



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	11040.722136/2012-66
ACÓRDÃO	2401-012.376 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	WILSON JOSE ZANIN
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. NECESSIDADE DE INDIVIDUALIZAÇÃO DOS DEPÓSITOS. ÔNUS DO SUJEITO PASSIVO.

Presume-se omissão de rendimentos os valores depositados em conta bancária para os quais o titular não comprove, individualmente, a origem dos recursos.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. GANHO DE CAPITAL.

Integra 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, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. FATO GERADOR.

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

IRPF. GANHO DE CAPITAL. IMÓVEL RURAL. ALIENAÇÃO APÓS 1/1/1997.

Nas alienações de imóveis rurais após 1/1/1997, caso a fiscalização tenha disponível os documentos negociais, que retratem concretamente a operação, deles deve se valer para apurar o ganho de capital.

Caso não seja possível ou razoável a apuração com base nos documentos negociais, havendo DIAT, a fiscalização está autorizada a utilizar o valor declarado do VTN. Na hipótese de subavaliação ou informações incorretas, a fiscalização pode usar as informações do SIPT.

MULTA.

A multa exigida na constituição do crédito tributário por meio do lançamento fiscal de ofício decorre de expressa disposição legal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Votou pelas conclusões o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Márcio Henrique Sales Parada, Elisa Santos Coelho Sarto e Leonardo Nuñez Campos e Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração de imposto de renda pessoa física - IRPF, fls. 2/16, anos-calendário 2007, 2008, 2009 e 2010, que apurou imposto suplementar, acrescido de juros de mora e multa de ofício, em virtude de: a) depósitos bancários de origem não comprovada - omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em conta de depósito ou investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações; e b) omissão de ganho de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais. Termo de Verificação Fiscal às fls. 17/43.

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação, alegando que todos os valores creditados foram declarados e apresenta informações, que as áreas rurais adquiridas em 2007 foram vendidas no mesmo ano e questiona a multa de ofício aplicada.

A DRJ/RJO, julgou improcedente a impugnação, conforme Acórdão 12-103.430, fls. 715/732.

Cientificado do Acórdão em 19/11/2018 (Aviso de Recebimento – AR, fl. 737), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 18/12/2018, fls. 741/755, que contém, em síntese:

Sobre os depósitos bancários, repete argumentos da impugnação e informa que:

1. O crédito de R\$ 54.230,00, em 17/4/2007, foi recebido de José Alberto [...] como quitação de mútuo no valor de R\$ 56.000,00. O crédito em conta foi de R\$ 54.230,00, sendo que a diferença de R\$ 1.770,00 foi utilizada para quitar despesas extraordinárias do Contribuinte. Não pode ser questionada a forma do contrato. As informações prestadas pelo Sr. José demonstram o repasse do valor.
2. O Interessado vendeu um veículo por R\$ 33.000,00 à Marineida [...], mas essa importância foi depositada em parcelas na conta de Michele [...], filha do Interessado, que efetuou pagamentos a ele antes mesmo do depósito da Sra. Marineida, sub-rogando-se, assim, no direito de receber os valores a serem depositados em seu nome.
3. O Contribuinte recebeu R\$ 2.164.020,28 de Emanuel [...], decorrentes de contrato de parceria para investimentos e de contrato de mútuo, tendo sido esse valor declarado pelo Interessado em sua DIRPF do ano-calendário de 2007. Os valores foram recebidos através de terceiros, devedores do Sr. Emanuel. A fiscalização não pode querer que comprove a origem do dinheiro do Sr. Emanuel.
4. O valor de R\$ 10.300,00 se refere a depósito de saldo em caixa.
5. O depósito em sua conta no dia 16/4/2007 no valor de R\$ 85.000,00 foi devolvido em 27/4/2007 através do cheque nº 851295.

Quanto ao ganho de capital, informa que adquiriu em 17/4/2007 e 29/6/2007 três áreas rurais, que foram vendidas em 27/12/2007. Cita a IN SRF 84/2001, no sentido que não haveria ganho de capital se o imóvel rural adquirido antes da entrega da DIAT fosse vendido no mesmo ano, após sua entrega. A data do reconhecimento de firma no contrato particular (28/3/2008) não muda a data dele, que foi em 27/12/2007. O primeiro pagamento, de R\$ 10.000,00, foi recebido na data 27/12/2007, fato declarado na DIRPF.

