



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>10437.720071/2016-21</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2201-011.976 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	5 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SULEIMEN KHALED EL HAGE
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

**INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. SÚMULA CARF Nº 163.**

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. O pedido de diligência que não atende aos requisitos insculpidos no artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972 não merece acolhimento.

**NÃO APRESENTAÇÃO DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA PERANTE A SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA.**

Não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, a fundamentação da decisão pode ser atendida mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida, nos termos do artigo 114, §12, I da Portaria MF nº 1.634/2023.

**ATIVIDADE RURAL. ALIENAÇÃO DE BENS. RECEITA BRUTA. VALOR DA TERRA NUA.** Integram a receita bruta da atividade rural o valor da alienação de bens utilizados, exclusivamente, na exploração da atividade rural, exceto o valor da terra nua.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Sala de Sessões, em 5 de dezembro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Luana Esteves Freitas** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Marco Aurélio de Oliveira Barbosa** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

## RELATÓRIO

### Do Auto de Infração

Trata-se de Auto de Infração (fls. 4274 a 4283) lavrado em face da contribuinte, relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF, ano-calendário 2011, por meio do qual são exigidos R\$ 3.347.253,14 de Imposto, além da multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) e demais acréscimos legais.

Conforme se constata no Termo de Verificação Fiscal – TVF (fls. 4132 a 4163) o Auto foi lavrado em decorrência das seguintes infrações:

**(i) Omissão de Resultado Tributável da Atividade Rural** – Em razão da desconsideração do valor de R\$ 1.500.000,00, declarado pela contribuinte como despesas da atividade rural, que corresponde ao custo da terra nua do imóvel rural denominado Fazenda Nova California, situada em Martinópolis/SP.

De acordo com a minuta da escritura apresentada, do preço total do imóvel, R\$ 40.000.000,00, a parcela de R\$ 12.000.000,00 (30% de R\$ 40.000.000,00) refere-se à terra nua.

Como em 2011 foi pago somente R\$ 5.000.000,00 do total do imóvel (parte correspondente ao Contribuinte, que adquiriu 50% do bem), somente R\$ 3.500.000,00 (70% de R\$ 5.000.000,00) poderia ser considerado como benfeitorias, posto que 30% do valor pago, R\$ 1.500.000,00 corresponde ao valor da terra nua. E o Contribuinte declarou o total de R\$ 5.000.000,00 como despesas da atividade rural em sua declaração de ajuste anual do IRPF relativa ao exercício 2012, ano-calendário 2011.

Com a exclusão do valor de R\$ 1.500.000,00 das despesas da atividade rural, o resultado tributável passa a ser de R\$ 999.965,00, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 4.132 a 4.163, parte integrante do Auto de Infração.

**(ii) Acréscimo patrimonial a Descoberto** – Apurado no mês de dezembro de 2011, no montante de R\$ 11.049.515,34, resultante da diferença entre as aplicações/dispêndios e as origens/recursos verificados naquele mês, cujo valor permite presumir a existência de aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda – fato gerador do imposto sobre a renda – nos termos do disposto no art. 43, II, do Código Tributário Nacional – CTN.

**(iii) Omissão/Apuração Incorreta de Ganhos – Operações Comuns, Mercado à Vista de Ações** – Referentes aos meses de janeiro e fevereiro de 2011, nos valores de R\$ 174.865,64 e R\$ 42.452,91, respectivamente, decorrentes de operações comuns relativas a ações negociadas na Bolsa de Valores.

**(iv) Omissão/Apuração Incorreta de Ganhos – Operações Day-Trade, Merca à Vista de Ações** – Referente ao mês de fevereiro de 2011, no valor de R\$ 12.875,27, decorrentes de operações day-trade relativas a ações negociadas na Bolsa de Valores.

