



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11060.002238/2010-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-008.842 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de agosto de 2020
Recorrente LUIS RICARDO VIEIRA LA BELLA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL.

Considera-se ganho de capital a diferença entre o valor da alienação e o da aquisição do imóvel rural, sujeito a incidência do imposto de renda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Marcelo Rocha Paura (suplente convocado), Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini. Ausente o Conselheiro Luís Henrique Dias Lima.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto da decisão (fls. 167 a 170) que julgou improcedente a impugnação apresentada contra o Auto de Infração (fls. 3 a 19) de IRPF do ano-calendário 2008, em decorrência da apuração de infração consistente em falta de recolhimento do imposto sobre ganho de capital na alienação de imóvel rural.

O valor original do crédito tributário lançado (imposto, juros e multa no percentual de 75%) é de R\$ 100.752,37 (fl. 2).

A impugnação foi julgada improcedente em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Ano-calendário: 2007

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS RURAIS.

Caso não tenha sido apresentado o Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural DIAT, relativamente ao ano de aquisição e/ou de alienação ou tenham sido apresentados com subavaliações, inexatidões ou incorreções, considera-se como custo e como valor de alienação o constante nos documentos averbados no Registro de Imóveis.

DA APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO.

Não cabe à administração tributária manifestar-se sobre a constitucionalidade ou legalidade da norma, restringindo-se a aplicá-la no sentido literal, sob pena de responsabilidade funcional.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte foi cientificado da decisão em 08/04/2013 (fl. 174) e apresentou recurso voluntário em 07/05/2013 (fls. 175 a 179) sustentando que o preço de venda do imóvel deve tomar como base o VTN declarado na DIAT no exercício de 2007.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

Aduz o recorrente que a tributação deveria ter sido feita com base no VTN declarado no ano de venda do imóvel.

A DRJ concluiu pela improcedência da impugnação porque *o contribuinte não entregou o DIAT no ano de aquisição e alienou os imóveis após a data para entrega da declaração (30/09/2007), fazendo-o em 22/11/2007. Os imóveis foram alienados em 12/11/2007 à Aracruz Celulose S/A, CNPJ nº 42.157.511/000161 pelos valores demonstrados nas planilhas de folhas 14 e 15. O contribuinte, também, não entregou o Documento de Informação e Alteração Cadastral – DIAC a que estaria obrigado no prazo de 60 dias após a alienação (fl. 170).*

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 n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos.

E, no cômputo do custo de aquisição do imóvel rural, para fins de apuração do ganho de capital, entrarão os custos das benfeitorias (construções, instalações e melhoramentos), das culturas permanentes e temporárias, das árvores e florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas que não tiverem sido deduzidos como despesa de custeio, na apuração do resultado da atividade rural.

A Instrução Normativa SRF n.º 84, de 11 de outubro de 2001, que dispõe sobre a apuração e tributação de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas, aponta em seus arts. 9º e 10 que:

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). (grifei)

No caso, o próprio contribuinte afirma em suas razões recursais que não foi apresentado o DIAT no exercício da aquisição do imóvel (fl. 178).

Para tanto, peço vênias para transcrever trecho do voto vencedor proferido pela Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo no Acórdão n.º 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, suprindo 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.

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 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.

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 2402006.206, 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 autoavaliação 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 contradita-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."

(...)

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

A decisão restou assim ementada:

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.

E nesse mesmo sentido é o entendimento desse Tribunal Administrativo:

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013.

(...)

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. Tendo em vista que a aquisição e alienação do imóvel se consubstanciou anteriormente à entrega do DIAT, assim como, que as benfeitorias não foram deduzidas como despesas na apuração do IRPF, há que se considerar, na apuração do ganho de capital, os valores reais da operação, e não os do VTN. (...)

(Acórdão nº 2202-006.078, Relator Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Sessão de 03/03/2020)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF.

Exercício: 2009.

GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. BENFEITORIAS. CRITÉRIO DE APURAÇÃO. A partir de 1º de janeiro de 1997, para efeito de apuração de ganho de capital de imóvel rural é considerado o valor da terra nua declarado pelo alienante no Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat), relativamente aos anos de alienação e de aquisição. Quando as benfeitorias não houverem sido deduzidas como custo ou despesa da atividade rural, o ganho de capital é determinado pela diferença entre o valor da terra nua do ano de alienação do imóvel somado ao valor correspondente às benfeitorias, menos o valor da terra nua do ano de aquisição somado aos custos das benfeitorias. *In casu*, o contribuinte vendeu o imóvel rural antes da entrega do Diat, sendo assim, o ganho de capital é igual à diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição.

(Acórdão n.º 2401-005.214, Relator Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Sessão de 17/01/2018).

Diante das considerações, deve ser mantido a decisão proferida pela DRJ.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira