



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13855.723138/2014-85
ACÓRDÃO	2102-003.947 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TÚLIO VILLELA LEMOS BAPTISTA DA COSTA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2012, 2013, 2014

ARGUIÇÕES DE ILEGALIDADE. ATO NORMATIVO. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR.

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

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. FATO GERADOR.

Ocorre o fato gerador do imposto sobre a renda a operação que importe em alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

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

Está sujeito à incidência do imposto de renda o ganho de capital correspondente à diferença positiva entre o valor de alienação e o valor do custo de aquisição do imóvel. Para imóveis rurais adquiridos a partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital pessoa física, considera-se custo de aquisição e valor de venda do imóvel rural o VTN declarado nos anos de ocorrência de sua aquisição e de sua alienação. Caso não tenham sido apresentados os DIAT relativamente ao ano de aquisição ou de alienação, ou a ambos, considera-se como custo e como valor de alienação, para fins de apuração do ganho de capital, o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. APLICAÇÃO SOMENTE ÀS PARTES LITIGANTES.

As decisões administrativas e as judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela, objeto da decisão.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos.

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

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Fagundes de Paula – Relator

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Jose Marcio Bittes, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa, Cleberson Alex Friess (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra auto de infração lavrado em decorrência de procedimento fiscal, conforme Termo de Início constante às fls. 36/37, que determinou a intimação do contribuinte para apresentação de documentos, entre os quais o livro caixa relativo à atividade rural dos exercícios de 2011 a 2013, bem como os demonstrativos de apuração de ganho de capital desses mesmos períodos. O contribuinte apresentou manifestação às fls. 50/51, anexando documentos às fls. 52 a 160.

Posteriormente, a fiscalização emitiu Termo de Intimação às fls. 38/39, solicitando documentação fiscal comprobatória de lançamentos registrados no livro caixa. A resposta consta nas fls. 161/162, complementada às fls. 166/167, com anexação de documentos às fls. 168/170.

Durante o andamento da fiscalização, o contribuinte foi novamente intimado, conforme Termo de fl. 40, para informar o valor da arroba do boi gordo utilizada como base para os recebimentos ocorridos em novembro de 2012, novembro de 2013, maio de 2014 e junho de

2014, bem como para detalhar os ganhos ou perdas relacionados a esses fatos. A resposta encontra-se à fl. 173, com documentos juntados às fls. 174/195.

Em razão das irregularidades constatadas, a autoridade fiscal lavrou o Termo de Verificação Fiscal às fls. 13/25 e o auto de infração às fls. 02/11, apontando infrações consistentes na omissão de rendimentos recebidos de pessoa física no ano-calendário 2013 e multa por falta de recolhimento do IRPF na modalidade carnê-leão, além da apuração incorreta ou omissão de ganho de capital na alienação de bens e direitos referentes aos fatos geradores ocorridos em 30/11/2011, 31/12/2011, 31/05/2012, 30/06/2012, 30/11/2012 e 30/11/2013.

O contribuinte foi cientificado da exigência em 27/10/2014 (fl. 44) e apresentou impugnação às fls. 293/306, por meio de mandatário, cuja procuração encontra-se às fls. 307.

Em suas alegações, o impugnante defende que utilizou corretamente a legislação tributária aplicável à apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural, destacando o benefício fiscal previsto no artigo 19 da Lei nº 9.393/96. Argumenta que o auto de infração incorre em erro, pois a fiscalização não considerou as informações constantes na DITR entregue em setembro de 2011 pela antiga proprietária, CREMONA, e posteriormente retificada, mas alega que tal desconsideração foi indevida, uma vez que a compra e venda do imóvel pelo impugnante ocorreram em novembro de 2011, posterior à entrega daquela DITR.

Sustenta, ainda, que para negócios de compra e venda de imóvel rural realizados a partir de 1º de janeiro de 1997, os valores de custo de aquisição e de alienação devem ser considerados com base no valor da terra nua (VTN) declarado na DITR do respectivo ano, independentemente da data da compra ou venda e de quem apresentou a declaração, haja vista que os sucessores são responsáveis pelas obrigações tributárias relativas ao ITR (fl. 341).