Afirma que a multa aplicada é confiscatória.

Pede seja julgado improcedente o lançamento. Subsidiariamente, que a multa seja não superior a 20%.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Miriam Denise Xavier, Relatora.

ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário foi oferecido no prazo legal, assim, deve ser conhecido.

MÉRITO**DEPÓSITOS BANCÁRIOS**

A legislação tributária define o fato gerador do imposto de renda, conforme CTN, art. 43, II:

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.

Diante da situação fática que se apresenta, nos termos do CTN, art. 142, a autoridade administrativa, apurou o crédito tributário, conforme determina a Lei 9.430/96, art. 42:

Art.42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).

§4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.

Referido dispositivo legal estabelece uma presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, condicionada à falta de comprovação dos recursos. Permitiu-se que se considerasse ocorrido o fato gerador quando o sujeito passivo não comprovasse os créditos efetuados em sua conta bancária.

Desta forma, presume-se o rendimento quando o titular da conta não comprova a origem dos créditos efetuados, caracterizando o fato gerador e, consequentemente, sobre tais rendimentos deve incidir o imposto sobre a renda.

Esclarece-se que o que se tributa não são os depósitos bancários, mas a omissão de rendimentos por eles representados, o qual configura inegável disponibilidade econômica.

A comprovação da origem a que aduz o legislador deve ser de modo a **revelar a natureza dos valores depositados**, possibilitando à autoridade fiscal auditar o cumprimento das obrigações tributárias pelo beneficiário dos depósitos, averiguando se eles foram submetidos às normas de tributação específicas vigentes à época em que os rendimentos foram auferidos.

É necessário que a comprovação da origem possibilite determinar, **com certeza**, se os valores creditados são ou não rendimentos tributáveis na pessoa física, uma vez que a norma legal determina que, na hipótese de comprovação da origem, o agente do Fisco deve verificar se os valores são tributáveis, e sendo tributáveis, se foram submetidos à tributação pelo

contribuinte. Deste modo, **não sendo possível determinar a natureza dos valores depositados, estes devem ser considerados como rendimentos omitidos.**

No presente caso, de todos os depósitos que não foram justificados, o contribuinte apresenta cinco argumentos, conforme relatado.

1. Crédito de R\$ 54.230,00, em 17/4/2007.

Sobre ele, assim concluiu a DRJ:

O contrato de mútuo de fl. 443 firmado pelo Interessado e José [...] envolve a importância de R\$ 56.000,00, valor que o credor (José [...]) afirmou ter repassado em espécie ao Contribuinte. O Impugnante admite ter recebido esse valor em espécie e depois ter depositado em sua conta o valor de R\$ 54.230,00 em 17/04/2007.

Observa-se, portanto, que **o Impugnante tenta atrelar uma transferência eletrônica (TED) para sua conta no valor de R\$ 54.230,00 com o recebimento de um empréstimo de R\$ 56.000,00 em espécie.** (grifo nosso)

No entanto, a tese levantada pelo Autuado não se sustenta, pois **não há nenhuma prova de que a transferência eletrônica (TED) de R\$ 54.230,00 em 17/04/2007 foi efetuada pelo próprio Interessado, nem muito menos que os recursos transferidos eram oriundos do alegado empréstimo recebido em dinheiro de José [...].** (grifo nosso)

Cumprе destacar que alegar não é provar, e, por mais que o Impugnante insista, não há nada que vincule o depósito de R\$ 54.230,00 em 17/04/2007 com o alegado mútuo, permanecendo obscura a origem do depósito em tela.

Sem reparos à decisão de piso!

Não há como vincular um depósito feito por meio de TED a valores que o contribuinte alega ter recebido em espécie.

2. Veículo vendido e valores depositados por sua filha

Correta análise da DRJ:

Observa-se que Marineida [...] efetuou pagamentos à Michele [...], filha do Autuado, porém não há nenhuma prova de que os depósitos efetuados na conta do Autuado foram feitos por sua filha e corresponderiam aos valores recebidos pela venda de um veículo à Marineida [...].

Mais uma vez, vale ressaltar que a prova da origem de um depósito envolve a comprovação material da procedência (quem o efetuou) e da natureza (a que título), e, no caso dos depósitos acima listados, nenhuma das duas condições foi atendida pelo Autuado, permanecendo sem origem comprovada os referidos créditos.

3. Valores recebidos de R\$ 2.164.020,28 de Emanuel [...]

A DRJ lista os depósitos, transcreve informações dos autos e corretamente conclui:

Percebe-se que em nenhum momento a origem dos depósitos acima relacionados foi comprovada pelo Interessado nem por Emanuel [...]. Não há provas de que os recursos em questão foram depositados por Emanuel [...].

Destaque-se que meros instrumentos contratuais sem provas que os sustentem não são capazes de provar a origem dos depósitos efetuados na conta do Interessado. Nesse sentido, já havia se pronunciado a Fiscalização no Relatório de Procedimento Fiscal às fls. 17 a 43:

"Portanto os únicos comprovantes das prováveis operações, que teriam envolvido mais de R\$ 2.200.000,00, seriam dois contratos sem apoio em nenhum outro documento e para os quais o Sr. Emanuel não teria o aporte financeiro, pois não possui movimentação financeira bancária condizente com os valores envolvidos na operação.

Além do mais, muitos dos créditos realizados no dia 14/03/2007 são provenientes de agências bancárias localizadas em Campinas-SP, Jaguarão-RS, Guaíra-PR, Mundo Novo-MS, São Paulo-SP, São José dos Campos-SP, São Borja-RS, Santana do Livramento-RS e Porto Alegre-RS, ou seja, créditos efetuados em cidades diferentes em um mesmo dia, o que impossibilitaria que tivessem sido efetuados pela mesma pessoa. As agências das quais os créditos (depósitos online) foram efetuados estão identificadas nos extratos na coluna "origem".

Diferentemente do alegado na impugnação, o ônus da prova da origem dos depósitos não é do Sr. Emanuel [...], mas do Contribuinte, detentor da conta bancária onde foram creditados esses valores. Cabe ao Contribuinte, e a mais ninguém, trazer os elementos de prova das origens dos depósitos em suas contas, e, desde logo, observa-se que essa incumbência, estabelecida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, não foi cumprida pelo Autuado.

Em resumo, permanecem sem origem comprovada os depósitos supra discriminados, não merecendo guarida as justificativas sem provas levantadas pelo Interessado.

4. O valor de R\$ 10.300,00 se refere a depósito de saldo em caixa.

Correta análise da DRJ:

Porém, mais uma vez, o esforço argumentativo do Autuado carece de qualquer prova material. **O alegado saldo em caixa de R\$ 10.300,00 não consta da declaração de ajuste anual do Interessado**, nem, muito menos, restou comprovada sua existência e vinculação com o depósito efetuado em 23/10/2007, continuando esse crédito sem origem demonstrada. (grifo nosso)

5. Depósito no dia 16/4/2007 no valor de R\$ 85.000,00

Alega o recorrente que referido depósito foi devolvido em 27/4/2007 através do cheque nº 851295.

A DRJ assim concluiu:

Apenas a coincidência de valores não é suficiente para se concluir que houve a devolução em 27/04/2007 de um cheque depositado em 16/04/2007.

[...]

Não se sabe o que o Interessado fez com que esse recurso recebido, se repassou a um terceiro por meio de um outro cheque ou se consumiu essa importância de outra forma, mas, de todo modo, restou caracterizado, claramente, o depósito de R\$ 85.000,00 em 16/04/2007 na conta bancária do Autuado e sua origem não foi esclarecida em nenhum momento pelo Contribuinte.

Correta a análise da DRJ, pois o mero argumento de devolução do valor coincidente, sem elementos capazes de demonstrar que se trata de efetiva devolução, não são capazes de afastar a presunção do art. 42 a Lei 9.430/96 e o lançamento.

