agente fiscal deve necessariamente considerar estes valores para fins de apuração de eventual ganho de capital na alienação de imóvel rural, tal como preceitua o art. 136 do RIR/99. Assim, defende que o cálculo feito pela fiscalização, sem considerar os valores declarados em DIAT foram incorretos. Alega, ainda que embora a entrega da DIAT do exercício de 2007 tenha ocorrido após a venda do imóvel, ela ocorreu de forma regular e dentro do prazo legal, de modo que deveria ser considerada. Apresenta jurisprudência e SOLUÇÃO DE CONSULTA 106, de 17 de abril de 2001, para embasar seus argumentos.

NÃO SE REALIZOU NA PRÁTICA, NO CASO CONCRETO, O RECEBIMENTO DOS VALORES AJUSTADOS NA ESCRITURA DE COMPRA E VENDA | Alega que os recebimentos da venda não teriam se dado de acordo com o previsto na escritura, o que teria sido comprovado pelo recorrente. A previsão contida na escritura era a seguinte: a venda teria ocorrido em 04/07/2007, pelo valor de R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), a serem pagos através de uma entrada no valor de R\$ 500.000,00 e outras 04 parcelas anuais de R\$ 500.000,00 cada, com vencimentos para os dias 30/05/2008, 30/06/2009, 30/07/2010 e 30/05/2011. Repete os argumentos apresentados em sede de Impugnação e reafirma que os recebimentos não teriam se dado como considerado pela fiscalização.

PEDIDO

(...) requer seja totalmente reformada a decisão recorrida (Acórdão DRJ/BSB nº 03-70.988, de 25 de maio de 2016), para o fim de declarar a total improcedência do Auto de Infração ora contestado (PAF nº 10980-724.436/2012-05), diante do reconhecimento de que, no presente caso, eventual ganho de capital deve ser

determinado pela utilização do VTN (constante nas DIAT relativas ao ano da aquisição e da alienação).

Ainda, por respeito ao princípio da eventualidade, prevalecendo o entendimento de que o ganho de capital deve ser apurado pelo efetivo valor da alienação do imóvel, requer-se, subsidiariamente, seja o tributo recalculado nos termos do art. 140 do RIR/99, excluindo-se os valores relativos às parcelas representadas pelas Notas Promissória 03/04 e 04/04, no valor de R\$ 500.000,00 cada, haja vista o seu não recebimento, conforme amplamente comprovado no curso deste processo.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo, e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Mérito

A fiscalização partiu da informação contida nos sistemas da RFB, que o contribuinte teria alineado imóvel rural, Fazenda Solar, no ano-calendário de 2007 a André Bubniack Montrucchio e sua esposa, pelo valor de R\$ 2.500.000,00, **não tendo sido apurado ganho de capital na referida venda. A venda ocorreu antes da entrega da DIAT**, razão pela qual, o ganho de capital foi considerado conforme **valores reais de aquisição e alienação**.

Tendo sido intimado para informar o custo de aquisição, alienação do imóvel, as formas de pagamento e as datas de recebimento, o contribuinte alegou que o custo de aquisição e alienação do imóvel teria sido calculado com base no VTN constantes das DIAT apresentadas nos anos de compra e venda (e-fls. 25/32). Afirmou que teria recebido os valores: R\$500.000,00 à vista, em 04/07/2007, e quatro promissórias de R\$500.000,00, cada, com vencimentos em 30 de maio de 2008, 2009, 2010 e 2011, mas afirma que, ao final do ano-calendário de 2011, ainda não tinha recebido a importância de R\$1.000.000,00 (e-fls. 36/40).

Em sede de Recurso Voluntário, o recorrente reitera os argumentos apresentados em sede de Impugnação, quais sejam: (i) que o ganho de capital deveria ser calculado com base nos valores informados da terra nua em DIAT, nos termos estipulados pela legislação cabível; (ii)

que todos os recebimentos foram comprovados por documentos jurídicos válidos e incontestados e que o fato de o contribuinte ter outros negócios com o adquirente do imóvel não poderiam ser “objeto de insinuações pejorativas”; (iii) que teria comprovado o não recebimento de R\$ 1.000.000,00 pelo pagamento do imóvel de modo que o auto de infração deveria considerar tal fato; (iv) alega que o julgamento teria se baseado em meras suposições em detrimento de provas concretas.