#### **Da Impugnação**

Cientificada do lançamento na data de 28/01/2016, por via postal, conforme Aviso de Recebimento – A.R. (fl. 4289), a contribuinte apresentou Impugnação (fls. 4294 a 4299), na data de 25/02/2016 (fl. 4293), na qual alegou, em apartada síntese:

- quanto à omissão de resultado tributável da atividade rural:

a) não deixou de descontar do valor total pago em 2011, referente à aquisição do imóvel rural denominado Fazenda Nova Califórnia, situado em Martinópolis-SP, a quantia correspondente ao valor da terra nua, posto que inexiste disposição legal “fixando o percentual dessa parcela e, em decorrência, capaz de viabilizá-la como base de cálculo do tributo”;

b) ainda que no instrumento de compra e venda do imóvel conste a previsão do valor da terra nua, esse fato não possui o condão de erigir a base de cálculo de incidência tributária, que somente pode ser definida em lei (art. 150, I, da Constituição Federal);

c) não cabe interpretar, no caso de compra parcelada, qual parcela deva corresponder a um ou outro componente da dívida total, o que somente será possível após o pagamento integral;

- DOCUMENTO VALIDADO
- d) ao fixar o valor da terra nua em 30% do valor da parcela paga em 2011, a utilização do valor pago (R\$ 5.000.000,00) no fluxo financeiro implica em “dualidade de uso da diferença como receita, com a exigência do imposto, portanto, sem a ocorrência do fato gerador”;
  - e) a autoridade lançadora não levou em consideração a diferença entre resultado contábil e resultado presumido da atividade rural, o que, por si só, é suficiente para tornar nulo o lançamento, por inconsistência no cálculo do imposto devido (que seria menor).
- quanto ao acréscimo patrimonial a descoberto:
- a) o uso do instrumento “ContÁgil” pela autoridade lançadora, não disponível aos contribuintes, traduz evidente agressão aos princípios de equilíbrio e isonomia, próprios do devido processo legal;
  - b) o sistema ContÁgil, ao alterar valores e datas, a critério de quem o utiliza, sem qualquer compromisso com a realidade dos negócios efetuados, não pode ser aceito como prova. Isso resta evidenciado com a seguinte afirmação da autoridade lançadora: “...compra de ações no mercado a termo foram desfeitas com operações de venda no mercado à vista, sem indicação nas respectivas notas de corretagem, do desfazimento do termo. Para vinculação da compra de ações no mercado a termo à venda correspondente, confirmada no extrato da conta corrente, a data de liquidação da compra a termo foi postergada pelo sistema ContÁgil, a fim de possibilitar o cálculo correto de eventual ganho/perda líquida” (sem grifo no original);
  - c) não há que se falar em acréscimo patrimonial a descoberto tampouco na existência de aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda, que constituiria o fato gerador do imposto de renda, posto que a simples presunção, utilizada no próprio Termo de Início de Procedimento Fiscal, não é fato gerador de qualquer tributo.
- quanto às infrações relativas à omissão/apuração incorreta de ganhos – operações comuns e operações *day trade*, mercado à vista de ações, as alterações nas datas realizadas pelo sistema ContÁgil nas operações de compra de ações no mercado a termo desvirtuaram a apuração dos valores devidos e seus desdobramentos, tornando imprestáveis, “para fins contábeis ou fiscais, suas conclusões, porque evitadas de erros elementares, mas fatais”. Por conseguinte, o auto de infração deve ter sua nulidade declarada.

Ao final, requereu a realização de perícia contábil (artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972), com a indicação de perito, a fim de se apurar o ganho/perda nas operações no mercado de ação.

#### **Da Conversão do Feito em Diligência**

A 6<sup>a</sup> Turma da DRJ/BSB, em 21/12/2017, por meio do Despacho nº 77 (fls. 4314 a 4316), converteu o feito em diligência, a fim de que a fiscalização prestasse os seguintes esclarecimentos:

- a) embora conste no Termo de Verificação Fiscal de fls. 4.132 a 4.163 (fls. 4.136) que nas notas de corretagem não foi indicada a data de desfazimento do termo, nas notas de corretagem de compra das ações consta a informação acerca do prazo do termo. Qual a razão para não se utilizar como data de liquidação do termo a data correspondente ao transcurso do prazo do termo?
- b) qual a data considerada pelo sistema ContÁgil como data de liquidação da compra a termo para as operações abaixo listadas, qual foi o critério para definir tal data e qual o fundamento legal utilizado?
- c) a não utilização da data real da liquidação da compra a termo acarreta alterações na apuração do lucro/prejuízo apurado nas operações de venda de ações no mercado variável, seja nas operações day-trade ou nas operações comuns?

