



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 11060.001494/2010-31
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.714 – 2ª Turma
Sessão de 27 de março de 2019
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado EDI ROBERTO DA SILVA CASTRO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Ana Cecília Lustosa da Cruz (relatora) e Patrícia da Silva, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Redatora Designada

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 2402-005.934 proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, em 08 de agosto de 2017, no qual restou consignada a seguinte ementa, fls. 178:

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

Ano-calendário: 2006

IRPF. GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. LEI 9393/96. CUSTO DE AQUISIÇÃO E VALOR DE ALIENAÇÃO. SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO. VTN. FALTA DO DIAC OU DO DIAT. APLICAÇÃO DO ART. 14. ANTINOMIA COM A IN SRF 84/2001. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

1. Quanto aos imóveis rurais, a Lei 9393/96, que dispõe sobre o ITR, também regulamenta a apuração do ganho de capital a partir de 1º de janeiro de 1997, estipulando que se considera custo de aquisição e valor de venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos de sua aquisição e de sua alienação.

2. A falta de declaração dos VTNs implicará o seu arbitramento de conformidade com o sistema de preço de terras.

3. O § 2º do art. 10 da IN SRF 84/2001, ao prever como custo e valor de alienação os constantes nos respectivos documentos de aquisição e alienação, não se compatibiliza com as normas legais retro mencionadas.

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

Interposto o **Recurso Especial pela Procuradoria da Fazenda Nacional**, fls. 204 a 227, houve sua admissão, por meio do **Despacho** de fls. 185 a 192, para rediscutir a decisão recorrida no tocante **à apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural efetuada de acordo com a IN SRF n.º 84/2001**.

Em seu recurso, aduz a Procuradoria da Fazenda, em síntese, que:

a) autuação se deu em razão da ausência dos DIATs relativos aos anos de aquisição (2000) e alienação (2006), tendo o agente fiscal considerado como custos de aquisição e valores de alienação aqueles constantes dos documentos de aquisição e alienação de cada imóvel;

b) v. acórdão ora recorrido entendeu que na apuração do ganho de capital decorrente da alienação de imóvel rural, caso o alienante não tenha apresentado a DIAT relativamente ao ano de alienação, NÃO HÁ COMO SE CONSIDERAR como custo e como valor de alienação o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e alienação do imóvel;

c) 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;

d) 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;

e) o imóvel alienado pelo contribuinte, objeto do lançamento, ou seja, a área de 169 hectares, foi adquirida em 29/11/2000 e alienada em 28/08/2006;

f) o próprio contribuinte diz expressamente (fl.103) que não houve apresentação do DIAT nem no ano de aquisição e nem no de alienação (2006);

g) quando houve a entrega do DIAT do exercício 2006 (ano de alienação), em 25/09/2006 o impugnante não era mais o proprietário do referido imóvel, não sendo mais contribuinte do ITR em relação a este imóvel rural.

h) 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;

i) está correta a apuração do imposto de renda sobre o ganho de capital procedida pela autoridade fiscal, no lançamento;

j) a instância administrativa não é foro adequado para apreciações relacionadas a alegações de ilegalidade levantada.

Intimado, o Contribuinte apresentou Contrarrazões, fls. 214 e seguintes, requerendo a manutenção da decisão recorrida, com as seguintes considerações:

a) a administração pública está incontestavelmente sujeita ao princípio da legalidade, de modo que sua atuação normativa é totalmente vinculada aos ditames da lei, afora as exceções constitucionalmente previstas;

b) a instrução normativa é ato de competência ministerial que atende a uma necessidade sistemática clamada pela estrutura política administrativa adotada pela constituição, restringindo seus efeitos à coordenação dos instrumentos do Poder Executivo com vistas a dar exequibilidade às leis, decretos e regulamentos, conforme preconizado pelo art. 87 da CF;

c) destarte, a IN não pode revestir figura autônoma, criando, modificando ou extinguindo direitos e obrigações, sob pena de o

fazendo invadir seara alheia e malferir a ordem constitucional no que atine às competências e atribuições de cada Poder;

