



PROCESSO	11516.720236/2013-03
ACÓRDÃO	2401-012.566 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DORIS MARIA ELIAS STEFANI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2009

IRPF. GANHO DE CAPITAL. CESSÃO DE DIREITO DE CONSTRUIR. PERMUTA COM TORNA. INCIDÊNCIA.

A exclusão da apuração do ganho de capital prevista no art. 121, II, do Decreto nº 3.000/99 e no art. 29, IV, da IN SRF nº 84/2001 restringe-se às hipóteses de permuta de unidade imobiliária por unidade imobiliária. Não se enquadra nessa hipótese a operação em que o direito de construir é permutado por unidades imobiliárias.

GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Na ausência de valor atribuído ao direito recebido em contrapartida a doação, o custo de aquisição deve ser determinado nos termos do art. 16 da Lei nº 7.713/88, podendo ser utilizado como referência o custo do imóvel relacionado à operação que originou o direito de construir.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.

Nos termos da Súmula CARF 28, o CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos – Relator

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Elisa Santos Coelho Sarto, Leonardo Nuñez Campos, Marcio Henrique Sales Parada e Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão n. 11-62.416, da 1ª da DRJ/REC, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte.

A ação fiscal decorre da constatação de omissão de ganhos de capital decorrente da alienação do direito de construir 20.209,83 m2, pelo contribuinte, à empresa Hantei Construções e Incorporações Ltda.

O relatório do acórdão recorrido bem resume os fundamentos da ação fiscal:

Na Declaração de Bens e Direitos de sua DIRPF do exercício 2010, ano-calendário 2009 (fls. 14 a 32), o contribuinte Lauro Stefani informa a alienação de um saldo remanescente de “direitos de construção” equivalente a 20.209,83 m2 para a empresa Hantei Construções e Incorporações Ltda., CNPJ XXX, em permuta por imóveis em construção (fls. 24). Esse saldo de “direito de construir” (ou índice de construção) encontra-se declarado pelo valor de R\$ 12.305,80.

(...)

Esclareça-se que o “direito de construir” declarado pelo contribuinte consiste em uma compensação concedida pelo ente público ao proprietário de um imóvel pelo fato de este não poder exercer o direito de construção em sua plenitude nesse imóvel, podendo, assim, transferir o direito de construção para outro imóvel de sua propriedade ou, até mesmo, aliená-lo a terceiros. É, portanto, um direito passível de negociação no mercado imobiliário, como o fez o Sr. Lauro Stefani transferindo-o à empresa Hantei.

Analisando a DIRPF do Sr. Lauro Stefani do período imediatamente anterior (exercício 2009, ano-calendário 2008 - fls. 02 a 13), verificamos que o Sr. Lauro Stefani recebeu um total de 28.871,18 m2 de direito de construção da Prefeitura Municipal de Florianópolis, em troca pela doação de uma área de terras de 48.118,64 m2 à prefeitura (fls. 12). Vemos também que, desse total de 28.871,18 m2 recebidos da Prefeitura de Florianópolis, o contribuinte alienou 8.661,35 m2

dentro do próprio ano-calendário 2008, restando, pois, o saldo de 20.209,83 m² cedidos à empresa Hantei em 2009.

(...)

Por intermédio dos itens 3 e 4 do Termo de Início de Fiscalização (fls. 33) solicitamos ao Sr. Lauro Stefani a apresentação dos comprovantes (contratos, escrituras, etc.) relativos ao recebimento e posteriores transferências do direito de construir realizadas pelo contribuinte.

Com relação ao recebimento do direito de construção, o contribuinte apresentou a Escritura Pública de Doação lavrada em 13/08/08 (fls. 46 a 51), pela qual ele e sua esposa Dóris Maria Elias Stefani, CPF XXX, doam à Prefeitura Municipal de Florianópolis/SC 48.118,64 m² de um terreno de 170.382,91 m² de sua propriedade, situado na localidade denominada Fazenda do Rio Tavares, Distrito do Campeche, Florianópolis/SC, recebendo, em troca, o direito de construir os 28.871,18 m² que o Sr. Lauro informa em sua DIRPF. Essa área de terras de 170.382,91 m² faz parte de um terreno de 369.152,69 m² declarado pelo contribuinte pelo valor de R\$ 171.123,35 (fls. 07). Efetuando a proporção entre a área doada à prefeitura e a área total do terreno, o Sr. Lauro Stefani, de forma apropriada, apurou o valor de R\$ 22.305,80 pelo direito de construir os 28.871,18 m² em sua DIRPF ($R\$ 171.123,35 \cdot \frac{48.118,64}{369.152,69} = R\$ 22.305,80$).

Quanto à alienação dos 20.209,83 m² para a empresa Hantei Construções e Incorporações Ltda., apresentou o Contrato Particular de Permuta com Torna celebrado em 31/08/09 (fls. 56 a 64) e Escritura Pública de Cessão de Direitos lavrada em 18/11/09 (fls. 66 e 67). Conforme pactuado entre as partes no contrato de permuta, o Sr. Lauro Stefani e sua esposa Dóris cederam o direito de construção à empresa Hantei como forma de pagamento parcial na aquisição de 09 salas comerciais localizadas no Hantei Office Building, adquiridas pelo preço total de R\$ 2.273.444,00 (preço médio de cada sala: R\$ 252.604,88). O valor da operação de cessão de direitos de construção foi de **R\$ 1.212.589,00**, ou seja, o índice de construção foi negociado pelo preço de R\$ 60,00 o metro quadrado ($20.209,83 \text{ m}^2 \times R\$ 60,00 = R\$ 1.212.589,00$). Os restantes R\$ 1.060.855,00 foram pagos através de transferência bancária. A Escritura Pública de Cessão de Direitos utilizada para a transferência de titularidade do direito de construir ostenta os mesmos R\$ 1.212.589,00 como valor de alienação.

Vale destacar que os valores das operações de cessão de direitos de construção (R\$ 60,00 o metro quadrado) e de compra e venda das salas comerciais (R\$ 252.604,88 por unidade) estão em total consonância com os preços praticados pelo mercado à época da realização do negócio. Em rápida pesquisa em Declarações sobre Operações Imobiliárias (DOI), apresentadas por cartórios da comarca de Florianópolis/SC, localizamos diversas operações de cessão de direito de construir realizadas na faixa de preço dos R\$ 60,00 fixados no Contrato de Permuta de fls. 56 e 64 e Escritura Pública de Cessão de Direitos de fls. 66 e 67.

[...]

Conforme dissemos, o Sr. Lauro Stefani determinou, de forma acertada, o custo de aquisição dos 28.871,18 m² recebidos da prefeitura em sua DIRPF do exercício 2009, ano-calendário 2008, em R\$ 22.305,80 (fls. 12). Efetuando-se a apropriação desse valor total de R\$ 22.305,80 à quantidade de metros quadrados das duas alienações do direito de construir realizadas pelo contribuinte, obtemos o custo de **R\$ 15.614,06** para os 20.209,83 m² cedidos à empresa Hantei em 2009 (R\$ 22.305,80 , 28.871,18 m² x 20.209,83 m² = R\$ 15.614,06). Note-se que o Sr. Lauro Stefani incorreu em erro na hora de fazer esse rateio, pois apurou um valor equivalente a R\$ 12.305,80 para os 20.209,83 m² em suas DIRPF dos exercícios 2009 e 2010 (fls. 12 e 24). O custo de aquisição correto é, pois, R\$ 15.614,06, conforme observado no presente parágrafo, e não os R\$ 12.305,80 indicados pelo contribuinte.

Com base em todo o exposto, efetuamos o lançamento do imposto de renda (15%) sobre o ganho de capital auferido na alienação do direito de construir 20.209,83 m² à empresa Hantei na data de 31/08/09 (data de celebração do negócio, nos termos do Contrato Particular de Permuta de fls. 56 a 64), conforme demonstrado abaixo. Tendo em vista tratar-se de direito de titularidade comum do casal Lauro Stefani e Dóris Maria Elias Stefani e que não houve a opção pela tributação da totalidade dos rendimentos produzidos pelos bens e direitos comuns em nome de um dos cônjuges (ver DIRPF de fls. 14 a 27 e 28 a 32), a tributação está sendo promovida em separado, na proporção de **50%** para cada componente do casal, conforme estabelecido no art. 6º, inciso II, c/c parágrafo único, do Decreto no 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99).

O contribuinte ingressou com a impugnação de fls. 102/110, na qual, após apresentar os fatos, defende a não tributação do valor referente ao direito de construir auferido a título de indenização, aponta erro na apuração do valor referente ao direito de construir e requer o cancelamento do auto de infração, a autorização para retificar as DIRPF posteriores e o cancelamento da representação para fins criminais.

A DRJ julgou improcedente a impugnação e o acórdão recebeu a seguinte ementa:

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. INCOMPETÊNCIA DAS DRJs.

Os órgãos julgadores de primeira instância do processo administrativo fiscal federal (Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJs) não são competentes para se pronunciar sobre controvérsias referentes a processo administrativo de representação fiscal para fins penais.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS OU DIREITOS.

Submete-se à incidência do imposto o ganho de capital auferido pelo sujeito passivo em decorrência da alienação de bens ou direitos, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de alienação do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição.

