



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 11516.720060/2013-81  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-006.063 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 7 de março de 2018  
**Matéria** IRPF: GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL  
**Recorrente** CRISTINA-ELISA KROON  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF**

Ano-calendário: 2010

INDEFERIMENTO DE PERÍCIA. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Considerando a autoridade julgadora que os elementos de prova trazidos aos autos são suficiente para a formação de sua convicção esta não está obrigada a deferir pleito perícia intentado pelo sujeito passivo.

APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS APÓS A IMPUGNAÇÃO. FATO SUPERVENIENTE. POSSIBILIDADE.

Na ocorrência de fato superveniente é possível a apresentação de novos documentos, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos aptos, a ocorrência desta circunstância.

IMÓVEL URBANO. DESENVOLVIMENTO DE ATIVIDADE RURAL. GANHO DE CAPITAL. APLICAÇÃO DO ART. 19 DA LEI Nº 9.393/1996. POSSIBILIDADE.

Na determinação do ganho de capital em relação a imóvel localizado em área urbana, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial deve-se observar o dispostos no art. 19 da Lei nº 9.393/1996.

IMÓVEL URBANO. DESENVOLVIMENTO DE ATIVIDADE RURAL . APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL. UTILIZAÇÃO DO VTN. CONDIÇÃO NECESSÁRIA. OBSERVAÇÃO DA NORMA DE REGÊNCIA.

A utilização VTN para a apuração do ganho de capital decorrente da alienação de imóvel rural ou de imóvel localizado em área urbana, comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, está subordinada ao observância do disposto nos arts. 8º, 14 e 19 da Lei nº 9.393/1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar e indeferir o pedido de perícia e, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Gregorio Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini. Votou pelas conclusões o Conselheiro Ronnie Soares Anderson.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente e Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ronnie Soares Anderson, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Gregorio Rechmann Junior, Luis Henrique Dias Lima, e Renata Toratti Cassini.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I – DRJ/RJ1 (fl 950/9657), que julgou improcedente impugnação (717/734) apresentada em face de Auto de Infração relativo a Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF (695/699). O lançamento foi motivado por omissão de ganho de capital decorrente da alienação de imóveis.

O contribuinte apresentou impugnação conforme alegações sintetizadas pela DRJ/RJ1, nos seguintes termos:

1. a fiscalização aduziu que a impugnante não explorava atividade rural, omitindo ganhos de capital na alienação de terrenos supostamente urbanos, por estarem inseridos em área urbana, conforme Lei Complementar Municipal de Biguaçu nº 12/2009. Assim, entendeu o Fisco que a apuração deveria ser feita pela diferença entre o valor da alienação e o custo de aquisição, nos termos do art. 10, parágrafo 2º, da IN SRF nº 84/01;

2. descreve na peça defensória os três terrenos que foram objeto de autuação e como a fiscalização apurou a omissão de ganhos de capital, contendo o nome dos adquirentes e alienantes, valor de custo, preço de venda, etc. Entre outros elementos de prova, constam nos autos as escrituras de compra e venda dos respectivos imóveis;

3. todos os três imóveis são de Biguaçu: terreno 1 – matrícula nº 9.313 com 115.320,90 metros quadrados; terreno 2 – matrícula nº 9.313 com a mesma área e terreno 3 – matrícula nº 1.545;

4. o Fisco não teria levado em consideração as declarações de ITR (DIAT), conforme documentação anexa;

5. também discrimina na impugnação a forma na qual o impetrante apurou o ganho de capital dos imóveis, levando em conta o que dispõe a IN SRF nº 84/01 e as DIAT's, de acordo com a documentação juntada ao processo;

6. alega que conforme documentos emitidos pela Administração Pública, o contribuinte explora a atividade rural de carcinicultura, consistente na criação de camarões em viveiros, possuindo nos imóveis diversos equipamentos (tanques, extratores, aeradores, ...). Seu ingresso nessa atividade foi devido a exploração na mesma atividade praticada por seu pai, Adolf, e tio, Wilhelm, no mesmo local retroagindo a 2002;

7. entende que não obstante os documentos da atividade rural não estarem em seu nome, não têm o condão de tirar a natureza de atividade rural exercida nos imóveis;

8. portanto, com os elementos apresentados e os que serão juntados em momento adequado, estaria comprovada a atividade rural;

9. procurou demonstrar em sua contestação que os imóveis teriam a característica de rurais, devido a ausência de melhoramentos urbanos e pelo critério de destinação econômica;

10. cita o CTN, art. 32, no qual aponta os requisitos para que os Municípios definam, por meio de Lei, os imóveis como de zona urbana para efeito de aplicação do IPTU;

11. em Biguaçu, a matéria é regulada pelo art. 4º da Lei Complementar Municipal nº 3/07 que segue a Lei Complementar Nacional. No caso em questão, ainda que os imóveis estejam situados em zona de perímetro urbano, pela Lei Complementar Municipal nº 12/09, as áreas fiscalizadas não possuiriam melhoramentos exigidos na Lei, nem tampouco são objeto de loteamento aprovado pela municipalidade, constituindo indubitavelmente zonas rurais;

12. pretende produzir conjunto de provas documentais e periciais que demonstrem que os imóveis não apresentam meio fio, calçamento, abastecimento de água, entre outros, que são exigidos no art. 32 do CTN e na Lei Complementar Municipal nº 3/07;

13. os terrenos 1 e 2 só foram sujeitos ao IPTU a partir de 2012 e o terreno 3 nem possui inscrição. Foi apresentada DIAT e apurado o ganho de capital dos terrenos 1, 2 e 3. A impugnante elaborou o cálculo do ganho de capital com base na legislação aplicada para imóvel rural;

14. não só os imóveis de área rural estão sujeitos ao ITR, mas aqueles que exploram atividade rural ainda que na zona urbana, art. 15 do Decreto-Lei nº 57/66. Assim, ainda que a contribuinte não tenha declarado rendimentos dessa atividade, não há como descaracterizar a atividade rural praticada;