Em resposta aos questionamentos formulados pela DRJ (fls. 4319 a 4321), a fiscalização elucidou que:

- a) Na apuração dos resultados, procurou-se observar a efetiva data de liquidação das operações de compra no mercado à termo, ao invés de simplesmente considerar a data correspondente ao transcurso do prazo do termo, estampada nas respectivas notas de corretagem.
- b) A data considerada no sistema ContÁgil, corresponde às datas de liquidação das operações no mercado à termo, registradas no extrato de conta corrente da Bradesco Corretora. Fundamento legal Lei 7.799/89, art. 55, §2º, alínea “c” e IN/RFB 1.022/2010, art. 51.
- c) Como exposto, para apuração do lucro/prejuízo nas operações de venda de ações no mercado variável, foi utilizada data da liquidação das compras, efetuadas no mercado à termo.

Devidamente intimada acerca do resultado da diligência, na data de 02/03/2018, por via postal (fl. 4339), a contribuinte apresentou resposta na data de 23/03/2018 (fls. 4331 a 4332), na qual alegou, em breve síntese, que a alteração da data do contrato a termo descaracteriza integralmente a operação a termo. Logo, não pode ser alterada pelas partes contratantes ou por corretoras, por não ser autorizada pela norma que a disciplina, reiterando, ao final, os termos expostos na Impugnação.

#### **Da Decisão em Primeira Instância**

A 6<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília – DRJ/BSB, em sessão realizada em 28/06/2018, por meio do Acórdão nº 03-080.484 (fls. 4335 a 4349), julgou improcedente a impugnação, conforme ementa a seguir transcrita (fl. 4335 a 4336):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2012

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, que atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, e presentes os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO. NÃO CABIMENTO.

A perícia deverá ser realizada quando a autoridade julgadora entendê-la necessária, não constituindo cerceamento do direito de defesa o indeferimento do pedido do contribuinte, quando demonstrada pela autoridade julgadora a razão de tal recusa.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ATIVIDADE RURAL. VALOR DA TERRA NUA. INVESTIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

O valor da terra nua não pode ser considerado como investimentos da atividade rural. Por conseguinte, não pode ser deduzido das receitas para fins de apuração do resultado tributável.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO.

São tributáveis as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. GANHOS LÍQUIDOS DECORRENTES DE VENDAS DE AÇÕES NEGOCIADAS EM BOLSA DE VALORES.

Estão sujeitos à tributação do imposto de renda da pessoa física os ganhos líquidos decorrentes da alienação de ações negociadas em Bolsa de Valores.

Pedido de Perícia Rejeitado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

## Do Recurso Voluntário

Cientificada do acórdão por via postal na data de 30/07/2018, conforme aviso de recebimento (fl. 4353), a contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 4356 a 4362), na data de 28/08/2018 (fl. 4354), **no qual repisou os mesmos fundamentos expostos na Impugnação**, em apartada síntese:

**(i) Infração relativa à Omissão de Resultado Tributável da Atividade Rural:**

Que do valor total pago no exercício, referente à compra do imóvel rural, descontou a quantia correspondente ao valor da terra nua, já que inexiste previsão legal fixando o percentual dessa parcela;

Que, ainda, que o instrumento contratual faça tal previsão, não tem o condão de erigir a base de cálculo de incidência tributária, que somente pode ser definida em Lei;

Que o fisco não levou em consideração a diferença entre o resultado contábil e o resultado presumido da atividade rural, o que torna nulo o Auto de Infração;

Ao fixar o valor da terra nua em 30% do valor da parcela paga no exercício, com consequente utilização de 70% remanescentes como despesas na atividade rural, a utilização do valor da parcela no fluxo financeiro implica em dualidade de uso da diferença como receita, com a exigência de imposto sem a ocorrência do fato gerador.

