



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13984.720275/2016-54  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-006.078 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 3 de março de 2020  
**Recorrente** PEDRO MORETTO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

**PROCESSUAIS NULIDADE**

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

**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.

**ATOS ADMINISTRATIVOS.**

São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (relator), Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente)

Fl. 2 do Acórdão n.º 2202-006.078 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13984.720275/2016-54

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão n.º 09-64.705 – 6ª Turma, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora (DRJ/JFA), que julgou procedente o Auto de Infração lavrado em 05/04/2016, de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), face à apuração de omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de um imóvel rural, com recebimento parcelado nos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013.

Consoante Relatório do Acórdão, motivou o lançamento de ofício a constatação pela fiscalização de omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza nos anos-calendário 2011, 2012 e 2013, nos valores de R\$ 7.143.464,53 em cada ano.

Esclarece que, segundo a autoridade lançadora, o valor de alienação foi de R\$ 23.451.000,00, e o custo de aquisição a ser considerado é de R\$ 1.945.600,00, valor da desincorporação em 25/08/2011 do imóvel do ativo da empresa Aliança Participações Societárias Ltda, da qual o contribuinte era sócio. O valor acertado teve seu pagamento dividido em três parcelas, pagas em 31/08/2011, 31/08/2012 e 31/08/2013, o que implicou a cobrança dos impostos relativamente aos três anos-calendário, acorde demonstrativos da apuração dos ganhos de capital de fls. 11/20.

Conforme a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração, em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte, foi apurada a omissão/apuração incorreta de ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza adquiridos em reais, nos seguintes períodos e valores:

Fato Gerador	Valor Tributável	Multa (%)
30/06/2011	R\$ 7.142.464,53	75,00
30/06/2012	R\$ 7.142.464,53	75,00
30/06/2013	R\$ 7.142.464,53	75,00

Nos termos do Relatório Fiscal (fls. 175/179), elaborado pela autoridade fiscal autuante, o imóvel rural objeto de apuração do ganho de capital foi adquirido pelo contribuinte e sua cónjuge mediante desincorporação de ativo da pessoa jurídica ALIANÇA PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS LTDA.

Os únicos sócios da referida pessoa jurídica, o autuado PEDRO MORETTO e sua esposa RAQUEL COSTA MORETTO, deliberaram sobre a redução do capital social da sociedade, mediante desincorporação do imóvel rural e consequente entrega aos sócios, na proporção da respectiva participação do capital social, tudo conforme Ata e alteração contratual da sociedade devidamente registrados.

O imóvel rural desincorporado em 25/08/2011, pelo valor de R\$ 1.945.600,00, foi objeto de contrato de promessa de compra e venda com a USINA DE AÇÚCAR SANTA TEREZA em 31/08/2011.

Na forma da documentação acostada aos autos, onde se destaca o contrato de promessa de compra e venda, o valor acertado de R\$ 23.451.000,00, teve seu pagamento

dividido em três parcelas iguais, no valor de R\$ 7.817.000,00, cada, com vencimentos em 31/08/2011, 31/08/2012 e 31/08/2013.

A primeira parcela do pagamento foi efetuada em 31/08/2011, em conta corrente da Aliança Participações; a segunda parcela foi paga em 31/08/2012, em conta corrente de Pedro Moretto e a terceira parcela foi paga em 29/08/2013, também em conta corrente do contribuinte.

Conforme o contrato de promessa de compra e venda, a posse do imóvel pelo promitente comprador teria ocorrido 90 dias após o pagamento da primeira parcela, ou seja, em 30/11/2011.

O contribuinte tomou ciência do auto de infração em 12/04/2016 (fls. 180/181) e, inconformado com o lançamento, apresentou impugnação em 04/05/2016 (fls. 183/201).

Por bem sintetizar a peça impugnatória, reproduzo parte do Acórdão n.º 09-64.705 da 6ª Turma da DRJ/JFA, quanto aos principais argumentos de defesa apresentados na impugnação:

O autuado apresentou impugnação em 04/05/2016 (fls. 183/194), alegando não ter havido ganho de capital, pois o valor do custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural foram iguais, que consistiram no Valor de Terra Nua - VTN declarado em seu Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, conforme previa a legislação aplicável, Lei n.º 9.393/96, em seus artigos 8º e 19.

Salienta que a Fiscalização baseou seu lançamento no inciso I do §1º do artigo 10 da Instrução Normativa - IN SRF n.º 84/2001 que fixa que, no caso de o contribuinte adquirir e vender o imóvel rural antes da entrega do DIAT, o ganho de capital seria a diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição, argumentando que instruções normativas não podem restringir o que a lei não restringe.

Frisa que somente lei pode estabelecer fato gerador e a base de cálculo de tributos, especialmente do imposto de renda, conforme dispositivos constitucionais e do Código Tributário Nacional - CTN, requerendo a anulação do Auto de Infração

Aduz que, ainda que fosse válido o citado artigo da IN, a imposição não se sustentaria, uma vez que a venda compromissada em 31/08/2011 deveria ter o pagamento do tributo devido sobre ganho de capital em 30/09/2011, conforme o Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, e o DIAT correspondente ao valor em 01 de janeiro foi apresentado em 29/09/2011, antes portanto do vencimento do tributo.

A impugnação foi considerada pela autoridade julgadora de primeiro grau tempestiva e de acordo com os demais requisitos de admissibilidade, não obstante, foi mantido o lançamento por aquela autoridade (fls. 205/213). O acórdão exarado teve a seguinte ementa:

#### PROCESSUAIS. NULIDADE.

Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

#### GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL.

Tendo em vista que a aquisição e alienação do imóvel se consubstanciou anteriormente à entrega do DIAT, há que se considerar, na apuração do ganho de capital, os valores reais da operação, e não os do VTN.

#### INSTRUÇÃO NORMATIVA. VINCULAÇÃO ADMINISTRATIVA.

São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, com observância vinculada dos órgãos administrativos.

