



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	11030.721930/2020-11
ACÓRDÃO	2402-013.702 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	WILLIAM PAIM TELES
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2016

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA QUALIFICADA. MANUTENÇÃO DOS PRESSUPOSTOS DA QUALIFICAÇÃO. LEI SUPERVENIENTE MAIS BENÉFICA. RETROATIVIDADE. REDUÇÃO DO PERCENTUAL.

Mantida a qualificação da multa de ofício, diante da subsistência dos fundamentos que a justificaram, impõe-se a aplicação da legislação superveniente mais benéfica, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN. Em consequência, o percentual da penalidade deve ser reduzido para 100% (cem por cento).

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. INCOMPETÊNCIA DO CARF. NÃO CONHECIMENTO.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não detém competência para apreciar controvérsias relacionadas à instauração, ao conteúdo ou ao encaminhamento de Representação Fiscal para Fins Penais, razão pela qual não se conhece das alegações formuladas sobre a matéria, nos termos da Súmula CARF nº 28.

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. AUSÊNCIA DE DIAT. APURAÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO E DO VALOR DE ALIENAÇÃO.

Na ausência de apresentação do DIAT relativo ao ano da aquisição, ao ano da alienação ou a ambos, bem como na hipótese de imóvel rural adquirido antes de 1997, devem ser considerados, para fins de apuração do ganho de capital, o custo e o valor de alienação constantes dos respectivos instrumentos de aquisição e de alienação.

GANHO DE CAPITAL. BEM RECEBIDO EM DOAÇÃO. DATA DE AQUISIÇÃO. RESERVA DE USUFRUTO.

Para fins de apuração do ganho de capital, considera-se como data de aquisição do bem recebido em doação a data em que se efetivou sua transmissão ao donatário. A reserva de usufruto em favor do doador não altera a data de aquisição da sua propriedade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminares suscitadas para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto de modo a reduzir a multa aplicada ao patamar de 100%, nos termos do voto do relator

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcus Gaudenzi de Faria, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Suez Roberto Colabardini Filho, Rodrigo Duarte Firmino (Presidente). Ausente o conselheiro Alexandre Correa Lisboa

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 101-002.297, proferido pela 10ª Turma da DRJ01, que, por unanimidade de votos, rejeitou a impugnação apresentada, afastou as preliminares suscitadas e, no mérito, manteve integralmente o lançamento fiscal.

Por bem retratar os fatos, adota-se, em parte, a estrutura do relatório constante do acórdão recorrido.

Do lançamento

O presente processo decorre do auto de infração de fls. 02, lavrado para a exigência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física incidente sobre o ganho de capital auferido na alienação de bens e direitos, acrescido dos encargos legais correspondentes.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal de fls. 11 e seguintes, o fato gerador decorre da apuração de ganho de capital na alienação dos imóveis integrantes da denominada “Fazenda Boa Vista”, com área total de 526 hectares.

A fiscalização apurou o ganho de capital com base nos valores de aquisição e de alienação constantes dos respectivos documentos, e não com base no Valor da Terra Nua — VTN. Tal procedimento foi adotado sob o fundamento de que, relativamente a determinadas matrículas, a aquisição teria ocorrido antes de 1997, como no caso da matrícula nº 20.684, ou não teria sido apresentada a Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias — DIAT, como nos casos das matrículas nº 20.684 e nº 20.687.

A Sra. Delta Maria Schmidt Teles foi arrolada como responsável tributária, nos termos do art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172, de 1966, na condição de meeira dos bens adquiridos sob o regime da comunhão parcial.

Da impugnação

Cientificados do lançamento em 16 de abril de 2020, o autuado e a responsável tributária apresentaram, conjuntamente, impugnação em 5 de agosto de 2020, composta de 24 laudas.

Após se qualificarem e apresentarem breve síntese dos fatos, sustentaram, em essência, que o ganho de capital teria sido corretamente apurado, uma vez que os imóveis correspondentes às matrículas nº 20.684 e nº 20.687 teriam sido adquiridos após 1997.

Argumentaram, ainda, que a exigência de apresentação regular da DIAT, estabelecida pela Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, não encontraria amparo na Lei nº 9.393, de 1996, conforme entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.222.773/RS.

Ao final, formularam os seguintes pedidos:

I – a anulação do auto de infração, em razão da alegada ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001;

II – a expedição de certidão positiva de débitos com efeitos de negativa;

III – a anulação do auto de infração por suposto erro material na definição da base de cálculo, sob o argumento de que, diante da ausência do VTN na DIAT, caberia à autoridade fiscal apurá-lo por meio alternativo, e não utilizar o valor da operação;

IV – o reconhecimento da prejudicialidade da Representação Fiscal para Fins Penais;
e

V – subsidiariamente, caso não fosse acolhido o pedido de anulação integral do lançamento, a reapuração do crédito tributário com base nos critérios previstos na Lei nº 9.393, de 1996, em substituição aos valores constantes da operação.

Do acórdão recorrido

No julgamento realizado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento — DRJ, foi afastada a preliminar de nulidade do lançamento fundada na alegada ilegalidade de dispositivo da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001.

No mérito, a impugnação foi julgada improcedente, com a manutenção integral do crédito tributário.

O acórdão recorrido foi assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2016

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS.

A DRJ não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a processo administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

AUTORIDADES JULGADORAS DE PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. VINCULAÇÃO. COMPETÊNCIA.

Pelo caráter vinculado de sua atuação, a competência das autoridades julgadoras de primeira instância administrativa restringe-se ao exame da conformidade dos atos praticados com as leis e os atos normativos vigentes à época dos fatos controvertidos, não lhes competindo apreciar alegações que impliquem, ainda que indiretamente, o reconhecimento da inconstitucionalidade ou da ilegalidade de dispositivos legais validamente editados.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA — IRPF

Ano-calendário: 2016

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL.

Nos casos em que não tenha sido apresentada a DIAT relativamente ao ano de aquisição ou de alienação, ou a ambos, bem como na hipótese de imóveis adquiridos antes de 1997, consideram-se como custo de aquisição e valor de alienação aqueles constantes dos respectivos documentos de aquisição e de alienação.

GANHO DE CAPITAL. DATA DE AQUISIÇÃO.

Considera-se como data de aquisição dos bens recebidos em doação a data da transmissão, independentemente da existência de reserva de usufruto.

Impugnação improcedente.

Crédito tributário mantido.

Ambos foram intimados em 29/12/2020, apresentado tempestivo recurso em 27/01/2021

Do recurso voluntário

Em sede recursal, o contribuinte e a responsável tributária apresentaram, novamente em conjunto, suas razões de inconformidade, nos termos a seguir sintetizados.

Das preliminares

Da ilegalidade da aplicação da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001

A defesa sustenta que o auto de infração foi fundamentado nos §§ 2º e 3º do art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, dispositivos que determinam a utilização dos valores constantes das escrituras de compra e venda quando não houver apresentação da DIAT.

Argumenta que a referida instrução normativa teria extrapolado os limites da lei, não podendo prevalecer sobre o disposto nos arts. 14 e 19 da Lei nº 9.393, de 1996.

Do equívoco da decisão recorrida quanto à aplicação da instrução normativa

Segundo a defesa, a decisão recorrida teria incorrido em equívoco ao reconhecer a validade da restrição estabelecida pela Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, em detrimento das disposições legais aplicáveis.

Aduzem que a Administração Pública está submetida ao princípio da legalidade, razão pela qual deveria observar, prioritariamente, os critérios previstos em lei.

Do erro material no auto de infração

Os recorrentes alegam que a fiscalização teria apontado irregularidade relativa ao imóvel objeto da matrícula nº 13.917, o qual não lhes pertenceria (dado que somente.

Sustentam, assim, que o lançamento estaria fundado em erro quanto ao objeto submetido à fiscalização.

Do mérito

Da apuração do ganho de capital com base no Valor da Terra Nua

Os recorrentes afirmam que, relativamente aos imóveis rurais adquiridos após 1º de janeiro de 1997, a legislação estabelece que o ganho de capital deve ser apurado com base no Valor da Terra Nua — VTN, e não mediante a utilização dos valores constantes das escrituras de aquisição e de alienação.

Da existência de jurisprudência favorável

O recurso reitera a existência de precedentes do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Regional Federal da 4ª Região nos quais teria sido reconhecido que:

- a) a Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, criou critério não previsto em lei;
- b) na ausência da DIAT, a Receita Federal deveria utilizar os mecanismos previstos no art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996, para arbitrar o Valor da Terra Nua; e
- c) a utilização dos valores constantes das escrituras somente seria aplicável aos imóveis adquiridos antes de 1997.