**(ii) Infração relativa a acréscimo patrimonial a descoberto:**

Que o Auto de infração é nulo, uma vez que não se encontra lastreado em provas hábeis e idôneas, mas em meras presunções, decorrentes, outrossim, do uso inadequado de instrumento fiscal.

Não houve acréscimo patrimonial a descoberto, nem, tampouco, a existência de aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda, que constituiria o fato gerador do imposto, vez que a presunção não é fato gerador de qualquer tributo.

**(iii) Infrações relativas à omissão/apuração incorreta de ganhos – operações comuns e operações *day trade*:**

Que foram apurados pela fiscalização com base em presunções, o que gera uma inconsistência da exigência fiscal;

Que a fiscalização não considerou que as transações, como um todo, restam deficitárias, tendo sido “pinçadas” para fins de tributação, em poucas vezes favoráveis ao contribuinte.

Em sede de preliminar, requereu a realização de perícia, nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972, uma vez que seu indeferimento caracteriza cerceamento de defesa.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

### Nulidade do Lançamento

Em sede de preliminar, a recorrente repisa os mesmos fundamentos expostos em sua Impugnação, e suscita a nulidade do lançamento, por ter incorrido em erros relativos à apuração do ganho líquido decorrente da venda de ações em Bolsa de Valores, no que diz respeito às datas consideradas pela fiscalização nas operações de mercado a termo, liquidadas antecipadamente.

Destaco que os argumentos tecidos pela recorrente, em relação à suposta nulidade do lançamento, se confunde com o mérito propriamente dito, o que será oportunidade analisado.

Entretanto, esclareço que em sede de processo administrativo fiscal as nulidades estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, ao passo que o artigo seguinte, traz as hipóteses de outras irregularidades, passíveis de serem sanadas, e que não acarretam nulidade do auto de infração, senão vejamos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

O Auto de Infração fora lavrado por autoridade competente, contém a descrição dos fatos, acompanhada da capitulação legal, não se cogitando tampouco, a hipótese de cerceamento do direito de defesa da contribuinte. A contribuinte foi cientificada do auto de infração, tendo-lhe sido facultado o prazo regulamentar para apresentar impugnação com as razões de defesa que entendeu pertinente, inclusive a produção das provas admitidas em direito, tudo de acordo com o Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações.

Desse modo, entendo que o lançamento tributário atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, havendo a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, bem como a observância do contraditório e do amplo direito de defesa da contribuinte, de modo que restam afastadas quaisquer hipóteses de nulidade do lançamento.

Assim, rejeito a preliminar suscitada.

### Do Pedido de Diligência

A recorrente pugna, uma vez mais, pela conversão do feito em diligência, a fim de que seja realizada perícia, a fim de se apurar o ganho/perda nas operações no mercado de ações, de modo que o seu indeferimento – supostamente – caracteriza cerceamento do seu direito de defesa.

Acerca dos pedidos de diligência e de juntada posterior de documentos, bem como seus efeitos, assim dispõe o artigo 16 do Decreto nº 70.235 de 1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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

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

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

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las.

§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador.

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

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

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

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

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

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

Nesse sentido, o deferimento do pedido de diligência pressupõe o cumprimento dos requisitos do inciso IV do supracitado dispositivo legal, sob pena de ser considerado não formulado o pedido, nos termos do § 1º do artigo 16 do referido Decreto nº 70.235 de 1972.

A realização de diligência/perícia não se presta à produção de provas que o sujeito passivo tinha o dever de trazer à colação junto com a Impugnação, ou seja, não serve para suprir prova documental que deveria ter sido apresentada em momento oportuno.