O contribuinte interpôs recurso voluntário em 05/01/2018 (fls. 219/247), nos termos a seguir reproduzidos no que interessa ao deslinde da presente lide, que serão detalhados, no que necessário, na fundamentação do voto:

(...)

II - Do fato gerador do imposto de renda da pessoa física.

5. É o Código Tributário Nacional em seu artigo 43 que assenta a hipótese de incidência do imposto de renda, "verbis":

Art. 43(...)

7. Observe-se que, como bem salientou RUBENS GOMES DE SOUZA<sup>2</sup>, o elemento essencial, ou seja, o núcleo da hipótese de incidência do imposto de renda é a "aquisição de disponibilidade de riqueza nova", quer definida em termos de acréscimo patrimonial (aumento patrimonial medido dentro de um determinado período de tempo, no caso, o ganho de capital), quer definida na palavra renda, visto ser esta o produto (algo novo produzido) do capital, trabalho ou da combinação de ambos os fatores.

8. Como visto anteriormente, o núcleo (base de cálculo) da hipótese de incidência do imposto de renda, constituindo-se na aquisição de disponibilidade de riqueza nova, pode ser alcançado pelo imposto citado, quer a aquisição de disponibilidade se dê em termos econômicos, quer jurídicos, segundo a descrição legal do fato imponible constante do enunciado de sua hipótese de incidência estabelecido pela lei ordinária, dentro dos limites estabelecidos pelo Código Tributário Nacional.

(...)

10. Como se vê, para efeitos da incidência do imposto de renda, a disponibilidade econômica de renda deverá sempre ser precedida da respectiva disponibilidade jurídica. Vale dizer que nem todo ingresso de numerário é renda. Para ser considerado como renda é necessário que, antes do seu efetivo recebimento (disponibilidade econômica), a pessoa que percebeu o rendimento seja detentora do direito a essa percepção (disponibilidade jurídica).

(...)

II. 1 - Regimes de apuração da renda. Regime de caixa e regime de competência.

12. JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIR analisa detalhadamente a realização dos rendimentos, para efeito do alcance do imposto sobre a renda. Distingue o renomado jurista duas formas de realização: a realização no regime financeiro de determinação da realização e a realização no regime econômico ou de competência de determinação.

13. No primeiro caso, o tributo alcançaria somente as disponibilidades econômicas de renda, no entender do saudoso mestre RUBENS GOMES DE SOUZA, ou seja, os rendimentos efetivamente recebidos em dinheiro ou valores, ou postos à disposição imediata do contribuinte.

14. No segundo caso, a realização alcança mesmo os rendimentos não recebidos em dinheiro ou valores, indo além, para alcançar os rendimentos no momento em que o contribuinte obtém o direito de recebê-los em futuro, ou seja, cuja disponibilidade jurídica lhe seja assegurada, por título hábil à percepção da renda, em futuro.

(...)

17. Do exposto anteriormente, para que se configure a hipótese de incidência do imposto de renda da pessoa física é preciso que efetivamente se constate a existência de renda (no caso "ganho de capital") e que este se realize "tendo-se em consideração apenas os pagamentos e recebimentos efetuados durante o período" visto que "nossa legislação fiscal adota este método para determinação da renda das pessoas físicas"; bem como, que exista efetiva "aquisição de disponibilidade de riqueza nova", quer definida em termos de acréscimo patrimonial (aumento patrimonial medido dentro de um determinado período de tempo, no caso, o ganho de capital)".

18. Feitas as considerações acima passa-se à análise dos fatos relatados pelo fisco e provados na impugnação, com suas respectivas datas:

1º - O imóvel rural foi adquirido pelo recorrente e seu cônjuge em face de Ata de Reunião de Cotistas da Aliança Participações Societárias Ltda. de **25/08/2011**, mediante redução de capital da referida sociedade com a transferência do referido imóvel ao seu valor de custo, depois ratificada pela Sétima Alteração de Contrato Social, ambas averbadas na Junta Comercial do Paraná.

2º - A alienação do referido imóvel rural foi compromissada à USINA DE AÇÚCAR SANTA TEREZA em 31/08/2011 através do Instrumento Particular de Compromisso de Compra e Venda desta data, sendo Promitentes Vendedores o recorrente e seu cônjuge Raquel Costa Moretto.

3º - O pagamento da primeira parcela compromissada se deu em **31/08/2011** data da ocorrência do fato gerador do IRPF que segue o regime de caixa.

4º - A apresentação do DIAT em **29/09/2011** se deu antes da data do pagamento de eventual tributo incidente sobre eventual ganho de capital em **30/09/2011**, e **NO PRAZO FIXADO PELO ARTIGO 7º DA INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1166, DE 20 DE JUNHO DE 2011**, consoante de depreende dos artigos 142 e 852 do RIR/99, a saber:

Art. 142 (...)

Art. 852 (...)

19. Feitas as digressões acima, passa o recorrente a contestar os fundamentos da decisão recorrida quanto à forma de apuração do ganho de capital que, seguindo-se as regras fixadas em lei, não existe.

III - Primeiro argumento: "Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo".

20. Prescreve o artigo 59 do Decreto 70.235/72 que tem força de lei o seguinte:

**Art. 59. (...)**

21. Nota-se que citado dispositivo em que se funda a decisão é uma norma de natureza processual e trata da nulidade do processo e não do ato administrativo de lançamento do tributo que tem as seguintes normas de direito material extraídas do CTN e que devem ser cumpridas, a saber:

**Art. 97. (...)**

Art. 99. (...)

Art. 100. (...)

Art. 142. (...)

22. Também há que se notar que o inciso IV do artigo 84 da Constituição Federal prescreve que:

**Art. 84. (...)**

23. Do exposto acima, a nulidade do lançamento não se resume à nulidade do processo administrativo. O lançamento, em face do princípio da legalidade (Constituição Federal art. 5º, II) e da legalidade estrita em matéria fiscal (Constituição Federal art. 150, I), também é nulo se efetuado com base em Instrução Normativa que pretende inovar na ordem jurídica, ou que extrapola os limites da lei.