Pois bem.

Sobre a apuração de ganhos de capital na alienação de imóveis rurais adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1997, a Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, assim estabelece:

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.

É como dispunha o art. 123 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda RIR vigente à época), o valor de alienação do imóvel rural será o valor da terra nua, a saber:

Art. 123. Considera-se valor de alienação (Lei nº 7.713, de 1988, art. 19 e parágrafo único):

(...)
§ 2º Na alienação de imóvel rural com benfeitorias, será considerado apenas o valor correspondente à terra nua, observado o disposto no art. 136.

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

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

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

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

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

Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.

§ 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.

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

IMÓVEL RURAL

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

§ 1º Considera-se valor da terra nua (VTN) o valor do imóvel rural, nele incluído o da respectiva mata nativa, não computados os custos das benfeitorias (construções, instalações e melhoramentos), das culturas permanentes e temporárias, das árvores e florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas.

§ 2º Os custos a que se refere o § 1º, quando não tiverem sido deduzidos como despesa de custeio, na apuração do resultado da atividade rural, podem ser computados para efeito de apuração de ganho de capital.

Art. 10. Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se custo de aquisição o valor da terra nua declarado pelo alienante, no Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat) do ano da aquisição, observado o disposto nos arts. 8º e 14 da Lei No 9.393, de 1996.

§ 1º No caso de o contribuinte adquirir:

I - e vender o imóvel rural antes da entrega do Diat, o ganho de capital é igual à diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição;

II - o imóvel rural antes da entrega do Diat e aliená-lo, no mesmo ano, após sua entrega, não ocorre ganho de capital, por se tratar de VTN de aquisição e de alienação de mesmo valor.

§ 2º Caso não tenha sido apresentado o Diat relativamente ao ano de aquisição ou de alienação, ou a ambos, considera-se como custo e como valor de

alienação o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação.

§ 3º O disposto no § 2º aplica-se também no caso de contribuinte sujeito à apresentação apenas do Documento de Informação e Atualização Cadastral(Diac).

VALOR DE ALIENAÇÃO

Art. 19. Considera-se valor de alienação:

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

VI - no caso de imóvel rural com benfeitorias, o valor correspondente:

a) exclusivamente à terra nua, quando o valor das benfeitorias houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;

b) a todo o imóvel alienado, quando as benfeitorias não houverem sido deduzidas como custo ou despesa da atividade rural.

§ 1º Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se valor de alienação da terra nua:

- I - o valor declarado no Diat do ano da alienação, quando houverem sido entregues os Diat relativos aos anos de aquisição e alienação;
- II - o valor efetivamente recebido, nos demais casos.

§ 2º Na alienação dos imóveis rurais, a parcela do preço correspondente às benfeitorias é computada:

I - como receita da atividade rural, quando o seu valor de aquisição houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;

II - como valor da alienação, nos demais casos. (grifos acrescidos)

Nos termos do Termo de Verificação da Ação Fiscal (e-fls. 124), não seria possível calcular o ganho de capital pelo valor da terra nua declarado em DIAT, **porque no momento da venda (julho de 2007), ainda não tinha sido entregue a DIAT de 2007:**

No caso sob análise não há que se falar em cálculo do ganho de capital com base no VTN -valor da terra nua indicados nas DIAT, pois quando da alienação, julho de 2007, não havia DIAT do ano de 2007. Como a legislação determina que o ganho de capital deve ser apurado no mês da alienação, consequentemente, este

cálculo deve ser com base nos valores constantes dos documentos de aquisição e de alienação, que foram, respectivamente R\$ 1.000.000,00 e R\$ 2.500.000,00.

