



Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

APELAÇÃO CÍVEL Nº 5004573-80.2020.4.04.7102/RS

PROCESSO ORIGINÁRIO: Nº 5004573-80.2020.4.04.7102/RS

RELATOR: DESEMBARGADOR FEDERAL RÔMULO PIZZOLATTI

APELANTE: UNIÃO - FAZENDA NACIONAL (INTERESSADO)

APELADO: ADRIAN ALEJANDRO BARRERE LEON (IMPETRANTE)

ADVOGADO: VITOR HUGO CUNHA ARGILES (OAB RS039846)

ADVOGADO: GUSTAVO ILHA KASPRUS (OAB RS079768)

APELADO: ALEJANDRO LUIS BARRERE LEON (IMPETRANTE)

ADVOGADO: VITOR HUGO CUNHA ARGILES (OAB RS039846)

ADVOGADO: GUSTAVO ILHA KASPRUS (OAB RS079768)

APELADO: MARIA ROSA BARRERE LEON (IMPETRANTE)

ADVOGADO: VITOR HUGO CUNHA ARGILES (OAB RS039846)

ADVOGADO: GUSTAVO ILHA KASPRUS (OAB RS079768)

APELADO: ASTOR LUIZ WALLAUER (IMPETRANTE)

ADVOGADO: VITOR HUGO CUNHA ARGILES (OAB RS039846)

ADVOGADO: GUSTAVO ILHA KASPRUS (OAB RS079768)

APELADO: DACIO EDUARDO BARRERE LEON (IMPETRANTE)

ADVOGADO: VITOR HUGO CUNHA ARGILES (OAB RS039846)

ADVOGADO: GUSTAVO ILHA KASPRUS (OAB RS079768)

APELADO: MARIA ALICIA BARRERE LEON (IMPETRANTE)

ADVOGADO: VITOR HUGO CUNHA ARGILES (OAB RS039846)

ADVOGADO: GUSTAVO ILHA KASPRUS (OAB RS079768)

MPF: MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL (MPF)

INTERESSADO: DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - UNIÃO - FAZENDA NACIONAL - SANTA MARIA (IMPETRADO)

RELATÓRIO

O juiz da causa assim relatou a controvérsia entre as partes e os eventos ocorridos até o julgamento do feito:

*Cuida-se de mandado de segurança impetrado por **ADRIAN ALEJANDRO BARRERE LEON** e **OUTROS** em face do **DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM SANTA MARIA/RS**, objetivando o afastamento da aplicação da Instrução Normativa (IN) SRF nº 84, de 2001, para cálculo da apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural.*

Narram os impetrantes que são proprietários de imóvel rural recebido por herança e que foi alienado por intermédio de contrato de promessa de compra e venda a Astor Luiz Wallauer, também impetrante, pelo valor de R\$ 14.250.000,00. Defendem que, “em verdade, o ano de aquisição, a ser considerado pelas partes envolvidas para efeitos de apuração do VTN e, por conseguinte, do IRPF incidente sobre o imóvel rural, a título de ganho de capital, seria o do registro dos formais de partilha junto ao Cartório de Registro de Imóveis de Sant’Ana do Livramento (2019).” Nessa ação

judicial, atacam o disposto no parágrafo 2º do art. 10 da IN SRF nº 84, de 2001, que prevê que na falta de entrega de Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat), deve ser considerado “como valor de alienação o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação”.

Assim, a parte autora apresentou pedido liminar para "que a Receita Federal do Brasil, abstenha-se de praticar qualquer ato ou procedimento administrativo com o fito de lançar, inscrever em dívida ativa e ainda exigir tributo decorrente da alienação do imóvel matrícula 268 do Cartório de Registro de Imóveis de Sant'Ana do Livramento, especialmente o Imposto sobre a Renda incidente sobre o Ganho de Capital (IR-GCap) com base na validade da IN SRF 84/2001, enquanto perdurar o presente writ;". No mérito, tencionam a confirmação da medida liminar, para que a autoridade coatora abstenha-se de qualquer exigência tributária com base na aplicação ilegal da Instrução Normativa 84/2001 da Secretaria da Receita Federal, com relação ao Imposto sobre a Renda decorrente do Ganho de Capital da venda do referido imóvel.

Custas recolhidas.

Emendada a Inicial (evento 12).

Indeferido o pedido de medida liminar (evento 15).

O impetrado apresentou suas informações (evento 27).

O Ministério Público Federal manifestou-se nos autos (evento 30).

Regularmente processado o feito, sobreveio sentença que concedeu o mandado de segurança, in verbis:

ANTE O EXPOSTO, concedo a segurança pleiteada para reconhecer o direito da parte impetrante ao afastamento da incidência da Instrução Normativa nº 84/2001 da Secretaria da Receita Federal, com relação ao Imposto sobre a Renda decorrente do Ganho de Capital da venda do imóvel rural matriculado no Cartório de Registro de Imóveis de Sant'Ana do Livramento sob o nº 268, nos termos da fundamentação precedente.

Condeno a União (FN) ao reembolso do valor das custas adiantadas pela impetrante.

Sem condenação em honorários advocatícios, nos termos do artigo 25 da Lei nº 12.016/09.

Sentença sujeita à remessa necessária (art. 14, § 1º, da Lei nº 12.016/09).

Apelou a União, alegando, nas razões recursais, em síntese:

(...)

A Instrução Normativa nº 84/2001, da Secretaria da Receita Federal, foi instituída gozando da plena competência que lhe foi atribuída, edita os moldes pelo qual se dá o valor do imposto, não havendo de se falar em qualquer ilegalidade.

Na situação posta, sobre o imóvel adquirido por herança por Ana Rosa Leon Velez, CPF742.789.591-68, em abril de 2010, pelo valor de R\$ 2.100.000,00 (dois milhões e cem mil reais) e, posteriormente partilhado, em julho de 2019, pelo valor de R\$ 5.089.730,00 (cinco milhões, oitenta e nove mil e setecentos e trinta mil reais), é devido imposto sobre o ganho de capital, considerando-se como tal a diferença entre o valor constante da promessa de compra e venda, R\$ 14.250.000,00 (quatorze milhões, duzentos e cinquenta mil reais) e o valor constante da partilha R\$ 2.100.000,00 (dois milhões e cem mil reais).

Entendimento contrário traria por consequência a não incidência do imposto sobre o ganho de capital, nos moldes que dita a lei. A exclusão do referido tributo só é permitida por lei, conforme dita a Constituição Federal Brasileira e o Código Tributário Nacional, motivo pelo qual deve a sentença ser reformada.

Com contrarrazões, e também por força da remessa necessária, vieram os autos a este tribunal.

É o relatório.

VOTO

Na petição inicial, os impetrantes pretendem ver afastada a aplicação dos 9º e 10 da Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, em relação à tributação de ganho de capital decorrente da alienação de imóvel rural, a pretexto de que esse dispositivo está em conflito com o artigo 19 da Lei nº 9.393, de 1996. O pedido de mérito dos impetrantes está assim redigido, na inicial:

(...)

c) o julgamento de integral procedência dos pedidos do presente Mandado de Segurança para a finalidade de determinar, com fulcro no art. 269, inciso I, do CPC, que a autoridade coatora abstenha-se de qualquer exigência tributária com base na aplicação ilegal da Instrução Normativa 84/2001 da Secretaria da Receita Federal, com relação ao Imposto sobre a Renda decorrente do Ganho de Capital da venda do imóvel rural matriculado no Cartório de Registro de Imóveis de Sant'Ana do Livramento sob o nº 268.

Na petição de emenda à petição inicial (Evento 12), os impetrantes esclarecem que se trata de mandado de segurança preventivo, por não existir exigência tributária concreta da parte da autoridade impetrada:

(...)

*Por sua vez, determina o provimento contido no EVENTO 4 que seja corrigido o valor da causa. **Manifestamos que, tratando-se de exigência tributária ainda não envidada pela Fazenda Pública, em que pese a probabilidade de fazê-lo ainda que de forma indevida,***

não há, num primeiro momento, um ganho econômico atribuível, visto que se pretende repelir atos ilegítimos que possam advir futuramente. [grifo acrescentado]

Para deslinde da questão, necessário o confronto entre o texto legal e o texto regulamentar:

- 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.