Sendo assim, mantém-se a autuação caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada.

GANHO DE CAPITAL

O contribuinte alega isenção, afirmando que os imóveis rurais foram adquiridos antes da entrega da DIAT e vendidos no mesmo ano, após sua entrega, valendo-se da IN SRF 84/2001.

A despeito de toda a análise feita sobre a data de assinatura do contrato relativo à venda dos imóveis adquiridos em 2007, se em 12/2007 ou 03/2008, tais elementos somente são relevantes para determinação da data do recolhimento do ganho de capital, pois inaplicável ao caso a hipótese de isenção alegada.

Em perfeita análise sistêmica dos diversos dispositivos que tratam da apuração e cobrança do imposto sobre a renda devido relativo a ganho de capital, assim consta do voto vencedor do Acórdão CARF nº 2402-006.150, de 8/5/2018:

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 o 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 acesso).

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. (grifo nosso)

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.

No mesmo sentido, tem-se decisão unânime desta turma de julgamento no Acórdão 2401-012.080, de 6/11/2024, trechos do voto do relator:

Pois bem. O cerne da questão passa, sobretudo, pela interpretação do art. 19, da Lei nº 9.393/96, que para maior clareza, reproduzo a seguir:

[...]

O artigo 19 da Lei nº 9.393/1996 estabelece que, a partir de 1997, no caso de venda de imóvel rural, o custo de aquisição e de alienação deve ser o VTN declarado. Essa disposição não introduziu de forma significativa uma mudança na estrutura tributária vigente, uma vez que apenas determinou que os custos de aquisição e alienação para efeito de apuração do ganho de capital na venda de imóvel rural devem se basear nos valores da terra nua declarados pelo contribuinte para o ITR nos respectivos anos.

O objetivo do legislador, nesse sentido, não foi de forma alguma estabelecer uma apuração do ganho de capital limitada à terra nua, mas sim garantir que a base de cálculo relativa à terra nua seja obtida a partir do valor declarado pelo próprio contribuinte, representativo do preço de mercado das terras.

Não se trata, pois, de uma isenção tributária, mas sim de uma forma considerada adequada para imóveis rurais, em que o VTN declarado deve corresponder ao valor de mercado, podendo ser rejeitado pela Receita Federal do Brasil nos casos em que for constatada subavaliação. (grifo nosso)

Percebe-se, pois, aqui, autorização ao Fisco que, em não havendo a apresentação do DIAT ou verificando a subavaliação do VTN, pode se nortear pelo valor de VTN no SIPT, como se aquele valor estimado correspondesse ao preço efetivamente praticado na operação, como numa espécie de “arbitramento”.

É importante destacar que o documento que apresenta o valor do VTN resultante de uma autoavaliação não possui aplicação absoluta e incontestável, devendo ser mitigado nos casos de subavaliação. A intenção do legislador ao mencionar a utilização do SIPT foi que ele servisse como orientação para a fiscalização, não impondo seu uso a qualquer custo. (grifo nosso)

O artigo 14 da Lei nº 9.393/1996 visou, primordialmente, fornecer ao Fisco uma ferramenta para uma rápida verificação da base de cálculo do ganho de capital, mesmo que, inicialmente, com base em uma informação prestada pelo próprio contribuinte, que pode não corresponder à realidade dos fatos. Assim, priorizou-se a agilidade e o aumento da presença fiscal.

No entanto, é inegável que esse dispositivo, ao acelerar o processo fiscal, pode, dependendo do caso, não refletir uma tributação justa. Pode-se chegar a um valor estimado que possa se aproximar do caso concreto, ou não. Diferentemente da utilização de instrumentos contratuais (como escrituras e contratos), que, além de obrigar as partes envolvidas, devem obedecer, quando aplicáveis, às formalidades legais.