Portanto, **como o ganho de capital deve ser calculado na data da venda do imóvel, e esta se deu antes da entrega da DIAT de 2007, o cálculo do ganho de capital deveria considerar o valor constante dos documentos de aquisição e alienação.**

Ao contrário do que sustenta o recorrente, a norma contida na Instrução Normativa não contraria a lei. É o que esclarece voto vencedor da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo no Acórdão nº 9202-007.714, Sessão de 19/03/2019:

Não obstante, inexistente qualquer incompatibilidade entre a lei e a instrução normativa, conforme será demonstrado.

A Lei nº 9.393, de 1996, que dispôs sobre o Imposto Territorial Rural (ITR), assim estabeleceu, em seu art. 19, como regra de apuração do Imposto de Renda sobre ganho de capital na alienação de imóvel rural:

(...)Assim, com o advento da Lei nº 9.393, de 1996, passaram a ser considerados como custo de aquisição e valor de alienação de imóvel rural, o Valor da Terra Nua (VTN), declarado no Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT), nos anos da aquisição e de sua alienação, respectivamente, para efeito de determinação do ganho de capital na alienação de imóvel rural adquirido a partir de 1º/01/1997. Por outro lado, quanto aos imóveis rurais adquiridos anteriormente a esta data e portanto antes da própria instituição do DIAT, por meio do qual o VTN seria declarado foi estabelecido como custo o valor constante da escritura pública, observado o art. 17, da Lei nº 9.249, de 1995.

Entretanto, mesmo para os eventos ocorridos a partir de 1º/01/1997, há casos em que o DIAT, embora obrigatório, não foi apresentado pelo Contribuinte. Há situações, ainda, em que o Contribuinte está dispensado da entrega do DIAT, apresentando apenas o DIAC. Estas são hipóteses que se equiparam aos eventos ocorridos à época em que inexistia tal obrigação, ou seja, não há um DIAT do qual se possa extrair um VTN declarado pelo Contribuinte. **E para esses casos a Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, suprimindo a lacuna da lei e utilizando o mesmo critério, esclareceu que o custo e o valor de alienação seriam também aqueles constantes dos respectivos documentos de aquisição e de alienação, tal como a lei fixara para os eventos a ela anteriores.** Confira-se o art. 10, da citada Instrução Normativa:

(...)Assim, a toda evidência, a Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, visou tão somente **explicitar o critério da lei para os casos de inexistência do DIAT, que não se restringe ao período em que ainda não fora instituída tal obrigação, mas também inclui a omissão e a dispensa de apresentação desse documento, a partir da data de sua instituição.**

O Conselheiro Matheus Soares Leite, no Acórdão nº. 2401-012.080 também traz considerações relevantes sobre a legislação em referência e a relação entre a norma de cálculo do ITR e do Imposto de Renda:

A legislação acima evidencia, em certa medida, a maneira pela qual o Imposto Rural é calculado, utilizando-se do conceito de Valor da Terra Nua, que representa o solo e sua superfície, incluindo florestas nativas, desconsiderando construções, instalações, melhorias, pastagens cultivadas, florestas plantadas, entre outros elementos.

Por outro lado, a legislação define que o VTN reflete o preço de mercado das terras, calculado em 1º de janeiro do ano ao qual se refere a Declaração de Informações sobre Atividades Rurais (DIAT), sendo considerado autoavaliação do valor da terra nua com base no mercado.

Percebe-se, portanto, que a legislação relativa ao Imposto Rural busca manter um certo grau de equidade fiscal ao atualizar anualmente o VTN.

No entanto, determinar o valor de mercado de uma terra nua não é uma tarefa fácil, uma vez que não existe um mercado específico para essas terras. Cada propriedade possui características únicas que lhe conferem um valor diferenciado, como melhorias, localização, distância dos centros urbanos, acessibilidade, serviços disponíveis e recursos naturais.

É mais simples conceituar o "valor de mercado" como o preço que poderia ser alcançado na venda de um bem, sujeito a influências externas, como concorrência, oferta e demanda, liquidez da economia, entre outros fatores. Assim, o valor que um bem pode atingir no mercado pode não necessariamente corresponder ao seu valor real, uma vez que esses fatores externos podem causar variações positivas ou negativas.