24. Com efeito, o direito positivo brasileiro não encerra a existência do chamado Decreto (regulamento) autônomo e muito menos às Instruções Normativas da Receita Federal com possibilidade de inovar na ordem jurídica e criar qualquer restrição a direito dos cidadãos além dos limites legais.

25. O Decreto (regulamento) ou a Instrução Normativa sempre devem estar calcados e limitados PELA LEI e jamais poderão exceder os seus estritos limites, mormente quando vier regulamentar sobre o fato gerador, base de cálculo, contribuinte dos tributos, visto que tais normas só podem ser prescritas NA LEI (CF arts. 5o, II e 150, I e 84, IV e CTN arts. 97,1, III, IV, V, §1º, 99,100,1 e 142, § único)

(...)

27. Do exposto, obedecido ao princípio da legalidade, informador de todos os atos de administração e principalmente de toda e qualquer imposição fiscal, chega-se à conclusão que o decreto regulamentar, inclusive a norma administrativa regulamentar secundária (Portaria, Instrução Normativa, etc), estão estreitamente jungidos ao comando e aos limites da LEI, não podendo alterar, ampliar ou reduzir esse comando sob pena de violação ao princípio da legalidade estrita em matéria fiscal e conseqüente nulidade.

(...)

31. Como visto, o regulamento, inclusive as normas complementares da legislação tributária (CTN art. 100) e dentre estas as Instruções Normativas da Receita Federal, estão jungidos aos limites da lei. Esta, por seu turno, não pode ser uma lei assim chamada de "lei em branco" que outorga ao regulamento todos os dispositivos que dela deveriam fazer parte, principalmente, quando se trata de restrição de direitos sejam eles quais forem, em face do princípio da legalidade que informa o princípio geral pelo qual "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei" e a norma especial relativa aos tributos pela qual "é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça".

(...)

33. Sendo assim, os casos de nulidade do lançamento não se restringem somente àqueles mencionados na lei processual administrativa (Decreto nº 70.235/72, art. 59), padecendo de nulidade também os atos administrativos vinculados praticados com base em normas complementares da legislação tributária (Instruções Normativas do inciso I do art. 100 do CTN) que SÃO NULAS por ultrapassarem os limites da lei, em ofensa ao disposto nos arts. 5o, II, 150, I e 84, IV da Constituição Federal e arts. 97,1, III, IV, V, §1º, 99, 100,1 e 142, § único do CTN.

34. Do exposto, é nulo o lançamento e essa nulidade é absoluta, quando praticado pela autoridade administrativa ao arrepio da lei e calcada em norma complementar também nula por ultrapassar os estritos limites legais.

(...)

**36.** É obvio que as normas complementares das leis (art. 100, I do CTN) são vinculantes dos atos praticados pelas autoridades administrativas, porém, se estas normas complementares são ilegais e inconstitucionais por pretenderem inovar na ordem jurídica restringindo direito onde a lei não restringe ou ampliando direito que a lei restringe, **esta norma complementar é nula e a autoridade administrativa não é obrigada a segui-la.**

(...)

43. Com efeito, o lançamento efetua a tributação de um pretense ganho de capital apurado em decorrência da alienação de imóvel rural compromissada à USINA DE AÇÚCAR SANTA TEREZA em 31/08/2011 através do Instrumento Particular de Compromisso de Compra e Venda desta data, sendo Promitentes Vendedores o recorrente e seu cônjuge Raquel Costa Moretto.

44. Tal imóvel foi adquirido pelo recorrente e seu cônjuge em face de Ata de Reunião de Cotistas da Aliança Participações Societárias Ltda. de 25/08/2011, mediante redução de capital da referida sociedade com a transferência do referido imóvel ao seu valor de custo, depois ratificada pela Sétima Alteração de Contrato Social, ambas averbadas na Junta Comercial do Paraná.

45. Entende o fisco que embora o imóvel rural tenha sido adquirido e alienado em 2011, não se aplicaria a esta alienação o disposto no artigo 19 da Lei nº 9.393/1996 cuja dicção é a seguinte:

Art. 19. (...)

(...)

47. Para o fisco, entretanto, não seria aplicável o mencionado artigo 19 da Lei n.º 9.393/1996 diante do que prescreve o inciso I, do parágrafo primeiro, do artigo 10 da IN-SRF n.º 84/2001, que vem restringir o prescrito no artigo 19 da Lei n.º 9.393/1996, nos seguintes termos:

Art. 10. (...)

48. Observe-se que o estabelecimento da entrega do DIAT é uma criação de obrigação acessória atribuída ao contribuinte, PORÉM, A LEI n.º 9.393/96 por seu artigo 8o estabelece que sua entrega dar-se-á data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal".

49. Assim, se a aquisição de um imóvel rural se dá no mesmo ano de sua venda o custo de aquisição e o valor da venda é o VTN de 1o de janeiro daquele ano, consoante artigo 19 da Lei n.º 9.393/96, uma vez apresentado o DIAT "na data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal"(artigo 8o caput óa Lei n.º 9.393/96). Em geral a Secretaria da Receita Federal fixa o prazo para setembro de cada ano. No caso presente, o fisco findou por aplicar o inciso I, do parágrafo primeiro, do artigo 10 da IN-SRF n.º 84/2001 apurando um ganho de capital ilegal (sem base na lei) correspondente "à diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição", o qual deu origem à imposição fiscal que é nula por ter alicerce em Norma Complementar ilegal e inconstitucional ao restringir direito que a lei não restringe.

**V - Terceiro argumento: “Tendo em vista que a aquisição e alienação do imóvel ter se consubstanciado anteriormente à entrega do DIAT, há que se considerar, na apuração do ganho de capital, os valores reais da operação, e não os do VTN”.**

50. Primeiro. Que fique bem claro que a lei não estabelece se a venda no mesmo ano deve se dar ANTES ou DEPOIS da entrega do DIAT. A lei simplesmente condiciona que deve haver a entrega do DIAT no ano da aquisição, nos prazos fixados pela SRF.

51. É o fisco que sustenta que o ganho de capital apura-se pela diferença entre o custo de aquisição do imóvel rural e o valor de sua venda, uma vez que a apresentação do DIAT se deu no mesmo ano de aquisição e no prazo fixado pela SRF, porém, após a sua venda e ANTES DO VENCIMENTO DO PAGAMENTO DO ITR.

52. Com efeito, os artigos 142 e 852 do RIR/99 prescrevem o seguinte:

Art. 142. (...)

Art. 852. (...)

53. Contrariamente a essa conduta o recorrente entende aplicável o artigo 19 da Lei n.º 9.393/1996 visto que, na lei, não há qualquer restrição ao fato do DIAT ter sido apresentado ANTES ou DEPOIS da alienação do imóvel rural adquirido e vendido no mesmo ano visto que o DIAT foi apresentado dentro do prazo fixado pela Secretaria da Receita Federal e com valor estimado em 1º de janeiro de 2011.

54. Por outro lado, EMBORA A VENDA TENHA SIDO COMPROMISSADA EM 31/08/2011 O PAGAMENTO DO EVENTUAL TRIBUTO DEVIDO SOBRE EVENTUAL GANHO DE CAPITAL SÓ OCORRERIA EM 30/09/2011, consoante artigos 142 e 852 DO RIR/99.

**55.** De outro lado, constata-se e PROVA-SE que o DIAT (Recibo do DIAT anexado à impugnação como doe. 02) FOI APRESENTADO EM 29/09/2011 (ver RELATÓRIO FISCAL, fls. 177) conforme DEMONSTRATIVO DE GANHOS DE CAPITAL DO ANO-CALENDÁRIO DE 2011 (doe. 03) ANTES, portanto, do PAGAMENTO DO EVENTUAL TRIBUTO QUE DEVIDO FOSSE SOBRE EVENTUAL GANHO DE CAPITAL E QUE SÓ OCORRERIA EM 30/09/2011 e NO PRAZO FIXADO PELO ARTIGO 7º DA INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB N.º **1166**, DE **20** DE JUNHO DE **2011**, consoante artigos 142 e 852 DO RIR/99.

56. Ora, se o recorrente entregou o DIAT em **29/09/2011** com o VTN de 1o de janeiro de 2011, é obvio que o fisco, mesmo supondo-se válido o dispositivo da IN-SRF n.º 84/2001, agiu com ofensa aos artigos 142 e 852 do RIR/99 e 8o e 19 DA Lei n.º 9.393/96, POIS O RECORRENTE APRESENTOU O DIAT ANTES PAGAMENTO DO EVENTUAL TRIBUTO DEVIDO SOBRE EVENTUAL GANHO DE CAPITAL EM **30/09/2011** e NO PRAZO

**FIXADO PELO ARTIGO 7º DA INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1166, DE 20 DE JUNHO DE 2011.**

57. Sobre o tema aqui tratado, este CARF tem os seguintes julgados:

**Localidade – Brasil**

**Autoridade - Primeiro Conselho de Contribuintes. 4ª Câmara. Turma Ordinária**

**Título - Acórdão n.º 10418853 do Processo 13859.000292/0041**

**Data 09/07/2002 Ementa**

TRIBUTAÇÃO DOS GANHOS DE CAPITAL DAS PESSOAS FÍSICAS - CUSTO DE AQUISIÇÃO - IMÓVEL RURAL - 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 valor da terra nua declarado no Documento de Informação e Apuração do ÍTR - DIAT, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação. **Por outro lado, na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data de 1º de janeiro de 1997, será 1, considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública ou o valor constante da declaração de bens, observado o disposto no art. 17da Leinº 9.249, de 1995. (grifado)**

(.....)

**Localidade - Brasil**

**Autoridade - Primeiro Conselho de Contribuintes. 2ª Câmara.**

**Turma Ordinária**

Título - Acórdão n.º 10248352 do Processo 11007.001281/2003-25

Data - 29/03/2007

Ementa

ATIVIDADE RURAL - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - APURAÇÃO ANUAL - **No caso de rendimentos da atividade rural, o acréscimo patrimonial deve ser apurado de forma anual, à luz do artigo 49 da Lei nº 7.713/1988, e da Lei nº 8.023/1990 (Precedente: Acórdão CSRF/04-00.262 de 12/06/2006). Cabe à fiscalização fazer prova que os rendimentos omitidos pelo contribuinte são de outra origem.**

GANHO DE CAPITAL - IMÓVEL RURAL – TERRA NUA - Na alienação de imóvel rural, eventual incidência de ganho de capital recai apenas sobre o valor relativo à terra nua, tanto em relação ao valor de venda, quanto ao custo de aquisição. **As benfeitorias e plantações em geral compõe o resultado da atividade rural. Recurso parcialmente provido, (grifado)**

58. Verifica-se, portanto, que das decisões citadas, não constam restrições quanto à data da apresentação do DIAT ser ANTERIOR ou POSTERIOR à data da venda, pois tal restrição não consta da lei, acrescentando-se que a apresentação do DIAT em 29/09/2011 se deu ANTES DO PAGAMENTO DO EVENTUAL TRIBUTO QUE FOSSE DEVIDO SOBRE EVENTUAL GANHO DE CAPITAL EM 30/09/2011 e NO PRAZO FIXADO PELO ARTIGO 7º DA INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1166, DE 20 DE JUNHO DE 2011.