Portanto, o cenário é o seguinte: caso haja a DIAT, a fiscalização pode utilizá-la; por outro lado, na ausência dessa declaração ou se for identificada subavaliação evidente ou fornecimento de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a fiscalização pode recorrer às informações do SIPT. **No entanto, se estiverem disponíveis os documentos contratuais que retratam concretamente a operação, eles devem ser utilizados.** (grifo nosso)

É importante ressaltar que a norma específica sobre ganho de capital para fins de Imposto de Renda (artigo 19) não deve ser associada à norma que estabelece a base de cálculo do ITR (artigo 14), exceto para deixar claro que o VTN a ser aplicado no ganho de capital também pode ser revisado pela fiscalização. (grifo nosso)

Supor o contrário seria admitir a apuração do ganho de capital tributável levando em consideração valores estimados que, ao final, poderiam resultar em um ganho inferior ao acréscimo patrimonial efetivamente obtido, implicando o reconhecimento de uma isenção, fora dos limites da lei, na parcela não contemplada na DIAT/SIPT. (grifo nosso)

Dessa forma, o Fisco, ao identificar a subavaliação do VTN indicada na DIAT, em comparação com os documentos que retratam o negócio jurídico, pode utilizar o valor total da operação indicado nesses documentos.

A tributação do ganho de capital encontra amparo na Lei 7.713/1988, artigos 2º e 3º, §§ 2º e 3º:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

[...]

§ 2º 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, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. [...]

Como se vê, conforme didaticamente explicado nos acórdãos acima citados, o contribuinte deve proceder ao cálculo do ganho de capital com base nos valores reais das transações de compra e de alienação dos imóveis, com base nos documentos contratuais que

retratam concretamente a operação, aplicando-se a norma específica sobre ganho de capital para fins de Imposto de Renda.

Não seria razoável deixar de aplicar a legislação específica sobre a apuração do ganho de capital e aplicar um dispositivo que poderia implicar no reconhecimento de uma isenção, fora dos limites da lei.

Resumindo, o disposto na Lei 7.713/88 (acima citada), que não trata especificamente do imóvel rural, tampouco o excetua da sistemática, traz a regra geral para a exação: **todo o acréscimo patrimonial, seja sobre qual for o patrimônio, apurado quando de sua alienação, deve ser oferecido à tributação.**

Percebe-se que a Lei 9.393, de 1996, em seu art. 14, **previu a prerrogativa** de a Receita Federal, considerando informações sobre preços de terras, adotar os valores constantes de sistemas a ser por ela instituído. Por essa razão, editou a Instrução Normativa nº 84, de 2001, onde estabeleceu que nos casos de falta de entrega do DIAC ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, fossem considerados os valores constantes dos respectivos documentos de aquisição e alienação dos imóveis.

Contudo, essa prerrogativa dada à fiscalização, como já dito, não afasta a real situação, devendo o contribuinte, em qualquer hipótese, proceder ao cálculo do ganho de capital com base nos valores reais das transações de compra e de alienação dos imóveis.

No presente caso, o contribuinte declarou como rendimento isento (vide fl. 35 do TVF) o lucro obtido na alienação dos imóveis rurais no montante de R\$ 2.023.389,00.

Contudo, conforme acima explicado, tal lucro não é isento, como quer o recorrente.

A apuração feita pela fiscalização a partir de 03/2008 só beneficia o contribuinte que afirmou que a alienação ocorrera em 12/2007.

Assim, mantém-se a autuação por omissão de ganho de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em reais.

MULTA

Quanto à multa de ofício de 75%, esta foi aplicada nos termos da Lei 9.430/96, art. 44:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [...]

Quanto ao argumento sobre a multa ser confiscatória, ele não pode ser apreciado em processo administrativo.

A validade ou não da lei, em face de suposta ofensa a princípio de ordem constitucional escapa ao exame da administração, pois se a lei é demasiadamente severa, cabe ao Poder Legislativo revê-la, ou ao Poder Judiciário, declarar sua ilegitimidade em face da Constituição. Assim, a inconstitucionalidade ou ilegalidade de uma norma não se discute na esfera administrativa, pois não cabe à autoridade fiscal questioná-la, mas tão somente zelar pelo seu cumprimento, sendo o lançamento fiscal um procedimento legal a que a autoridade tributária está vinculada.

Ademais, o Decreto 70.235/72, dispõe que:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

E a Súmula CARF nº 2 determina:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênica para divergir da afirmação de a apuração do ganho de capital a partir de 03/2008 só beneficiar o contribuinte.

Isso porque, a apuração a partir de 03/2008 deve prevalecer por sua exata correspondência para com o conjunto probatório constante dos autos. A seguir, transcrevo a fundamentação do Relatório Fiscal (e-fls. 35/36):

Analisaremos a questão da data da alienação, tendo em vista que tanto o contribuinte fiscalizado quanto o adquirente declararam em suas DAA do exercício 2008 (ambas entregues em abril de 2008), que a operação teria sido realizada em 27/12/2007. Na Promessa de Compra e Venda consta a data de 27/12/2007, porém no documento está aposto o reconhecimento de firma do tipo presencial (autêntico ou por autenticidade), no qual a pessoa assina o documento na presença do tabelião de notas ou de seu preposto, ficando

comprovada, através da data constante no carimbo do Primeiro Tabelionato de Notas de Bagé (28/03/2008), que tanto as duas assinaturas de Wilson José Zanin quanto a assinatura de Leoclides (...) foram firmadas no contrato na data de 28/03/2008.

Considera-se ocorrida a alienação na data da assinatura do primeiro instrumento (ainda que particular) de transmissão da propriedade, sendo neste caso a data de 28/03/2008. Os pagamentos comprovados foram todos posteriores à esta data e a outorga da posse sobre os imóveis também se deu neste dia (28/03/2008). O contrato, sendo um ato bilateral, passa a valer da data de sua assinatura.

No Contrato de Promessa de Compra e Venda, em seu item 02.2.1.alínea a, está previsto o seguinte pagamento: “R\$ 10.000,00 (dez mil reais), em espécie, na assinatura do presente contrato na data de 27/12/2007”, portanto, como a assinatura do contrato se deu apenas em 28/03/2008 e não há comprovação do repasse do valor em outra data, consideramos o pagamento dos R\$ 10.000,00 no dia da efetiva assinatura do instrumento particular, ou seja, 28/03/2008.

Inclusive todas as Notas Promissórias assinadas por Leoclides (...) em garantia do pagamento das parcelas vincendas, foram firmadas também no dia 28/03/2008.

A data efetiva da alienação foi, portanto, 28/03/2008, conforme documentos apresentados.

O Acórdão de Impugnação enfrentou a alegação do impugnante de o reconhecimento de firma autêntico não demandar a assinatura na frente do tabelião, nos seguintes termos (e-fls. 730/731):

Diferentemente do que o Impugnante argumenta, no reconhecimento de firma por autenticidade, o Interessado deve comparecer pessoalmente ao Tabelionato, munido de seus documentos de identidade e assinar o documento na presença do funcionário do notário ou de seu funcionário autorizado. Frise-se que o reconhecimento presencial não contempla a hipótese de reconhecimento de autenticidade de uma assinatura aposta em momento anterior.

Ao fazer o reconhecimento de firma por autenticidade o Tabelião estará atestando que o Interessado veio a sua presença, foi identificado e assinou o documento na presença do funcionário do cartório.

Desse modo, se o reconhecimento de firma por autenticidade da promessa de compra e venda de fls. 212 a 219 se deu em 28/03/2008, pode-se concluir que a assinatura do contrato ocorreu apenas nessa data e não em 27/12/2007 como tentou demonstrar o Impugnante. Em razão disso, não há como considerar que a venda do imóvel do Interessado para Leoclides (...) ocorreu em 2007. Acrescente-se, ainda, que o instrumento contratual de fls. 212 a 219, assinado em 28/03/2008, não faz prova do pagamento em 2007 do valor de R\$ 10.000,00. Na realidade, não há qualquer prova de que esse pagamento tenha ocorrido em 2007, havendo provas, sim, dos pagamentos em 2008.

Cai por terra, assim, a tese da defesa do Autuado, de que a alienação do imóvel para Leoclides (...) teria ocorrido ainda em 2007, o que afastaria o ganho de capital. Correta está, portanto, a apuração do ganho de capital levada a efeito pela Fiscalização, considerando que o imóvel em questão foi alienado em 2008.