15. então, o Fisco estaria equivocado em considerar os imóveis de área urbana, haja vista não existir melhoramentos urbanos e pelo fato de ser praticada a exploração rural alegada;

16. desse modo a fiscalização teria calculado erradamente o ganho de capital dos imóveis, já que não levou em consideração a legislação aplicada para os casos de imóvel rural e nem fundamentou tal motivo para aplicar norma divergente;

17. o Fisco estaria errado em dizer que ainda que os imóveis fossem rurais, a apuração deveria ser feita pela diferença entre o custo de aquisição e alienação;

18. segundo a IN SRF nº 84/01, só teria cabimento apurar o ganho de capital pelo preço efetivo de alienação caso o contribuinte não apresente a DIAT do ano de aquisição do imóvel rural;

19. assim, não teria ocorrido ganhos de capital;

20. lista na peça defensiva os documentos que estão sendo anexados para sua defesa e à fl. 732 descreve os documentos que serão apresentados posteriormente;

21. cita decisão administrativa para corroborar o seu argumento de defesa;

22. pede perícia nos termos de fls. 732 a 734 para comprovação da atividade rural e ausência de melhoramentos e loteamento;

23. por fim, pede o cancelamento do lançamento.

A DRJ/RJ1 considerou o lançamento procedente, conforme se depreende da ementa da decisão recorrida:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF*

*Ano-calendário: 2010*

*GANHOS DE CAPITAL. IMÓVEIS DE ÁREA URBANA.*

*Os imóveis serão considerados de área urbana caso exista Lei Municipal determinando tal situação. O que ocorreu na presente hipótese, conforme Lei Complementar Municipal nº 12, de 17/02/09, da Prefeitura de Biguaçu.*

*Não cabe a esta DRJ julgar os fundamentos que deram origem a citada Lei Complementar, sendo essa prerrogativa apenas do Poder Judiciário, caso seja o interesse da parte contrária.*

*DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.*

*As decisões administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aplicam a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.*

*PEDIDO DE PERÍCIA.*

*Indefere-se o pedido de perícia quando a sua realização revelar-se prescindível para a formação de convicção pela autoridade julgadora.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Intimado dessa decisão a contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. fls. 962/975), além dos documentos de fls. 976/1032. Em sede recursal, repisa alegações trazidas na impugnação e acrescenta, em síntese, que:

- a) a autoridade lançadora desconsiderou a existência de declarações de ITR (DIAT) de 2009 e 2010, correspondente aos imóveis;
- b) o imóvel não é urbano, mas sim rural, haja vista a falta de melhoramentos urbanos e a destinação de uso rural;
- c) o STJ tem decisão julgada em sede de recurso repetitivo estabelecendo os critérios para caracterização de imóvel urbano, definindo a aplicação do ITR e do IPTU;
- d) nos termos do art. 62-A do RICARF (então vigente), as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF e STJ na sistemática prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC/1973 devem ser reproduzidas pelos Conselheiros em julgamento no CARF;
- e) não se discute a constitucionalidade da Lei Municipal, mas sim a legalidade dela;
- f) houve cerceamento do direito de defesa do contribuinte porquanto, apesar de ter pedido a realização de perícia nos termos do art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/1972, essa foi negada pela DRJ;
- g) a prova pericial é imprescindível à solução da lide, posto que dela se provaria o estado fático do imóvel: a falta de beneficiamentos e a destinação rural do mesmo; nesse contexto, concluiu ser necessário anular a decisão

recorrida, determinando a realização de diligência e subsequente retorno dos autos à primeira instância;

h) as declarações juntadas aos autos comprovam a existência de VTN declarado no DIAT para os anos de aquisição e de alienação;

i) não pode prevalecer o entendimento da DRJ (de que as declarações juntadas aos autos não podem ser aceitas por não terem sido apresentadas ao Fisco pelo autuado), posto que tal exigência não consta do art. 10 da IN SRF nº 84/2001;

j) o enquadramento aplicado pela autoridade fiscalizadora para o caso de se considerar rural o imóvel foi equivocado, haja vista que o imóvel foi adquirido em 2009 e alienado em 2010, hipótese em que se aplica o art. 10, § 1º, I e II, da IN SRF nº 84/2001, o que implica inexistência de ganho de capital.

Junta aos autos, ainda, novos documentos, atestando que haviam dois funcionários com função de “encarregado de agricultura” e “auxiliar de manutenção”, fato que estaria comprovado por GFIP e holerites no mesmo período, além de:

- notas fiscais de compra de larva de camarão e guias de trânsito;
- notas fiscais de compra de ração insumo da atividade;
- auto de infração lavrado pelo órgão estadual descrevendo como fatos “não observância do prazo legal de 72hs para requerimento de despesca de camarões de cultivo”; e
- ofício do Ministério da Pesca e Agricultura, no qual se dá notícia do cancelamento do registro de agricultor do Sr. Wilhelm Kroon, co-proprietário dos imóveis alienados, em 19/05/2011.

Em 12/05/2015 o sujeito passivo atravessou petição (fls. 1041/1047) dando conta de resolução relacionada ao Processo nº 11516.720068/2013-48, expedida pela 2ª Turma da 2ª Câmara da 4ª Seção de Julgamento do CARF, que trata de caso semelhante ao abordado nos autos em questão, visto se referir a Wilhelm Kroon, co-proprietário dos imóveis sobre os quais se apurou o ganho de capital e que, no seu entender, serve de embasamento para o deslinde do presente feito.

A recorrente requer, nos termos da resolução afeta ao processo co-relato, que lhe seja oportunizada a apresentação de provas adicionais comprobatórias do desenvolvimento de atividades rurais nos imóveis objeto de notificação (acostadas aos autos às fls. 1066/1127) e, caso essas provas não sejam suficientes ao convencimento dos julgadores de segunda instância administrativa, que sejam elas submetidas à apreciação da autoridade autuante. Opcionalmente, solicita a conversão do julgamento em diligência, para que os documentos apresentados sejam avaliados pelo Fisco, a exemplo do que se fez em relação ao Processo nº 11516.720068/2013-48.