**VI - Dos requerimentos.**

Senhores Conselheiros,

Considerando-se que o artigo 19 da Lei nº 9.393/1966 prescreve que **"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"**;

Considerando-se que o "VTN declarado" corresponde ao VALOR DA TERRA NUA EM 01 DE JANEIRO DO ANO DE APRESENTAÇÃO DO DIAT segundo o §2º do artigo 8º da Lei nº 9.393/1966;

Considerando que o DIAT foi apresentado em 29/09/2011, portanto, ANTES DO PAGAMENTO DO EVENTUAL TRIBUTO QUE FOSSE DEVIDO SOBRE EVENTUAL GANHO DE

CAPITAL EM 30/09/2011 e NO PRAZO FIXADO PELO ARTIGO 7º DA INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1166, Considerando que consoante o disposto no artigo 150, I da Constituição, nos artigos 3o, 9o, inciso I, 97, incisos I, III e IV e 142, § / único do CTN somente a lei pode estabelecer o fato gerador e a base de cálculo de tributos, especialmente do imposto de renda;

Considerando que a Instrução Normativa da SRF nº 84/2001, por seu artigo 10, §1º, I não pode "criar" restrições quando os artigos 19 e 8o da Lei nº 9.393/1996 não criaram;

É o presente recurso para pedir que, julgado procedente, seja reformada in totum a decisão recorrida e, por consequência, anulado o lançamento efetuado por auto de infração, cujo processo administrativo tomou o número 13984.720275/2016-54, por ofensa ao disposto no artigo 150, I da Constituição, nos artigos 3o, 9o, inciso I, 97, incisos I, III e IV e 142, § único do CTN e artigos 8o e 19 da Lei nº 9.393/1996 e 142 e 852 do RIR/99. (grifos e destaques são do original)

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

O recorrente foi intimado da decisão de primeira instância, por meio de Aviso de Recebimento (fl. 215), em 15/12/2017, tendo sido o recurso ora objeto de análise protocolizado em 05/01/2018, considera-se tempestivo, assim como, atende aos demais requisitos de admissibilidade, deve portanto ser conhecido.

### PRELIMINAR DE NULIDADE

A preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente, no sentido de que o lançamento teria ocorrido fundamentado em instrução normativa contrária à lei, confunde-se com o próprio mérito da lide, de forma que se avaliará no voto a correta subsunção do fato à norma de incidência tributária.

Cumpre pontuar nesta parte introdutória, conforme já destacado na decisão de primeira instância, que o Auto de Infração se revestiu de todas as formalidades legais previstas pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972., quais sejam:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Também na decisão de primeira instância foi salientado o artigo 59 do mesmo Decreto nº 70.235, de 1972, que preconiza apenas dois vícios insanáveis, conducentes à nulidade: a incompetência do agente do ato e a preterição do direito de defesa. Situações essas não configuradas no presente lançamento, vez que efetuado por agente competente (Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil) e ao contribuinte vem sendo garantido o mais amplo direito de defesa, desde a fase de instrução do processo, pela oportunidade de apresentar, em resposta às intimações que recebeu, argumentos, alegações e documentos solicitados, passando pela impugnação e o recurso ora objeto de análise, onde ficam evidentes o pleno conhecimento dos fatos e circunstâncias que ensejaram o lançamento.

## MÉRITO

No que se refere ao lançamento, conforme pontuado pelo próprio contribuinte na peça de defesa, o imposto sobre a renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, de acordo com o comando do art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN - (Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966). Temos em complementação o art. 144, que preceitua no sentido de que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador.

Dessa forma, considerando que o ato negocial de venda do imóvel objeto da presente lide ocorreu na data de 31 de agosto de 2011, este o momento de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária consequente, uma vez que presentes todos os elementos necessários ao seu nascimento, independentemente de sua adimplência, ou mesmo, do prazo para pagamento do tributo.

Especificamente quanto à apuração do ganho de capital, esclareça-se que, em operações a prazo, este deve ser apurado como uma operação de venda à vista e devendo ser recolhido o imposto na proporção das parcelas recebidas. É o que comanda o art. 140 do Regulamento do Imposto vigente à época de apuração dos fatos (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999) - RIR/99:

Art. 140. Nas alienações a prazo, o ganho de capital deverá ser apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver (Lei nº 7.713, de 1988, art. 21).

Quanto à Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, é consabido que os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas têm por finalidade interpretar a lei ou o regulamento no âmbito de suas competências. Conforme preconizado pelo inc. I, do art. 100, do CTN, tais atos normativos, expedidos pelas autoridades administrativas, inserem-se no contexto da expressão “legislação tributária”, de que trata o art. 96 do mesmo diploma legal.

Assim sendo, uma Instrução Normativa, firmada pelo Secretário da Receita Federal, afigura-se como norma complementar do instrumento legal no qual se sustenta e com esta encontra-se compatível conforme será demonstrado.

No presente lançamento, conforme o Relatório Fiscal, evidenciou-se que o contribuinte adquiriu e alienou o imóvel rural antes da entrega do Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DIAT), do ano-calendário correspondente, levando o autor do procedimento fiscal à aplicação do comando do inc. I, do § 1, do art. 10, da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2011.

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;**

(...)

§ 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)

Na peça de defesa apresentada perante este Conselho o autuado centra sua argumentação no fato de que tal preceito normativo apresenta-se em desconformidade com o disposto no art. 19 na Lei n.º 9.393, de 19 de dezembro de 1996, devendo assim ser declarada a nulidade do lançamento, uma vez que calcado em ato administrativo que, segundo entende, frontalmente contrário a um expresso comando legal.

Vejamos o que preceitua o citado art. 19:

Valores para Apuração de Ganho de Capital

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.

Em continuidade, o contribuinte argumenta que apresentou a DIAT, antes do prazo de vencimento do eventual imposto devido a título de ganho de capital, em que pese tal apresentação ter ocorrido após a data de alienação do imóvel, mas dentro do prazo legal de sua entrega.

Conforme se demonstrará, a solução da presente lide passa por uma análise sistêmica dos diversos dispositivos que tratam da apuração e cobrança do imposto sobre a renda devido relativo a ganho de capital. Para tanto, valho-me de parte do voto vencedor do Acórdão n.º 2402-006.150, de 08/05/2018, da 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 2ª Seção deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em julgamento de situação similar à que ora se apresenta:

(...)

Passemos, assim, à análise sistêmica dos dispositivos, inseridos no arcabouço normativo sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

O art. 153 da nossa Constituição Federal estabelece competir à União instituir impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Por sua vez, o artigo 43 do CTN define que renda é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ao passo que proventos, os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.