Nas razões recursais, o recorrente sustenta que, conforme jurisprudência, o contrato particular não demanda reconhecimento de firma para ser válido e que o contrato foi formalizado em 21/12/2007 e que apenas posteriormente houve o reconhecimento de firma, não significando a modalidade “autenticidade” que as partes devam assinar o documento no momento do registro, ou seja, na frente do Tabelião, sendo a única exigência que o titular da assinatura esteja presente no momento do reconhecimento, conforme informações contidas no site do Cartório do 1º Tabelião de notas e protesto do Estado de São Paulo na internet em que consta: “Se for reconhecimento por autenticidade (exemplo: transferência de veículo) é necessária a presença da pessoa que assinou”.

Ainda que o contrato particular não demande reconhecimento de firma, o reconhecimento autêntico de firma revela a data em que o contrato foi firmado.

No caso concreto, o reconhecimento autêntico de firma foi realizado no Primeiro Tabelionato de Notas de Bagé, **Estado do Rio Grande do Sul** (e-fls. 219), ao tempo em que estava vigente a seguinte norma:

CONSOLIDAÇÃO NORMATIVA NOTARIAL E REGISTRAL

CORREGEDORIA-GERAL DA JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
INSTITUÍDA PELO PROVIMENTO Nº 32/06-CGJ/RS

Art. 649 – Reconhecimento de firma é a declaração da autoria de assinatura em documento.

§ 1º – O reconhecimento de firma será:

a) **autêntico**, se o autor for **conhecido ou identificado** através de documento pelo Tabelião e **assinar em sua presença**;

• CPC, art. 369; Ofício-Circular nº 104/04-CGJ.

b) por semelhança, quando o Tabelião confrontar a assinatura com outra existente em seus livros ou cartões de autógrafos e verificar a similitude.

§ 2º – No reconhecimento de firma mencionar-se-á expressamente a sua espécie – se autêntico ou por semelhança – e o nome ou nomes das pessoas indicadas, vedada a substituição por outras expressões, como supra, retro, infra, etc.

• Circulares nos 36/57-CGJ, III; 37/57-CGJ, 16; 40/58-CGJ; 17/62-CGJ; 10/63-CGJ; 10/66-CGJ; 08/69-CGJ e 19/73-CGJ.

§ 3º – Se eventualmente não for feita restrição quanto à espécie do reconhecimento, entender-se-á ser por semelhança.

§ 4º – O reconhecimento da razão social declarará a firma lançada e o nome de quem a lançou, e farse-á somente após o registro do ato constitutivo da sociedade.

- Circulares nos 08/69-CGJ e 02/85-CGJ.

§ 5º – **Impõe-se o reconhecimento autêntico de firma nos contratos ou documentos de natureza econômica de valor apreciável**, na transferência de veículos automotores de qualquer valor, observando-se quando se tratar de pessoa jurídica, igual exigência relativamente ao seu representante legal.

- Circulares nos 28/62-CGJ e 10/63-CGJ; Provimento nº 29/96-CGJ, art. 2º; Ofício-Circular nº 60/95-CGJ

Logo, o Contrato de Promessa de Compra e Venda de Imóvel Rural (e-fls. 212/219) foi assinado na presença do Tabelião em 28/03/2008 (f-fls. 219).

Como o contrato foi firmado pelos Srs. Wilson e Leoclides em 28/03/2008 e a cláusula 02.2.1 (e-fls. 215) especifica que o pagamento dos R\$ 10.000,00 em espécie se dá “na assinatura do presente contrato na data de 27/12/2007”, não havendo nos autos qualquer prova ou indício capaz de demonstrar o efetivo pagamento em espécie de R\$ 10.000,00 em 27/12/2007, forma-se o convencimento de o Contrato de Promessa de Compra e Venda de Imóvel Rural ter sido celebrado em 23/08/2008, não merecendo reparo o lançamento fiscal.

Isso posto, acompanho o voto da Conselheira Relatora pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro