



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

**Processo n°** 11060.001494/2010-31  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-005.934 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de agosto de 2017  
**Matéria** IRPF. GANHO DE CAPITAL  
**Recorrente** EDI ROBERTO DA SILVA CASTRO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Ano-calendário: 2006

IRPF. GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. LEI 9393/96. CUSTO DE AQUISIÇÃO E VALOR DE ALIENAÇÃO. SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO. VTN. FALTA DO DIAC OU DO DIAT. APLICAÇÃO DO ART. 14. ANTINOMIA COM A IN SRF 84/2001. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

1. Quanto aos imóveis rurais, a Lei 9393/96, que dispõe sobre o ITR, também regulamenta a apuração do ganho de capital a partir de 1º de janeiro de 1997, estipulando que se considera custo de aquisição e valor de venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos de sua aquisição e de sua alienação.
2. A falta de declaração dos VTNs implicará o seu arbitramento de conformidade com o sistema de preço de terras.
3. O § 2º do art. 10 da IN SRF 84/2001, ao prever como custo e valor de alienação os constantes nos respectivos documentos de aquisição e alienação, não se compatibiliza com as normas legais retro mencionadas.
4. O critério jurídico utilizado pela autoridade lançadora está equivocado, de forma que o lançamento deve ser cancelado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti e Mário Pereira de Pinho Filho.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ronnie Soares Anderson, João Victor Ribeiro Aldinucci, Luis Henrique Dias Lima, Theodoro Vicente Agostinho, Mauricio Nogueira Righetti, Jamed Abdul Nasser Feitoza e Fernanda Melo Leal.

## Relatório

Contra o contribuinte em epígrafe foi lavrado Auto de Infração de IRPF, ano-calendário 2006, para a exigência de IRPF incidente sobre ganhos de capital auferidos na alienação de quatro imóveis.

Basicamente, a autuação se deu em razão da ausência dos DIATs relativos aos anos de aquisição (2000) e alienação (2006), tendo o agente fiscal considerado como custos de aquisição e valores de alienação aqueles constantes dos documentos de aquisição e alienação de cada imóvel.

Em sua impugnação, o sujeito passivo basicamente sustentou a ilegalidade da sistemática de apuração adotada pelo agente fazendário.

A DRJ julgou a impugnação improcedente, conforme decisão assim ementada:

*GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. Nos casos em que 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.*

O sujeito passivo foi intimado da decisão em 01/11/2012 (fl. 153) e interpôs recurso voluntário em 04/12/2012 (fls. 154 e seguintes), no qual apenas reafirmou os fundamentos de sua impugnação.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

### 1 Conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

### 2 Do ganho de capital

A incidência do IRPF sobre ganhos de capital na alienação de bens ou direitos está fundamentada nos arts. 117 e seguintes do RIR/1999, com a redação da Lei 7713/88. Basicamente, o ganho de capital será determinado pela diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição (art. 138) e estará sujeito ao pagamento do imposto à alíquota de quinze por cento (art. 142).

O art. 40 da Lei 11196/05 ainda estabelece fatores de redução do ganho de capital por ocasião da alienação, a qualquer título, de bens imóveis realizada por pessoa física residente no País (FR1 e FR2), ao passo que, em relação aos imóveis adquiridos até 31 de dezembro de 1988, o Regulamento, em seu art. 139, estabelece um percentual fixo de redução sobre o ganho de capital, segundo o ano de aquisição ou incorporação do bem.

A IN SRF 84/2001 regulamenta, no plano infra-legal, a apuração e a tributação dos ganhos auferidos por pessoas físicas.

Quanto aos imóveis rurais, a Lei 9393/96, que dispõe sobre o ITR, também regulamenta a apuração do ganho de capital a partir de 1º de janeiro de 1997, estipulando que se considera custo de aquisição e valor de venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos de sua aquisição e de sua alienação. Para que não parem dúvidas, eis a redação do dispositivo:

*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.*

Com clareza cristalina, vê-se que a regra legal acima expressamente determina que deve ser observado o disposto no art. 14.

Tal artigo, por sua vez, cuida dos procedimentos de ofício aplicáveis nas hipóteses de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, casos em que a Receita Federal deverá proceder à determinação do VTN com base nas informações sobre preços de terras, constantes de sistema por ela instituído. Veja-se:

*Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.*

Logo, é indubitável que o art. 19 tem um regime especial para a apuração do ganho de capital na alienação de imóveis rurais a partir de 1º de janeiro de 1997, devendo serem considerados os VTNs declarados nos anos de sua aquisição e de sua alienação, e que, por força do próprio art. 19, é aplicável o art. 14, segundo o qual a falta de declaração dos VTNs implicará o seu arbitramento de conformidade com o sistema de preço de terras.