Nessa linha, o artigo 3º da Lei 7.713/88, em especial seu parágrafo 2º, **como regra matriz para incidência do IR sobre o ganho de capital (GCAP)**, prescreve que integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de BENS OU DIREITOS DE QUALQUER NATUREZA.

E mais, o § 3º, ao dispor sobre a alienação, é claro ao mencionar que serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos.

Ou seja, o diploma legal acima, que não trata especificamente do imóvel rural, tampouco o excetua da sistemática, traz a regra geral para a exação. É dizer: todo a acréscimo patrimonial, seja sobre qual for o patrimônio, apurado quando de sua alienação, deve ser oferecido à tributação.

E não se deve perder isto de vista.

Por óbvio, devem ser observadas as circunstâncias legais que autorizam a dedução ou soma dos valores, respectivamente, de alienação e do custo de aquisição, bem com aquelas que, à luz do artigo 97 do CTN, estabeleçam a isenção do imposto na operação.

Tratemos, adiante, do GCAP na alienação de imóvel.

Na concepção do Código Civil Brasileiro, bem imóvel é o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural (Imóvel por Natureza) ou artificialmente (Imóvel por Acesso Física) (art 79). Ainda assim, não perdem o caráter de imóveis: as edificações que, separadas do solo, mas conservando a sua unidade, forem removidas para outro local e os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele se reempregarem. Ou seja, pela Lei civil, tanto o solo quanto às construções e benfeitorias nele incorporadas, fazem parte do IMÓVEL.

A lei 8.013/90, que trata da Atividade Rural e da apuração do seu ganho, **tributável pelo IR no ajuste anual** na DIRPF, não define o que vem a ser IMÓVEL RURAL, mas tão somente a atividade rural.

Aquele diploma define a sistemática para a apuração do resultado da atividade rural, vale dizer, quando se pratica a atividade tal como prevista em seu artigo 2º.

Em síntese: os investimentos pagos, dentre eles os que agregarão valor ao imóvel por acesso física, serão considerados despesas na apuração do resultado; e, quando de sua alienação, receita da mesma atividade.

Note que o legislador possibilitou àquele que exercesse a atividade rural valer-se dos investimentos em benfeitorias como despesa da atividade rural, sendo que, quando da venda do IMÓVEL, o valor a elas relacionado seria reconhecido como receita. Assim, caso houvesse algum ganho imobiliário nessas benfeitorias (imóvel por acesso), seria tratado no âmbito do ajuste anual, com as prerrogativas daquela sistemática de tributação favorecida, se fosse o caso (opção pelos 20% da receita como resultado).

Em outras palavras: **quem exerce a atividade rural** pode se valer dos gastos com benfeitorias como custo para essa atividade e quando vender o imóvel, reconhece a venda dessa parcela como receita. É uma oportunidade para quem exerce a atividade rural ter seu resultado afetado, imediatamente, pelos seus investimentos na produção, e não adicionado ao custo do seu imóvel para um futuro e eventual aproveitamento na redução de seu ganho de capital. E por força do artigo 14: O prejuízo apurado pela pessoa física e pela pessoa jurídica poderá ser compensado com o resultado positivo obtido nos anos-base posteriores.

Perceba que a tributação dos investimentos em benfeitorias (despesas/custo), bem assim o produto de sua alienação (receita) no âmbito da atividade rural é substancialmente menor do que caso optasse por apurar o ganho de capital em sua alienação.

A depender dos valores envolvidos, da forma de pagamento, da opção pela tributação de apenas 20% da receita e das deduções na apuração do ajuste, pode ser que não resulte IR devido ao final do período, ainda que a alienação tenha se dado com expressivo ganho patrimonial.

É um favor fiscal, em função da política tributária, àqueles que exercem a atividade rural e reconhecem, ambos, os investimentos e alienações relacionados às benfeitorias na apuração do resultado daquela atividade.

Nessa linha, não é dada ao contribuinte, extrapolando a benesse fiscal, a opção por adicionar as despesas com os investimentos em benfeitorias ao custo de aquisição do imóvel, reduzindo, ao final, o ganho de capital na alienação do imóvel; e reconhecer o produto da venda como receita da atividade rural, levando ao ajuste apenas 20% desse valor, sobre o qual ainda serão deduzidas as despesas lá permitidas (ou deduzir em 20%, a título de desconto simplificado, observado o limite legal). Definitivamente, tenho que esta não foi a intenção do legislador.

Por sua vez, fez questão de esclarecer que o valor da terra nua, quando da alienação do imóvel, não integraria a apuração do resultado da atividade rural, mas sim, por meio da apuração de GCAP prevista no artigo 3º daquela regra matriz (L. 7.713/88).

Assim, a pelo menos desde 04/1990, o valor das benfeitorias, seja como investimento pago (despesa), seja na venda como bem da produção (imóvel rural), é considerado na apuração do resultado da atividade rural e, a rigor, não integram os valores de aquisição e de alienação para fins de apuração do GCAP.

Posta acima a sistemática legal para apuração do resultado da atividade rural, passemos, em consonância com a análise empreendida, aplicar a metodologia legal para a apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural (por natureza e por acessão).

Sob a égide da Instrução Normativa SRF nº 39/1993, revogada pela de nº 84/2001, tínhamos:

Art. 18. No caso de imóvel rural será considerado custo de aquisição o valor, em UFIR, relativo à terra nua.

Parágrafo único. Considera-se terra nua o imóvel rural despojado das construções, instalações e melhoramentos, das culturas permanentes, das árvores de florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas, que se classificam como investimentos (benfeitorias) da atividade rural.

Art. 22. Considera-se valor de alienação:

§ 4º Na alienação de imóvel rural com benfeitorias, será considerado apenas o valor da terra nua.

Veja que os dispositivos acima tratavam, apenas, no valor da terra nua. Assim, considerado o normativo revogado, tínhamos a seguinte questão a responder:

Na alienação do imóvel rural com benfeitorias, como tratar aqueles casos em que não se exerce a atividade rural ou, se a exerce, não levou tais valores para a apuração do resultado da atividade rural, uma vez que, em função da matriz legal, integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de BENS OU DIREITOS DE QUALQUER NATUREZA?