Afirma que, no caso em apreço, a compra ocorreu em 09/11/2011 e a venda nos dias 10 e 11/11/2011, não havendo ganho de capital tributável, pois ambos os valores (de compra e venda) correspondem ao VTN declarado na DITR, usado como custo de aquisição pelo impugnante, que alega ter sido desconsiderado erroneamente como valor de alienação pela fiscalização.

Por fim, destaca que considera ilegais os artigos 10 e 19 da legislação aplicados pela fiscalização para considerar valores totais da operação, em detrimento do uso do VTN para apuração do custo e do valor de alienação. Em caráter sucessivo, ressalta que, ainda que fosse admitida a utilização do VTN da DITR de 2011, não seria legítimo que o Fisco adotasse os valores constantes da escritura pública como base para apuração do ganho de capital, conforme prevê o artigo 14 da Lei nº 9.393/96. Por fim, declara ter efetuado o pagamento da multa isolada e do imposto de renda sobre receita financeira, com os descontos previstos nas Leis nº 9.430/96 e 8.291/91, juntando os comprovantes.

A DRJ, após se debruçar sobre os autos, julgou a impugnação improcedente, cujo acórdão foi assim ementado:

ARGÜIÇÕES DE ILEGALIDADE. ATO NORMATIVO. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR. As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de ilegalidade de atos normativos vigentes, regularmente editados.

GANHO DE CAPITAL. IMPOSTO DE RENDA. FATO GERADOR.

Uma vez comprovada a apuração de ganho de capital na alienação de bens e direitos do contribuinte, conforme previsto na legislação tributária, resta caracterizada a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda.

GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. IMÓVEL RURAL ADQUIRIDO APÓS 1997.

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. 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.

Ao que se vê, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) julgou improcedente a impugnação do contribuinte com base em fundamentos essencialmente técnicos e jurídicos ligados à correta apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural.

Conforme apurado, o contribuinte adquiriu 50% de imóvel rural em novembro de 2011, após a entrega da DITR daquele ano, realizada por terceiro. Diante disso, e em conformidade com o art. 10, §2º, da Instrução Normativa SRF nº 84/2001, a DRJ entendeu que, na ausência de DIAT próprio do adquirente no ano da aquisição, deveriam ser considerados como custo de aquisição e valor de alienação os valores constantes dos documentos de compra e venda, e não o Valor da Terra Nua (VTN), como pretendido pelo contribuinte.

A DRJ também rejeitou a alegação de ilegalidade dos atos normativos utilizados na autuação (IN SRF nº 84/2001 e arts. 10 e 19), ao esclarecer que o órgão administrativo é vinculado à legislação vigente, não tendo competência para afastar normas regularmente editadas.

Ademais, destacou que, embora a compra e venda tenham ocorrido no mesmo ano, houve diferença positiva entre os valores de aquisição e alienação, o que caracteriza fato gerador do IRPF, nos termos do art. 3º, §2º, da Lei nº 7.713/1988.

A decisão ainda observou que a menção feita pelo impugnante ao art. 14 da Lei nº 9.393/1996 era descabida, pois este trata de apuração do ITR e não do IRPF incidente sobre ganho de capital. Assim, restando demonstrada a legalidade do lançamento e a correção do método de apuração adotado pela fiscalização, a impugnação foi considerada improcedente, mantendo-se integralmente o crédito tributário.

Irresignado, o contribuinte interpôs o recurso voluntário às folhas 360-387, sustentando as mesmas razões de impugnação.

O recurso voluntário interposto pelo contribuinte apresentou, em sede preliminar, alegação de violação ao princípio da isonomia, argumentando que, embora ele e seu irmão tenham participado da mesma operação de compra e venda de imóvel rural — cada qual detendo 50% do bem — apenas ele foi autuado, enquanto o procedimento fiscal contra o irmão foi arquivado sem exigência de tributo. Sustentou que a Receita Federal deveria ter adotado solução idêntica para ambos os contribuintes, dada a simetria dos fatos, documentos e fundamentos jurídicos apresentados, requerendo, inclusive, a juntada posterior do procedimento fiscal do irmão, impedido de obtê-lo devido a lockdown municipal.