d) a Secretaria da Receita Federal não pode baixar instrução normativa inovando no ordenamento jurídico, ou seja, implicando criação, modificação ou extinção de direitos ou deveres não estabelecidos em lei prévia;

e) a Lei 9.393/96 estipulou que os custos de aquisição e de alienação de imóvel rural deverão se pautar por aqueles valores da terra nua declarados pelo contribuinte, no DIAT apresentado nos respectivos anos, porque representativo do preço das terras;

f) no caso de não terem sido entregues tais documentos informativos, a lei especifica os critérios que deverão ser levados em conta pela Receita para apurar o imposto, entre eles o sistema de preço de terras, cuja viabilização encarrega o próprio fisco;

g) o valor da escritura pública considerado como custo de aquisição, conforme previsto na lei anterior e acatado pelo fiscal, somente persiste quanto aos imóveis adquiridos antes de 1997, o que não é a hipótese dos presentes autos;

h) a sistemática utilizada pelo fisco está equivocada, ao passo que o cálculo da exação deveria ser efetuado utilizando o Valor da Terra Nua;

i) o VTN atualizado é de R\$ 3.200,00 o hectare, conforme DIAT anexa, referente ao ano de alienação, e o valor de alienação foi de R\$ 3.200,00o hectare, de forma que não houve ganho de capital.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes os requisitos de admissibilidade.

A autuação sob análise se deu em razão da ausência de apresentação dos DIATs relativas aos anos de aquisição do imóvel rural (2000) e alienação (2006), tendo o agente fiscal, para fins de apuração do ganho de capital, considerado como custo de aquisição e valores de alienação aqueles constantes dos documentos de aquisição e alienação de cada imóvel.

Considerando o provimento do Recurso Voluntário, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso com o fito de rediscutir a possibilidade de aplicação da **IN SRF n.º 84/2001 na apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural.**

Ocorre que a referida Instrução Normativa estabelece como custo de aquisição e valores de alienação aqueles constantes **dos documentos de aquisição e alienação**

de cada imóvel, quando não apresentadas os DIATs pelo contribuinte para a averiguação do Valor da Terra Nua.

Por outro lado, a Lei 9.393/1996, que dispõe sobre o ITR, também trata da apuração do ganho de capital a partir de 1º de janeiro de 1997, estipulando que se deve considerar como custo de aquisição e valor de venda do imóvel rural o VTN declarado, a partir de 1º de janeiro de 1997. No se que refere à imóvel rural adquirido em período anterior a essa data, será considerado como custo de aquisição o valor constante da escritura pública, nos termos abaixo:

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 de 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.

Assim, a controvérsia limita-se à apreciação da legalidade da IN 84, de 2001, considerando o disposto na Lei 9.393/96.

Sobre o tema, assim restou consignado no acórdão recorrido:

A incidência do IRPF sobre ganhos de capital na alienação de bens ou direitos está fundamentada nos arts. 117 e seguintes do RIR/1999, com a redação da Lei 7713/88. Basicamente, o ganho de capital será determinado pela diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição (art. 138) e estará sujeito ao pagamento do imposto à alíquota de quinze por cento (art. 142).

O art. 40 da Lei 11196/05 ainda estabelece fatores de redução do ganho de capital por ocasião da alienação, a qualquer título, de bens imóveis realizada por pessoa física residente no País (FR1 e FR2), ao passo que, em relação aos imóveis adquiridos até 31 de dezembro de 1988, o Regulamento, em seu art. 139, estabelece um percentual fixo de redução sobre o ganho de capital, segundo o ano de aquisição ou incorporação do bem.

A IN SRF 84/2001 regulamenta, no plano infralegal, a apuração e a tributação dos ganhos auferidos por pessoas físicas.

Quanto aos imóveis rurais, a Lei 9393/96, que dispõe sobre o ITR, também regulamenta a apuração do ganho de capital a partir de 1º de janeiro de 1997, estipulando que se considera custo de aquisição e valor de venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos de sua aquisição e de sua alienação. Para que não parem dúvidas, eis a redação do dispositivo:

Art. 19. A partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

Parágrafo único. Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no art. 17 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Com clareza cristalina, vê-se que a regra legal acima expressamente determina que deve ser observado o disposto no art. 14.