Ademais, nos termos da Súmula CARF nº 163, abaixo reproduzida, de observância obrigatória por parte de seus membros, nos termos do artigo 123, § 4º do RICARF, não se configura cerceamento de defesa o indeferimento fundamentado de requerimento de diligência:

#### **Súmula CARF nº 163**

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acrescento, ainda, os fundamentos expostos no acórdão recorrido, com os quais corroboro, para fins de indeferimento do pedido de realização de perícia formulado pela recorrente (fls. 4341 a 4344):

(...)

Como pode ser constatado no Despacho de Diligência de fls. 4.314 a 4.316, foi solicitada a realização de diligência fiscal para que a autoridade lançadora esclarecesse a razão da postergação da data de liquidação da compra a termo pelo sistema ContÁgil. Como resposta (fls. 4.319 a 4.321), foi informado que, em alguns contratos, o desfazimento das operações no mercado a termo não ocorreu no prazo estipulado, conforme extrato de contas correntes da Bradesco Corretora. Assim, foi considerada como data da liquidação do contrato a data em que realmente ocorreu a sua liquidação, e não a data que constava no termo.

Cumpre informar que, como pode ser consultado no próprio sítio da BVMF/Bovespa ([http://www.bmfbovespa.com.br/pt\\_br/produtos/listados-a-vista-ederivativos/renda-variavel/termo-de-acoes.htm](http://www.bmfbovespa.com.br/pt_br/produtos/listados-a-vista-ederivativos/renda-variavel/termo-de-acoes.htm)) na internet, abaixo reproduzida, a liquidação das operações a termo pode ocorrer de forma antecipada, mediante o pagamento do valor acordado no contrato a termo, antes do vencimento da operação.

(...)

Embora no Termo de Verificação Fiscal de fls. 4.132 a 4.163 conste que, em algumas operações a termo a data da liquidação foi postergada pelo sistema ContÁgil, o que ocorreu foi a antecipação da citada data, haja vista que a liquidação do termo ocorreu antes da data prevista no contrato. Esse fato pode ser constatado na planilha de fls. 4.320, na qual consta todos os termos que

tiveram sua data de liquidação alterada, sendo que todas as datas consideradas são anteriores àquelas estabelecidas como data de desfazimento do termo (vide notas de corretagem citadas na planilha, para fins de verificação dessa data).

(...)

Verifica-se, portanto, que a data base para a apuração do ganho líquido, no caso do Contribuinte – que estava na posição de comprador - é a data da liquidação do contrato, e não a data do desfazimento do termo, como alega o Impugnante.

Por tais razões, correto o procedimento da autoridade lançadora em considerar como data de liquidação do contrato a termo aquela em que o Contribuinte realizou a liquidação antecipada do contrato – quando isso ocorreu (vide operações listadas abaixo) - para fins de apuração do ganho líquido, com base nos extratos de contas correntes da Bradesco Corretora.

(...)

Ocorre que, como pode ser constatado no próprio Auto de Infração de fls. 4.274 a 4.283 e no Termo de Verificação Fiscal de fls. 4.132 a 4.163, a alegação do Impugnante é infundada, haja vista que os ganhos líquidos decorrentes das operações comuns foi apurado separadamente das operações no mercado a termo e das operações day trade. Tanto é verdade que o próprio questionamento do Contribuinte é sobre a data considerada pela fiscalização para liquidação dos contratos a termo. As operações day trade, inclusive, foram objeto de infração específica, posto que o ganho líquido obtido nelas é submetido a uma alíquota diferente (20%).

Por tais razões, não vejo necessidade na realização de perícia para apreciação da matéria em litígio, razão pela qual indefiro o pedido formulado pelo Contribuinte.

Destarte, tendo em vista que a recorrente não demonstrou a presença dos requisitos insculpidos no artigo 16 do referido Decreto nº 70.235 de 1972, o pedido de realização de perícia contábil não comporta deferimento.