No caso da tributação pelo Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), o que importa é o valor de mercado da terra nua, o qual não depende apenas da verificação da DIAT apresentada, mas sim da identificação do valor de mercado total do imóvel, excluindo-se os valores relativos a melhorias, construções, pastagens, florestas plantadas etc.

Portanto, em relação aos imóveis rurais, temos duas grandezas distintas: o valor da terra nua e o valor de todos os outros elementos agregados a ela.

O artigo 19 da Lei nº 9.393/1996 estabelece que, a partir de 1997, no caso de venda de imóvel rural, o custo de aquisição e de alienação deve ser o VTN declarado. **Essa disposição não introduziu de forma significativa uma mudança na estrutura tributária vigente, uma vez que apenas determinou que os custos de aquisição e alienação para efeito de apuração do ganho de capital na venda de imóvel rural devem se basear nos valores da terra nua declarados pelo contribuinte para o ITR nos respectivos anos.**

O objetivo do legislador, nesse sentido, não foi de forma alguma estabelecer uma apuração do ganho de capital limitada à terra nua, mas sim garantir que a base de cálculo relativa à terra nua seja obtida a partir do valor declarado pelo próprio contribuinte, representativo do preço de mercado das terras.

Não se trata, pois, de uma isenção tributária, mas sim de uma forma considerada adequada para imóveis rurais, em que o VTN declarado deve corresponder ao valor de mercado, podendo ser rejeitado pela Receita Federal do Brasil nos casos em que for constatada subavaliação.

Percebe-se, pois, aqui, 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”.

É importante destacar que o documento que apresenta o valor do VTN resultante de uma autoavaliação não possui aplicação absoluta e incontestável, devendo ser mitigado nos casos de subavaliação. A intenção do legislador ao mencionar a utilização do SIPT foi que ele servisse como orientação para a fiscalização, não impondo seu uso a qualquer custo.

O artigo 14 da Lei nº 9.393/1996 visou, primordialmente, fornecer ao Fisco uma ferramenta para uma rápida verificação da base de cálculo do ganho de capital, mesmo que, inicialmente, com base em uma informação prestada pelo próprio contribuinte, que pode não corresponder à realidade dos fatos. Assim, priorizou-se a agilidade e o aumento da presença fiscal.

No entanto, é inegável que esse dispositivo, ao acelerar o processo fiscal, pode, dependendo do caso, não refletir uma tributação justa. Pode-se chegar a um valor estimado que possa se aproximar do caso concreto, ou não. Diferentemente da utilização de instrumentos contratuais (como escrituras e contratos), que, além de obrigar as partes envolvidas, devem obedecer, quando aplicáveis, às formalidades legais.

Portanto, o cenário é o seguinte: caso haja a DIAT, a fiscalização pode utilizá-la; por outro lado, na ausência dessa declaração ou se for identificada subavaliação evidente ou fornecimento de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a fiscalização pode recorrer às informações do SIPT. No entanto, se estiverem disponíveis os documentos contratuais que retratam concretamente a operação, eles devem ser utilizados.

É importante ressaltar que a norma específica sobre ganho de capital para fins de Imposto de Renda (artigo 19) não deve ser associada à norma que estabelece a base de cálculo do ITR (artigo 14), exceto para deixar claro que o VTN a ser aplicado no ganho de capital também pode ser revisado pela fiscalização.

Supor o contrário seria admitir a apuração do ganho de capital tributável levando em consideração valores estimados que, ao final, poderiam resultar em um ganho

inferior ao acréscimo patrimonial efetivamente obtido, implicando o reconhecimento de uma isenção, fora dos limites da lei, na parcela não contemplada na DIAT/SIPT.

Dessa forma, o Fisco, ao identificar a subavaliação do VTN indicada na DIAT, em comparação com os documentos que retratam o negócio jurídico, pode utilizar o valor total da operação indicado nesses documentos.

Assim, considero correta a adoção dos valores constantes dos documentos de aquisição e alienação da Fazenda Solar.