Note que a norma matriz instituiu a incidência tributária nos ganhos de capital de maneira suficientemente abrangente, de forma que, eventual tratamento que tendesse a excluir determinada operação, como por exemplo, a alienação das benfeitorias, deveria constar expressamente de norma isentiva, na forma do artigo 111, II, do CTN.

Assim, a par dessa problemática, a IN 84/2001, ao reconhecer a inexistência de norma isentiva em face da regra geral (art 3º da Lei 7.713/88) e, por outro lado, ao reconhecer o permissivo legal para o aproveitamento dos gastos com benfeitorias na apuração do resultado da atividade rural, regulamentou, com fulcro no artigo 100 da CTN:

Custo de aquisição = VTN

Se as benfeitorias **não tiverem sido computadas** como investimentos na apuração do resultado da atividade rural, poderão integrar o valor do custo de aquisição e, quando da alienação do imóvel, também integrarão o valor de alienação.

Se, por outro lado, **tiverem sido computadas** como custo/investimento na apuração do resultado da atividade rural, deverão ser reconhecidas como receita dessa atividade rural, quando da alienação do imóvel; caso não tenham sido reconhecidas como receita, o valor comporá o de alienação.

Caso não exerça ou não tenha se valido da sistemática acima e por força da regra matriz (lei 7.713/88), essa tributação se dará no âmbito da apuração do GCAP, adicionando-se, tanto ao custo, quanto no valor de alienação, a parcela identificada como sendo investimento em benfeitorias.

Assim, a IN SRF 84/2001 procurou dar efetividade ao benefício instituído pela lei 8.023/90, em confronto com a previsão na lei 7.713/88.

Com o advento da Lei 9.393/96, que em nada modificou a sistemática então delineada, surgiu a controvérsia com relação ao aproveitamento daquele valor de terra nua, por força do que constou em seu artigo 19.

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.

Art. 19. (...)

Note que o dispositivo acima não inovou quanto a considerar o VTN como custo de aquisição e como valor da venda do imóvel rural, eis que assim já tratava a legislação tributária antes de sua edição (IN SRF 39/1993).

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.

14. Para efeito de apuração do ganho de capital na alienação da terra nua, a legislação do imposto de renda passa a adotar o valor da terra nua declarado pelo contribuinte – base de cálculo do imposto sobre a propriedade territorial rural.

Não quis a lei, no entender deste Relator ao tratar da apuração do ganho de capital resumir todo o imóvel rural ao valor da terra nua, mas, sim, estabelecer que para a determinação do valor do **imóvel por natureza**, seria observado, tanto na aquisição, quanto na alienação, o valor da terra nua VTN, declarado pelo próprio contribuinte à RFB.

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

Tal disposição teve como razão de ser, a necessidade de legalmente instrumentalizar a administração tributária à obtenção daquele VTN, sobretudo nas situações em que o contribuinte tenha levado os valores relacionados às benfeitorias para a apuração do resultado da atividade rural (como custo e receita) e não disponha desses valores (VTN/benfeitorias) discriminados no instrumento da transação.

Assim, se por um lado, o contribuinte precise demonstrar que "trabalhou" com as benfeitorias no âmbito da apuração do resultado da atividade rural, por outro, caso provado, o Fisco não pode mais se valer do instrumento da transação, quando não se especificou o que era VTN e o que eram benfeitorias. Usualmente o ônus dessa especificação era atribuído ao sujeito passivo.

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

Tanto o é, que na hipótese de o valor tiver sido subavaliado ou não houver a apresentação desse DIAT, a Fiscalização estará autorizada a valer-se das informações que constam nos sistemas de preços de terras. Ou seja, aproveitar-se de outra informação que, com alguma frequência, pode não retratar o preço real praticado na operação em questão.

(...)

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.

Não há que se falar, desta feita, em se criar tributo, base de cálculo ou mesmo alíquota por meio de Instrução Normativa, na medida em que norma infra legal nada mais fez do que conciliar a tributação privilegiada prevista na Lei 8.023/90, para aqueles que exercem atividade rural, com a norma matriz para a apuração e cobrança do ganho de capital na alienação de bens e direitos de qualquer natureza, além de propiciar ao contribuinte fosse utilizado o valor efetivo (documentos), em detrimento de um estimado (SIPT).

Supor o contrário, seria admitir apurar o ganho de capital tributável levando-se em conta valores estimados que poderiam, ao final, conduzir a um valor de ganho inferior ao que efetivamente se teve como acréscimo patrimonial, implicando o reconhecimento de isenção, à margem da lei, da parcela não contemplada no DIAT/SIPT. (grifos e destaques do original).

Conforme demonstrado no voto acima parcialmente reproduzido, o dispositivo da IN SRF n.º 84, de 2001, visa dar efetividade e harmonizar a aplicação do art. 19 da Lei n.º 9.393, de 1996, com a norma específica que trata da apuração e cobrança do imposto sobre a renda incidente sobre ganhos de capital.

O multicitado art. 19 não pode ser tratado meramente como uma norma exonerativa do ganho de capital incidente sobre a alienação de imóveis rurais. Ao contrário, deve ser interpretado juntamente com as demais prescrições normativas que tratam de toda a tributação do imposto sobre a renda e, em especial, de sua apuração na atividade rural.

Nesse sentido, é autorizado ao produtor rural, na apuração do resultado dessa atividade, o lançamento dos gastos incorridos a título de investimentos como despesas; gastos esses tratados de forma ampla, onde são incluídas também as benfeitorias realizadas no imóvel, assim como, todo o dispêndio voltado para o seu exercício. Por outro lado, tem-se que, todas as receitas decorrentes da alienação de bens e produtos oriundos do exercício da atividade rural deverão ser reconhecidas como receitas de tal atividade, de forma a se apurar o resultado do confronto de tais dispêndios e ingressos. Tudo considerando o exercício regular de atividade rural.