Em 30/09/2016 a contribuinte apresentou nova petição informando sobre o resultado do julgamento relativo ao Processo nº 11516.720068/2013-48, em virtude do qual foi prolatado o acórdão 2201-003.548, dando provimento ao recurso voluntário e cancelando aquele lançamento.

Convém informar que os imóveis em relação aos quais se apurou ganho de capital foram considerados como de propriedade da recorrente, de dois irmãos seus e de um tio e que, por essa razão foram efetuadas quatro autuações nas quais o imposto de renda foi lançado na proporção dos valores atribuídos a cada um dos proprietários em razão das operações imobiliárias.

Ademais, os julgamentos dos outros três recursos relativos aos demais processos foram convertidos em diligência (vide resoluções de nº 2202-000.608, 2202000.612, 2201-000.200), para que a autoridade fiscal: i) intimasse os contribuintes a apresentarem provas adicionais do que alegavam; ii) apreciasse as novas provas apresentadas quanto à efetiva comprovação da realização de atividade rural nos imóveis; iii) verificasse se nos referidos imóveis eram realizadas exploração extrativa, vegetal agrícola, pecuária ou agroindustrial; iv) averiguasse a existência de inscrição rural desses imóveis na Receita Federal e no IBAMA, além de qualquer outro documento oficial aptos a demonstrar tal fato; e iv) apurasse se as DITR apresentadas identificavam com precisão os imóveis alienados.

O entendimento exarado nos relatórios de diligência fiscal, e que se aplica ao presente caso, pode ser extraído Processo nº 11516.720068/2013-48. Vejamos:

- a) os imóveis alienados em 2010 eram urbanos, por estarem inseridos em área urbana, conforme Lei Complementar Municipal nº 12/2009;
- b) não há qualquer prova de que os imóveis alienados eram utilizados para a exploração da atividade rural na data da alienação;
- c) o fato de os imóveis serem urbanos ou rurais não tem qualquer relevância para a forma com que os ganhos de capital obtidos nas alienações dos imóveis constantes deste processo devem ser apurados, pois a apuração em ambos os casos deve ser pela diferença efetiva entre o preço de alienação e de aquisição pago;
- d) a apuração para imóveis rurais também deveria ser pela diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição, conforme § 1º e § 2º do art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001;
- e) as alienações foram feitas antes da entrega da Declaração do Imposto Territorial Rural - ITR, não se possuía o DIAT do ano de alienação;
- f) o contribuinte também não apresentou o DIAT do ano de aquisição;
- g) a escritura de aquisição de um dos imóveis foi lavrada posteriormente à data de alienação e, obviamente ninguém pode alienar o que não se possui;
- h) em virtude da não comprovação da data de aquisição, a fiscalização foi obrigada a considerar a data de alienação como data de aquisição, pela absoluta impossibilidade de determinar em que data o contribuinte teria adquirido tais terrenos;
- i) os terrenos foram adquiridos anteriormente à data de alienação e, por não se ter declarado nem registrado essa aquisição, não se entregou as Declarações de ITR em seu nome do contribuinte nos anos de aquisição dos imóveis, e, portanto, também não se possuía o VTN declarado em DIAT do ano de aquisição;
- j) o sistema de apuração de ganho de capital por diferença de VTN não é uma isenção. Pelo contrário, ele visa evitar subfaturamentos nos valores de aquisição e alienação de terras;
- k) o art. 8º, § 2º da Lei Nº 9.393 define que “O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado;
- l) preço de mercado é um conceito econômico que se refere ao preço a que determinado bem ou serviço é negociado;

m) ainda que fossem ignoradas as exigências constantes dos §§ 1º, inciso I, e 2º do art. 10, da Instrução Normativa SRF nº 84/2001, o VTN das terras alienadas no ano de 2010 é exatamente o valor que foi por este obtido nessas alienações e que foi utilizado pela fiscalização para cálculo do ganho de capital;

o) a conclusão da fiscalização é de que os imóveis eram urbanos e que, ainda que os imóveis fossem rurais, os ganhos de capital apurados seriam rigorosamente os mesmos que constam do Processo Administrativo Fiscal.

Os processos relacionados aos demais contribuintes foram julgados em segunda instância administrativa e deram origem aos acórdãos nº 2202-003.548 (J. 18/08/2016), 2202-003.122 (J. 27/01/2016) e 2201-003.520 (J. 16/03/2016), sendo que, nos dois primeiros acórdãos citados decidiu-se, por unanimidade votos, dar provimento aos recursos dos contribuintes e, pelo voto de qualidade, decidiu-se também prover o recurso quando da prolação do último acórdão referenciado.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, Relator

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto, dele conheço.

### Cerceamento de Direito de Defesa

Quanto à alegação de cerceamento de defesa em razão da negativa, por parte da DRJ/RJ1, em deferir pedido para realização de perícia, de se lembrar que, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972, autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis.

Analisando-se o voto condutor da decisão de primeira instância administrativa constata-se que o fato de os imóveis alienados estarem inseridos em área urbana, conforme Lei Complementar Municipal nº 12, de 17/02/09, corroborado pelos Ofícios nº 450/2011/DRFFNS e nº 10/2012/DRFFNS, do Gabinete da Prefeitura Municipal de Biguaçu, mostrou-se suficiente para que aquela instância julgadora decidisse pela manutenção da autuação.

No mesmo sentido, o Colegiado recorrido entendeu escapar à competência dos julgadores administrativos averiguar se o legislador municipal observou corretamente os requisitos necessários para a inserção dos imóveis em área urbana, conforme definido no § 1º do art. 32 do Código Tributário Nacional – CTN.

Dessarte, as verificações suscitadas no pedido de perícia em nada acrescentariam para análise do feito fiscal na instância *a quo*, não havendo porque aquela instância atender ao requerimento.