*Tal artigo, por sua vez, cuida dos procedimentos de ofício aplicáveis nas hipóteses de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, casos em que a Receita Federal deverá proceder à determinação do VTN com base nas **informações sobre preços de terras**, constantes de sistema por ela instituído. Veja-se:*

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

*Logo, é indubitável que o **art. 19 tem um regime especial para a apuração do ganho de capital** na alienação de imóveis rurais a partir de 1º de janeiro de 1997, devendo serem considerados os VTNs declarados nos anos de sua aquisição e de sua alienação, e que, por força do próprio art. 19, é aplicável o art. 14, segundo o qual a **falta de declaração dos VTNs implicará o seu arbitramento de conformidade com o sistema de preço de terras**.*

Segue-se, pois, que o § 2º do art. 10 da IN SRF 84/2001, ao prever como custo e valor de alienação os constantes nos respectivos documentos de aquisição e alienação, não se compatibiliza com as normas legais retro mencionadas, pois se apresenta em verdadeira situação de antinomia.

Por força do princípio da legalidade, expresso no art. 37, caput, da CF, e considerando-se que a Instrução Normativa, neste ponto, extrapolou seu mero caráter regulamentar, deveria o lançamento ter sido efetuado de acordo com a lei, que tem um regime próprio de apuração do ganho de capital na hipótese de não terem sido declarados os VTNs nos anos de aquisição e/ou alienação.

Não se pode conceber que o art. 19 da Lei tenha determinado a aplicação do seu art. 14 sem qualquer razão para tanto, senão

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

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

Veja-se, aliás, que não se está declarando a inconstitucionalidade do § 2º do art. 10 da IN SRF 84/2001, mas sim, diante do conflito de normas, utilizando-se a norma legal em detrimento da norma infralegal, por aplicação do próprio princípio da legalidade.

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

No âmbito do órgão do Judiciário, deve ser destacado o seguinte precedente:

TRIBUTÁRIO. GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. LEI N.º 9.393/96. CUSTO DE AQUISIÇÃO E ALIENAÇÃO. SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO. ART. 10, § 2.º, DA IN SRF N.º 84/01. ILEGALIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. MINORAÇÃO. 1. O parágrafo segundo, do art. 10 da Instrução Normativa n.º 84/2001, segundo a qual, na falta do DIAT, os custos de aquisição e alienação do imóvel rural devem ser equiparados ao valor constante dos respectivos instrumentos negociais, está em nítido descompasso com a legislação que lhe serve de sustentáculo. 2. Os custos de aquisição e de alienação de imóvel rural, estimados para fins de apuração de ganho de capital, deverão se pautar por aqueles valores da terra nua declarados pelo contribuinte, no DIAT apresentado nos respectivos anos. 3. No caso de não terem sido entregues tais documentos informativos, o art. 14 da Lei n.º 9.393/96 especifica os critérios que deverão ser levados em conta pela Receita Federal para apurar o imposto, entre eles o sistema de preço de terras. No caso dos autos, o antigo proprietário que efetivou a entrega da Declaração, não obstando a apuração do ganho de capital. 4. O valor da escritura pública considerado como custo de aquisição, conforme previsto na lei anterior, somente persiste quanto aos imóveis adquiridos antes de 1997, o que não é a hipótese dos autos. 5. Honorários advocatícios fixados no valor de R\$ 1.000,00, nos termos do art. 20, §§ 3º e 4º, do CPC.

(TRF4, APELREEX 2007.71.16.0005140, SEGUNDA TURMA,

Relatora VÂNIA HACK DE ALMEIDA, D.E. 20/01/2010)

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

Vale lembrar, nesse contexto, que a modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, seja de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, impede a revisão de um lançamento já efetuado, ex vi do art. 146 do CTN.

Nesse ponto, a propósito, não há qualquer divergência nem mesmo no âmbito doutrinário, conforme ensina o prof. Luís Eduardo Schoueri1, subsistindo diferentes posicionamentos apenas quanto aos fatos ocorridos posteriormente e ainda não albergados por outra fiscalização.