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.

- Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001:

(...)

IMÓVEL RURAL

Art. 9o Na apuração do ganho de capital de imóvel rural é considerado custo de aquisição o valor relativo à terra nua.

§ 1o Considera-se valor da terra nua (VTN) o valor do imóvel rural, nele incluído o da respectiva mata nativa, não computados os custos das benfeitorias (construções, instalações e melhoramentos), das culturas permanentes e temporárias, das árvores e florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas.

§ 2o Os custos a que se refere o § 1o, quando não tiverem sido deduzidos como despesa de custeio, na apuração do resultado da atividade rural, podem ser computados para efeito de apuração de ganho de capital.

Art. 10. Tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se custo de aquisição o valor da terra nua declarado pelo alienante, no Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat) do ano da aquisição, observado o disposto nos arts. 8o e 14 da Lei No 9.393, de 1996.

§ 1o No caso de o contribuinte adquirir:

I - e vender o imóvel rural antes da entrega do Diat, o ganho de capital é igual à diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição;

II - o imóvel rural antes da entrega do Diat e aliená-lo, no mesmo ano, após sua entrega, não ocorre ganho de capital, por se tratar de VTN de aquisição e de alienação de mesmo valor.

§ 2o Caso não tenha sido apresentado o Diat relativamente ao ano de aquisição ou de alienação, ou a ambos, considera-se como custo e como valor de alienação o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação.

§ 3o O disposto no § 2o aplica-se também no caso de contribuinte sujeito à apresentação apenas do Documento de Informação e Atualização Cadastral (Diac).

Como se vê, a regulamentação da IN SRF nº 84, de 2001, está perfeitamente de acordo com a Lei nº 9.393, de 1996, seja quanto ao conceito de terra nua, seja quanto ao valor da terra nua na aquisição ou na alienação, prevalecendo sempre aquele valor declarado pelo proprietário rural na Diat, exceto quando ele não houver apresentado esse documento, caso em que prevalecerá não algum valor atribuído por arbitramento fiscal, mas justamente o valor que constar dos respectivos documentos de aquisição e de alienação, os quais evidentemente deverão corresponder ao valor real do negócio jurídico, sob pena de falsidade ideológica. Nem, de resto, se poderia conceber razoavelmente que as coisas fossem reguladas de outra forma.

Por outro lado, lendo-se atentamente a petição inicial e as informações da autoridade impetrada, percebe-se que o litígio está em outro ponto. É que o imóvel foi adquirido pelos impetrantes por sucessão hereditária de ANA ROSA LEON VELEZ, **falecida em 2011** (cf. Evento 1, CERTOBT9), e esta, por sua vez, havia adquirido o imóvel de 2.086 hectares por sucessão hereditária, metade em **2004**, e a outra metade em **2010** (cf. Evento 1, MATRIMÓVEL4, págs. 9 e 10). Lê-se, a propósito, na petição inicial:

(...)

De forma inovadora, a Instrução Normativa, estabelece para o caso em testilha que, ausente a DIAT nos anos da aquisição e da venda – uma vez que ambos fatos jurídicos ocorreram antecedentemente a dada de apresentação do DIAT nos respectivos anos –, o custo da aquisição deve corresponder ao ano da abertura da sucessão, isto é, ano do óbito de Ana Rosa Leon Vélez ocorrido em 18/10/2011.

Entretanto, na abertura da sucessão, os herdeiros passaram a deter, tão somente, os direitos sobre a universalidade dos bens oriundos da sucessão de Ana Rosa Leon Vélez, sem, contudo, restar definido o quinhão e/ou fração ideal do bem que lhes caberia (arts. 1.2279, 1245, § 1º10 e 1.791, § único11, todos do Código Civil).

Em verdade, o ano de aquisição, a ser considerado pelas partes envolvidas para efeitos de apuração do VTN e, por conseguinte, do IRPF incidente sobre o imóvel rural, a título de ganho de capital, seria o do registro dos formais de partilha junto ao Cartório de Registro de Imóveis de Sant'Ana do Livramento (2019).

Já nas informações da autoridade impetrada (Evento 27) consta o seguinte:

(...)

Na situação posta, sobre o imóvel adquirido por herança por Ana Rosa Leon Velez, CPF742.789.591-68, em abril de 2010, pelo valor de R\$ 2.100.000,00 (dois milhões e cem mil reais) e, posteriormente partilhado, em julho de 2019, pelo valor de R\$ 5.089.730,00 (cinco milhões, oitenta e nove mil e setecentos e trinta mil reais), é devido imposto sobre o ganho de capital, considerando-se como tal a diferença entre o valor constante da promessa de compra e venda, R\$ 14.250.000,00 (quatorze milhões, duzentos e cinquenta mil reais) e o valor constante da partilha R\$ 2.100.000,00 (dois milhões e cem mil reais).

Tal situação - transferência de direito de propriedade por sucessão - é regulada pelo artigo 23 da Lei nº 9.532, de 1997:

Art. 23. Na transferência de direito de propriedade por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, os bens e direitos poderão ser avaliados a valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do de cujus ou do doador.

§ 1º Se a transferência for efetuada a valor de mercado, a diferença a maior entre esse e o valor pelo qual constavam da declaração de bens do de cujus ou do doador sujeitar-se-á à incidência de imposto de renda à alíquota de quinze por cento.

§ 2º O imposto a que se referem os §§ 1º e 5º deverá ser pago: (Redação dada pela Lei nº 9.779, de 1999)

*I - pelo inventariante, até a data prevista para entrega da declaração final de espólio, nas transmissões **mortis causa**, observado o disposto no art. 7º, § 4º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995; (Incluído pela Lei nº 9.779, de 1999)*

II - pelo doador, até o último dia útil do mês-calendário subsequente ao da doação, no caso de doação em adiantamento da legítima; (Incluído pela Lei nº 9.779, de 1999)

III - pelo ex-cônjuge a quem for atribuído o bem ou direito, até o último dia útil do mês subsequente à data da sentença homologatória do formal de partilha, no caso de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar. (Incluído pela Lei nº 9.779, de 1999)

§ 3º O herdeiro, o legatário ou o donatário deverá incluir os bens ou direitos, na sua declaração de bens correspondente à declaração de rendimentos do ano-calendário da homologação da partilha ou do recebimento da doação, pelo valor pelo qual houver sido efetuada a transferência.

§ 4º Para efeito de apuração de ganho de capital relativo aos bens e direitos de que trata este artigo, será considerado como custo de aquisição o valor pelo qual houverem sido transferidos.

§ 5º *As disposições deste artigo aplicam-se, também, aos bens ou direitos atribuídos a cada cônjuge, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar.*

A prova dos autos, contudo, é insuficiente para esclarecer os fatos. A autoridade impetrada, nas informações, fala de aquisição do imóvel em 2010, por R\$ 2.100.000,00, o que não está totalmente correto, pois tal aquisição se refere apenas à metade do imóvel que, depois, veio a ser adquirido, também por sucessão hereditária, pelos impetrantes em razão do falecimento de Ana Rosa Leon Velez, em 2011. O imóvel todo tem 2.186 hectares, sendo que a falecida Ana Rosa Leon Velez adquiriu metade em 2004 (1.093 hectares), como herdeira de Ângela Velez de Paiva, e a outra metade em 2010 como herdeira de Carolina Elvira Leon Velez (cf. Evento 1, MATRIMÓVEL4, págs. 9 e 10).