Por óbvio, caso o Colegiado revisor entenda necessária a análise e produção de novas provas, ou até mesmo a realização de perícia para a formação de sua convicção, esse poderá adotar procedimentos nesse sentido, mas isso não implica que se possa impor tal conduta ao Colegiado recorrido, mediante anulação de sua decisão, pois isso implicaria interferir na livre formação do convencimento das autoridades julgadoras de primeira instância administrativa, em detrimento do disposto no art. 29 do Decreto nº 70.235/1972.

Em virtude disso, rejeito a preliminar.

### Realização de Perícia

Com relação ao pedido de realização de prova pericial, o intento da recorrente é comprovar que os imóveis em questão destinavam-se ao desenvolvimento de atividade rural, entretanto entendo que os elementos de prova trazidos aos autos afiguram-se suficientes para que se chegue a uma conclusão a este respeito, sendo prescindível o deferimento do pleito.

## **Apresentação de Documentos Após Decorrido o Prazo para Impugnação e Conversão do Julgamento em Diligência**

Sobre a apresentação de novos documentos após o prazo para impugnação, o art. 16 do Decreto nº 70.235/1972 dispõe:

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;*

*II - a qualificação do impugnante;*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;*

*IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.*

*V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.*

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

*§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.*

*§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.*

Por ocasião do recurso voluntário, o sujeito passivo apresenta novos documentos que, no seu entender, demonstram a destinação dos imóveis alienados à atividade rural familiar e requer, com base no § 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, que tais documentos sejam analisados. Após, em petição apresentada já em 2016, requer o recebimento de outros documentos a pretexto de que o julgamento relacionado ao Processo nº 11516.720068/2013-48 fora convertido em diligência para que o Fisco “após intimar o contribuinte a apresentar provas adicionais do que alega, aprecie as novas provas apresentadas quanto a efetiva comprovação da realização de atividade rural nos imóveis”.

Primeiramente, é preciso esclarecer que, a teor do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, a “prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que” se verifique uma das hipóteses referidas nas alíneas “a” a “c” do referido dispositivo.

Desta feita, o mais natural seria o indeferimento do pedido de juntada de novas provas por virtude de preclusão. Contudo, havendo razoável dúvida acerca das alegações recursais, nada obsta a conversão do julgamento em diligência, sendo possível, inclusive que, no curso da diligência sejam carreadas novas provas aos autos. Exemplo disso é o que se fez nos processos que tinham como sujeitos passivos os demais proprietários dos imóveis vendidos

pela recorrente. Além do que, é possível considerar como fato superveniente o procedimento adotado em face do Processo nº 11516.720068/2013-48 que compreende situação semelhante à tratada neste processo administrativo.

Assim, conquanto julgue prescindível o exame dessas novas provas para chegar a uma conclusão a respeito da celeuma que aqui se discute, considero lícito que essas sejam levadas aos demais membros desta Turma de Julgamento, que podem considerá-las necessárias ao exame das razões recursais.

Isso posto, voto por recepcionar o novos documentos apresentados, inclusive como forma de, à luz do princípio da celeridade do processo administrativo, afastar a necessidade de realização de diligência.

Sobre a conversão do julgamento em diligência, entendendo-se pelo acolhimento dos documentos trazidos aos autos pela contribuinte e, uma vez que é conhecido o posicionamento do Fisco a seu respeito (em vista da manifestação reproduzida no relatório do presente acórdão), voto pelo seu indeferimento.

### **Extensão dos Efeitos da Decisão Adotada no Acórdão nº 22-003.548 ao Presente Julgado**

Quanto a adoção dos fundamentos presentes no Acórdão nº 22-003.548, de 18/08/2016, para considerar procedente o recurso voluntário e “evitar intolerável situação de divergência de posicionamento do CARF sobre fatos idênticos”, compete esclarecer que uma turma de julgamento não está vinculada a decisões proferidas por outros colegiados, ainda que em razão de situações idênticas.

Para se evitar divergência de posicionamento no âmbito do CARF em razão de fatos análogos, o instrumento adequado é o recurso especial, previsto no inciso II do art. 64 e nos arts. 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF. *In verbis*:

*Art. 64. Contra as decisões proferidas pelos colegiados do CARF são cabíveis os seguintes recursos:*

[...]

*II - Recurso Especial; e*

[...]

*Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.*

[...]

### **Natureza dos Imóveis em Razão das Atividades Desenvolvidas**

Uma das controvérsias trazidas à lide diz respeito à natureza dos imóveis alienados em razão das atividades que alegadamente eram havidas nessas propriedades quando de sua venda. A esse respeito, o entendimento da autoridade autuante, no que foi acompanhada pela DRJ/RJ1, é no sentido de que não se comprovou o desenvolvimento de atividade rural nos referidos imóveis. A despeito disso, considero que os elementos de prova trazidos aos autos corroboram as asserções insertas no recurso voluntário a respeito da criação de crustáceos em referidas propriedades.

Ainda por ocasião da impugnação a recorrente apresentou os seguintes documentos<sup>1</sup>:

- a) Licença Ambiental de Operação, na qual restou consignado que se atuava com carcinicultura nos imóveis alienados, datada de jan/2007, com validade de 4 anos (fl. 884);
- b) Certificado Especial para Trânsito de Camarão de Cultivo, datado de maio/2010, referente ao município de Biguaçu/SC (fl. 886);
- c) Requerimento para a despesca de camarão de cultivo, datados de abril/2009 e maio/2010, referente ao município de Biguaçu/SC (fls. 888 e 890);
- d) Ficha de transporte de pós-larva, datada de 11/10/2010 (fl. 901);
- e) Notas fiscais de aquisição de pós-larva do Estaleirinho Laboratório de Larvas de Camarão Ltda., relativas a 2009 e 2010 (fl. 906/908, 910/911, 913/915 e 917);
- f) Guias de trânsito de animais, com referência a crustáceos para engorda (fls. 909, 912 e 916, dentre outras), referentes a 2009 e 2010; e
- f) Ofício nº 202/2012/GAB/PMB, de 22/03/2012, no qual a Secretaria Municipal de Biguaçu atesta que o imóvel inscrito sob o nº 1.545 ainda não tem cadastro imobiliário, de sorte que ainda não é cobrado IPTU e que o imóvel inscrito sob o nº 9.313 somente começou a pagar IPTU em 01/01/2012 (fls. 943/944).