Por força do artigo 117, II do CTN¹ (condição resolutória), há que se confirmar o entendimento da Autoridade Fiscal **de que a venda se efetivou antes da entrega da DIAT**. Com o recebimento da primeira parcela (R\$ 500.000,00) em 04/07/2007, em cumprimento da escritura de compra e venda, resta configurada a ocorrência do fato gerador do tributo, visto que no caso de condição resolutória, os atos ou negócios jurídicos reputam-se perfeitos e acabados **desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio, desencadeando a apuração do ganho de capital no mês em que foi auferida a renda**, consoante art. 117, §2º do RIR/99² e, **pagamento do tributo proporcional ao recebimento das parcelas**, nos termos estatuídos no art. 31 da IN 84/2001³.

Sendo assim, o contribuinte deve proceder ao cálculo do ganho de capital com base nos valores reais das transações de compra e de alienação do imóvel, motivo pelo qual, confirma-se o procedimento fiscal, não tendo a documentação apresentada pelo contribuinte infirmado as conclusões lançadas pela fiscalização.

No que diz respeito às benfeitorias, a decisão de piso destacou que o imóvel não teria sido explorado por atividade rural, não foi registrada receita de atividade rural pelo

¹ Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

² Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza ([Lei nº 7.713, de 1988, arts. 2º e 3º, § 2º](#), e [Lei nº 8.981, de 1995, art. 21](#)).

(...)

§ 2º Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração ([Lei nº 8.134, de 1990, art. 18, § 2º](#), e [Lei nº 8.981, de 1995, art. 21, § 2º](#)).

³ 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.

recorrente, não foi apresentado livro caixa e como bem destacou o recorrente, **o valor das benfeitorias adquiridas (R\$550.000,00) não foi considerado como despesas da atividade rural:**

A defesa entende que teria direito a apurar o ganho de capital na alienação do imóvel rural cuja venda está em análise, utilizando-se da legislação aplicável a produtores rurais, ou seja, tributando apenas o lucro sobre a venda da terra nua, sendo que o valor referente à alienação das benfeitorias seria tributado como se fosse receita da atividade rural.

Tal legislação somente seria aplicável se o contribuinte exercesse a atividade rural explorando o imóvel em tela. Da análise dos autos, constata-se que o contribuinte não se declara como produtor rural e nem informa explorar o imóvel alienado na atividade rural. Não há nos autos livro caixa e nem comprovação de que os valores das benfeitorias tenham sido informados como despesas da atividade rural na ocasião em que o imóvel foi adquirido pelo interessado.

Está demonstrado nos autos que o contribuinte declara (fl.10) a natureza de sua ocupação como “proprietário de empresa ou firma individual ou empregador – titular”, tendo como ocupação principal ser “economista, administrador, contador, auditor e afins”. Além disso, não apresenta anexo da atividade rural ficando claro que não é produtor rural, de modo que os valores referentes às benfeitorias, tanto na aquisição quanto na alienação do imóvel não foram, respectivamente, considerados como despesa e receita da atividade rural.

O próprio contribuinte admite (fl.36) que o valor das benfeitorias adquiridas (R\$550.000,00) não foram consideradas como despesas da atividade rural e teriam integrado o custo de aquisição do bem, demonstrando que o imóvel não foi explorado por ele na atividade rural.

(...)

Apenas para esclarecer, se a venda tivesse se dado após a entrega da DIAT (o que não é o caso), tendo em vista que o contribuinte não informou os valores de benfeitorias como despesas e receitas da atividade rural, respectivamente na aquisição e na alienação, os valores negociais das benfeitorias deveriam integrar tanto a compra quanto a venda.

De acordo com a legislação apontada, **quando as benfeitorias não são deduzidas como custos ou despesas da atividade rural, o seu valor poderá incorporar o custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital, na medida em que o preço pago pelas benfeitorias será computado como valor de alienação do imóvel rural.**

Sendo assim, reputo correto o uso dos valores constantes da escritura pública e não os valores declarados em DIAT, uma vez que a venda se deu em julho de 2007, antes da entrega da DIAT referente ao ano de alienação.

O argumento do recorrente, de que não teria recebido o valor integral da venda, de modo que deveriam ser excluídos valores e refeito o cálculo do imposto devido, também não há como se admitir.