O contribuinte, então, apresentou o recurso voluntário de fls. 161/175, que pode ser sintetizado da seguinte forma:

- **Da contextualização dos fatos.** A recorrente sustenta que o lançamento desconsiderou o contexto em que se originou o direito de construir objeto da operação. Afirmar que era proprietária de três áreas de terras localizadas no bairro Campeche, em Florianópolis/SC, totalizando 48.118,64 m², as quais foram objeto de processo de desapropriação relacionado à implantação de subestação de energia elétrica pela Eletrosul. Relata que, após tratativas envolvendo o Município de Florianópolis, foi editado decreto declarando a utilidade pública da área e celebrado termo de desapropriação amigável em 04/08/2008, pelo qual a indenização foi paga mediante concessão de índices de direito de construir correspondentes a 28.871,18 m². Argumenta que esse direito constitui direito real dotado de valor econômico, previsto na legislação urbanística, e que posteriormente foi objeto de permuta com unidades imobiliárias a serem construídas pela empresa Hantei.
- **Da não tributação do valor referente ao direito de construir auferido a título de indenização.** A recorrente sustenta que o direito de construir recebido decorre diretamente da desapropriação de imóvel de sua propriedade pelo Município, constituindo indenização pela perda do bem. Afirmar que valores recebidos a título de indenização por desapropriação não configuram acréscimo patrimonial e, portanto, não se submetem à incidência do imposto de renda. Argumenta que o valor de mercado dessa indenização foi evidenciado na permuta realizada com a empresa Hantei, que atribuiu ao direito de construir o montante de R\$ 1.212.589,00, valor que deveria ter sido registrado como custo de aquisição dos índices na declaração de imposto de renda, com reconhecimento de rendimento isento. Sustenta ainda que a operação realizada com a construtora configura permuta de unidades imobiliárias sem torna relevante, hipótese que, segundo afirma, é excluída da apuração de ganho de capital pela legislação do imposto de renda.
- **Do erro na apuração do valor referente ao direito de construir.** A recorrente sustenta que o lançamento decorreu de erro material no preenchimento da declaração de imposto de renda. Afirmar que recebeu

28.871,18 m² de direito de construir em decorrência da desapropriação, tendo cedido parte desses índices em 2008 e permanecendo com saldo de 20.209,83 m², posteriormente permutado com a empresa Hantei. Relata que, na DIRPF referente ao exercício de 2010 (ano-calendário de 2009), declarou esse direito pelo valor de R\$ 12.305,80, valor que teria sido apurado com base no custo histórico do imóvel desapropriado. Sustenta, contudo, que deveria ter considerado o valor de mercado do direito recebido, correspondente a R\$ 1.212.589,00, montante utilizado na permuta com a construtora, razão pela qual afirma que não houve ganho de capital na operação. Argumenta, assim, que o lançamento resultou de erro material na declaração e que, comprovada essa circunstância, a exigência tributária deve ser cancelada.

- **Da representação penal.** A recorrente também questiona a representação fiscal para fins penais instaurada pela fiscalização, sustentando que não houve dolo ou tentativa de ocultação de rendimentos, tratando-se apenas de erro no preenchimento da declaração de imposto de renda. Afirma que, diante da inexistência de conduta dolosa ou de prática de ilícito tributário, a representação fiscal para fins penais deve ser cancelada.

No pedido, a recorrente requer a reforma do acórdão recorrido e o cancelamento do auto de infração, ao argumento de que o direito de construir recebido decorreu de indenização por desapropriação, não sujeita à incidência do imposto de renda, e de que houve erro na apuração e no preenchimento da DIRPF quanto ao custo dos índices construtivos, o que afastaria a existência de ganho de capital tributável. Requer, ainda, a retificação de ofício das declarações de imposto de renda para ajuste do custo de aquisição dos direitos de construção e dos imóveis recebidos em permuta, bem como o cancelamento da representação fiscal para fins penais instaurada em razão dos fatos discutidos nos autos.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Leonardo Nuñez Campos – Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade do Decreto n. 70.235/72, razão pela qual dele conheço.

Ausentes preliminares.

No mérito, a questão principal posta nos autos é a tributação por ganho de capital decorrente da operação realizada com os direitos de construção de propriedade da contribuinte e seu cônjuge para a sociedade Hantei Construções e Incorporações.

Nos autos se verifica que o contribuinte adquiriu o direito de construir através de escritura de doação celebrada com o Município de Florianópolis (fls. 46/51), em que doou parte de um terreno para o ente público e recebeu em contrapartida o “direito de construir nesse ou em outro imóvel a área de 28.871,18 m²”.

Parte desse direito foi alienado ainda em 2012 e não é objeto do processo.

O remanescente foi objeto de permuta entre Lauro Stefani e a Hantei Construções e Incorporações (fls. 56/64).

No respectivo contrato de permuta com torna foi previsto que a contribuinte adquiriria 9 salas em empreendimento da Hantei, através da permuta, cabendo-lhe ainda pagar uma torna de R\$ 1.060.855,00. Ao direito de construir permutado foi atribuído o valor de R\$ 1.212.589,00.