Conjuntamente com o recurso voluntário, apresentou-se ainda:

- a) extrato mensal de folha de pagamento de funcionário, holerites e guias de recolhimento de FGTS atinentes a funcionários contratados em nome de Wilhem Kroon, referentes a 2009 (fl. 980/1017);
- b) notas fiscais de aquisição de pós-larva de camarão endereçadas a imóvel no Município de Biguaçu, referentes a 2010 (fls. 1018/1019 e 1022/1023);
- c) guia de transporte animal, datado de 2010 (fl. 1020/1021);
- d) auto de infração da Companhia Integrada de Desenvolvimento Agrícola de Santa Catarina por inobservância do prazo legal de 72 horas para requerimento de despesca de camarões de cultivo (fl. 1024) e
- d) notas fiscais de aquisição de ração, tendo como destinatário o Sr. Wilhem Kroon e endereço em Biguaçu, referentes a 2009 e 2010 (fl. 1025/1031).

Além do que, com a petição de fls. 1256, a contribuinte exibiu resposta da Empresa de Pesquisa Agropecuária e Extensão Rural de Santa Catarina S.A. (EPAGRI) a circularização feita durante a fiscalização (1252/1253), na qual se informou o que segue:

*Sub item 2.1 – As únicas comprovações que possuo que as fazendas estavam em produção neste período são planilhas em excel de acompanhamento da produção e de fornecimento de pós larvas (filhotes) por laboratórios (...)*

*(...)*

*Sub item 2.3 – O suporte dado pela Epagri as fazendas de camarão foram desde a etapa de elaboração dos projetos, acompanhamento da construção das fazendas e suporte técnico*

<sup>1</sup> Embora os documentos façam referência ao Sr. Wilhem Kroon e Adolf Herman Kroon, tendo em vista que tratar-se do falecido genitor e de co-proprietário dos imóveis, tendo esse último inclusive figurado como autuado no Processo nº 11516.720068/2013-48 por motivos semelhantes aos aqui descritos, entendo que tais documentos façam prova com relação às atividades desenvolvidas no imóvel.

*aos produtores e técnicos contratados por eles para assistência técnica. Durante o funcionamento das fazendas foram feitas diversas visitas técnicas as fazendas mencionadas, além do acompanhamento das colheitas. Não possuo documentos que possam comprovar isso além de planilhas de excel com informações colhidas nas fazendas (...)*

Em vista dos documentos apresentados, entendo que, desde a impugnação, os elementos apresentados pela contribuinte demonstravam de forma satisfatória que se desenvolvia atividade rural em tais imóveis.

No que diz respeito à resposta da Empresa de Pesquisa Agropecuária e Extensão Rural de Santa Catarina S.A. (EPAGRI) à circularização feita durante a fiscalização, peço vênia para reproduzir conclusões extraídas do Acórdão nº 2202-003.548, com as quais concordo integralmente:

A autoridade diligenciadora, analisando essas informações, afirma que "planilhas de excel, pela óbvia razão de que podem ser modificadas a qualquer tempo, não se prestam a qualquer tipo de comprovação". Efetivamente, como prova isolada, e se fosses apresentadas pelo próprio sujeito passivo, planilhas dessa natureza teriam pequena força de convencimento somente poderia afastar totalmente a força probante se houvesse acusação de fraude na produção de tais provas, o que não é o caso. Acontece que as tabelas foram apresentadas por representante de empresa pública e não pelo Contribuinte; representante este que, falando em nome do Estado de Santa Catarina, afirma ter feito diversas visitas técnicas aos imóveis, atestando que exercia sim atividade rural. Portanto, tal resposta tem sim força probante e é relevante para o convencimento in casu.

- *"Memorial descritivo e avaliação econômica" elaborado pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) sobre imóvel de propriedade do Contribuinte, no município de Biguaçu ;*

Enfim, há nos autos, efetivamente, uma grande quantidade de provas no sentido de atestar a atividade rural exercida pelo Contribuinte no mesmo município. Nesse sentido, é crível que tais atividades fossem efetivamente exercidas nos imóveis objeto desse auto de infração, considerando que a própria autoridade diligenciadora juntou fotos aéreas, extraídas do Google Earth, nas quais se percebe que o imóvel não tem aparência urbana

Resta, por conseguinte, avaliar o tratamento tributário que deve ser dado às operações imobiliárias reportadas no auto de infração.

### **Tratamento Tributário da Alienação de Imóveis Urbanos nos quais se Desenvolvem Atividades Rurais**

No que respeita a tributação dos ganhos de capital auferidos por pessoas físicas, o art. 21<sup>2</sup> da Lei nº 8.981/1995, estabelece:

*Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, à alíquota de quinze por cento.*

<sup>2</sup> Redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores.

O cálculo do ganho de capital, inclusive decorrente da alienação de bens imóveis é determinado pela diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição, sendo que, via de regra, e, nos termos dos arts. 123 e 128 do Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR), são considerados como custo de aquisição e alienação o valor efetivo envolvido em cada uma dessas operações.

Exceção a essa regra é aplicável aos imóveis rurais para os quais o art. 19 da Lei nº 9.393/1996 possibilita, observados determinados critérios, que o custo de aquisição e de venda seja equivalente ao Valor da Terra Nua – VTN declarado na forma da legislação de regência. Nesse ponto, muito embora a decisão recorrida assevere que “*a autuada não poderia ter apurado os ganhos de capital com base na legislação referente a imóveis rurais, pois os imóveis alienados eram urbanos*”, presumo que esse fato, considerado isoladamente, não afasta a hipótese de a recorrente valer-se da regra reservada aos imóveis rurais.

Restou consignado alhures que, por ocasião da alienação, as propriedades aqui referidas, ainda que estivessem situadas em área urbana, nos termos da legislação municipal correlata, eram destinadas ao cultivo de crustáceos.