De outra forma, caso não exerça ou não tenha se valido da sistemática acima e por força da regra matriz de apuração do ganho de capital (Lei 7.713, de 1988), essa tributação se dará no âmbito da apuração do ganho de capital. Essa a exegese do art. 19 da IN SRF n.º 84, de 2001:

#### Valor de Alienação

Art. 19. Considera-se valor de alienação:

I - o preço efetivo da operação de venda ou de cessão de direitos;

(...)

VI - no caso de imóvel rural com benfeitorias, o valor correspondente:

a) exclusivamente à terra nua, quando o valor das benfeitorias houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;

b) a todo o imóvel alienado, quando as benfeitorias não houverem sido deduzidas como custo ou despesa da atividade rural.

§ 1o Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se valor de alienação da terra nua:

I - o valor declarado no Diat do ano da alienação, quando houverem sido entregues os Diat relativos aos anos de aquisição e alienação;

II - o valor efetivamente recebido, nos demais casos.

§ 2o Na alienação dos imóveis rurais, a parcela do preço correspondente às benfeitorias é computada:

I - como receita da atividade rural, quando o seu valor de aquisição houver sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural;

II - como valor da alienação, nos demais casos.

Na situação ora sob análise, temos que o imóvel foi adquirido pelo contribuinte em 25/08/2011 e alienado em 31/08/2011. Tal fato torna evidente que eventuais benfeitorias não foram deduzidas como custo ou despesa na apuração do resultado da atividade rural, e tampouco eventuais alienações correspondentes como receita da atividade rural, no ano-calendário de 2011, considerando o curtíssimo período decorrido entre a aquisição e alienação (6 dias), o que autoriza pressupor nenhum exercício de atividade rural pelo contribuinte no período correspondente à entrega da DIAT.

Retornando ao cerne da discussão, quanto à aplicabilidade do disposto no art. 10, § 1, inc, I, da IN SRF nº 84, de 2001, oportuno reproduzir os dispositivos do Regulamento do Imposto sobre a Renda vigente à época dos fatos, assim como, do atual RIR, que nos auxiliam a ratificar o fato de que não há inovação no dispositivo da IN:

RIR 1999 (Decreto nº 3.000, de 1999)

Subseção IV

Custo na Alienação de Imóvel Rural

Art. 136. Em relação aos imóveis rurais adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o Valor da Terra Nua - VTN, constante do Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, observado o disposto no art. 14 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19).

(...)

RIR 2018 (Decreto nº 9.580, de 2018)

Subseção V

Do custo na alienação de imóvel rural

Art. 146. Em relação aos imóveis rurais adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital na alienação da terra nua, considera-se custo de aquisição e valor da venda o valor da terra nua, constante do Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural relativo ao ano da aquisição e ao ano da alienação, respectivamente, observado o disposto no art. 14 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996 (Lei nº 9.393, de 1996, art. 19, caput)

A base legal de tais dispositivos regulamentares é o art. 19 da Lei nº 9.393, de 1996:

Valores para Apuração de Ganho de Capital

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.

Merecem destaque dois comandos do dispositivo legal acima reproduzido e parcialmente replicados nos regulamentos. O primeiro refere-se ao fato de que, tanto o art. 19, da Lei, quanto os dispositivos dos regulamentos, referem-se ao custo de aquisição e valor de venda

do imóvel declarados, sendo que nos decretos é utilizada a expressão “o valor da terra nua, constante do Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural”.

Justifica-se assim o comando da IN, acima reproduzido, uma vez que, não havendo declaração, não há que se falar em valor declarado, justamente por ausência desse valor.

Temos ainda no comando legal a expressão “...para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se...” (negritei)

O dispositivo do art. 19 da Lei n.º 9.393, de 2011, acima destacado, determina que a apuração do ganho de capital também deverá considerar os termos de toda a legislação do imposto sobre a renda e não, ser aplicado de forma isolada. Conforme já pontuado, não se trata de norma exonerativa de tributação, devendo ser interpretada segundo as regras de tributação do imposto sobre a renda, de forma sistêmica, articulando-se e complementando-se com as demais normas de cobrança do imposto.

Por todo exposto, temos que, não há que se falar em se criar tributo, base de cálculo ou mesmo alíquota por meio de instrução normativa, na medida em que a IN SRF n.º 84, de 2001, nada mais fez do que conciliar a tributação privilegiada prevista na Lei 8.023, de 1990, para aqueles que exercem atividade rural, com a norma matriz para a apuração e cobrança do ganho de capital na alienação de bens e direitos de qualquer natureza.

Inexistindo a DIAT na data da realização do negócio, correta a utilização pela autoridade autuante dos valores relativos aos documentos negociais, que retratem, concretamente, a operação, haja vista a análise sistêmica dos dispositivos normativos legais e infra legais que tratam da tributação do imposto sobre a renda, não se vislumbrando impropriedade na utilização de tais valores.

Cumprindo finalmente esclarecer que, as decisões administrativas que o recorrente trouxe ao recurso são desprovidas da natureza de normas complementares e não vinculam futuras decisões deste Conselho, sendo opostas somente às partes e de acordo com as características específicas e contextuais dos casos julgados e procedimentos de onde se originaram. Nesse sentido temos o Parecer Normativo Cosit n.º 23, de 6 de setembro de 2013, que apresenta a seguinte ementa:

**DECISÕES DO CARF RELATIVAS A CLASSIFICAÇÃO FISCAL OU OUTRAS MATÉRIAS TRIBUTÁRIAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO NORMA COMPLEMENTAR**

Ementa: Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não possuem caráter normativo nem vinculante.

Dispositivos Legais: Código Tributário Nacional, Lei n.º 5.172/1966, art. 100, incisos I e II; Lei n.º 9.430/1996, art. 48 a 50; Lei n.º 4.502/1964, art. 76, inciso II, alínea “a”; Decreto n.º 70.235/1972, art. 46 a 53; Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF n.º 203/2012, art. 1.º, inciso III, e art. 82, inciso III.

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos

Fl. 18 do Acórdão n.º 2202-006.078 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13984.720275/2016-54