No mérito, reiterou a (i)legalidade da apuração do ganho de capital com base no Valor da Terra Nua (VTN) constante da DITR de 2011, ainda que apresentada por terceiro, conforme o disposto no art. 19 da Lei nº 9.393/96. Argumentou que a autuação desconsiderou tal dispositivo legal, optando por aplicar os valores contratuais como base de cálculo, em contrariedade à norma legal e à jurisprudência dominante, inclusive do STJ e do próprio CARF. Alegou que, tendo a aquisição e a alienação ocorrido no mesmo ano e com base no mesmo VTN, não haveria diferença positiva a ensejar tributação sobre ganho de capital.

Também questionou a multa de ofício de 75%, reputando-a indevida, desproporcional e sem motivação específica. Com isso, pleiteou a reforma total do acórdão recorrido, com a anulação do auto de infração.

Em síntese, é o relatório.

VOTO

Conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula – Relator.

Pressupostos de Admissibilidade

O presente recurso encontra-se tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

- Considerações inaugurais

Do compulso dos autos, verifica-se que o contribuinte traz no recurso voluntário algumas razões não suscitadas em sua impugnação.

Na impugnação, o recorrente limitou-se a discutir o mérito da autuação, sustentando essencialmente que:

- a apuração do ganho de capital deveria considerar o Valor da Terra Nua (VTN) declarado na DITR de 2011, mesmo tendo sido entregue por terceiro;
- a legislação aplicável, especialmente o art. 19 da Lei nº 9.393/96, respaldaria essa forma de apuração;
- como a aquisição e a alienação ocorreram no mesmo exercício e com base nos mesmos valores referenciais, não haveria ganho de capital tributável.

Já no recurso voluntário, além de reiterar os fundamentos anteriores, o contribuinte inova ao apresentar:

1. Preliminar de nulidade do lançamento por ofensa ao princípio da isonomia, alegando que seu irmão, coproprietário do mesmo imóvel e participante da mesma operação, não foi autuado pela Receita Federal, o que caracterizaria tratamento desigual para situações idênticas.
2. Tese autônoma sobre a multa de ofício de 75%, sustentando sua ilegalidade e desproporcionalidade, bem como ausência de fundamentação adequada e ausência de dolo ou má-fé, requerendo a exclusão ou, alternativamente, a redução da penalidade.

Portanto, as matérias atinentes à isonomia (preliminar) e multa de ofício (mérito) constituem inovações do recurso voluntário que não foram objeto da impugnação inicial, o que enseja o reconhecimento de preclusão quanto a esses pontos, por ausência de debate na primeira instância administrativa.

Nos termos do art. 16, §4º, e do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, a impugnação deve conter, de forma expressa, todas as razões de fato e de direito que o sujeito passivo entenda relevantes para contestar o lançamento, sob pena de preclusão. Dispõe o art. 17, *in verbis*:

“Considerar-se-ão preclusas as matérias que não tenham sido suscitadas na impugnação, ou sobre as quais o sujeito passivo tenha se omitido em prestar informações ou responder a exigências do Auditor-Fiscal.”

O dispositivo consagra o princípio da concentração da defesa, segundo o qual as alegações devem ser apresentadas no primeiro momento processual adequado, permitindo à autoridade julgadora de primeira instância examinar integralmente as teses e ao processo seguir de forma célere e ordenada.

Tais matérias acima arguidas não foram, portanto, objeto da impugnação, configurando inovação recursal vedada na esfera administrativa.

Assim, por força do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, deixo de apreciar as matérias preclusas.

Prossegue-se, portanto, no exame apenas das matérias efetivamente arguídas na impugnação e reiteradas no recurso.

Do mérito

A controvérsia submetida a exame recursal refere-se, em essência, à apuração de ganho de capital decorrente da alienação de imóvel rural, sendo que as demais autuações — relativas à omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas no exercício de 2013 e à multa por ausência de recolhimento do carnê-leão — foram expressamente reconhecidas pelo contribuinte, que providenciou os respectivos pagamentos (fls. 322/323).

Nesse aspecto, vale ressaltar que o lançamento é referente à apuração de infrações relacionadas à pessoa física do contribuinte, consistentes na omissão de rendimentos recebidos de pessoa física no ano-calendário de 2013, com a correspondente exigência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), a título de carnê-leão, e aplicação de multa isolada. Além disso, foram apuradas omissões e incorreções na apuração de ganho de capital em operações de alienação de bens e direitos, cujos fatos geradores ocorreram em 30/11/2011, 31/12/2011, 31/05/2012, 30/06/2012, 30/11/2012 e 30/11/2013.