Em razão disso, há de se observar a decisão consubstanciada no Resp. nº 1.112.646, julgado sob o rito do art. 543-C do antigo Código de Processo Civil:

*RECURSO ESPECIAL Nº 1.112.646 - SP (2009/0051088-6)*

*EMENTA*

*TRIBUTÁRIO. IMÓVEL NA ÁREA URBANA. DESTINAÇÃO RURAL. IPTU. NÃO-INCIDÊNCIA. ART. 15 DO DL 57/1966. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC.*

*1. Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966).*

*2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ.*

É certo que a decisão da Corte Superior trata da incidência de ITR e não de IPTU, “*sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial*”, porém, conquanto estejamos diante de lançamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, se ao imóvel urbano se deve dar tratamento de imóvel rural em virtude de sua destinação, tributando-o pelo ITR, penso que o mesmo raciocínio é aplicável à apuração do ganho de capital com vistas à determinação do IRPF, ou seja, no caso em questão a tributação do ganho de capital deve observar o regramento contido no art. 19 da Lei nº 9.393/1996 (reproduzido *ipsis literis* no art. 136 do RIR) , que abaixo se transcreve:

*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.*

Veja-se que o art. 19 da Lei nº 9.393/1996 não possibilita a utilização indiscriminada do Valor da Terra Nua – VTN para a apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural. O texto do dispositivo é suficientemente claro no sentido de que para se considerar como custo de aquisição e valor de venda dos imóveis rurais o VTN declarado, essa declaração precisa ser elaborada na forma do art. 8º e o contribuinte haverá de observar o disposto no art. 14, dessa lei, *in verbis*:

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

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

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

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

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

*§ 2º As multas cobradas em virtude do disposto neste artigo serão aquelas aplicáveis aos demais tributos federais.*

De acordo com tais dispositivos: i) o Documento de Informação e Apuração do ITR – DIAT deverá ser entregue na data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil; e ii) o VTN (que será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado) deverá refletir o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT.

No caso do ITR, constatada a subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas no DIAT, o órgão fiscalizador procederá ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema instituído para esse fim. Diversamente, em se tratando de IRPF, caso o DIAT relativo ao ano de aquisição e venda do imóvel seja elaborado em desacordo com o estabelecido pela Receita Federal, o ganho de capital será definido com base na regra aplicável aos bens e direitos em geral, conforme disposto nos arts. 123 e 128 do RIR:

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

*I - o preço efetivo da operação, nos termos do§ 4º do art. 117;*

*[...]*

*Art.128.O custo dos bens ou direitos adquiridos, a partir de 1º de janeiro de 1992 até 31 de dezembro de 1995, será o valor de*

*aquisição (Lei nº 8.383, de 1991, art. 96, §4º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 22, inciso I).*

[...]

E mais. Constatado em procedimento de fiscalização que o valor atribuído a determinada operação não corresponde ao valor de mercado, à autoridade lançadora caberá arbitrar o valor informado. Nesse sentido é o § 3º do art. 125 do RIR:

*Art.125. [...]*

[...]

*§ 3º A autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará o valor informado, sempre que este não mereça fé, por notoriamente diferente do de mercado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória administrativa ou judicial (Lei nº 8.383, de 1991, art. 96, §3º).*

Pois bem. Não há dúvidas de que foram apresentados, nos anos de aquisição e venda, DIAT em relação aos imóveis que deram origem ao auto de infração *sub examen*, resta saber se esses documentos atendem aos requisitos estabelecidos nos arts. 8º e 14 da Lei nº 9.393/1996, para que os valores neles informados possam ser utilizados na apuração do ganho de capital resultante da alienação dos imóveis. Para tanto, faz necessário examinar o contexto fático em que as operações foram realizadas.

De acordo com o que se descreve no Termo de Verificação Fiscal – TVF, o ganho de capital foi apurado de forma proporcional à participação da autuada em cada um dos três imóveis alienados.

Em relação à data de compra do primeiro imóvel, observa a autoridade autuante que a escritura de compra e venda foi lavrada em 30/04/2010 (fls. 130 a 133) em nome da recorrente, de seus dois irmãos e do tio e informa que o terreno teria sido adquirido por R\$ 30.000,00 e pago em 1989 (em 1989 a moeda oficial do País era o Cruzado e não o Real). Entretanto o Compromisso Particular de Compra e Venda apresentado ao Cartório (fls. 422 e 423) demonstra que o terreno foi comprado pelo pai da autuada, Sr. Adolf Hermann Kroon (e não pelos adquirentes citados na escritura), por Cz\$ 3.000.000,00 (três milhões de cruzados), em 06/01/1989.

Situação semelhante se observa em relação ao segundo imóvel. A escritura de compra e venda (fls. 107 a 113) foi lavrada em 10/03/2010, tem como adquirente Cristina Kroon, seus irmãos e tio e faz referência a venda ocorrida em 10/01/1989. Contudo, o Compromisso Particular de Compra e Venda obtido pela Fiscalização (fls. 649 e 650) demonstra que embora a venda tenha ocorrido em 10/01/1989, o imóvel fora comprado pelo pai da contribuinte (e não para os adquirentes que constam da escritura), também por Cz\$ 3.000.000,00 (três milhões de cruzados).

A respeito desses dois primeiros imóveis, em razão dos fatos narrados, os valores de compra foram definidos com base no que consta dos documentos denominados “Compromisso Particular de Compra e Venda”. A partir das informações inseridas em tais documentos, chegou-se a um custo de aquisição de R\$ 5.440,14 (correspondente a Cz\$ 3.000.000,00 atualizado de acordo com a legislação de regência), atribuindo-se à autuada R\$ 906,87, relativos ao seu percentual de participação no bem alienado (16,67%). No que respeita à aquisição, a data adotada pela Fiscalização foi 06/03/2009, dia da abertura da sucessão, ou seja, data do óbito de Adolf Hermann Kroon (fls. 231), tendo em vista que os bens foram adquiridos por herança, conforme detalhado no TVF.