#### **Do Mérito**

No mérito, mais uma vez, a recorrente se limita a exposição dos mesmos fundamentos apresentados na Impugnação, de modo que adoto como razões de decidir os fundamentos expostos na decisão recorrida, com os quais corroboro, nos termos do artigo 114, § 12, inciso I da Portaria MF nº 1.634 de 2023, mediante a reprodução dos seguintes excertos (fls. 4344 a 4349):

#### **DO RESULTADO TRIBUTÁVEL DA ATIVIDADE RURAL**

O resultado da atividade rural, a apuração do resultado tributável e a opção pelo resultado presumido estão disciplinados pelos arts. 63, 64, 67, 68 e 71 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, - RIR/99, reproduzidos a seguir:

**Subseção VI****Resultado da Atividade Rural**

Art. 63. Considera-se resultado da atividade rural a diferença entre o valor da receita bruta recebida e o das despesas pagas no ano-calendário, correspondente a todos os imóveis rurais da pessoa física (Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 14).

Art. 64. O resultado auferido em unidade rural comum ao casal deverá ser apurado e tributado pelos cônjuges proporcionalmente à sua parte.

Parágrafo único. Opcionalmente, o resultado poderá ser apurado e tributado em conjunto na declaração de um dos cônjuges.

**Subseção VIII****Apuração do Resultado Tributável****Disposições Gerais**

Art. 67. Constitui resultado tributável da atividade rural o apurado na forma do art. 63, observado o disposto nos arts. 61, 62 e 65 (Lei nº 8.023, de 1990, art. 7º).

Art. 68. O resultado da atividade rural, quando positivo, integrará a base de cálculo do imposto, na declaração de rendimentos e, quando negativo, constituirá prejuízo compensável na forma do art. 65 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 9º).

**Resultado Presumido**

Art. 71. À opção do contribuinte, o resultado da atividade rural limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta do ano-calendário, observado o disposto no art. 66 (Lei nº 8.023, de 1990, art. 5º).

§ 1º Essa opção não dispensa o contribuinte da comprovação das receitas e despesas, qualquer que seja a forma de apuração do resultado.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica à atividade rural exercida no Brasil por residente ou domiciliado no exterior (Lei nº 9.250, de 1995, art. 20, e § 1º).

Como pode ser verificado às fls. 11, o Contribuinte apurou como receita bruta total o montante de R\$ 4.998.475,00 e como despesas de custeio/investimentos o total de R\$ 5.004.642,81, resultando em um prejuízo de R\$ 6.167,81. As despesas de custeio/investimentos relativas ao mês de dezembro totalizaram R\$ 5.002.198,47.

O que motivou a infração em análise foi o fato de o Interessado ter computado como despesas de custeio/investimentos o valor integral de R\$ 5.000.000,00, referente ao pagamento em dezembro de 2011 de parte da aquisição do imóvel rural denominado Fazenda Nova Califórnia, situado em Martinópolis-SP (parte

correspondente ao Contribuinte, que adquiriu 50% do bem). A autoridade lançadora entendeu que somente poderia ser considerado como despesas de custeio/investimentos a quantia de R\$ 3.500.000,00 do montante de R\$ 5.000.000,00, em virtude de constar na minuta da escritura de compra e venda que do preço total do imóvel 30% referem-se ao valor da terra nua.

De acordo com o art. 62, § 2º, do RIR/99, o valor da terra nua não pode ser considerado como investimentos da atividade rural. Confira-se o teor daquele dispositivo legal:

“Art. 62. Os investimentos serão considerados despesas no mês do pagamento

(Lei nº 8.023, de 1990, art. 4º, §§ 1º e 2º).

(...)

§ 2º Considera-se investimento na atividade rural a aplicação de recursos financeiros, durante o ano-calendário, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade e seja realizada com (Lei nº 8.023, de 1990, art. 6º):

(...)"

Assim, tendo o valor da terra nua sido estabelecido em comum acordo pelo vendedor e compradores do imóvel rural e não havendo questionamento por parte do Fisco, inegável que o valor correspondente a 30% do preço total do imóvel rural não pode ser deduzido da receita bruta da atividade rural, por expressa vedação legal. Vale destacar que embora não haja previsão legal de que o valor da terra nua de um imóvel rural corresponda aquele percentual, também não há norma que proíba sua determinação naqueles moldes.