Segue-se, pois, que o § 2º do art. 10 da IN SRF 84/2001, ao prever como custo e valor de alienação os constantes nos respectivos documentos de aquisição e alienação, não se compatibiliza com as normas legais retro mencionadas, pois se apresenta em verdadeira situação de antinomia.

Por força do princípio da legalidade, expresso no art. 37, *caput*, da CF, e considerando-se que a Instrução Normativa, neste ponto, extrapolou seu mero caráter regulamentar, deveria o lançamento ter sido efetuado de acordo com a lei, que tem um regime próprio de apuração do ganho de capital na hipótese de não terem sido declarados os VTNs nos anos de aquisição e/ou alienação.

Não se pode conceber que o art. 19 da Lei tenha determinado a aplicação do seu art. 14 sem qualquer razão para tanto, senão para viabilizar que a autoridade fazendária possa proceder ao lançamento de ofício na hipótese sob comento, sob pena de se admitir que a lei possa conter palavras ou expressões inúteis.

É iniludível que a determinação de observância do art. 14 foi justamente para propiciar o lançamento de ofício, não podendo ser aplicado o regime infra-legal estatuído na Instrução encimada, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade.

Veja-se, aliás, que não se está declarando a inconstitucionalidade do § 2º do art. 10 da IN SRF 84/2001, mas sim, diante do conflito de normas, utilizando-se a norma legal em detrimento da norma infra-legal, por aplicação do próprio princípio da legalidade.

O inc. I do art. 100 do CTN preleciona que os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são normas complementares das leis, de forma que não podem inovar em matéria sob reserva legal absoluta, inclusive no elemento valorizador (ou quantitativo) do fato gerador da obrigação tributária (que também pode ser denominado de critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária).

No âmbito do órgão do Judiciário, deve ser destacado o seguinte precedente:

*TRIBUTÁRIO. GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. LEI N.º 9.393/96. CUSTO DE AQUISIÇÃO E ALIENAÇÃO. SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO. ART. 10, § 2.º, DA IN SRF N.º 84/01. ILEGALIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. MINORAÇÃO. 1. O parágrafo segundo, do art. 10 da Instrução Normativa n.º 84/2001, segundo a qual, na falta do DIAT, os custos de aquisição e alienação do imóvel rural devem ser*

*equiparados ao valor constante dos respectivos instrumentos negociais, está em nítido descompasso com a legislação que lhe serve de sustentáculo. 2. Os custos de aquisição e de alienação de imóvel rural, estimados para fins de apuração de ganho de capital, deverão se pautar por aqueles valores da terra nua declarados pelo contribuinte, no DIAT apresentado nos respectivos anos. 3. No caso de não terem sido entregues tais documentos informativos, o art. 14 da Lei n.º 9.393/96 especifica os critérios que deverão ser levados em conta pela Receita Federal para apurar o imposto, entre eles o sistema de preço de terras. No caso dos autos, o antigo proprietário que efetivou a entrega da Declaração, não obstante a apuração do ganho de capital. 4. O valor da escritura pública considerado como custo de aquisição, conforme previsto na lei anterior, somente persiste quanto aos imóveis adquiridos antes de 1997, o que não é a hipótese dos autos. 5. Honorários advocatícios fixados no valor de R\$ 1.000,00, nos termos do art. 20, §§ 3º e 4º, do CPC. (TRF4, APELREEX 2007.71.16.000514-0, SEGUNDA TURMA, Relatora VÂNIA HACK DE ALMEIDA, D.E. 20/01/2010)*

Ante tudo o que foi exposto, conclui-se que o critério jurídico utilizado pela autoridade lançadora está equivocado, de forma que o lançamento deve ser cancelado.

Vale lembrar, nesse contexto, que a modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, seja de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, impede a revisão de um lançamento já efetuado, *ex vi* do art. 146 do CTN.

Nesse ponto, a propósito, não há qualquer divergência nem mesmo no âmbito doutrinário, conforme ensina o prof. Luís Eduardo Schoueri<sup>1</sup>, subsistindo diferentes posicionamentos apenas quanto aos fatos ocorridos posteriormente e ainda não albergados por outra fiscalização.

### **3 Conclusão**

Diante do exposto, vota-se no sentido CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para cancelar o lançamento.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

---

<sup>1</sup> Schoueri, Luís Eduardo. Direito tributário. 7. ed. São Paulo : Saraiva, 2017, p. 651.