Com fundamento nas razões apresentadas, os recorrentes requerem:

- a) a anulação integral do auto de infração, em razão da alegada ilegalidade do fundamento normativo adotado; ou
- b) subsidiariamente, o reconhecimento do erro na determinação da base de cálculo, com a consequente reapuração dos valores exigidos.

Da prejudicialidade da Representação Fiscal para Fins Penais

Por fim, sustentam que, caso o auto de infração seja cancelado ou declarado insubsistente, deverá ser igualmente reconhecida a prejudicialidade da Representação Fiscal para Fins Penais vinculada ao lançamento tributário.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcus Gaudenzi de Faria**, Relator

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e, atendidos aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235/72, deve, portanto, ser conhecido.

Das preliminares suscitadas:

Os recorrentes novamente trazem o argumento de ilegalidade da norma tributária, no caso, o artigo 10º da IN SRF 84/2001, que compõem os dois primeiros pontos de embate

Tal tese fora enfrentada pelo colegiado de piso, que afastou o argumento, nos seguintes termos

Os impugnantes contestaram a legalidade da exigência de entrega da DIAT para que o ganho de capital possa ser calculado com base nos valores de terra nua.

Para análise da questão, cabe rever a regulamentação da matéria.

O artigo 136 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR 1999, que reproduz o artigo 19 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, estabelece:

[...]

Art. 136. Em relação aos imóveis rurais adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, considera-se o custo de aquisição e valor de 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).

[...]

A Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001 (que revogou a IN SRF nº 48/1998), por sua vez, esclarece:

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.

[...]

§ 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.

Assim, com o advento da Lei nº 9.393, 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 aquisição e de sua alienação, para efeito de determinação do ganho de capital na alienação de imóvel rural adquirido a partir de 1º de janeiro de 1997.

Porém, 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.

Os impugnantes não contestam a falta de entrega da DIAT, mas a legalidade da exigência, que, argumentam, já fora repelida pelo STJ e pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

Porém, nota-se que os impugnantes não são parte nos processos em que foram proferidas aquelas decisões, nem a decisão do STJ se enquadra na sistemática de recursos repetitivos.

A Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014 regulamenta o disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522/2002 (alterado pela Lei nº 12.844/2013), os quais preveem a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) às decisões judiciais desfavoráveis à Fazenda Nacional proferidas em Recursos Extraordinários com Repercussão Geral (STF) ou em Recursos Especiais Repetitivos (STJ), após expressa manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

Nos termos do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, a manifestação da PGFN dar-se-á por meio de notas explicativas, que conterão a delimitação da matéria decidida e os esclarecimentos e/ou orientações sobre questões suscitadas pela Receita Federal.

Quanto ao Acórdão nº 301-30542 do Conselho de Contribuintes, tampouco tem caráter vinculante à presente instância julgadora administrativa, por falta de previsão legal para tanto.

Na ausência dos pressupostos para vinculação às decisões trazidas pelos impugnantes, deve ser considerado como custo de aquisição e como valor de alienação, para fins de apuração do ganho de capital, o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação.

Por conseguinte, está correta a apuração do imposto de renda sobre o ganho de capital procedida pela autoridade fiscal, no lançamento e descabe arguir nulidade do lançamento em razão da observância dos atos da Receita Federal que regulam a matéria.

Ressalte-se que as Instruções Normativas emitidas pela Receita Federal são vinculantes a seus servidores, por força do parágrafo único do art. 142 do CTN.

Ademais, consoante o disposto no art. 7º, inciso V, da Portaria MF nº 341, de 12/7/2011 – que disciplina a constituição e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento – deve o julgador administrativo de primeira instância observar as normas legais e regulamentares vigentes à época dos fatos controvertidos, bem como o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil expresso em atos normativos, sob pena de responsabilização funcional (art. 116, III, da Lei n.º 8.112/90).

Com efeito, pelo caráter vinculado de sua atuação, as instâncias administrativas de julgamento não são o foro adequado para apreciar alegações que importem, ainda que indiretamente, no reconhecimento de vícios de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de leis e atos normativos validamente editados.

De fato, descabido ao julgador administrativo discutir a legalidade da norma tributária, que é o que se pretende em sede recursal.

Sem razão.

Acerca do argumento de erro na apuração, impacta revisitarmos o documento de autuação:

Veja-se:

Já no que concerne aos demonstrativos de ganho de capital, a divergência, em tese, poderia ser atribuída à adoção nesses anexos do Valor da Terra Nua – VTN para a apuração do eventual tributo devido. Todavia, a adoção desse critério, como já esclarecido, necessita a observância de dois requisitos: a) o imóvel alienado deve ter sido adquirido a partir de 1º de janeiro de 1997 e b) tanto no ano de sua aquisição como no da alienação o Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat) relativo ao imóvel deve ter sido apresentado pelo alienante. Assim, necessário analisar-se se as áreas rurais integrantes da Fazenda Boa Vista alienadas pelo contribuinte em epígrafe poderiam ou não ter a apuração do eventual ganho de capital decorrente da sua venda apurado com base nos respectivos VTNs, o que se passa a fazer.

a) 50% de imóvel com área de 3,103 hectares (matrícula nº 20.686): adquirido em 08/07/2009, consoante R.6/20.686, e com Diats referentes aos anos de aquisição e alienação (2009 e 2016) apresentadas pelo fiscalizado;

b) 50% de imóvel com área de 28,97 hectares (matrículas nºs 18.626 e 19.552):

adquirido em 14/03/2003, consoante R.6/18.626, e com Diats referentes aos anos de aquisição e alienação (2003 e 2016) apresentadas pelo fiscalizado;

c) 50% de imóvel com área de 31,4 hectares (matrícula nº 18.627): adquirido em 08/07/2009, consoante R.10/18.627, e com Diats referentes aos anos de aquisição e alienação (2009 e 2016) apresentadas pelo fiscalizado;

d) imóvel com área de 30,00 hectares (matrículas nºs 13.917 e 20.687): adquirido em 05/04/2004, consoante R.14/13.917; com a Diat relativa ao ano de alienação (2016) já apresentada pelo adquirente, Claudiomiro Danieli;

e) imóvel com área de 91,3 hectares (matrículas nºs 13.916 e 20.684): adquirido em 19/06/1989, consoante R.1/13.916, e com a Diat relativa ao exercício de 2016 já foi apresentada pelo adquirente, Claudiomiro Danieli.

Portanto, seja pelo fato de terem sido adquiridos antes do ano de 1997, seja pela falta de uma Diat ou de ambas, apenas as frações de 3,103 (matrícula nº 20.686), 28,97 (matrículas nºs 18.626 e 19.552) e 31,4 hectares (matrícula nº 18.627) se enquadrariam nas exigências para se realizar a apuração do ganho de capital com base nos respectivos valores da terra nua. As demais frações vendidas pelo contribuinte (com 30 e 91,3 ha) deveriam ter tido a apuração do eventual ganho de capital realizada com base nos valores efetivos de aquisição e alienação.

Importa destacar que o imóvel negociado é composto por um conjunto de matrículas (trazida em quadro a fl 16. Assim, conforme destaca a autoridade fiscal, a apuração do custo de aquisição ocorre com base em cada uma das frações componentes.

A citação à matrícula 13.917, que sequer consta no rol que definira a apuração, tem como objetivo materializar apenas a data de aquisição da matrícula 20687, esta sim de propriedade do ora recorrente.

Assim, descabido o argumento de que o lançamento abarcaria bem que não é de propriedade do recorrente.

Do mérito

Da apuração do ganho de capital com base no Valor da Terra Nua

Ganho de capital na alienação de imóvel rural. Forma de apuração. Entrega da DIAT.

Os impugnantes contestaram a legalidade da exigência de entrega da DIAT para que o ganho de capital possa ser calculado com base nos valores de terra nua.

Para análise da questão, cabe rever a regulamentação da matéria.

O artigo 136 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR 1999, que reproduz o artigo 19 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, estabelece:

[...]

Art. 136. Em relação aos imóveis rurais adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, considera-se o custo de aquisição e valor de 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).

[...]

A Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001 (que revogou a IN SRF nº 48/1998), por sua vez, esclarece:

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.

[...]

§ 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.

Assim, com o advento da Lei nº 9.393, 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 aquisição e de sua alienação, para efeito de determinação do ganho de capital na alienação de imóvel rural adquirido a partir de 1º de janeiro de 1997.

Porém, 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.

Os impugnantes não contestam a falta de entrega da DIAT, mas a legalidade da exigência, que, argumentam, já fora repelida pelo STJ e pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

Porém, nota-se que os impugnantes não são parte nos processos em que foram proferidas aquelas decisões, nem a decisão do STJ se enquadra na sistemática de recursos repetitivos.

A Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014 regulamenta o disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522/2002 (alterado pela Lei nº 12.844/2013), os quais preveem a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) às decisões judiciais desfavoráveis à Fazenda Nacional proferidas em Recursos Extraordinários com Repercussão Geral (STF) ou em Recursos Especiais Repetitivos (STJ), após expressa manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

Nos termos do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, a manifestação da PGFN dar-se-á por meio de notas explicativas, que conterão a delimitação da matéria decidida e os esclarecimentos e/ou orientações sobre questões suscitadas pela Receita Federal.

Quanto ao Acórdão nº 301-30542 do Conselho de Contribuintes, tampouco tem caráter vinculante à presente instância julgadora administrativa, por falta de previsão legal para tanto.

Na ausência dos pressupostos para vinculação às decisões trazidas pelos impugnantes, deve ser considerado como custo de aquisição e como valor de alienação, para fins de apuração do ganho de capital, o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação.

Por conseguinte, está correta a apuração do imposto de renda sobre o ganho de capital procedida pela autoridade fiscal, no lançamento e descabe arguir nulidade do lançamento em razão da observância dos atos da Receita Federal que regulam a matéria.

Ressalte-se que as Instruções Normativas emitidas pela Receita Federal são vinculantes a seus servidores, por força do parágrafo único do art. 142 do CTN.

Ademais, consoante o disposto no art. 7º, inciso V, da Portaria MF nº 341, de 12/7/2011 – que disciplina a constituição e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento – deve o julgador administrativo de primeira instância observar as normas legais e regulamentares vigentes à época dos fatos controvertidos, bem como o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil expresso em atos normativos, sob pena de responsabilização funcional (art. 116, III, da Lei n.º 8.112/90).

Com efeito, pelo caráter vinculado de sua atuação, as instâncias administrativas de julgamento não são o foro adequado para apreciar alegações que importem, ainda que indiretamente, no reconhecimento de vícios de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de leis e atos normativos validamente editados.

O recorrente não nega que as DIAT (tanto nas aquisições posteriores a 1997 – que teriam tratamento distinto) não foram entregues.

Aponta em sua peça recursal o pedido de aplicação do VTN para cálculo (arbitramento) enquanto a autoridade tributária, em observação ao dispositivo da norma vigente, utilizou dos contratos para a apuração

Alega, todavia que deveria também ser utilizado o VTN como balizador da apuração (argumentando ainda que área recebida em doação em 1989 continha reserva de usufruto – argumento que será analisado de forma apartada) e que essa regra seria válida para toda a operação

A partir do fato constatado, entendo que a aplicação da norma apontada está

Trago, sobre o tema:

Recente Acórdão 2002-010.239, de relatoria da Conselheira Luciana Costa Loureiro Solar, em decisão unânime

GANHO DE CAPITAL NA ALINAÇÃO 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.

Desta turma, com composição distinta, trago o acórdão 2402-013.307, de relatoria do conselheiro Gregório Rechmann Junior

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. VALOR DE ALIENAÇÃO E CUSTO DE AQUISIÇÃO. Na alienação do imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital, 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. No caso de o contribuinte adquirir 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.

Deste voto, cite-se

No que tange ao art. 10 da IN nº 84/2001, trago à lume os escólios da Ministra Regina Helena Costa, objeto do REsp nº 2119289, in verbis:

Trata-se de Recurso Especial interposto por EDI ROBERTO DA SILVA CASTRO - SUCESSÃO contra acórdão prolatado, por unanimidade, pela 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no julgamento de apelação, assim ementado:

IRPF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. ARTS. 14 E 19 DA LEI 9.393, DE 1996. ART. 10, §2º DA IN 84, DE 2001. ARBITRAMENTO. VALORES INFORMADOS NOS DOCUMENTOS DE AQUISIÇÃO E ALIENAÇÃO.

(...)

Com amparo no art. 105, III, a e c, da Constituição da República, além da divergência jurisprudencial, aponta-se ofensa aos dispositivos a seguir relacionados, alegando-se, em síntese, que:

- I. Arts. 14 e 19 da Lei n. 9.393/1996: " Receita Federal condiciona a aplicação do art. 19 da Lei 9.393/96 à entrega da DIAT, impondo uma restrição que a lei não impôs, em clara ofensa ao princípio da legalidade/tipicidade tributária. Por certo que a lei 9.393/93, ao estabelecer a materialidade do ganho de capital, determinou que seja utilizado o VTN declarado no ano da aquisição (para definição do custo de aquisição) e o VTN declarado no ano da alienação (para a definição do custo de venda), o que pressupõe a apresentação da DIAT com tais informações. O fato de a declaração ainda não ter sido entregue na data da compra ou venda do imóvel não inviabiliza, entretanto, a aplicação do art. 19 como pretende a Instrução Normativa. Tampouco a ausência de entrega da DIAT tem o condão de fazê-lo".