Observa-se, de início, que o sujeito passivo não apresentou qualquer insurgência quanto às exigências relacionadas à omissão de rendimentos recebidos de pessoas físicas e à multa isolada por ausência de recolhimento do carnê-leão. Ao contrário, reconheceu expressamente as respectivas infrações e promoveu o pagamento dos valores exigidos, conforme comprovam os documentos acostados às fls. 322/323 dos autos.

Dessa forma, delimita-se o objeto da controvérsia à apuração do ganho de capital decorrente da alienação de imóvel rural, de titularidade do contribuinte, especificamente quanto à forma de cálculo adotada pela fiscalização, sendo esta a matéria a ser enfrentada no presente voto.

No mérito, cabe delimitar que a discussão gira em torno da forma de apuração do custo de aquisição do imóvel rural alienado, para fins de cálculo do ganho de capital. Conforme bem apontado pela fiscalização, e corretamente reconhecido na decisão recorrida, a operação configurou alienação parcial do imóvel denominado Seringal Santo Antônio, localizado no município de Lábrea/AM, do qual o contribuinte era coproprietário com seu irmão, em partes iguais.

Segundo os elementos constantes dos autos, o recorrente adquiriu a parte pertencente a seu irmão em 09/11/2011 pelo valor de R\$ 332.000,00 (fls. 249/252), e, no dia seguinte (10/11/2011), ambos procederam à alienação de 7.872,80 hectares da área total de 8.428,2459 hectares ao Sr. Flávio Cardoso, pelo montante de R\$ 17.500.000,00, cabendo a cada coproprietário a quantia de R\$ 8.750.000,00 (fls. 253/291).

Para apuração do custo proporcional da área vendida, a fiscalização adotou critério de proporcionalidade direta, obtendo a cifra de R\$ 310.120,24. A apuração do ganho de capital foi

então efetuada segundo os valores recebidos em cada etapa da alienação, conforme prevê o art. 31 da Instrução Normativa SRF nº 84/2001.

O recorrente, por sua vez, sustenta que realizou corretamente a apuração do ganho de capital, invocando o art. 19 da Lei nº 9.393/1996, o qual estabelece que, a partir de 1997, o custo de aquisição e o valor de alienação de imóvel rural devem corresponder ao Valor da Terra Nua (VTN) declarado na DITR do respectivo ano.

No entanto, conforme se extrai dos documentos constantes dos autos, a aquisição pelo recorrente ocorreu após a entrega da DITR de 2011, o que atrai a aplicação do §2º do art. 10 da IN SRF nº 84/2001.

Tal dispositivo determina que, na ausência de declaração pelo alienante à época da aquisição, ou quando esta se dá após a entrega da DITR, devem ser considerados, como custo e valor de alienação, os valores efetivamente pactuados nos instrumentos contratuais.

Neste ponto, acertadamente concluiu a decisão recorrida pela aplicação do mencionado dispositivo infralegal, afastando com precisão técnica e jurídica a pretensão recursal de apuração com base no VTN.

O entendimento da fiscalização e da instância de origem está, portanto, em plena consonância com o art. 3º, §2º, da Lei nº 7.713/1988 e com a legislação complementar correlata.

O recorrente também argui a ilegalidade dos dispositivos infralegais que embasaram o lançamento (art. 10 e art. 19 da IN SRF nº 84/2001). Contudo, razão não assiste ao recorrente. Em que pesem as razões recursais, a autuação fiscal está amparada por ato normativo válido, editado por autoridade competente e em conformidade com a legislação tributária. Os arts. 10 e 19 da IN SRF nº 84/2001 não inovam indevidamente a ordem jurídica, mas apenas disciplinam e operacionalizam a aplicação da lei, garantindo efetividade à fiscalização e preservando a justiça fiscal.

A decisão proferida pela Delegacia de Julgamento, neste aspecto, também se revela irretocável, ao afirmar a vinculação do julgador administrativo ao ordenamento infralegal vigente, nos termos do art. 100 do CTN.