Em seguida, foi lavrada a escritura pública de cessão do direito de construir (fl. 66/67), em que consta o valor de R\$ 1.212.589,00 como sendo a contrapartida da referida cessão.

A fiscalização entendeu que a diferença entre o custo de aquisição do direito de construir e o valor atribuído ao bem na cessão configuraria ganho de capital, enquanto a contribuinte defende que em se tratando de permuta, o valor não é tributável.

A contribuinte defende duas linhas argumentativas.

A primeira de que em se tratando de permuta o valor não é tributável, na esteira do art. 121, II do Regulamento do Imposto de Renda então vigente (Decreto n. 3.000/99).

A segunda é que houve um erro na declaração ao apurar o custo de aquisição do direito de construir, uma vez que se tratou de indenização por desapropriação, não tributável nos termos da Súmula Carf n. 42, razão pela qual deveria ter preenchido na DIRPF o valor de mercado dos direitos recebidos como indenização, que é exatamente o valor a eles atribuído na permuta, de modo que não haveria ganho de capital.

Entendo que não assiste razão à contribuinte.

Embora entenda que materialmente o negócio jurídico celebrado entre a contribuinte e a construtora seja uma permuta, as normas que regem a apuração de ganhos de capital na alienação de bens e direitos por pessoas físicas, especialmente a IN SRF n. 84/2001, estipulam o seguinte:

Em regra, a permuta está sujeita à apuração de ganho de capital:

Art. 3o Estão sujeitas à apuração de ganho de capital as operações que importem:

I - 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, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins;

O art. 29, IV da mesma IN dispõe que será excluída da apuração do ganho de capital a “permuta, sem torna, de unidades imobiliárias”, porém o §4º dispõe que a exclusão só se aplica às permutas de unidade imobiliária por unidade imobiliária, bem como que a escritura pública correspondente à operação deve ser de permuta. Vejamos:

Art. 29. (...)

§ 4o Na hipótese do inciso IV do caput, a exclusão aplica-se:

I - exclusivamente, **às permutas de unidade imobiliária por unidade imobiliária;**

II - às operações de permuta realizadas por contrato particular, **desde que a escritura pública correspondente, quando lavrada, seja de permuta.**

§ 5o Na permuta de unidades imobiliárias com torna, o ganho de capital é apurado exclusivamente em relação a esta, observado o disposto no art. 23.

Do mesmo modo, o art. 121 do Decreto 3.000/99:

Art. 121. Na determinação do ganho de capital, serão excluídas:

II - a permuta **exclusivamente de unidades imobiliárias**, objeto de escritura pública, sem recebimento de parcela complementar em dinheiro, denominada torna, exceto no caso de imóvel rural com benfeitorias.

No caso concreto a permuta não foi realizada entre unidades imobiliárias, mas entre direito de construção e unidade imobiliária, o que impede a aplicação da exclusão prevista na norma em referência.

Sobre o argumento relativo ao erro quanto à apuração do custo de aquisição, deve-se observar o art. 16 da Lei n. 7.713/88:

Art. 16. O custo de aquisição dos bens e direitos será o preço ou valor pago, e, na ausência deste, conforme o caso:

I - o valor atribuído para efeito de pagamento do imposto de transmissão;

II - o valor que tenha servido de base para o cálculo do Imposto de Importação acrescido do valor dos tributos e das despesas de desembarço aduaneiro;

III - o valor da avaliação do inventário ou arrolamento;

IV - o valor de transmissão, utilizado na aquisição, para cálculo do ganho de capital do alienante;

V - seu valor corrente, na data da aquisição.

§ 1º O valor da contribuição de melhoria integra o custo do imóvel.

§ 2º O custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital e dos bens fungíveis será a média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses bens.

§ 3º No caso de participação societária resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, que tenham sido tributados na forma do art. 36

desta Lei, o custo de aquisição é igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista beneficiário.

§ 4º **O custo é considerado igual a zero** no caso das participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, **no caso de partes beneficiárias adquiridas gratuitamente**, assim como de qualquer bem cujo valor não possa ser determinado nos termos previsto neste artigo.

No caso, o direito de construir foi adquirido através da escritura pública de doação. Nem a este e nem ao imóvel foi atribuído valor. Assim, correta a posição do fiscal que, assim como o contribuinte o fez na sua DIRPF, utilizou o custo de aquisição do imóvel doado ao Município como referência para os direitos que o contribuinte recebeu em contrapartida da doação.

Sobre o cancelamento da representação fiscal para fins penais incide a Súmula CARF n. 28:

Súmula CARF nº 28

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme [Portaria MF nº 383](#), de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e nego-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos

Relator