Nesse contexto, entendo que não merece reparos a decisão recorrida, motivo pelo qual adoto os fundamentos mencionados como razões de decidir.

Assim, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

Voto Vencedor

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Redatora Designada

Discordo do voto da Ilustre Relatora, no que tange ao mérito do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

O presente processo trata da exigência de Imposto de Renda Pessoa Física, acrescido de juros de mora e multa de ofício, tendo em vista a omissão de ganhos de capital na alienação de 169 hectares de um imóvel rural localizado no Município de Cachoeira do Sul/RS

A Fazenda Nacional apresenta Recurso Especial, visando rever o decidido no Acórdão nº 2402-005.934, por meio do qual deu-se provimento ao Recurso Voluntário, ao argumento de que o § 2º, do art. 10, da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, ao prever como custo e valor de alienação os constantes nos respectivos documentos de aquisição e alienação, não se compatibilizaria com o disposto na Lei nº 9.393, de 1996.

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:

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.

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. Confirma-se o art. 10, da citada Instrução Normativa:

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). (grifei)

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.

Com estas considerações, com todas as vênias, não procede a interpretação de que o art. 19 - que trata da **alienação de imóvel rural, para fins de apuração de Imposto de Renda** - ao fazer referência ao art. 14 - que trata do **arbitramento do VTN pela Fiscalização, para fins de apuração do ITR** - estaria a determinar que, na falta de entrega do DIAT, seria adotado VTN arbitrado, e não a regra estipulada pela própria lei, na ausência de DIAT. Confira-se o art. 14, da Lei nº 9.393, de 1996, que trata da tributação do ITR e é referenciado no art. 19:

Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAT 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.

Como se pode constatar, o art. 14 diz respeito ao próprio lançamento do ITR, cuja base de cálculo é o VTN, por isso mesmo nesse dispositivo é fixada uma regra para quando não é apresentado o DIAT, ou quando ele é apresentado com o VTN subavaliado, com informações incorretas, inexatas ou fraudulentas. E nesse caso a norma do art. 14 estabelece o arbitramento por parte da Fiscalização e não um valor a ser utilizado pelo Contribuinte quando da alienação do imóvel, à falta do DIAT.

Destarte, no entender desta Conselheira, corroborado pela jurisprudência do CARF, abaixo colacionada, a referência ao art. 14, feita no art. 19, visa apenas esclarecer que o VTN porventura extraído do DIAT para fins de apuração de ganho de capital também estará sujeito a eventual arbitramento pela Fiscalização, no caso de subavaliação, informações inexatas, incorretas ou fraudulentas.

Com efeito, a norma específica de ganho de capital para fins de Imposto de Renda (art. 19) não pode ser associada com a norma que fixa a base de cálculo do ITR (art. 14), senão para deixar expresso que o VTN a ser aplicado no ganho de capital também pode ser revisto pela Fiscalização.

Destarte, a alegada incompatibilidade da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, com a Lei nº 9.393, de 1996, não se sustenta. Nesse sentido é o voto condutor do Acórdão nº 2402-006.206, de 05/06/2018, da lavra do Ilustre Conselheiro Maurício Nogueira Righetti:

"A controvérsia aqui posta, consoante delimitada pelo relator, reside quanto à utilização do valor de alienação constante em instrumento negocial, em função da inexistência de DIAT no ano da alienação do imóvel (2004).

(...)

Não obstante, o voto condutor acabou por afastar a aplicação do normativo encimado, verdadeira norma complementar da lei, consoante estabelece o artigo 100 do CTN, ao fundamento de

que haveria uma antinomia entre elas IN SRF nº 84/2001 e a lei que se pretende complementar (Lei 9.393/96).

Não compartilho desse posicionamento. Por mais de uma vez, tive a oportunidade de expor meu entendimento neste colegiado, acerca da perfeita compatibilidade entre aqueles normativos.

(...)