Quanto ao valor e à data das alienações, as informações foram extraídas das Escrituras Públicas de Compromisso de Venda e Compra (fls. 377/383 e 384/390) e confirmadas pela pessoa jurídica adquirente, conforme expediente de fl. 370/371.

Sobre o terceiro imóvel, a Escritura Pública de Inventário e Compra e Venda (fls. 99 a 106) não indica o valor de aquisição, informando apenas que esse valor teria sido anteriormente pago. Além disso, essa escritura (de aquisição) foi lavrada somente depois da escritura de alienação, e apenas afirma que o imóvel foi adquirido anteriormente.

Em razão disso, considerou-se que a aquisição ocorreu a custo zero em 25/01/2010, ou seja, em data correspondente à de alienação (25/01/2010). O valor e a data de venda constam da Escritura Pública de Compromisso de Venda e Compra (fls. 403/409), confirmados pela pessoa jurídica adquirente no expediente de fl. 370/371.

Em resumo, o ganho de capital em relação a cada um dos imóveis foi apurado de conformidade com o quadro a seguir:

<b>Imóvel</b>	<b>Data de Aquisição</b>	<b>Data de Alienação</b>	<b>Custo de Aquisição (R\$)</b>	<b>Custo de Alienação (R\$)</b>	<b>Ganho de Capital (R\$)</b>
<b>1</b>	06/03/2009	25/01/2010	906,87	275.000,00	274.093,13
<b>2</b>	06/03/2009	25/01/2010	906,87	275.000,00	274.093,13
<b>3</b>	25/01/2010	25/01/2010	0,00	228.333,33	228.333,33

De se esclarecer que aos valores apurados como ganho de capital na forma definida acima foram aplicados os percentuais de redução previstos em lei e subtraiu-se o que foi declarado pela contribuinte para a determinação do ganho de capital omitido.

É certo que, uma vez existindo DIAT para os anos de aquisição e alienação de imóveis onde se desenvolviam atividades rurais, como é caso, para a apuração do ganho de capital o custo de aquisição e o valor de alienação a serem considerados equivalem aos VTN declarados em DIAT, a menos que esse documento esteja em desacordo com os arts. 8º e 14 da Lei nº 9.393/1996.

Considerando-se que as operações de compra e venda dos imóveis ocorreram em 2009 e 2010, tem-se que os atos normativos que disciplinavam a apresentação do DIAT eram a Instrução Normativa RFB nº 959/2009 e a Instrução Normativa RFB nº 1.058/2010. De acordo com o inciso II do § 1º do art. 1º desses normativos:

*Art. 1º [...]*

*[...]*

*§ 1º A DITR correspondente a cada imóvel rural será composta pelos seguintes documentos:*

*[...]*

*II - Documento de Informação e Apuração do ITR (Diat), mediante o qual devem ser prestadas à RFB as informações necessárias ao cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e apurado o valor do imposto correspondente a cada imóvel rural.*

Tais normas também definiram a data de entrega da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR), e conseqüentemente do DIAT, referente aos anos de alienação dos imóveis. Vejamos:

*INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 959/2009*

*Art. 6º A DITR deve ser apresentada no período de 10 de agosto a 30 de setembro de 2009:*

*INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1058/2010*

*Art. 6º A DITR deve ser apresentada no período de 1º de setembro a 30 de setembro de 2010:*

Nesse ponto já há um primeiro descumprimento do art. 8º da Lei nº 9.393/1996, o qual determina que a entrega do DIAT deve observar data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal. É que esses documentos foram entregues todos após o período definido para tal.

Com relação aos imóveis 1 e 2, as DIAT de 2009 e 2010 foram entregues respectivamente em 23/02/2010 e 28/12/2010, valendo ressaltar que a DIAT de 2010 apresenta data posterior à de alienação dos imóveis. Veja-se:

SC FLÓRIANOPOLIS DRF

Fl. 258

 <b>Receita Federal</b>	<b>MIDAS</b> <b>Módulo de Impressão de Declarações Assinadas</b>
--	---

Usuário: 402751329

Data/Hora de impressão: 21/05/2012 18:22:19

**Exercício: 2009**

Tipo: DITR

Retificadora: Sim

Número do Recibo DITR anterior: 406322370908

NIRF: 7.724.884-8

Código do Imóvel no INCRA:

ND: 09.61690.34-00

Número do Recibo/ECT: 2966114347-10

**Data/Hora Entrega: 23/02/2010 15:26:35**

Meio de Entrega: Receitanet

Imune/Isento: Não

Situação: PROCESS. LANCTO COM ITR

SC FLORIANOPOLIS -DRF

Fl. 253

 <b>Receita Federal</b>	<b>MIDAS</b> <b>Módulo de Impressão de Declarações Assinadas</b>
--	---

Usuário: 402751329

Data/Hora de impressão: 21/05/2012 18:21:15

**Exercício: 2010**

Tipo: DITR

Retificadora: Não

Número do Recibo DITR anterior:

NIRF: 7.724.884-8

Código do Imóvel no INCRA:

ND: 09.81900.52-00

Número do Recibo/ECT: 2788395088-62

**Data/Hora Entrega: 28/12/2010 18:58:04**

Meio de Entrega: Receitanet

Imune/Isento: Não

Situação: PROCESS. LANCTO COM ITR/MAED

O mesmo se pode dizer em relação ao imóvel ao imóvel 3, que foi adquirido e alienado em 2010. O DIAT desse exercício foi entregue fora do prazo estabelecido (em 28/12/2010) e também após a alienação do imóvel.