(...)

DELIMITAÇÃO DA CONTROVÉRSIA Trata-se, na origem, de ação anulatória de débito fiscal, interposta por edi roberto da silva castro, contra a união federal, buscando a anulação do auto de infração n. 1010300/00186/10, por equívoco da Auditora Fiscal responsável ter realizado lançamento com base em dispositivo que contraria a Lei n. 9.393/1996.

(...)

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região deu provimento ao recurso de apelação para reconhecer a legalidade do art. 10 da Instrução Normativa SRF n. 84/2001, possibilitando a utilização dos documentos de aquisição e alienação no caso dos autos, em virtude de inexistência de declaração da terra nua pelo contribuinte.

DA OFENSA AOS ARTS. 14 E 19 DA LEI N. 9.393/1996 A Recorrente aponta para a necessidade de reforma do acórdão recorrido, haja vista a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n. 84/2001 ter

transgredido o limite legal ao prever a utilização dos documentos de aquisição e alienação em virtude da inexistência de declaração da terra nua por parte do contribuinte. A Corte de origem, por sua vez, assim dirimiu a controvérsia: Como se vê, o ganho de capital é apurado pela diferença entre o valor de alienação e o de aquisição, já declarados pelo contribuinte ao Fisco, sendo aqui pertinente falar-se em "lançamento por declaração" (Código Tributário Nacional - CTN, art. 147), que é um lançamento feito pela autoridade fiscal com a colaboração inicial do contribuinte, mediante a apresentação de declaração, retificável de ofício pelo Fisco (CTN, art. 147, §2º). Pode ocorrer, contudo, a hipótese de a alienação ocorrer sem que o contribuinte tenha ainda declarado, ou tenha deixado de declarar o valor da terra nua, caso em que deve ser observado o prescrito no artigo 14 da mesma Lei nº 9.393, de 1996, ou seja, o Fisco fará o lançamento independentemente daquela iniciativa do contribuinte, promovendo então o arbitramento do valor do tributo, conforme prescreve o artigo 148 do Código Tributário Nacional (CTN):

(...)

Para simplificar esse arbitramento, no caso de alienação de imóvel rural (caso dos autos), o Fisco, mediante a IN SRF nº 84, de 2001, considera os valores informados nos documentos de aquisição e alienação, o que, de resto, vai ao encontro dos interesses do próprio contribuinte, presumindo-se sejam verdadeiras tais informações:

(...)

Evidentemente, em qualquer caso, ou seja, tanto no caso de o contribuinte apresentar declaração (art. 147 do CTN) quanto no caso de o Fisco discordar das informações constantes dos documentos de aquisição ou alienação (IN SRF nº 84, de 2001), poderá este último demonstrar que aquela declaração ou estas informações não condizem com a realidade, e então promover o arbitramento do valor devido com base em quaisquer outros meios lícitos de prova (art. 148 do CTN).

No presente caso, contudo, o Fisco, autorizado legalmente pela hipótese de falta de declaração da terra nua pelo contribuinte, por ocasião da aquisição e da alienação do imóvel (art.19, caput, da Lei 9.393, de 1996) entendeu que o caso era de arbitramento do ganho do capital, com base nas informações constantes dos documentos de aquisição e alienação do imóvel, tal como estabelece o §2º do artigo 10 da IN SRF nº 84, de 2001, no que não se vê nenhuma irregularidade, mas sim conduta que vem ao encontro dos interesses do próprio contribuinte, que as fez inserir naqueles documentos.

Enfim, não é possível confundir legalidade com literalidade. Quando o artigo 14 da Lei nº9.393, de 1996 (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) aponta determinados meios de prova para o arbitramento do valor dos bens, evidentemente não está a excluir aquela que, sem sombra de dúvida, é a prova mais cabal do valor de uma transação imobiliária, ou seja, os valores constantes dos documentos de aquisição e alienação, tanto mais que ali inseridos com a participação não do Fisco, mas sim do contribuinte. Daí a legalidade do artigo 10, §2º, da IN SRF nº 84, de 2001, desde que interpretada inteligentemente essa norma, conforme preconizava Carlos Maximiliano:

(...)

Neste contexto, nega-se provimento ao apelo recursal da Contribuinte neste particular.

Compatível com o entendimento, trago o acórdão 9202-007.714, de relatoria da conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz:

IRPF Ano-calendário: 2006 GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. 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.

Assim, em relação à fração adquirida após a vigência dos dispositivos trazidos pela Lei 9393/96, entendo que a não apresentação da DIAT, tanto no ano de aquisição quanto de alienação demanda a utilização de critério para validação.

Dada minha manifestação sobre o tema ser no sentido da aplicação do dispositivo, em face da não apresentação das declarações, sem razão neste tópico

O recorrente aponta ainda que parte do bem só estaria a ele disponível após a cessação do usufruto

Revisitando o voto condutor do acórdão recorrido, relevante sua transcrição:

Ganho de capital na alienação de imóvel rural. Data de aquisição.

O lançamento impugnando considerou o imóvel com matrícula 20.684 adquirido em 19/06/1989 e, por esse motivo – aquisição anterior ao ano de 1997 – o ganho de capital não poderia ser apurado com base no valor da terra nua.

Os impugnantes contestaram tal data, afirmando que, em razão de haver usufruto do imóvel por outra pessoa, extinto apenas em 12/09/2006, essa deve ser considerada a data de aquisição, o que permitiria o cálculo do ganho de capital com base no valor da terra nua declarado.

Não lhes assiste razão, pois a data de aquisição, no caso de doação recebida, é a data da transferência do bem, sem que a reserva do usufruto tenha qualquer efeito sobre isso, até porque sua instituição poderia se dar em data diversa, sem que isso tivesse qualquer efeito sobre a data de aquisição.

Nesse sentido, a Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, dispôs, sem qualquer ressalva

com relação ao usufruto:

Art. 21. Considera-se data de aquisição:

(...)

II - a data da transferência do bem, na doação;

(...)

Esclarecedoras também as orientações do Manual Perguntas e Respostas 2019, publicado no site da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil:

BEM ORIGINARIAMENTE POSSUÍDO EM USUFRUTO E DEPOIS EM PROPRIEDADE PLENA

557 — O que se considera como data e valor de aquisição de bem ou direito originariamente possuído em usufruto e posteriormente em propriedade plena?

Nesta hipótese, consideram-se a data e o valor constantes no documento de aquisição da propriedade plena, sendo irrelevante que o adquirente já possuísse o usufruto do bem ou direito objeto da aquisição.

Embora a orientação acima diga respeito a situação diversa da que trata a lide, o mesmo fundamento se aplica: se a existência de usufruto é irrelevante para antecipar a data de aquisição da propriedade, também o é para postergá-la.

Por essas razões, correta a exação fiscal no que tange à determinação da data de aquisição dessa parcela do imóvel e, conseqüentemente, o método para determinar a base de cálculo do ganho de capital.

A controvérsia cinge-se à definição da data de aquisição a ser considerada para fins de apuração do ganho de capital decorrente da alienação de imóvel recebido em doação com reserva de usufruto em favor do doador.

Na hipótese, entendo que a data de aquisição pelo donatário corresponde àquela em que se operou a transferência da nua-propriedade. Tratando-se de bem imóvel, a transmissão da propriedade entre vivos somente se aperfeiçoa mediante o registro do título translativo no competente Registro de Imóveis, conforme dispõe o art. 1.245 do Código Civil.

Tal entendimento harmoniza-se com o art. 21, inciso II, da Instrução Normativa SRF nº 84/2001, segundo o qual, nos casos de doação, considera-se como data de aquisição a data da transferência do bem, conforme aponta o acórdão recorrido.

A reserva de usufruto em favor do doador não afasta a aquisição da nua-propriedade pelo donatário, mas apenas impõe ao bem limitação de natureza real, assegurando ao usufrutuário o direito de usar e fruir o imóvel. Desse modo, a posterior extinção do usufruto, seja por morte, seja por renúncia do usufrutuário, não configura nova transmissão patrimonial.

Trata-se apenas da consolidação da propriedade plena no patrimônio daquele que já detinha a nua-propriedade.