Tampouco foi trazida aos autos pelos impetrantes prova de qual tratamento tributário foi dado ao ganho de capital devido em decorrência da aquisição por sucessão hereditária dos bens deixados pela finada Ana Rosa Leon Velez, aquisição essa que ocorreu em 2011, com a abertura da sucessão, por força do disposto no artigo 1.784 do Código Civil (*Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários*). Embora tenham trazido a sentença de partilha, de 2015 (Evento 1, OUT5), esta nada esclarece para os efeitos do art. 23 da Lei nº 9.532, de 1996, ou seja, se os bens foram **(a)** avaliados a valor de mercado ou **(b)** pelo valor constante da declaração de bens do *de cujus*. Na verdade, os impetrantes deveriam ter trazido aos autos a declaração de bens e rendimentos do espólio relativa ao ano-calendário 2011 (ano da abertura da sucessão), bem como a declaração final do espólio após o julgamento da partilha em 2015 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 7º, §4º).

Ademais, causa perplexidade a pretensão dos impetrantes de *nada, absolutamente nada* deverem pagar a título de ganho de capital, considerando que o imóvel de propriedade do *de cujus* tinha o valor de **R\$ 495.796,00** em **13-02-1995** (metade do imóvel) e **R\$ 2.100.00,00** em **27-04-2010** (a outra metade do imóvel (cf. Evento 1, MATRIMÓVEL4, págs. 9 e 10) e foi vendido (o todo) pelos impetrantes por **R\$ 14.250.000,00** em **20-06-2018** (Evento 1, CONTR6). E nem sequer foi demonstrado que, formalizada a partilha dos bens, em 2015, tenha sido quitada a tributação pelo ganho de capital pertinente ao período antecedente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 23, §2º, I).

O esclarecimento desses pontos todos, mediante prova pré-constituída, seria aqui indispensável, tanto mais que os impetrantes, como dito, não pretendem pagar *nenhum valor* a título de ganho de capital, conforme explicitam na petição inicial:

(...).

No presente caso, o Valor da Terra Nua -VTN no ano da aquisição (homologação da partilha datada de 11/05/2015, conforme sentença em anexo) correspondia ao valor de R\$12.136.740,00 (doze milhões cento e trinta e seis mil setecentos e quarenta reais). Por sua vez, o VTN quando da alienação (Instrumento Particular de Promessa de Compra e Venda assinado em 20/06/2018) correspondia aos mesmos R\$12.136.740,00 (doze milhões cento e trinta e seis mil setecentos e quarenta reais).

Sendo assim, não há diferença positiva, inexistindo ganho de capital auferido pelos vendedores e objeto da incidência tributária, levando em consideração o VTN declarado no DIAT do ano de 2015 e 2018.

Assim, não há direito líquido e certo a amparar nestes autos, entendido o direito líquido e certo como *pressuposto de admissibilidade do mandado de segurança*, ou seja, *requisito de ordem procedssual, atinente à existência de prova inequívoca dos fatos em que se basear a pretensão do impetrante e não à procedência desta, matéria de mérito* (STF, RTJ vol. 133, p. 1314, *apud* DIREITO, Carlos Alberto Menezes. **Manual do mandado de segurança**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1994. p. 59).

Enfim, de notar que o próprio juiz da causa não se sentiu seguro para dirimir a real controvérsia decorrente das teses contrapostas defendidas na petição inicial e nas informações, preferindo genericamente afastar a IN SRF nº 84, de 2001, o que nada resolveu de concreto.

Impõe-se, pois, denegar o mandado de segurança, por ausência do pressuposto de admissibilidade do direito líquido e certo, ressalvado o disposto no artigo 19 da Lei nº 12.016, de 2009.

Ante o exposto, voto por **dar provimento** à apelação da União e à remessa necessária.

Documento eletrônico assinado por **RÔMULO PIZZOLATTI, Desembargador Federal Relator**, na forma do artigo 1º, inciso III, da Lei 11.419, de 19 de dezembro de 2006 e Resolução TRF 4ª Região nº 17, de 26 de março de 2010. A conferência da **autenticidade do documento** está disponível no endereço eletrônico <http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/verifica.php>, mediante o preenchimento do código verificador **40002617020v35** e do código CRC **7abcb5dc**.

Informações adicionais da assinatura:
Signatário (a): RÔMULO PIZZOLATTI
Data e Hora: 13/7/2021, às 19:11:9

5004573-80.2020.4.04.7102

40002617020.V35