A argumentação do recorrente no sentido de que o fato de aquisição e alienação do imóvel haver ocorrido no mesmo exercício afastaria a possibilidade de ganho de capital também não se sustenta. Conforme já demonstrado, foi devidamente apurada diferença positiva entre os valores de alienação e aquisição, o que caracteriza fato gerador do IRPF.

A matéria em análise exige a correta interpretação do artigo 19 da Lei nº 9.393/1996, que dispõe que, a partir de 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração do ganho de capital nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se como custo de aquisição e valor de alienação de imóvel rural o Valor da Terra Nua (VTN) declarado na forma do artigo 8º da mesma lei, observado o disposto no artigo 14. Nos casos de aquisição anterior à vigência da

norma, aplica-se o valor constante da escritura pública, conforme prevê o parágrafo único do mesmo artigo.

O Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em seus artigos 123 e 136, corrobora essa sistemática, determinando que, para os imóveis com benfeitorias, o valor considerado para fins de apuração do ganho de capital é apenas o correspondente à terra nua.

O artigo 14 da Lei nº 9.393/1996 autoriza a Administração Tributária a desconsiderar o VTN declarado na hipótese de omissão, subavaliação ou prestação de informações inexatas, utilizando, nesses casos, valores apurados com base em sistemas próprios de levantamento de preços de terras.

A legislação estabelece que o VTN representa o valor de mercado da terra nua, desconsiderando benfeitorias, culturas, instalações e outras melhorias. Esse valor deve refletir a realidade do mercado em 1º de janeiro do ano de referência e constitui uma forma de autoavaliação do contribuinte, sujeita à revisão pela fiscalização.

No contexto da alienação de imóveis rurais, a norma tributária distingue entre duas grandezas: o valor da terra nua e o valor das benfeitorias. A parcela referente às benfeitorias poderá ser computada como receita da atividade rural quando seus custos foram anteriormente deduzidos, ou como parte do valor de alienação, quando não houve tal dedução. Essa sistemática decorre do disposto nos artigos 9º, 10 e 19 da Instrução Normativa SRF nº 84/2001.

A apuração do ganho de capital deve considerar os valores reais das transações de aquisição e alienação quando não for possível a identificação do VTN por meio das DIAT entregues. Nesses casos, aplica-se a regra do §2º do artigo 10 da IN SRF nº 84/2001, que admite como custo e valor de alienação os valores constantes dos respectivos documentos de aquisição e alienação.

Ainda, nos termos do artigo 117, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), o fato gerador do ganho de capital na alienação de bens sujeita-se à regra da condição resolutória, segundo a qual os atos e negócios jurídicos são reputados perfeitos e acabados desde a data de sua celebração, ainda que sujeitos a evento futuro. Essa regra é complementada pelo artigo 117, §2º, do RIR/99, e pelo artigo 31 da IN SRF nº 84/2001, que determina a apuração proporcional do imposto em alienações parceladas.

Por fim, a comprovação dos dispêndios com benfeitorias exige documentação hábil e idônea, sendo ônus do contribuinte demonstrar que tais valores não foram deduzidos como despesas da atividade rural. Na ausência dessa comprovação, o valor correspondente às benfeitorias integra a base tributável, nos termos da sistemática legal.

Dessa forma, o conjunto normativo aplicável demonstra que, para fins de apuração de ganho de capital em imóveis rurais, deve-se observar a legislação específica quanto ao uso do

VTN e a tributação das benfeitorias, sempre em conformidade com os dados efetivamente demonstrados e os documentos contratuais que espelham a realidade econômica da operação.

Nesse sentido, deve ser mantida a decisão recorrida.

Decisões Administrativas

O Recorrente, em suas razões recursais, cita diversas decisões administrativas sobre a matéria em litígio. Quanto ao entendimento que consta das decisões proferidas pela Administração Tributária ou pelo Poder Judiciário, embora possam ser utilizadas como reforço a esta ou aquela tese, elas não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

São inaplicáveis, portanto, tais decisões à presente lide

Diante de todo o exposto, correta foi a decisão recorrida em todos os seus fundamentos fáticos e jurídicos, razão pela qual deve ser integralmente mantida.

Conclusão

Face o exposto, conheço do recurso voluntário para rejeitar as preliminares e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Fagundes de Paula