A fiscalização verificou a documentação e as informações apresentadas por alienante e **adquirente do imóvel**, tendo apontado as seguintes constatações:

Ano-Calendário de 2007:

O contribuinte alega ter recebido R\$315.000,00 em 24/07/07 e R\$185.000,00 em 03/09/07.

O adquirente alega pagamento de R\$500.000,00 em espécie em 04/07/07.

Na declaração de ajuste anual o contribuinte informa recebimento da importância de R\$500.000,00.

Na declaração de ajuste anual o adquirente informa pagamento de R\$500.000,00.

Ano calendário de 2008:

O contribuinte alega ter recebido durante o ano de 2008 a importância de R\$370.000,00 (R\$200.000,00 - 30/05/08, R\$20.000,00 - 06/08/08, R\$50.000,00 - 16/09/08, R\$50.000,00 -21/10/08, R\$50.000,00 -10/12/08).

O adquirente alega ter pago durante o ano de 2008 a importância de R\$ 370.000,00 (R\$200.000,00 - 30/05/08, R\$20.000,00 - 06/08/08, R\$50.000,00 - 16/09/08, R\$50.000,00 -21/10/08, R\$50.000,00 -10/12/08), conforme consta no verso da NP nº 01/ 04.

Na declaração de ajuste anual o contribuinte informa recebimento da importância de R\$370.000,00 Na declaração de ajuste anual o adquirente informa pagamento de R\$500.000,00.

Ano calendário de 2009:

O contribuinte alega ter recebido durante o ano de 2009 a importância de R\$240.000,00 (R\$120.000,00 - 21/05/09 e R\$120.000,00 - 22/05/09).

O adquirente alega ter pago durante o ano de 2009 a importância de R\$240.000,00 (R\$120.000,00 - 21/05/09 e R\$120.000,00 - 22/05/09), conforme constam nos versos das NP nº 01/ 04 e 02/ 04.

Na Declaração de Ajuste Anual o contribuinte informa recebimento de R\$240.000,00.

Na Declaração de Ajuste Anual, o adquirente informa ter pago R\$500.000,00.

Ano calendário de 2010:

O contribuinte não informa recebimento no ano de 2010.

O adquirente alega pagamento no ano de 2010 da importância de R\$100.000,00 (R\$50.000,00 em 16/11/10 e R\$50.000,00 em 19/11/10).

Na Declaração de Ajuste Anual o contribuinte informa recebimento de R\$890.000,00.

Na Declaração de Ajuste Anual o adquirente informa pagamento no valor de R\$500.000,00.

Ano calendário de 2011:

O contribuinte alega ter recebido em 10/06/2011 a importância de R\$390.000,00.

O adquirente alega pagamento de R\$390.00,00 em 10/06/2011, conforme consta no verso da NP nº 01/01.

Na declaração de ajuste anual o contribuinte informa recebimento de R\$500.000,00.

Na declaração de ajustes anual o adquirente informa pagamento no valor de R\$390.000,00.

As informações prestadas e comprovadas por contribuinte e adquirente do imóvel não são coincidentes. O pagamento pelo imóvel rural se confunde com outros negócios que as partes tinham no mesmo período, de modo que, **na falta de provas concretas sobre a quitação ou não da venda da Fazenda Solar, correta a decisão de se manter o valor constante na escritura.**

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

A defesa e o adquirente apresentam documentos que demonstram pagamentos em valores inferiores aos acordados na escritura, entretanto, não há como inferir que não houve outros pagamentos ou quitações por outros meios que não dinheiro vivo. Principalmente tendo em vista que o contribuinte e o adquirente são parceiros de outras negociações além da aquisição do imóvel “Fazenda Solar”.

Parte dos depósitos teriam sido feitos em contas correntes do impugnante e parte em conta corrente da Agropecuária Arroio Ltda, empresa que teria repassado a Fazenda Solar ao contribuinte, por R\$1.000.000,00, a título de “Redução de Capital”.

O Sr. André Bubniak Montrucho, adquirente do imóvel rural, assinou contrato de parceria agrícola com a Agropecuária Arroio, em 01/09/2006 (fl.109), no valor de R\$100.000,00, com depósitos em 16/11/2010 e 19/11/2010. O Sr. André adquiriu, ainda, colheitadeira da Agropecuária Arroio Ltda., por R\$300.000,00, em 30/05/2008, (fl.111), além de diversos equipamentos, totalizando mais R\$85.000,00 (fl.112).

De acordo com a resposta a intimação apresentada pelo Sr. André, os pagamentos desses negócios realizados com a Agropecuária Arroio teriam sido contabilizados como pagamentos pela aquisição da Fazenda Solar, apesar de os recibos darem quitação pela aquisição dos equipamentos e parceria rural, os pagamentos foram informados à fiscalização como relativos à transação imobiliária.

Da análise das provas apresentadas, fica claro que há promiscuidade entre os negócios do sujeito passivo e da Agropecuária Arroio, além de promiscuidade entre os pagamentos dos diversos negócios realizados entre o Sr. André, o autuado e a Agropecuária Arroio, não havendo como diferenciar os pagamentos referentes aos diversos negócios e os pagamentos relativos à transação do imóvel.

Além disso, vários pagamento serviram para quitar negócios realizados com a Agropecuária Arroio e a aquisição da Fazenda Solar.

Nas Declarações de Bens relativas ao ano-calendário de 2011, o Sr. André informou dívida de apenas R\$110.000,00 com o Sr. Roberto pela compra da fazenda, enquanto esse último informou que a fazenda tinha sido completamente quitada.

Outro fato que merece destaque é que o imóvel em tela foi avaliado, em R\$5.869.424,00, como garantia de hipoteca celebrada com o HSBC Bank Brasil (fl.44).

Tendo em vista a incongruência entre as alegações da defesa, as provas apresentadas, os valores informados nas declarações de bens, os diversos negócios realizados e as informações constantes da escritura de compra e venda, e levando em conta que não está demonstrado que os pagamentos não se deram da forma acordada, há que se manter o lançamento efetuado com base na escritura de compra e venda que é documento oficial, com fé pública.

A decisão de piso também destacou que o livro de perguntas e respostas sobre a forma de apuração do ganho de capital de 2008 deixava claro que, quando não há a entrega do DIAT para imóvel rural alienado, deve o contribuinte apurar ganho de capital **com base nos valores reais de transações de compra e alienação do imóvel**, nos termos abaixo:

576 — Como apurar o ganho de capital de imóvel rural?

(.....)2 - Imóveis adquiridos a partir de 01/01/1997 Com o advento da Lei n 9.393, de 19 de dezembro de 1996, passam a ser considerados como custo de aquisição e valor de alienação do imóvel rural, o valor da terra nua (VTN), declarado no Documento de Informação e Apuração do ITR (Diat), respectivamente nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação. Caso não se possa apurar um dos VTNs, deve-se proceder ao cálculo do ganho de capital com base nos valores reais da transação.

(Lei n 9.393, de 19 de dezembro de 1996, art. 19)Atenção: Se as benfeitorias tiverem sido deduzidas como despesa de custeio na apuração da determinação da base de cálculo do imposto da atividade rural, o valor de alienação referente a elas será tributado como receita da atividade rural, caso contrário integram o custo de aquisição para efeito de determinação do ganho de capital. Neste caso:

a) inexistindo VTN de aquisição ou alienação, o ganho de capital é a diferença entre o valor total recebido na alienação (terra nua mais benfeitorias) e o

custo de aquisição, representado pela soma do custo de aquisição da terra nua às despesas com benfeitorias;

b) existindo VTN de aquisição e alienação, o ganho de Capital é determinado pela diferença entre o VTN do ano de alienação somado ao valor recebido pelas benfeitorias menos o VTN do ano de aquisição somado ao custo das benfeitorias {GC = VTN alienação + valor recebido pelas benfeitorias - (VTN aquisição + valor pago pelas benfeitorias)}.

Diante do exposto, uma vez que o Recorrente alega que há incorreção da base, mas não comprova suas alegações, é evidente a improcedência deste recurso.

3. Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Ana Carolina da Silva Barbosa