O Impugnante alega que a autoridade lançadora não poderia ter considerado que, do montante pago em 2011, 30% corresponderia ao valor da terra nua, pois não consta na minuta da escritura que das parcelas a serem pagas também deveria ser aplicado aquele percentual para determinação do valor da terra nua. Em outras palavras, entende que do valor pago em 2011, R\$ 5.000.000,00, não haveria qualquer parcela correspondente ao valor da terra nua, que faria parte das demais parcelas a serem pagas sem, necessariamente, obedecer ao percentual de 30% para cada parcela, mas somente em relação ao valor total da transação.

Ocorre que, exatamente por não haver menção na minuta da escritura de compra e venda acerca da inclusão do valor da terra nua em qual(is) parcela(s), nada mais lógico, justo e coerente que o valor da terra nua esteja incluído em cada parcela, no percentual de 30% de seu valor. E foi dessa forma que a autoridade lançadora considerou, posto que se o fizesse de forma diferente, aí sim que se poderia alegar que estar-se-ia interpretando de forma favorável à determinada parte –

Fisco ou Contribuinte – haja vista que não haveria fundamentos plausíveis para agir de outra forma que aquela realizada.

Insta salientar que, ao contrário do alegado pelo Interessado, a base de cálculo do imposto de renda decorrente da atividade rural não foi fundamentada no instrumento de compra e venda do imóvel, no qual consta o valor da terra nua. Como pode ser verificado nos dispositivos legais anteriormente transcritos, a base de cálculo – o resultado tributável da atividade rural – possui previsão legal, assim como a impossibilidade de se considerar o valor da terra nua como investimentos.

No que diz respeito à opção da tributação do resultado da atividade rural, que a autoridade lançadora considerou como 20% da receita bruta do ano-calendário, cumpre assinalar que foi assim considerada por se tratar da opção que mais beneficia o Contribuinte.

Conforme informado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 4.132 a 4.163, a diferença entre receita bruta e despesas de custeio/investimentos, apurada pela autoridade lançadora resultou em R\$ 1.493.832,19 (R\$ 4.998.475,00 – R\$ 3.504.642,81). Como o percentual de 20% da receita bruta corresponde a R\$ 999.695,00, optou-se por considerar esse valor como resultado tributável da atividade rural, por ser menor que aquele (R\$ 1.493.832,19).

Diante do exposto, deve ser mantida a omissão do resultado tributável da atividade rural apurado, no valor de R\$ 999.695,00.

#### **DO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL A DESCOBERTO**

A tributação do acréscimo patrimonial a descoberto está prevista no art. 55 inciso XIII, do RIR/99, que assim dispõe:

“Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

(...)

XIII - as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente, quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva;”

Trata-se de uma presunção legal que somente pode ser elidida mediante a apresentação de documentação hábil e idônea demonstrando que o referido acréscimo patrimonial encontra-se justificado em rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou de tributação definitiva, sendo que o ônus probatório é do Contribuinte.

Insta salientar que o Código Tributário Nacional prevê, em seu art. 43, II, que os acréscimos patrimoniais resultantes da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de proventos de qualquer natureza representam fato gerador do imposto de renda.

Confira-se o aludido dispositivo legal:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp. nº 104, de 2001)

§2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Cumpre informar, inicialmente, que o sistema ContÁgil constitui somente um meio eletrônico capaz de gerir todos os dados apresentados pelo Contribuinte de forma a apresentar relatório das operações por ele realizadas, constantes nos documentos que alimentaram o citado sistema. Ou seja, trata-se de um instrumento utilizado pelo Fisco para facilitar o manuseio e a análise dos documentos fiscais do Contribuinte, mormente nos casos em que se está diante de um volume de informações que praticamente torna inviável uma análise sem o auxílio de um sistema eletrônico de gerenciamento de dados. Nesse sentido nada tem de ilegal o seu uso por parte da fiscalização, mesmo porque todos os relatórios por ele produzidos, que possam fundamentar uma autuação, são passíveis de questionamento pelo Interessado. Entretanto, esse questionamento deve ser baseado em fatos e documentos que possam invalidar os resultados demonstrados pelo sistema, e não somente alegações vagas de que os cálculos, relatórios, demonstrativos, resultados etc. estão incorretos, sem que sejam indicados os erros supostamente cometidos pelo ContÁgil.