Assim, para fins de apuração do ganho de capital em futura alienação, deve ser considerada como data de aquisição a data do registro da doação da nua-propriedade no Registro de Imóveis. A extinção posterior do usufruto não altera essa data, por não representar nova aquisição do bem, mas simples desaparecimento do gravame que restringia o exercício pleno do direito de propriedade.

Da multa qualificada

Neste particular, verifica-se que, tanto em sede de impugnação quanto na fase recursal os recorrentes deixaram de questionar a multa aplicada (no caso a multa qualificada, apontada nos autos) precluindo assim o direito de contestação.

Caberia então, a discussão acerca da aplicação da retroatividade benigna, trazida pela lei 14689/2023 que, ao instituir uma sanção menos severa, ela gera o direito à **retroatividade benigna** (com base no art. 106, II, "c" do CTN) para todos os autos de infração com multas qualificadas de 150% lavrados antes de sua vigência, desde que o processo ainda esteja pendente de julgamento

O ponto de controvérsia.

A retroatividade da lei mais benigna em matéria punitiva/sancionatória possui raiz constitucional (por analogia ao art. 5º, XL, da Constituição Federal) e legal expressa no art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional (CTN). Por configurar norma cogente que extingue a pretensão punitiva estatal acima do novo limite legal, deve ser tratada como matéria de ordem pública?

Veja-se que o direito processual destaca que caso o contribuinte não tenha impugnado especificamente a multa qualificada, limitando sua defesa à exigência do tributo, a preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/1972 impede, em regra, a reabertura da discussão sobre os pressupostos fáticos e jurídicos da qualificação. Isso, neste prisma obsta a

aplicação, de ofício, da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, “c”, do CTN, mesmo quando o processo ainda não estiver definitivamente julgado e estiver em tramitação.

O caso em tela guarda uma particularidade. Sequer houve questionamento à multa aplicada. Assim, o conhecimento de ofício estaria atacando o Princípio do *Tantum Devolutum Quantum Appellatum*. No Superior Tribunal de Justiça (STJ), a aplicação da retroatividade benigna em matéria tributária (art. 106, II, do CTN) encontra-se pacificada quanto ao seu **direito material**, mas sofre severas restrições de ordem **direito processual**.

Tal princípio restringe a apreciação das pretensões e questões devolvidas ao órgão julgador, mas não impede a aplicação de legislação superveniente, cogente e mais favorável ao administrado, incidente sobre ato sancionador ainda submetido a julgamento. O colegiado não estaria acolhendo uma pretensão defensiva inexistente, mas aplicando o direito vigente ao crédito tributário ainda em discussão administrativa.

Também não se mostra indispensável classificar a retroatividade benigna como matéria de ordem pública em sentido processual estrito. É suficiente reconhecer que o art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN estabelece limitação legal à pretensão punitiva estatal, impondo ao julgador a observância da penalidade menos severa enquanto não houver julgamento definitivo.

A preclusão vincula o contribuinte quanto aos fundamentos que deixou de suscitar, mas não autoriza a Administração a manter sanção em percentual superior ao admitido pela legislação aplicável no momento do julgamento.

Desse modo, reconhece-se a preclusão quanto à discussão dos pressupostos da multa qualificada, mantendo-se a qualificação da penalidade.

Aplica-se, porém, de ofício, a retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, para reduzir o percentual da multa de 150% para 100%, nos termos da Lei nº 14.689/2023, ressalvada a hipótese de reincidência legalmente caracterizada.

Da matéria acerca da representação fiscal para fins penais,

Neste sentido, sem qualquer reparo ao apontado na decisão recorrida, que, inclusive, aponta tratar-se de matéria sumulada à qual este colegiado está vinculado:

Aplicam-se às alegações relacionadas ao processo de Representação Fiscal para Fins Penais a Súmula CARF nº 28, vinculante para a Administração Tributária Federal, pois a DRJ, assim como o CARF, não é competente para apreciação de tal matéria:

Súmula CARF nº 28

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010)

Todavia, entendo, procedimentalmente que, dado tratar-se de matéria que não demanda juízo do julgador administrativo, seria cabível inclusive o não conhecimento desta matéria, dada a impossibilidade de seu enfrentamento por este colegiado

Conclusão

Ante o exposto, conheço do recurso, rejeito as preliminares suscitadas para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto de modo a reduzir a multa aplicada ao patamar de 100%, nos termos do voto do relator

Assinado Digitalmente

Marcus Gaudenzi de Faria