SC FLORIANOPOLIS -DRF

Fl. 305

 <b>Receita Federal</b>	<b>MIDAS</b> <b>Módulo de Impressão de Declarações Assinadas</b>
--	---

Usuário: 402751329

Data/Hora de impressão: 16/05/2012 18:54:53

**Exercício: 2010**

Tipo: DITR

Retificadora: Sim

Número do Recibo DITR anterior: 099809167024

NIRF: 7.039.032-0

Código do Imóvel no INCRA:

ND: 09.81900.30-00

Número do Recibo/ECT: 4248136995-50

**Data/Hora Entrega: 28/12/2010 18:25:58**

Meio de Entrega: Receitanet

Imune/Isento: Não

Situação: PROCESS. LANCTO COM ITR

Com efeito, os fatos revelados até aqui por esses documentos, por si só, seriam suficientes para se considerar inaplicável o art. 19 da Lei nº 9.393/1996 às situações sob análise, eis que descumpridas as normas que definiam os prazos de entrega dos DIAT.

Além do mais, o fato gerador do IRPF nas alienações de bens ou direitos surge com a venda desses ativos, ou seja, não se vislumbra possível que o contribuinte apure o ganho de capital e calcule o imposto devido sem que estejam definidos o custo de aquisição e o valor da alienação, principalmente quando tais valores são referentes ao VTN. É exatamente por essa razão que a Instrução Normativa nº 84/2001 determina que, no caso de aquisição e venda de imóvel rural antes da entrega da DIAT ou de sua alienação sem que esse documento tenha sido apresentado, o cálculo do ganho de capital deve ser efetuado pela diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição respectivos. Confirma-se

*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.*

Não se pode olvidar ainda que, nos termos do § 2º do art. 8º da Lei nº 9.393/1996, “o VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT”. Aperceba-se que a informação prestada em DIAT não se refere a valor fictício ou aleatório, tampouco o cálculo do ganho de capital de imóveis rurais a partir do VTN configura espécie de benefício fiscal. Não obstante, os DIAT entregues no ano de 2010 revelam flagrante subavaliação nos VTN declarados.

Em situações normais, o VTN declarado em DIAT equivaleria a algo aproximado do praticado na alienação dos imóveis. No entanto o que se verifica no caso que ora se analisa é que o valor de alienação do imóvel 3 equivale a mais de 7 vezes o VTN constante do DIAT do mesmo ano e, no caso dos imóveis 1 e 2, o valor de venda é mais do que 13 vezes maior que o VTN. A tabela a seguir ilustra bem essa situação:

<b>Imóvel</b>	<b>VTN declarado em DIAT (R\$)</b>	<b>Valor de Alienação (R\$)</b>
<b>1</b>	125.000,00	1.700.000,00
<b>2</b>	125.000,00	1.700.000,00
<b>3</b>	181.500,00	1.400.000,00

Em vista disso, reputo acertado o procedimento adotado pela Fiscalização que, diante de tudo o que foi aqui evidenciado, entendeu pela determinação do ganho de capital a partir da diferença entre os valores efetivos da alienação e os custos de aquisição dos indigitados imóveis, nos termos dos arts. 123 e 128 do RIR.

De outra parte, convém ressaltar que embora se tenha entendido possível considerar o VTN para o cálculo do ganho de capital dos imóveis alienados pela recorrente em razão da atividade rural neles desenvolvidas, caso fossem atendidas as condições estabelecidas

no art. 19 da Lei nº 9.393/1996, não há que se falar aqui em alteração dos fundamentos legais do lançamento. Nesse sentido, é preciso deixar claro que, embora o Termo de Verificação Fiscal faça referência à Instrução Normativa nº 84/2001, esse normativo presta-se tão-somente a sistematizar as disposições legais acerca da tributação de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas.

O IRPF sobre ganho de capital na alienação de bens e direitos tem como matriz legal o art. 21 da Lei nº 8.981/1995, além de inúmeras outras disposições legais compiladas no Regulamento do Imposto de Renda. Aliás, referidas normas encontram-se adequadamente relacionadas na parte do Auto de Infração destinada à fundamentação legal do lançamento. Confira-se:

SC FLORIANOPOLIS DRF

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Secretaria da Receita Federal do Brasil

Fl. 696

Folha: \_\_\_\_\_

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

**DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL  
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA**

**SUJEITO PASSIVO**

CPF  
021.627.549-08  
Nome  
CRISTINA ELISA KROON

**0001 GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS  
OMISSÃO/APURAÇÃO INCORRETÁ DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS  
ADQUIRIDOS EM REAIS**

Omissão/apuração incorreta de ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza adquiridos em reais, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 667 a 693).

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
30/11/2010	252.549,32	75,00
30/11/2010	252.549,32	75,00
30/11/2010	205.345,98	75,00

**Enquadramento Legal**

Fatos geradores ocorridos entre 01/11/2010 e 30/11/2010:

Art. 21 da Lei nº 8.981/95.

Arts. 117, 118, 120, 121, § 20, 122 a 125, 128, 129, 131, 132, 133, parágrafo único, 134, 136, 138 a 141 do RIR/99

Arts. 23 e 24 da Lei nº 9.250/95 e 38 a 40 da Lei nº 11.196/05

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Importa repisar que a regra geral para a tributação do ganho de capital (diferença entre os efetivos valores de aquisição e alienação) inserta nos dispositivos referenciados no enquadramento legal do auto de infração aplica-se também aos imóveis, incluindo-se os de natureza rural. A única exceção a essa regra diz respeito aos imóveis rurais que atendam ao requisitos do art. 19 da Lei nº 9.393/1996, o que não é o caso. É por essa razão que o acórdão fustigado reproduz afirmações expostas no TVF, corroboradas no presente voto, no sentido de que, mesmo para os imóveis rurais:

*a apuração deveria ser feita pela diferença entre o valor efetivo de alienação menos o valor efetivo de aquisição, pois o contribuinte não possuía o Valor da Terra Nua - VTN -*

*declarado no DIAT para o ano de alienação e para o ano de aquisição, e conforme parágrafos 1º e 2º do artigo 10, da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, no caso de a interessada 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 e caso não tenha sido apresentado a 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.*

### **CONCLUSÃO**

Ante o exposto, afasto a preliminar, indefiro o pedido de perícia e, mérito, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)  
Mário Pereira de Pinho Filho