Diante do exposto, infundada a alegação do Impugnante de que o sistema ContÁgil constitui afronta aos princípios de equilíbrio e isonomia, próprios do devido processo legal.

O Contribuinte sustenta, ainda, que o esclarecimento prestado pela autoridade lançadora no Termo de Verificação Fiscal de fls. 4.132 a 4.163 – abaixo reproduzido - compromete a análise da evolução patrimonial por alterar valores e datas, a critério de quem o utiliza, sem qualquer compromisso com a realidade dos negócios efetuados.

“...compra de ações no mercado a termo foram desfeitas com operações de venda no mercado a vista, sem indicação nas respectivas notas de corretagem, do desfazimento do termo. Para vinculação da compra de

ações no mercado a termo à venda correspondente, confirmada no extrato da conta corrente, a data de liquidação da compra a termo foi postergada pelo sistema ContÁgil, a fim de possibilitar o cálculo correto de eventual ganho/perda líquida”

Conforme já esclarecido no item “Do Pedido de Perícia”, a alteração de tais datas foi efetuada em consonância com a legislação que trata da matéria, não havendo, portanto, qualquer irregularidade no procedimento realizado pela autoridade administrativa.

Assim, como o único questionamento do Impugnante acerca da apuração dos valores do acréscimo patrimonial a descoberto diz respeito às datas das liquidações antecipadas dos contratos a termo e, como demonstrado que a autoridade lançadora agiu corretamente, não há qualquer reparo a ser feito nos cálculos efetuados.

Diante do exposto, deve ser mantido o acréscimo patrimonial a descoberto apurado no mês de dezembro de 2011, no montante de R\$ 11.049.515,34.

#### **DAS OMISSÕES/APURAÇÕES INCORRETAS DE GANHOS – OPERAÇÕES COMUNS E DAY-TRADE, MERCADO À VISTA DE AÇÕES**

Em relação a essas infrações, o Interessado alega que as alterações, realizadas pela autoridade lançadora, nas datas de liquidações de determinados contratos de operações a termo desvirtuaram não só tais operações, mas também seus desdobramentos, ou seja, as demais operações no mercado à vista. Por conseguinte, tornou imprestáveis, para fins contábeis ou fiscais, todas as apurações de ganhos líquidos no mercado de ações, ora questionadas.

Ocorre que, como perfeitamente demonstrado no item “Do Pedido de Perícia”, as alterações de datas dos contratos de operações a termo, que foram liquidados de forma antecipada, foram feitas em total consonância com a legislação que trata da matéria.

Logo os ganhos líquidos nas operações comuns e day-trade, no mercado à vista de ações foram apurados de forma correta pela autoridade lançadora.

Como o resultado apurado pela fiscalização, realizado com base nas notas fiscais de corretagem e nos extratos de contas correntes da Bradesco Corretora, resultou em um ganho líquido superior àquele encontrado pelo Contribuinte, a diferença de valores deve ser objeto de tributação, exatamente como foi feito.

É importante destacar que, ao contrário do que foi alegado pelo Impugnante, a apuração do ganho líquido das operações relativas a day-trade foi feita de forma separada das operações comuns (que não são day-trade).

Insta salientar que o Interessado não alegou nada mais, em relação a tais infrações, além do que foi abordado acima.

Assim, entendo que não há reparos a se fazer na decisão de piso, impondo a manutenção do lançamento tributário.

**Conclusão**

Diante do todo ora exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, e, no mérito, nego-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Luana Esteves Freitas**