*A Lei 9.393/96, de 19.12.1996 dispõe sobre o ITR e, **para fins de sua apuração**, estabeleceu o IMÓVEL RURAL como o IMÓVEL POR NATUREZA. Apenas solo, matas e florestas nativas. É o que se costuma chamar de Terra Nua.*

*Em um **único artigo** que trata do GCAP, definiu que o ganho de capital, para os IMÓVEIS RURAIS, deveria considerar o Valor daquela Terra Nua como custo de aquisição e valor da venda.*

(...)

*Consoante se extrai da exposição de motivos da Medida Provisória 1.528/96, convertida na Lei 9.393/96, pretendeu o legislador que, quando **da alienação da terra nua**, fosse adotado o valor declarado pelo contribuinte como base de cálculo do ITR.*

(...)

A novidade foi que, com relação aos imóveis adquiridos após 01.01.1997, esse VTN seria extraído do DIAT apresentado pelo próprio contribuinte, quando da apuração do seu ITR, sendo certo que referido VTN decorreria de auto-avaliação a preço de mercado no primeiro dia do ano.

(...)

Nesse rumo, mais do que uma obrigação a que o fisco utilizasse daquele documento (DIAT), foi uma autorização para que a fiscalização se sentisse legalmente segura ao se valer de uma informação prestada pelo próprio sujeito passivo, sem que houvesse, a rigor, a necessidade de contraditá-la.

(...)

*Perceba que a intenção do legislador, ao mencionar a utilização do sistema de informação sobre preços de terras, foi a de que ele servisse de norte **para a Fiscalização**, não a de impor, a qualquer custo, sua utilização.*

Voltemos ao texto da lei, desta feita o do artigo 14:

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

tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.

§ 1º As informações sobre preços de terra observarão os critérios estabelecidos no art. 12, § 1º, inciso II da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, e considerarão levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios.

Não é difícil notar que o dispositivo tem sua redação voltada, primordialmente, para a apuração do ITR, quando estabelece que o lançamento de ofício considerará a informações sobre preços de terras constantes dos sistemas da RFB. Em outras palavras, o lançamento de ofício lá previsto é aquele por meio do qual se constituirá o ITR.

(...)

*Pois bem, esse é o cenário: Se há o DIAT, a Fiscalização PODE dele se utilizar; por outro lado, caso não haja ou se identifique patente subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a fiscalização PODE se valer das informações do SIPT; **Contudo, caso tenha disponível os documentos negociais, que retratem, concretamente, a operação, deles DEVEM se valer.***

Destarte, observados os critérios acima e após a análise sistêmica dos artigos 14 e 19 da Lei 9.393/96, 3º da Lei 7.713/88 e do que dispõe a Lei 8.023/90, não vislumbro qualquer impropriedade na utilização dos valores que constaram dos instrumentos negociais."

Quanto à jurisprudência que corrobora o entendimento esposado no presente voto, além do julgado já colacionado, cita-se:

Acórdão 2201-003.817, de 09/08/2017

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2004

ALIENAÇÃO. IMÓVEL RURAL. GANHO DE CAPITAL. APURAÇÃO. DIAT. INAPLICABILIDADE.

Na apuração do ganho de capital decorrente da alienação de imóvel rural, caso o alienante não tenha apresentado o Diat relativamente ao ano de alienação, considera-se como custo e como valor de alienação o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação.

Acórdão 2402-005.981, de 12/09/2017

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

GANHO DE CAPITAL. VALOR DE ALIENAÇÃO. IMÓVEL RURAL. VTN SUBAVALIADO. ALIENAÇÃO APÓS 01.01.1997.

Em não havendo apuração do resultado da atividade rural ou em não se exercendo referida atividade, pode o Fisco, ao identificar a subavaliação do VTN que constou do DIAT, em cotejo com os documentos que retrataram o negócio jurídico, valer-se do valor total da operação que constou naqueles documentos.

Acórdão 2301-005.258, de 08/05/2018

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

Data do fato gerador: 01/10/2008, 07/08/2009, 17/08/2009

(...)

*GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. CUSTO DE
AQUISIÇÃO. VALOR DE ALIENAÇÃO. ENTREGA DO DIAT.
APURAÇÃO.*

A apuração do ganho de capital de imóveis rurais 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.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo